

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

NORMAL MALİYET YÖNTEMİ VE MUHASEBE
STANDARTLARI KAPSAMINDA BİR UYGULAMA

Aykut GÜRYEL

Danışman
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR-2019

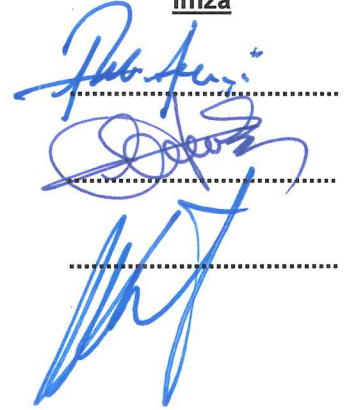
YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Aykut GÜRYEL
Öğrenci No : 2013800045
Tez Başlığı : Normal Maliyet Yöntemi ve Muhasebe Standartları Kapsamında Bir Uygulama
Savunma Tarihi : 19/07/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Ahmet Erdal ÖZKOL	- Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof.Dr.Türker SUSMUŞ	- Ege Üniversitesi

İmza



Aykut GÜRYEL tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği ☒ / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Normal Maliyet Yöntemi ve Muhasebe Standartları Kapsamında Bir Uygulama**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

01/07/2019

Aykut GÜRYEL

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Normal Maliyet Yöntemi ve Muhasebe Standartları Kapsamında Bir Uygulama

Aykut GÜRYEL

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin muhasebe uygulamalarına getirdiği yeniliklerden birisi maliyet hesaplama yöntemi olarak normal maliyet yönteminin uygulanmasıdır. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu (VUK)’na göre maliyet hesaplama yöntemi olarak tam maliyet yöntemi kullanılmakta iken TMS/TFRS uygulaması kapsamında normal maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla belirli ölçütleri taşıyan ve bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS’leri uygulamayan işletmeler için geçerli olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’nda da normal maliyet yöntemi tam maliyet yöntemine alternatif olarak sunulmuştur. Tam maliyet yöntemi üretim giderlerinin tamamını herhangi bir ayırım ve sınıflandırmaya tabi tutmadan doğrudan üretim maliyetine yüklerken normal maliyet yöntemi sabit üretim giderlerini kullanılan kapasite ölçüsünde maliyetlere yüklemektedir. Normal maliyet yönteminin kullanılmayan kapasiteye ait üretim giderlerini maliyetlere yüklememesi üretim hacminde meydana gelen dalgalanmalar karşısında maliyetlerin ani artış ve azalış göstermesini engelleyebilmesi sebebiyle göre daha güvenilir ve gerçeğe uygun sonuçlar sunduğu ifade edilebilir. Bu çalışmanın amacı TMS/TFRS’nin öngördüğü normal maliyet yönteminin işletmelerin maliyet hesaplama sistemine, muhasebe uygulamalarına ve faaliyet sonuçlarına olan etkisini ortaya koyup farkındalık oluşturmaktır. Çalışmada vak’a yöntemi (örnek olay) uygulanarak bir üretim işletmesinin verileri kullanılmıştır.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde konuya ilişkin

kavramsal çerçeve ve maliyet hesaplama yöntemleri genel hatlarıyla açıklanmıştır. İkinci bölümde kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yöntemi detaylı olarak incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Ege Bölgesi'nde faaliyet gösteren bir üretim işletmesine ait veriler kullanılarak normal maliyet yöntemi uygulaması esas alınıp maliyet hesaplaması yapılmış, buna göre tam maliyet yöntemine göre hesaplamalarla karşılaştırılmış ve yöntemler arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla işletmenin gelir tablosu düzenlenmiştir. Ayrıca normal maliyet yöntemine göre işletmenin muhasebe kayıtlarına mevcut ve yeni gelecek sisteme uygun yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Hesaplama Yöntemleri, Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, Normal Kapasite, TMS-2, BOBİ FRS: Bölüm 6.

ABSTRACT

Master's Thesis

Normal Costing Methods and An Application Within The Scope of Accounting

Standards

Aykut GÜRYEL

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

One of the innovations in the Turkish Accounting Standards (TR IAS) /Turkish Financial Reporting Standards (TR IFRS) has brought to accounting applications is applying the normal cost method for cost calculation methods. In our country, based on Tax Procedure Law (TR TPL); although the full cost method is used for cost calculation, the normal cost method should be used under the TR IAS/ TR IFRS administration. Addition to this, from January 1st, 2018, in the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMSE) which is applicable to the businesses that carry out certain criteria and do not apply TR IAS/ TR IFRS while being liable to independent auditing, normal cost method is offered as an alternative to full cost method. When the full cost method embarks all manufacturing costs to direct manufacturing cost without any classification, the normal cost method embarks fixed production cost to the total cost based on used capacity. One can suggest that the normal cost method is more reliable and presents more valid results because it may inhibit the sudden cost fluctuations caused by the production costs belonging to the normal cost method's unused capacity. This study's aim is to bring awareness by revealing the effect of TR IAS/ TR IFRS's anticipation of normal cost method on businesses' cost calculation system, accounting applications, and results of activities. In our study, the case study method is applied by using the data from a manufacturing company.

Our thesis includes three parts. In the first section, the conceptual framework and cost calculation methods are explained thoroughly. In the second section, the normal cost method under the cost calculation method is investigated in detail. In the third section, cost calculation is conducted based on the normal cost method, using the data from a manufacturing company based on Aegean Region, compared with the results of the full cost method, and lastly, income statement is presented to see the differences between these methods. Besides, the company's accounting records are presented under the normal cost method.

Keywords: Costing Methods, Full Cost Method, Normal Cost Method, Normal Capacity, TR IAS-2, FRS for LMSE: Section 6.



**NORMAL MALİYET YÖNTEMİ VE MUHASEBE STANDARTLARI
KAPSAMINDA BİR UYGULAMA**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

**MALİYET, MALİYET UNSURLARI VE MALİYET HESAPLAMA
YÖNTEMLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

1. 1. MALİYET, GİDER VE HARCAMA KAVRAMLARI	3
1. 1. 1. Maliyet Kavramı	3
1. 1. 2. Gider Kavramı	7
1. 1. 3. Harcama Kavramı	9
1. 2. MALİYET, GİDER VE HARCAMA KAVRAMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ	10
1. 3. ÜRETİM İŞLETMELERİ MALİYET UNSURLARI	15
1. 3. 1. Üretim Giderleri	16
1. 3. 1. 1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	17
1. 3. 1. 1. 1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	18
1. 3. 1. 1. 2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	20
1. 3. 1. 2. İşçilik Giderleri	21
1. 3. 1. 2. 1. Direkt İşçilik Giderleri	22
1. 3. 1. 2. 2. Endirekt İşçilik Giderleri	23
1. 3. 1. 3. Genel Üretim Giderleri	24

1. 3. 1. 3. 1. Sabit Genel Üretim Giderleri	29
1. 3. 1. 3. 2. Değişken Genel Üretim Giderleri	30
1. 3. 2. Dönem Giderleri	32
1. 3. 2. 1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	33
1. 3. 2. 2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	35
1. 3. 2. 3. Genel Yönetim Giderleri	36
1. 3. 2. 4. Finansman Giderleri	36
1. 4. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	37
1. 4. 1. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler	41
1. 4. 1. 1. Tam Maliyet Yöntemi	42
1. 4. 1. 2. Değişken Maliyet Yöntemi	44
1. 4. 1. 3. Normal Maliyet Yöntemi	46
1. 4. 1. 4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi	46
1. 4. 1. 5. Direkt İlk Madde ve Malzemeye Dayalı Maliyet Yöntemi	47
1. 4. 2. Maliyetlerin Zamanını Belirleyen Yöntemler	48
1. 4. 2. 1. Fiili Maliyet Yöntemi	49
1. 4. 2. 2. Tahmini Maliyet Yöntemi	49
1. 4. 2. 3. Standart Maliyet Yöntemi	50
1. 4. 3. Maliyetlerin Şeklini Belirleyen Yöntemler	51
1. 4. 3. 1. Sipariş Maliyet Yöntemi	51
1. 4. 3. 2. Safha Maliyet Yöntemi	53

İKİNCİ BÖLÜM

KAPSAMINA GÖRE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNDEN NORMAL MALİYET YÖNTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2. 1. NORMAL MALİYET YÖNTEMİ KAVRAMI VE TANIMI	56
2. 2. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN AMACI VE KAPSAMI	56
2. 3. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE ÜRETİM MALİYETİ UNSURLARI	57
2. 4. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN UYGULANMA GEREĞİ	58
2. 5. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE KAPASİTE	60
2. 5. 1. Teorik Kapasite	61
2. 5. 2. Pratik Kapasite	62

2. 5. 3. Beklenen Kapasite	62
2. 5. 4. Normal Kapasite	63
2. 5. 5. Normal Maliyet Yönteminde Kapasite Sapmaları	64
2. 6. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARI KARŞISINDAKİ DURUMU	72
2. 6. 1. Normal Maliyet Yönteminin Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi	73
2. 6. 2. Normal Maliyet Yönteminin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi	74
2. 6. 2. 1. Normal Maliyet Yönteminin Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İncelenmesi	75
2. 6. 2. 2. Normal Maliyet Yönteminin Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Kapsamında İncelenmesi	76
2. 7. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3. 1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	81
3. 2. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ	81
3. 3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ	81
3. 4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI	82
3. 5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	82
3. 5. 1. İşletmeye İlişkin Genel Bilgiler	82
3. 5. 2. İşletmenin Üretim Maliyetinin Hesaplanması	83
3. 5. 3. Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması	99
SONUÇ VE ÖNERİLER	123
KAYNAKÇA	129

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
DİG	Direkt İşçilik Giderleri
DİMMG	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
GÜG	Genel Üretim Giderleri
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKO	Kapasite Kullanım Oranı
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
ss	Sayfa Sayısı
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
vb	ve benzeri
vd	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ve Şubat Ayına İlişkin Verileri	s. 66
Tablo 2: Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak Ayı Maliyet Hesaplamaları	s. 66
Tablo 3: Çelik Sanayi İşletmesinin Şubat Ayı Maliyet Hesaplamaları	s. 68
Tablo 4: Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ve Şubat Dönemine Ait Gelir Tablosu	s. 71
Tablo 5: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin On İki Aylık Kapasite Verileri (Ton)	s. 83
Tablo 6: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Üretimini Yaptığı Mamullere Ait Yem Rasyonları (Yüzde)	s. 84
Tablo 7: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Mamullerin Üretilmesinde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Kalemleri	s. 86
Tablo 8: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin DİMMG ve DİG'lerinin Dört Döneme Ait Tutarları	s. 87
Tablo 9: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin I. Dönem GÜG'lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar	s. 88
Tablo 10: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin II. Dönem GÜG'lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar	s. 89
Tablo 11: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin III. Dönem GÜG'lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar	s. 90
Tablo 12: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin IV. Dönem GÜG'lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar	s. 91
Tablo 13: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin GÜG'lerinin Muhasebe Yöntemine Göre Analiz Edilmesi	s. 92
Tablo 14: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Üretim Partisine Ait Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri	s. 94
Tablo 15: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Genel Üretim Giderlerinin Dönemler İtibariyle Dağılımı	s. 95
Tablo 16: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin On iki Aylık Dönemine Ait Toplam Üretim Giderleri	s. 95
Tablo 17: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Dönemler İtibariyle Kapasite Sapması Hesaplamaları	s. 96
Tablo 18: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti	s. 98

Tablo 19: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Dönemler İtibariyle Ertelenen Vergi Varlığı Tutarları	s. 101
Tablo 20: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin I. Dönemine Ait Verileri	s. 102
Tablo 21: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin I. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu	s. 107
Tablo 22: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin II. Dönemine Ait Verileri	s. 108
Tablo 23: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin II. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu	s. 112
Tablo 24: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin III. Dönemine Ait Verileri	s. 113
Tablo 25: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin III. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu	s. 116
Tablo 26: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin IV. Dönemine Ait Verileri	s. 117
Tablo 27: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin IV. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu	s. 121

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Anglosakson (Geniş Kapsamlı) Yaklaşımına Göre Maliyet-Gider İlişkisi	s. 12
Şekil 2: Alman (Dar Kapsamlı) Yaklaşımına Göre Maliyet-Gider İlişkisi	s. 13
Şekil 3: Maliyet-Gider-Harcama İlişkisi	s. 14
Şekil 4: Genel Üretim Giderlerinin Toplam Üretim Maliyeti İçerisindeki Payı	s. 26
Şekil 5: Genel Üretim Giderlerini Oluşturan Unsurlar	s. 27
Şekil 6: Üretim Gideri-Dönem Gideri İlişkisi	s. 32
Şekil 7: Maliyet Hesaplama Yöntemleri	s. 40
Şekil 8: Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Kapsadığı Üretim Giderleri	s. 48
Şekil 9: Normal Maliyet Yönteminde Maliyeti Oluşturan Unsurlar	s. 57
Şekil 10: Normal Maliyet Yöntemine Göre Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ve Şubat Ayı Kapasite Sapmaları	s. 70
Şekil 11: BOBİ FRS Kapsamında Olan İşletmeler	s. 78
Şekil 12: Normal Maliyet Yöntemine Göre Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Dönemler İtibariyle Kapasite Sapmaları	s. 97

GİRİŞ

İşletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına önemli bilgiler sunan muhasebenin amacı bu muhasebe bilgilerini kullanacak olan ilgililere ihtiyaçlarına uygun, zamanlı, güvenilir ve kararlarına dayanak oluşturabilecek bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde sunabilmektir. İşletmenin faaliyet sonuçlarının raporlandığı finansal raporlarda satışların maliyeti de sunulan en önemli bilgiler arasında yer almaktadır. Çünkü işletmenin temel amaçları arasında yer alan kârın hesaplanabilmesi için öncelikle üretilen ve satılan mamullerin maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bunun yanında işletme kârlılığı yasal mevzuatlar gereği ödenmesi gereken vergi tutarını doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple işletmelerin gerçeğe uygun ve hatasız maliyet bilgisine sahip olabilmeleri için uygulanacak maliyet hesaplama yöntemi de önem arz etmektedir. Maliyet muhasebesi sistemi içerisinde üretim maliyetinin belirlenmesi amacıyla kullanılan çeşitli maliyetleme sistemleri ve kayıt yöntemleri bulunmaktadır. Bu yöntemler; mamul maliyetine dâhil edilecek gider unsurları, mamul maliyetinin hesaplanması zamanı ve işletmenin üretim tekniği açısından olmak üzere çeşitli alt yöntemlere ayrılmaktadır.

Ülkemizde, üretim giderlerinin kapsamına göre maliyetlere yüklenmesi açısından vergi mevzuatı ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliği hükümleri uyarınca tam maliyet yöntemi, maliyet hesaplama yöntemi olarak kullanılması zorunlu kılınan yöntemdir. “Tam maliyet yöntemi” üretim giderlerini direkt-endirekt, sabit-değişken olarak herhangi bir ayırımına tabi tutmadan doğrudan üretim maliyetine yüklemektedir. Bu sebeple uygulanması kolay olan bu yöntem ayrıca yasal mevzuat gereğince zorunlu kılındığı için dışa dönük raporlama amacına hizmet etmektedir. Ancak üretim hacminin değiştiği dönemlerde kullanılmayan kapasite için de gider yüklemesi üretim maliyetinin hatalı hesaplanmasına yol açmaktadır.

Sermaye piyasalarında sınırların kalktığı, iletişim ve ticaretin küresel boyutlara ulaştığı günümüzde dünya çapında ortak bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla uygulanmaya başlayan uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarının birebir çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ülkemizde de 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan TMS-2 Stoklar standardı kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet

yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu standartlara göre sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasında işletmenin üretim hacminin normal kapasitede olacağı varsayılır. Bu sebeple normal maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim gideri ve kullanılan kapasiteye ait sabit genel üretim giderlerini mamul maliyetine yüklemektedir. Normal maliyet yöntemi tam maliyet yönteminin kullanılmayan kapasiteye ait giderleri maliyetlere yüklenmesi sakıncasını ortadan kaldırarak farklı üretim hacimlerinde oluşan maliyet dalgalanmalarını önlediği için mamul maliyetlemesini daha doğru sonuçlar verecek şekilde yapılmasını sağlamaktadır.

Tam maliyet yöntemini uygulayan bir üretim işletmesinin verilerinden yola çıkarak normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması ve muhasebeleştirme işlemlerini yapmayı ve yöntemler arasındaki farklılıkları açıklamayı amaçlayan bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, çalışmanın kavramsal çerçevesini oluşturan maliyet, gider ve harcama kavramalarının açıklanmasına ve bu kavramlar arasındaki ilişkilere, üretim maliyetini oluşturan unsurlara ve maliyet hesaplama yöntemlerinin genel olarak açıklamalarına yer verilecektir.

İkinci bölümde kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yönteminin; esasları, özellikleri, avantaj ve dezavantajları, uygulanma gereği, vergi mevzuatı ve muhasebe standartları karşısındaki durumu hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Üçüncü bölümde Ege Bölgesinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesine ait veriler kullanılarak “normal maliyet yöntemi” ne göre maliyet hesaplaması yapılacak, “tam maliyet yöntemi” ne göre yapılan hesaplamalarla karşılaştırıp yöntemler arasındaki farklılıkları ortaya koyabilmek amacıyla işletmenin gelir tablosu düzenlenecektir. Ayrıca normal maliyet yöntemine göre muhasebeleştirme işlemlerine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET, MALİYET UNSURLARI VE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın birinci bölümünde; maliyet, gider ve harcama kavramları ve bu kavramlar arasındaki ilişkilere, üretim maliyetini oluşturan unsurlara ve maliyet hesaplama yöntemlerinin genel olarak açıklamalarına yer verilecektir.

1.1. MALİYET- GİDER-HARCAMA KAVRAMLARI

Maliyet, gider ve harcama kavramları gündelik hayatta sıklıkla kullanılan ekonomik terimlerdir. Ancak muhasebe literatüründe her birinin farklı anlamları olmasına rağmen bu kavramlar çoğu zaman birbirinin yerine kullanılabilir. Özellikle maliyet muhasebesi uygulamalarının temelini oluşturan; üretilen mamul veya hizmetin maliyetinin hesaplanmasında maliyet ve gider kavramları kilit rol oynamaktadır. Çünkü üretilen mamul veya hizmetin maliyetinin doğru hesaplanması için, maliyeti oluşturan unsurların doğru saptanması gerekmektedir. Bu sebeple her bir kavramın ne anlama geldiği, hangi aşamada gerçekleştiği ve bu kavramların aralarındaki ilişkinin açıklanması faydalı olacaktır.

1.1.1. Maliyet Kavramı

Ekonomik sistem içerisinde işletmeler üretim faktörlerini bir araya getirerek belirli alanlarda faaliyet gösterirler ve faaliyetleri sonucu topluma mal veya hizmet sunarlar. Günümüz yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin sürdürülebilirliği, büyümesi ve kâr elde etmesi; etkin yönetim anlayışına ve işletme yöneticileri tarafından verilen kararların doğruluğuna bağlıdır. Özellikle işletme kârlılığını doğrudan etkileyen kararların, yatırım kararlarının en temelinde muhasebe bilgilerine dayanarak alınan kararlar vardır. Muhasebe bilgileri arasında işletme yöneticilerinin en çok ihtiyaç duyduğu ve kullandığı bilgilerin başında da maliyet bilgisi gelmektedir. Maliyet bilgisi, muhasebe bilgi sistemi kapsamında maliyet muhasebesi departmanından elde edilen en önemli bilgiler arasında yer almaktadır.

Mamul ve hizmet maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak maliyet bilgilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, maliyet sisteminin özelliklerine göre düzenlenmesi, analiz edilmesi ve işletme yöneticilerine maliyet bilgileri olarak sunulması maliyet muhasebesinin temel fonksiyonudur. İşletmenin faaliyet sonuçlarının gerçekçi olarak saptanması bu bilgilerin sağlıklı olarak düzenlenmesine ve doğruluğuna bağlıdır. Mamul ve hizmet maliyetinin etkin bir şekilde hesaplanması da hem işletme yönetiminin kontrol ve kararlarında hem de dış çevrenin işletme ile ilgili kararlarında önemli rol oynamaktadır.¹

Maliyet bilgisi temelde; mamul ve hizmet maliyetinin hesaplanması, gider kontrolü, fiyatlandırma kararları ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesinde kullanılmasının yanı sıra mevcut stratejileri değerlendirme, rekabetçi strateji geliştirme ve işletme performansının değerlendirilerek geliştirilmesiyle ilgili çabalara katkı sağlamaktadır.² İşletme, yönetime sunulan detaylı maliyet bilgileriyle mevcut operasyonlarını kontrol edip geleceği planlayabilir ve kaynaklarını en verimli şekilde kârlı alanlara nasıl tahsis edeceği konusunda karar verebilir.³ Ayrıca üretim ve satış hacminin belirlenmesi, makine ve donanımın yenilenmesi, üretme veya satın alma, özel bir siparişin kabul edilip edilmemesi ve belirli bir mamulün üretimine devam edilip edilmemesi gibi önemli yönetim kararlarının alınmasında da maliyet bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır.⁴

Günümüz çağdaş işletmeciliğin doğası gereği; işletmenin büyüklüğüne, kamu ya da özel işletme olmasına ve kâr amacı güdüp gütmemesine bakılmaksızın hangi sektörde faaliyet gösterirse gösterecek hem ticaret, hem üretim, hem de hizmet işletmelerinde olağan işletme faaliyetleriyle ilgili alınan tüm kararlarda maliyet verileri ve bilgileri kullanılmaktadır.⁵ Ancak ister kâr etmek amacıyla kurulmuş bir ticari işletme olsun, isterse kamu yararı güden toplumsal bir işletme olsun, her işletmenin yönetiminde başarıyı belirleyen temel etken, alınan kararlarda maliyet-

¹ Rüstem Hacıüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000, s. 2.

² Robert S. Kaplan and Anthony A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, Third Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1998, ss. 12-13.

³ Edward J. Vanderbeck, **Principles Of Cost Accounting**, Fifteenth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2010, s. 2.

⁴ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2000, (Maliyet Muhasebesi Uygulamaları), ss. 578-599.

⁵ Rifat Üstün, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, 2. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1985, s. 37.

fayda karşılaştırılmasının göz önünde bulundurulmasıdır.⁶ Çünkü bilgiyi elde etmenin de işletme için bir maliyeti bulunmaktadır. Dolayısıyla işletme yönetimi bir taraftan doğru maliyet bilgisi elde ederken diğer taraftan da bu işin maliyetini dikkate almaktadır. Bu yüzden, çoğu zaman işletme yönetimi çok iyi maliyet bilgisi olmadan faaliyetlerde bulunma ile bu bilgileri elde etmek için maliyete katlanma arasında bir karar alma durumunda kalabilmektedir.⁷

Amerikan Muhasebe Birliği İcra Komitesi tarafından 1951 yılında yayınlanan “Maliyet Kavramı ve Standartlarına İlişkin Komite Raporu ”nda maliyet; “belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların tahakkuk etmiş veya gerçekleşecek parasal tutarı” şeklinde tanımlanmıştır. Burada maliyet kavramı, maliyet muhasebesi kapsamında kullanılan tüm farklı maliyet türlerini kapsayacak şekilde genel olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle maliyet muhasebesi de işletme yönetiminin gereksinimlerine göre maliyetin ölçülmesi şeklinde tanımlanabilir.⁸

Literatürde farklı şekillerde tanımları yapılan maliyet kavramı; belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parayla ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümü şeklinde ifade edilebilir.⁹

Tanımdan da anlaşılacağı üzere maliyet amaçla ilgili bir kavramdır. Farklı amaçlar için farklı maliyetler olabilir. Muhasebede, maliyet verilerine gereksinim duyulan, yani maliyeti hesaplanmak istenen şeylere (birimlere) maliyet objesi denir.¹⁰ Bir işletmede birçok farklı türde maliyet objesi bulunabilir. Bunlar; maliyeti hesaplanmak istenen bir mal veya hizmet, bir proje, bir faaliyet, bir departman, bir müşteri grubu veya bir ya da daha fazla üründen oluşan alınan bir sipariş olabilir.¹¹

Başka bir tanıma göre maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal veya

⁶ H. Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s. 43.

⁷ Recep Pekdemir, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Tesmer Yayınları, No: 17, İstanbul, 1988, s. 29.

⁸ American Accounting Association, “Report of the Committee on Cost Concepts and Standards”, **The Accounting Review**, Cilt:27, Sayı:2, 1952, s. 176.

⁹ Alparslan Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Bası, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No: 53, İstanbul, 1988, s. 142.

¹⁰ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Fifteenth Edition, Pearson Education, New Jersey, 2015, s. 29.

¹¹ Zeyyat Hatipoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, Sedok Yayınları, İstanbul, 1995, s. 1.

hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır.¹² Burada katlanılan fedakârlıklar işletmelerin faaliyet alanlarına göre değişiklik göstermektedir. Ticari işletmeler için maliyet; satın alınan mal bedeli ile bu malın elde edilmesi ve satışa hazır hale getirilmesi için yapılmış tüm giderleri nitelendirirken, üretim işletmeleri için maliyet ise; üretilen malın tamamen mamul hale gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakârlıkları ifade etmektedir.¹³ Dolayısıyla her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetleri elde edebilmesi için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değerine o ürününün maliyeti denmektedir.¹⁴ Maliyetle ilgili yapılan tanımlar doğrultusunda, katlanılan fedakârlıkların maliyet sayılabilmesi için; para ile ifade edilebilen bir değerinin olması ve işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe usul ve esaslarının yer aldığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) ifade edilen muhasebenin temel kavramlarından olan maliyet esası kavramına göre; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin saptanması mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç olmak üzere, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması" gerekmektedir.¹⁵

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) 262. maddesinde maliyet bedeli; "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilûmum giderlerin toplamı" olarak tanımlanmaktadır.¹⁶

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında maliyet kavramının tanımına TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı'nda yer verilmiş olup; bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit/ nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli

¹² Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987, s. 425.

¹³ Süleyman Yükcü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 8.Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2015, (Maliyet Muhasebesi), s. 40.

¹⁴ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, 4. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1992, s. 3.

¹⁵ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

¹⁶ Vergi Usul Kanunu, (12.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete).

durumlarda diğ er muhasebe standartlarında yer alan özel hükümler uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedel olarak tanımlanmıştır.¹⁷

Muhasebe standartlarının yanı sıra Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal çerçevenin 2018 yılında yayınlanan sürümünde ölçüm esaslarının yer aldığı altıncı bölümde tarihi maliyet ve cari maliyet kavramlarına yer verilmiştir. Tarihi maliyet; bir varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin değeridir. Bir varlığın cari maliyet ise söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyeti şeklinde ifade edilmiştir.¹⁸

1.1.2. Gider Kavramı

Her işletmenin bir kuruluş ya da var oluş amacı vardır. Ekonomik amaçla kurulan işletmelerin temel amacı da kâr elde etmektir. Hem günlük yaşamda hem de işletme literatüründe kâr kavramı en genel anlamıyla gelir ve gider arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kârı belirleyen iki temel etmen elde edilen gelir ve bunun karşılığında yapılan giderlerdir. K rlılık amacına ulaşmak isteyen işletmeler üretim faktörlerini bir araya getirerek üretim, satış, pazarlama gibi birtakım faaliyetler gerçekleştirirler. İşletmeler bu faaliyetleri sonucunda gelir elde ederek bir değer yaratırlar ve bunların karşılığında birtakım fedak rlıklara katlanırlar. Bu fedakârlıklar, varlık, hizmet ya da bir başka unsurun tüketimi biçiminde gerçekleşmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda en geniş anlamıyla gider; işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi veya gelir elde edebilmesi için belirli bir dönemde tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal olarak ifade edilmesidir.¹⁹

Muhasebe içinde de dönem kârının oluşumunda etkili olan en önemli unsurlardan birisi olan gider kavramsal açıdan bilanço ve gelir yaklaşımına göre farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir.²⁰ Bilanço yaklaşımında gider kavramının tanımı işletmenin bir dönem içerisindeki varlık ve yükümlülüklerinde meydana gelen değişimlere göre yapılmaktadır. Buna göre gider; işletmeden çekilen ve işletmeye

¹⁷ Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2019-Seti>, (12.01.2019).

¹⁸ Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal  er eve, <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>, (12.01.2019).

¹⁹ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s. 14.

²⁰ Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, s. 419.

eklenen değerler hariç olmak üzere, belirli bir raporlama (muhasabe) döneminde varlıklarda meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen artışlardan kaynaklanan özkaynak azalışları şeklinde tanımlanmaktadır.²¹ Gelir yaklaşımında ise gider, gelir tablosundan hareketle dönem kârını azaltan unsurları belirtmek için ifade edilmektedir. Bu kapsamda, belirli bir muhasabe döneminde hasılatтан düşülen faydası tükenmiş maliyetler gelir yaklaşımına göre gideri ifade etmektedir.²²

TMS içinde yer alan finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede gider; ‘muhasabe döneminde, ekonomik yararlarında varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışlar’’ şeklinde tanımlanmıştır.²³ Benzer şekilde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nda da (BOBİ FRS) gider kavramı; ‘ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalış’’ olarak tanımlanmıştır.²⁴ Görüldüğü gibi hem TMS’ de hem de BOBİ FRS’ de gider kavramı bilanço yaklaşımından hareketle kapsamı geniş tutularak tanımı yapılmıştır.

Yapılan tanım ve açıklamalardan anlaşılabacağı üzere hem bilanço yaklaşımında hem de gelir yaklaşımında giderden söz edebilmek için bazı koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir:

- Hem varlıklardaki azalmanın veya yükümlülüklerdeki artışın, hem de faydası tükenen maliyetlerin ekonomik bir yarar elde etmek amacıyla gerçekleştirilen işletme faaliyetlerinin devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. ²⁵ Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 40. Maddesinde de kazancın tespit edilmesinde indirilebilecek giderler belirtilmiş olup bunların gelir elde etme amacıyla

²¹ Nalan Akdoğan, “Maliyet Muhasebesine Giriş”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, (AÖF), s.3.

²² Rıfat Üstün, **Maliyet Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı**, 5. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1996, s. 57.

²³ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2019-Seti>, (14.01.2019)

²⁴ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF (03.09.2018)

²⁵ Recep Şener, **Maliyet Unsurları Muhasebesi Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, (Maliyet Unsurları) s. 45.

yapılmış olması gerektiği ifade edilmiştir.²⁶ Kâr elde etme amacı dışında yapılan ve işletme faaliyetleri ile ilgili olmayan tüketimler zarar olarak nitelendirilmektedir. Bu açıdan zarar; işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerekli olmayan ya da normal ölçüleri aşan harcama veya mal ve hizmet tüketimleri şeklinde ifade edilebilir.²⁷

- Gider, bir varlık ya da hizmet tüketimidir. Yapılan varlık veya hizmet tüketimlerinin gider olarak nitelendirilebilmesi için faydası tükenen maliyetlerin belirli bir döneme ait olması gerekmektedir.²⁸ Dolayısıyla faydası tükenen maliyetin gerçekleşme zamanı o unsurun gider olarak nitelendirilmesinde belirleyici olmaktadır. Böylece işletmeye gelecek muhasebe dönemlerinde gelir yaratmasında yararlı olacağı beklenen ve aktifleştirilen giderler faydası tükenmemiş maliyet olarak ifade edilirken, işletmenin cari dönem gelirlerinden düşülen, üretim faaliyeti için tüketilen ve gelecekteki gelirlerinin oluşmasında herhangi bir etkisi bulunmayan giderler faydası tükenmiş maliyet olarak ifade edilir.²⁹ Örneğin; üretimi tamamlanmış, henüz satışı yapılmamış stoklar faydası tükenmemiş maliyet olarak aktifleştirilerek bilançoda varlık olarak yer alırken, satışı yapılan stokların maliyetini oluşturan unsurlardan olan ilk madde malzeme giderleri faydası tükenmiş maliyettir ve gelir tablosunda gider olarak yer alır.³⁰

1.1.3. Harcama Kavramı

Maliyet ve gider kavramlarında olduğu gibi harcama kavramının da farklı şekillerde tanımı yapılabilmektedir. Harcama kavramı genelde ödeme kavramıyla eş anlamlı olarak algılanmaktadır. Ancak harcama kavramı, hem maliyet-gider kavramlarından hem de ödeme kavramından farklı ve daha kapsamlı bir anlama sahiptir. Harcama; bir mal, hizmet ve fayda sağlanması amacıyla veya herhangi bir

²⁶ Gelir Vergisi Kanunu, (06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete).

²⁷ Necmettin Erdoğan ve Metin Saban, **Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi**, 6. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 22.

²⁸ Karakaya, ss. 15-16.

²⁹ Hugh Coombs, David Hobbs and Ellis Jenkins, **Management Accounting Principles and Applications**, Sage Publications, Oxford, 2005, s. 26.

³⁰ Gary A. Porter and Curtis L. Norton, **Financial Accounting The Impact on Decision Makers**, Ninth Edition, Cengage Learning, Stamford CT, 2013, s. 160.

edinim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme, borçlanma veya bir varlığın aktarılmasıdır.³¹

Tanımdan da görüldüğü üzere harcama kavramının iki boyutu vardır. Birincisi işletmenin karşılığında herhangi bir fayda sağlamadığı, işletme faaliyetleri ile ilgisi bulunmadığı veya olağanüstü durumlarda ortaya çıkan kayıplarla ilgili olan varlık çıkışlarını veya yapılan ödemeleri ifade eden harcama durumudur. İkincisi ise karşılığında ekonomik bir yarar elde edildiği için harcamaların tüketilmiş maliyet veya gidere dönüşme durumudur.

Harcama sonucunda sağlanan ekonomik fayda yalnızca harcamanın yapıldığı muhasebe dönemini ilgilendiriyorsa, harcama o muhasebe döneminin gideri olarak ifade edilir. Ancak harcama sonucunda sağlanacak ekonomik fayda, gelecek muhasebe dönemlerinde de elde edilecekse, bu harcama varlık niteliğindedir ve yapılan harcamalar ilgili muhasebe döneminin değer ölçüsü olan maliyet ile ifade edilir.³²

Görüldüğü gibi harcama sonucunda bir tüketim söz konusu ise gider veya maliyet, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ise ödeme söz konusu olmaktadır.³³ Böylelikle her harcamanın bir gideri veya maliyeti oluşturmayacağı söylenebilir. Çünkü maliyetin oluşabilmesi için ilk şart ödemenin değil tüketime gerçekleşmesidir. Harcamanın gider sayılması için de işletmenin faaliyetlerinin devamı için yapılmış olması ve harcamanın işletmenin özsermayesini azaltmış olması gerekmektedir.³⁴

1.2. MALİYET, GİDER VE HARCAMA KAVRAMLARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ

Maliyet, gider ve harcama kavramları işletme literatüründe sıkça birbiri yerine kullanılmasına rağmen muhasebede her birinin farklı anlamı bulunmaktadır. Her bir kavramın hangi anlama geldiği yukarıda açıklandığı üzere harcama kavramı hem

³¹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 15. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2015, s. 19.

³² Feridun Özgür, **Muhasebe İlkeleri**, 5. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1987, s. 148.

³³ Altuğ, s. 20.

³⁴ Mazhar Hiçşamaz, **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972, s. 20.

maliyet ve gider kavramlarından hem de muhasebede sıklıkla kullanılan ödeme kavramından farklı ve daha geniş bir anlama sahiptir.

Harcamanın oluşumunda maliyet- gider kavramlarından hangisiyle ilişkili olduğu konusunda zaman faktörü etkili olmaktadır ve buna göre aşağıda ifade edilen bazı durumlarda değişkenlik göstermektedir:³⁵

- Bazı durumlarda harcama yapılmış ancak henüz gidere dönüşmemiş olabilir. Örneğin, işletme bina kira bedelini peşin olarak ödemiş ancak henüz maliyet veya gidere dönüşmemiş olabilir.
- Bazı durumlarda harcamadan önce gider tahakkuk etmiş olabilir. Örneğin, işçilik giderleri tahakkuk ettirilmiş ancak işçilere henüz ödeme yapılmamış olabilir.
- Bazı durumlarda harcama ve gider aynı anda gerçekleşebilir. Örneğin, peşin olarak hammadde alınması durumunda veya peşin olarak yapılan ödemelerin tamamında harcama ile gider aynı anda gerçekleşir.

Maliyet-gider ayrımı, kavramsal olarak ele alındığında farklı anlamlara sahip olmasının yanında bilhassa gerçekleşme zamanı açısından muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.³⁶ “Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereği olarak” ortaya çıkmaktadır.³⁷

Dönemsellik kavramı doğrultusunda yani faaliyet dönemi itibarıyla işletmenin amaçları doğrultusunda katlandığı fedakârlıklar, geçirmiş oldukları aşamalar göz önünde bulundurulduğunda maliyet ya da gider kavramlarını ortaya çıkarmaktadır.

Katlanılan fedakârlıkların hangi aşamada maliyet kavramını, hangi aşamada gider kavramını ifade edeceği (başka bir deyişle katlanılan fedakârlığın önce maliyete mi yoksa gidere mi dönüşeceği) literatürde yer alan iki farklı yaklaşıma göre değişiklik

³⁵ Salih Özel, **Maliyet Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 37.

³⁶ Altuğ, s. 17.

³⁷ 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

göstermektedir. Bunlar Anglosakson Yaklaşımı (Geniş Kapsamlı) ve Alman Yaklaşımı (Dar Kapsamlı)'dır.³⁸

- Anglosakson yaklaşımda, öncelikle katlanılan fedakârlıklarla amaç arasında bir ilişki kurulur. Başlangıç aşamasında mamul veya hizmet üretmek için yapılan her tüketim, bir maliyet olarak ifade edilir.³⁹ Üretim sonucunda işletmenin elde ettiği ya da elde edeceği mal veya hizmet karşılığında yaptığı tüm harcamaların toplamı bu yaklaşımda maliyeti oluşturur.⁴⁰ Bir başka ifade ile Anglosakson yaklaşımda her harcama (ödeme) bir maliyet meydana getirmektedir. Maliyetlerin gidere dönüşmesi ise üretilen mamul veya hizmetlerin satılması veya tükenmiş sayılarak kâr/zarar hesaplarına aktarılmasıyla gerçekleşmektedir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda Anglosakson yaklaşımında maliyetin gidere dönüşmesine kadar geçirdiği aşamalar ve aralarındaki ilişki aşağıdaki şekil 1 yardımıyla açıklanabilir.

Şekil 1: Anglosakson (Geniş Kapsamlı) Yaklaşımına Göre Maliyet-Gider İlişkisi



Kaynak: Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, 1992, s. 7.

