AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



FİİLİ TAM MALİYETLEME YÖNTEMİNDEN FİİLİ NORMAL MALİYETLEME YÖNTEMİNE GEÇİŞ: GİDER DAĞITIMI VE RAPORLAMA İLE İLGİLİ ÖNERİLER

Ahmet Vecdi CAN* **Şuayyip Doğuş DEMİRCİ****

Öz
Üretim işletmeleri yapmış oldukları üretime göre farklı maliyet hesaplama sistemleri kullanmaktadır. Hesaplama sistemine hangi maliyetlerin dahil edileceği, üretime uygun maliyet sistemi ve maliyetlerin üretimden önce veya sonra hesaplanması işletmelerin elindedir. V.U.K'a göre üretim ile ilgili yapılan Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Diğer Üretim giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenmektedir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Ayrıca işletmeler maliyetlerini üretimin başlangıcında (standart, öngörü) hesaplayabileceği gibi, üretim sonucunda ortaya çıkan tutar üzerinden (fiili) hesaplanabilmektedir. Yapılan bu çalışmada V.U.K.'a göre yapılması gereken Fiili Tam Maliyet Yöntemi ile TMS/TFRS'ye göre yapılması gereken Fiili Normal Maliyet yöntemi arasında gider dağıtımında ve muhasebeleştirmedeki farklılıklar ortaya konulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Sistemleri, Türkiye Muhasebe Standartları, Stoklar

TRANSITION TO THE ACTUAL NORMAL COSTING METHOD IN THE ACTUAL FULL COSTING METHOD: SUGGESTIONS FOR EXPENSE DISTRIBUTION AND RECOGNITION

Abstract
Production companies use different costing systems according to their production. Which costs to be included in the calculation system, which cost system is appropriate for business and cost of calculating the costs before or after production is in control of the organization. According to Turkish Tax Law, Direct Materials, Direct Labor and Other Production costs related to production are all charged to the product cost. However, Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards adopt the normal cost method for the production costs. Besides, it can calculate the costs of the enterprises at the beginning of the production (standard, forecast) or can be calculated (actual) over the amount that arises as the result of production. In this study, the Actual Full Cost Method, which should be done according to Turkish Tax Law and the Actual Normal Cost Method, which should be done according to TAS / TFRS, going to be revealed the differences in the distribution of expenses and recognition.

Keywords: Cost Systems, Turkish Accounting Standarts, Inventories

GİRİŞ

İşletmeler gelir elde edebilmek için giderlere katlanmak durumundadır. Üretimle ilgili giderleri anlayabilmek için öncelikle gider ve maliyet kavramlarının incelenmesi gerekmektedir. Gider, "şirketlerin belirlenmiş bir dönemde mal alımı veya imalatında, almış oldukları hizmetlere veya faaliyet konusuyla ilgili diğer işlemler sonucunda şirketlerin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya borçlarında meydana gelen artışlar" olarak

* Prof.Dr. , Sakarya Üniversitesi İşletme Bölümü, acan@sakarya.edu.tr
** Araş.Gör.Dr., Sakarya Üniversitesi İşletme Bölümü, sdemirci@sakarya.edu.tr

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



tanımlanabilmektedir (Akdoğan, 2015, s. 7). Maliyet kavramı ise, "amaçlanan bir sonuca ulaşabilmek için katlanılması gereken fedakârlıkların parasal toplamı" olarak açıklanabilmektedir (Büyükmirza, 2011, s. 44). Maliyet ve Gider kavramları ayrı anlamlar ifade etmektedir. Gider kavramı başka bir tanımda "bir varlığın üretken kullanımı sonucunda faydası tükenmiş bir maliyet" olarak açıklanmıştır (Arora, 2009, s. 24). Tanımdan da anlaşılacağı üzere yapılan harcamalar işletme açısından faydası tükenene kadar maliyet, faydası tükendikten sonra ise giderdir.

Giderler üretimle alakalı olan ve olmayan (dönem) giderler, sabit ve değişken giderler, direkt ve endirekt giderler vb. (giderler karakterlerine göre sınıflandırılmaktadır. Çalışmada kullanılacak gider sınıflandırmalarına yer verilmiştir) olarak kendi içinde sınıflandırılabilir. Çalışmanın bu kısmında gider sınıflandırması ile ilgili kısa açıklamalara yer verilecektir.

Üretimle Alakalı Olan Giderler; Üretimle alakalı olan giderler, bir üretim döneminde üretim aşamasının sonuçlandığı, üretimin gerçekleştiği noktada ortaya çıkan maliyetlere denilir. Üretim maliyetleri üç ayrı hesap olarak tutulmaktadır. Bunlar Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, Direkt İşçilik Gideri ve Genel Üretim Giderleridir (Savcı, 2000, s. 39).

Üretimle Alakalı Olmayan Giderler: İşletmenin ana faaliyetiyle alakalı olup mal ve hizmet üretimiyle ilgisi olmayan, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılan, üretime etkisi olmayan harcamalardır. Bu giderler yönetim, finansman ve satış gideri olarak ifade edilen dönem giderleridir (Atamanalp, Karcıoğlu, & Orhan, 2000, s. 26). Üretim dışı giderlerin üç ana özelliği bulunmaktadır. Bunlar (Civelek & Özkan, 2006, s. 27-29);

- Üretimle alakalı olmayan giderler dönemde tükenmiş kabul edilir,
- Üretimle alakalı olmayan giderler mal veya hizmetin satışına bağlı olmaksızın Kar/Zarara aktarılır,
- Üretimle alakalı olmayan giderlerin stoku olmaz.

Sabit Giderler: Belli bir üretim döneminde ve geçerli faaliyet hacminde ortaya çıkan değişikliklerden etkilenmeyen gider kavramıdır (Can, 2009, s. 39). Bir giderin sabit gider sayılabilmesi için faaliyet hacmi ile arasındaki ilişkiye bakılır. Giderlerin isimlerine göre karar verilemez. Sabit giderlerin yönetim kararları ile kısa vadede değiştirilmesi mümkün olmamaktadır. Sabit giderler yapısaldır ve üretimin devam edilebilmesi için gereklidir. Sabit giderlere örnek olarak amortisman ve kira giderleri verilebilir (Karakaya, 2004, s. 44).

Değişken Giderler: Üretim esnasında faaliyet hacmindeki değişikliklere bağlı olarak toplam düzeyde değişim gösteren gider çeşididir ve faaliyet hacmindeki artış ve azalışa paralel olarak artıp azalan gider türüdür (Kaygusuz & Dokur, 2014, s. 28).

Yarı Değişken ve Yarı Sabit Giderler: Faaliyet hacminde duraksama olması durumunda tamamen ortadan kalkmayan ancak faaliyet hacmiyle birlikte artıp azalan giderlere yarı değişken gider adı verilir. Yarı sabit giderler ise belirli faaliyet aralıklarında sabit olan ancak faaliyet aralığının geçilmesi durumunda sıçramalar gösteren gider türüdür (Akdoğan, 2015, s. 26) .

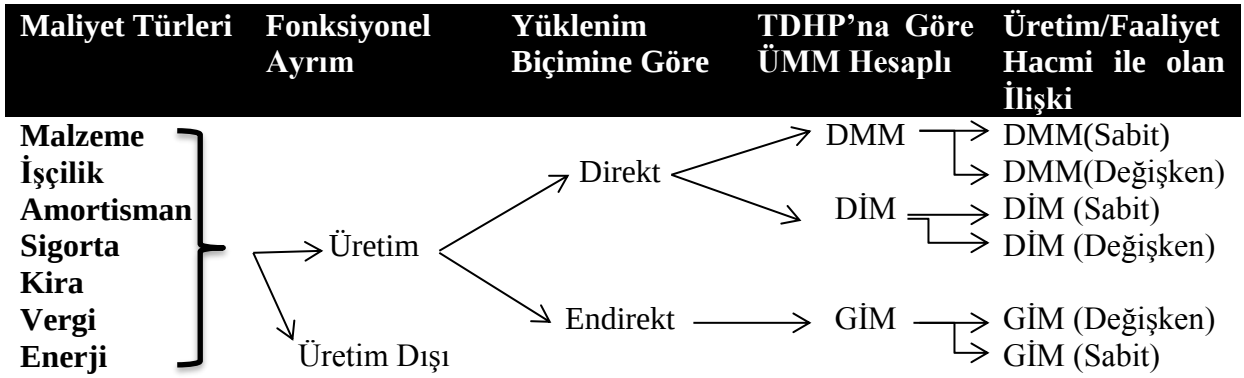
Direkt Giderler: Mamul üretimi esnasında mamule doğrudan yüklenebilen giderlere direkt giderler denilmektedir (Bursal & Ersan, 2002, s. 54). Yapılan harcamaların direkt gider sayılabilmesi için yapılan harcamanın hangi mamul için yapıldığı, yardımcı hiçbir araç kullanılmadan kolaylıkla hesaplanabilmesi lazımdır (Şener, 2004, s. 53). Maliyeti hesaplamada mamul, birim, proje, iş açısından doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Üretimle alakalı iki tip direkt gider vardır. Bunlardan birincisi direkt ilk madde ve malzeme gideri diğeri ise direkt işçilik gideridir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Endirekt Giderler: Üretimle alakalı olup direkt gider olmayan tüm giderlere Endirekt Giderler denilmektedir (Bursal & Ersan, 2002, s. 54). Endirekt giderlerin mamullere yüklenmesi direkt giderlerden farklıdır. Giderler mamullere yüklenirken belirli kriterler ve ölçütler belirlenerek yüklenmektedir (Şener, 2004, s. 53).

