

TAM MALİYET VE NORMAL MALİYET YÖNTEMLERİNİN UFRS (TFRS) VE BOBİ FRS'DEKİ DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

* Gürbüz GÖKÇEN ** Erkan ÖZTÜRK

Özet

Tam maliyet yöntemi güvenilir bir ölçümleme aracı olarak kabul edilmesi nedeniyle uzun yıllar boyunca birçok işletme tarafından kullanılmıştır. Bununla birlikte, maliyet ölçümlemesinde yöntemin eksik yanları zaman içerisinde tespit edilmiş ve alternatif yöntemler geliştirilmiştir. Günümüzde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) setinde ve bu setin Türkçe tercümesi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setinde maliyet ölçümlemesinin tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yöntemine göre yapılması gerektiği yönünde açıklamalara yer verilmektedir. Buna ek olarak, bağımsız denetime tabi olmakla birlikte TFRS setini uygulamayan işletmeler için hazırlanan BOBİ FRS setinde de normal maliyet yöntemine göre ölçümlemenin önerildiği görülmektedir. TFRS ve BOBİ FRS'de her ne kadar maliyet ölçümleme sistemi açısından normal maliyet yöntemi öneriliyor olsa da, normal maliyet yönteminin kullanılması durumunda maliyet kayıt sisteminin nasıl olması gerektiği konusunda her iki standart setinde de tatmin edici açıklamalar yer almamaktadır. Bu çalışmada, öncelikli olarak tam ve normal maliyet yöntemlerinin özellikleri vurgulanmış ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Ayrıca normal maliyet yönteminin nasıl bir maliyet kayıt sistemine sahip olması gerektiği TFRS ve BOBİ FRS'deki düzenlemeler çerçevesinde tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, Kapasite Farkı.

Jel Kodları: M40, M41, M42

INVESTIGATION OF THE FULL COST AND THE NORMAL COST METHODS IN THE FRAMEWORK OF THE IFRS (TFRS) AND THE BOBİ FRS REGULATIONS

Abstract

The full cost method has been used by many businesses for many years because it is regarded as a reliable measurement tool. However, the weaknesses of the method have been identified in the cost measurement and alternative methods have been developed over the years. Today, in the International Financial Reporting Standards (IFRS) set and in the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) set which is the Turkish translation of IFRS, it is explained that the cost measurement should be done according to the normal cost method instead of the full cost method. In addition, normal cost method is also suggested for cost measurement in BOBİ FRS set which is prepared for the enterprises that are subject to independent audit and don't apply TFRS. Even though the normal cost method is suggested for the cost measurement in TFRS and BOBİ FRS sets, there is not a satisfactory explanation in both standard sets about how cost recording system should be used if normal cost method is preferred. In this study, firstly, the characteristics of full and normal cost methods are emphasized and compared. Besides, how the normal cost method should have a cost recording system is discussed in the framework of TFRS and BOBİ FRS regulations.

Keywords: Full (Absorption) Costing, Normal Cost Method, Capacity Variance.

Jel Codes: M40, M41, M42

* Prof.Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı Başkanı, ggokcen@marmara.edu.tr

** Yrd.Doç.Dr., Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, erkan.ozturk@klu.edu.tr

GİRİŞ

Üretim işletmelerinde, mamul maliyetinin hesaplanmasında karşılaşılan başlıca problemlerden biri üretim maliyetlerinin mamul ile ilişkilendirilmesi problemidir. Bu problemin aşılabilmesi için üretim maliyetlerinin muhasebe kayıt sistemi içerisindeki sınıflandırması yeterli olamamaktadır. Bunun ötesinde, gerçeğe en uygun bir maliyet bilgisine ulaşabilmek için etkin bir maliyet ölçümleme sistemine de ihtiyaç duyulmaktadır.

Maliyetlerin ölçülmesi için başlangıçta, küçük ölçekte faaliyet gösteren işletmeler sipariş bazında maliyetlemeye olanak tanıyan sipariş maliyeti yönteminden yararlanmaktaydı. Ancak, izleyen yıllarda ve Sanayi Devrimi ile birlikte işletmelerdeki üretim tekniklerinde meydana gelen değişimler, sürece dayalı maliyetleme yaklaşımı olan safha maliyetleme yönteminden de yararlanılmasını gerekli kılmıştır. Maliyetlerin ölçülmesiyle ilgili olarak geliştirilen bu yöntemler hesaplama aritmetiği açısından fayda sağlıyorken, zaman içerisinde mamul maliyetlemesinin kapsamı ve zamanlaması ile ilgili olarak ortaya çıkan farklı görüşler, mamul maliyetinin yalnızca aritmetik işlemlerle değil, aynı zamanda farklı maliyetleme yaklaşımlarından da yararlanılmak suretiyle bir sistem yaklaşımı içerisinde hesaplanması gerektiği tanısını ortaya koymuştur. Etkin bir maliyet sistemi oluşturulması amacıyla geliştirilen bu yöntemler, bugünün muhasebe literatürü içerisinde geniş bir yer tutmaktadır. Ancak yöntemlerin uygulanması ile ilgili ulusal ve uluslararası muhasebe düzenlemeleri ölçeğinde bazı kısıtlamalar da bulunmaktadır.