Şekil 1’ de ilk adımda belirtilen ödeme kavramı harcama yerine kullanılmıştır. Öncelikle ödenen nakdin, işletme bünyesine alınan varlığın, katlanılan borcun ve sunulan hizmetlerin tümünün para cinsinden değeri ifade edilmektedir. Daha sonra satın alınan mal veya hizmetin ve katlanılan tüm fedakârlıkların işletmeye giriş değeri maliyet olarak kabul edilmekte ve son olarak bu mal ve hizmetlerin satılması ya da maliyetlerin faydası tükenen kısmı gidere dönüşmektedir.

- Alman yaklaşımında Anglosakson yaklaşımından farklı olarak maliyet ödemelerden değil giderlerden meydana gelmektedir. Bunun temel sebebi, Alman işletme ve muhasebe terminolojisinde; gider kavramı işletmedeki tüm

³⁸ Yücel Ercan, “Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Sistemi İçindeki Yeri ve Temel Kavramlar”, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, (Ed. Melih Erdoğan), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995, s.3

³⁹ Karakaya, s. 17.

⁴⁰ Özel, s. 35.

fiziksel üretim faktörü harcamalarından oluşmakta,⁴¹ maliyet ise mal ve hizmet üretiminde kullanılan para ile ölçülebilen üretim faktörleri ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin değerini ifade etmektedir.⁴² Alman yaklaşımında mal ve hizmet üretimi için yapılan harcamalar gideri oluşturmakta, mamul ve hizmet üretmek için yapılan giderlerin toplamı da maliyeti belirtmektedir.⁴³ Alman yaklaşımında yapılan açıklamalar doğrultusunda giderin maliyete dönüşmesine kadar geçirdiği aşamalar ve aralarındaki ilişki aşağıdaki şekil 2 yardımıyla açıklanabilir.

Şekil 2: Alman (Dar Kapsamlı) Yaklaşımına Göre Maliyet-Gider İlişkisi



Kaynak: Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, 1992, s. 8.

Maliyet ve gideri ifade etmek için yapılan Anglosakson ve Alman yaklaşımı sınıflandırması göz önünde bulundurulduğunda, bu iki kavram üzerinde hem ulusal hem uluslararası düzeyde ortak bir tanıma ulaşılamadığı söylenebilir. Nitekim işletmecilik ve muhasebe ile ilgili yayımlanan eserler incelendiğinde bazı kaynaklarda “İlk Madde ve Malzeme Gideri” ve “ Giderlerin Sınıflandırılması” gibi ifadeler yer alırken bazılarında da “İlk Madde ve Malzeme Maliyeti” ve “Maliyetlerin Sınıflandırılması” ifadeleri kullanılmaktadır. Bu ifade farklılıkları yukarıda açıklamaları yapılan Anglosakson ve Alman yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır. Ülkemizde muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) de Alman yaklaşımını benimsemiş, finansal tabloların biçimsel yapısı ve Tekdüzen Hesap Plânı (THP)’ nda yer alan hesap isimleri bu doğrultuda oluşturulmuştur. Bu sebeple bu çalışmada da bundan sonraki yapılan açıklamalar ve sınıflandırmalarda Alman (Dar Kapsamlı) yaklaşımı benimsenecektir. Yani işletmenin ekonomik bir fayda sağlamak için yaptığı harcamalar ve tükettiği varlık ve hizmetlerin para ile ifade edilen kısmı gider olarak nitelendirilmekte, daha sonra işletmenin

⁴¹ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, s. 8.

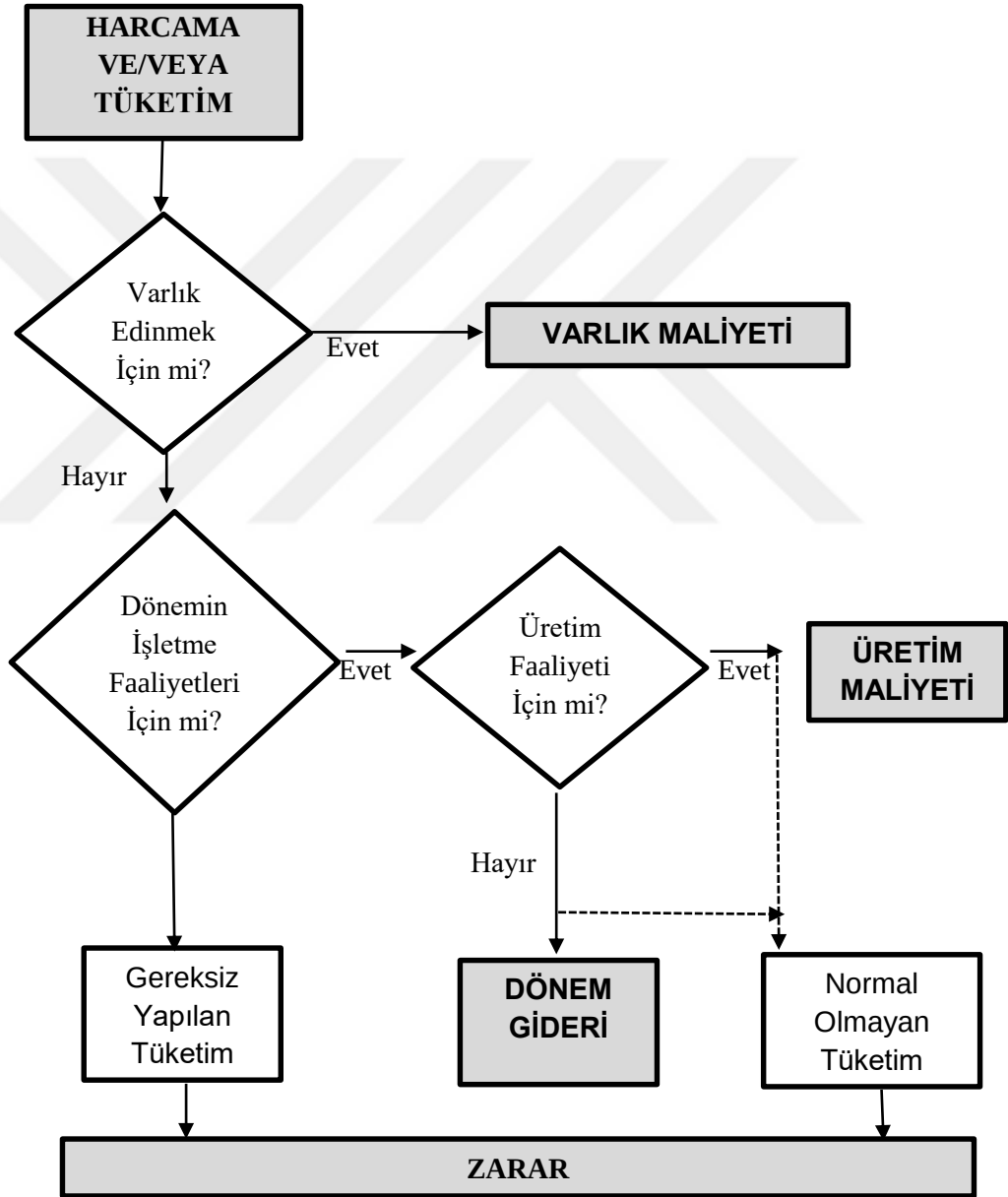
⁴² Serhat Kutlan, **Maliyet Kontrolü ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 3.

⁴³ Özel, s. 36.

amaçları doğrultusunda toplanan gider toplamaları da ilgili amacın maliyetini oluşturmaktadır.⁴⁴ Alman (Dar Kapsamlı) yaklaşımda maliyetler bilançoda, gider ise dönem kâr/zararının (faaliyet sonuçlarının) gösterildiği gelir tablosunda yer alır.

Maliyet-gider-harcama kavramları ile ilgili yapılan açıklamalar doğrultusunda her bir kavramın ne anlama geldiği, hangi noktalarda birbirlerinden ayrıldığı aşağıdaki şekil 3 yardımıyla özetlenebilir.

Şekil 3: Maliyet-Gider-Harcama İlişkisi



Kaynak: Karakaya, 2014, s. 20.

⁴⁴ Şener, Maliyet Unsurları, s. 66.

Şekil 3’den de görüleceği üzere işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan ve normal ölçüler dâhilinde yapılan tüm harcamalar gider niteliğini taşımaktadır. Belirli bir muhasebe döneminde oluşan giderlerin toplamı da maliyeti meydana getirmektedir. Bununla birlikte, işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan tüketim ve harcamalar da zarar olarak nitelendirilmektedir.

Çalışmanın kavramsal çerçevesini oluşturan maliyet-gider-harcama kavramları ele alındıktan sonra üretim maliyetini oluşturan gider unsurlarının ele alınması faydalı olacaktır.

1.3. ÜRETİM İŞLETMELERİ MALİYETİ UNSURLARI

İşletme içinde oluşan her bir gider, işletmenin amaçları, işlevleri ve işletme yönetiminin ihtiyaçları doğrultusunda farklı şekillerde sınıflandırılabilir ve kullanılabilir. Yapılan analizlerin amacına bağlı olarak giderler; mamullere veya hizmetlere yüklenmesi açısından, kontrol işlevi açısından, faaliyet sonuçlarının belirlenmesi açısından değişik şekillerde ifade edilerek sınıflandırılabilir. (Literatürde yaygın olarak “different cost classifications for different purposes” ifadesi kullanılarak bu başlık altında sınıflandırılmaktadır.)⁴⁵ Yapılacak her bir sınıflandırma maliyet muhasebesinin farklı bir işlevine katkı sağlayabilir.⁴⁶

Bu işlevlerden, “üretilen mal veya hizmet maliyetinin hesaplanması” maliyet muhasebesinin temel amacıdır. Maliyet muhasebesi bu amacı gerçekleştirirken, bir muhasebe dönemine ilişkin giderlerden hangilerini üretim maliyetine aktaracağı, hangi giderleri ise, dönem gideri olarak ele alıp direkt olarak sonuç hesaplarına aktaracağı konusunda, giderleri aşağıdaki gibi iki ana grup altında toplamaktadır:⁴⁷

- Üretim Giderleri
- Dönem (Faaliyet) Giderleri

⁴⁵ Belverd E. Needles and Susan V. Crosson, **Managerial Accounting**, Ninth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2011, ss. 46-47.

⁴⁶ Karakaya, s. 23.

⁴⁷ Şener, Maliyet Unsurları, ss. 66-67.

Bu sebeple, bu çalışmada da maliyet muhasebesi departmanından elde edilen veriler doğrultusunda üretilen malın maliyeti hesaplanacağından giderlerin bu başlıklar altında sınıflandırılması uygun olacaktır.

1.3.1. Üretim Giderleri

Mal ve hizmet üretimi yapan işletmelerde bir faaliyet dönemi içinde ortaya çıkan giderlerin bir bölümü üretimle ilgili giderlerden oluşurken diğer bölümü ise üretim dışı giderlerden oluşmaktadır. İşletmenin üretim maliyeti unsurlarını oluşturan ve üretim fonksiyonunun yerine getirilmesi için ortaya çıkan giderlere üretim giderleri denir.⁴⁸

Üretim giderleri; üretim sürecinden geçen çıktı birimleriyle ilgili giderlerden oluşmaktadır. Üretim giderlerine ilişkin bilgiler; özellikle finansal tabloların hazırlanmasında, stokların değerlendirme işlemlerinin yapılmasında, belirli dönemlerde kârlılığın belirlenmesinde ve fiyatlandırma kararlarının alınması gibi faaliyetlerde kullanılmaktadır.⁴⁹

Bir gider unsurunun üretim gideri olarak nitelendirilebilmesi için; üretilen ürün maliyetine yüklenecek giderlerin ilgili ürünlerin elde edilebilmesi için yapılmasının kaçınılmaz olması ve bu giderlerin, yükleneceği ürünlerle arasında objektif ve mantıksal esaslar çerçevesinde bir ilişki kurulması gerekmektedir.⁵⁰

Üretim giderleri, bir ürünün üretilmesi için kullanılan aşağıda belirtilen gider unsurlarının toplamından oluşmaktadır:⁵¹

- “İlk Madde ve Malzeme Gideri”
- “İşçilik Gideri”
- “Genel Üretim Gideri”

Üretim giderlerinin her biri üretilen mamul ya da hizmetlerle ilişkilendirilebilmesi açısından kendi içerisinde bir sınıflandırmaya tabi tutularak üretim maliyetine yüklenmektedir. Üretim giderlerine ilişkin açıklamalar ve

⁴⁸ Özel, ss. 39-40.

⁴⁹ Rajiv D. Banker and John S. Hughes, “Product Costing and Pricing”, *The Accounting Review*, Cilt: 69, Sayı: 3, 1994, ss. 480-483.

⁵⁰ Remzi Örtün ve diğerleri, **DESİYAB Muhasebe ve Finansman Semineri Notları**, Seminer No:3, Antalya, 1982, s. 37’ den aktaran Recep Şener, **Maliyet Unsurları Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 67.

⁵¹ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2006, s. 21.

sınıflandırmaların yapılması üretim maliyetinin hesaplanabilmesi ve çalışmanın temelini oluşturması açısından faydalı olacaktır.

1.3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İşletmenin, faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla üretim ve üretime yardımcı işleriyle ilgili olarak kullandığı ve tükettiği her türlü ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına “ilk madde ve malzeme gideri” adı verilir.⁵² Ancak adından da anlaşılacağı üzere ilk madde ve malzeme gideri, “ilk madde” ve “malzeme” olarak iki kısımdan oluşmaktadır.

İlk madde; üretilen mamulün bünyesine dâhil olan ve bir mamulün özünü oluşturan, üzerinde emek ve diğer üretim faaliyetleri yoluyla işlemler yapılabilmesine imkân veren nesnelerdir. Örneğin; bir mobilya üretim fabrikasında koltuk üretiminde kullanılan ilk madde kerestedir. İlk madde ve malzemenin ikinci unsuru olan “malzeme” ise kendi içerisinde; “yardımcı malzeme” ve “işletme malzemesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Yardımcı malzeme; üretim sırasında ilk madde gibi mamulün bünyesine katılmakla birlikte gerek miktar gerek değer olarak mamulün özünü veya temelini oluşturmayan, bir birim mamul içinde ne kadar kullanıldığı doğrudan saptanması mümkün olmayan veya mümkün olsa bile ekonomik bakımdan saptanması anlamlı sayılmayan maddelerdir. İlk maddenin mamul şekline dönüştürülmesinde etkili olan yardımcı malzemeye örnek olarak yine mobilya üretiminde kullanılan tutkal ve boya gösterilebilir. İşletme malzemesi ise; mamulün üretimi sürecinde kullanılan, fakat mamulün bünyesine dâhil edilmeyen, işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ve üretimin devamlılığı amacıyla tüketilen, ilk madde ve yardımcı malzemeler dışındaki tüm unsurlardır. Fabrikalarda üretimde kullanılan makinelerin yağlanması ve temizlenmesinde kullanılan çeşitli yağlar, kimyasal maddeler ve temizleyiciler işletme malzemesine örnek olarak gösterilebilir.⁵³

İlk madde ve malzeme unsurlarıyla ilgili yapılan sınıflandırmadan görüleceği üzere, sadece üretim fonksiyonu ile ilgili giderler ilk maddeyi, hem üretim hem de üretime yardımcı diğer işletme faaliyetleriyle ilgili giderler ise malzemeyi ifade etmektedir.

⁵² Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, s. 197.

⁵³ H. Erdin Gündüz, “İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, ss. 37-38.

TDMS kapsamında üretimde veya diğer işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan; ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin muhasebeleştirilmesinde “15 Stoklar” grubunda bulunan “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabı borçlandırılırken ilgili aktif veya pasif hesaplar alacaklandırılmaktadır.⁵⁴ Benzer şekilde TFRS ya da BOBİ FRS’ yi uygulayan işletmeler tarafından kullanılmak üzere oluşturulan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında da ilk madde ve malzemelerin muhasebeleştirilmesinde aynı esaslar yer almaktadır.

İşletmenin üretim faaliyetleri dışında olan ar-ge faaliyetleri, hizmet üretimi, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ve genel yönetim faaliyetlerinde de ilk madde ve malzeme kullanımı gerçekleşmektedir. Ancak söz konusu bu faaliyetler için kullanılan ilk madde ve malzemenin üretim fonksiyonunda kullanılan ilk madde ve malzeme ile ilgisi bulunmamaktadır. Sadece, ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim faaliyetleriyle ilgili olan bölümü ürün maliyetine dâhil edilmektedir. Bu sebeple, ilk madde ve malzeme giderleri; mamul maliyetine yüklenmesi ve mamullerle ilişkisi açısından “ direkt ilk madde ve malzeme giderleri” (DİMMG) ve “ endirekt ilk madde ve malzeme giderleri olarak iki ana başlık altında sınıflandırılabilir.⁵⁵

1.3.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretim sürecindeki ilk madde ve malzeme tüketimleri göz önünde bulundurulduğunda, bunların bir bölümünün üretilen ürünle doğrudan ilişkisinin kurulabildiği, yani hangi mamul için ne miktarda kullanıldığı kolaylıkla ayırt edilebilmektedir. İşte bu özellikte olan ilk madde ve malzeme tüketimlerine “direkt ilk madde ve malzeme gideri” adı verilir.⁵⁶

Başka bir deyişle üretilen mamulün temelini oluşturan ilk madde ve malzemelerden hangi mamul için ne kadar tüketildiği herhangi bir dağıtım yapılmaksızın doğrudan saptanabilen ve aynı niteliklerde üretilen mamullerde kullanılan ilk madde ve malzeme miktarı değişmeyen, bu sebeple de giderinin de

⁵⁴ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

⁵⁵ Nihat Küçüksavaş, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s. 18.

⁵⁶ Karakaya, s.58.

değişmeyeceği bilinen ilk madde ve malzeme giderine “direkt ilk madde ve malzeme gideri” denir.⁵⁷

Ayrıca ilk madde ve malzeme tüketiminin direkt ilk madde ve malzeme olarak nitelendirilebilmesi için; üretilen ürününün bünyesinde ana madde niteliğinde onun ayrılmaz bir parçası olması ve ürünün toplam maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olması gerekmektedir.⁵⁸

“Direkt ilk madde ve malzeme” ile “hammadde” birbirlerinin yerine kullanılabilen ve birbiriyle yakın anlamlı olan kavramlardır. Hammadde işletme bünyesine girmiş olan, stokta bekletilen ve hiçbir üretim işlemine tabi tutulmamış, materyaldir.⁵⁹ Hammadde, üretim için stoktan çekildikten ve işleme tabi tutulduktan sonra direkt ilk madde ve malzemeye dönüşür. Burada önemli olan husus; hammadde direk ilk madde ve malzemeyi içerebileceği gibi bünyesinde endirekt ilk madde ve malzemeyi de barındırabilir.⁶⁰ Bu sebeple, tüm direkt ilk madde ve malzeme aynı zamanda hammadde iken, hammaddenin tamamı direkt ilk madde ve malzeme olarak nitelendirilemez.

Direkt ilk madde ve malzeme ile ilgili önemli olan bir diğer husus da bunların işletme tarafından üretileceği gibi başka işletmelerden de tedarik edilebilmesidir. Çünkü üretilen ürünlerin doğası ve işletmelerin sahip olduğu üretim olanaklarının özelliği gereği mamul bünyesine girecek olan direkt ilk madde ve malzeme başka bir işletmenin üretilmiş olan mamulü olabilir.⁶¹ Örneğin; un üretim işletmelerinde buğday direkt ilk madde ve malzeme olarak yer alırken, ekmek fırınlarında ise un; ekmek yapımında kullanılan direkt ilk madde ve malzeme niteliğindedir.

Direkt ilk madde ve malzemeye ait gider unsurları üretilen mamulle doğrudan ilişkilendirilebildiği için mamulün toplam maliyetine herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadan doğrudan aktarılır.⁶²

⁵⁷ Gündüz, İlk madde ve Malzeme Maliyetleri, s. 39.

⁵⁸ Carl S. Warren, **Survey Of Accounting**, Fifth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2011, s. 362.

⁵⁹ Ertuğrul Çetiner, **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 49.

⁶⁰ Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen and Dan L. Heitger, **Cornerstones Of Managerial Accounting**, Fifth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2014, s. 34.

⁶¹ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 89.

⁶² Gündüz, İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri, s. 39.

TDMS kapsamında maliyet dönemi sonunda döneme ait ilk madde ve malzeme tüketimlerinin üretim faaliyeti ile ilgili olan ve üretilen mamullere doğrudan yüklenebilen tutarları için “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” hesabı borçlandırılırken, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabı alacaklandırılmaktadır.⁶³ Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında da DİMMG’lerin muhasebeleştirilmesinde aynı esaslar bulunmaktadır.

1.3.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, üretimi yapılan nihai mamullerin tamamlanabilmesi için gereksinim duyulan, direkt ilk madde ve malzemeye oranla çok daha az kullanılan ve her nihai mamul için ne kadar kullanıldıklarının saptanması oldukça güç olan ve mamulün temel yapısını oluşturmeyen hammadde tüketimlerine endirekt ilk madde ve malzeme gideri denir.⁶⁴

Endirekt ilk madde ve malzemelerin bir bölümü; üretilen mamullerin bünyesinde yer alan yardımcı malzeme, diğer bölümü ise üretim faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli bulunan ancak üretilen mamullerin bünyesinde yer almayan işletme malzemelerinden oluşmaktadır.⁶⁵

Endirekt ilk madde ve malzemeye ait tüketimler üretilen mamulün bünyesinde yer alıp almadığına göre değerlendirilmekte, yer alsa bile miktar ve değer olarak tüketim tutarının saptanması hem teknik hem de ekonomik yönden anlamlı olmadığı için bu giderlerin mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesinde bir takım dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Bu sebeple üretim fonksiyonuyla ilgili endirekt ilk madde ve malzeme giderleri genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır.⁶⁶

TDMS kapsamında üretim faaliyeti ile ilgili endirekt ilk madde ve malzeme (yardımcı malzeme ve işletme malzemesi) giderlerinin muhasebeleştirilmesinde “730 Genel Üretim Giderleri” hesabı borçlandırılırken, “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabı alacaklandırılmaktadır.⁶⁷ “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında bulunan ilk madde, yardımcı madde ve işletme malzemesine ait tutarlar alt hesaplar vasıtasıyla stoklarda

⁶³ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

⁶⁴ Üstün, s. 97.

⁶⁵ Altuğ, s. 94.

⁶⁶ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 90.

⁶⁷ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

izlenmektedir. Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında da endirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin muhasebeleştirilmesinde aynı hususlar bulunmaktadır.

1.3.1.2. İşçilik Giderleri

Üretim sürecinin temelini oluşturan, mamul ve hizmet üretimi için gerekli olan ilk madde ve malzeme giderlerinden sonra üretim maliyetini oluşturan bir diğer unsur da işçilik giderleridir. İşçilik giderleri, bir mamul veya hizmet üretmek için harcanan iş gücü ve insan kaynağı ile ilgili olarak katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır.⁶⁸ Başka bir ifade ile imalat işletmelerinde üretilen mamulün temelini oluşturan ilk madde ve malzemenin, şeklinin değişmesinde ya da mamule dönüşmesinde rol oynayan insan emeğinin karşılığı olan üretim gideridir.⁶⁹

Günümüzde gelişen teknolojinin sonucu olarak üretim ortamları da değişim göstermiş, buna bağlı olarak emek-yoğun üretim ortamından teknoloji-yoğun üretim ortamlarına geçiş yapılmıştır. Üretim ortamlarının otomasyona uğramasının sonucunda hem işgücü sayısı hem de işçilik giderlerinin üretim maliyetleri içerisindeki payı büyük ölçüde azalmıştır. Yine de bir üretim maliyeti unsuru olan işçilik giderleri, her ne olursa olsun üretimin olmazsa olmazı niteliğindedir.⁷⁰

İşçilik giderlerinin hesaplanabilmesi için öncelikle fiziksel veya zihinsel olarak ortaya konan insan emeğinin mamul veya hizmet üretiminde kullanılan süresi tespit edilir. Ardından bu süre belli bir parasal tutar ile ifade edilip, yasal mevzuat gereği yapılması zorunlu olan ödemeler bu tutara eklenerek işçilik gideri hesaplanır.⁷¹

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere işçilik giderlerini, ilk madde ve malzeme giderleri ve diğer giderlerden ayıran birtakım özellikler bulunmaktadır:⁷²

- İşçilik, stoklama olanağı bulunmayan bir gider unsurudur. İşletme stoklarında bulunan ilk madde ve malzeme, üretime sevk edilmedikçe yani işlenmedikçe, üretim maliyetinin bir unsuru olmaz. Ancak bir işçi, geçerli bir iş sözleşmesine

⁶⁸ Adnan Sevim, “İşçilik Maliyetleri”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, s. 71.

⁶⁹ Altuğ, s. 159.

⁷⁰ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2018, s. 129.

⁷¹ Şener, Maliyet Unsurları, s. 132.

⁷² Nasuhi Bursal, “İşçilik Maliyetleri”, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, (Ed. Melih Erdoğan), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995, s.84.

dayanarak işletmede bulunduğu sürece, çalışsın veya çalışmasın ücret almaya hak kazanır. Bu sebeple işçilik giderleri tahakkuk eder ve üretim maliyetine ilave edilir.

- Üretim sürecinde kullanılan ilk madde ve malzemenin miktarı ile birim fiyatının çarpılmasıyla üretim maliyetini oluşturan ilk madde ve malzeme payı bulunmuş olur. Ancak işçilik giderleri değişik koşullara göre üzerine eklemeler yapılabilen birleşik bir gider türüdür. Çünkü işçilik giderlerinin tespitinde, çıplak ücretlerin üzerine çalışma koşulları ve sosyal mevzuat gereği çeşitli ilaveler yapılabilir. Örneğin; SSK işveren payı, ücretli izin ve asgari geçim indirimi sosyal mevzuat gereği yapılan eklemeler arasında yer alırken, fazla çalışma primleri de çalışma koşulları doğrultusunda yapılan eklemeler arasında yer almaktadır.
- Üretim maliyetleri içerisinde ilk madde ve malzeme edilgen bir yapıya sahip iken işçilik etken bir yapıya sahiptir. Çünkü üretimin verimliliğini artırmak, maliyetleri düşürmek doğrudan çalışan işgücünün yeteneği ve isteğine bağlıdır.
- İşçilik giderleri, çalışanlar için bir gelir olduğundan, bu gelirin hesaplanması ve belirli dönemlerde bu kişilere ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca muhasebe sistemi içerisinde çeşitli hesap ve kayıtların tutulmasının yanında ücretlerle ilgili mali ve sosyal mevzuat yasaları da işletmelere bazı yükümlülükler getirir.

İlk madde ve malzeme giderlerinde olduğu gibi üretim fonksiyonu dışında yer alan diğer işletme işlevlerinde de işçilik giderleri ortaya çıkmaktadır. İşletmelerde pazarlama satış ve dağıtım, araştırma-geliştirme ve genel yönetim departmanlarında çalışanlara ait işçilik giderlerinin üretim fonksiyonu nedeniyle oluşan işçilik giderleri ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu sebeple yalnızca üretim faaliyetlerinde çalışanlara ödenen ücretleri kapsayan işçilik giderleri üretim maliyetinin unsurları arasında yer almaktadır. İşçilik giderleri; mamul maliyetine yüklenmesi ve üretilen mamullerle ilişkisi açısından “ direkt işçilik gideri” (DİG) ve “ endirekt işçilik gideri” olarak iki ana başlık altında sınıflandırılabilir.⁷³

1.3.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri

Mamullerin üretiminde doğrudan doğruya kullanılıp mamullere doğrudan yüklenebilen ve işletmenin esas üretim maliyet merkezinde oluşan, zihin gücü, el

⁷³ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, ss. 129-131.

ustalığı veya beden gücü ile ilgili ekonomik fedakârlıkların toplamına direk işçilik denir.⁷⁴ Üretim gider yerinde çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren ve doğrudan doğruya üretilen mamullerle ilişkilendirilebilen işçilik faaliyetlerine ait ödenen veya tahakkuk ettirilen parasal tutarların toplamına da direkt işçilik giderleri (DİG) denir.⁷⁵ Bir otomobil fabrikasında montaj hattında çalışan işçilere ödenen ücretler direkt işçilik giderine örnek olarak gösterilebilir.

Üretilen belirli bir mamule veya sunulan hizmete ait kullanılan işçiliğin miktarı fiziksel olarak gözlemlenip ölçülebiliyorsa, söz konusu işçiliğe ait giderlerin toplamı herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan doğrudan direkt işçilik gideri olarak üretim maliyetine aktarılır.⁷⁶ MSUGT' a göre de direkt işçilik giderleri; esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsamaktadır. Söz konusu giderlerin hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebildiği için herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmaz ve işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden meydana gelir.⁷⁷

Yapılan tanım ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işçiliklere ait giderlerin direkt işçilik gideri olarak nitelendirilebilmesi için; işçilik giderlerinin esas üretim gider yerinde ortaya çıkmış olması, giderlerle üretilen mamuller arasında mantıklı ve ekonomik bir ilişki kurulabilmesi yani bir mamulün üretilmesi için ne kadar işçilik kullanıldığının ölçülebilmesi ve üretimi tamamlanan mamulün ayrılmaz bir parçasının olması gerekmektedir.⁷⁸

1.3.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri

Nihai mamullerin üretiminde kullanılan, direkt işçilik dışında kalan ve bu mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri imkânsız olan işçilik giderlerine endirekt işçilik giderleri denir.⁷⁹

⁷⁴ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Derya Kitapevi, Trabzon, 2003, s. 140.

⁷⁵ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 133.

⁷⁶ Colin Drury, **Management and Cost Accounting**, Tenth Edition, Cengage Learning Emea, Hampshire, 2018, s. 24.

⁷⁷ 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

⁷⁸ Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac, **Accounting**, Twenty Fifth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2014, ss. 840-841.

⁷⁹ Üstün, s. 141.

Endirekt işçilik giderleri, aynı endirekt ilk madde ve malzeme giderlerinde olduğu gibi “yardımcı işçilik giderleri” ve “yönetici işçilik giderleri” olmak üzere iki grupta izlenebilir. Yardımcı işçilik; üretim faaliyetlerinin düzenli bir şekilde sürdürülmesini sağlayan işçilik olup, bakım-onarım işçileri ve kapıcı ve yardımcı vb. personele ödenen veya tahakkuk eden işçilik giderlerinden oluşur. Yönetici işçilik ise; üretim faaliyetlerini yöneten ustabaşı, gözlemci ve şef vb. personele ödenen veya tahakkuk eden işçilik giderlerinden oluşmaktadır.⁸⁰

Endirekt işçilik giderleri hem esas üretim gider yerinde hem de yardımcı üretim gider yerinde ortaya çıkmaktadır. Endirekt işçilik giderlerinin üretilen mamullerle arasında doğrudan ilişki kurmak mümkün olmadığından bu giderler mamul maliyetine birtakım dağıtım anahtarları ya da dağıtım yöntemleri aracılığıyla dağıtılarak yüklenebilmektedir. Bu sebeple endirekt işçilik giderleri, genel üretim giderleri başlığı altında üretim maliyetine yüklenmektedir.⁸¹

İşçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesinde de ilk madde ve malzeme giderlerinde olduğu gibi TDMS uygulaması ile TFRS uygulamasında bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre esas üretim gider yerinde çalışan işçilere ait işçilikler “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına, mamuller itibarıyla izlenemeyen ve yardımcı hizmet gider yerinde çalışan işçilere ait işçilikler ise “730 Genel Üretim Giderleri” hesabının borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir.⁸²

1.3.1.3. Genel Üretim Giderleri

İlk madde- malzeme ve işçilik giderlerinden sonra üretim maliyetini oluşturan bir diğer unsur da genel üretim giderleridir.

Genel üretim giderleri (GÜG); direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri dışında kalan, üretimin yapılabilmesi için gerekli olan, ancak üretilen ürünlerle doğrudan doğruya ilişkisi kurulamayan ve bünyesinde birbirinden farklı gider unsurlarını barındıran üretim gideri unsurlarıdır.⁸³ Çok sayıda gider çeşidinden meydana gelen genel üretim giderleri, tam ve doğru bir şekilde saptanabildiği takdirde

⁸⁰ Sevim, İşçilik Maliyetleri, s. 73.

⁸¹ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, s. 131.

⁸² 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

⁸³ Gürbüz Gökçen, Hakan Çelenk ve Emre Horasan, **Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 7.

üretileen mamul maliyeti de gerçeğe en yakın şekilde hesaplanacaktır. Bu da mamul maliyetine dayanarak alınan kararların daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.⁸⁴

Genel üretim giderleri yapısal olarak farklı gider unsurlarından oluştuğu için ve bu gider unsurlarının üretilen mamullerle arasında direkt ilk madde-malzeme ve direkt işçilikte olduğu gibi ekonomik ve mantıklı bir ilişki kurulamadığı için bu giderlerin üretilen mamullere yüklenmesinde birtakım maliyet dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.⁸⁵

Üretim süreçlerinde teknolojinin yaygın olarak kullanılmadığı ve işletmelerin dar bir ürün yelpazesıyla üretim yaptığı dönemlerde, direkt ilk madde-malzeme gideri ve direkt işçilik gideri üretim maliyetini oluşturan en önemli iki unsur olarak yer almaktaydı. Az bir paya sahip olan genel üretim gideri de genellikle işçilik saati gibi bir takım dağıtım anahtarları vasıtasıyla üretim maliyetine dâhil edilmekteydi. Ancak günümüz çağdaş işletmeciliğinde sayısız ürün grubu ve pazarlama kanalları bulunmaktadır. Bu sebeple üretim fonksiyonu ile ilgili destek operasyonlarına ait pazarlama-dağıtım, mühendislik ve fabrika genel giderlerinde de olağanüstü bir artış görülmektedir. Genel üretim giderlerinin artan bu payına rağmen üretim maliyetine yüklenmesinde işçilik gideri gibi bir ölçütün dağıtım anahtarı olarak baz alınması da giderlerin mamullere doğru bir şekilde yüklenmemesine ve üretim maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmemesine yol açacaktır.⁸⁶ Günümüzde toplam üretim maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olan genel üretim giderlerinin kârlılığa ve rekabete çok ciddi etkisi bulunmaktadır.⁸⁷ Üretim sürecinde otomasyon arttıkça toplam üretim maliyeti içerisinde direkt işçilik giderleri de bir o kadar azalmaktadır. Bu sebeple bazı işletmelerde direkt işçilik giderlerinin payı çok az olduğu için bu giderler genel üretim giderlerinin bir unsuru olarak sınıflandırılmakta ve raporlanmaktadır.⁸⁸

Hâlihazırda günümüz üretim sistemlerinde genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyeti içerisindeki aşağıdaki şekil 4 yardımıyla özetlenebilir:

⁸⁴ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s.158.

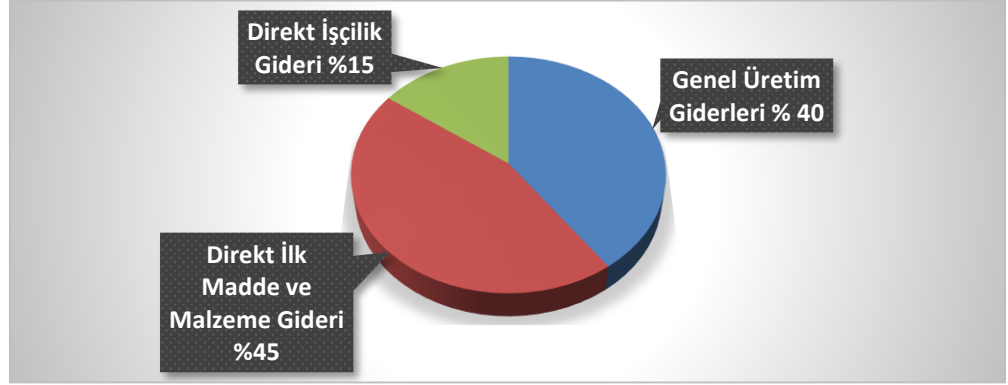
⁸⁵ Süleyman Yükcü, **Herkes İçin Yönetim Muhasebesi**, 2.Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2014, (Yönetim Muhasebesi), s. 23.

⁸⁶ Robin Cooper and Robert S. Kaplan, “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”, **Harward Business Review**, Cilt: 66, Sayı: 5, 1988, s. 96.

⁸⁷ Jeffrey G. Miller and Thomas E. Vollmann, “The Hidden Factory”, **Harward Business Review**, Cilt: 63, Sayı: 5, 1985, s. 142.

⁸⁸ Carl S. Warren, James M. Reeve and Jonathan E. Duchac, s. 841.

Şekil:4 Genel Üretim Giderlerinin Toplam Üretim Maliyeti İçerisindeki Payı



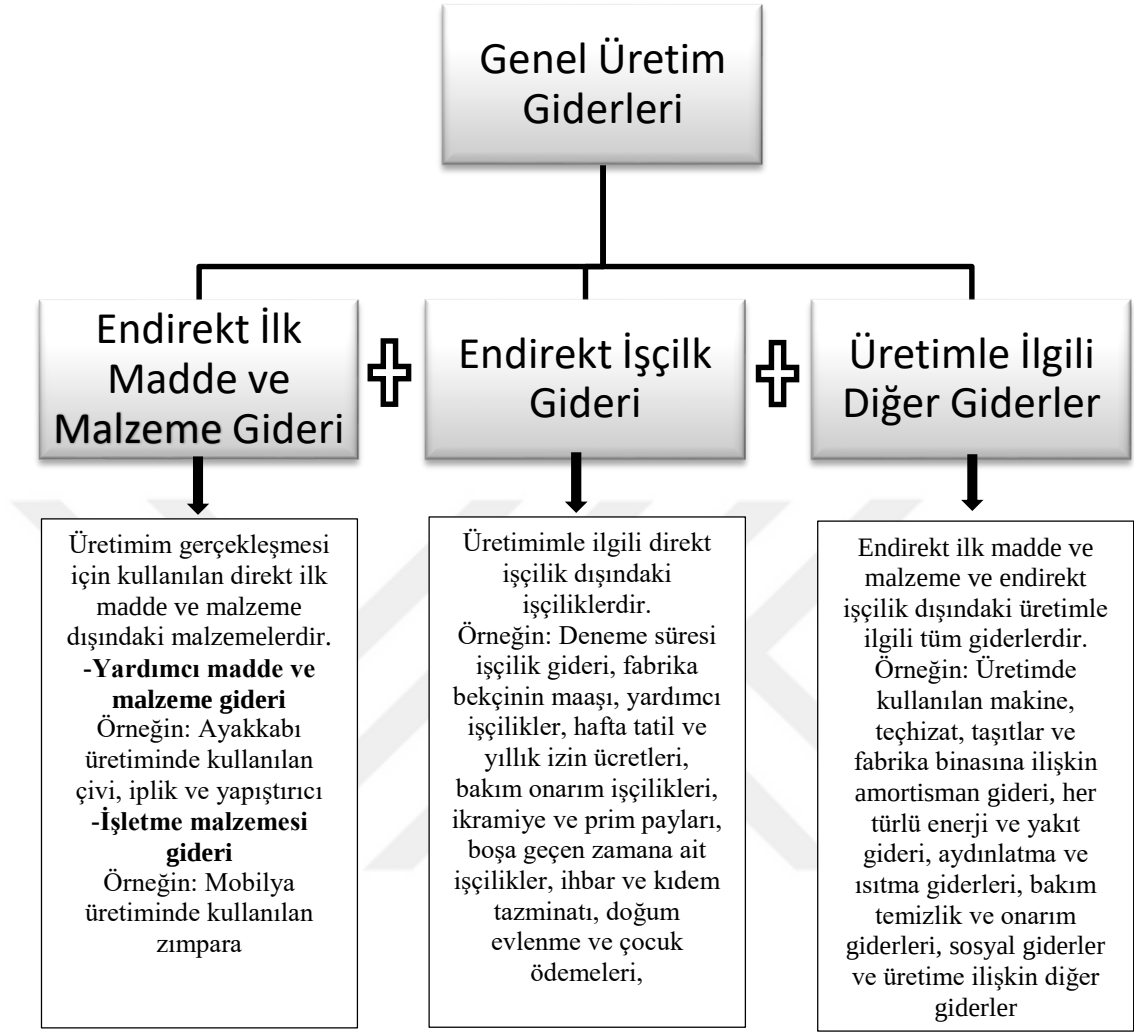
Kaynak: John J. Wild, Ken W. Shaw and Barbara Chiappetta, **Fundamental Accounting Principles**, Twentieth Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2011, s. 742.