Yukarıda üretimle ilgili giderler kısaca tanımlanmıştır. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere işletmenin giderleri üretimle alakalı olan giderler ve dönem giderleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Üretimle alakalı olan giderler ise doğrudan mamule yüklenebilen direkt giderler ve üretimle alakalı olmasına rağmen doğrudan mamule yüklenemeyen endirekt giderlerden oluşmaktadır. Direkt giderler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMM) ve Direkt İşçilik Giderleri (DİG) olarak ikiye ayrılmaktadır ve genel olarak değişken karakterli giderlerdir. DİMM ve DİG yalnızca direkt malzeme ve direkt işçilik giderlerinin izlendiği hesaplar olduğundan homojen bir yapıya sahiptirler. Üretime doğrudan yüklenemeyen endirekt giderler ise değişken veya sabit olmalarına bakılmaksızın Genel Üretim Giderleri (GÜG) olarak adlandırılmakta ve mamullere yüklenmektedir. GÜG birden farklı yapıda giderden oluştuğu için heterojen bir yapıya sahiptir. Tek tip mamul üreten işletmelerde GÜG'ün mamule yüklenmesinde (tek mamul üretildiği için tüm üretim giderleri bu mamule yükleneceğinden) herhangi bir sıkıntı yaşanmamaktadır. Ancak birden fazla mamul üreten işletmelerde GÜG'ün mamullere yüklenmesinde çeşitli yöntemler kullanılması gerekmektedir.



Şekil 1. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Genel Üretim Giderlerinin mamullere yüklenme yöntemlerinden önce GÜG içerisinde izlenen gider kalemlerini ve GÜG'ün başlıca özellikleri kısaca açıklanacaktır. Genel üretim giderlerinin özellikleri şu şekildedir (Bursal & Ersan, 2002, s. 159);

- Genel üretim giderleri ile üretilen mamuller arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Genel üretim giderleri endirekt giderlerden oluşmaktadır.
- Genel üretim giderleri birbirinden farklı nitelikte birden fazla maliyetin birleşmesiyle meydana gelmektedir. Bu giderlerin bir kısmı sabit giderlerden bir kısmı ise değişken giderlerden oluşmaktadır.
- Bu maliyetlerin bazıları düzensiz bir dağılım göstermektedir. Bazı dönemler çok az bazı dönemler ise çok yüksek olabilmektedir.
- Bu giderlerin bazılarının kesin tutarları ancak sene sonlarında belli olabilmektedir.
- Yıllık tutarları belli olan maliyetlerin bazılarının mamul maliyetlerine yüklenmesi istenmeyebilir (çalışmayan makinaların amortismanları gibi); ancak bu kısmının ne kadar olacağı ancak yılsonunda netleşmektedir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Genel Üretim Giderlerinde izlenen gider kalemleri malzeme maliyeti içinde yer alan GÜG'ler, İşçilik Maliyeti içinde yer alan GÜG'ler ve Diğer GÜG'ler olarak üç kısımda aşağıda gösterilmiştir (Savcı, 2000, s. 129);

i. Malzeme maliyeti içerisinde yer alan Genel Üretim Giderleri;
   - Yardımcı Malzemeler
   - İşletme Malzemeleri

ii. İşçilik Maliyeti içerisinde yer alan Genel Üretim Giderleri;
   - İzin, tatil ve ikramiye ödemeleri
   - Kıdem Tazminatları
   - Boş geçen zaman karşılığı ödenen ücretler
   - SSK İşveren payı

iii. Diğer Genel Üretim Giderleri;
   - Enerji Giderleri
   - Bakım ve Onarım Giderleri
   - Sigorta Giderleri
   - Vergi, Resim, Harçlar
   - Amortisman Giderleri
   - Faiz Giderleri
   - Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Yukarıda genel üretim giderlerinin özellikleri ve genel üretim giderlerine yüklenecek gider türleri açıklanmıştır. Üretim için kullanılan hammaddelerin ve işçiliğin endirekt kısımları ve üretimle alakalı diğer giderler sabit veya değişken olmasına bakılmaksızın genel üretim giderleri olarak mamullere yüklenmektedir. Üretim yapılırken birden fazla mamul üretilmesi durumunda DİMM ve DİG doğrudan ilgili mamule yüklenmektedir. Ancak GÜG'ün mamullere yüklenmesi bu kadar kolay olmamaktadır. Genel üretim giderlerini mamullere yüklemek içinse çeşitli aşamaların gerçekleştirilmesi gerekmektedir. GÜG'ün mamullere dağıtımı üç aşamada gerçekleştirilmektedir.

1. Aşama (Birinci Dağıtım) Giderlerin Gider Merkezlerine Dağıtılması: Genel üretim giderlerinin mamullere yükleniminde öncelikli olarak giderlerin gider merkezlerine yüklenmesi gerekmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği gider merkezini *"üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder."* şeklinde açıklamaktadır. Tebliğ gider yerlerini aşağıdaki şekilde ayırmıştır (Resmi Gazete, 1992):

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel yönetim gider yerleri.

Giderler birinci aşamada gider yerlerine dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenmektedir. Giderler gider merkezlerine dağıtılırken üretim ile alakalı olmayan dönem giderleri daha sonraki aşamalarda dağıtıma konu olmayacaktır. İkinci aşama üretimle alakalı olan gider yerleri arasında gerçekleşmektedir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



2. Aşama (İkinci Dağıtım) Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Dağıtımı: Birinci dağıtım yapıldıktan sonra yardımcı gider yerlerinde biriken giderler, esas üretim gider yerlerine faydalanma düzeylerine göre dağıtılmaktadır. Yardımcı üretim gider yerleri esas üretim gider yerlerine çeşitli yöntemler ile dağıtılmaktadır. Bu yöntemler (Kaygusuz & Dokur, 2014, s. 182);

- Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi
- Kademeli Dağıtım Yöntemi
- Matematiksel Dağıtım Yöntemi
- Planlı Dağıtım Yöntemi

İkinci aşamada üretim ile alakalı giderlerin tamamı esas üretim gider merkezlerinde toplanmaktadır. Bu aşamadan sonra giderlerin mamullere dağıtımının yapılacağı üçüncü aşamaya geçilecektir.

3. Aşama (3.Dağıtım) Esas Üretim Gider Yerlerinde Biriken Tutarların Mamullere Yüklenmesi: İkinci dağıtımda biriken giderlerin dağıtım anahtarları vasıtasıyla mamullere yüklendiği aşamadır. Bu aşamanın ardından heterojen yapıda olan genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi tamamlanmış olacaktır.

MALİYET SİSTEMLERİ

Çalışmanın bu kısmında üretim yapan işletmelerde kullanılacak maliyet sistemleri açıklanacaktır. Maliyet sistemi girdi, süreç, çıktı ve geri besleme gibi aşamaları olan bir yapı olarak ifade edilmektedir (Can, 2009, s. 141). Her üretim işletmesi üretmiş olduğu mamule göre bir maliyet sistemi oluşturmak durumundadır. Oluşturulacak maliyet sisteminde çeşitli kriterler göz önüne alınmalıdır. Maliyet sistemiyle alakalı yapılan sınıflandırma tablo da gösterilmiştir.

Tablo 1: Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler

Saptanma Zamanına Göre Maliyetleme Yöntemleri	Saptanma Biçimine Göre Maliyetleme Yöntemleri	Kapsamına Göre Maliyetleme Yöntemleri
Fiili Maliyet	Sipariş Maliyetleme	Tam Maliyetleme
Öngörü Maliyetleme Yöntemi:		Değişken Maliyetleme
➢ Tahmini Maliyetleme	Safha Maliyetleme	Normal Maliyetleme
➢ Standart Maliyetleme		Direkt Maliyetleme
		Süper Değişken Maliyetleme

Kaynak: Can (2009) sf. 143

Tablo 1'den görüleceği üzere bir üretim işletmesinin maliyet sistemi oluşturulurken üç aşamadan her birinden birer tanesini belirlemesi gerekmektedir. Maliyet sistemi oluşturulurken öncelikle saptanma zamanına göre maliyetlerden hangisinin kullanılacağına karar verilir. Bu aşamada üretim tamamlandıktan sonra oluşan giderlerin kullanılabileceği gibi (Fiili Maliyet) üretime başlanmadan önce yapılan planlamalar neticesinde ortaya çıkan maliyetler de (ön görü maliyetleri) kullanılabilir.

Fiili maliyet yöntemini kullanan ve birden fazla mamul üreten işletmeler genel üretim giderlerini yukarıda anlatılan dağıtım yöntemi ile giderleri mamullere yüklemektedir. Öngörü

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



maliyetleme yöntemi kullanan işletmelerde ise esnek bütçe yöntemiyle genel üretim giderlerinin ne kadar olacağı belirlenebilmektedir. Üretim işletmesi saptanma biçimine göre ise eğer kesikli imalat yapıyorsa sipariş maliyetleme yoksa safha maliyetleme sistemini kullanmaktadır.