Şekil 4'ten de görüleceği üzere üretimde mamul çeşitliliğinin artması ve ileri üretim teknolojilerinin kullanılması farklı birçok unsurdan oluşan genel üretim giderlerinin payını giderek arttırmıştır.

Üretilen mamullerle doğrudan doğruya bağlantısı kurulamayan genel üretim giderleri; direkt ilk madde-malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm üretim giderlerini kapsamaktadır. Bu açıklamadan hareketle genel üretim giderleri; endirekt ilk madde ve malzeme, endirekt işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerin toplamından oluşmaktadır.⁸⁹ Genel üretim giderlerini oluşturan unsurlar aşağıdaki şekil 5 yardımıyla açıklanabilir.

⁸⁹ Küçüksavaş, 2006, s. 25.

Şekil 5: Genel Üretim Giderlerini Oluşturan Unsurlar



Kaynak: Küçüksavaş, 2006, s. 26.

Şekil 5’den de görüleceği üzere genel üretim giderleri bünyesinde birçok gider unsurunu bulundurmaktadır. Bu giderlerin çeşitliliği işletmenin türüne, ürettiği mamullerin özelliklerine, üretim hacmine göre değişiklik gösterebilir.

Genel üretim giderlerinin çeşitliliğini ve toplam üretim maliyeti içerisindeki payını etkileyen unsurlar literatürde aşağıdaki sınıflandırılmaktadır:⁹⁰

- İşletmenin faaliyet hacmi
- Mamul tasarımının karmaşıklığı
- Tedarik karmaşıklığı

⁹⁰ George Foster and Mahendra Gupta, “Manufacturing Overhead Cost Driver Analysis”, **Journal Of Accounting and Economics**, Cilt:12, Sayı:1, 1990, s. 311.

- Üretim sürecinin karmaşıklığı
- Mamul hattı karmaşıklığı
- Otomasyonun yoğunlaşma düzeyi
- Üretimdeki prodüktivite seviyesi
- Bilgi işlem teknolojisinin karmaşıklığı ve etkinliği

Genel üretim giderleri ile ilgili yapılan açıklamalar ve sınıflandırmalar sonucunda kendine has bazı özellikleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Genel üretim giderleri ile üretilen mamuller arasında doğrudan (direkt) bir ilişki kurulamamaktadır. Genel üretim giderini oluşturan herhangi bir gider unsurunun üretilen mamule ne kadarlık bir gider payı verdiği tam olarak ölçülemez. Genel üretim giderinin oluşmasına farklı tür ve sayıdaki mamullerin tüketimi sebep olmaktadır. Bu sebeple genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları ve metotları kullanılmaktadır.⁹¹
- Genel üretim giderleri birbirinden farklı, değişik tür ve nitelikteki giderlerin birleşimiyle oluşmaktadır. Bunların bir kısmı üretim hacmine ve diğer işletme faaliyetlerindeki ölçütlere bağlı olarak değişen değişken giderler, bir kısmı da sabit giderlerdir.⁹²
- Bir muhasebe dönemi boyunca genel üretim giderlerinin bir bölümü düzensiz bir dağılım göstermektedir. Bazı aylarda çok, bazı aylarda çok az, hatta hiç ortaya çıkmayabilirler.⁹³
- Genel üretim giderleri içerisinde yer alan bazı gider unsurlarına ilişkin fiili tutarlar ancak yılsonunda veya izleyen muhasebe döneminde belirlenebilmektedir. Bu sebeple üretilen mamul maliyetinin hesaplanması istenildiği anda, söz konusu genel üretim giderlerinin fiili tutarları tam olarak

⁹¹ H. Erdin Gündüz, “Genel Üretim Maliyetleri ve Maliyet Dağıtımı Birinci Aşaması”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, s. 117.

⁹² Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, **Cost Accounting Foundations and Evolutions**, Eighth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2011, s. 37.

⁹³ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, s. 153.

bilinmediği için, genel üretim giderlerini mamullere yüklerken bütçelenmiş oranlar kullanılır.⁹⁴

- Genel üretim giderleri birçok maliyet hesaplama yönteminin temelini oluşturmaktadır. Çünkü genel üretim giderlerinin, üretilen mamul maliyetine kısmen ya da tamamen yüklenmesi; farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin oluşmasına ve bunların farklı tutarlarda gerçekleşmesine neden olmaktadır.⁹⁵ Çalışmanın da temelini oluşturan bu konu sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

GÜG ile ilgili yapılan açıklamalar ve yukarıda belirtilen özellikleri göz önünde bulundurulduğunda işletmeler açısından en önemli sorunun; genel üretim giderlerinin doğru bir şekilde maliyetlere yüklenebilmesidir. Bu sorunun giderilmesi için öncelikle GÜG' ün; türleri itibariyle sınıflandırılması, oluştukları gider merkezlerine en sağlıklı biçimde dağıtılmaları ve daha sonra da gider merkezlerinden maliyet taşıyıcılarına yüklenerek üretilen mamullere aktarılması gerekmektedir. Üretim hacminde meydana gelen değişimler doğrultusunda GÜG “Sabit GÜG” ve “Değişken GÜG” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.⁹⁶

1.3.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri

Sabit giderler belirli bir zaman dilimi içerisinde, belirli bir çalışma kapasitesi aralığında, iş hacminde meydana gelen artış ve azalışlardan etkilenmeyen giderlerdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere sabit giderin iki temel ögesi bulunmaktadır.

Bunlardan birisi “belirli bir zaman diliminde sabitlik” diğeri de “belirli bir kapasite düzeyinde sabitlik” tir.⁹⁷

Sabit giderler genellikle belirli bir kapasiteyi gerçekleştirmek için ortaya çıktığı için “kapasite gideri” adı ile de ifade edilebilir. Bu yüzden sabit giderlerin tutarları, yarattıkları kapasitenin büyüklüğüne bağlıdır. İşletmelerin üretim kapasitelerinin uzun dönemde finansal, fiziksel ve örgütsel açıdan genişlemesi ilave yatırımları gerektirdiği için; kapasitede herhangi bir değişikliğin görülmediği “belirli bir zaman dilimi” kısa dönem olarak adlandırılır ve en fazla bir yılı kapsar.⁹⁸

⁹⁴ Gündüz, Genel Üretim Maliyetleri ve Maliyet Dağıtımı Birinci Aşaması, s. 118.

⁹⁵ Karakaya, s. 275.

⁹⁶ Altuğ, s. 210.

⁹⁷ Şener, Maliyet Unsurları, s. 54.

⁹⁸ Büyükmirza, s. 330.

Sabit giderler belirli bir kapasite dâhilinde ve belirli bir zaman diliminde üretim miktarındaki değişiklikler karşısında aynı kalmaktadır. Şöyle ki, toplam sabit gider faaliyet hacmindeki değişikliklerden bağımsız olarak toplamda aynı tutarda kalırken, birim başına düşen sabit gider faaliyet hacmindeki değişikliklerle ters orantılı olarak değişmektedir.⁹⁹ Başka bir ifade ile üretim hacmi arttıkça mamul başına düşen sabit gider azalmaktadır.

Üretim teknolojilerinde yaşanan değişme ve ilerlemenin sonucunda otomasyona dayalı üretim sistemleri ortaya çıkmış, işletmeler de yatırımlarını bu doğrultuda şekillendirmeye başlamıştır. Bu da üretim maliyeti içerisinde bu unsurların payının atmasına neden olmuştur. Nitekim sabit yatırımlar olarak ifade edilen bu yatırımlar da genel üretim giderleri içerisinde sabit nitelikteki gider unsurlarının payının daha çok attırıştır. Bu sebeple sabit genel üretim giderleri hem GÜG içerisinde hem de toplam üretim maliyeti içerisinde çok önemli bir yere sahiptir.

Amortisman gideri, kira gideri, sabit varlıkların sigorta primleri ve bunlara ait uzun vadeli finansman maliyetleri ile yönetici personele ödenen ücretler sabit genel üretim giderlerine örnek olarak gösterilebilir.

1.3.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri

Sabit giderlerin, belirli bir kapasite yaratmak için ortaya çıktığı dolayısıyla işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için hazır durumda olunmasını sağladığı yukarıda ifade edilmişti. Ancak sabit gider tüketimi yapılarak faaliyete hazır olunması işletmenin kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için tek başına yeterli değildir. Bunun için oluşturulan kapasiteden yararlanılması, yani fiilen faaliyette bulunulması gerekmektedir. Faaliyette bulunulması ise, sabit giderlere ilave olarak faaliyet hacmine bağlı olarak artan ve azalan yeni birtakım giderlerin yapılmasını gerektirmektedir.¹⁰⁰

Faaliyet hacmiyle aynı yönde ve genellikle aynı oranda değişme gösteren, faaliyet hacmi arttıkça yükselen, azaldıkça düşen, faaliyet hacmi sıfırlanınca da kendiliğinden ortadan kalkan giderlere değişken giderler denir.¹⁰¹

Yapılan açıklamalar doğrultusunda değişken giderlerin iki ana özelliği olduğu anlaşılmaktadır. Birincisi; toplam değişken gider faaliyet seviyesindeki değişikliklerle

⁹⁹ Charles E. Davis and Elizabeth Davis, **Managerial Accounting**, Second Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2014, s. 48.

¹⁰⁰ Büyükmirza, s. 333.

¹⁰¹ Şener, Maliyet Unsurları, s. 58.

orantılı olarak değişir. İkincisi ise; birim başına düşen değişken gider faaliyet seviyesine bakılmaksızın sabit kalmaktadır.¹⁰²

Makine yağı gideri, enerji tüketim gideri, ambalaj malzemesi gideri, işçiliğe ait fazla çalışma gideri değişken genel üretim giderine örnek olarak gösterilebilir.

İşletmenin üretim faaliyeti ve üretime bağlı hizmetleri için yaptığı, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerinin izlendiği hesap olan genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesinde hem TDMS' ye göre hem de TFRS' ye göre tahakkuk eden fiili tutarlar "730 Genel Üretim Giderleri" hesabının borcuna kaydedilir. Ancak finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında "730 Genel Üretim Giderleri" ile ilgili yapılan açıklamada TMS 2 Stoklar Standardının öngördüğü normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerde sabit ve değişken genel üretim giderlerinin ayrıca izlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.¹⁰³

Genel üretim giderleri ile ilgili yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda; bünyesinde yapısal olarak farklı tür ve niteliklerde gider unsurunu barındırması, özellikle son yıllarda sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyeti içerisinde büyük paya sahip olması ve bunların mamullere yüklenmesinde bir takım farklı yöntemlerin kullanılması, GÜG' ün maliyet muhasebesinin önemli ve içeriği en kapsamlı bir üretim maliyeti unsuru olduğunu ortaya koymakta bu da konunun üzerinde önemle durulmasını gerektirmektedir.¹⁰⁴

İşletmede bir dönem içinde ortaya çıkan giderlerin işletme yönetiminin ihtiyaçları doğrultusunda, farklı amaçlar için farklı şekilde sınıflandırılabileceği ifade edilmiş, bu doğrultuda üretim işletmelerinde de maliyeti oluşturan unsurlar üretim giderleri ve dönem giderleri şeklinde bir ayrıma tutularak sınıflandırılmıştı. Bu sınıflandırma sonucunda üretim giderleri ele alındıktan sonra, dönem (faaliyet) giderlerinin de açıklanması faydalı olacaktır.

¹⁰² Charles E. Davis and Elizabeth Davis, s. 47.

¹⁰³ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, 06.02.2019.

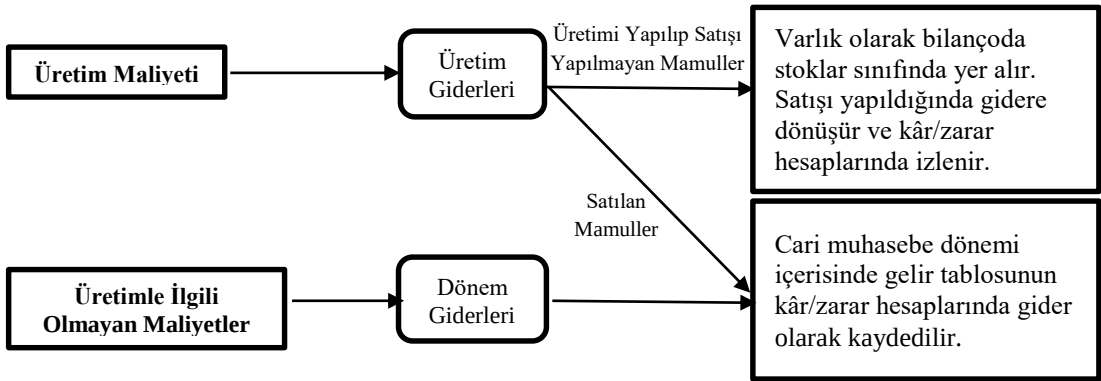
¹⁰⁴ Gündüz, Genel Üretim Maliyetleri ve Maliyet Dağıtımı Birinci Aşaması, s. 118.

1.3.2. Dönem Giderleri

İşletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının belirlenebilmesi için bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması gerekmektedir. Bu sebeple hem faaliyet sonuçlarının belirlenip kâr/zarar durumunun ortaya koyulması hem de işletmenin üretimini tamamlayıp henüz satışını yapmadığı stoklarını değerleyebilmesi için giderleri; “üretim gideri-dönem gideri” şeklinde ayrıma tabi tutarak sınıflandırmalıdır.¹⁰⁵

Üretim gideri dönem gideri ayrımı, gelir tablosu ilkelerinden eşleştirme ilkesine dayanarak açıklanabilir. Eşleştirme ilkesine göre belirli bir dönemde elde edilecek hasılat ile bu hasılatı elde edebilmek için yapılan giderler ve satışların maliyeti karşılaştırılmalıdır. Üretim giderleri üretim faaliyeti sonucunda elde edilecek dönemin hasılatıyla ilişkilendirilmelidir. Dönem gideri ise cari dönem hasılatıyla ilişkilendirilir. Üretim giderleri üretim maliyetini oluştururken, dönem giderleri ise kâr için yapılan fedakârlıklar olarak ifade edilebilir. Üretim giderleri bilançoda stok, gelir tablosunda ise satılan malın maliyeti olarak raporlanır. Dönem giderleri ise işletmenin operasyonel faaliyetleri ile ilgilidir gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanır.¹⁰⁶ Üretim gideri ve dönem gideri ilişkisi aşağıdaki şekil 6 yardımıyla açıklanabilir.

Şekil 6: Üretim Gideri-Dönem Gideri İlişkisi



Kaynak: Dury, 2018, s. 27.

¹⁰⁵ Ray H. Garrison, Eric W. Noreen and Peter C. Brewer, **Managerial Accounting**, Sixteenth Edition, McGraw-Hill Education, New York, 2018, s. 28.

¹⁰⁶ Belverd E. Needles, Marian Powers and Susan V. Crosson, **Principles of Accounting**, Twelfth Edition, South-Western, Cengage Learning, Ohio, 2014, s. 763.

Şekil 6' dan da görüleceği, üzere üretim faaliyeti ile ilişkili olamayan, bu sebeple üretim maliyetine yüklenmeden direkt olarak cari yılın sonuç hesaplarına aktarılan giderlere dönem gideri denir.

Üretim gideri ve dönem gideri ile ilgili yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere bu iki gider türünün ayırımında aşağıdaki iki temel ölçüt kullanılmaktadır.¹⁰⁷

- Üretim maliyetine yüklenecek giderler, üretim faaliyeti için ihtiyaç duyulan giderler olmalıdır. Burada üretim faaliyeti; hammadde olarak üretim sürecinden geçen mamullerin satışa hazır mamul durumunda olmasıdır. Bu sebeple, üretimi tamamlanmış mamullerin satılincaya kadar depolanması ile ilgili giderler üretim gideri değil dönem gideridir.
- Üretim maliyetine yüklenecek giderlerle üretilen mamuller arasında objektif, mantıklı ve ekonomik bir ilişkinin kurulabilmesi gerekmektedir. Herhangi bir gider unsuru ile üretilen mamul arasında objektif hiçbir bağlantı kurulamıyorsa, o gidere üretim faaliyeti için ihtiyaç bile duyulsa mamul maliyetine yüklenmemesi daha doğru olur. Çünkü sübjektif ölçülere dayanarak yapılan maliyet yükleme, üretilen mamul maliyetinin doğruluğunu ve güvenilirliğini ortadan kaldırabilir. Bu da mamul maliyetine dayanılarak alınan kararları olumsuz yönde etkileyebilir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda; bir varlığı temsil etmeyen, gelecekte gelir getirme özelliği bulunmayan veya ölçme güçlüğü nedeniyle gelir getirme gücü saptanamayan dönem giderleri sonuç hesaplarına aktararak gelir tablosuna aktarılırlar.¹⁰⁸ 1 sıra no'lu MSUGT' da yer alan tekdüzen hesap çerçevesine göre dönem giderleri; araştırma ve geliştirme gideri, pazarlama, satış ve dağıtım gideri, genel yönetim gideri ve finansman giderinden oluşmaktadır.¹⁰⁹ Dönem gideri ve üretim gideri ayrımı ele alındıktan sonra dönem giderini oluşturan unsurların ele alınması faydalı olacaktır.

1.3.2.1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

İşletmeler faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak, maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırabilmek için birtakım araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde

¹⁰⁷ Büyükmirza, s. 68.

¹⁰⁸ Haftacı, s. 409.

¹⁰⁹ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

bulunabilirler. Bu amaçlar doğrultusunda yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan giderlere araştırma ve geliştirme giderleri denir. Özellikle farklı birimlerden oluşan üretim işletmelerinde araştırma ve geliştirme fonksiyonun yerine getirilmesi için yapılan; malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan makine, cihaz ve teçhizatlarına ait amortisman ve tükenme payları ve diğer çeşitli giderler işletmenin araştırma ve geliştirme giderlerini içerir.¹¹⁰

Araştırma ve geliştirme giderleri günümüzde özellikle; yeni bir mamul veya yöntem geliştirmek ya da var olan bir mamul veya yöntemde önemli boyutta bir iyileşme sağlamak için gerekli bilgiyi edinmek amacıyla yapılan planlanmış araştırmalarla ilgili giderleri ve bu araştırmalardan sağlanan bilgiler sonucunda üretilen örnek mamul üretimi ve yapılan pilot uygulamalarla ilgili faaliyetlerin giderlerini kapsar.¹¹¹

Ancak günümüzde elektronikten telekomünikasyona, biyoteknolojiden sağlık yatırımlarına kadar birçok endüstri kolunda inovasyon giderek rekabetin ve başarının anahtarı haline gelmiştir. Bunun sonucunda da, bu alanlarda araştırma ve geliştirme giderlerinin payı büyük yatırımlara dönüşerek artmış, bu giderlerin sadece dönem gideri sayılarak gelir tablosunda izlenmesi veya aktifleştirilerek bilançoda maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması durumu ortaya çıkmıştır. Ancak bu inovasyon yatırımlarının, başarılı olup olamayacağı ve gelecekte gelir getirme olasılığında yüksek belirsizlikler olmasından dolayı araştırma ve geliştirme giderlerinin dönem gideri sayılması daha doğru olacaktır. Yine bu inovasyon yatırımları başarılı olsa bile hangi gelecek dönemde işletmeye fayda sağlayacağı kolaylıkla ölçülemez. Bu sebeple araştırma ve geliştirme giderleri dönem gideri olarak dikkate alınır ve içinde bulunulan dönemin gelirleriyle eşleştirilerek gelir tablosunda izlenir.¹¹²

Bu açıklamalara karşın araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili olarak TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı 'nda bazı hususlar bulunmaktadır. Buna

¹¹⁰ Karakaya, s. 29.

¹¹¹ Büyükmirza, s. 65.

¹¹² Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Horngren's Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Sixteenth Edition, Pearson Education, New York, 2018, s. 40.

göre işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma kısmına ait giderler giderleştirilerek doğrudan o dönemin sonuç hesaplarında izlenir. Ancak, bir projenin geliştirme kısmına ait giderler belli şartları taşımaları halinde maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilerek bilanço hesaplarında izlenir.¹¹³

Hem TDMS’ de hem TFRS uygulamalarında, aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları “750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabının borcuna kaydedilir.¹¹⁴

1.3.2.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

İşletmede mamul veya mamullerin üretilip stok ambarına konulmasından alıcılara, araçlara veya tüketicilere teslim edilinceye kadar geçen süre içinde oluşan giderlere pazarlama, satış ve dağıtım giderleri denir.¹¹⁵

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri; işletme mamullerine talep oluşturulması ve sürdürülmesi için yapılan her türlü pazarlama, reklam ve satış geliştirme giderlerini, üretimi tamamlanmış mamullerin depolanması ve alıcılara teslim edilmesiyle ilgili taşıma giderlerini, satış sonrası hizmetlerle ilgili giderleri, satış mağazası için yapılan personel, kira, amortisman, elektrik, su vb. giderleri, satış komisyonlarını ve satış sırasında kullanılan ambalaj malzemesi giderlerini içermektedir.¹¹⁶

İletişim ve ulaşım alanında yaşanan gelişmeler sonucunda ticarete sınırların kalktığı günümüz işletmeleri artık dünyanın her tarafına ürün satıp ve ürün tedarik edebilir hale gelmiştir. Bu da lojistik faaliyetler olarak nitelendirilen, tedarik, taşıma, dağıtım, depolama, sipariş ve iletişim gibi maliyetlerin toplam işletme maliyetleri içerisinde önemli bir paya ulaşmasına neden olmuştur.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin muhasebeleştirilmesinde de TDMS uygulaması ile TFRS uygulamasında bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre üretimim tamamlanan mamulün stoklara alınmasından ve hizmetin tamamlandığı

¹¹³ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2038.pdf> , (14.03.2019)

¹¹⁴ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

¹¹⁵ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 225.

¹¹⁶ Büyükmirza, s. 65.

andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler “760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabının borcuna kaydedilir.¹¹⁷

1.3.2.3. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderleri işletmenin organizasyon yapısına bağlı olarak yapılan giderlerdir. Genel yönetim giderleri, gerek ticari, gerek üretim, gerekse hizmet işletmesi olsun tüm işletmelerde yönetim fonksiyonuna bağlı olarak oluşur. Genel yönetim gideri işletmenin esas faaliyeti ile ilgili olarak doğrudan ilişkili olan genel nitelikteki değer kullanımlarını kapsamaktadır.¹¹⁸

Bir işletmenin yönetim işlevleri, işletme politikasının belirlenmesi, örgüt ve kadro oluşumu, büro ve sekreterlik hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatları da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri genel yönetim giderini oluşturmaktadır.¹¹⁹

Ancak genellikle işletmenin yönetici pozisyonundaki personelin görev yaptığı bölümlerde ortaya çıkan giderler olduğu için genel yönetim giderlerinin büyük çoğunluğu personel ücretlerinden oluşmaktadır.¹²⁰

Hem TDMS’ de hem TFRS uygulamalarında işletme politikasının tayin edilmesi, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilâtı da kapsayan muhasebe ve mali işleri nedeniyle katlanılan giderler gibi işletmenin genel yönetiminden ortaya çıkan giderler tahakkuk ettikçe “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabının borcuna kaydedilir.¹²¹

1.3.2.4. Finansman Giderleri

İşletmeler faaliyetleri ve finansman ihtiyaçları gereği kredi kullanmakta ve kullandığı bu krediler karşılığında faiz, komisyon vb. ödemeler yapmaktadır. Kullanılan kredi için yapılan ödemelerin gider olarak mı yoksa maliyet olarak mı hesaplara alınacağı kredinin kullanım amacına göre farklılık göstermektedir. Eğer işletme üretim faaliyetinde kullanmak üzere kredi kullanarak hammadde alımı yaptıysa bu kredinin faizi maliyet unsuru olarak direkt ilk madde ve malzeme giderine

¹¹⁷ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

¹¹⁸ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 227.

¹¹⁹ Haftacı, s. 420.

¹²⁰ Yükçü, Maliyet Muhasebesi, s. 45.

¹²¹ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

eklenip üretim maliyetine yüklenecektir. Aynı şekilde bir sabit yatırım amacıyla duran varlık alımı için kullanılan kredilerin faizi de yatırım maliyetine eklenecek, ancak dönem sonunda ayrılan amortisman payı ile gidere dönüşecektir. Kullanılan kredi direkt ilk madde ve malzeme ile sabit yatırım finansmanı dışında üretim faaliyeti amacıyla kullanılmış ise, bu kredinin faizi genel üretim gideri olarak mamul maliyetine yüklenecektir.¹²²

Görüldüğü gibi işletmenin üretim faaliyeti dışında ortaya çıkan ve işletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarları ile ilgili faiz, komisyon ve kur farkı gibi unsurlara finansman gideri denir. Finansman giderleri dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanır. TDMS’ de TFRS uygulamalarında finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, finansal yükümlülüklerle ilişkin borçlanma maliyetleri tahakkuk ettikçe “780 Finansman Giderleri” hesabı borçlandırılır.¹²³

Üretim işletmelerinde maliyeti oluşturan unsurlarından üretim giderleri (DİMMG, DİG, GÜG) ve dönem giderleri detaylı olarak incelendikten sonra, çalışmanın konusu olan normal maliyet yönteminin daha iyi anlaşılabilmesi ve diğer maliyet hesaplama yöntemleriyle karşılaştırılabilmesi açısından öncelikle maliyet hesaplama yöntemlerinin genel olarak incelenmesi faydalı olacaktır.

1.4. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

İşletme yönetimi işletmeyi başarılı bir şekilde yönetebilmek ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayabilmek için ihtiyaçlarına uygun, sistematik, faydalı maliyet verilerine ve raporlarına sahip olmalıdır. Maliyet kayıtlarından ve raporlarından sağlanan bu niteliklere sahip maliyet verileri işletme yönetiminin vereceği kararlarda çok önemli bir rol oynamaktadır.

Maliyetlerin sınıflandırılması maliyet muhasebesinin temelini oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesinin temel amacı da üretim maliyetlerinin hesaplanması olduğu için öncelikle üretim maliyetini oluşturan gider unsurlarının doğru bir şekilde sınıflandırılması ardından belirli ölçütler ve yöntemler dâhilinde maliyet hesaplama

¹²² Hacıüstemoğlu, s. 211.

¹²³ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

sistemi kurulması gerekmektedir.¹²⁴ İşletme yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu gerekli maliyet verilerini sağlaması açısından bir bilgi verme sistemi olan maliyet sistemi; maliyet bilgilerinin bu amaçla sınıflandırması, gruplandırılması, kontrolü ve belirli faaliyet birimleri ile ilişkilendirilmesi işlemlerini kapsamaktadır.¹²⁵ İşte belirli bir sistem ve düzen içerisinde maliyetlerin hesaplanabilmesi için geliştirilen yöntem ve teknikler maliyet hesaplama yöntemleri (maliyetleme sistemleri) olarak ifade edilmektedir.¹²⁶

Hem genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin hem de uluslararası muhasebe standartlarının finansal tabloların hazırlanabilmesi için satılan mamul veya hizmet maliyetinin hesaplanmasını gerekli kılması, aynı şekilde işletmenin kâr/zararının hesaplanıp stok değerlemesinin yapılabilmesi, operasyonel faaliyetlerin ve maliyetlerin kontrolünün sağlanması gibi nedenler maliyetleme sisteminin kurulmasındaki temel sebeplerdendir.¹²⁷

Ancak son yıllarda, işletmelerin sahip olduğu maliyetleme sistemleri günümüz yoğun rekabet ortamında yetersiz hale gelmiştir. Daha çok faaliyet sonuçlarının raporlandığı finansal tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanabilmesi için stokların değerlemesine dayanarak oluşturulan sistemler; yöneticilerin işletme faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak ve üretim maliyetini hesaplamak istedikleri zamanda ihtiyaç duydukları bilgileri doğru ve zamanında sağlayamamaktadır.¹²⁸ Bu nedenle artık birçok işletmede maliyetleme sistemleri; fiyatlandırma, ürün hattı ile ilgili kararlar, kapasitenin planlanması ve tahsis edilmesi, işletme performansının ölçülmesi ve kontrol edilmesi, proje seçimi, planlama ve bütçeleme çalışmaları, çeşitli alternatifler arasından seçim yapmak, karşılaştırma-kıyaslama (benchmarking), ve stratejik rekabet politikalarının belirlenmesi gibi farklı bir çok amaca hizmet etmektedir.¹²⁹

¹²⁴ George J. Staubus, George H. Sorter and Charles T. Horngren, "Direct, Relevant or Absorption Costing?", **The Accounting Review**, Cilt: 38, Sayı: 1, 1963, s. 64.

¹²⁵ Hacırüstemoğlu, s. 241.

¹²⁶ Fatma Tektüfekçi ve A. Seha Selek, "Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri ile Olan İlişkisi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 3, 2009, s. 149.

¹²⁷ Joseph G. Fisher and Kip Krumwiede, "Product Costing Systems: Finding the Right Approach", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Cilt: 23, Sayı: 3, 2012, ss. 43-44.

¹²⁸ Robert S.Kaplan, "One Cost System Isn't Enough", **Harvard Business Review**, Cilt: 66, Sayı: 1, 1988, s. 61.

¹²⁹ Eva Labro, "Analytics Of Costing System Design", **Contemporary Issues in Management Accounting**, (Ed. Alnoor Bhimani), Oxford University Press, New York, 2006, s. 217.

Maliyetleme sisteminin kurulmasında; üretim sistemi, üretimde kullanılan teknoloji, örgüt yapısı, işletme büyüklüğü ve üretilen mamul türleri gibi unsurlar etkili olmaktadır. Bu etkenler işletme yönetiminin beklentileri doğrultusunda değişen koşullara göre sürekli izlenmeli ve iyileştirilmelidir.¹³⁰ Bunun yanı sıra, maliyet hesaplama yöntemi seçilirken işletme yönetiminin aşağıdaki dört temel soruyu cevaplaması gerekmektedir.¹³¹

- Hangi giderler üretim maliyetine dâhil edilmelidir?
- Üretim maliyetinin hesaplanmasında fiili giderler mi yoksa önceden belirlenmiş giderler mi kullanılacaktır?
- Genel üretim giderleri üretim maliyeti içerisinde nasıl izlenecektir? Üretilen mamul türüne veya grubuna göre mamul partileri bazında mı yoksa üretim aşmalarına göre mi tespit edilecektir? Tek bir maliyet havuzunda mı yoksa departmanlar bazında farklı maliyet havuzlarında mı izlenecektir? Dahası genel üretim giderlerinin sabit-değişken ayrımı hangi ölçütlere göre yapılacaktır?
- Genel üretim giderleri üretim maliyetine nasıl yüklenecektir?(Genel üretim giderleri üretilen ürünlerle nasıl ilişkilendirilip, üretim maliyetine tahsis edilecektir?)

Maliyet hesaplama sisteminin farklı amaçlara hizmet etmesi, işletme yöneticilerinin farklı beklentilerinin olması, muhasebe uygulamalarında uyulması gereken kanun, yönetmelik ve standartların bulunması uygulamada birden fazla maliyet hesaplama yönteminin olduğunu göstermektedir. Gerçekten de muhasebenin temel kavramları ve ilkelerindeki yorum farkından dolayı, amortisman hesaplaması, stok izleme ve değerlendirme, birleşik-yan mamul ve firelere ilişkin kayıt alternatifleri, genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde farklı dağıtım anahtarları ve yöntemlerin kullanılması gibi uygulamada görülen farklılıklar üretilen mamul veya hizmete ait tek bir maliyet hesaplama yönteminin olmadığını göstermektedir. Üretilen

¹³⁰ Altuğ, s. 290.

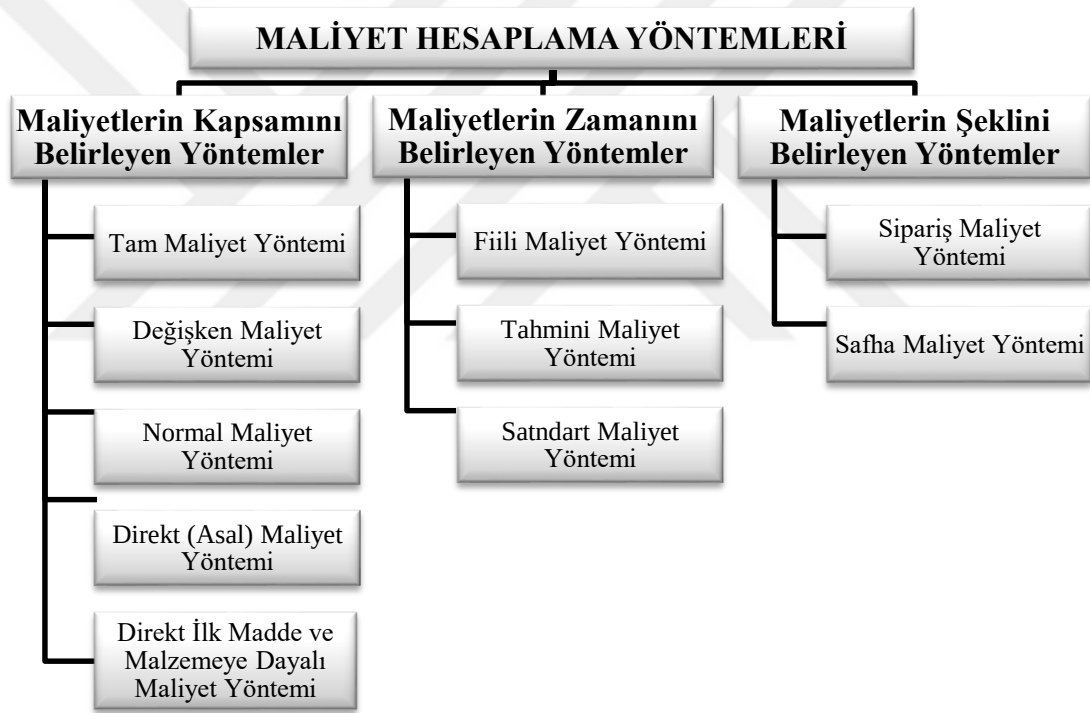
¹³¹ Joseph G. Fisher and Kip Krumwiede, ss. 44-48.

mamul veya hizmete ait tek bir üretim maliyetinin bulunmaması ise işletmenin finansal tablolarını doğrudan etkilemektedir.¹³²

Literatürde farklı yaklaşımlarla farklı başlıklar altında sınıflandırılabilen maliyet sistemleri; maliyetlerin kapsamı, niteliği ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır. Başka bir ifade ile çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden maliyetleme sistemleri ortaya çıkmaktadır.¹³³ Maliyetleme sistemleri, mamullere, “hangi giderler” “nezaman” “nasıl” yüklenecektir? sorularını cevaplayan üç başlık altında toplanabilir.¹³⁴

Herhangi bir maliyetleme sisteminin oluşturulmasında kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri aşağıdaki şekil 7 yardımıyla sınıflandırılabilir.

Şekil 7: Maliyet Hesaplama Yöntemleri



Kaynak: Büyükmirza, 2016, s. 238; Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 2000, s. 39; Karakaya, 2014, s. 323.

Şekil 7’den de görüleceği üzere her üç yöntem üç farklı amaca hizmet etmektedir. İşletmenin üretim tekniği ve yönetim politikası doğrultusunda bir

¹³² Azzem Özkan, “Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 25, 2006, s. 107.

¹³³ Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, s. 38.

¹³⁴ Büyükmirza, s. 237.

maliyetleme sisteminin oluşturulabilmesi için yukarıdaki üç grubun her birinden en az bir maliyet hesaplama yönteminin bir araya getirilmesi gerekmektedir.¹³⁵ Örnek olarak;

- “Tam maliyet” + “fiili maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Tam maliyet” + “fiili maliyet” + “safha maliyet”
- “Tam maliyet” + “standart maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Tam maliyet” + “standart maliyet” + “safha maliyet”
- “Tam maliyet” + “tahmini maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Tam maliyet” + “tahmini maliyet” + “safha maliyet”
- “Değişken maliyet” + “fiili maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Değişken maliyet” + “fiili maliyet” + “safha maliyet”
- “Değişken maliyet” + “tahmini maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Değişken maliyet” + “tahmini maliyet” + “safha maliyet”
- “Değişken maliyet” + “standart maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Değişken maliyet” + “standart maliyet” + “safha maliyet”
- “Normal maliyet” + “fiili maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Normal maliyet” + “fiili maliyet” + “safha maliyet”
- “Normal maliyet” + “standart maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Normal maliyet” + “standart maliyet” + “safha maliyet”
- “Normal maliyet” + “tahmini maliyet” + “sipariş maliyet”
- “Normal maliyet” + “tahmini maliyet” + “safha maliyet” gibi seçeneklerden bileşimler oluşturularak mamule ait maliyetleme sistemleri oluşturulabilir.¹³⁶

Maliyet hesaplama yöntemleri sınıflandırıldıktan sonra her bir yöntemin genel hatlarıyla açıklanması faydalı olacaktır.

1.4.1. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler

Üretim maliyetini oluşturan unsurlar direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideridir. Bu maliyet unsurlarından direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri faaliyet hacmiyle bağlantılı olup direkt niteliktedir. Bu sebeple değişken gider özelliğine sahiptir. Ancak endirekt gider

¹³⁵ Recep Şener, **Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, (Maliyet Yöntemleri) s. 32.

¹³⁶ Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, s. 39.

niteliğini taşıyan genel üretim giderlerinin bir kısmı faaliyet hacmine bağlı değişken gider, bir kısmı da faaliyet hacminden bağımsız olan sabit nitelikteki giderlerden oluşmaktadır.¹³⁷ Üretim maliyetini oluşturan gider unsurlarından hangilerinin ve ne kadarının üretim maliyetine dâhil edileceği konusunda farklı yöntemler bulunmaktadır. İşte hangi tür giderlerin, üretim maliyeti kapsamı içinde alınması gerektiğini belirleyen yöntemler kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleridir.

Şekil 7’ da da belirtildiği üzere kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri; tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, direkt (asal) maliyet yöntemi ve direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyet yöntemi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

1.4.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, döneme ait üretimle ilgili giderlerin tamamını; değişken gider- sabit gider, direkt gider- endirekt gider ayrımı yapmaksızın üretim maliyetine yükleyen maliyet hesaplama yöntemidir. Tam maliyet yönteminde, üretilen bir birim mamulün maliyeti direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim gideri ve sabit genel üretim giderinin toplamından oluşmaktadır.¹³⁸ Ancak bu yöntemde üretim faaliyeti ile ilgili olmayan sabit ve değişken nitelikteki ar-ge giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleri mamul maliyetine yüklenmeyip doğrudan dönem gideri olarak kabul edilmektedir.¹³⁹

Tam maliyet yönteminde döneme ilişkin üretim maliyetine yüklenebilen gider unsurlarının tümü stoklanabilmekte ve işletme varlığı olarak bilanço hesaplarında izlenebilmektedir. Üretimi tamamlanıp satışı yapılan mamullerin maliyeti ise gelir tablosunda aktarılarak kâr/zarar hesaplarıyla ilişkilendirilir.¹⁴⁰

Tam maliyet yönteminde üretimle ilgili tüm giderlerin üretim maliyetine dâhil edilmesi, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasını gerektirmediğinden dolayı yöntem, uygulanması kolay basit bir hesaplamaya dayanmaktadır.¹⁴¹ Yöntemin en büyük faydası, üretilen her bir mamulün satış

¹³⁷ Gürbüz Gökçen, Hakan Çelenk ve Emre Horasan, s. 103.

¹³⁸ Ray H. Garrison, Eric W. Noreen and Peter C. Brewer, ss. 258-259.

¹³⁹ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 49.

¹⁴⁰ Şener, Maliyet Yöntemleri, ss. 14-15.

¹⁴¹ Büyükmirza, s. 498.

fiyatından bütün giderler düşüldükten sonra elde edilecek kâr tutarının ölçülebiliyor olmasıdır.¹⁴²

Tam maliyet yönteminde, mamul maliyetlerinin sağlıklı saptanabilmesi genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesindeki özene ve seçilecek yükleme ölçütlerinin doğruluğuna bağlıdır.¹⁴³ Endirekt nitelikteki genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde geleneksel olarak direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme iş ölçüsü olarak kabul edilmektedir. Ancak genel üretim giderleri, birçok gider unsurundan meydana geldiği için makine saati, ürün hattı sayısı, parti sayısı veya müşteri sayısı gibi ölçütler baz alınarak da maliyetlere yüklenebilir. İşte genel üretim giderlerinin maliyetlere dağıtılmasında kullanılan iş ölçüsü ile genel üretim giderlerini meydana getiren unsurlar arasında sebep-sonuç ilişkisi kurulamıyorsa, başka bir deyişle kullanılan dağıtım ölçütü gideri temsil etmiyorsa hesaplanan üretim maliyeti hatalı olacaktır. Bu da tam maliyet yönteminin en önemli sakıncası olarak eleştirilen hususlarından birisidir.¹⁴⁴ Bir diğer husus da sabit genel üretim giderlerinin üretim hacmi ile bağlantısının olmaması nedeniyle birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açmasıdır.¹⁴⁵ Üretim miktarının fazla olduğu dönemlerde birim sabit gider payı düşük olacağından üretim maliyeti de düşük çıkacaktır. Üretim miktarının az olduğu tam tersi durumda ise birim sabit gider payı yüksek olacağından üretim maliyeti daha yüksek olacaktır.

Tam maliyet yöntemi birçok ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca dış raporlama fonksiyonunun bir gereksinimi olarak uygulanmaktadır.¹⁴⁶ Ülkemizde de hem vergi mevzuatı gereği hem de MSUGT gereği maliyetlerin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Nitekim hem VUK hükümleri içerisinde yer alan değerlendirme yöntemleri, hem de MSUGT’ da yer alan hesap planı açıklamaları tam maliyet yöntemi esas alınarak oluşturulmuştur.¹⁴⁷

¹⁴² Akdoğan, AÖF, s. 16.

¹⁴³ A. Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, Yedinci Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s. 142.

¹⁴⁴ Jerold L. Zimmerman, **Accounting For Decision Making and Control**, Seventh Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2011, s. 502.

¹⁴⁵ Büyükmirza, s. 498.

¹⁴⁶ Alnoor Bhimani, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, **Management and Cost Accounting**, Sixth Edition, Pearson Education, London, 2015, s. 179.

¹⁴⁷ Yükücü, Maliyet Muhasebesi, s. 361.

1.4.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, üretim maliyetine yalnızca üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişiklik gösteren üretim giderlerinin yüklenmesi esasına dayanan maliyet hesaplama yöntemidir. Bu yöntemde sabit nitelikteki giderler, üretim maliyeti içinde değil, dönem giderleri içerisinde izlenir.¹⁴⁸ Kavramsal açıdan ele alındığında bunun nedeni tam maliyet yönteminde hem direkt ve hem de endirekt nitelikteki tüm üretim maliyeti unsurlarının stoklanabilir nitelikte olduğu ve bilançonun varlıkları arasında yer aldığı, değişken maliyet yönteminde ise tüm maliyet unsurlarının stoklanamaz olduğu belirtilmektedir.¹⁴⁹

Buna göre, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerini üretim maliyetine yükleyen, sabit genel üretim giderlerinin tamamını ise üretim maliyeti içerisine almayıp doğrudan dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alan maliyet hesaplama yöntemine değişken maliyet yöntemi denir.¹⁵⁰

Değişken maliyet yöntemi genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması temeline dayanmaktadır. Sabit giderler; bir kapasite yaratılması ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılan giderlerdir. Bir muhasebe dönemi sona erdiğinde, o dönem içerisinde kapasiteden sağlanan herhangi bir faydanın da süresi dolacaktır. Başka bir deyişle sabit giderlerin gerçekleştikleri dönem içerisinde faydası bulunurken ileriki dönemlerde herhangi bir faydası bulunmaz. Bu yüzden sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine veya stok maliyetine dâhil edilmeden doğrudan dönemin gelirlerine karşı uygulanmak üzere dönem gideri olarak kaydedilir.¹⁵¹

Değişken maliyet yöntemine göre hazırlanan gelir tablosu katkı payı esasına dayanmaktadır. Katkı payı yaklaşımıyla; bir dönem içinde satışlardan elde edilen gelirle mamule ait değişken giderlerin arasındaki fark hesaplanabilir. Yönteme göre hazırlanan gelir tablosunda satışlardan değişken üretim giderlerinden oluşan satışların maliyeti çıkarıldığında katkı payına ulaşılır. Değişken maliyet yöntemi dönemin tüm giderlerine uygulanmak istendiğinde ise dönem giderleri de sabit ve değişken olarak ayrıma tabi tutulur. Ardından katkı payından değişken dönem giderleri çıkarılarak

¹⁴⁸ A. Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, s. 139.

¹⁴⁹ Erdal Özkol, “Değişken Maliyetleme Yöntemi ve Bir Süt Mamulleri Tesisinde Uygulama”, **Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2018, ss. 7-8.

¹⁵⁰ Büyükmirza, s. 506.

¹⁵¹ Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen and Dan L. Heitger, s. 344.

toplam katkı payına ulaşılır. Toplam katkı payı toplam gelir ile toplam değişken gider arasındaki farktır.¹⁵² Değişken maliyet yöntemine göre hazırlanan gelir tablosu, işletme içi finansal bilgi kullanıcılarının özellikle yöneticilerin, verecekleri birçok kararda ihtiyaç duydukları bilgileri içermektedir.¹⁵³

Değişken maliyet yönteminin sabit genel üretim giderlerini üretim maliyeti dışında bırakması, birim üretim maliyetinin üretim hacimlerindeki artış veya azalışlar karşısında değişimini önlemektedir. Başka bir deyişle üretim maliyeti, üretim hacmi ve kapasitedeki değişimlerden etkilenmeksizin doğrudan satış miktarına göre belirlenir. Satışlarla kârlılık aynı doğrultuda değişim göstermektedir.¹⁵⁴ Bu durum da maliyet- hacim- kâr analizlerinin ek bir çalışmaya gerek duyulmadan yapılabilmesini sağlar. Değişken maliyet yöntemi bunun yanında planlama ve özel yönetim kararlarının alınmasında önemli faydalar sağlamaktadır.¹⁵⁵

Değişken maliyet yönteminin sağladığı bu üstünlüklerinin yanında uygulanmasında birtakım sakıncalar bulunmaktadır. Öncelikle giderlerin objektif bir şekilde sabit ve değişken olarak ayrılması hem birtakım hesaplama çalışmalarının yapılmasını hem de işletmeye ek bir maliyet gerektirecektir.¹⁵⁶ Değişken maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerini üretim maliyetine dâhil etmediğinden dolayı mamul maliyeti nispeten düşük seviyede çıkacaktır. Bu durumda mamul maliyetine dayalı yapılan yorum ve değerlendirmelerin hatalı olmasına sebep olabilir. Ayrıca mamul maliyetinin düşük olması kârı yüksek göstereceğinden fiyat saptanmasında da yanlışlık yapılmasına neden olabilir.¹⁵⁷

İşletme için finansal bilgi kullanıcıları için önemli bir yönetsel araç olarak kabul edilen değişken maliyet yönteminin dış raporlamada kullanılmasına birçok ülkenin muhasebe uygulaması izin vermemektedir. Nitekim Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Amerikan Muhasebe Standartları (US GAAP) dışa dönük raporlamada maliyet hesaplama yöntemi olarak değişken maliyet yönteminin kullanılmasına izin vermemektedir.¹⁵⁸ Ülkemizde de hem muhasebe uygulamaları hem

¹⁵² Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn, and Michael R. Kinney, **Cost Accounting Traditions and Innovations**, Fifth Edition, South Western Cengage Learning, Ohio, 2002, ss. 445-446.

¹⁵³ Gürbüz Gökçen, Hakan Çelenk ve Emre Horasan, s. 103.

¹⁵⁴ Büyükmirza, s. 509.

¹⁵⁵ Karakaya, s. 687.

¹⁵⁶ Şener, Maliyet Yöntemleri, s. 27.

¹⁵⁷ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 437.

¹⁵⁸ Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen and Dan L. Heitger, ss. 344-345.

vergi kanunları hem de muhasebe standartları değişken maliyet yönteminin maliyet hesaplama yöntemi olarak uygulanmasını önermemektedir.¹⁵⁹

1.4.1.3. Normal Maliyet Yöntemi

Maliyet hesaplama yöntemlerinden; tam maliyet yöntemi sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını mamul maliyetine dâhil ederken, değişken maliyet yöntemi de sadece değişken genel üretim giderlerini mamul maliyetine dâhil etmekteydi. Bir diğer maliyet hesaplama yöntemi olan normal maliyet yöntemi değişken giderlerin tamamını, sabit giderlerin ise kullanılan kapasite ölçüsünde maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır.¹⁶⁰

Çalışmanın konusu olan normal maliyet yöntemi ikinci bölümde ayrıntılı olarak tüm yönleriyle ele alınacaktır.

1.4.1.4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminin tam karşılığı olan bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyetine yalnızca direkt nitelikteki üretim giderleri (direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri) dâhil edilmekte, endirekt nitelikte olan genel üretim giderlerinin tamamı ise dönem gideri olarak üretim maliyetinin dışında bırakılmaktadır.¹⁶¹

Direkt maliyet yönteminin, genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde karşılaşılan iş ölçüsü seçimi, dağıtım yöntem ve anahtarlarının tespiti, yükleme oranlarının belirlenmesi, genel üretim giderlerini oluşturan gider unsurlarının sabit ve değişken olarak ayrılması gibi zorlukları ortadan kaldırması amacıyla kullanılması düşünülmüştür.¹⁶²

Literatürde direkt maliyet yöntemi ile değişken maliyet yöntemi birbirinin yerine kullanılabilmektedir. Hâlbuki değişken maliyet yönteminde, üretilen mamullerle giderler arasındaki ilişki mamul maliyetinin davranışıyla yani değişken olup olmamasıyla ilgiliyken direk maliyet yönteminde üretim maliyeti ile giderler arasındaki ilişki ise mamulle giderler arasında doğrudan bir ilişki kurulmasıyla ilgilidir.¹⁶³ Direkt maliyet yönteminde sadece üretiminin gerçekleştiği gider

¹⁵⁹ Büyükmirza, s. 522.

¹⁶⁰ Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, s. 42.

¹⁶¹ Akdoğan, AÖF, s. 17.

¹⁶² Şener, Maliyet Yöntemleri, s. 28.

¹⁶³ Ercan, s. 325.

merkezlerinde oluşan direkt nitelikteki giderler üretim maliyetine yüklenir.¹⁶⁴ Bu bakımdan direkt maliyet yöntemi gider merkezlerine ait maliyetlerin hesaplandığı bir yöntemdir.¹⁶⁵

Direk maliyet yöntemi de değişken maliyet yöntemi gibi işletme yönetimine yardımcı olmak için yönetsel bir araç olarak kullanılabilecek bir yöntemdir. Genel üretim giderlerinin üretim maliyeti içerisindeki payının çok az olması durumunda kullanılabilecek olan bu yöntemin, günümüzde genel üretim giderlerinin mamul maliyetinin önemli bir kısmını oluşturması sebebiyle uygulanma alanı hemen hemen hiç yoktur.¹⁶⁶

1.4.1.5. Direkt İlk Madde ve Malzemeye Dayalı Maliyet Yöntemi

Literatürde “süper değişken maliyet yöntemi” veya “direkt malzemeye dayalı maliyetleme” olarak da adlandırılan bu yöntem, üretim maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin dâhil edilmesi esasına dayanmaktadır. Yönteme göre direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetine yüklenmeyip doğrudan dönem gideri olarak sonuç hesaplarında izlenmektedir. Yönteminin stoklanabilir maliyet olarak sadece direkt ilk madde ve malzeme giderini içine almasının sebebi değişken maliyet yönteminin bile bazı durumlarda aşırı stok maliyetine yol açıyor olmasıdır. Bu yüzden yöntemde sadece direkt ilk madde ve malzeme gideri gerçek anlamda değişken nitelikte bir çıktı olarak kabul edilmektedir.¹⁶⁷

Yöntemin temelinde gerçek anlamda değişken nitelikte olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri bulunduğu için üretilen mamulle ilgili tüm stratejik kararlar da bu giderler doğrultusunda alınmalıdır. Üretim maliyetine dâhil edilmeyen diğer gider unsurları ise dönem içerisinde hali hazırda ödemesi yapılan veya tahakkuk eden gider kalemleri olup mamulle ilgili kararları etkileme gücü bulunmamaktadır.¹⁶⁸

Direkt malzemeye dayalı maliyetleme yöntemini savunlar; günümüzde mamul maliyetleri içerisinde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin payının aşırı yüksek

¹⁶⁴ Peker, s. 202.

¹⁶⁵ Fatma Tektüfekçi ve A. Seha Selek, s. 159.

¹⁶⁶ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 50.

¹⁶⁷ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, s.341.

¹⁶⁸ Süleyman Yükçü ve M. Yılmaz İçerli, “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 34, 2007, s. 69.

olduğunu ve bu sebeple mamul maliyetinin hesaplanması için bu yöntemin yeterli bir ölçüt olduğunu ifade etmektedirler.¹⁶⁹

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri tek tek açıklandıktan sonra bu yöntemlerin hangi gider unsurlarını üretim maliyeti içerisine dâhil ettiği aşağıdaki şekil 8 yardımıyla özetlenebilir.

Şekil 8: Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Kapsadığı Üretim Giderleri

Maliyet Hesaplama Yöntemleri Dönem Giderleri	Direkt İlk Madde ve Malzemeye Dayalı Maliyetleme	Direkt Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri					
Direkt İşçilik Gideri					
Değişken Genel Üretim Gideri					
Sabit Genel Üretim Gideri				Kullanılmayan Kapasite (Kapasite Sapması)	

Kaynak: Tarafımızca Oluşturulmuştur.

Şekil 8 den de görüleceği üzere tam maliyet yöntemi dışındaki maliyet hesaplama yöntemleri üretim giderlerinin tamamını kapsamadığı için literatürde kısmi maliyet yöntemleri olarak ifade edilmektedir. Bu yöntemlerden özellikle değişken, direkt ve direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyet hesaplama yöntemleri yönetsel araç olarak iç raporlamada kullanılan yöntemler olarak öne çıkmaktadır. Tam maliyet yöntemi ise dış raporlamada yaygın olarak kullanılmaktadır.¹⁷⁰

1.4.2. Maliyetlerin Zamanını Belirleyen Yöntemler

Maliyetleme sisteminin özelliklerini belirleyen bir diğer faktörde maliyetlerin saptanma zamanıdır. Saptanma zamanına göre maliyet hesaplama yöntemleri zaman açısından işletmelerin kayıtlarında üretim maliyeti olarak esas alınacak üretim

¹⁶⁹ Cemal Çakıcı, “Süper Değişken Maliyetleme” (Throughput Costing)”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 30, 2006, s.103.

¹⁷⁰ Karakaya, s. 326.

giderlerinin, üretim yapılmadan önce veya üretim yapıldıktan sonra saptanması konusunda geliştirilmiş yöntemlerdir.¹⁷¹ Maliyetler, mamul ya da hizmet üretimi tamamlandıktan sonra saptanması durumunda “fiili maliyet” yöntemi, üretim faaliyeti gerçekleşmeden önce saptanması durumunda ise “tahmini maliyet” veya “standart maliyet” yöntemlerinden biri kullanılmaktadır.¹⁷²

1.4.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Üretilen mamul veya hizmet maliyetini, üretim yapıldıktan sonra, üretim giderlerinin fiilen gerçekleşen tutarlarını esas alınarak hesaplayan yöntemdir. Hâlihazırda ülkemiz muhasebe uygulamalarında en çok kullanılan yöntem olan fiili maliyet yöntemi “tarihi maliyet yöntemi” ve “gerçek maliyet yöntemi gibi isimlerle de kullanılmaktadır.¹⁷³

Tanımdan da anlaşılacağı üzere fiili maliyet yönteminin uygulamasında iki temel ilke bulunmaktadır:¹⁷⁴

- Üretim faktörleri için fiilen ödenen ya da katlanılan giderler temel alınır
- Üretilen mamul ya da hizmete ait maliyet hesaplanması üretim faaliyeti tamamlandıktan sonra yapılır.

Fiyatlandırma, üretim miktarı, yatırım kararları gibi birtakım yönetsel kararlarda fiili maliyet yönteminden elde edilen tarihsel maliyetler kullanılabilir. Ancak yöntemin uygulanmasında faaliyet dönemi sonlarını beklemek gerekeceği için ve yasal muhasebe kayıtlarının yapılması dışında işletmeye pek fayda sağlamadığı için tek başına uygulanması sakıncalıdır. Fiili maliyet yönteminin, saptanma zamanı açısından diğer maliyet yöntemlerinin doğruluk derecesini ölçmek amacıyla dönem sonlarında kullanılması daha doğru olacaktır.¹⁷⁵

1.4.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Mamul maliyetinin hesaplanmasında üretim giderlerinin öngörüye dayalı olarak önceden saptanmış tutarlarının kullanıldığı yönteme tahmini maliyet yöntemi denir.¹⁷⁶

¹⁷¹ Şener, Maliyet Yöntemleri, s. 5.

¹⁷² Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, s. 44.

¹⁷³ Büyükmirza, s. 240.

¹⁷⁴ Peker, s. 202.

¹⁷⁵ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 51.

¹⁷⁶ Büyükmirza, s. 240.

Tahmini maliyet yöntemi henüz üretim faaliyeti tamamlanmadan önce satış bağlantılarının kurulabilmesi, satış fiyatının belirlenebilmesi ve işletmeye ait diğer planlama, kontrol ve denetleme faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan bir yöntemdir. Yönteme göre, geçmiş dönemlerde gerçekleşmiş maliyet verilerinden ve dönem içindeki cari girdi fiyatlarından hareketle işletmenin gelecekle ilgi beklentileri de göz önünde bulundurularak tahmin yoluyla maliyetler saptanmakta ve muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir.¹⁷⁷

Tahmini maliyet yönteminin uygulanmasında genellikle direkt giderler (DİMMG+DİG) gerçekleşmiş (fiili) tutarlarıyla, endirekt giderler (GÜG) ise önceden tahmin edilen tutarlarla maliyetlere yüklenmektedir. Bu yüzden yöntem uygulamada çoğunlukla genel üretim giderleri için kullanılmaktadır. Çünkü maliyetlerini aylık veya dönemler itibariyle hesaplayan bazı işletmelerde genel üretim giderlerinin bir kısmının fiili tutarları ancak yılsonlarında elde edilebilmektedir.¹⁷⁸

1.4.2.3. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi de tahmini maliyet yöntemi gibi önceden saptanmış olan maliyet verilerinin kullanıldığı bir yöntemdir. Ancak tahmini maliyet yönteminde gerçekleşmesi beklenen maliyetlerin saptanması söz konusu iken standart maliyet yönteminde ise belirli koşullar altında gerçekleşmesi gereken maliyetlerin saptanması söz konusudur.¹⁷⁹

Başka bir ifade ile standart maliyet yöntemi; mamul maliyetlerinin önceden ve belli koşullar altında bilimsel hesaplara dayanılarak olması gereken düzeyde planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasını esas alan yöntemdir.¹⁸⁰

Standart maliyet yönteminin uygulanmasında öncelikle üretim giderleri, gerçekleşmiş tutarlarıyla hesaplarda izlenirken, belirlenen standartlar doğrultusunda olması gereken tutarları üzerinden de üretim maliyetine yansıtılır. Daha sonra fiili gider tutarları ile standart gider tutarları arasındaki sapma adı verilen farklar analiz edilerek fark hesapları vasıtasıyla kayıtlara geçirilir. En son olarak da sonuçlarla ilgili raporlar hazırlanır.¹⁸¹

¹⁷⁷ Şener, Maliyet Yöntemleri, s. 7.

¹⁷⁸ Karakaya, s. 328.

¹⁷⁹ Peker, s. 174.

¹⁸⁰ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, s. 331.

¹⁸¹ Büyükmirza, s. 240.

Standart maliyet yönteminde maliyetler bilimsel esaslar doğrultusunda belirlendiği için işletme yönetimine tahmini maliyet yöntemine göre daha gerçekçi ve kullanışlı bilgiler sunmaktadır. Planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesinde, bütçe oluşturulmasında, maliyet kontrolünde, raporların hazırlanmasında ve özellikle gider merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesinde etkili olmaktadır.¹⁸² Standart maliyet yönteminin uygulanması masraflı gözükmesine rağmen işletmeler standartları geliştirmek için yatırım yaptığında muhasebe giderleri ilerleyen zamanlarda azalacaktır ve stokların fiili maliyet verileri yerine standart maliyetle değerlendirilmesi daha ucuz olacaktır.¹⁸³

1.4.3. Maliyetlerin Şeklini Belirleyen Yöntemler

Bir işletmenin ürettiği mamul veya hizmet türü ihtiyaç duyulan muhasebe sistemini doğrudan etkilemektedir. Üretilen mamul veya hizmet maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak olan maliyet hesaplama yöntemi de; işletmenin faaliyet konusu, üretim şekli ve koşulları göz önünde bulundurularak belirlenir. Bu yüzden üretim süreçleri birbirinden farklılık gösteren işletmelerin ihtiyaçlarına uygun olarak geliştirilmiş farklı maliyetleme sistemleri bulunmaktadır. Maliyetlerin üretim tekniği açısından hesaplanmasında en yaygın olarak kullanıldığı iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar “sipariş maliyet yöntemi” ve “safha maliyet yöntemi” dir.¹⁸⁴

1.4.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Birbirinden oldukça farklı tür ve nitelikteki mamullerin üretimini gerçekleştiren, özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde üretime alıp tamamlayan işletmelerde, maliyetlerin parti bazında hesaplanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiş yöntem sipariş maliyeti yöntemi denir.¹⁸⁵ Yöntem farklı niteliklere sahip mamul ya da mamul grubunun maliyetlerinin ayrı olarak izlenmesine ve birim maliyetin ayrı olarak hesaplanmasına imkân tanır.¹⁸⁶

Yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere; standart bir mamul üretiminin olmadığı üretim faaliyetlerinde, müşteri istekleri doğrultusunda her mamulün ayrı

¹⁸² Belverd E. Needles and Susan V. Crosson, ss. 344, 346.

¹⁸³ Charles T. Horngren, Walter T. Harrison Jr. and M. Suzanne Oliver, **Accounting**, Ninth Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2012, s. 1115.

¹⁸⁴ Thomas P. Edmonds, Bor-Yi Tsay and Philip R. Olds, **Fundamental Managerial Accounting Concepts**, Sixth Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2011, s. 536.

¹⁸⁵ Büyükmirza, s. 241.

¹⁸⁶ Karakaya, s. 332.

özellikler taşıdığı üretim faaliyetlerinde ve değişik partilerde farklı mamullerin üretildiği üretim faaliyetlerinde yöntem uygulanabilmektedir.¹⁸⁷

Yöntemde, “sipariş” kavramı hem müşteri talebi üzerine üretime verilen iş emirleri hem de stok için üretime verilen iş emirleri anlamında kullanılmaktadır. Bu yüzden yönteme uygulamada, “ iş emri maliyet yöntemi” veya “sipariş emri maliyet yöntemi” de denmektedir.¹⁸⁸

Sipariş maliyet yönteminde üretim maliyeti hesaplanırken aşağıdaki adımlar sırasıyla takip edilir:¹⁸⁹

- Maliyet nesnesi olarak seçilecek (maliyeti hesaplanacak) sipariş belirlenir.
- Siparişe ait direkt nitelikteki giderler (DİMMG ve DİG) belirlenir.
- Siparişle ilgili endirekt giderlerin yükleneceği endirekt maliyet havuzları belirlenir
- Siparişle ilgili endirekt nitelikteki giderlerin endirekt maliyet havuzlarına aktarılmasında kullanılacak olan dağıtım anahtarları seçilir.
- Siparişle ilgili endirekt gider toplamının, bu giderlerin üretim maliyetine yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarına oranlanmasıyla birim başına düşen tutarı gösteren yükleme oranı hesaplanır.
- Son olarak maliyet nesnesi olarak seçilen siparişe ait tüm direkt giderler ile yukarıda yükleme oranları yardımıyla hesaplanan endirekt giderler toplanarak toplam üretim maliyeti elde edilir.

Yöntemin, her ürün ya da ürün grubuna ait maliyetleri ayrı ayrı hesaplamasından dolayı karlı işlerle kârsız işleri ayırt etmesi ve işletmenin alacağı yeni siparişlerde maliyetlerin tahmin edilmesine olanak sağlaması gibi faydaları bulunmaktadır. Ancak yöntemin, giderlerin siparişler itibariyle ayrıntılı olarak incelenmesinin ek bir maliyet ve işlem fazlalığı nedeniyle ek bir zaman gerektirmesi gibi sakıncası bulunmaktadır.¹⁹⁰

¹⁸⁷ Altuğ, s. 295.

¹⁸⁸ Hacırüstemoğlu, s. 245.

¹⁸⁹ Alnoor Bhimani, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and George Foster, **Management and Cost Accounting**, Fourth Edition, Financial Times/ Prentice Hall, Harlow, 2008, ss. 67-68.

¹⁹⁰ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 236.

1.4.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Endüstri işletmelerinde üretim faaliyetlerinin genellikle kesintisiz olması nedeniyle üretilen mamullerin izlenmese imkân yoktur. Bu durumda üretim maliyetini oluşturan giderler zaman ve yer olarak saptanmaya çalışılır. Üretim giderlerinin zaman ve yer olarak saptanması, üretilen mamuller ile ilişkisinin kurulması şeklindeki maliyetleme yöntemi safha maliyet yöntemidir.¹⁹¹

Safha maliyet yöntemi bir veya birbirine benzeyen birkaç mamulün bir arada ve birbirini izleyen aşamalarda yığın halinde ya da kitlesel olarak üretildiği işletmelerde, maliyetlerin safhalar itibarıyla birleştirilerek hesaplandığı bir yöntemdir.¹⁹²

Evre maliyet yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde safha (evre) kavramı; üretim faaliyetinin devam ettiği birimlerdir. Başka bir ifadeyle safha; gider yeri, departman, atölye ve sorumluluk merkezidir. Üretilen mamullerin işlem gördüğü esas üretim gider yerlerinin her biri ayrı bir safha olarak kabul edilir.¹⁹³

Üretim tekniği açısından safha maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde; üretimin devamlı akış halinde olması, üretilen mamullerin birbirine benzer (homojen) nitelikte olması ve üretimin gerektiği durumlarda belirli safhalara ayrılmasının mümkün olması gibi ayırt edici özellikler bulunmaktadır.¹⁹⁴

Safha maliyet yönteminin uygulanmasında öncelikle döneme ait üretim giderleri üretim aşamalarında toplanır ve her bir evrenin giderlerinin o evrenin üretim miktarına bölünmesi yoluyla evrenin birim maliyeti hesaplanır. Bir aşamada üretimi tamamlanıp bir sonraki aşamaya devredilen mamuller, tamamlandıkları aşamanın birikmiş olan birim maliyeti ile maliyetlendirilerek bir sonraki aşamaya aktarılır ve bu şekilde toplam maliyet belirlenir.¹⁹⁵

Yöntemde maliyetler belli zaman aralıklarında düzenli olarak hesaplandığı için üretim maliyetlerinin hesaplanmasında bir düzenlilik sağlanır. Bu da maliyetlerin dönemler arası karşılaştırılmasına katkı sağlar. Bunun yanında üretilen ürünlerin tek cins ya da birbirine çok benzer olması maliyet hesaplamasının doğru, kolay ve

¹⁹¹ Hacıüstemoğlu, s. 297.

¹⁹² Adnan Sevim, “Safha Maliyet Sistemi”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, s. 218.

¹⁹³ Metin Saban ve Necmettin Erdoğan, s. 266.

¹⁹⁴ Yükçü, Maliyet Muhasebesi, ss. 499-501.

¹⁹⁵ Büyükmirza, s. 251.

ekonomik bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Ancak yöntemin uygulanmasında fiili rakamlar kullanıldığı takdirde üretim evlerine ilişkin maliyet hesaplamaları dönem sonunda yapılabileceği için maliyetlerin saptanma zamanı gecikmiş olacaktır. Bu durumda da düzenlenecek maliyet raporlarında ve finansal tablolarda gecikmeler olabilir.¹⁹⁶

Sipariş ve safha maliyet yönteminin bir arada kullanılmasıyla oluşturulan sistem karma (işlem) maliyeti yöntemi olarak ifade edilmektedir. Üretim faaliyetlerinde birçok ortak özellikleri olmasıyla birlikte kendine has üretim işlemlerine tabi tutulabilen farklı mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan bir yöntemdir.¹⁹⁷ Yöntemde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri doğrudan mamul partileri itibarıyla izlenirken, işlem giderleri veya dönüştürme giderleri olarak ifade edilen direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri ise önceden standart bir liste halinde saptanmış üretim işlemlerinde toplanmakta ve her bir işlemin giderlerinden o işlemde geçen tüm mamul birimlerine, üretim partisi ayrımı gözetilmeksizin eşit tutarda gider payı verilmektedir. Bu uygulama direkt ilk madde ve malzeme giderlerini üretim partileri bazında ayrı olarak izlediği için sipariş maliyet yöntemini, direkt işçilik ve genel üretim giderlerini ise işlem (evre) bazında izlediği için safha maliyet yöntemini ifade etmektedir.¹⁹⁸

Bu bölümünde çalışma konusunun kavramsal çerçevesini oluşturan maliyet, gider ve harcama kavramları, bu kavramların birbirleriyle olan ilişkisi ve aralarındaki farklılıkların ifade edilmesi, üretim işletmelerinde maliyeti oluşturan unsurlardan dönem ve üretim giderlerinin sınıflandırılması yapılmış ve maliyet hesaplama yöntemleri sınıflandırılarak her biri açıklanmıştır. İkinci bölümde ise çalışmanın konusu olan kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yöntemi detaylı olarak incelenecektir.

¹⁹⁶ Şener, Maliyet Yöntemleri, s. 163.

¹⁹⁷ Karakaya, ss. 343-344.

¹⁹⁸ Büyükmirza, s. 242.

İKİNCİ BÖLÜM

KAPSAMINA GÖRE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİNDEN NORMAL MALİYET YÖNTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın ikinci bölümünde normal maliyet yönteminin; esasları, özellikleri, avantaj ve dezavantajları, uygulanma gereği, vergi mevzuatı ve muhasebe standartları karşısındaki durumu hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet yöntemi dışındaki tüm maliyet hesaplama yöntemlerinin kısmi maliyetleme olarak ifade edildiği önceki bölümde ele alınmıştı. Hangi üretim giderlerinin veya üretim giderlerinin ne kadarlık kısmının mamul maliyetine yükleneceği konusunda bu yöntemlerden her birinin kendine ait uygulanma esasları bulunmaktadır. Değişken maliyet yöntemi, direkt maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi olarak ifade edilen bu yöntemlerden her biri üretim giderlerini; üretim faaliyetiyle olan ilişkisine göre “direk” ve “endirekt” olarak ve faaliyet hacmi doğrultusunda “sabit” ve “değişken” olarak ayırmakta daha sonra da kendi hesaplama tekniği doğrultusunda mamul maliyetine dâhil etmekteydi. Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinin tamamı göz önünde bulundurulduğunda tam maliyet ve normal maliyet yöntemi dışındaki diğer yöntemler genellikle işletme yönetiminin alacağı kararlara yönelik yönetsel bir araç olarak hazırlanan iç raporlama sistemleri niteliğindedir.¹⁹⁹

Bu yöntemlerden tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi, işletmenin vergi ve diğer yasal yükümlülükleri gereği hazırlaması gereken dış raporlama amacına hizmet eden ve işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarının kararlarına dayanak oluşturabilecek bilgileri etkileme gücüne sahip maliyetleme sistemleri olarak nitelendirilebilir.

Tam maliyet yönteminin üretim giderlerinin tamamını maliyetlere yüklemesine karşılık normal maliyet yönteminin üretim giderleri içerisinde önemli bir payı olan genel üretim giderlerini belli bir sistem içerisinde belli bir kısmını

¹⁹⁹ Karakaya, ss. 324-326.

maliyetlere yüklemesi, normal maliyet yöntemini tam maliyet yöntemine alternatif olarak oluşturulmuş bir yöntem yapmaktadır.²⁰⁰

2.1. NORMAL MALİYET YÖNTEMİ KAVRAMI VE TANIMI

Yabancı muhasebe (Anglosakson) literatüründe “normal absorption costing” veya “normal costing”²⁰¹ olarak adlandırılan “normal maliyet yöntemi” esas olarak endirekt üretim giderlerinin üretilen mamul maliyetine tahmini olarak yüklenmesinin sonucunda ortaya çıkmış bir yöntemdir.²⁰² Literatürde uygulanan yöntem, direkt giderleri mamullere doğrudan yüklerken endirekt giderleri ise öngörüye dayalı olarak önceden belirlenmiş (bütçelenmiş) yükleme oranları yoluyla maliyetlere yüklemektedir.²⁰³ Genel üretim giderlerinin maliyetlere öngörüye dayalı olarak yüklenmesi de, farklı kapasite düzeylerine göre gerçekleştirilen tahminler yoluyla yapılabilmesinden dolayı bilimsel literatürde yer alan normal maliyet yöntemi, kapasite ölçüm ve kullanımına ilişkin varsayımın temelini oluşturmaktadır.²⁰⁴

Böylelikle, normal maliyet yöntemi; değişken nitelikteki üretim giderlerinin tamamını, sabit nitelikteki üretim giderlerini ise dönem içinde kullanılan kapasite dâhilinde, üretilen mamul maliyetine yükleyen maliyet hesaplama yöntemidir. Başka bir deyişle; direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim gideri ve sabit genel üretim giderinin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmını mamul maliyetine yükleyen yöntemdir.²⁰⁵

2.2. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN AMACI VE KAPSAMI

Normal maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin bir üretim kapasitesi oluşturmak ya da var olan üretim kapasitesini devam ettirmek için yapılan giderler olduğunu varsaymaktadır. Bu yüzden sabit genel üretim giderlerini üretim maliyetine

²⁰⁰ Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, s. 67.

²⁰¹ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, s. 112; Maryanne M. Mowen, Don R. Hansen and Dan L. Heitger, s. 176; Belverd E. Needles and Susan V. Crosson, s. 61; Charles E. Davis and Elizabeth Davis, s. 340; Ray H. Garrison, Eric W. Noreen and Peter C. Brewer, s. 74.

²⁰² Erkan Öztürk, **Normal Maliyet Yöntemi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 27.

²⁰³ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, s. 112.

²⁰⁴ Öztürk, s. 27.