Kapsamına göre maliyetleme de ise DİMM, DİG ve GÜG'ün hangilerinin mamule yükleneceği belirlenmektedir. Tam maliyet yönteminde tüm üretim giderleri direkt – endirekt, sabit – değişken ayrımı yapılmaksızın mamullere yüklenmektedir. Normal Maliyet yönteminde ise değişken giderler mamule yüklenirken, sabit giderler ise işletmenin kapasite kullanma oranı ile mamullere yüklenmektedir. Değişken maliyetleme yönteminde mamullere sadece değişken olan giderler yüklenmekte, sabit giderler ise mamullere yüklenmemektedir. Direkt maliyetleme yönteminde ise mamullere sadece direkt olan DİMM ve DİG yüklenilmekte, GÜG mamullere yüklenilmemektedir (Büyükmirza, 2011, s. 494-504). Süper değişken maliyetleme yöntemine göre ise mamullere sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri yüklenmekte, diğer üretim giderleri dönem gideri olarak kabul edilmektedir (Çakıcı, 2006:102)

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2: Stoklar Standardı kapsamına göre maliyetlerin hangisinin kullanılması gerektiğini Dönüştürme Maliyetleri paragrafında açıklamıştır. Standardın 12. ve 13. maddesine göre üretim işletmeleri kapsamına göre maliyetlerden Normal Maliyet Yöntemini kullanmak durumundadır (TMS 2 Madde 12-13).

Üretim işletmeleri bu üç aşamadan hepsinden birer tane seçerek maliyet sistemini oluşturmaktadır. Örneğin: Fiili Maliyet + Sipariş Maliyet + Tam Maliyet, Standart Maliyet + Sipariş Maliyet + Normal Maliyet birer maliyet sistemidir.

LİTERATÜR

Boyar ve Güngörmüş (2006a) TMS 2 Stoklar Standardının normal maliyet yöntemini uygulamanın zorunlu olduğunu belirttiği çalışmasında kapasite sapmasının raporlanması için yeni bir hesap önerisi yapmışlardır. Çalışmada Faaliyet Giderleri grubuna 634 GÜG Kapasite Sapmaları hesabının açılarak atıl kapasitenin bu hesapta izlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. 20 Mayıs 2013 tarihinde yayınlanan Resmi Gazeteye göre kapasite farkı Faaliyet Giderleri grubunda değil Satışların Maliyeti grubunda bir hesapta izlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Boyar ve Güngörmüş (2006b) çalışmalarında safha maliyet sistemi uygulayan işletmelerde tam ve normal maliyet yöntemlerinin uygulanması durumunda ortaya çıkacak farklılıkları incelemişlerdir. Uyar (2007) Denizli'de faaliyet gösteren 86 üretim işletmesi üzerine yapmış olduğu çalışmasında bu işletmelerden 15 tanesinin Normal Maliyet Yöntemine göre maliyetleri hesapladığını belirtmiştir. Özbek (2008) TMS 2 stoklar standardını incelediği çalışmasında normal maliyet yöntemi kullanan bir işletme de ortaya çıkan kapasite farkını 62 nolu satışların maliyeti grubunda olması gerektiğini ifade etmiştir. Güngörmüş ve Boyar (2009) çalışmalarında TMS 2 Stoklar standardına göre Normal Maliyet Yöntemini Sipariş Maliyet Sistemi üzerinde etkisini incelemişler ve Tam Maliyet Yöntemi ile arasındaki farklılıkları ortaya koymuşlardır. Yapılan bu çalışmada teorik bir uygulama üzerinden birim ve toplam maliyetler arasında iki yöntem arasındaki farklılıklar ortaya konulmuş ve bu kapasite sapmasının dönem gideri olarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Türker (2010) çalışmasında TMS 2 ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkları açıklamıştır. Akın & Kurşunel (2010) çalışmalarında SPK, TTK, VUK ve TMS 2'ye göre stokların nasıl raporlanması

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



gerektiğini teorik örnekler üzerinden açıklamışlardır. Güngörmüş ve Boyar (2010) tam ve normal maliyet yöntemlerini standart maliyet sistemi üzerinden karşılaştırdıkları çalışmalarında ortaya çıkan fark hesaplarının ve kapasite sapmasının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamışlardır. Akgün (2012) TMS 2 standartının normal maliyet yönteminin uygulanması gerektiğini ve bu durumun VUK'a göre hazırlanan finansal tablolara göre finansal tablolarda farklılıklar ortaya çıkarttığını ifade ettiği çalışmasında atıl kalan kapasitenin 680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabında takip edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Çalışmada VUK'a göre hazırlanan gelir tablosu ile TMS'ye göre hazırlanan gelir tablosu arasında kapasite farkından dolayı farklılıklar ortaya çıktığı sonucuna varılmıştır. Gökgöz (2012) çalışmasında KOBİ TFRS'lerde TMS 2 stoklar standardının raporlamada ortaya çıkardığı farklılıkları incelemiştir. Normal maliyet yönteminde dağıtılamayan genel üretim giderinin 62X hesap koduyla Satışların Maliyet Grubunda Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri hesabı tanımlayarak göstermiştir. Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2012) tekstil sektörü üzerine yaptıkları çalışmalarında 680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabının Diğer olağan dışı gider ve zarar grubunda bulunduğunu, TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu standardına göre olağan dışı gelir ve gider kalemlerinin kullanılamayacağını ifade ettiğini ve bu hesabın Faaliyet Giderleri grubuna aktarılması gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca VUK'un tam maliyeti uygulamayı zorunlu kılmasından dolayı Normal maliyet yöntemi uygulayan bir işletmenin vergi açısından bazı uyumlaştırmalar yapması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bahadır (2012) çalışmasında TMS 2 standardı ve VUK'a göre farklılıkları irdemeliştir. TMS 2'ye göre normal maliyet kullanımında atıl kapasiteye düşen sabit GÜG'ün dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. (Badem & Özbek, 2013) çalışmalarında TMS 2 Stoklar standardının belirttiği Normal Maliyet yöntemi ile VUK tarafından belirtilen Tam maliyet yöntemleri arasında vergisel açıdan farklılıkları ve Ertelenmiş Vergi varlıklarını kurgulanmış bir örnek ile iki dönem üzerinden incelemişler, Normal Maliyet yöntemine göre atıl kapasiteye düşen sabit GÜG payını 624 Dağıtılmayan GÜM hesabı üzerinden göstermişlerdir. Tuğay & Akın (2013) Burdur ilinde bulunan üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi uygulama düzeyini inceledikleri çalışmalarında, araştırmaya katılan 74 şirketin 22 sinin tam maliyet yöntemini 18 tanesnin normal maliyet yöntemini uyguladıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca bu 74 üretim işletmesinin 29 tanesinin Fiili maliyetler üzerinden maliyetlerini hesapladıklarını ifade etmişlerdir. Marşap ve Barışçı (2014) çalışmalarında TMS 2 standartına göre Normal maliyet ile VUK'un uygulama zorunluluğu kıldığı Tam maliyet yöntemlerini karşılaştırmışlardır. Çalışmada normal maliyet yönteminin üretim hacminden kaynaklı dalgalanmaları azalttığı, birim üretim maliyetlerinin gerçeğe daha yakın sonuçlar çıkardığı sonucuna ulaşmışlardır. Bozkurt, Dokur ve Yıldırım (2014) çalışmalarında TMS 2 Standartının belirttiği Normal Maliyet yöntemi ile VUK tarafından belirtilen Tam Maliyet yöntemini kıyaslamışlardır. Bir örnek üzerinden yapılacak hesaplamalar ve muhasebe kayıtlarındaki farklılıkları irdelemişlerdir. Yücel, Öncü ve Kartal (2015) çalışmalarında 7 yıllık süre içerisinde TMS/TFRS ile ilgili yayınlanmış makale ve tezleri incelemiştir. Çalışmaya göre TMS 2 standardı ile ilgili 35 makale 19 yüksek lisans tezi ve 1 doktora tezi yayınlanmıştır. Bu çalışmalardan 13 tanesi mevzuat karşılaştırma 21 tanesi ise maliyet muhasebesi ile alakalıdır. Maliyet muhasebesi ile ilgili yapılan 21 çalışmanın ise 5 tanesi üretim işletmeleri ile alakalıdır. Bu çalışmaların dördü makale bir tanesi ise yüksek lisans tezidir. Senal ve Aslantaş Ateş (2016) TMS ve TFRS'lerin Satılan Mamul Maliyeti Tablosu üzerindeki etkilerini inceledikleri çalışmalarında bir tekstil işletmesinin Satılan Mamul

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Maliyeti Tablosunu TMS ve TFRS'lere göre yeniden düzenlemiş ve mevcut duruma göre işletmenin satışlarının daha kârlı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

UYGULAMA

Çalışma da öncelikli olarak kullanılacak terimler ve maliyet sistemi hakkında kısa bilgiler verilmiştir. Ardından literatür kısımda bu konu benzeri yapılmış çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında öncelikle fiili maliyetleme yöntemi kullanan bir işletmenin tam maliyet yöntemine göre giderleri mamule yüklemesi durumuyla ilgili bir örnek verilecektir. Standart maliyet sistemi uygulayan işletmelerde esnek bütçe kullanıldığından giderlerin mamule yüklenilmesinde bu bütçeden faydalanılmaktadır. Bu yüzden çalışmada standart maliyet sistemi uygulamasına yer verilmemektedir. Tam ve Normal Maliyetleme yöntemleri arasındaki fark aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

TAM KAPASİTE	**FİİLİ KAPASİTE (%)**
Tam Maliyetleme ⟶	*Normal Maliyetleme*
DİMM ⟶	DİMM
DİG ⟶	DİG
Değişken GÜG ⟶	Değişken GÜG
Sabit GÜG ⟶	Sabit GÜG (%) ⟶ KAPASİTE SAPMASI

Fiili maliyetlerini tam maliyet yöntemi üzerinden hesaplayan bir işletmeye ait gider dağıtımı basit dağıtım yöntemine göre aşağıda örneklendirilmiştir.

Tablo 2: Genel Üretim Giderleri ve Giderlerin Dağıtım Anahtarları

	Toplam Gider	Dağıtım Anahtarı	Kesim	Dikim	Ütü	Bakım Onarım	Yemekhane	
Endirekt Madde ve Malzeme	44.000,00 TL	kg	4.000	2.500	2.000	1.700	800	11.000
Endirekt İşçilik	30.000,00 TL	Kişi Sayısı	20	25	15	8	12	80
Elektrik Faturası	12.000,00 TL	Kwh	2.000	1.500	1.500	600	400	6.000
Bakım ve Onarım Giderleri	8.000,00 TL	BAS	400	600	250	100	250	1.600
Sigorta Giderleri	20.000,00 TL	TL	9.000	5.000	2.000	2.500	1.500	20.000
Amortisman Giderleri	21.000,00 TL	m^2	2.500	1.500	1.000	800	1.200	7.000
Kira Giderleri	14.000,00 TL	m^2	2.500	1.500	1.000	800	1.200	7.000
Su Faturası	9.000,00 TL	m^3	0	0	1.000	500	1.500	3.000
Isıtma	12.000,00 TL	m^3	1.200	1.000	800	400	600	4.000
Toplam	170.000 TL							

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Tablo 2'de bir üretim işletmesinin Genel Üretim Giderlerinde biriken tutarlar gösterilmiştir. Tam maliyet yöntemi kullanılan işletmelerde giderlerin sabit veya değişken olmasına bakılmaksızın genel üretim giderleri mamullere yüklenilmektedir. Fiili giderleri dağıtırken daha önce anlatıldığı gibi 3 aşamada giderler mamullere yüklenecektir. Birinci dağıtımda giderler dağıtım anahtarları vasıtasıyla gider merkezlerine dağıtılacaktır. Bu dağıtım Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3: Genel Üretim Giderlerinin 1. Dağıtımı

	Toplam Gider	**Dağıtım Anahtarı**	***Dağıtım Oranı***	**Kesim**	**Dikim**	**Ütü**	**Bakım Onarım**	**Yemekhane**
Endirekt Madde ve Malzeme	44.000 TL	11.000 kg	***4 TL/kg***	16.000 TL	10.000 TL	8.000 TL	6.800 TL	3.200 TL
Endirekt İşçilik	30.000 TL	80 İşçi	***375 TL /işçi***	7.500 TL	9.375 TL	5.625 TL	3.000 TL	4.500 TL
Elektrik Faturası	12.000 TL	6.000 Kwh	***2 TL/Kwh***	4.000 TL	3.000 TL	3.000 TL	1.200 TL	800 TL
Bakım ve Onarım Giderleri	8.000 TL	1.600 BAS	***5 TL/BAS***	2.000 TL	3.000 TL	1.250 TL	500 TL	1.250 TL
Sigorta Giderleri	20.000 TL	20.000 TL	***1 TL/TL***	9.000 TL	5.000 TL	2.000 TL	2.500 TL	1.500 TL
Amortisman Giderleri	21.000 TL	7.000 m^2	***3 TL/ m^2***	7.500 TL	4.500 TL	3.000 TL	2.400 TL	3.600 TL
Kira Giderleri	14.000 TL	7.000 m^2	***2 TL/ m^2***	5.000 TL	3.000 TL	2.000 TL	1.600 TL	2.400 TL
Su Faturası	9.000 TL	3.000 m^3	***3 TL/ m^3***	- TL	- TL	3.000 TL	1.500 TL	4.500 TL
Doğalgaz Faturası	12.000 TL	4.000 m^3	***3 TL/ m^3***	3.600 TL	3.000 TL	2.400 TL	1.200 TL	1.800 TL
1.Dağıtım Toplamı	**170.000 TL**			**54.600 TL**	**40.875 TL**	**30.275 TL**	**20.700 TL**	**23.550 TL**

Giderler ile ilgili muhasebe kayıtları yapılırken giderler ilgili aktif ve pasif hesaplardan 730 Genel Üretim Gideri hesabına aktarılarak yapılmaktadır. Burada giderler türlerine göre 730 nolu hesabın alt hesaplarında izlenmektedir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

730 GÜG		170.000	
0 Endirekt Malzeme 44.000			
1 Endirekt İşçilikler 30.000			
2 Dış. Sağ. F. ve Hiz.33.000			
4 Çeşitli Giderler 42.000			
6 Amor. Ve Tük. Pay.21.000			
	İLGİLİ AKTİF ve PASİF H.		170.000

Tablo 3'de görüleceği üzere Giderler 1. Dağıtım sonucunda gider merkezlerine dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenmektedir. Üretim işletmesinde 5 adet gider merkezi bulunmaktadır. Bunlardan üç tanesi (Kesim, Dikim ve Ütü) Esas Üretim Gider Yerleri, iki tanesi (Bakım-Onarım ve Yemekhane) Yardımcı Üretim Gider Yerleridir. Giderler gider merkezlerinde toplandıktan sonra ikinci dağıtımda Yardımcı Üretim Gider Yerlerinde biriken tutarlar Esas Üretim Gider Yerlerine dağıtılmaktadır. İkinci dağıtım yapılırken basit (doğrudan) dağıtım yöntemi kullanılacaktır. İkinci dağıtım Tablo 4'de gösterilmiştir. İkinci

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



dağıtımda bakım onarım gider yeri bakım saatine, Yemekhane ise kişi sayısına göre esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır.

Tablo 4: Genel Üretim Giderlerinin 2. Dağıtımı

	Dağım Anahtarı	Kesim	Dikim	Ütü	Bakım Onarım	Yemekhane
1.Dağıtım Toplamı		**54.600 TL**	**40.875 TL**	**30.275 TL**	**20.700 TL**	**23.550 TL**
Bakım Onarım	Bakım Saati	6.624 TL	9.936 TL	4.140 TL	16,56 TL	
Yemekhane	Kişi Sayısı	7.850 TL	9.812,50 TL	5.887,50 TL		392,50 TL
2.Dağıtım Toplamı		**69.074,00 TL**	**60.623,50 TL**	**40.302,50 TL**		

Yardımcı gider yerlerinde biriken tutarlar ikinci dağıtımda dağıtım anahtarları vasıtasıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Bu aşamada esas üretim gider yerlerinde biriken tutarlar mamullere üçüncü dağıtım ile dağıtılmaktadır. Dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları ve oranları Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5: 3. Dağıtımda Kullanılacak Dağıtım Anahtarları

Dağıtım Anahtarı	DİS	MAS	Adet
Etek	2.000 DİS	3.500 MAS	3.200 Adet
Pantolon	3.000 DİS	4.500 MAS	2.800 Adet

Tablo 3'de bulunan dağıtım anahtarları vasıtasıyla Esas Üretim Gider Yerlerinde biriken tutarlar mamullere (İşletmenin etek ve pantolon olmak üzere iki ayrı mamul ürettiği varsayılmıştır) yüklenecektir. Mamullere yüklenen tutarlar Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: 3. Dağıtım Sonucunda Mamullere Yüklenen Tutarlar

	Dikim	Kesim	Ütü	Toplam
Etek	27.629,60 TL	26.522,78 TL	21.494,67 TL	75.647,05 TL
Pantolon	41.444,40 TL	34.100,72 TL	18.807,83 TL	94.352,95 TL

İşletme dönemde 3.200 adet Etek, 2.800 adet ise pantolon üretmiştir. İşletmenin GÜG dışında kalan diğer gider kalemleri Tablo 7'de gösterilmiştir. Örnek uygulamada Dönem başı ve dönem sonu yarı mamul stoku olmadığı varsayılmıştır.

Tablo 7: Etek Ve Pantolon ile İlgili Diğer Üretim Maliyetleri

	Etek	Pantolon
DİMM	22.248,00 TL	19.185,00 TL
DİG	10.904,95 TL	12.462,05 TL

Tablo 7'de verilen bilgiler ile birlikte işletmenin üretilen mamul maliyeti ve birim üretim maliyetleri Tablo 8'de gösterilmiştir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Tablo 8: Tam Maliyet Sistemine Göre Mamul Maliyetleri

	ETEK	PANTOLON	TOPLAM
DİMM	22.248,00 TL	19.185,00 TL	41.433,00 TL
DİG	10.904,95 TL	12.462,05 TL	23.367,00 TL
GÜG	75.647,05 TL	94.352,95 TL	170.000,00 TL
DÖNEM MALİYETİ	108.800,00 TL	126.000,00 TL	234.800,00 TL
DBYMSM	- TL	- TL	
DÖNEME YÜKLENEN MALİYET	108.800,00 TL	126.000,00 TL	234.800,00 TL
DSYMSM	- TL	- TL	
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ	108.800,00 TL	126.000,00 TL	234.800,00 TL
Üretim Adedi	3.200 Adet	2.800 Adet	
BİRİM ÜRETİM MALİYETİ	34 TL/Adet	45 TL/Adet	

Tablo 8'de üretim işletmesinin üretim maliyetleri ve birim üretim maliyetleri gösterilmiştir. Örnek uygulamada üretim işletmesinin fiili üretim giderlerini tam maliyet yöntemine göre raporladığı daha öncede ifade edilmiştir. Ancak TMS 2 Stoklar standardı kapsamına göre maliyetlerden normal maliyet yönteminin uygulanılması gerektiğini ifade etmektedir. Tam maliyet yönteminde giderler sabit – değişken ayrımına tabi tutulmaksızın gider merkezlerine ardından da mamullere yüklenilmektedir. Normal maliyet yönetiminde değişken genel üretim giderleri mamullere doğrudan yüklenirken sabit giderler işletmenin kapasite kullanım oranı ile mamullere yüklenilmektedir. Fiili maliyet yöntemi yerine standart maliyet yöntemi kullanılan işletmelerde sabit giderlerin kapasite kullanım oranı ile mamullere yüklenilmesi esnek bütçe tablosu sayesinde yapılabilmektedir.