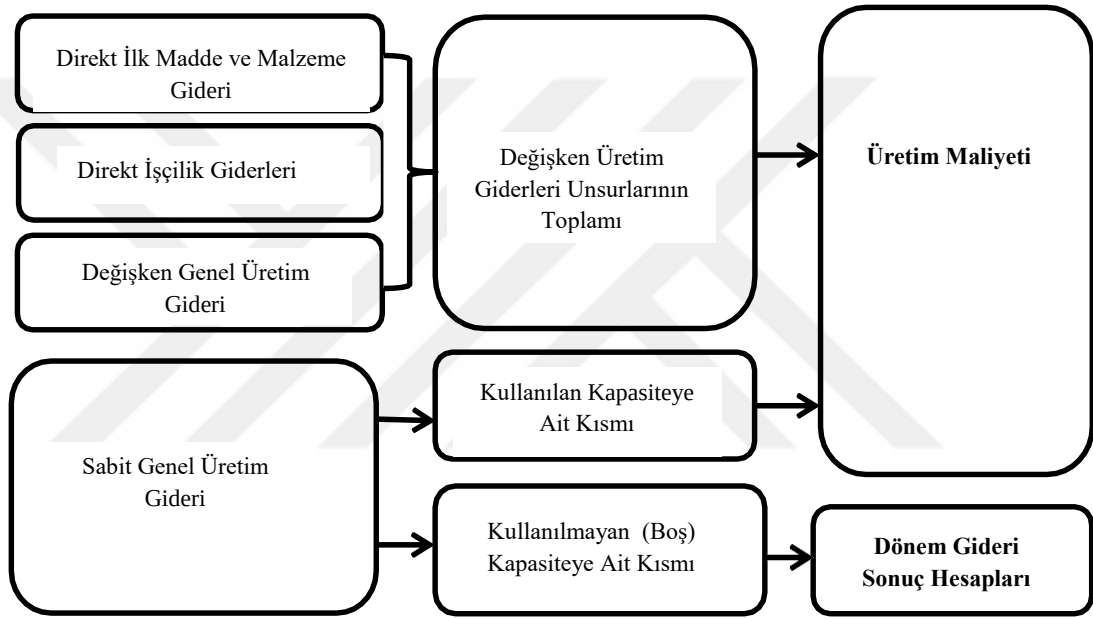
²⁰⁵ Karakaya, s. 325.

yüklerken yalnızca dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmını üretim maliyetine yüklemekte, kullanılmayan (boş) kapasiteye ait kısmı ise üretim maliyeti ile ilişkilendirmeyip dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarmaktadır.²⁰⁶

2.3. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE ÜRETİM MALİYETİ UNSURLARI

Normal maliyet yönteminde üretim maliyetini oluşturan unsurları aşağıdaki şekil 9 yardımıyla açıklamak mümkündür.

Şekil 9: Normal Maliyet Yönteminde Maliyeti Oluşturan Unsurlar



Kaynak: Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demirlioğlu, “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 110, 2012, s. 27.

Şekil 9 dan da görüleceği üzere normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerini kullanılan kapasite ölçüsünde maliyetlere yükleyip, boş kapasiteye ait olan kısmını da doğrudan sonuç hesaplarına aktardığı için yöntemin uygulanması; öncelikle giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması temeline dayanmaktadır. Bu sebeple imalat işletmeleri öncelikle, günümüzde üretim giderleri içerisinde önemli bir payı

²⁰⁶ A. Cemkut Badem ve C. Yiğit Özbek, “Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması v Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:6, Sayı: 2, 2013,s. 70.

olan genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak sınıflandırmalı ve bunun için gerekli olan alt yapıyı oluşturulmalıdır.²⁰⁷

Normal maliyet yöntemi kavramsal olarak açıkladıktan sonra bir örnek yardımıyla ele alınması faydalı olacaktır.

Örnek: Aylık 200 ton üretim kapasitesi olan Nur Sanayi İşletmesi Mart ayında 150 ton mamul üretimi gerçekleştirmiştir. İşletme mart ayında üretim faaliyeti için 108.000 TL DİMMG, 22.000 TL DİG, 42.500 TL Değişken GÜG ve 90.000 TL Sabit GÜG' e katlanmıştır. 200 ton aylık üretim kapasitesi olan işletmenin 150 ton üretim yapması, Mart ayında (150/200) %75 kapasite ile çalışıldığının, %25 de atıl kapasite (boş kapasite) olduğunun göstergesidir. Normal maliyet yönteminde DİMMG, DİG, değişken GÜG' ün tamamı, sabit genel üretim giderleri ise kullanılan kapasite ölçüsünde üretim maliyetine yükleneyeceği için birim üretim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir. (Büyükmirza s. 239' dan yararlanılarak geliştirilmiştir.)²⁰⁸

DİMMG	108.000 TL
DİG	22.000 TL
Değişken GÜG	42.500 TL
Sabit GÜG (90.000*0.75)	67.500 TL
Mart Ayı Toplam Üretim Maliyeti	240.000 TL
Birim Maliyet (240.000/150)	1.600 TL/Ton

İşletmenin % 25 boş kapasiteye ait olan (90.000*0.25) 22.500 TL tutarındaki sabit genel üretim gideri üretim maliyetine dâhil edilmeden dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanır.

2.4. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN UYGULANMA GEREĞİ

İşletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına önemli bilgiler sunan muhasebe ve finansal raporlamanın amacı bu muhasebe bilgilerini kullanacak olan ilgililere ihtiyaçlarına uygun, zamanlı, güvenilir ve kararlarına dayanak oluşturabilecek bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde sunabilmektir. İşletmenin faaliyet sonuçlarının hesaplandığı, raporlandığı finansal raporlarda üretilen mamul veya hizmet maliyeti de

²⁰⁷ Yakup Selvi, "TMS 2 Stoklar", 6.Bölüm, 2009, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>, (15.05.2018), s. 92.

²⁰⁸ Büyükmirza, s. 239.

sunulan en önemli bilgiler arasında yer almaktadır. Nitekim bu bilgiler hem işletme kârlılığını hem yasal mevzuatlar gereği ödenmesi gereken vergi tutarını doğrudan etkilediği için uygulanacak maliyet hesaplama yöntemi de önem arz etmektedir.

Geleneksel olarak uygulana gelen tam maliyet yöntemi hem yasal mevzuat gereği hem de uygulanma kolaylığı nedeniyle birçok ülkede ve muhasebe uygulamalarında en çok kullanılan maliyet hesaplama yöntemi niteliğindedir. Ancak tam maliyet yönteminin hem üretimle ilgili direkt giderlerinin tamamını hem de genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetine yüklemesi elde edilen üretim maliyetinin dönemler itibarıyla farklı hesaplanmasına neden olmaktadır. Farklı üretim hacimlerinde hesaplanan birim maliyetler üretimin az olduğu dönemlerde yüksek çıkmakta, üretimin fazla olduğu dönemlerde ise düşük çıkmaktadır.²⁰⁹

İşte farklı üretim hacimlerinde farklı sonuçlar veren tam maliyet yöntemi 1960’lardan itibaren bazı işletmeler tarafından bahsedilen bu farklılık nedeniyle hatalı sonuçlar verdiği düşünülerek kullanılmamaya başlanmış bunun alternatifi olarak kısmi maliyet yöntemleri arasında yer alan değişken maliyet yöntemi kullanılmaya başlanmıştır.²¹⁰

Yönetim muhasebesi kapsamında, planlama ve yönetim kararlarının alınmasında işletme içi raporlama aracı olarak kabul edilen değişken maliyet yönteminin ise hem genel muhasebe hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartlarında kabul görmemesi sebebiyle sınırlı bir kullanım alanı bulunmaktadır.²¹¹

Normal maliyet yöntemi ise mamul maliyetinin hesaplanmasında hem tam maliyet hem de değişken maliyet yöntemine göre alternatif olarak uygulanan ve geçerliliği günümüzde birçok otorite tarafından kabul edilen en etkili kısmi maliyet (hesaplama) yöntemi olarak ifade edilmektedir.²¹²

Hem tam maliyet yönteminde hem değişken maliyet yönteminde hem de normal maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri mamul maliyetine doğrudan yüklenebilmektedir. Mamul maliyetinin

²⁰⁹ Şener, Maliyet Yöntemleri, s. 17.

²¹⁰ Süleyman Yükcü ve Gülşah Atagan, “20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi”, **MUFTAV Dergisi**, Sayı: 2, 2012, s. 63.

²¹¹ Büyükmirza, s. 522.

²¹² Gürbüz Gökçen ve Erkan Öztürk, “ Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’ deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2017, s. 107.

hesaplanmasında esas problem ise genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesidir. Üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesi göz önünde bulundurulduğunda normal maliyet yönteminin uygulanması gerektiğini diğer yöntemlerin de sakıncalı olduğu görüşü aşağıda belirtilen üç madde ile açıklanabilir.²¹³

- İlk olarak, geleneksel maliyet hesaplama yöntemlerinde genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde birim düzeyindeki yükleme ölçülerinin kullanılmasıdır. Ancak genel üretim giderleri içerisindeki birçok unsurun birim başına düşen payını izlemek mümkün değildir.
- İkinci olarak, genel üretim giderlerin önemli bir kısmı yıl boyunca aynı oranda gerçekleşmemektedir. Bir yıl içerisinde, dönemden döneme önemli ölçüde farklılık gösterebilir.
- Üçüncü olarak üretim seviyesindeki düzensizlikler nedeniyle birim başına düşen genel üretim giderlerinin önemli ölçüde dalgalanma göstermesidir.

Tam maliyet yönteminin genel üretim giderlerini herhangi bir işleme tabi tutmadan maliyetlere yüklemesi, değişken maliyet yöntemin ise sabit genel üretim giderlerini mamul maliyetine almayıp doğrudan dönem gideri olarak kabul etmesine karşılık normal maliyet yönteminin sabit genel üretim giderlerini kullanılan kapasite ölçüsünde mamullere yüklemesi nedeniyle kapasite konusunun ele alınması önem arz etmektedir.

2.5. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE KAPASİTE

Normal maliyet yönteminin adında geçen “normal” kavramı, mamul maliyetine yüklenecek genel üretim giderlerinin haftalık, aylık veya dönemsel olarak ani değişim göstermeyip yıl boyunca ortalama bir seviyede gerçekleşecek normal iş ölçüsü doğrultusunda oluşacağını ifade eder. Bu bakımdan normal maliyet yönteminde, üretilen malın maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim gideri ve normal iş ölçüsünde uygulanan kapasiteye ait sabit genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.²¹⁴

²¹³ Don R. Hansen and Maryanne M. Mowen, **Cost Management Accounting & Control**, Fifth Edition, Thomson South-Western, Ohio, 2006, s. 187.

²¹⁴ Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, David Burgstahler and Jeff Schatzberg, **Introduction to Management Accounting**, Sixteenth Edition, Pearson Education, New Jersey, 2014, s. 536.

Normal maliyet yönteminde üretilen mamul maliyetine yüklenmesi gereken giderler “normal kapasite” olarak adlandırılan ortalama kapasite ölçüsünden yararlanılarak hesaplanır.²¹⁵

Normal maliyet yönteminin temel esası, dönemler itibariyle faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle sabit genel üretim giderlerinin mamul birim maliyetleri üzerinde yarattığı olumsuz etkileri gidermektedir. Bu sebeple, normal kapasite düzeyi 3-5 yıllık beklenen kapasitesi ortalaması olarak ifade edilmektedir.²¹⁶

Normal maliyet yönteminde uygulanacak olan kapasite, ülkemizde Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’ne (TOBB) bağlı ticaret ve sanayi odaları tarafından hazırlanan kapasite raporları doğrultusunda belirlenmektedir. Kapasite Raporu, bir sanayi tesisinin mevcut makine-teçhizat durumu, personel yapısı ve kullandığı üretim teknolojisi ile ne kadar üretim yapabileceğini gösteren resmi bir belgedir. Kapasite raporu; sınai üretim yapan tüm kamu ve özel sektör kuruluşlarının üretim gücünü gösteren ve onay tarihinden itibaren en fazla 3 yıl geçerli olan bir belgedir. Kapasite raporları; işletmelerin iletişim bilgilerinin yansısı, yıllık üretim kapasitesi, makine ve teçhizat altyapısı, üretimde kullanılan hammadde, kapasite hesaplaması ile sermaye ve istihdam bilgilerini içermektedir.²¹⁷

Normal maliyet yönteminde kullanılan kapasite normal kapasite ile ifade olunmakla birlikte konuyla ilgili belli başlı kapasite türleri bulunmaktadır. Bunlar “teorik kapasite”, “pratik kapasite”, “normal kapasite” ve “beklenen kapasite” olmak üzere dört başlık altında incelenebilir.

2.5.1. Teorik Kapasite

Bir işletmenin belirli belirli bir zaman dilimi içerisinde sahip olduğu üretim faktörlerini hiç durmadan tam verimle kullanması halinde ulaşabileceği maksimum üretim miktarına teorik (kuramsal) kapasite denir. Teorik kapasitede hiçbir duraklama,

²¹⁵ Öztürk, s. 39.

²¹⁶ Karakaya, s. 683.

²¹⁷ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, “Resmi İstatistik Programı (RİP) Kapsamında Tobb Tarafından Yayımlanan “Sanayi Kapasite Raporu İstatistikleri” Metodolojisi”, 18.07.2011, <https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/sanayi-kapasite-raporu-istatistikleri.php>, (18.09.2018).

gecikme, bakım-onarım gibi nedenlerle üretimde herhangi bir kesilme olmayacağı ve üretim süresinin tamamından yararlanılacağı varsayılır.²¹⁸

Teorik kapasiteden elde edilen çıktı miktarı gerçekte ulaşılması imkânsız soyut bir değeri ifade etmesine rağmen, işletmelerin hedefleyebileceği ideal kapasite kullanım amacını temsil etmektedir.²¹⁹

2.5.2. Pratik Kapasite

Üretim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için kullanılan makine- teçhizatların, üretim araçlarının ve işgücünün teorik kapasite seviyesinde çalışması mümkün değildir. Beklenmeyen makine arızaları, üretim hataları, işçi devamsızlıkları, elektrik kesintileri, malzeme yetersizliği gibi durumlarla karşılaşılabilir ve bütün bu sebeplerden dolayı üretim teorik kapasitenin altında gerçekleşir.²²⁰

Teorik kapasiteden, öngörülebilir ve kaçınılmaz olan; hafta tatilleri, hazırlık süreleri, yıllık izinler, olağan bakım ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan süre içerisinde tam verimle çalışılması durumunda ulaşılacak maksimum üretim miktarını gösteren kapasite ölçüsüne pratik kapasite denir.²²¹

Pratik kapasite gerçekçi koşullarda ulaşılacak maksimum üretim miktarını gösterdiği için, bu kapasiteye göre hesaplanan birim maliyetler de en düşük tutarda oluşur. Bu yüzden pratik kapasiteye göre hesaplanmış birim maliyetler üzerinden fiyatlandırma yapılması, rekabetçi ortamlarda çalışan işletmelere rakiplerinden daha düşük fiyat belirleme avantajı sağlar. Pratik kapasite sayesinde üretimde sürümün artması boş kapasitenin en alt düzeyde kalmasına yardımcı olur.²²²

2.5.3. Beklenen Kapasite

Beklenen kapasite, öngörülen faaliyet hacmine dayalı olarak firmanın gelecek dönem için beklenen ürün talebini temsil eden kısa vadeli kapasite düzeyidir.²²³

²¹⁸ Haftacı, s.54.

²¹⁹ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, s. 344.

²²⁰ M. Suphi Orhan ve Enver Bozdemir, “Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:43, 2009, s. 56.

²²¹ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1999, s. 109.

²²² Büyükmirza, s. 528.

²²³ Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, s. 73.

Beklenen kapasite her yıl yeniden belirlendiği için bu kapasite ölçüsüne göre hesaplanan birim maliyetler üretim hacmine bağlı olarak yıldan yıla farklılık gösterir. Bu yüzden beklenen kapasite normal maliyet yönteminin uygulanmasında kullanılabilecek uygun bir kapasite ölçüsü değildir. Çünkü beklenen kapasite her yıl öngörülere göre yeniden belirlendiği için bu kapasite ölçüsü ile yapılan normal maliyet hesaplamasında kapasite farkları uzun vadede tamamen sıfırlanmamaktadır.²²⁴

Ancak, beklenen kapasiteye göre hesaplanan birim maliyetler, cari yıl için öngörülen üretim hacmini esas aldığından, işletme yöneticilerinin o yıla ilişkin kısa vadeli planlama, kontrol ve karar alma çalışmalarına katkı sağlamaktadır.²²⁵

2.5.4. Normal Kapasite

Normal kapasite müşteri tarafından beklenen satış talebini karşılayan, ihtiyaç duyulan ortalama yıllık işletme kapasitesidir.²²⁶ Başka bir ifade ile normal kapasite; uzun dönemi (genellikle 3-5 yılı) kapsayan, mevsimsel, konjonktürel ve işletmenin trend faktörleri dikkate alınarak belirlenen ortalama müşteri talebini karşılayan kapasite kullanım düzeyidir.²²⁷

Normal kapasitenin üst sınırı pratik kapasitedir. Ancak işletmenin ekonomik durumu, piyasa ve rekabet koşulları ve mevsimsel dalgalanmalar gibi nedenlerden dolayı pratik kapasite ölçüsünde üretim gerçekleştirememesi bu ölçünün kullanımını sınırlandırmaktadır. Bu yüzden işletmeler maliyet hesaplamalarını gerçeğe en yakın seviyede gerçekleştirebilmek için genellikle ortalama kapasite ölçüsünü uygulamaktadır. Ortalama kapasite de, normal şartlar altında gerçekleşmesi beklenen üretim kapasitesini ifade ettiğinden normal kapasite ölçüsü olarak da kabul edilmektedir.²²⁸

TMS 2 Stoklar standardında sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde normal kapasitenin esas alınacağı belirtilmektedir. Standarda göre normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde

²²⁴ Öztürk, s. 45.

²²⁵ Büyükmirza, s. 530.

²²⁶ Belverd E. Needles and Susan V. Crosson, s. 210.

²²⁷ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan, s. 344.

²²⁸ Gürbüz Gökçen ve Erkan Öztürk, s. 107.

edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını ifade etmektedir.²²⁹ TMS 2 Stoklar standardında tanımlanan normal kapasitenin, terminolojik olarak hem beklenen kapasiteyi hem de normal kapasiteyi kapsadığı ifade edilebilir.²³⁰

2.5.5. Normal Maliyet Yönteminde Kapasite Sapmaları

Normal maliyet yöntemi değişken GÜG' lerin tamamını sabit GÜG' leri ise kullanılan kapasite ölçüsünde üretim maliyetine yüklemektedir. Kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ler ise üretim maliyeti değil dönem giderleri içerisinde yer almaktadır. Normal maliyet yönteminde üretim maliyetinin hesaplanması aşağıdaki gibi formüle edilebilir.²³¹

$$\begin{aligned} & \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri} \\ & \text{Direkt İşçilik Gideri} \\ & \text{Değişken Genel Üretim Gideri} \\ & + \text{Sabit Genel Üretim Gideri} \times \text{Kapasite Kullanım Oranı (KKO)} \\ & \hline & \text{Normal Kapasiteye Ait Toplam Üretim Maliyeti} \end{aligned}$$

Formülden de görüleceği üzere normal maliyet yönteminde kapasite kullanım oranının belirlenmesinde hangi kapasite ölçüsünden ve hangi kapasite türünden yararlanılacağı önemli bir husustur. Kapasite kullanım oranı, dönem içerisinde fiili üretim miktarının normal kapasite için belirlenmiş olan üretim miktarına oranlanmak suretiyle aşağıdaki gibi formüle edilebilir.²³²

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı (KKO)} = \frac{\text{Fiili Üretim Miktarı}}{\text{Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı}}$$

Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin KKO ile çarpılan kısmı üretim maliyetine dâhil edilirken, kullanılmayan kapasiteye ait kısmı ise kapasite sapması olarak ifade edilmektedir. Başka bir deyişle normal maliyet

²²⁹ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, **TMS 2 Stoklar**,

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (16.10.2018), s. 2.

²³⁰ Ali Haydar Güngörmüş ve Ender Boyar, “ TMS-2 Stoklar Standardına Göre Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 20, Sayı: 102, 2010, s. 112.

²³¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi**, Marmara Kitap Merkezi, Bursa, 2008, s. 32.

²³² Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, s. 236.

yönteminde boş kapasiteye veya kapasitenin aşılan kısmına ait sabit genel üretim giderleri kapasite sapması olarak adlandırılmaktadır.²³³

Normal maliyet yönteminde kapasite sapması KKO' dan farklı olarak aşağıdaki gibi de hesaplanabilir:²³⁴

Kapasite Sapması= [Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı – Fiili Üretim Miktarı] x Normal Kapasitede Birim Başına Düşen Sabit GÜG

Fiili üretim miktarının normal kapasitenin altında gerçekleşmesi durumunda atıl bir kapasite ortaya çıkacak ve kullanılmayan bu kapasiteye ait fark olumsuz kapasite sapması olarak gerçekleşecektir. Diğer taraftan, fiili üretim miktarının normal kapasitenin üzerinde gerçekleşmesi durumunda aşırı kapasite ortaya çıkacak ve aşılan kapasite tutarına ait fark da olumlu kapasite sapması olarak gerçekleşecektir.²³⁵

Normal maliyet yönteminde hem olumlu hem de olumsuz kapasite sapmalarının tamamı üretim maliyeti ile ilişkilendirilmeyip sonuç (kâr/zarar) hesaplarına aktarılmaktadır.²³⁶

Normal maliyet yönteminde kapasite hesaplamalarının ve sapmalarının üretim maliyetine olan etkisini ve bulunan sonuçların nasıl muhasebeleştirileceğini bir örnek yardımıyla ele almak faydalı olacaktır.

Örnek: Tek bir mamulün üretimini ve satışını yapan Çelik Sanayi İşletmesinin yıllık üretim kapasitesi 480.000 ton olarak belirlenmiştir. İşletme birim fiyatı 250 TL/Ton' dan Ocak ayında 16.000 Ton, Şubat ayında 16.000 ton olmak üzere toplam 32.000 ton mamul satışı gerçekleştirmiştir. İşletmenin Ocak ve Şubat ayına ilişkin diğer verileri aşağıdaki tablo 1' de yer almaktadır. (Büyükmirza s. 496' dan yararlanılarak geliştirilmiştir.)²³⁷

²³³ Büyükmirza, s. 500.

²³⁴ Karakaya, s. 684.

²³⁵ Gürbüz Gökçen ve Erkan Öztürk, s. 107.

²³⁶ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demirlioğlu, s. 31.

²³⁷ Büyükmirza, s. 496.

Tablo 1: Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ve Şubat Ayına İlişkin Verileri

Üretim Miktarı (Ton)	Ocak	Şubat
Dönem Başı Mamul Stoku	0	14.000
Dönemde Üretilen Miktar	30.000	2.000
Dönemde Satılan Miktar	16.000	16.000
Dönem Sonu Mamul Stoku	14.000	0
Üretim Maliyeti Unsurları (TL)		
DİMMG	2.250.000	150.000
DİG	900.000	60.000
Değişken GÜG	450.000	30.000
Sabit GÜG	1.350.000	1.350.000

Çelik Sanayi İşletmesinin tablo 1’ deki verilerine göre ocak ayı maliyet hesaplamaları aşağıdaki tablo 2’ deki gibi olacaktır.

Tablo 2: Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak Ayı Maliyet Hesaplamaları

OCAK	Toplam Üretim Gideri	Maliyete Yüklenen Üretim Miktarı	Birim Üretim Maliyeti
DİMMG	2.250.000	30.000	75
DİG	900.000	30.000	30
Değişken GÜG	450.000	30.000	15
Sabit GÜG*	1.350.000	40.000	33,75
Toplam	4.950.000		153,75 TL/Ton

*** Ocak ayında normal maliyet yöntemine göre üretim maliyetine yüklenecek sabit GÜG’ ün ve kapasite sapmasının hesaplanması:**

İşletmenin Aylık Üretim Kapasitesi: $480.000 / 12 = 40.000$ Ton (Ocak ayında maliyete yüklenecek üretim miktarı)

Normal maliyet yöntemine göre üretim maliyetinin hesaplanabilmesi için öncelikle kapasite sapması hesaplanmalıdır. Kapasite sapması daha önce de belirtildiği üzere iki farklı şekilde hesaplanabilir.

I. Yol:

Kapasite Sapması: Boş Kapasite Oranı x Döneme Ait Tahakkuk Eden Sabit Genel Üretim Gideri

Kapasite Kullanım Oranı (KKO): Fiili Üretim Miktarı/ Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı

KKO: 30.000 ton / 40.000 ton= 0,75

Boş Kapasite: 1-0,75= 0,25

Kapasite Sapması: 1.350.000 x 0,25= 337.500 TL

II. Yol:

Kapasite Sapması= [Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı – Fiili Üretim Miktarı] x Normal Kapasitede Birim Başına Düşen Sabit GÜG**

[40.000 ton -30.000 ton] x 33,75

Kapasite Sapması= 337.500 TL

Üretime Yüklenecek Toplam Sabit GÜG: 1.350.000 x 0,75= 1.012.500 TL

Boş Kapasiteye Ait Sabit GÜG: 337.500

Toplam Sabit GÜG 1.350.000 TL

**Normal maliyet yönteminde kapasitede birim başına düşen sabit genel üretim gideri bulunurken dönemde fiili olarak üretilen miktarlar değil belirlenen kapasite dikkate alınır.

Kapasite sapması hesaplandıktan sonra normal maliyet yöntemine göre üretim ocak ayı üretim maliyeti şu şekilde olacaktır:

DİMMG	2.250.000
DİG	900.000
Değişken GÜG	450.000
Sabit GÜG	<u>+1.012.500</u>
Toplam Üretim Maliyeti	4.612.500 TL

Normal maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti tablo 2’de hesaplanan 153,75 TL/Ton birim maliyetin dönemde üretilen 30.000 ton ile çarpılmasıyla da hesaplanabilir:

153,75 TL/Ton x 30.000 Ton= 4.612.500 TL

Döneme ait normal maliyet yöntemine göre üretim maliyeti; dönemde satılan mamuller ve dönem sonu mamul stok maliyeti bazında ayrı ayrı şu şekilde ele alınabilir:

Dönem Sonu Stok Maliyeti: 14.000 ton x 153,75 TL/Ton= 2.152.500 TL

Satılan Mamuller Maliyeti: 16.000 ton x 153,75 TL/Ton= +2.460.000 TL

4.612.500 TL

Ocak ayı verileri ve yapılan hesaplamalar incelendiğinde % 75 kapasite ile çalışan işletmenin % 25'lik boş kapasitesi bulunmaktadır. Fiili üretim belirlenen kapasitenin altında kaldığı için oluşan kapasite sapması olumsuz olarak ifade edilmektedir. Ocak ayı için işletmenin üretim maliyetine yüklemeyip dönem gideri olarak raporlayacağı 337.500 TL lik olumsuz kapasite sapması bulunmaktadır.

Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ayına ait hesaplamaları yapıldıktan sonra şubat ayına ait hesaplamaları aşağıdaki tablo 3'deki gibi olacaktır.

Tablo 3: Çelik Sanayi İşletmesinin Şubat Ayı Maliyet Hesaplamaları

ŞUBAT	Üretim Giderleri	Maliyete Yüklenen Üretim Miktarı	Birim Üretim Maliyeti
DİMMG	150.000	2.000	75
DİG	60.000	2.000	30
Değişken GÜG	30.000	2.000	15
Sabit GÜG*	1.350.000	40.000	33,75
Toplam	1.590.000		153,75 TL/Ton

*** Şubat ayında normal maliyet yöntemine göre üretim maliyetine yüklenecek sabit GÜG' ün ve kapasite sapmasının hesaplanması:**

İşletmenin Aylık Üretim Kapasitesi: 480.000/ 12= 40.000 Ton (Şubat ayında maliyete yüklenecek üretim miktarı)

Normal maliyet yöntemine göre üretim maliyetinin hesaplanabilmesi için öncelikle kapasite sapması hesaplanmalıdır. Kapasite sapması daha önce de belirtildiği üzere iki farklı şekilde hesaplanabilir.

I. Yol:

Kapasite Sapması: Boş Kapasite Oranı x Döneme Ait Tahakkuk Eden Sabit Genel Üretim Gideri

Kapasite Kullanım Oranı (KKO): Fiili Üretim Miktarı/ Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı

KKO: 2.000 ton / 40.000 ton= 0,05

Boş Kapasite: 1-0,05= 0,95

Kapasite Sapması: 1.350.000 x 0,95= 1.282.500 TL

II. Yol:

Kapasite Sapması= [Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı – Fiili Üretim Miktarı] x
Normal Kapasitede Birim Başına Düşen Sabit GÜG**

$$[40.000 \text{ ton} - 2.000 \text{ ton}] \times 33,75$$

Kapasite Sapması= 1.282.500 TL

Üretime Yüklenecek Toplam Sabit GÜG: 1.350.000 x 0,05= 67.500 TL

Boş Kapasiteye Ait Sabit GÜG: 1.282.500 TL

Toplam Sabit GÜG 1.350.000 TL

**Normal maliyet yönteminde kapasitede birim başına düşen sabit genel üretim gideri bulunurken dönemde fiili olarak üretilen miktarlar değil belirlenen kapasite dikkate alınır.

Kapasite sapması hesaplandıktan sonra normal maliyet yöntemine göre şubat ayı üretim maliyeti şu şekilde olacaktır:

DİMMG	150.000
DİG	60.000
Değişken GÜG	30.000
Sabit GÜG	+ 67.500
Toplam Üretim Maliyeti	307.500 TL

Normal maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti tablo 3’de hesaplanan 153,75 TL/Ton birim maliyetin dönemde üretilen 2.000 ton ile çarpılmasıyla da hesaplanabilir:

$$153,75 \text{ TL/Ton} \times 2.000 \text{ Ton} = 307.500 \text{ TL}$$

Döneme ait normal maliyet yöntemine göre üretim maliyeti; dönemde satılan mamuller ve dönem başı mamul stok maliyeti bazında ayrı ayrı şu şekilde ele alınabilir:

*Dönem Başı Stok Maliyeti (Ocak ayı dönem sonu stok maliyeti)

$$14.000 \text{ ton} \times 153,75 \text{ TL/Ton} = 2.152.500 \text{ TL}$$

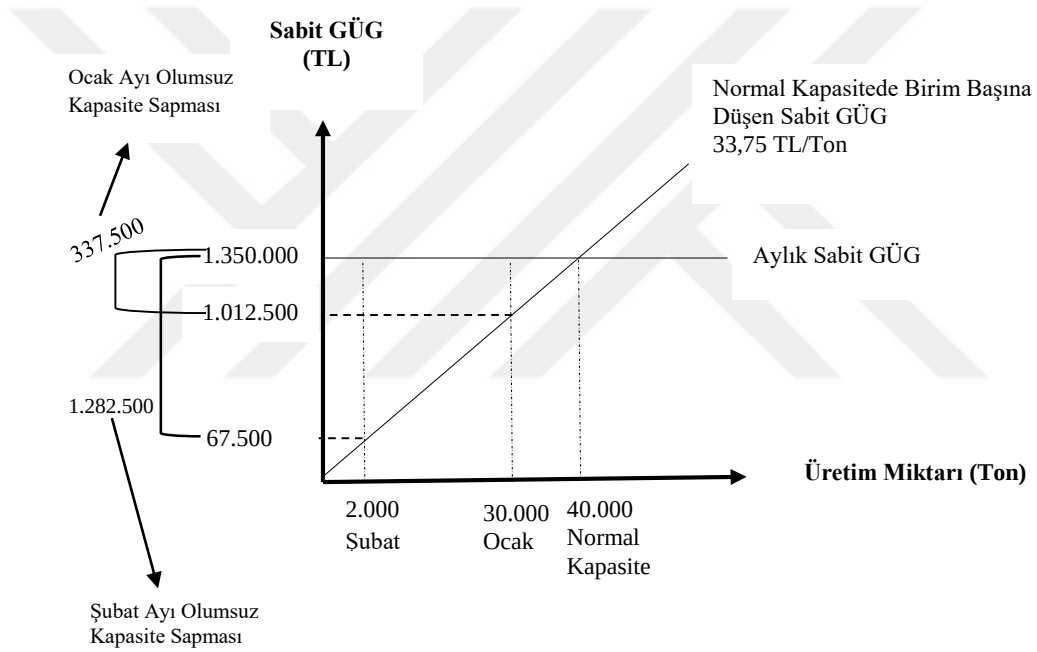
* Dönemde Üretilen Mamul Maliyeti: 2.000 ton x 153,75 TL/Ton = +307.500 TL

*Satılan Mamuller Maliyeti: 16.000 ton x 153,75 TL/Ton= 2.460.000 TL

Şubat ayı verileri ve yapılan hesaplamalar incelendiğinde % 5 kapasite ile çalışan işletmenin % 95'lik boş kapasitesi bulunmaktadır. Fiili üretim belirlenen kapasitenin altında kaldığı için oluşan kapasite sapması olumsuz olarak ifade edilmektedir. Şubat ayı için işletmenin üretim maliyetine yüklemeyip dönem gideri olarak raporlayacağı 1.282.500 TL' lik olumsuz kapasite sapması bulunmaktadır.

İşletmenin ocak ve şubat ayı maliyet hesaplamaları ve kapasite ölçütleri doğrultusunda hesaplanan kapasite sapmaları grafiksel olarak aşağıdaki şekil 10 yardımıyla gösterilebilir.

Şekil 10: Normal Maliyet Yöntemine Göre Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ve Şubat Ayı Kapasite Sapmaları



Normal maliyet yöntemine göre üretim maliyeti ve kapasite sapmaları hesaplanan Çelik Sanayi İşletmesinin ocak ve şubat dönemine ait gelir tabloları aşağıdaki tablo 4 yardımıyla gösterilebilir.

Tablo 4: Çelik Sanayi İşletmesinin Ocak ve Şubat Dönemine Ait Gelir Tablosu

	OCAK	ŞUBAT
Brüt Satışlar	4.000.000	4.000.000
Satış İndirimleri	-	-
Net Satışlar	4.000.000	4.000.000
Satılan Mamul Maliyeti	(2.460.000)	(2.460.000)
Brüt Satış Kârı	1.540.000	1.540.000
Dönem Gideri (GÜG Kapasite Farkı)	(337.500)	(1.282.500)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	1.202.500	257.500
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	(264.550)	(56.650)
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	937.950	200.850

Tablo 4’ te de görüldüğü üzere işletmede hem ocak hem de şubat ayında olumsuz kapasite sapması ortaya çıkmıştır. Kapasite sapmasının %95 olduğu şubat ayında normal maliyet yöntemi yöntemine göre mamul maliyetine eklenmeyen 1.282.500 TL lik tutarın dönem gideri olarak raporlanması bu hesaplamanın tam maliyet yöntemine göre çok farklı sonuçlar sunacağını göstermektedir. Nitekim tam maliyet yöntemine göre genel üretim giderlerinin tamamı mamul maliyetine dâhil edileceği için brüt satış kârı (1.540.000- 1.282.000) 257.500 TL olarak raporlanacaktı. Normal maliyet yöntemine göre muhasebeleştirme işlemleri çalışmanın sonraki bölümünde detaylı olarak ele alınacaktır. Ancak giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesi ve kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi gibi temel kayıtların ele alınması faydalı olacaktır. Bu doğrultuda Çelik Sanayi İşletmesinin normal maliyet yöntemine göre Ocak ayı muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

1	151 YARIMAMULLER ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI -Değişken GÜG 450.000 -Sabit GÜG (KKO) 1.012.500 Normal maliyet yöntemine göre giderlerin üretime yüklenmesi	4.612.500	
2	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Normal maliyet yöntemine göre kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün muhasebeleştirilmesi	337.500	337.500

2.6. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN VERGİ KANUNLARI VE MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Üretilen mamul maliyetinin hesaplanmasında kullanılan maliyetleme sistemi işletmenin hem kârlılık tespitini hem de kârı üzerinden ödeyeceği vergi tutarını doğrudan etkilemektedir. Vergi mevzuatı kapsamında üretim maliyetini oluşturan giderlerle muhasebe standartlarında öngörülen maliyet hesaplama yöntemine göre maliyeti oluşturan giderler farklılık göstermektedir.

Özellikle günümüzde uygulanma alanı genişleyen TMS/TFRS'ler işletmelerdeki kayıt sistemi ile birlikte imalat işletmelerinde mamul maliyeti hesaplamalarını da etkilemiştir. Üretilen mamul maliyetini oluşturan giderler

incelendiğinde TMS/TFRS’ lerin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerini doğrudan etkilediği söylenebilir.²³⁸

Bu sebeple kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yönteminin muhasebe standartları ve vergi kanunları karşısındaki durumunun ele alınması faydalı olacaktır.

2.6.1. Normal Maliyet Yönteminin Vergi Mevzuatı Çerçevesinde İncelenmesi

VUK, maliyet hesaplama yöntemlerinden hangisinin kullanılacağını açıkça belirtmemekle birlikte üretilen mamulün maliyetine hangi gider unsurlarının dâhil edileceğini 275. maddesinde aşağıdaki gibi belirtmiştir:²³⁹

- Mamulün üretilmesi için kullanılan hammadde bedelleri (DİMMG)
- Mamulün üretilmesinde kullanılan işçiliğe ait giderler (DİG)
- Genel üretim giderlerinin mamule düşen payı (GÜG)
- İsteğe bağlı olarak genel yönetim giderlerinin mamule düşen kısmı
- Ambalajlı olarak satılması zorunlu olan mamullerin ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler yukarıda belirtilen gider unsurlarını içermesi koşuluyla üretilen malın maliyetini istedikleri şekilde belirleyebilmektedir. Kanunun 275. Maddesinde yapılan bu açıklama göz önünde bulundurulduğunda üretim giderleri ile ilgili sabit ve değişken ayrımı yapılmadığı görülmektedir. Bu yüzden mükelleflerin üretilen malın maliyetini diledikleri gibi belirleyebilme serbestliği “hesaplama zamanına göre maliyet hesaplama yöntemleri” ve üretim tekniği açısından hesaplama şekline göre maliyet hesaplama yöntemleri” için geçerlidir.

Yukarıda belirtildiği gibi genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulmaması; VUK ve MSUGT’ a göre normal maliyet yönteminin uygulanmasını engellemekte, maliyetleme sistemi olarak tam maliyet yönteminin uygulanmasını gerektirmektedir.

²³⁸ Serpil Senal ve Burcu Aslantaş Ateş, “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Üretim İşletmelerinde Satılan Mamul Maliyeti Tablosu Üzerine Etkileri: Bir Üretim İşletmesi Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2016, s. 94.

²³⁹ Vergi Usul Kanunu, (12.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete).