Tam maliyet yöntemine göre fiili giderlerin mamullere yüklenmesi ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir. Yansıtma hesaplarda biriken tutarlar üretim tamamlanana kadar 151 Yarı Mamuller – Üretim hesabında izlenecektir.

151 YARI MAMULLER – ÜRETİM		234.800	
	711 DİMM YANSITMA		41.433
	721 DİG YANSITMA		23.367
	731 GÜG YANSITMA		170.000

Yukarıda yapılan kayıt ile DİMM, DİG ve GÜG'lerinde toplanan tutarlar Yarı Mamuller hesabına aktarılmaktadır. Giderlerin yansıtma hesaplara yansıtılması kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

711 DİMM YANSITMA H.		41.433	
721 DİG YANSITMA H.		23.367	
731 GÜG YANSITMA H.		170.000	
	710 DİMM		41.433
	720 DİG		23.367
	730 GÜG		170.000

151 YARI MAMULLER – ÜRETİM hesabında biriken tutar üretim tamamlandığı oranda 152 MAMULLER hesabında izlenecektir. Bu durum ile ilgili kayıt diğer sayfada gösterilmektedir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



152 MAMULLER 152.01 Pantolon 126.000 152.02 Etek 108.800		234.800	
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		234.800

Fiili Maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemine göre maliyetleme yapılırken yukarıda anlatılan örnekteki gibi bir maliyetleme söz konusu olamayacaktır. Çünkü yukarıdaki örnekte maliyetler sabit – değişken ayrımı gözetilmeksizin doğrudan mamullere yüklenilmiştir. Normal maliyet yönteminde sabit giderlerin kapasite kullanım oranı ile mamullere yüklenilmesi gerekmektedir. Bu yüzden dağıtıma başlanmadan önce dağıtıma konu olacak giderlerin hangilerinin sabit nitelikte hangilerinin değişken nitelikte hangilerinin ise yarı değişken yarı sabit nitelikte olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Giderler karakterlerine göre ayrıştırıldıktan sonra mamullere yüklenebilir. Değişken giderler için ayrı sabit giderler içinse ayrı dağıtım yapılmalıdır. İki dağıtım sonucunda ortaya çıkan tutarların toplamlarının mamullere yüklenilmesi şeklinde dağıtım tamamlanır. Burada sabit giderlerin kapasite kullanım oranı ile çarpılması istenirse dağıtımdan önce her bir sabit gider ayrı ayrı yapılabileceği gibi, dağıtım sonucu ortaya çıkan toplam sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı ile çarpılarak mamullere yüklenilmesi şeklinde de gerçekleştirilebilir.
Normal Maliyet yöntemine göre dağıtım yapılmadan önce giderleri sabit ve değişken olarak ayrıştırmak gerekmektedir. Giderlerin ayrıştırılmasında çeşitli analiz teknikleri kullanılmaktadır. Bu analiz teknikleri ile Tablo 2'de gösterilen giderler Tablo 9'da değişken, sabit, yarı değişken yarı sabit olarak gösterilmektedir.

Tablo 9: Giderlerin İş Hacmi İle İlişkileri Yönünden İncelenmesi

	İş Hacmi İle İlişkileri Yönünden Giderler	Toplam Gider	Değişken Gider	Sabit Gider
Endirekt Madde ve Malzeme	Değişken	44.000 TL	44.000 TL	0 TL
Endirekt İşçilik	Yarı Değişken Yarı Sabit	30.000,00 TL	8.000 TL	22.000 TL
Elektrik Faturası	Yarı Değişken Yarı Sabit	12.000,00 TL	9.000 TL	3.000 TL
Bakım ve Onarım Giderleri	Yarı Değişken Yarı Sabit	8.000,00 TL	6.000 TL	2.000 TL
Sigorta Giderleri	Sabit	20.000,00 TL	0 TL	20.000 TL
Amortisman Giderleri	Sabit	21.000,00 TL	0 TL	21.000 TL
Kira Giderleri	Sabit	14.000,00 TL	0 TL	14.000 TL
Su Faturası	Değişken	9.000,00 TL	9.000 TL	0 TL
Isıtma	Değişken	12.000,00 TL	12.000 TL	0 TL
TOPLAM		170.000,00 TL	88.000,00 TL	82.000,00 TL

Giderler sabit, değişken ve yarı sabit yarı değişken olarak ayrıştırıldıktan sonra fiili giderler tekrar dağıtılacaktır. Yarı sabit yarı değişken giderler basit regresyon, yüksek düşük noktalar gibi yöntemler ile sabit ve değişken olarak ayrıştırılmaktadır. Dağıtım yapılırken önce değişken giderlerin dağıtımı yapılacaktır. Ardından sabit giderler için ikinci kez dağıtım yapılacaktır (İşletmenin normal kapasite seviyesi %80 olduğu varsayımıyla dağıtım

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



yapılacaktır). Değişken Giderlerin dağıtımı ve mamule yüklenme oranları Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10:Değişken Giderlerin 1. ve 2. Dağıtımı

	Toplam Gider	Dağıtım Anahtarı	*Dağıtım Oranı*	Kesim	Dikim	Ütü	Bakım Onarım	Yemekhane
Endirekt Madde ve Malzeme	44.000TL	11.000 kg	***4 TL/Kg***	16.000 TL	10.000TL	8.000 TL	6.800 TL	3.200 TL
Endirekt İşçilik	8.000 TL	80 İşçi	***100 TL/İşçi***	2.000 TL	2.500 TL	1.500 TL	800 TL	1.200 TL
Elektrik Faturası	9.000 TL	6.000 Kwh	***1,50 TL/Kwh***	3.000 TL	2.250 TL	2.250 TL	900 TL	600 TL
Bakım ve Onarım Giderleri	6.000 TL	1.600 BAS	***3,75 TL/BAS***	1.500 TL	2.250 TL	937,50 TL	375 TL	937,50 TL
Su Faturası	9.000 TL	3.000 m^3	***3 TL/ m^3***	- TL	- TL	3.000 TL	1.500 TL	4.500 TL
Doğalgaz Faturası	12.000TL	4.000 m^3	***3 TL/m^3***	3.600 TL	3.000 TL	2.400 TL	1.200 TL	1.800 TL
1.Dağıtım Toplamı	**88.000TL**			**26.100 TL**	**20.000 TL**	**18.087,50TL**	**11.575 TL**	**12.237,50 TL**
Bakım Onarım				3.704 TL	5.556 TL	2.315 TL	9,26 TL	
Yemekhane				4.079,17 TL	5.098,96 TL	3.059,38 TL		203,96 TL
2.Dağıtım Toplamı				**33.883,17 TL**	**30.654,96 TL**	**23.461,88 TL**		

Değişken giderler örnek uygulamada verilen tutarları üzerinden Tablo10'da birinci ve ikinci dağıtımı yapılmıştır. 2. Dağıtımın ardından giderler mamullere değişken yükleme oranları üzerinden 3. Dağıtımı yapılacaktır. Değişken giderlerin 3. Dağıtımı Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11:Değişken Giderlerin Üçüncü Dağıtım Toplamı

2.Dağıtım Toplamı		**33.883,17 TL**	**30.654,96 TL**	**23.461,88 TL**	**3. Dağıtım Toplamı**
	Dağıtım Oranları	5.000 DİS	8.000 MAS	6.000 Adet	
	Değişken Yükleme Oranları	6,78 TL/DİS	3,83 TL/MAS	3,91 TL/Adet	
	Etek	13.553,27 TL	13.411,54 TL	12.513,00 TL	**39.477,81 TL**
	Pantolon	20.329,90 TL	17.243,41 TL	10.948,88 TL	**48.522,19 TL**

Değişken giderlerin mamullere dağıtımının ardından sabit giderler için ikinci bir dağıtım yapılması gerekmektedir. Sabit giderler istenirse 1. Dağıtım esnasında kapasite kullanım oranı ile gider yerlerine yüklenebileceği gibi istenirse de 3. Dağıtım sonucu mamullere yüklenecek tutarlar belli olduktan sonra ortaya çıkan toplam tutarın kapasite kullanım oranı ile mamule yüklenmesi ile de yapılabilir. İki durumda ayrı ayrı gösterilecektir. Öncelikli olarak giderler normal tutarları ile 3. Dağıtımı yapılacak ve mamule yüklenirken kapasite ölçüsü ile mamule yüklenecektir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Tablo 12: Sabit Giderlerin 1.ve 2. Dağıtımı

	Toplam Gider	**Dağıtım Anahtarı**	***Dağıtım Oranı***	**Kesim**	**Dikim**	**Ütü**	**Bakım Onarım**	**Yemekhane**
Endirekt İşçilik	22.000 TL	80 İşçi	***275 TL/İşçi***	5.500 TL	6.875 TL	4.125 TL	2.200 TL	3.300 TL
Elektrik Faturası	3.000 TL	6.000 Kwh	***0,50 TL/Kwh***	1.000 TL	750 TL	750 TL	300 TL	200 TL
Bakım ve Onarım Giderleri	2.000 TL	1.600 BAS	***1,25 TL/BAS***	500 TL	750 TL	312,50 TL	125 TL	312,50 TL
Sigorta Giderleri	20.000 TL	20.000 TL	***1 TL/TL***	9.000 TL	5.000 TL	2.000 TL	2.500 TL	1.500 TL
Amortisman Giderleri	21.000 TL	7.000 m^2	***3TL/ m^2***	7.500 TL	4.500 TL	3.000 TL	2.400TL	3.600TL
Kira Giderleri	14.000 TL	7.000 m^2	***2 TL/ m^2***	5.000 TL	3.000 TL	2.000 TL	1.600 TL	2.400 TL
1.Dağıtım Toplamı	**82.000 TL**			**28.500 TL**	**20.875 TL**	**12.187,50TL**	**9.125 TL**	**11.312,50TL**
Bakım Onarım				2.920 TL	4.380 TL	1.825 TL	7,30 TL	
Yemekhane				3.770,83 TL	4.713,54 TL	2.828,13 TL		188,54 TL
2. Dağıtım Toplamı				35.190,83 TL	29.968,54 TL	16.840,63 TL		

2. dağıtım sonucunda Esas Üretim Gider Yerlerinde biriken tutarlar dağıtım anahtarları vasıtasıyla 3. Dağıtımı yapılacaktır. Sabit giderlerin üçüncü dağıtımı Tablo 13'de gösterilmiştir.

Tablo 13: Sabit Giderlerin 3. Dağıtımı

2.Dağıtım Toplamı		**35.190,83 TL**	**29.968,54 TL**	**16.840,63 TL**	**3. Dağıtım Toplamı**
	Dağıtım Oranları	5.000 DİS	8.000 MAS	6.000 Adet	
	Sabit Yükleme Oranları	7,04 TL/DİS	3,75 TL/ MAS	2,81 TL/Adet	
	Etek	14.076,33 TL	13.111,24 TL	8.981,67 TL	36.169,24 TL
	Pantolon	21.114,50 TL	16.857,30 TL	7.858,96 TL	45.830,76 TL

3. dağıtım sonucunda A Mamulüne 36.169,24 TL, B Mamulüne ise 45.830,76 TL sabit genel üretim gideri yükleneceği sonucu ortaya çıkmıştır. Ancak bu tutarlar kullanılan kapasite ile alakasız olarak sabit giderlerin toplam tutarları üzerinden hesaplanmıştır. Normal maliyet yöntemine göre sabit giderler Kapasite Kullanımı oranları ile mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Bu yüzden bu tutarlar işletmenin kapasite kullanımı oranı ile çarpılarak mamullere yüklenmelidir. Giderlerin kapasite kullanımı ile oranlanması Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo 14: Normal Maliyet Yöntemine Göre Sabit Giderler ve Atıl Kapasite

Mamul	**3. Dağıtım Sonucu**	**Kapasite Kullanım Oranı**	**Normal Maliyet Yöntemine Göre Sabit Tutarlar**	**Atıl Kapasite**
Etek	36.169,24 TL	80%	28.935,39 TL	7.233,85 TL
Pantolon	45.830,76 TL	80%	36.664,61 TL	9.166,15 TL

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Tablo 14'de 3. Dağıtım sonucunda mamullere yüklenecek tutarlar kapasite kullanım oranı ile çarpılarak normal maliyet yöntemine göre mamullere yüklenmesi gereken tutarları göstermektedir.
Yukarıdaki uygulamada öncelikle giderler sabit ve değişken olarak ayrıştırılmış ve ayrı ayrı dağıtımı yapılmıştı. Dağıtım sonucunda ortaya çıkan sabit giderler 3. Dağıtımın sonucunda mamullere yüklenirken kapasite kullanımı ile çarpılarak mamullere yüklenmesi yapılmıştır. Fiili giderlerin normal maliyet yöntemine göre dağılımında ikinci uygulama yönteminde ise sabit giderlerin kapasiteye düşen kısmı (%80) dağıtım yapılmadan hesap edilecektir ve mamullere yüklenirken değişken giderlerle birlikte dağıtılacaktır. Bu dağıtım yöntemi Tablo 15'de gösterilmiştir.

Tablo 15: Normal Maliyet Yönteminde Değişken Ve Sabit Giderler İle İlgili İkinci Yönteme Göre Birinci Dağıtım

	DEĞİŞKEN	**SABİT**	**Dağıtım Oranı**	**Kesim**	**Dikim**	**Ütü**	**Bakım**	**Yemekh**	**TOPLAM**
EDMM	44.000 TL		4 TL/kg	16.000TL	10.000 TL	8.000 TL	6.800 TL	3.200 TL	44.000 TL
EDİM	8.000 TL	22.000 TL	320 TL/Kişi	6.400 TL	8.000 TL	4.800 TL	2.560 TL	3.840 TL	25.600 TL
Elektrik	9.000 TL	3.000 TL	1,90 TL/Kwh	3.800 TL	2.850 TL	2.850 TL	1.140 TL	760 TL	11.400 TL
BAKON	6.000 TL	2.000 TL	4,75 TL/BAS	1.900 TL	2.850 TL	1.187,50 TL	475 TL	1.187,50 TL	7.600 TL
Sigorta	- TL	20.000 TL	0,80 TL/TL	7.200 TL	4.000 TL	1.600 TL	2.000 TL	1.200 TL	16.000 TL
Amort	- TL	21.000 TL	2,40 TL/m^2	6.000 TL	3.600 TL	2.400 TL	1.920 TL	2.880 TL	16.800 TL
Kira	- TL	14.000 TL	1,60 TL/m^2	4.000 TL	2.400 TL	1.600 TL	1.280 TL	1.920 TL	11.200 TL
Su	9.000 TL		3 TL/m^3	- TL	- TL	3.000 TL	1.500 TL	4.500 TL	9.000 TL
Isıtma	12.000 TL		3 TL/m^3	3.600 TL	3.000 TL	2.400 TL	1.200 TL	1.800 TL	12.000 TL
1.TOPLAM	**88.000 TL**	**82.000 TL**		**48.900 TL**	**36.700 TL**	**27.837,50 TL**	**18.875 TL**	**21.287,50 TL**	**153.600 TL**

Tablo 15'de değişken ve sabit giderler birlikte dağıtıma konu edilmiştir. Bu yöntemde sabit giderler kapasite kullanımı oranı ile çarpıldıktan sonra değişken giderler ile toplanmış, ortaya çıkan sonuç üzerinden gider merkezlerine dağıtım gerçekleştirilmiştir. Örneğin Endirekt İşçilik Değişken genel üretim gideri toplamı 8.000 TL , sabit genel üretim gideri toplamı 22.000 TL olarak tabloda görülmektedir. Ancak endirekt işçilik gideri dağıtılırken 8.000 TL+ 22.000 TL= 30.000 TL olarak dağıtılmayacaktır. Bunun yerine 8.000 TL+ (22.000 TLx%80)=25.600 TL olarak hesaplanacak ve dağıtım bu tutar üzerinden gider merkezlerine yapılmıştır. Dağıtım yapılırken Tablo 2'de yer alan gider dağıtım anahtarları kullanılmıştır. Birinci dağıtımın ardından ikinci ve üçüncü dağıtımın nasıl hesaplandığı Tablo 16'da gösterilmiştir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Tablo 16. Normal Maliyet Yönteminde Değişken Ve Sabit Giderler İle İlgili İkinci Yönteme Göre İkinci Ve Üçüncü Dağıtım

	DEĞİŞKEN	SABİT	Kesim	Dikim	Ütü	Bakım	Yemekh	TOPLAM
1.TOPLAM	**88.000 TL**	**82.000 TL**	**48.900 TL**	**36.700 TL**	**27.837,50 TL**	**18.875 TL**	**21.287,50 TL**	**153.600 TL**
Bakım			6.040 TL	9.060 TL	3.775 TL	- TL	- TL	18.875 TL
Yemekh			7.095,83 TL	8.869,79 TL	5.321,88 TL	- TL	- TL	21.287,50 TL
2.TOPLAM			**62.035,83 TL**	**54.629,79 TL**	**36.934,38 TL**			**153.600 TL**
FAHHACİM			5.000 DİS	8.000 MAS	6.000 Adet			
Etek			24.814 TL	23.900,53 TL	19.698,33 TL			68.413,20 TL
Pantolon			37.221,50 TL	30.729,26 TL	17.236,04 TL			85.186,80 TL
3.TOPLAM								153.600 TL

2. ve 3. Dağıtım sonucunda mamullere yüklenen GÜG payları Tablo 16'da gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında 3. Dağıtım sonucunda mamullere yüklenen GÜG tutarlarında diğer dağıtım yöntemine göre herhangi bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Dağıtım yöntemleri açısından farklılık ikinci yöntemin kullanılması durumunda hangi gider merkezinde ne kadar atıl kapasite kalındığının saptanması ve giderlerin kontrolü açısından işletmelere daha fazla fayda sağlayabilecektir. Fiili Giderlerin normal maliyete göre üretim maliyetlerinin hesaplanması Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo 17: Normal Maliyet Yöntemine Göre Fiili Mamul Maliyetleri

	Etek	Pantolon	Toplam
DİMMG	22.248,00 TL	19.185,00 TL	41.433,00 TL
DİG	10.904,95 TL	12.462,05 TL	23.367,00 TL
GÜG	68.413,20 TL	85.186,80 TL	153.600,00 TL
GÜG DEĞİŞKEN	39.477,81 TL	48.522,19 TL	88.000,00 TL
GÜG SABİT	28.935,39 TL	36.664,61 TL	65.600,00 TL
DÖN.MAL.	101.566,15 TL	116.833,85 TL	218.400,00 TL
DBYMSM	- TL	- TL	- TL
D.Y.M	101.566,15 TL	116.833,85 TL	218.400,00 TL
DSYMSM	- TL	- TL	- TL
ÜMM	101.566,15 TL	116.833,85 TL	218.400,00 TL
Üretim Adedi	3.200 Adet	2.800 Adet	
BÜM	31,74 TL/Adet	41,73 TL/Adet	