VUK ve MSUGT hükümleri kapsamında normal maliyet yöntemi kullanıldığı takdirde dönem sonunda atıl kapasiteye düşen sabit GÜG ile ilgili düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Çünkü normal maliyet yönteminde dönem gideri olarak kaydedilen kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG, VUK açısından stok maliyeti içerisinde yer alması gerektiği için kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde kabul edilip kayıtlara alınır. Ancak atıl kapasite için hesaplanan sabit GÜG'ün vergisel açıdan geçici bir fark oluşturması mamulün satılmayıp stokta beklemesi durumunda söz konusu olmaktadır. Çünkü tam maliyet yöntemine göre satışı yapılmayan stokların maliyeti, kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG'ü içermemesi durumunda stokların maliyeti olması gerekenden düşük çıkacak, dönem giderleri de aynı şekilde olması gerekenden fazla çıkacaktır.²⁴⁰ Bu durum tam maliyet yönteminin vergi matrahının hesaplanması amacına hizmet eden bir yöntem olduğunun göstergesidir. Nitekim 2015 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan VUK taslağında mamul maliyetinin hesaplanmasıyla ilgili olarak herhangi bir yenilik getirilmemiş, bu konuda muhasebe standartlarıyla bir uygulama birliği sağlanamamıştır.²⁴¹ Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği²⁴² (TÜSİAD)'ın 2016 yılında yayınladığı VUK taslağı hakkındaki görüş ve önerilerini içeren raporda düşük kapasite ile çalışılan dönem maliyetlerinin giderleştirilmesi (normal maliyet yönteminin uygulanması) gerektiği yer almaktadır.²⁴³

2.6.2. Normal Maliyet Yönteminin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi

VUK ve MSUGT hükümleri çerçevesinde maliyetleme sistemi olarak uygulanması gereken tam maliyet yöntemi dışında kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yöntemi muhasebe standartlarında uygulanması ile ilgili hususlar bulunan diğer bir yöntemdir. Normal maliyet yönteminin uygulanma esasları bakımından her iki standart setinde de bazı ortak hükümlere sahip olmasının

²⁴⁰ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demirlioğlu, s. 32.

²⁴¹ Maliye Bakanlığı, **Vergi Usul Kanunu Tasarısı**, 25.11.2015.

²⁴² 18.01.2018 tarihinde gerçekleştirilen Olağan Genel Kurul toplantısında açık ismi “Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği” olan TÜSİAD’ ın “Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği” olarak isminin değiştirilmesine ve derneğin kısaltması olarak kullanılan TÜSİAD markasının kullanılmasının devam edilmesine karar verilmiştir.

²⁴³ Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD), **Vergi Usul Kanunu Taslağı Hakkında Görüş ve Öneriler**, <https://tusiad.org/tr/component/k2/item/8763-vuk-tusiad-revize-go-ru-s-nisan-2016>, (15.04.2018), s. 3.

yanında TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile ilişkisinin ayrı başlıklar altında açıklanması faydalı olacaktır.

2.6.2.1. Normal Maliyet Yönteminin TMS/TFRS Kapsamında İncelenmesi

Normal maliyet yöntemine TMS/TRFS seti içerisinde yer alan TMS-2 Stoklar standardında değinilmiş olup, söz konusu standardın maliyet hesaplama yöntemi olarak normal maliyet yönteminin kullanılması konusunda belirleyici ilkelere sahip olduğu görülmektedir.²⁴⁴ Üretim maliyetinin kapsam açısından belirlenmesiyle ilgili bu ilkeler TMS-2 Stoklar standardında; “stokların maliyeti”, “satın alma maliyeti” ve “dönüştürme maliyetleri” başlıklı bölümlerinde yer almaktadır.²⁴⁵

TMS-2 Stoklar standardında stokların maliyeti üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar standardın 10. paragrafında belirtildiği üzere; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır.²⁴⁶

TMS-2 Stoklar standardında üretim maliyetinin hangi unsurlardan oluştuğu konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır. Ancak üretim işletmeleri için üretim maliyeti, üretilen malın maliyetini ifade eder. Stokların maliyeti ise üretim maliyetini de kapsayan diğer maliyetleri de kapsamaktadır. Bu sebeple, üretim işletmeleri açısından TMS-2 Stoklar standardında yer alan “tüm satın alma maliyetleri” ifadesi ile kastedilen üretimde kullanılan hammaddeye ait ilk madde ve malzeme gideridir.²⁴⁷ Dönüştürme maliyeti ise standardın 12. paragrafında; direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları şeklinde tanımlanmıştır. Yine standardın 13. paragrafında sabit genel üretim giderlerinin, üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dağıtılacağı belirtilmektedir. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönemde elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın

²⁴⁴ Öztürk, s. 32.

²⁴⁵ A. Cemkut Badem ve C. Yiğit Özbek, s. 72.

²⁴⁶ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, **TMS 2 Stoklar**,

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (16.10.2018), s. 2.

²⁴⁷ Oğuzhan Bahadır, “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından” **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 109, 2012, s. 59.

olması durumunda, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında bu üretim düzeyi (tam maliyet yöntemi) de kullanılabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri miktarı, düşük üretim düzeyi veya atıl kapasite sebebiyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Anormal seviyede yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri payı düşer ve böylelikle stoklar maliyet değerini aşan bir değer üzerinden ölçülmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır²⁴⁸

Görüldüğü gibi TMS-2 Stoklar standardında yer alan stokların dönüştürme maliyetleri normal maliyetten meydana gelmektedir. Başka bir ifade ile dönüştürme maliyetleri normal kapasite kullanım ölçüsüne göre hesaplanan giderlerden oluşmaktadır.²⁴⁹

2.6.2.2. Normal Maliyet Yönteminin BOBİ FRS Kapsamında İncelenmesi

Avrupa Birliği (AB)'nde UFRS kapsamında olmayan işletmeler finansal tablolarını, 1 Ocak 2016 tarihinden itibaren basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri içeren 2013/34/EU sayılı direktife uygun olarak hazırlamaktadır. Nitekim ülkemiz muhasebe uygulamalarının AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi amacıyla, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için ayrı bir finansal raporlama standardı geliştirilmesine ihtiyacı duyulmuştur. Bunun sonucunda finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek, güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir bilgi üretecek geçerli bir finansal raporlama çerçevesi oluşturmak amacıyla hazırlanan BOBİ FRS, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, 29 Temmuz 2017 tarihli Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan standartlar çatısı altındaki yerini almıştır.²⁵⁰

²⁴⁸ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, **TMS 2 Stoklar**,

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (16.10.2018), s. 2.

²⁴⁹ Selvi, s. 92.

²⁵⁰ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Resmi Gazetede Yayımlandı**, <http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1349/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Resmi-Gazetede-Yay%C4%B1mland%C4%B1>, (24.11.2018).

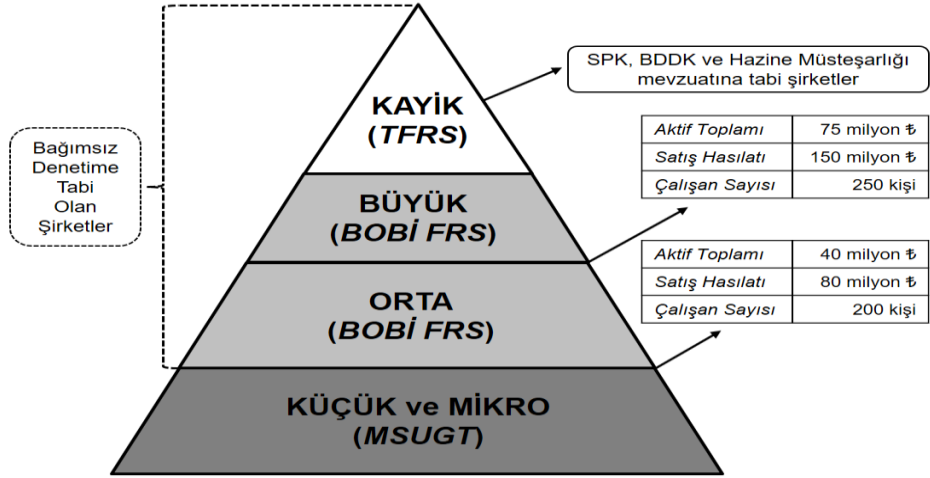
BOBİ FRS' nin 6. bölümünde yer alan stoklar standardında, TMS-2 stoklar standardından farklı olarak kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet veya normal maliyet yöntemlerinden hangisinin uygulanacağı konusunda kesin bir hüküm bulunmamakta, işletmelere bu konuda seçme hakkı tanınmaktadır. BOBİ FRS' de tam maliyet yönteminin uygulanması durumunda sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamının dönüştürme maliyetine dâhil edileceği, normal maliyet yönteminin uygulanması durumunda ise sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edileceği ifade edilmiştir. BOBİ FRS 6.13 paragrafında normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak ifade edilmiştir. Fiili üretim miktarı normal üretim kapasitesine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” olarak raporlanır. Üretimin normalin üstünde gerçekleştiği dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Normal maliyet yönteminin uygulandığı durumda, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.²⁵¹

BOBİ FRS' yi aşağıdaki şekil 11' de yer alan, bağımsız denetime tabi olup, büyük işletme veya orta boy işletme kriteri olarak sıralanan üç kriterden en az ikisini art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler, uygulayacaktır.²⁵²

²⁵¹ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı” **Bölüm 6 Stoklar**, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, (17.11.2018), ss. 39-40.

²⁵² Hakan Cavlak ve Başak Ataman, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:3, 2017, s. 157.

Şekil 11: BOBİ FRS Kapsamında Olan İşletmeler



Kaynak: KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, İstanbul (14.09.2017).

Şekil 11’den de görüleceği üzere hem tam set TMS/TFRS’ leri uygulayan işletmeler hem de BOBİ FRS’ yi uygulayan işletmeler normal maliyet yöntemini kullanabilecektir. 16 Şubat 2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar doğrultusunda aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin alt değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu ifade edilmiştir.²⁵³

- Aktif toplamı 35.000.000 TL
- Yıllık net satış hasılatı 70.000.000 TL
- Çalışan sayısı 175 kişi

Bu açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetime tabi olan, en az orta boy işletme tanımına giren işletmeler ve bu işletmelerin üstündeki ölçütlere sahip tüm işletmeler maliyet hesaplamasında normal maliyet yöntemini kullanabilmektedir.

2.7. NORMAL MALİYET YÖNTEMİNİN AVANTAJ ve DEZAVANTAJLARI

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet yöntemi üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutmadan tümünü mamul

²⁵³ Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Kurul Kararı (16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete), (05.05.2019).

maliyetine yüklemektedir. Dolayısıyla yöntemin uygulanması basittir. Ancak endirekt giderlerin mamullere yüklenmesinde objektif olunamaması hatalı sonuçlara yol açmaktadır. Ayrıca üretim giderlerin tamamı maliyetlere yüklendiği için üretim hacminde meydana gelen dalgalanmalar birim maliyetler üzerinde olumsuz etki yaratacaktır.²⁵⁴

Normal maliyet yöntemi ise sabit genel üretim giderlerini kullanılan kapasite ölçüsünde mamul maliyetine yüklediği için, üretim hacminde görülen aylık veya dönemsel dalgalanmalar tam maliyet yönteminde olduğu gibi birim başına maliyetin ani artış veya azalış göstermesi engellemektedir.²⁵⁵ Bunun en büyük faydası ise düşük kapasite ile çalışıldığında birim maliyetlerin artması engellenir ve mamul maliyeti de olduğundan daha fazla hesaplanmamış olur. Ayrıca yöntemde üretim hacminin yüksek olduğu dönemlerde üretim birimlerine dağıtılacak sabit GÜG payı düşeceği için, stokların maliyet bedelinden daha yüksek bir maliyetle değerlendirilmesi önlenir.²⁵⁶

Yöntemde, üretim hacminde meydana gelen dalgalanmalara bağlı olarak birim maliyetlerdeki artış veya azalış engellendiği için hem her bir mamule ait kârlılık düzeyi gerçekçi bir şekilde belirlenebilir hem de dönemler arası maliyet karşılaştırmasına imkân tanır. Bilhassa boş kapasitenin bulunduğu dönemlerde ürün kârlılığına dayanarak alınan yönetim kararlarında hata yapılması önlenmiş olur.²⁵⁷

Normal maliyet yönteminin sakıncası sayılabilecek durumlar ise; giderlerin sabit ve değişken olarak ayrıma tabi tutulması, kapasite ölçüsünün doğru bir şekilde belirlenmesi ve kapasite sapmalarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili ilave külfetler gerektirmesidir.²⁵⁸

Çalışmanın bu bölümünde kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yöntemi detaylı olarak incelenmiştir. Bu kapsamda normal maliyet yönteminin esasları, özellikleri ve uygulanma gereği, normal maliyet yönteminde kapasite ve diğer kapasite türleri ile ilişkisi, normal maliyet yönteminin vergi mevzuatı ve muhasebe standartları karşısındaki durumu ve normal maliyet yönteminin avantaj

²⁵⁴ Büyükmirza, s. 504.

²⁵⁵ Edward J. Blocher, David E. Stout and Gary Cokins, **Cost Management A Strategic Emphasis**, Fifth Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2010, s. 98.

²⁵⁶ Beyhan Marşap ve Atilla Barışçı, "TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2014, s. 3.

²⁵⁷ Öztürk, s. 43.

²⁵⁸ Büyükmirza, s. 504.

ve dezavantajları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise normal maliyet yöntemi ile ilgili örnek bir işletme uygulamasına yer verilecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde bir işletmeye ait kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yöntemine ilişkin uygulama örneğine yer verilecektir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Çalışmanın amacı TMS/TFRS'nin öngördüğü normal maliyet yönteminin işletmelerin maliyet hesaplama sistemine, muhasebe uygulamalarına ve faaliyet sonuçlarına olan etkisini ortaya koyup farkındalık oluşturmaktır.

Üretim işletmelerinin üretim maliyetini oluşturan unsurlar, normal maliyet yönteminin uygulanmasında uyulacak esaslar, normal maliyet yönteminde kullanılacak kapasite ölçüsünde maliyetlerin hesaplanması ve yöntemin tam maliyet sonuçlarıyla karşılaştırılması araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın ana kütlesi Ege Bölgesi'nde yem üretimi alanında faaliyet gösteren işletmelerdir. Araştırmanın örnekleme ise ana kütleyi temsilen seçilecek, çalışmanın bu bölümünde üretim maliyeti hesaplanacak olan bir yem üretim işletmesidir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden vak'a metodu (örnek olay) kullanılmıştır. Uygulanma kapsamında; işletmenin maliyet muhasebesi sisteminin işleyişi ile ilgili bilgiler, işletmenin finansal tabloları, işletmenin üretimini yaptığı ürünlere ait bilgi ve veriler muhasebe departmanı yetkililerinden elde edilmiştir. Ayrıca ile üretim departmanı yetkililerinden alınan fiili üretim kapasitesine ait veriler işletme ve sektöre ait yayınlanan kapasite raporları ile karşılaştırılmak üzere çalışmada

kullanılmıştır. Yüzyüze görüşme tekniğinden yararlanılmıştır. Bu tekniklerin yanı sıra mülakat sonucu elde edilen bilgiler gözlem ile desteklenmiştir.

3.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI

Araştırmanın dönemi 2018 yılı olup, bu yıl içerisinde ana kütle ve örneklemin belirlenmesi işleminden sonra seçilen firma uygulamasını kapsamaktadır. Araştırmada güncel veriler kullanılması, maliyet hesaplamalarının tamamlanmış olması, finansal tabloların hazırlanmış ve yasal mevzuat açısından gerekli bildirimlerin yapılmış olmasından dolayı 01.01.2018-31.12.2018 dönemi verileri kullanılmıştır. İşletmeye ait verilerden yola çıkarak yapılan hesaplamalar üç aylık geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacaktır. Çalışmada Ocak-Şubat-Mart I. Dönemi, Nisan-Mayıs-Haziran II. Dönemi, Temmuz-Ağustos-Eylül III. Dönemi, Ekim-Kasım-Aralık ise IV. dönemi ifade etmektedir.

İşletmede toplam 12 çeşit büyükbaş, küçükbaş ve kanatlı hayvan yeminin üretimi yapılmaktadır. Ancak üretilen tüm yem çeşitleri için farklı yem rasyonları olması sebebiyle bunların arasından, üretim maliyetinin büyük bölümünü oluşturan süt yemi ve besi yemine ait büyükbaş hayvan yem partisi seçilerek maliyet analizi yapılmıştır. Ayrıca seçilen işletmenin normal maliyet yöntemi uygulamasına göre raporlama yapmıyor olması araştırmanın kısıtları arasındadır.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada; bir üretim işletmesinin mevcut maliyet ve diğer muhasebe verileri kullanılarak, TMS/TFRS ile BOBİ FRS’de de öngörülen normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması yapılmıştır. Elde edilen veriler doğrultusunda yöntemler arası karşılaştırma ve yorumlamalara ilişkin bulgu ve değerlendirmeler aşağıda ele alınmıştır.

3.5.1. İşletmeye İlişkin Genel Bilgiler

Araştırma kapsamında ele alınan 1990 yılından itibaren Ege Bölgesi’nde faaliyet gösteren yem üretimi yapan “GÜRYEL” Tic. Ltd. Şti.’nin büyükbaş,

küçükbaş ve kanatlı hayvan grubunda yem üretimi yapmaktadır. Üretim faaliyetinin yanı sıra yem, yumurta ve süt grubu ürünlerinde ticari mal alım satımı yapmakta, ayrıca bireysel ve kurumsal ölçekte besi hayvancılığı yetiştiriciliği alanında danışmanlık hizmeti vermektedir. İşletmenin üretim faaliyeti kapsamında çeşitli yem gruplarının altında çok sayıda yem bileşenleri imal edilmektedir. Söz konusu işletme ülkemizin ve bölgenin gelişimine önemli katkı sağlamaktadır. Alanında değişime ve inovasyona açık, vizyonu geniş bir perspektife sahip olup, akademik çalışmaları da destekleyici tutumdadır. Akademik bazlı çalışmalara üst yönetimin ve çalışanların özverisi ve desteği büyüktür.

3.5.2. İşletmenin Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Araştırmada üretim maliyetinin hesaplanmasında işletmenin toplam mamul bileşenleri içerisinde en fazla işlem hacmi olan besi yemi ve süt yemine ait büyükbaş yem partisi ele alınacaktır.

İşletmenin 01.01.2018- 31.12.2018 dönemini kapsayan fiili üretim miktarı ve işletmenin normal kapasitesi üçer aylık dönemler itibarıyla aşağıdaki tablo 5’de yer almaktadır.

Tablo 5: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin On İki Aylık Kapasite Verileri (Ton)

Dönem	Ürün Grupları	Normal Üretim Kapasitesi (X)	Fiili Üretim Kapasitesi (Y)	Kapasite Kullanım Oranı (Y/X)	Kapasite Sapması (Y-X)
I. Dönem	Büyükbaş Yem Partisi	3.000	1.920	%64	-1.080
II. Dönem	Büyükbaş Yem Partisi	3.000	2.232	%74	-768
III. Dönem	Büyükbaş Yem Partisi	3.000	3.330	%111	330
IV. Dönem	Büyükbaş Yem Partisi	3.000	2.405	%80	-595

Tablo 5’de işletmenin üretimini gerçekleştirdiği mamullere ait dokuz aylık fiili üretim miktarları, normal kapasite ölçüsünde hesaplanan kapasite kullanım oranları ve kapasite sapmaları gösterilmektedir. Tablodan da görüleceği üzere işletme birinci, ikinci ve dördüncü dönemde düşük kapasite ile çalışmaktadır ve bu aylarda olumsuz

kapasite sapması ortaya çıkmıştır. Yalnızca üçüncü dönemde mamuller normal kapasitenin üzerinde üretilmiştir ve bu ayda olumlu kapasite sapması gerçekleşmiştir.

Araştırma kapsamında üretim maliyetleri hesaplanacak olan işletme bir yem üretim işletmesi olduğu için bazı hususların açıklanması faydalı olacaktır. Öncelikle bir yem grubunun üretilmesi çok sayıda yem bileşenlerinin bir araya gelmesiyle mümkün olmaktadır. Bu da önceden belirlenen yem rasyonlarının hesaplanmasıyla yapılmaktadır. Yem rasyonları belirlenirken, en az maliyetle en kaliteli yemi hazırlamak amaçlanır. Araştırma kapsamında ele alınan işletmede her bir yem çeşidinin üretilmesi için 20 farklı yem bileşeni bir araya gelmektedir. Bu karışım işletmenin önceden belirlediği yem rasyon referans aralıklarında yapılmaktadır. Aşağıdaki tablo 6’da işletmenin araştırma kapsamında üretimini gerçekleştirdiği mamullerde kullandığı yem rasyonları yer almaktadır.

Tablo 6: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin Üretimini Yaptığı Mamullere Ait Yem Rasyonları (Yüzde)

Hammadde	Besi Yemi	Süt Yemi
Arpa	4,800	5,830
Buğday	7,645	5,000
Mısır	15,250	14,290
Mısır Kepeği	7,700	10,800
Kepek+ Elek Altı Un	38,894	46,500
Ayçiçek Küspesi	10,600	8,000
Soya Küspesi	0,150	0,400
Soya Fasulye	0,700	1,000
Melas	5,695	3,600
Tuz	0,620	0,700
Fındık Küspesi	0,011	0,050
İlaç	0,400	0,070
C. Karbonat	0,700	0,300
Dcp	0,000	0,000
Mermer Tozu	0,011	0,300
Yağ	0,125	0,050
Çavdar	0,000	0,000
Kanola K. + Hardal K.	0,000	0,000
Viprotal	0,100	0,020
Yem Katkı Maddesi	8,600	4,090
TOPLAM	100,000	100,000

Tablo 6’ da yer alan yem rasyonları işletmenin önceden belirlediği yem rasyon referans tablosundan alınmıştır. Bu yüzdesel değerler standart olmayıp referans

aralıkları içerisinde koşullara göre değişebilmektedir. Örnek olarak besi yemi üretiminde kullanılacak mısır rasyonu 0-20 aralığında belirlenebilir.

İşletmenin üretim maliyetinin hesaplanmasında sipariş talebi doğrultusunda üretimi en fazla yapılan mamullerden süt yemi ve besi yemin ait büyükbaş yem partisi ele alınacaktır. Süt yemi ve besi yeminin mamul hale getirilmesinde kullanılan rasyon oranları birebir aynı olmasa da genellikle aynı yönde ve birbirine benzer oranlardadır. Bu yüzden her iki mamulün üretilmesinde kullanılan hammaddelerin tutarları ayrı ayrı belirtilecek ancak tek bir ürün partisi altında üretim maliyetine yüklenecektir. İşletmeden alınan veriler doğrultusunda mamullerin üretilmesine ilişkin direkt ilk madde ve malzeme giderlerine ait veriler aşağıdaki tablo 7’de gösterilmiştir.



Tablo 7: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin Mamullerin Üretilmesinde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Kalemleri

Kullanılan Hammadde	Besî Yemi				Süt Yemi				Toplam DİMMG
	Yem Rasyon %	Miktar (KG)	Birim Fiyat	DİMMG Tutarı	Yem Rasyon %	Miktar (KG)	Birim Fiyat	DİMMG Tutarı	
Arpa	4,800	257351	0,90	231615,888	5,830	299331,4	0,90	269398,2489	501014,1369
Buğday	7,645	419200,6	0,88	368896,555	5,000	262550,9	0,88	231044,8104	599941,3653
Mısır	15,250	817625,5	0,90	735862,9775	14,290	733695,6	0,90	660326,068	1396189,045
Mısır Kepeği	7,700	399516,7	0,93	371550,487	10,800	536620,2	0,93	499056,7904	870607,2774
Kepek+ Elek Altı Un	38,894	2345955	0,80	1876764,239	46,500	2685896	0,80	2148716,736	4025480,975
Ayçiçek Küspesi	10,600	608910,8	0,84	511485,086	8,000	440085,4	0,84	369671,6966	881156,7826
Soya Küspesi	0,150	3998,893	1,81	7237,9965	0,400	10211,93	1,81	18483,58483	25721,58133
Soya Fasulye	0,700	17410,99	1,94	33777,317	1,000	23819,05	1,94	46208,96207	79986,27907
Melas	5,695	584686,4	0,47	274802,6005	3,600	353941	0,47	166352,2635	441154,8639
Tuz	0,620	142462,2	0,21	29917,0522	0,700	154029,9	0,21	32346,27345	62263,32565
Fındık Küspesi	0,011	1040,758	0,51	530,78641	0,050	4530,29	0,51	2310,448104	2841,234514
İlaç	0,400	3683,459	5,24	19301,324	0,070	617,2953	5,24	3234,627345	22535,95134
C. Karbonat	0,700	35184,71	0,96	33777,317	0,300	14440,3	0,96	13862,68862	47640,00562
Dcp	0,000	0	1,63	0	0,000	0	1,63	0	0
Mermer Tozu	0,011	106157,3	0,005	530,78641	0,300	0	0,00	13862,68862	14393,47503
Yağ	0,125	2267,543	2,66	6031,66375	0,050	868,5895	2,66	2310,448104	8342,111854
Çavdar	0,000	0	0,00	0	0,000	0	0,005	0	0
Kanola K. + Hardal K.	0,000	0	0,99	0	0,000	0	0,99	0	0
Viprotal	0,100	241266,6	0,02	4825,331	0,020	46208,96	0,02	924,1792414	5749,510241
Yem Katkı Maddesi	8,600	499974,1	0,83	414978,466	4,090	227704,4	0,83	188994,6549	603973,1209
TOPLAM	100,000			4.921.885,873	100,000			4.667.105,169	9.588.991,042

Tablo 7’ den de görüleceği üzere besi yemi üretilmesi için gerekli olan DİMMG toplamı **4.921.885,873** TL dir. Süt yemi üretilmesi için gerekli olan DİMMG toplamı **4.667.105,169** TL dir. Büyükbaş hayvan yemi üretim partisine ait toplam DİMMG tutarı ise **9.588.991,042** TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmeden elde edilen veriler doğrultusunda yukarıdaki tablo 3’de toplamı verilen DİMMG’ leri ve işletmenin 31.12.2018 tarihi itibariyle defteri kebir mizanından elde edilen bilgiler doğrultusunda büyükbaş hayvan yemi üretim partisinde çalışan işçilere ait tahakkuk eden DİG dönemler itibariyle aşağıdaki tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin DİMMG ve DİG’ lerinin Dört Döneme Ait Tutarları

	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Direkt İşçilik Giderleri
I. Dönem	2.120.250,20	145.607,13
II. Dönem	2.210.480,55	147.718,31
III. Dönem	2.815.374,383	150.539,56
IV. Dönem	2.442.885,909	149.024,00
Toplam	9.588.991,042	592.889,00

Tablo 8’den de görüleceği üzere işletmenin bir yıllık DİMMG toplamı 9.588.991,042 TL, DİG toplamı ise 592.889,00 TL olarak tahakkuk etmiştir.

Üretim maliyeti unsurlarından sonuncusu olan genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayırma tabi tutulabilmesi için muhasebe yöntemi uygulanmış, giderler bu doğrultuda sabit ve değişken olarak gruplanmıştır. İşletmeden alınan veriler doğrultusunda genel üretim giderlerini oluşturan gider çeşitlerinin öncelikle dönemler itibariyle toplam tutarlarının açıklanması faydalı olacaktır. Aşağıdaki tablo 9’da I. Döneme ait GÜG’lerin dağılımı yer almaktadır.

Tablo 9: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin I. Dönem GÜG’lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar

Giderler	Dönem	I. Dönem	Ocak	Şubat	Mart
-İlk Madde ve Malzeme Giderleri		45.487,67			
Elektrik Malzemeleri		892,75	236,57	290,05	366,13
Yardımcı Malzeme Gideri		822,60	205,65	263,30	353,65
Yedek Parça Gideri		549,36	148,32	175,46	225,58
Yağ ve Gaz Gideri		133,75	35,44	42,80	55,51
Ambalaj Malz. Gid.		4.870,50	1.266,35	1.558,30	2.045,85
Yakıt Giderleri		37.991,53	10.257,71	12.277,38	15.456,44
Temizlik Malz. Gideri		103,63	27,46	33,67	42,50
Büro Tük. Malz. Gideri		123,85	32,82	40,25	50,78
-İşçi Ücret ve Gid.		46.460,575			
Fazla Mesai Ücreti		908,35	240,71	295,13	372,51
Prim Giderleri		940,05	249,00	305,51	385,54
Yolluk Giderleri		275,50	71,63	88,16	155,71
Sosyal Yardım Giderleri		2.783,10	927,70	927,70	927,70
SGK İşveren Payı		9.580,395	3.193,465	3.193,465	3.193,465
Kıdem Tazminatı Karşılığı		26.216,07	8.738,69	8.738,69	8.738,69
İşsizlik Sigortası İşv. Payı		1.894,385	631,46	631,46	631,46
İzin Ücretleri		3.862,725	1.215,85	1260,45	1.306,10
-Memur, Ücret ve Giderleri		3.000,00			
İşyeri Güv. ve Ücret Gid.		3.000,00	1.000	1.000	1.000
-Dış Sağ. Fayda ve Hiz.		158.345,83			
Elektrik Gideri		43.380,54	11.495,84	14.098,68	17.786,02
Su Gideri		3.852,35	1.020,873	1.252,014	1.579,464
Haberleşme Giderleri		67,60	17,914	21,97	27,716
Nakliye Giderleri		3.163,45	838,3143	1.028,121	1.297,015
Kargo Giderleri		106,63	28,25695	34,65475	43,7183
Yemek Giderleri		6.380,66	1.690,875	2.073,715	2.616,071
Güvenlik Hizmet Giderleri		12.437,50	4.145,83	4.145,83	4.145,83
İş Elbisesi Gideri		17.375,75	5.791,91	5.791,91	5.791,91
Tesis ve Mak. Bak. On Gid.		65.968,85	21.989.616	21.989.616	21.989.616
Araç Bak. On. Gid		5.612,50	1.870,83	1.870,83	1.870,83
-Vergi Res. ve Harç		5.002,10			
MTV		4.912,50	1.637,50	1.637,50	1.637,50
Damga Vergisi		89,60	29,86	29,86	29,88
-Amortisman ve Tükenme Payları		98.590,625	32.863,54	32,863,54	32,863,54
TOPLAM		356.886,80			

İşletmenin I. Dönemine ait GÜG’lerinin açıklanmasının ardından II. Dönemine ilişkin GÜG tutarları aşağıdaki tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin II. Dönem GÜG’ lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar

Giderler	Dönem	II. Dönem	Nisan	Mayıs	Haziran
-İlk Madde ve Malzeme Giderleri		50.883,02			
Elektrik Malzemeleri		1.046,72	282,6144	345,4176	418,688
Yardımcı Malzeme Gideri		932,05	251,6535	307,5765	372,82
Yedek Parça Gideri		635,80	171,666	209,814	254,32
Yağ ve Gaz Gideri		155,35	41,9445	51,2655	62,14
Ambalaj Malz. Gid.		5.666,12	1529,852	1869,82	2266,448
Yakıt Giderleri		42.179,70	11388,52	13919,3	16871,88
Temizlik Malzemesi Gideri		120,52	32,5404	39,7716	48,208
Büro Tüketim Gid.		146,76	39,6252	48,4308	58,704
-İşçi Ücret ve Gid.		46.799,92			
Fazla Mesai Ücreti		1.053,46	273,8996	358,1764	421,384
Prim Giderleri		1.090,26	283,4676	370,6884	436,104
Yolluk Giderleri		319,52	83,0752	108,6368	127,808
Sosyal Yardım Giderleri		2.783,10	927,70	927,70	927,70
SGK İşveren Payı		9.580,395	3.193,465	3.193,465	3.193,465
Kıdem Tazminatı Karşılığı		26.216,07	8.738,69	8.738,69	8.738,69
İşsizlik Sigortası İşveren Payı		1.894,385	631,46	631,46	631,46
İzin Ücretleri		3.862,725	1.215,85	1260,45	1.306,10
-Memur, Ücret ve Giderleri		3.000,00			
İşyeri Güv. ve Hekimliği Ücret Gid.		3.000,00	1.000	1.000	1.000
- Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmet		169.235,64			
Elektrik Gideri		52.101,94	13025,49	17193,64	21882,81
Su Gideri		4.467,80	1116,95	1474,374	1876,476
Haberleşme Giderleri		78,48	19,62	25,8984	32,9616
Nakliye Giderleri		3.668,90	917,225	1210,737	1540,938
Kargo Giderleri		123,67	30,9175	40,8111	51,9414
Yemek Giderleri		7.400,25	1850,063	2442,083	3108,105
Güvenlik Hizmeti Giderleri		12.437,50	4.145,83	4.145,83	4.145,83
İş Elbisesi Gideri		17.375,75	5.791,91	5.791,91	5.791,91
Tesis ve Makine Bakım Onarım Gideri		65.968,85	21.989.616	21.989.616	21.989.616
Araç Bakım Onarım Gideri		5.612,50	1.870,83	1.870,83	1.870,83
-Vergi Res. ve Harç		5.002,10			
Motorlu Taşıtlar Vergisi		4.912,50	1.637,50	1.637,50	1.637,50
Damga Vergisi		89,60	29,86	29,86	29,88
-Amortisman ve Tükenme Payları		98.590,625	32.863,54	32,863,54	32,863,54
TOPLAM		373.511,10			

Yukarıdaki tablo 10’da işletmenin II. dönemine ait GÜG unsurlarının dağılımları yer almaktadır. İşletmenin III. Dönemine ait GÜG dağılımları ise aşağıdaki tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin III. Dönem GÜG’ lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar

Dönem Giderler	III. Dönem	Temmuz	Ağustos	Eylül
-İlk Madde ve Malzeme Giderleri	69.622,23			
Elektrik Malzemeleri	1.557,60	426,78	503,10	627,71
Yardımcı Malzeme Gideri	1.398,49	383,18	451,71	563,59
Yedek Parça Gideri	947,60	259,64	306,07	381,88
Yağ ve Gaz Gideri	231,55	63,44	74,79	93,31
Ambalaj Malz. Gid.	8.445,60	2314,09	2727,92	3403,57
Yakıt Giderleri	56.641,28	15519,71	18295,13	22826,44
Temizlik Malzemesi Gideri	181,08	49,61	58,48	72,97
Büro Tüketim Gid.	219,03	60,01	70,74	88,26
-İşçi Ücret ve Gid.	48.015,17			
Fazla Mesai Ücreti	1.573,22	431,06	508,15	634,00
Prim Giderleri	1.628,12	446,10	525,88	656,13
Yolluk Giderleri	477,15	130,73	154,11	192,29
Sosyal Yardım Giderleri	2.783,10	927,70	927,70	927,70
SGK İşveren Payı	9.580,395	3.193,465	3.193,465	3.193,465
Kıdem Tazminatı Karşılığı	26.216,07	8.738,69	8.738,69	8.738,69
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	1.894,385	631,46	631,46	631,46
İzin Ücretleri	3.862,725	1.215,85	1260,45	1.306,10
-Memur, Ücret ve Giderleri	3.000,00			
İşyeri Güvenliği ve Hekimliği Ücret Gid.	3.000,00	1.000	1.000	1.000
- Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmet	198.522,38			
Elektrik Gideri	73.792,26	20219,08	23834,9	29738,28
Su Gideri	6.552,90	1795,49	2116,58	2640,81
Haberleşme Giderleri	117,19	32,11	37,85	47,22
Nakliye Giderleri	5.462,60	1496,75	1764,42	2201,42
Kargo Giderleri	184,68	50,60	59,65	74,42
Yemek Giderleri	11.018,15	3018,97	3558,86	4440,31
Güvenlik Hizmeti Giderleri	12.437,50	4.145,83	4.145,83	4.145,83
İş Elbisesi Gideri	17.375,75	5.791,91	5.791,91	5.791,91
Tesis ve Makine Bakım Onarım Gideri	65.968,85	21.989.616	21.989.616	21.989.616
Araç Bakım Onarım Gideri	5.612,50	1.870,83	1.870,83	1.870,83
-Vergi Res. ve Harç	5.002,10			
Motorlu Taşıtlar Vergisi	4.912,50	1.637,50	1.637,50	1.637,50
Damga Vergisi	89,60	29,86	29,86	29,88
-Amortisman ve Tükenme Payları	98.590,625	32.863,54	32,863,54	32,863,54
TOPLAM	422.752,50			

Yukarıdaki tablo 11’de GÜG çeşitlerine ait tutarların III. Döneme ait dağılımlarının gösterilmesinin ardından son olarak IV. Döneme ilişkin GÜG çeşitlerinin dağılımı aşağıdaki tablo 12’ de gösterilmiştir.

Tablo 12: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin IV. Dönem GÜG’ lerini Oluşturan Gider Çeşitlerine Ait Tutarlar

Giderler	Dönem	IV. Dönem	Ekim	Kasım	Aralık
-İlk Madde ve Malzeme Giderleri		55.001,80			
Elektrik Malzemeleri		1.139,99	319,19	378,47	442,31
Yardımcı Malzeme Gideri		1.084,65	303,70	360,10	420,84
Yedek Parça Gideri		687,45	192,48	228,23	266,73
Yağ ve Gaz Gideri		168,53	47,18	55,95	65,38
Ambalaj Malz. Gid.		6.123,18	1714,49	2032,89	2375,79
Yakıt Giderleri		45.499,69	12739,91	15105,9	17653,88
Temiz. Malz. Gid.		135,89	38,04	45,11	52,72
Büro Tüketim Malzemesi Gideri		162,42	45,47	53,92	63,01
-İşçi Ücret ve Gid.		47.018,97			
Fazla Mesai Ücreti		1.147,19	321,21	380,86	445,10
Prim Giderleri		1.187,17	332,40	394,14	460,62
Yolluk Giderleri		347,93	97,42	115,51	134,99
Sosyal Yardım Giderleri		2.783,10	927,70	927,70	927,70
SGK İşveren Payı		9.580,395	3.193,465	3.193,465	3.193,465
Kıdem Tazminatı Karşılığı		26.216,07	8.738,69	8.738,69	8.738,69
İşsizlik Sigortası İşveren Payı		1.894,385	631,46	631,46	631,46
İzin Ücretleri		3.862,725	1.215,85	1260,45	1.306,10
-Memur, Ücret ve Giderleri		3.000,00			
İşyeri Güv ve Hekimliği Ücret Gid.		3.000,00	1.000	1.000	1.000
- Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmet		173.039,33			
Elektrik Gideri		54.337,80	15214,58	18040,15	21083,07
Su Gideri		4.984,23	1395,58	1654,76	1933,88
Haberleşme Giderleri		85,53	23,94	28,39	33,18
Nakliye Giderleri		4.011,50	1123,22	1331,81	1556,46
Kargo Giderleri		134,68	37,71	44,71	52,25
Yemek Giderleri		8.090,99	2265,47	2686,20	3139,30
Güvenlik Hizmeti Giderleri		12.437,50	4.145,83	4.145,83	4.145,83
İş Elbisesi Gideri		17.375,75	5.791,91	5.791,91	5.791,91
Tesis ve Mak Bakım Onarım Gideri		65.968,85	21.989.616	21.989.616	21.989.616
Araç Bakım Onarım Gideri		5.612,50	1.870,83	1.870,83	1.870,83
-Vergi Res. ve Harç		5.002,10			
Motorlu Taşıtlar Vergisi		4.912,50	1.637,50	1.637,50	1.637,50
Damga Vergisi		89,60	29,86	29,86	29,88
-Amortisman ve Tükenme Payları		98.590,625	32.863,54	32,863,54	32,863,54
TOPLAM		381.652,60			

Yukarıdaki tablo 12’de GÜG çeşitlerine ait IV. Dönem tutarlarının açıklanmasının ardından işletmenin genel üretim giderlerine ait verilerin muhasebe yöntemine göre sabit veya değişken olarak belirlenebilmesi için giderlerin üretim miktarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple giderlerin ve üretim miktarının dönemsel olarak gösterdiği değişimlerin yüzdesel olarak gösterimi aşağıdaki tablo 13 yardımıyla gösterilebilir.