Tablo 8'de Tam Maliyet, Tablo 17'de ise Normal Maliyet Yöntemine göre fiili giderlerin mamullere yüklenimi gösterilmiştir. Tablolar incelendiği zaman değişken giderlerde Tam ve Normal Maliyet yöntemi açısından farkın olmadığı görülmektedir. Sabit giderler ise tam maliyet yönteminde mamullere yüklenirken, normal maliyet yönteminde kapasite kullanım seviyesi ile mamullere yüklenmektedir. Sabit giderlerde oluşan bu farklılık üretilen mamul

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



maliyeti ve birim üretim maliyetlerini de değiştirmektedir. Normal maliyet yöntemine göre üretim ile ilgili yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.
Giderlerin Genel Üretim Giderleri hesabına aktarılması kaydında maliyetleme yöntemi açısından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Çünkü giderler üretim için yapılmakta ve yapılan harcamaların ne kadarının atıl kalacağı işletmenin fiili maliyet yöntemini kullanmasından dolayı üretimin sonunda anlaşılmaktadır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 0 Endirekt Malzeme 44.000 1 Endirekt İşçilikler 30.000 2 Dış. Sağ. F. ve Hiz.33.000 4 Çeşitli Giderler 42.000 6 Amor. Ve Tük. Pay.21.000		170.000	
	İLGİLİ AKTİF ve PASİF H.		170.000

Tablo 14'de görüleceği üzere yapılan 170.000 TL'lik genel üretim giderlerinin 16.400 TL'si atıl kapasiteye aittir ve bu tutarın normal maliyet yöntemine göre mamullere yüklenmemesi gerekmektedir. Mamullere yüklenmemesi gereken atıl kapasite tutarları doğrudan gider yazılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda gelir tablosunda bulunan 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDERLERİ hesabı kullanılması gerekmektedir. Ancak TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu standardı olağanüstü gruplarının kullanımını yasaklamıştır. Çalışmayan kısım giderleri hesabı 68 Diğer Faaliyetlerden Olağandışı Gider ve Zararlar grubu içerisinde yer aldığından bu hesabın mevcut durumu ile kullanılması mümkün değildir.
20.05.2013 Tarih ve 28652 sayılı Resmi Gazete'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" ile ilgili kurum tarafından Kasım 2015 tarihinde yayınlanan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinde (YFRÇ) sabit genel üretim giderlerinde ortaya çıkan atıl kapasitenin "Satışların Maliyeti" kalemi içerisinde dönem gideri olarak raporlanması gerektiğini belirtmiştir. Bu yüzden atıl kapasiteye düşen kısım Stoklar hesap grubunda aktifleştirilmeden 62 Satışların Maliyeti grubu içerisinde raporlanmıştır. Bu durum ile ilgili muhasebe kaydı aşağıda gösterilmiştir.
Öncelikle üretim için yapılan giderler Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Gideri hesaplarına aşağıdaki kayıtla yüklenecektir.

710 DİMM		41.433	
720 DİG		23.367	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		170.000	
	İLGİLİ HESAPLAR		234.800

Üretim başladıktan sonra tamamlanana kadar 151 Yarı Mamuller- Üretim hesabında takip edilecektir. Bu kaydın alacak tarafında ise üretim giderlerinin yansıtma hesapları aşağıda gösterildiği gibi bulunacaktır.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



151 YARI MAMULLER – ÜRETİM		218.438,61	
	711 DİMM YANSITMA		41.433
	721 DİG YANSITMA		23.367
	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA		153.638,61

Üretim giderleri ve yansıtma hesapları karşılıklı çalıştırılarak kapatılacaktır. Kapatma esnasında normal maliyet yöntemine göre ortaya çıkan kapasite sapması 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapması hesabına aktarılacaktır. Bununla ilgili kayıt aşağıda gösterilmiştir.

711 DİMM YANSITMA H.		41.433	
721 DİG YANSITMA H.		23.367	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H.		153.600	
734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE SAPMASI		16.400	
734.01 Etek 7.233,85 TL			
734.02 Pantolon 9.166,15 TL			
	710 DİMM		41.433
	720 DİG		23.367
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		170.000

Önceki sayfada yapılan kayıtla atıl kapasite ile ilgili olan kısım üretim maliyetlerinden ayrıştırılmıştır. 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM hesabında biriken tutar üretim tamamlandıktan sonra 152 MAMULLER hesabında izlenecektir. Bu durum ile ilgili kayıt aşağıda gösterilmiştir.

152 MAMULLER		218.438,61	
152.01 Pantolon 116.833,85			
152.02 Etek 101.566,15			
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM		218.438,61

Normal maliyetleme yöntemine göre mamullere yüklenecek tutarlar yukarıdaki kayıtta gösterilmiştir. 152 MAMULLER hesabına iki adet alt hesap açılarak pantolon ve etek mamullerine ne kadar yükleneceği ayrıca gösterilmiştir. Buradaki tutarlar Tablo 17'de yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan Üretilen mamul maliyetlerinden alınmıştır.
Badem & Özbek (2013); Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2012); Akgün (2012) Karapınar ve Eflatun (2016) çalışmalarında V.U.K.'na göre dönüştürme maliyetlerinin Tam Maliyet yöntemine göre yapılması gerektiğini, standartlara göre yapılması gereken Normal Maliyet yönteminde ortaya çıkan atıl kapasitenin ise V.U.K. açısından kanunen kabul edilmeyen gider sayıldığını belirtmişlerdir. Mamullerin tamamı eğer satılmışsa vergi açısından herhangi bir sorun çıkartmayacağı ifade edilmiştir. Ama mamullerin tamamı satılmamışsa bu durumda

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



ortaya çıkan kapasite farkı ile ilgili ertelenmiş vergi kaydı yapılması gerektiği açıklanmıştır. Bu açıklamalar neticesinde örnek uygulamada işletmenin tüm mamulleri satması ve hiç mamul satmaması durumunda gelir tablosunda ortaya çıkacak farklılıklar ve atıl kapasite için yapılması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 18 ve Tablo 19'da Üretilen mamullerin hepsinin satılması ya da hiç satılmaması durumunda gelir tablosunda ortaya çıkan farklılıklar gösterilmiştir. Tablolarda öncelikli olarak V.U.K.'nca Tam Maliyet yöntemine göre hazırlanan gelir tablosu gösterilmiştir. Mevcut hesap planına göre atıl kapasite 680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabında takip edilmektedir. Normal Maliyetin Mevcut hesap planına göre hazırlanan gelir tablosu Normal Maliyet (1) sütununda gösterilmiştir. Literatür kısımında belirtildiği üzere bazı çalışmalarda atıl kapasitenin faaliyet giderlerinin içinde raporlanması gerektiği belirtilmiştir.faaliyet giderleri kısmında raporlama yapılması durumunda ortaya çıkacak gelir tablosu Normal Maliyet (2) sütununda gösterilmiştir. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ise Normal Maliyet yönteminde ortaya çıkan atıl kapasite farkının Satışların Maliyeti grubunda raporlanması gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda yapılacak gelir tablosu ise Normal Maliyet(3) sütununda gösterilmiştir. İşletmenin ürettiği tüm malları 500.000 TL'ye satması, Faaliyet giderlerinin ise 100.000 TL olması durumunda gelir tablosunda ortaya çıkan farklılıklar Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18. Üretilen Mamullerin Tamamının Satılmasının Gelir Tablosuna Etkileri

Tümü Satılırsa	Tam Maliyet	Normal Maliyet(1)	Normal Maliyet(2)	Normal Maliyet(3)
Net Satışlar	500.000	500.000	500.000	500.000
Satışların Maliyeti	(234.800)	(218.400)	(218.400)	(234.800)
Brüt Satış K/Z	265.200	281.600	281.600	265.200
Faaliyet Gideri	(100.000)	(100.000)	(116.400)	(100.000)
Faaliyet K/Z	165.200	181.600	165.200	165.200
Çalışmayan Kısım Giderleri	0	(16.400)	0	0
Dönem K/Z	165.200	165.200	165.200	165.200

.

Tablo 18'e göre üretilen tüm mamullerin satılması durumunda Dönem K/Z'ında herhangi bir farklılık ortaya çıkmamaktadır. Ancak brüt satış K/Z'ı ve Faaliyet K/Z'ı tutarında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. V.U.K'na göre Tam Maliyet Yöntemi ile Y.F.R.Ç'ye göre hazırlanan Normal Maliyet (3) yönteminde gelir tabloları arasında farklılık yoktur. Ancak normal maliyet (3) yönteminde atıl kapasite satışların maliyetine yüklendiği için bir fark ortaya çıkmamaktadır. Ancak satışların maliyetine aktarılan atıl kapasite V.U.K'na göre K.K.E.G. olduğu için bu tutar için ertelenmiş vergi kaydı ve nazım hesap kaydı yapılması gerekmektedir.