Tablo 13: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin GÜĞ’ lerinin Muhasebe Yöntemine Göre Analiz Edilmesi

Aylar \ Dönemler	I. Dönem			II. Dönem			III. Dönem			IV. Dönem		
	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haz.	Tem.	Ağust.	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Üretim Miktarı	10.200	12.500	15.700	11.820	14.540	18.280	18.300	21.750	26.550	13.500	15.970	18.630
Yüzdesel Değişim (%)	-	%22,5	%25,6	-	%23	%25,7	-	%18,8	%22	-	%18,2	%16,6
İlk Mad. ve Malzeme Gideri												
Elektrik Malzemeleri	-	%22,6	%26,2	-	%22,2	%23,2	-	%18,9	%24,2	-	%18,5	%16,8
Yardımcı Malzeme Gideri	-	%28,0	%30,3	-	%21,2	%22,5	-	%19,5	%22,4	-	%18,4	%16,4
Yedek Parça Gideri	-	%18,2	%28,5	-	%22,2	%23,2	-	%19,7	%21,5	-	%18,5	%16,7
Yağ ve Sınai Gaz Gideri	-	%20,7	%29,6	-	%21,2	%24,2	-	%17,9	%24,0	-	%18,6	%16,5
Ambalaj Malzemesi Gideri	-	%23,0	%27,2	-	%22,2	%21,2	-	%18,5	%22,6	-	%18,6	%16,8
Yakıt Giderleri	-	%19,6	%25,8	-	%20,0	%24,5	-	%19,6	%21,5	-	%18,5	%16,8
Temizlik Malzemesi Gideri	-	%22,6	%26,2	-	%22,2	%21,5	-	%20,2	%22,0	-	%18,5	%16,2
Büro Tüketim Malzemesi	-	%22,6	%26,1	-	%21,2	%22,6	-	%21,4	%24,7	-	%19,2	%17,8
-İşçi Ücret ve Giderleri	-			-			-			-		
Fazla Mesai Ücreti	-	%22,6	%25	-	%26,1	%22,7	-	%17,8	%24,3	-	%18,9	%16,8
Prim Giderleri	-	%22,5	%26	-	%26,4	%22,7	-	%17,6	%24,6	-	%17,2	%16,5
Yolluk Giderleri	-	%23,0	%36	-	%25,5	%24,6	-	%17,7	%24,8	-	%18,5	%19,5
Sosyal Yardım Gideri	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
SGK İşveren Payı	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
İzin Ücretleri	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
-Memur Ücret ve Giderleri	-											
İşyeri Güv ve Hekimliği Gid.	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
- Dış. Sağ. Fayda ve Hizmet	-			-			-			-		
Elektrik Gideri	-	%22,3	%26,1	-	%31,5	%27,2	-	%17,8	%24,7	-	%18,5	%16,8
Su Gideri	-	%21,7	%25,6	-	%31,5	%27,1	-	%17,1	%24,3	-	%17,8	%15,7
Haberleşme Gideri	-	%20,4	%26,1	-	%27,5	%25,3	-	%16,8	%22,6	-	%18,3	%16,4
Nakliye Giderleri	-	%22,4	%26,1	-	%26,5	%24,5	-	%18,5	%24,6	-	%18,0	%16,7
Kargo Giderleri	-	%22,4	%24,6	-	%31,4	%23,6	-	%17,8	%22,5	-	%17,6	%15,9
Yemek Giderleri	-	%22,6	%23,4	-	%30,5	%25,5	-	%17,6	%24,3	-	%18,6	%17,8
Güvenlik Hizmeti	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
İş Elbisesi Gideri	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
Tesis ve Mak ve Bak Onarım	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
Araç Bakım Onarım Gideri	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
-Vergi Resim ve Harçlar	-			-			-			-		
Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
Damga Vergisi	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0
-Amortisman ve Tük. Pay.	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0

Tablo 13’ de yer alan GÜG çeşitlerinin değişim yüzdelerinden hareketle aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilir.

- İlk madde ve malzeme giderlerindeki değişim oranı üretim miktarıyla aynı yönde ve aynı oranda değişim göstermektedir. Bu sebeple ilk madde ve malzeme giderlerinde bulunan gider çeşitlerinin tamamı değişken gider niteliği taşımaktadır.
- İşçi, ücret ve giderlerinde yer alan gider çeşitlerinin bir kısmı üretim hacmiyle aynı yönde ve aynı oranda, bir kısmı ise üretim hacmindeki değişimlerden hiç etkilenmemekte veya çok az etkilenmektedir. Bu giderlerden fazla mesai ücreti, prim giderleri ve yolluk giderleri değişken; sosyal yardım, SGK işveren payı, kıdem tazminatı ve izin ücretleri sabit gider niteliği taşımaktadır.
- Memur ücret giderleri hiçbir dönemde değişim göstermediği için tümüyle sabit gider niteliğindedir
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ait gider çeşitlerinin bir kısmı üretim hacmiyle aynı yönde ve aynı oranda, bir kısmı ise üretim hacmindeki değişimlerden hiç etkilenmemekte veya çok az etkilenmektedir. Bu giderlerden elektrik gideri, su gideri, haberleşme gideri, nakliye gideri, kargo gideri ve yemek gideri değişken; güvenlik hizmeti giderleri, iş elbisesi gideri, tesis ve makine bakım onarım gideri ve araç bakım onarım gideri sabit gider niteliği taşımaktadır.
- Vergi, resim ve harçlar ise üretim miktarıyla bir paralellik göstermediği için tümüyle sabit gider niteliğindedir.
- Amortisman ve tükenme payları ise dört dönemlik süre boyunca hiç değişmediği için tümüyle sabit gider olarak kabul edilmiştir.

Yukarıdaki tablo 13’de yer alan hesaplamalar ve yapılan analizler doğrultusunda işletmenin dört dönemine ait büyükbaş hayvan yemi üretim partisine ait söz konusu GÜG’lerin çeşit esasına göre sabit ve değişken olarak ayrılmış tutarları aşağıdaki tablo 14’de yer almaktadır.

Tablo 14: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Üretim Partisine Ait Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	Değişken GÜG	Sabit GÜG	TOPLAM GÜG
-İlk Madde ve Malzeme Giderleri	220.994,30		220.994,30
Elektrik Malzemeleri	4.636,54		
Yardımcı Malzeme Gideri	4.237,79		
Yedek Parça Gideri	2.820,21		
Yağ ve Sınai Gaz Gideri	689,18		
Ambalaj Malzemesi Gideri	25.105,40		
Yakıt Giderleri	182.312,00		
Temizlik Malzemesi Gideri	541,12		
Büro Tüketim Malzemesi Gideri	652,06		
-İşçi Ücret ve Giderleri	10.947,92	177.346,70	188.294,62
Fazla Mesai Ücretleri	4.682,22		
Prim Giderleri	4.845,60		
Yolluk Giderleri	1.420,10		
Sosyal Yardım Giderleri		11.132,40	
SGK İşveren Payı		38.321,58	
Kıdem Tazminatı Karşılığı		104.864,28	
İşsizlik Sigortası İşveren Payı		7.577,54	
İzin Ücretleri		15.450,9	
-Memur Ücret ve Giderleri		12.000,00	12.000,00
İşyeri Güvenliği ve Hekimliği Ücret Gideri		12.000,00	
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	293.564,78	405.578,40	699.143,18
Elektrik Gideri	223.612,54		
Su Gideri	19.857,28		
Haberleşme Giderleri	348,80		
Nakliye Giderleri	16.306,45		
Kargo Giderleri	549,66		
Yemek Giderleri	32.890,05		
Güvenlik Hizmeti Giderleri		49.750,00	
İş Elbisesi Gideri		69.503,00	
Tesis ve Makine Bakım Onarım Gideri		263.875,40	
Araç Bakım Onarım Gideri		22.450,00	
- Vergi, Resim ve Harçlar		20.008,40	20.008,40
Motorlu Taşıtlar Vergisi		19.650,00	
Damga Vergisi		358,40	
-Amortisman ve Tükenme Payları Top.		394.362,50	394.362,50
	Toplam Değişken GÜG	Toplam Sabit GÜG	
	525.507,00	1.009.296,00	1.534.803,00

Tablo 14’ den de görüleceği üzere işletmenin dört dönemlik toplam değişken GÜG’ ü 525.507,40 TL, toplam sabit GÜG’ ü ise 1.009.296,00 TL olmak üzere GÜG toplamı 1.534.803,00 TL dir. Genel üretim giderlerinin muhasebe yöntemine göre analiz edilmesinin sonucunda giderlerin sabit ve değişken olarak dönemlik dağılımı ise aşağıdaki tablo 15’de yer almaktadır.

Tablo 15: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin Genel Üretim Giderlerinin Dönemler İtibariyle Dağılımı

	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem	Toplam
Değişken GÜG	104.562,80	121.187,10	170.428,50	129.328,60	525.507,00
Sabit GÜG	252.324,00	252.324,00	252.324,00	252.324,00	1.009.296,00
	356.886,80	373.511,10	422.752,5	381.652,60	1.534.803,00

Buraya kadar işletmenin üretimini yaptığı büyükbaş yem partisine ait dört dönemin üretim giderleri tek tek ele alınmıştır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında mevcut veriler ve işletmenin uyguladığı maliyetleme sisteminden hareketle VUK’ un öngördüğü tam maliyet yöntemine göre ve TMS/TFRS’ nin öngördüğü normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması yapılacaktır. Ancak maliyet hesaplaması yapılmadan önce işletmenin fiili üretim kapasitesi ve normal kapasitesi göz önünde bulundurularak dönemler itibariyle kapasite sapmasının hesaplanması ve grafiksel olarak gösterilmesi faydalı olacaktır. İşletmenin I. II. III. ve IV. dönemine ait kapasite sapmasının ve üretim maliyetinin hesaplanabilmesi için yukarıda dönemler itibariyle tek tek ele alınan üretim giderleri toplu olarak aşağıdaki tablo 16 yardımıyla gösterilebilir.

Tablo 16: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin On iki Aylık Dönemine Ait Toplam Üretim Giderleri

Üretim Giderleri	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem	Toplam
DİMMG	2.120.250,20	2.210.480,55	2.815.374,38	2.442.885,90	9.588.991,042
DİG	145.607,13	147.718,31	150.539,56	149.024,00	592.889,00
GÜG	356.886,80	373.511,10	422.752,5	381.652,60	1.534.803,00
Değişken GÜG	104.562,80	121.187,10	170.428,50	129.328,60	525.507,00
Sabit GÜG	252.324,00	252.324,00	252.324,00	252.324,00	1.009.296,00
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	2.622.744,13	2.731.709,96	3.388.666,44	2.973.562,50	11.716.683,042

Güryel Tic. Ltd. Şti'nin tablo 16' da yer alan dört dönemlik üretim giderlerinden yola çıkarak kapasite sapmasının hesaplanabilmesi için öncelikle normal kapasitede birim başına düşen sabit genel üretim gideri payı aşağıdaki tablo 17 yardımıyla hesaplanabilir.

Tablo 17: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Dönemler İtibariyle Kapasite Sapması Hesaplamaları

Üretim Giderleri	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
1- Sabit GÜG	252.324 TL	252.324 TL	252.324 TL	252.324 TL
2-Normal Kapasitede Maliyete Yüklenen Üretim Miktarı	60.000 Birim	60.000 Birim	60.000 Birim	60.000 Birim
3-Birim Başına Düşen Sabit GÜG (1/2=3)	4,20	4,20	4,20	4,20
Fiili Üretim Kapasitesi	38.400 Birim	44.640 Birim	66.600 Birim	48.100 Birim
Kapasite Sapması	*90.836,64 TL	**65.604,24 TL	***-27.755,64 TL	****50.464,80 TL

Kapasite Sapması= [Normal Kapasiteye Ait Üretim Miktarı – Fiili Üretim Miktarı] x Normal Kapasitede Birim Başına Düşen Sabit GÜG

***I. Dönem** [60.000 birim -38.400 birim] x 4,2~= **90.836,64 TL**

****II. Dönem** [60.000 birim -44.640 birim] x 4,2~= **65.604,24 TL**

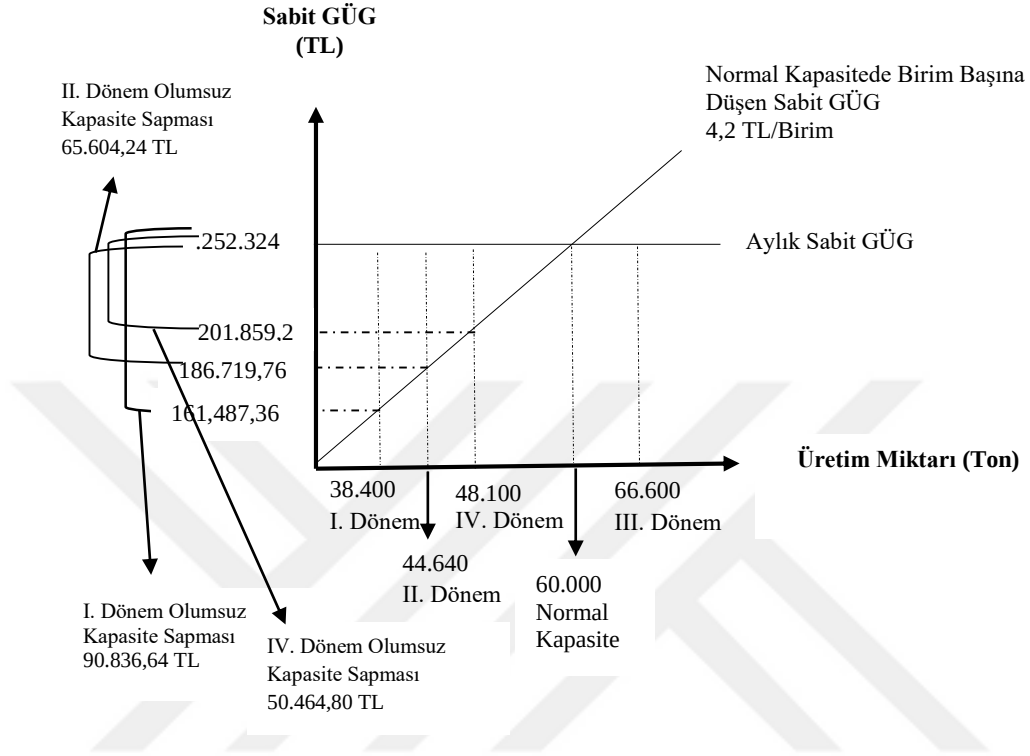
*****III. Dönem** [60.000 birim -66.600 birim] x 4,2~= **-27.755,64 TL**

******IV. Dönem** [60.000 birim -48.100 birim] x 4,2~= **50.464,80 TL**

Tablo 14' de yapılan hesaplamalardan da görüleceği üzere işletmenin I. II. ve IV. döneminde normal kapasitenin altında üretim gerçekleştiği için olumsuz kapasite sapması bulunmaktadır. III. dönemde ise fiili üretim kapasitesi normal kapasitenin üzerinde gerçekleştiği için olumlu kapasite sapması bulunmaktadır.

İşletmenin dört dönemine ait maliyet hesaplamaları ve kapasite ölçütleri doğrultusunda hesaplanan kapasite sapmaları grafiksel olarak aşağıdaki şekil 12 yardımıyla gösterilebilir.

Şekil 12: Normal Maliyet Yöntemine Göre Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Dönemler İtibariyle Kapasite Sapmaları



Şekil 12' den de görüleceği üzere dönemlik 60.000 birim normal kapasitesi olan işletmede I. dönemde 38.400 birim II. dönemde 44.640 birim ve IV. döneminde de 48.100 birim mamul üretildiği için olumsuz kapasite sapması ortaya çıkmıştır. İşletmenin 66.600 birim mamul ürettiği IV. döneminde ise olumlu kapasite sapması bulunmaktadır. Ancak bu dönemde şekil 11'de de görüldüğü üzere maliyetlere yüklenecek sabit GÜG kullanılan kapasite ölçüsünde (%111) daha fazla arttırılamayacağı için yine 252.324 TL tutarında üretim maliyetine dâhil edilmiştir.

Kapasite sapmasının hesaplanması ve sonuçların grafiksel olarak ifade edilmesinin ardından işletmenin büyükbaş yem partisinin üretim maliyeti tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre dönemler itibariyle aşağıdaki tablo 18'deki gibi olacaktır.

Tablo 18: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti

	TAM MALİYET YÖNTEMİ				NORMAL MALİYET YÖNTEMİ			
Üretim Giderleri	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem	I. Dönem	II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.120.250,20	2.210.480,55	2.815.374,38	2.442.885,90	2.120.250,20	2.210.480,55	2.815.374,383	2.442.885,90
Direkt İşçilik Giderleri	145.607,13	147.718,31	150.539,56	149.024,00	145.607,13	147.718,31	150.539,56	149.024,00
Değişken Genel Üretim Giderleri	104.562,80	121.187,10	170.428,50	129.328,60	104.562,80	121.187,10	170.428,50	129.328,60
Sabit Genel Üretim Giderleri	252.324,00	252.324,00	252.324,00	252.324,00	(252.324,00x %64 KKO*) 161.487,36	(252.324,00x %74 KKO) 186.719,76	(252.324,00x %100 KKO) 252.324,00	(252.324,00x %80 KKO*) 201.859,20
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	2.622.744,13	2.731.709,96	3.388.666,44	2.973.562,50	2.531.907,49	2.666.105,72	3.388.666,44	2.923.097,70
Fiili Üretim Kapasitesi (Ton)	1.920	2.232	3.330	2.405	1.920	2.232	3.330	2.405
Birim Maliyet (TL/Ton)	1.366	1.223,88	1.017,62	1.236,40	1.318,70	1.194,49	1.017,62	1.215,42
Birim Maliyet (TL/ Br)	1.366/20	1.223,88/20	1.017,62/20	1.236,40/20	1.318,70/20	1.194,49/20	1.017,62/20	1.215,42/20
	68,3	61,19	50,88	61,82	65,94	59,72	50,88	60,77

*Kapasite Kullanım Oranı = Fiili üretim miktarı / Normal Üretim Kapasitesi

Tablo 18’ de işletmenin 4 dönemlik üretim maliyeti ve birim maliyeti dönemler itibariyle hem normal maliyet yöntemine göre hem de tam maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. Üretim maliyetlerinin (hammadde, işçilik, enerji gibi bazı gider türlerinin) dönem içinde değişmesi nedeniyle farklı birim maliyetler bulunmuştur. Sabit giderler değişken olarak kabul edilmektedir. Hesaplanan birim üretim düzeyindeki birim maliyet tutarı işletmenin üretimini yaptığı büyükbaş yem partisinin 1 tonluk maliyetini vermektedir. İşletme yem satışlarını 50 kg’lık çuvallarla yapmaktadır. Bu yüzden birim maliyetin 50 kg’lık birimlerle ifade edilmesi daha doğru olacaktır.

3.5.3. Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Vergi mevzuatının öngördüğü tam maliyet yönteminde üretim giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenmektedir. Yani DİMMG, DİG ve GÜG sabit ve değişken olarak herhangi bir hesaplama ve ayrıma tabi tutulmadan doğrudan mamul maliyetine dâhil edilmektedir. Normal maliyet yönteminde ise DİMMG, DİG ve değişken GÜG doğrudan mamulün maliyetine dâhil edilmekle birlikte, TMS/TFRS uygulaması kapsamında, sabit genel üretim gideri kullanılan kapasite ölçüsünde maliyete yüklenmekte, dağıtılmayan (boş kapasiteye ait) sabit genel üretim gideri ise dönem gideri olarak giderleştirilmektedir

İşletmenin I. Dönemine ait verileri incelendiğinde sabit GÜG, tam maliyet yönteminde 252.324 TL, normal maliyet yönteminde ise kullanılan kapasite ölçüsünde 161.487,36 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumun toplam üretim maliyetine olan etkisi ele alındığında, tam maliyet yönteminde 2.622.744,13 TL, normal maliyet yönteminde ise 2.531.907,49 TL olduğu görülmektedir. Böylece 1.920 tonluk üretim hacminde birim maliyetler, tam maliyet yönteminde 68,3 TL, normal maliyet yönteminde ise 65,94 TL olarak gerçekleşmiştir.

İşletmenin II. Dönemine ait verileri incelendiğinde, I. Dönemde olduğu gibi normal kapasitenin altında üretim gerçekleştiği için sabit GÜG, tam maliyet yönteminde 252.324 TL, normal maliyet yönteminde ise kullanılan kapasite ölçüsünde 186.719,76 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumun toplam üretim maliyetine olan etkisi ele alındığında, tam maliyet yönteminde 2.731.709,96 TL, normal maliyet yönteminde ise 2.666.105,72 TL olduğu görülmektedir. Böylece 2.232 tonluk üretim

hacminde birim maliyetler, tam maliyet yönteminde 61,19, normal maliyet yönteminde ise 59,72 TL olarak gerçekleşmiştir.

Normal maliyet yönteminde, I. ve II. Dönemde sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye ait tutarı mamul maliyetine dâhil edilmediği için toplam üretim maliyetinde ve mamulün birim mamul maliyetinde azalma meydana gelmiştir.

İşletmenin III. Dönem verileri incelendiğinde ise, hem normal maliyet hem de tam maliyet yönteminde toplam üretim maliyetinin 3.388.666,44 TL ve birim maliyetin 50,88 TL olmak üzere her iki yöntemde eşit çıktığı görülmektedir. Çünkü bu dönemde normal kapasitenin üzerinde üretim gerçekleşmiştir. 252.324 TL olan sabit GÜG 1,11 olan KKO ile daha fazla arttırılamayacağı için yine aynı kalacaktır. I. ve II. Dönemde olumsuz kapasite sapması varken, III. Dönemde olumlu kapasite sapması söz konusudur. TMS-2 Stoklar standardı, fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın veya daha fazla olması durumunda, boş kapasite söz konusu olmadığı için sabit GÜG' ün maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi olmayacağından ve bu sebeple her iki yöntemde maliyetler birbirine yakın olarak gerçekleşeceğinden tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermektedir.

İşletmenin IV. Dönemine ait verileri incelendiğinde sabit GÜG, tam maliyet yönteminde 252.324 TL, normal maliyet yönteminde ise kullanılan kapasite ölçüsünde 201.859,20 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durumun toplam üretim maliyetine olan etkisi ele alındığında, tam maliyet yönteminde 2.973.562,50 TL, normal maliyet yönteminde ise 2.923.097,70 TL olduğu görülmektedir. Böylece 2.405 tonluk üretim hacminde birim maliyetler, tam maliyet yönteminde 61,82 TL, normal maliyet yönteminde ise 60,77 TL olarak gerçekleşmiştir.

Yapılan bu açıklamalardan hareketle normal maliyet yönteminin uygulanabilmesi için gerçekleşen fiili üretimin normal kapasitenin altında olması gerekmekte başka bir ifadeyle olumsuz kapasite sapması durumu ortaya çıkmış olmalıdır.

Normal maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde fiili üretim hacminin normal kapasitenin altında gerçekleşmesi durumunda, boş kapasiteye ait yani üretime yüklenmeyen sabit GÜG' ler dönem gideri olarak kaydedilecektir. Ancak VUK hükümleri açısından bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve vergi matrahına ilave edilmelidir. İşte boş kapasite ait olan ve dönem gideri olarak kabul

edilen sabit GÜG tutarı üzerinden vergilendirme işleminin yapılması “ertelenmiş vergi varlığı etkisi” kavramını ifade etmektedir. Normal maliyet yönteminde ertelenmiş vergi varlığı etkisi işletmenin ürettiği mamullerin tamamı satılincaya kadar geçerli olacak ve bu durum bu süre içerisinde finansal tablolara yansıtılacaktır. İşletme ürettiği mamullerin tamamını satınca ertelenmiş vergi varlığı etkisi de ortadan kalkacaktır. İşletmenin üretim maliyetinin hesaplandığı üç dönemlik süre içerisinde dönemler itibariyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı etkisi aşağıdaki tablo 19 yardımıyla gösterilebilir.

Tablo 19: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin Dönemler İtibariyle Ertelenen Vergi Varlığı Tutarları

Dönemler	Birim Başına Düşen Ertelenen Vergi Tutarı	Üretim Miktarı (Birim)	Toplam Geçici Fark (Atıl Kapasite GÜG)	Ertelenen Vergi
I. Dönem	0,52041849	38.400	90.836,64	19.984,07
II. Dönem	0,323	44.640	65.604,24	14.432,93
III. Dönem	0	66.600	0	0
IV. Dönem	0,23081613	48.100	50.464,80	11.102,256
Toplam			206.905,68	45.519,256

Tablo 19’ dan da görüleceği üzere ertelenmiş vergi varlığı etkisi fiili üretimin normal kapasitenin altında gerçekleştiği I. II. ve IV. dönemde ortaya çıkmıştır. III. dönemde normal kapasitenin üzerinde üretim gerçekleştiği için ve mamullere yüklenmeyen sabit GÜG tutarı da bulunmadığı için ertelenmiş vergi varlığı etkisi olmamıştır.

İşletmenin üretim maliyetinin hesaplandığı üçer aylık dönemler göz önünde bulundurulduğunda tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenecek gelir tablosu ve yapılacak muhasebeleştirme işlemleri yöntemler arasında daha sağlıklı bir karşılaştırma yapılmasına katkı sağlayacaktır. İşletmenin I. Dönemine kâr/zarar durumunun ortaya konulabilmesi ve muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması için ihtiyaç duyulan veriler işletmeden ve hazırlanan önceki tablolardan alınarak aşağıdaki tablo 20’de gösterilmiştir.

Tablo 20: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin I. Dönemine Ait Verileri

Normal Kapasite	3.000 ton
Fiili Üretim Kapasitesi	1.920 ton (38.400 Birim)
KKO	% 64
Dönem Başı Stok	0
Satış Miktarı	1.340 ton (26.800 Birim)
Satış Fiyatı (TL/BR)	72 TL
DİMMG	2.120.250,20
DİG	145.607,13
Değişken GÜG	104.562,80
Sabit GÜG	252.324,00
Kullanılan Kapasiteye Ait Sabit GÜG	161.487,36
Atıl Kapasiteye Ait GÜG	90.836,64

Tablo 20’ de yer alan bilgiler doğrultusunda işletmenin I. Dönemine ait muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır. Muhasebeleştirme işlemleri; aynı kayıtların tekrar edilmemesi, çalışmanın esas konusunu oluşturması ve yapılacak özellikli kayıtların olmasından dolayı sadece TMS/TFRS kapsamındaki normal maliyet yöntemine göre yapılacaktır. Normal maliyet yöntemine göre yapılacak yevmiye kayıtlarında KGK tarafından yayımlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”²⁵⁹ nda yer alan hesap isimleri ve kodları kullanılacaktır. Ayrıca sadece tek bir yöntemle göre muhasebeleştirme işlemleri yapılacağı ve yöntemler arasındaki sonuçlara herhangi bir etkisi olmayacağı için Katma Değer Vergisi (KDV) dikkate alınmamıştır.

²⁵⁹ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (18.02.2019).

1	151 YARIMAMULLER ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI -Değişken GÜG 104.562,80 -Sabit GÜG (KKO) 161.487,36 Normal maliyet yöntemine göre giderlerin üretime yüklenmesi	2.531.907,49	
2	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Normal maliyet yöntemine göre kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün muhasebeleştirilmesi	90.836,64	90.836,64

2 nolu yevmiye kaydında boş kapasiteye ait sabit GÜG' ün muhasebeleştirilmesinde KGK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında yer alan “624 Dağıtılmayan Sabit GÜG” hesabı kullanılmıştır. Ancak literatür incelendiğinde bu konuda standart bir uygulama olmadığı ve farklı hesaplar da kullanıldığı tespit edilmiştir. Bunun en büyük sebebi muhasebe standartlarında normal maliyet yöntemi kullanılması durumunda muhasebeleştirme işlemlerinde hangi hesapların kullanılacağına açıkça belirtilmemesidir. TMS/TFRS kapsamında normal maliyet yönteminin uygulanması durumunda kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği ifade edilmiştir. BOBİ FRS' de ise maliyetlere dağıtılmayan GÜG' ün, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Gelir tablosu hesapları altında “62- Satışların Maliyeti” hesap grubunda bulunan “624 Dağıtılmayan Sabit GÜG” hesabının BOBİ FRS' deki açıklamalara aykırı olmadığı görülmektedir. TMS-2 Stoklar standardında ise kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün dönem gideri olarak kaydedilmesine

yönelik bir ifade bulunması ve 62 Gruplu hesapların da dönem giderleri ile ilgili olmayıp satışların maliyeti ile ilgili olmasından dolayı TMS/TFRS kapsamında kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG “65 Esas Faaliyetlerden Diğer Gider ve Zararlar” grubunda bir hesap açılarak raporlanması konusunda görüşler bulunmaktadır.²⁶⁰ Ancak çalışmada standart uygulamasına bağlı kalmak için bu hesap kullanılacaktır.

3	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarıyla gider hesaplarının mahsup edilmesi	2.120.250,20 145.607,13 356.886,80 2.120.250,20 145.607,13 356.886,80	
4	152 MAMULLER 151 YARIMAMULLER ÜRETİM Üretimi tamamlanan 38.400 birimin mamuller hesabına aktarılması	2.531.907,49 2.531.907,49	
5	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ Kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG’ ün Ertelenmiş Vergi Varlığı Etkisi Kaydı (90.836,64 x 0,22 = 19.948,07)	19.984,07 19.984,07	

5 nolu yevmiye maddesinde tablo 16’ da gösterilen kullanılmayan kapasiteye ait ertelenmiş vergi varlığı etkisi ele alınmıştır. Normal maliyet yönteminde vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olan kullanılmayan kapasiteye ait

²⁶⁰ Gürbüz Gökçen ve Erkan Öztürk, s. 113.

sabit GÜĞ' ün tamamı için öncelikle ertelenmiş vergi varlığı etkisi hesaplanır. Daha sonra üretilen mamuller satıldıkça vergi varlığı etkisi ters kayıt yapılarak mahsubu sağlanır. Aşağıda 8 nolu yevmiye kaydında satış ve satılan malın maliyeti kaydından sonra bu işlem yapılmıştır.

6	102 BANKALAR	1.929.600	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.929.600
	26.800 Birim x 72 TL= 1.929.600 TL satış hasılatı kaydı		
	(KDV ihmal edilmiştir.)		
7	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	1.767.192	
	152 MAMULLER		1.767.192
	26.800 Birim x 65,94 TL= 1.767.192 TL maliyetli mamulün stoklardan çıkarılması kaydı		
8	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	13.947,23	
	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		13.947,23
	Satılan birimlere ait ertelenmiş vergi varlığının iptali kaydı (26.800 Birim x 0,520419 TL/ birim ertelenen vergi tutarı= 13.947,21)		

8 nolu yevmiye kaydında işletmenin sattığı 26.800 birim kadarlık ertelenmiş vergi varlığı etkisi iptal edilmiştir. Bunun sonucunda dönemde üretilen 38.400 birim mamulün 26.800 birimi satıldığı için satılmayan 11.600 birimlik mamul için (19.984,07- 13.974,23) 6.036,84 TL lik vergi varlığı gelir etkisi bulunmaktadır. Söz konusu gelir etkisinin finansal tablolarda raporlanması dönemde üretilen tüm mamullerin satışı yapılmadığı sürece devam edecektir. Gelir ve gider hesaplarının kapatılarak dönem kâr/zararına ulaşabilmek için aşağıdaki dönem sonu işlemlerinin yapılması gerekmektedir

9	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.858.028,64	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		1.767.192
	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		90.836,64
	Gider hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
10	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.929.600	
	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI		1.929.600
	Gelir hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
11	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ	15.745,70	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		15.745,70
	Vergi matrahının hesaplanması (71.571,36 x 0,22= 15.745,70)		
12	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	71.571,36	
	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	6.036,84	
	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ		15.745,70
	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		61.862,50
	Dönem net kârının tahakkuk ettirilmesi		
13	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	61.862,50	
	590 DÖNEM NET KÂRI		61.862,50
	Dönem net kârının bilanço hesabına aktarılması		

Tablo 20’de verilen bilgiler, işletmeden alınan diğer veriler ve yukarıdaki yevmiye kayıtları doğrultusunda işletmenin I. Dönemine ait satılan mamul maliyeti, brüt satış kârı ve vergi etkisi; hem tam maliyet yöntemine göre hem de muhasebe standartlarında yer alan TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ ye göre aşağıdaki tablo 21’deki gelir tablosu yardımıyla ele alınabilir. Çalışmada işletmenin üretim maliyetinin hesaplanmasında belli bir mamul grubu seçildiği için tüm işletme faaliyetlerini ilgilendiren faaliyet giderleri, finansman giderleri ve diğer olağan gelir/giderler gibi kalemler hesaplama dâhil edilmemiştir. Ayrıca bu kalemler hesaplama dâhil edilmiş olsa dahi yöntemler arasında herhangi bir değişikliğe sebep olmayacaktır. Bu sebeple gelir tablosunun hazırlanmasında sadece sonuçları etkileyen kalemler kullanılmıştır.

Tablo 21: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin I. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ ye Göre Gelir Tablosu

	VUK Tam Maliyet Yöntemi	TMS/TFRS Normal Maliyet Yöntemi	BOBİ FRS Normal Maliyet Yöntemi
Brüt Satışlar	1.929.600,00	1.929.600,00	1.929.600,00
Satış İndirimleri	-	-	-
Net Satışlar	1.929.600,00	1.929.600,00	1.929.600,00
Satılan Mamul Maliyeti	(1.830.440,00)	(1.767.192,00)	1.767.192 + Sabit GÜG Kapasite Farkı: 90.836,64= (1.858.028,64)
Brüt Satış Kârı	99.160,00	162.408,00	71.571,36
Dönem Gideri (GÜG Kapasite Farkı)	-	(90.836,64)	-
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	99.160,00	71.571,36	71.571,36
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	(21.815,20)	(15.745,70)	(15.745,70)
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi		6.036,84	6.036,84
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	77.344,80	61.862,50	61.862,50

Tablo 21’ de işletmenin I. Dönemine ait satışların maliyeti, brüt satış kârı, dönem kârı ve dönem net kârı hem VUK kapsamında tam maliyet yöntemine göre hem de TMS/TFRS kapsamında ve BOBİ FRS kapsamında normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. Hesaplama kapsamında her bir yöntemde farklı sonuçlara ulaşılmıştır. İşletmenin I. Dönemine ait yapılan maliyet hesaplamaları ve muhasebeleştirme işlemleri diğer dönemler için de yapılırsa dönemler arası karşılaştırma yapılması açısından faydalı olacaktır. Bu amaçla işletmenin II. Dönemine kâr/zarar durumunun ortaya konulabilmesi ve muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması için ihtiyaç duyulan veriler işletmeden ve hazırlanan önceki tablolardan alınarak aşağıdaki tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22: Güryel Tic. Ltd. Şti.’nin II. Dönemine Ait Verileri

Normal Kapasite	3.000 ton
Fiili Üretim Kapasitesi	2.232 ton (44.640 Birim)
KKO	% 74
Dönem Başı Stok	11.600
Satış Miktarı	2.090 ton (41.800 Birim)
Satış Fiyatı (TL/BR)	74 TL
DİMMG	2.210.480,55
DİG	147.718,31
Değişken GÜG	121.187,10
Sabit GÜG	252.324,00
Kullanılan Kapasiteye Ait Sabit GÜG	186.719,76
Atıl Kapasiteye Ait GÜG	65.604,24

Tablo 22’de yer alan bilgiler doğrultusunda işletmenin II. Dönemine ait muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

1	151 YARIMAMULLER ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI -Değişken GÜG 121.187,10 -Sabit GÜG (KKO) 186.719,76 Normal maliyet yöntemine göre giderlerin üretime yüklenmesi	2.666.105,75	2.210.480,55 147.718,31 307.906,86
2	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Normal maliyet yöntemine göre kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün muhasebeleştirilmesi	65.604,24	65.604,24
3	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarıyla gider hesaplarının mahsup edilmesi	2.210.480,55 147.718,31 373.511,10	2.210.480,55 147.718,31 373.511,10
4	152 MAMULLER 151 YARIMAMULLER ÜRETİM Üretimi tamamlanan 38.400 birimin mamuller hesabına aktarılması	2.666.105,72	2.666.105,72

5	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 14.432,93 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ 14.432,93 Kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün Ertelenmiş Vergi Varlığı Etkisi Kaydı (65.604,24 x 0,22 = 14.432,93)	
---	---	--

6	102 BANKALAR 3.093.200 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 3.093.200 41.800 Birim x 84 TL= 3.093.200 TL satış hasılat kaydı (KDV ihmal edilmiştir.)	
7	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 2.568.448 152 MAMULLER 2.568.448 FİFO yöntemine göre mamulün stoklardan çıkarılması kaydı 11.600 Birim x 65,94 TL = 764.904 30.200 Birim x 59,72 TL= +1.803.544 2.568.448 TL	
8	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ 13.501,40 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 13.501,40 Satılan birimlere ait ertelenmiş vergi varlığının iptali kaydı (41.800 Birim x 0,323 TL/ birim ertelenen vergi tutarı= 13.501,40)	

9	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	2.634.052,24	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		2.568.448
	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		65,604,24
	Gider hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
10	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	3.093.200	
	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI		3.093.200
	Gelir hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
11	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ	101.012,50	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		101.012,50
	Vergi matrahının hesaplanması (459.147,76 x 0,22= 101.012,50)		
12	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	459.147,76	
	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	931,53	
	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ		101.012,50
	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		359.066,79
	Dönem net kârının tahakkuk ettirilmesi		
13	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	359.066,79	
	590 DÖNEM NET KÂRI		359.066,79
	Dönem net kârının bilanço hesabına aktarılması		

Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin ikinci dönemine ait muhasebe kayıtları ve tablo 22 de yer alan verileri doğrultusunda hazırlanan gelir tablosu aşağıdaki tablo 23'de yer almaktadır.

Tablo 23: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin II. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu

	VUK Tam Maliyet Yöntemi	TMS/TFRS Normal Maliyet Yöntemi	BOBİ FRS Normal Maliyet Yöntemi
Brüt Satışlar	3.093.200,00	3.093.200,00	3.093.200,00
Satış İndirimleri	-	-	-
Net Satışlar	3.093.200,00	3.093.200,00	3.093.200,00
Satılan Mamul Maliyeti	(2.640.218,00)	(2.568.448,00)	2.568.448,00+ Sabit GÜG Kapasite Farkı: 65.604,24= (2.634.052,24)
Brüt Satış Kârı	452.982,00	524.752,00	459.147,76
Dönem Gideri (GÜG Kapasite Farkı)	-	(65.604,24)	-
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	452.982,00	459.147,76	459.147,76
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	(99.656,04)	(101.012,50)	(101.012,50)
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi		931,53	931,53
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	353.325,96	359.066,79	359.066,79

Tablo 23' de işletmenin II. Dönemine ait satışların maliyeti, brüt satış kârı, dönem kârı ve dönem net kârı hem VUK kapsamında tam maliyet yöntemine göre hem de TMS/TFRS kapsamında ve BOBİ FRS kapsamında normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. II. Dönem için hazırlanan gelir tablosu göz önünde bulundurulduğunda hem tam maliyet hem de normal maliyet yöntemine göre bulunan sonuçlar birbirine yakın çıkmaktadır. Bunun sebebi ise normal kapasitenin fiili kapasiteye yakın olması başka bir ifadeyle olumsuz kapasite sapmasının yüksek seviyede gerçekleşmemesidir.

II. Döneme ait hesaplamalar yapıldıktan sonra Güryel Tic. Ltd. Şti'nin III. Dönem muhasebeleştirme işlemlerinin yapılabilmesi ve gelir tablosunun hazırlanabilmesi için ihtiyaç duyulan veriler aşağıdaki tablo 24' de yer almaktadır.

Tablo 24: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin III. Dönemine Ait Verileri

Normal Kapasite	3.000 ton
Fiili Üretim Kapasitesi	3.330 ton (66.600 Birim)
KKO	% 111
Dönem Başı Stok	14.440 Birim
Satış Miktarı	3.565 ton (71.300 Birim)
Satış Fiyatı (TL/BR)	73 TL
DİMMG	2.815.374,38
DİG	150.539,56
Değişken GÜG	170.428,50
Sabit GÜG	252.324,00
Kullanılan Kapasiteye Ait Sabit GÜG	0
Atıl Kapasiteye Ait GÜG	0

Tablo 24' de yer alan bilgiler doğrultusunda işletmenin III. Dönemine ait muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

1	151 YARIMAMULLER ÜRETİM	3.388.666,44	
	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI		2.815.374,38
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		150.539,56
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		422.752,50
	-Değişken GÜG 170.428,50		
	-Sabit GÜG (KKO) 252.324,00		
	Normal maliyet yöntemine göre giderlerin üretime yüklenmesi		

2	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarıyla gider hesaplarının mahsup edilmesi	2.815.374,38 150.539,56 422.752,50	2.815.374,38 150.539,56 422.752,50
3	152 MAMULLER 151 YARIMAMULLER ÜRETİM Üretimi tamamlanan 66.600 birimin mamuller hesabına aktarılması	3.388.666,44	3.388.666,44
4	102 BANKALAR 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 71.300 Birim x 73 TL= 5.204.900 TL satış hasılat kaydı (KDV ihmal edilmiştir.)	5.204.900	5.204.900
5	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER FİFO yöntemine göre mamulün stoklardan çıkarılması kaydı 14.440 Birim x 59,72 TL= 862.356,80 56.860 Birim x 50,88TL= <u>+2.893.036,80</u> 3.755.393,60	3.755.393,60	3.755.393,60

6	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.755.393,60	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		3.755.393,60
	Gider hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
7	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	5.204.900	
	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI		5.204.900
	Gelir hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
8	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ	318.891,40	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		318.891,40
	Vergi matrahının hesaplanması (1.449.506,40 x 0,22= 318.891,40)		
9	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.449.506,40	
	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ		318.891,40
	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		1.130.615,00
	Dönem net kârının tahakkuk ettirilmesi		
10	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	1.130.615,00	
	590 DÖNEM NET KÂRI		1.130.615,00
	Dönem net kârının bilanço hesabına aktarılması		

Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin üçüncü dönemine ait muhasebe kayıtları ve tablo 24 de yer alan verileri doğrultusunda hazırlanan gelir tablosu aşağıdaki tablo 25' de yer almaktadır.

Tablo 25: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin III. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu

	VUK Tam Maliyet Yöntemi	TMS/TFRS Normal Maliyet Yöntemi	BOBİ FRS Normal Maliyet Yöntemi
Brüt Satışlar	5.204.900,00	5.204.900,00	5.204.900,00
Satış İndirimleri	-	-	-
Net Satışlar	5.204.900,00	5.204.900,00	5.204.900,00
Satılan Mamul Maliyeti	(3.776.620,40)	(3.755.393,60)	(3.755.393,60)
Brüt Satış Kârı	1.428.279,60	1.449.506,40	1.449.506,40
Dönem Gideri (GÜG Kapasite Farkı)	-	-	-
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	1.428.279,60	1.449.506,40	1.449.506,40
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	(314.221,51)	(318.891,40)	(318.891,40)
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir- Gider Etkisi	-	-	-
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	1.114.058,09	1.130.615,00	1.130.615,00

Tablo 25' den de görüleceği üzere yöntemler arasında fazla fark bulunmamaktadır. Bunun sebebi ise işletmenin III. Döneminde fiili üretim kapasitesinin normal kapasitenden fazla olmasıdır. Bu durumda da kullanılmayan kapasite olmadığı için genel üretim giderlerinin tamamı maliyetlere yüklenmektedir. TMS-2 Stoklar standardı da, fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın veya daha fazla olması durumunda, boş kapasite söz konusu olmadığı için sabit GÜG' ün maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi olmayacağından ve bu sebeple her iki yöntemde

maliyetler birbirine yakın olarak gerçekleşeceğinden tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermektedir. III. Döneme ait hesaplamalar ve muhasebeleştirme işlemlerinin ardından Güryel Tic. Ltd. Şti'nin IV. Dönem muhasebeleştirme işlemlerinin yapılabilmesi ve gelir tablosunun hazırlanabilmesi için ihtiyaç duyulan veriler aşağıdaki tablo 26' da yer almaktadır.

Tablo 26: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin IV. Dönemine Ait Verileri

Normal Kapasite	3.000 ton
Fiili Üretim Kapasitesi	2.405 ton (48.100 Birim)
KKO	% 80
Dönem Başı Stok	9.740 Birim
Satış Miktarı	1.238 ton (24.760 Birim)
Satış Fiyatı (TL/BR)	86 TL
DİMMG	2.442.885,90
DİG	149.024,00
Değişken GÜG	129.328,60
Sabit GÜG	252.324,00
Kullanılan Kapasiteye Ait Sabit GÜG	201.859,20
Atıl Kapasiteye Ait GÜG	50.464,80

Tablo 26'da yer alan bilgiler doğrultusunda işletmenin IV. Dönemine ait muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

1	151 YARIMAMULLER ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI -Değişken GÜG 129.328,60 -Sabit GÜG (KKO) 201.859,20 Normal maliyet yöntemine göre giderlerin üretime yüklenmesi	2.923.097,70	
2	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI Normal maliyet yöntemine göre kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün muhasebeleştirilmesi	50.464,80	50.464,80
3	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma hesaplarıyla gider hesaplarının mahsup edilmesi	2.442.885,90 149.024,00 331.187,80	2.442.885,90 149.024,00 331.187,80
4	152 MAMULLER 151 YARIMAMULLER ÜRETİM Üretimi tamamlanan 48.100 birimin mamuller hesabına aktarılması	2.923.097,70	2.923.097,70

5	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 11.102,25 692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ 11.102,25 Kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG' ün Ertelenmiş Vergi Varlığı Etkisi Kaydı (50.46,80 x 0,22=11.102,25)		
6	102 BANKALAR 2.129.360 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 2.129.360 24.760 Birim x 86 TL= 3.093.200 TL satış hasılat kaydı (KDV ihmal edilmiştir.)		
7	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 1.408.336,60 152 MAMULLER 1.408.336,60 FİFO yöntemine göre mamulün stoklardan çıkarılması kaydı 9.740 Birim x 50,88 TL = 495.571,20 15.020 Birim x 60,77 TL= <u>+912.765,40</u> 1.408.336,60 TL		
8	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ 5.715,00 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 5.715,00 Satılan birimlere ait ertelenmiş vergi varlığının iptali kaydı (24.760 Birim x 0,23081613TL/ birim ertelenen vergi tutarı= 5.715,00)		

9	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.458.801,40	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		1.408.336,60
	624 DAĞITILMAYAN SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		50.464,80
	Gider hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
10	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	2.129.360	
	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI		2.129.360
	Gelir hesaplarının kâr/zarar hesabına aktarılması		
11	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ	147.522,89	
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		147.522,89
	Vergi matrahının hesaplanması (670.558,60 x 0,22= 147.522,89)		
12	690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI	670.558,60	
	692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ	5.387,25	
	691 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI YASAL VERGİ GİDERİ		147.522,89
	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		528.422,96
	Dönem net kârının tahakkuk ettirilmesi		

13	693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 590 DÖNEM NET KÂRI Dönem net kârının bilanço hesabına aktarılması	528.422,96	528.422,96
----	--	------------	------------

Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin dördüncü dönemine ait muhasebe kayıtları ve tablo 26' da yer alan verileri doğrultusunda hazırlanan gelir tablosu aşağıdaki tablo 27' de yer almaktadır.

Tablo 27: Güryel Tic. Ltd. Şti.'nin IV. Dönemine Ait VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS' ye Göre Gelir Tablosu

	VUK Tam Maliyet Yöntemi	TMS/TFRS Normal Maliyet Yöntemi	BOBİ FRS Normal Maliyet Yöntemi
Brüt Satışlar	2.129.360,00	2.129.360,00	2.129.360,00
Satış İndirimleri	-	-	-
Net Satışlar	2.129.360,00	2.129.360,00	2.129.360,00
Satılan Mamul Maliyeti	(1.424.107,60)	(1.408.336,60)	1.408.336,60+ Sabit GÜG Kapasite Farkı: 50.464,80= (1.458.801,40)
Brüt Satış Kârı	705.252,40	721.023,40	670.558,60
Dönem Gideri (GÜG Kapasite Farkı)	-	(50.464,80)	-
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	705.252,40	670.558,60	670.558,60
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	(155.155,52)	(147.522,89)	(147.522,89)
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi	-	5.387,25	5.387,25
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	550.096,88	528.422,96	528.422,96

Tablo 27' de işletmenin satışlarının maliyeti, brüt satış kârı, dönem kârı ve dönem net kârı hem VUK kapsamında tam maliyet yöntemine göre hem de TMS/TFRS kapsamında ve BOBİ FRS kapsamında normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. Hesaplama kapsamında her bir yöntemde farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

İşletmenin tüm dönemlerine ait gelir tabloları incelendiğinde VUK hükümleri uyarınca mamul maliyetinin hesaplanmasında kullanılan tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderleri mamul maliyetine eklenirken, TMS/TFRS kapsamında normal maliyet yönteminde genel üretim giderleri sabit ve değişken olarak ayrılmakta ve sabit genel üretim gideri kullanılan kapasite ölçüsünde üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir. Normal maliyet yönteminde boş kapasiteye ait sabit genel üretim giderinin mamul maliyetine dâhil edilmeyip dönem gideri olarak raporlanması işletmenin dönem kârını ve ödeyeceği vergi tutarını etkilemektedir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde üretim faaliyetlerinde teknolojinin yoğun olarak kullanılmasıyla birlikte otomasyona geçiş en üst noktalara ulaşmış bu durum da üretim maliyetlerinin yapısını değiştirmiştir. Önceleri hammadde ve işçiliğe dayalı olarak sürdürülen üretim süreçlerinde üretim maliyetini içerisinde az bir payı olan genel üretim giderleri artık otomasyona geçişle birlikte üretim sürecinde önemli bir yere sahip olmuş, toplam üretim maliyeti içerisinde de payı önemli derecede artmıştır. Genel üretim giderlerinin üretim maliyeti içerisindeki payının önemli boyutlara ulaşması bu gider unsurunun yapısal olarak analiz edilmesini de gerekli kılmıştır. Çünkü genel üretim giderlerinin bir kısmının, tamamının veya hiçbir bölümünün mamul maliyetine dâhil edilmesi konusunda çeşitli maliyetleme sistemleri bulunmaktadır. Genel üretim giderlerini kapsamı açısından kullanılacak olan bu yöntemler doğal olarak işletmenin stok maliyetini de doğrudan etkileyecektir. Üretim işletmeleri için stoklar da hem işletmenin alacağı kararları hem de işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına sunulan finansal tabloları etkilemektedir. Nitekim stoklar hem temel finansal tablolar arasında yer alan finansal durum tablosuna hem de satılan mamul maliyeti olarak gelir tablosuna etki etmektedir. Dönüştürme maliyetleri arasında yer alan genel üretim giderlerinin mamul maliyetine dâhil edilmesi konusunda vergi kanunları ve muhasebe standartları açısından farklı hükümler bulunmakta ve bu esaslar doğrultusunda farklı maliyet hesaplama yöntemleri bulunmaktadır.

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri çalışmada; tam maliyet, değişken maliyet, normal maliyet, direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyet ve direkt maliyet yöntemi olarak beş başlık altında ele alınmıştır. Bu yöntemlerden tam maliyet yöntemi dışındaki tüm maliyet hesaplama yöntemleri kısmi maliyetleme yöntemleri olarak ifade edilmektedir. Hangi üretim giderlerinin veya üretim giderlerinin ne kadarlık kısmının mamul maliyetine yükleneceği konusunda bu yöntemlerden her birinin kendine ait uygulanma esasları vardır. İşletmelerin maliyet hesaplama yöntemi olarak kullanacağı bu yöntemlerden her biri finansal tablolarda yer alan stok maliyet tutarının farklı hesaplanmasına yol açmaktadır. Üretim işletmeleri için hayati öneme sahip olan stoklar kalemi bu işletmelerin finansal tablolarında önemli bir tutarı oluşturmaktadır. Bu yüzden üretilen malın maliyetinin finansal

tablolarla en doğru şekilde yansıtılması hem işletme içi bilgi kullanıcıları hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda büyük bir etkiye sahiptir.

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet yöntemi ülkemizde vergi mevzuatı açısından kullanılması zorunlu kılınan bir yöntem olup bir muhasebe döneminde ortaya çıkan üretim faaliyeti ile ilgili tüm giderleri üretim maliyetine dâhil etmektedir. Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan üretim maliyetinde giderler direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri olarak direkt-endirekt ve değişken-sabit ayrımı yapılmadan doğrudan maliyetlere yüklenmektedir. Giderler arasında sabit-değişken şeklinde bir ayrım yapılmaması maliyetlerin kolay bir şekilde hesaplanmasına imkân verdiği için uygulanması basit bir yöntemdir. Ancak günümüzde üretimde teknoloji kullanımının en üst seviyelere ulaşması, üretim giderleri içerisinde direkt işçilik giderlerinin payının azalmasına, makine- teçhizat, bakım-onarım ve kalifiye eleman ücretleri gibi sabit genel üretim giderlerinin payının da ciddi şekilde artmasına neden olmuştur. Böyle bir durumda tam maliyet yönteminde, genel üretim giderlerinin işçilik saati gibi bir takım objektif olmayan iş ölçüleri vasıtasıyla maliyetlere yüklenmesi gerçekçi olmayan sonuçların ortaya çıkmasına yol açacaktır. Tam maliyet yönteminin genel üretim giderlerinin tamamını maliyetlere yüklemesi üretim hacminin düşük olduğu yani atıl kapasitenin olduğu dönemlerde üretim maliyetinin birim başına düşen tutarının yüksek olmasına, yüksek üretim hacminde ise maliyetlerin daha düşük olmasına neden olmaktadır. Üretim hacmine bağlı olarak maliyetlerde görülen bu dalgalanmalar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara da olumsuz etkileyecektir.

Tam maliyet yönteminin yukarıda sayılan sakıncalarını ortadan kaldıran yöntem normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim gideri ve dönem içinde kullanılan kapasiteye ait sabit genel üretim giderini mamul maliyetine yüklemektedir. Vergi mevzuatının tam maliyet yöntemini esas almasına karşılık Türkiye Muhasebe Standartları normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Normal maliyet yönteminin uygulanması ile ilgili ilkeler TMS-2 Stoklar standardında dönüştürme maliyetleri başlığı altında yer almaktadır. TMS-2 Stoklar standardı sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtılmasında üretim hacminin normal kapasite ölçüsünde olacağını ifade etmektedir. Bu yüzden sabit genel üretim

giderlerinin normal kapasite ölçüsünde maliyetlere yüklenmesi ile ifade edilmek istenen normal maliyet yöntemidir.

Normal maliyet yöntemini tam maliyet yönteminden ayıran üç unsur bulunmaktadır. Birincisi, normal maliyet yönteminde üretim maliyetinin hesaplanabilmesi için genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması gerekmektedir. İkincisi, tam maliyet yöntemine göre ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetlerin farklı olmasıdır. Bu husus aslında normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine olan üstünlüğü olarak da ifade edilebilir. Çünkü normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye ait sabit genel üretim giderleri mamul maliyetine dâhil edilmediği için üretim hacminde oluşan dalgalanmaların birim maliyetleri olumsuz etkilemesi engellenmiş olur. Üçüncüsü ise, normal maliyet yönteminde belirlenmiş olan kapasite ölçüsünde olumlu ya da olumsuz kapasite sapmalarının görülmesidir.

Normal maliyet yöntemi TMS-2 Stoklar standardı haricinde, 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS' leri uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS' de de öngörülen maliyet hesaplama yöntemidir. Ancak TMS-2 Stoklar standardında istisnai durumlar haricinde yalnızca normal maliyet yönteminin kullanılması gerektiği belirtilmişken, BOBİ FRS seti içerisinde stoklarla ilgili açıklamaların yer aldığı bölüm 6' da ise hem tam maliyet hem de normal maliyet yönteminin maliyet hesaplama yöntemi olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

Vergi mevzuatının esas aldığı tam maliyet yöntemine göre hesaplanan üretim maliyeti ile muhasebe standartlarında öngörülen normal maliyet yöntemine göre hesaplanan üretim maliyeti farklı çıkmakta bu durumda işletmenin sunduğu finansal tablolara yansımaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde Ege Bölgesinde faaliyet gösteren bir yem üretim işletmesinin verilerinden yararlanarak her iki yönteme göre yapılan hesaplamalar sonucunda elde edilen bulgular ve söz konusu farklılıklar şu şekilde özetlenebilir.

Araştırma kapsamında üçer aylık dönemler itibarıyla üretim maliyeti hesaplanan işletmenin normal üretim kapasitesi I. II. III. ve IV. dönemde 3000 ton olarak belirlenmiştir. İşletme I. döneminde 1.920 ton fiili üretim gerçekleştirmiş (KKO %64 olarak gerçekleşmiş) -1.080 ton atıl kapasite ortaya çıkmıştır. İşletme II.

döneminde 2.232 ton fiili üretim gerçekleştirmiş (KKO %74 olarak gerçekleşmiş) ve atıl kapasite 768 tondur. İşletme III. döneminde 3.330 ton fiili üretim gerçekleştirmiş (KKO %111 olarak gerçekleşmiş) +330 ton kapasite fazlalığı vardır. İşletme IV. döneminde ise 2.405 ton fiili üretim gerçekleştirmiş (KKO % 80 olarak gerçekleşmiş) olup -595 ton atıl kapasite söz konusudur.

Üretim kapasitesinin işletmenin üretim maliyetine olan etkisi tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre analiz edildiğinde yöntemler arasındaki en fazla farkın atıl kapasitenin en fazla gerçekleştiği birinci dönemde olduğu görülmektedir. I. Dönemde toplam üretim maliyeti tam maliyet yönteminde 2.622.744,13 TL, birim maliyet 68,3 TL, normal maliyet yönteminde ise toplam üretim maliyeti 2.531.907,49 TL, birim maliyet ise 65,94 TL olarak hesaplanmıştır. II. Dönemde de atıl kapasite olduğu için yöntemler arasında farklı sonuçlar bulunmuştur. II. Dönemde toplam üretim maliyeti tam maliyet yönteminde 2.731.709,96 TL, birim maliyet 61,19 TL, normal maliyet yönteminde ise toplam üretim maliyeti 2.666.105,72 TL, birim maliyet ise 59,72 TL'dir. İşletmenin III. Döneminde ise normal kapasitenin üzerinde üretim gerçekleştiği yani olumlu kapasite sapması gerçekleştiği için her iki yönteme göre hesaplanan üretim maliyeti eşit çıkmaktadır. Çünkü TMS-2 Stoklar standardı normal kapasitenin üzerinde üretim gerçekleştiği dönemlerde tam maliyet yönteminin uygulanabileceğini belirtmiştir. İşletmenin IV. döneminde de de atıl kapasite olduğu için yöntemler arasında farklı sonuçlar bulunmuştur. IV. Dönemde toplam üretim maliyeti tam maliyet yönteminde 2.973.562,50 TL, birim maliyet 61,82 TL olarak hesaplanmış, normal maliyet yönteminde ise toplam üretim maliyeti 2.923.097,70 TL, birim maliyet ise 60,77 TL olarak hesaplanmıştır.

Uygulama kapsamında işletmenin hem tam maliyet hem normal maliyet yöntemine göre hesaplanan üretim maliyeti verilerinden yola çıkarak hazırlanan gelir tablosu ve yapılan muhasebeleştirme işlemleri gerek yöntemler arasındaki farklılıkların ortaya konulması hem de dönemler itibarıyla sonuçların karşılaştırılabilmesi açısından I. II. III. ve IV. dönemde ayrı ayrı ele alınmıştır.

Yapılan muhasebeleştirme işlemlerinde normal maliyet yöntemini tam maliyet yönteminden ayıran en önemli husus kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG tutarının muhasebeleştirilmesi ve yine kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG için hesaplanan ertelenen vergi varlığı etkisidir. I. Dönemde 90.836,64 TL'lik kullanılmayan

kapasiteye ait sabit GÜG için 19.984,07 TL tutarında ertelenen vergi varlığı hesaplanmıştır. Normal maliyet yönteminde ertelenen vergi varlığı etkisi işletmenin dönem içinde ürettiği mamullerin tamamını satıncaya kadar işletme kayıtlarında etkisini sürdürecektir. Bu sebeple I. Dönemde üretilen 38.400 birimlik mamul için hesaplanan 19.984,07 TL' lik ertelenen vergi tutarından, bu dönemde satışı yapılan 26.800 birim için hesaplanan 13.947,23 TL' lik ertelenen vergi tutarı mahsup edilmiştir. Dönem sonunda ise stokta kalan 11.600 birim için hesaplanan 6.036,84 TL' lik ertelenen vergi varlığı etkisi ise döneme ait gelir tablosunda raporlanmıştır.

İşletmenin I. Dönemine ait düzenlenen gelir tablosu incelendiğinde hem vergi mevzuatının öngördüğü tam maliyet yönteminde, hem TMS-2 Stoklar standardının öngördüğü normal maliyet yönteminde hem de BOBİ FRS' de öngörülen normal maliyet yönteminde farklı sonuçlara ulaşılmıştır.

Vergi mevzuatında öngörülen tam maliyet yönteminde satışların maliyeti 1.830.440,00 TL, TMS-2 Stoklar standardı kapsamındaki normal maliyet yönteminde 1.767.192,00 TL, BOBİ FRS' ye göre hesaplanan normal maliyet yönteminde ise 1.858.028,64 TL olarak bulunmuştur. Bu farklılıklar daha önce de açıklandığı gibi sabit GÜG' lerin maliyetlere yüklenmesinden kaynaklanmıştır.

Ancak burada göze çarpan en önemli nokta normal maliyet yönteminin muhasebe standartları çerçevesinde TMS-2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS' de farklı sonuçlar vermesidir. TMS-2 Stoklar standardı kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG'ün mamul maliyeti içerisinde değil dönem gideri olarak raporlanmasını ifade etmektedir. BOBİ FRS' de ise kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG'ün gelir tablosunda satışların maliyeti içerisinde raporlanması gerektiği ifade edilmiştir. Standartlar içerisinde yer alan bu iki farklı durum aynı yöntemde farklı sonuçların çıkmasına neden olmaktadır. BOBİ FRS 90.836,64 TL'lik kullanılmayan kapasiteye ait sabit genel üretim giderini satışların maliyetine dâhil ettiği için TMS-2' ye göre hesaplanan normal maliyet yönteminden bu tutar kadar daha fazla satış maliyeti ortaya çıkmıştır. TMS-2' ye göre hesaplanan normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜG nihayetinde gelir tablosunda dönem gideri olarak kaydedilmesi sonuç olarak dönem kârını hem BOBİ FRS hem de TMS-2 Stoklar standardında eşit çıkarsa da BOBİ FRS' nin TMS/TFRS' lerle uyumlaştırılması finansal tablo kullanıcılarına hatalı bilgiler sunulmasını engelleyecektir.

Tüm yöntemler ele alındığında satışların maliyetindeki farklılıklardan dolayı her bir yöntemde bulunan brüt satış kârı da farklı çıkmıştır. Tam maliyet yönteminde 99.160,00 TL, TMS-2 Stoklar standardına göre hesaplanan normal maliyet yönteminde 162.408,00 TL ve BOBİ FRS' ye göre ise 71.571,36 TL brüt satış kârı bulunmuştur. Yöntemler arasındaki bu fark, finansal analizin önemli göstergelerinden biri olan brüt satış karlılığı üzerinde karar verenler açısından yanıltıcı bilgi niteliğinde olmasına neden olabilir. Bunun yanı sıra işletmenin faaliyette bulunduğu sektörün özelliği, güncel ekonomik gelişmeler stok maliyetinin doğru hesaplanması açısından önem taşımaktadır. Döviz kurlarındaki ani değişimin girdi maliyetlerini arttırması, bunun da üretim maliyetini doğrudan etkilemesi sonucunda işletmeler kapasite hesaplamalarında ve uygulanacak maliyetleme yöntemlerinde bu hususları göz önünde bulundurmalıdır.

Normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye ait sabit GÜĞ' ün dönem gideri olarak kaydedilmesi vergi öncesi kârın tam maliyet yönteminden daha düşük çıkmasına neden olmaktadır. Bu da işletmenin ödeyeceği vergi tutarını ve dönem net kârını etkilemektedir.

Sonuç olarak literatürde kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri arasında yer alan ve önceleri yönetsel amaçlar dışında fazlaca yer bulamayan normal maliyet yöntemi muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte günümüzde maliyet hesaplama yöntemi olarak daha fazla kullanım alanına sahip olmuştur. Hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları göz önünde bulundurulduğunda kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet yöntemine alternatif olarak getirilen ve hakkında uygulanmasıyla ilgili esaslar bulunan tek yöntem normal maliyet yöntemidir. Ülkemizde TMS/TFRS uygulamalarına ek olarak getirilen BOBİ FRS uygulamasında da normal maliyet yönteminin öngörülmesi yöntemin ilerleyen dönemlerde daha fazla işletme tarafından kullanılacağını göstergesidir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan ve Hamdi Aydın. **Muhasebe Teorileri**, Yayın No:98, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987.

Akdoğan, Nalan. “Maliyet Muhasebesine Giriş”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ed. Ali Kartal ve H. Erdin Gündüz, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, ss. 2-35.

Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2015.

American Accounting Association. “Report of the Committee on Cost Concepts and Standards”, **The Accounting Review**, Cilt:27, Sayı:2, 1952, ss. 174-180.

Badem, A. Cemkut ve C. Yiğit Özbek. “Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:6, Sayı: 2, 2013, ss. 65-92.

Bahadır, Oğuzhan. “Stoklarda Değerleme: UFRS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından” **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 109, 2012, ss. 51-67.

Banker, Rajiv D. and John S. Hughes. “Product Costing and Pricing”, **The Accounting Review**, Cilt: 69, Sayı: 3, 1994, ss. 479-494.

Barfield, Jesse T., Cecily A. Raiborn, and Michael R. Kinney. **Cost Accounting Traditions and Innovations**, Fifth Edition, South Western Cengage Learning, Ohio, 2002.

Bhimani, Alnoor, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and George Foster. **Management and Cost Accounting**, Fourth Edition, Financial Times/ Prentice Hall, Harlow, 2008.

Bhimani, Alnoor, Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav Rajan. **Management and Cost Accounting**, Sixth Edition, Pearson Education, London, 2015.

Blocher, Edward J., David E. Stout and Gary Cokins. **Cost Management A Strategic Emphasis**, Fifth Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2010.

Bursal, Nasuhi ve Yücel Ercan. **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, 4. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1992.

Bursal, Nasuhi. “İşçilik Maliyetleri”, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Ed. Melih Erdoğan, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995, ss. 83-101.

Büyükmirza, H. Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 21. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2016.

Cavlak, Hakan ve Başak Ataman. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı:3, 2017, ss. 153-168.

Coombs, Hugh, David Hobbs and Ellis Jenkins. **Management Accounting Principles and Applications**, Sage Publications, Oxford, 2005.

Cooper, Robin and Robert S. Kaplan. “Measure Costs Right: Make the Right Decisions”, **Harvard Business Review**, Cilt: 66, Sayı: 5, 1988, ss. 96-103.

Çakıcı, Cemal. “Süper Değişken Maliyetleme” (Throughput Costing), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 30, 2006, ss.102-111.

Çetiner, Ertuğrul. **Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama**, 5. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.

Datar, Srikant M. and Madhav V. Rajan. **Horngren’s Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Sixteenth Edition, Pearson Education, New York, 2018.

Davis, Charles E. and Elizabeth Davis. **Managerial Accounting**, Second Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2014.

Drury, Colin. **Management and Cost Accounting**, Tenth Edition, Cengage Learning Emea, Hampshire, 2018.

Edmonds, Thomas P. , Bor-Yi Tsay and Philip R. Olds. **Fundamental Managerial Accounting Concepts**, Sixth Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2011.

Ercan, Yücel. “Maliyet Muhasebesinin Muhasebe Sistemi İçindeki Yeri ve Temel Kavramlar”, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Ed. Melih Erdoğan, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1995, ss. 1-11.

Fisher, Joseph G. and Kip Krumwiede. “Product Costing Systems: Finding the Right Approach”, **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Cilt: 23, Sayı: 3, 2012, ss. 43-51.

Foster, George and Mahendra Grupta. “Manufacturing overhead cost driver analysis”, **Journal Of Accounting and Economics**, Cilt:12, Sayı:1, 1990, ss. 309-337.

Garrison, Ray H., Eric W. Noreen and Peter C. Brewer. **Managerial Accounting**, Sixteenth Edition, McGraw-Hill Education, New York, 2018.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi**, Marmara Kitap Merkezi, Bursa, 2008.

Gökçen, Gürbüz ve Erkan Öztürk. “ Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin URFS (TFRS) ve BOBİ FRS’ deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2017, ss. 105-114.

Gökçen, Gürbüz, Hakan Çelenk ve Emre Horasan. **Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Gündüz, H. Erdin. “Genel Üretim Maliyetleri ve Maliyet Dağıtımı Birinci Aşaması”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, ss. 114-144

Gündüz, H. Erdin. “İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, ss. 36-69.

Güngörmüş, Ali Haydar ve Ender Boyar, “ TMS-2 Stoklar Standardına Göre Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 20, Sayı: 102, 2010, ss. 109-127.

Gürsoy, Cudi Tuncer. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1999.

Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000.

Haftacı, Vasfi. **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Derya Kitapevi, Trabzon, 2003.

Hansen, Don R. and Maryanne M. Mowen. **Cost Management Accounting & Control**, Fifth Edition, Thomson South-Western, Ohio, 2006.

Hatipoğlu, Zeyyat. **Maliyet Muhasebesi**, Sedok Yayınları, İstanbul, 1995.

Hiçşasmaz, Mazhar. **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.

Horngren, Charles T., Gary L. Sundem, David Burgstahler and Jeff Schatzberg. **Introduction to Management Accounting**, Sixteenth Edition, Pearson Education, New Jersey, 2014.

Horngren, Charles T., Srikant M. Datar and Madhav Rajan. **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Fifteenth Edition, Pearson, New Jersey, 2015.

Horngren, Charles T. , Walter T. Harrison Jr. and M. Suzanne Oliver. **Accounting**, Ninth Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2012.

Kaplan, Robert S.. “One Cost System Isn’t Enough”, **Harvard Business Review**, Cilt: 66, Sayı: 1, 1988, s. 61-66.

Kaplan, Robert S. and Anthony A. Atkinson. **Advanced Management Accounting**, Third Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1998.

Karakaya, Mevlüt. **Maliyet Muhasebesi**, 6. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2014.

Kaygusuz, Sait Y. ve Şükrü Dokur. **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa, 2018.

Kinney, Michael R. and Cecily A. Raiborn. **Cost Accounting Foundations and Evolutions**, Eighth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2011.

Kutlan, Serhat. **Maliyet Kontrolü ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama**, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

Küçüksavaş, Nihat. **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.

Küçüksavaş, Nihat. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2006.

Labro, Eva. “ Analytics Of Costing System Design”, **Contemporary Issues in Management Accounting**, Ed. Alnoor Bhimani, Oxford University Press, New York, 2006, ss. 217-242.

Marşap, Beyhan ve Atilla Barışçı. “TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2014, ss. 1-16.

Miller, Jeffrey G. and Thomas E. Vollmann. “The Hidden Factory”, **Harward Business Review**, Cilt: 63, Sayı: 5, 1985, ss. 142-150.

Mowen, Maryanne M., Don R. Hansen and Dan L. Heitger. **Cornerstones Of Managerial Accounting**, Fifth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2014.

Needles, Belverd E., Marian Powers and Susan V. Crosson. **Principles of Accounting**, Twelfth Edition, South-Western, Cengage Learning, Ohio, 2014.

Needles, Belverd E. and. Susan V. Crosson. **Managerial Accounting**, Ninth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2011.

Orhan, M. Suphi ve Enver Bozdemir. “Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 43, 2009, ss. 54-64.

Örten, Remzi, H. Kamil Büyükmirza, Selçuk Uslu, Salih Özel, Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül. **DESİYAB Muhasebe ve Finansman Semineri Notları**, Seminer No:3, Antalya, 1982.

Özel, Salih. **Maliyet Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Özgür, Feridun. **Muhasebe İlkeleri**, 5. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1987.

Özkan, Azzem. “Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 25, 2006, ss. 107-118.

Özkol, Erdal. “Değişken Maliyetleme Yöntemi ve Bir Süt Mamulleri Tesisinde Uygulama”, **Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2018, ss. 1-37.

Öztürk, Erkan. **Normal Maliyet Yöntemi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.

Pekdemir, Recep. **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri**, Tesmer Yayınları, No: 17, İstanbul, 1988

Peker, Alparslan. **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. Bası, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No: 53, İstanbul, 1988.

Porter, Gary A. and Curtis L. Norton. **Financial Accounting The Impact on Decision Makers**, Ninth Edition, Cengage Learning, Stamford CT, 2013.

Saban, Metin ve Necmettin Erdoğan. **Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi**, 6. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Selvi, Yakup. “TMS 2 Stoklar”, 6.Bölüm, 2009, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>, (15.05.2018).

Senal, Serpil ve Burcu Aslantaş Ateş. “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Üretim İşletmelerinde Satılan Mamul Maliyeti Tablosu Üzerine Etkileri: Bir Üretim İşletmesi Örneği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, 2016, ss. 79-95.

Sevim, Adnan. “İşçilik Maliyetleri”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, ss. 70-113.

Sevim, Adnan. “Safha Maliyet Sistemi”, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, (Ed. Ali Kartal, H. Erdin Gündüz), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2014, ss. 216-250.

Staubus, George J., George H. Sorter and Charles T. Horngren. “Direct, Relevant or Absorption Costing?”, **The Accounting Review**, Cilt: 38, Sayı: 1, 1963, ss. 64-74.

Şener, Recep. **Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

Şener, Recep. **Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Tektüfekçi, Fatma ve A. Seha Selek. “Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri ile Olan İlişkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 3, 2009, ss. 149-174.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, “**Resmi İstatistik Programı (RİP) Kapsamında TOBB Tarafından Yayımlanan “Sanayi Kapasite Raporu İstatistikleri” Metodolojisi**”, 18.07.2011,

<https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/sanayi-kapasite-raporu-istatistikleri.php>, (18.09.2018).

Üstün, Rifat. **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, 2. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1985.

Üstün, Rifat. **Maliyet Muhasebesi Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı**, 5. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1996.

Vanderbeck, Edward J.. **Principles Of Cost Accounting**, Fifteenth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2010.

Warren, Carl S.. **Survey Of Accounting**, Fifth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2011.

Warren, Carl S., James M. Reeve and Jonathan E. Duchac. **Accounting**, Twenty Fifth Edition, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2014.

Wild, John J., Ken W. Shaw and Barbara Chiappetta. **Fundamental Accounting Principles**, Twentieth Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2011.

Yereli, Ayşe N., Nilgün Kayalı ve Lale Demirlioğlu. “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 110, 2012, ss. 21-41.

Yükçü, Süleyman. **Herkes İçin Yönetim Muhasebesi**, 2.Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2014.

Yükçü, Süleyman. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 8.Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir, 2015.

Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli. “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 34, 2007, ss. 66-73.

Yükçü, Süleyman ve Gülşah Atağan. “20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi”, **MUFTAV Dergisi**, Sayı: 2, 2012, s. 39-67.

Zimmerman, Jerold L.. **Accounting For Decision Making and Control**, Seventh Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, 2011.

1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslara İlişkin Kurul Kararı (16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete), (05.05.2019).

Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF (03.09.2018)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**,
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (18.02.2019).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı” **Bölüm 6 Stoklar**,

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF,
(17.11.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Resmi Gazetede Yayımlandı**,
<http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1349/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Resmi-Gazetede-Yay%C4%B1mland%C4%B1>,
(24.11.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2019-Seti>,
(12.01.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları, **TMS 2 Stoklar**,
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>,
(16.10.2018)

Maliye Bakanlığı, **Vergi Usul Kanunu Tasarısı**, 25.11.2015.

Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD), **Vergi Usul Kanunu Taslağı Hakkında Görüş ve Öneriler**, <https://tusiad.org/tr/component/k2/item/8763-vuk-tusiad-revize-go-ru-s-nisan-2016>, (15.04.2018)

Vergi Usul Kanunu 12.01.1961 Tarih ve 10705 Sayılı Resmi Gazete.