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Tablo 19.Üretilen Mamullerin Hiç Satılmamasının Gelir Tablosuna Etkileri

Hiç Satılmazsa	Tam Maliyet	Normal Maliyet(1)	Normal Maliyet(2)	Normal Maliyet(3)
Net Satışlar	0	0	0	0
Satışların Maliyeti	0	0	0	(16.400)
Brüt Satış K/Z	0	0	0	(16.400)
Faaliyet Gideri	(100.000)	(100.000)	(116.400)	(100.000)
Faaliyet K/Z	(100.000)	(100.000)	(116.400)	(116.400)
Çalışmayan Kısım Giderleri	0	(16.400)	0	0
Dönem K/Z	(100.000)	(116.400)	(116.400)	(116.400)

Tablo 17 işletmenin ürettiği mamullerin hiç birini satamaması durumunda gelir tablosunun nasıl olacağını göstermektedir. Tam maliyet yönteminde atıl kapasiteye düşen Genel Üretim Giderleri de mamul maliyetine eklenmektedir. Ve mamuller satılmadığı sürece 152 Mamuller hesabında tutulmaktadır. Normal maliyet yöntemi ile Tam maliyet yöntemi arasında atıl kapasite kısmının dönem gideri yazılması hususunda farklılık bulunmaktadır. Tablo 17'de gözüken 16.400 TL'lik bu fazlalıkta buradan kaynaklanmaktadır. V.U.K.'a göre tam maliyet yöntemi benimsendiğinden 16.400 TL'lik bu fark V.U.K açısından K.K.E.G olacaktır. Bu durum ile ilgili yapılması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmektedir.

62X DAĞITILMAYAN GÜG	734 GÜG KAPASİTE FARKI	16.400	16.400

Atıl kapasiteye düşen kısım 734 GÜG Kapasite Farkı hesabından dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. Aktarım yapılırken Y.F.R.Ç.'nin belirttiği üzere satışların maliyeti grubuna Dağıtılmayan GÜG adı verilen bir hesap tanımlanıp atıl kapasite bu hesapta takip edilmektedir. Atıl kapasite V.U.K.'a göre K.K.E.G olarak tanımlandığından bununla ilgili nazım hesap kaydı yapılması gerekmektedir. İlgili kayıt aşağıda gösterilmektedir.

900 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler	901 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı H.	16.400	16.400

Vergi açısından kabul edilmeyen 16.400 TL'nin ertelenmiş vergi kaydı (16.400 x %20) ise aşağıda gösterildiği şekilde yapılacaktır.

284 Ertelenmiş Vergi Varlığı	691 Vergi Gideri/Geliri	3.280	3.280

AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ
Sayı: 58 Kasım - Aralık 2016
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi
ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Dünyası
Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat – KIRGIZİSTAN
http://www.akademikbakis.org



Yukarıda yapılan kayıtla maliyet yöntemleri arasında atıl kapasiteden dolayı ortaya çıkan vergi farklılığı da giderilmiş olmaktadır.

SONUÇ

Kapsamına göre maliyet sistemlerinde sabit giderlerin mamullere yüklenmesi ile ilgili yasal çerçevede iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. V.U.K tarafından uygulanması zorunlu kılınan tam maliyet yöntemi GÜG içinde bulunan sabit giderlerin tamamınım mamullere yüklenmesini belirtirken, Türkiye'de de uygulamaya konulan TMS/TFRS'ler (Y.F.R.Ç) tarafından kullanılması gerektiği belirtilen normal maliyet yönteminde sabit GÜG'lerin tamamı mamullere yüklenmemektedir. TMS 2: Stoklar Standardına göre normal maliyet yönteminde değişken üretim giderleri mamullere direkt yüklenirken, sabit üretim giderleri mamullere kullanılan kapasite ölçüsünde yüklenmektedir. Atıl kalan kısım ise mamullere yüklenmemekte doğrudan dönem gideri olarak raporlanmaktadır.
Saptanma zamanına göre maliyetleme yöntemlerinden öngörü maliyet yöntemini tercih eden işletmeler GÜG'leri mamullere yüklerken esnek bütçe sisteminden faydalanmaktadırlar. Bu yüzden kapsamına göre maliyet yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı konusunda bir sıkıntı ortaya çıkmamaktadır. Ancak maliyetlerini üretim tamamlandıktan sonra hesaplayan (Fiili Maliyet) işletmelerde kapsamına göre maliyetleme yöntemlerinde yapacakları tercihler GÜG dağıtımı esnasında önem kazanmaktadır. Tam maliyet yöntemini kullanan bir üretim işletmesi üretimle alakalı sabit ve değişken giderlerini ayrım yapmaksızın dağıtıma konu etmekte ve dağıtım sonucunda mamullere yüklemektedir. TMS 2: Stoklar standardının kapsamına göre maliyetlerden normal maliyet yöntemini tercih etmesi bu yaklaşımı olanaksız bırakmaktadır. Çünkü sabit ve değişken giderleri tek bir potada eriterek mamullere yükleme yapılması durumunda atıl kapasiteyi hesaplamak imkansız bir hal almaktadır. Bu yüzden yapılan bu çalışma da fiili GÜG'lerin normal maliyet yöntemine göre nasıl analiz edilmesi gerektiği incelenmiştir.
Genel üretim giderleri öncelikle analiz edilerek sabit, değişken ve yarı sabit yarı değişken olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Ardından yarı sabit yarı değişken giderleri kendi içinde sabit ve değişken gider olarak ayrıştırmak ve bu işlemlerden sonra sabit ve değişken giderleri ayrı ayrı dağıtıma konu etmek gerekmektedir. Normal maliyet yönteminde değişken üretim giderlerinin tamamının, sabit üretim giderlerinin ise kapasite kullanımı ile mamullere yüklenmesi gerektiği belirtildiğinden değişken GÜG dağıtımında herhangi ekstra bir işlem olmaksızın giderler mamullere yüklenmektedir. Ancak sabit GÜG'ler de durum farklı olacaktır. Sabit GÜG'ler de ister dağıtıma başlamadan önce isterse de üçüncü dağıtım sonucunda ortaya çıkan maliyet tutarları kullanılan kapasite ile oranlanarak mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Kullanılmayan kapasiteye ait kısmın ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak V.U.K. tam maliyet yöntemini benimsediğinden normal maliyet yöntemi ile ortaya çıkan atıl kapasiteyi gider olarak kabul etmemektedir. Bu yüzden normal maliyet yöntemi kullanıldıktan sonra atıl kapasite ile ilgili V.U.K ve ertelenmiş vergi açısından kayıtlar yapılması gerekmektedir.
Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartlarının yakın zamanda tüm işletmeler tarafından kullanıma başlanması planlandığından fiili giderlere göre maliyetleme yapan üretim işletmelerinin Normal Maliyet yöntemini kullanmaya başlaması gerekecektir. İşletmeler bu durum ile karşı karşıya kaldıklarında çalışmada belirtilen dağıtım



ve muhasebeleştirme yöntemlerini kullanarak fiili giderlerini normal maliyet yöntemine göre raporlayabilecektir.

KAYNAKÇA

Çakıcı, C. (2006). Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing). *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 102-111.

Özbek, C. Y. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS -2) Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış* , 77-102.

Akın, H., & Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi , 13* (1-2), 311-330.

Akdoğan, N. (2015). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (9. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA TAM MALİYET ve NORMAL MALİYETE GÖRE DÜZENLENEN GELİR TABLOLARI KARŞILAŞTIRMASI. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi , 17* (2), 223-246.

Arora, M. (2009). *Cost and Management Accounting: Theory, Problems and Solutions* . Mumbai: Himalaya Publishing House.

Atamanalp, M., Karcıoğlu, R., & Orhan, M. (2000). *Maliyet Muhasebesi.* Erzurum: Aktif Yayınevi.

Büyükmirza, K. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (16. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Badem, A. C., & Özbek, C. (2013). Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 STOKLAR Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları , 6* (2), 65-92.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm* (109), 51-68.

Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2006b). TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 1-7.

Boyar, E., & Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi. *Muhasebe -Finansman Araştırma ve Uygulama Dergis* , 83-91.

Bozkurt, O., Dokur, Ş., & Yıldırım, A. (2014). The Importance of Cost Calculation Method in the Accounting and Management of Turkish Operating Costs: A Research within the



Scope of TAS-2. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences , 4* (2), 38-46.

Bursal, N., & Ersan, Y. (2002). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama.* İstanbul: DER Yayınları.

Can, A. V. (2009). *Maliyet Muhasebesi.* Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Civelek, M., & Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi.* Ankara: Detay Yayıncılık.

Gökgöz, A. (2012). Kobi TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi , 14* (2), 243-258.

Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2010). TMS - 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi* , 109-127.

Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2009). TMS - 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* , 315-320.

Karakaya, M. (2004). *Maliyet Muhasebesi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Karapınar, A., & Eflatun, A. O. (2016). *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Uygulama ve Yorumları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaygusuz, S. Y., & Dokur, Ş. (2014). *Maliyet Muhasebesi.* Bursa: Dora Yayınevi.

Marşap, B., & Barışçı, A. (2014). TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi , 7* (1), 1-17.

Resmi Gazete. (1992). Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği.

Savcı, M. (2000). *Maliyet Muhasebesine Giriş.* Rize: Akademisyen Yayınları.

Senal, S., & Ateş, B. A. (2016). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Üretim İşletmelerinde Satılan Mamul Maliyeti Tablosu Üzerine Etkileri: Bir Üretim İşletmesi Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi* , 79-95.

Şener, R. (2004). *Maliyet Muhasebesi Unsurları.* Ankara : Gazi Kitabevi.

Türker, İ. (2010, Ocak). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış* , 105-120.



Tuğay, O., & Akın, O. (2013). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi : Burdur'da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi , 15* (2), 469-490.

Uyar, S. (2007). Denizli'de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (38), 132-146.

Yücel, S., Öncü, M. A., & Kartal, O. (2015, Ekim). Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konularında Yayınlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması). *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 39-66.

Yereli, A. N., Kayalı, N., & Demirlioğlu, L. (2012). Maliyet Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuat'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi* (110), 21-42.