Günümüzde başta Avrupa Birliği üyesi ülkeler olmak üzere Türkiye'nin de arasında yer aldığı birçok farklı ülkede tamamen veya kısmen benimsenip uygulanmakta olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), üretim maliyetlerinin ölçülmesi ile ilgili olarak "Normal Maliyet Yöntemi" ve "Standart Maliyet Yöntemi" olarak adlandırılan maliyetleme yöntemlerini ilke olarak önermektedir. Türkiye'de 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı da (BOBİ FRS) stok maliyetinin ölçülmesi ile ilgili olarak benzeri açıklamalar sunmaktadır. UFRS (Ülkemizde çevirisi TFRS olarak yayımlanmıştır.) ve BOBİ FRS'de bu yöntemlerin öneriliyor olması, kapsam açısından tam maliyet yerine normal maliyet yönteminden, zamanlama açısından ise fiili maliyet yöntemi yerine öngörüye dayalı maliyet yöntemlerinden biri olan standart maliyet yönteminden yararlanılması gerektiğini işaret etmektedir. Ancak, bu yöntemlerin önerilmesinin maliyet kayıt sistemi üzerindeki etkileri ve dolayısıyla finansal raporlar üzerindeki etkileri yeterince tartışılmamaktadır. Bu çalışmada, UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS kapsamındaki maliyet ölçümleme yöntemlerinin uygulanması ile elde edilecek olan hesaplama sonuçlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda değerlendirmeler sunulması amaçlanmıştır.

1. UFRS (TFRS) VE BOBİ FRS'DE ÖNERİLEN MALİYET YÖNTEMLERİNİN GELİŞİMİ VE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'de yer alan stoklar ile ilgili açıklamalarda, maliyet ölçümlerinin normal kapasite ölçüsü ile yapılması gerektiği belirtilmektedir. Üretim maliyetlerinin normal kapasite ile ölçülmesi ise, ölçümleme için oluşturulacak maliyet sisteminin normal maliyet adı verilen kısmi maliyet yöntemi ile birlikte uygulanması anlamına gelmektedir. Normal maliyet yöntemi, uygulama biçimi itibarıyla tahmini ve standart maliyet yöntemleri ile uyumlu bir bütün oluşturmaktadır (Needles, vd. 2013, 775; Öztürk, 2017: 49). Bu nedenle UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS setlerinde normal maliyet yöntemi ile birlikte standart maliyet yöntemi de öneri olarak sunulmaktadır (Gökçen vd., 2016: 224).

1.1. Maliyet Ölçümleme Sisteminin Gelişimi

Maliyet ölçülmesi yalnızca hesaplama açısından ele alındığında üretim tekniği açısından sipariş veya safha maliyeti yöntemlerine göre yapılmaktadır. Bununla birlikte, bu yöntemler uygulanırken hesaba katılacak maliyet kalemlerinin kapsamının ne olması gerektiği sorusuna uygun cevap aranması ve maliyetlerin zamanlı bilgi sağlamasının önemli bir ihtiyaç haline gelmesi farklı kombinasyonlara sahip maliyet yöntem bileşimlerini (maliyet sistemlerini) ortaya çıkarmıştır. Zaman içerisinde, maliyetlerin kapsamı açısından tam maliyet yöntemine ilave olarak kısmi maliyet yöntemlerinden ve maliyetlerin zamanlaması açısından ise fiili maliyet yöntemine ilave olarak öngörü maliyeti yöntemlerinden yararlanılmaya başlanmıştır. Geliştirilen bu yöntemler birbirlerinden tamamen bağımsız yöntemler olmadığı gibi, birbirlerini tamamlayıcı bazı özelliklere de sahiptir. Zira öngörü maliyeti yöntemlerinden yararlanılmaya başlanması, bugün normal maliyet yöntemi olarak adlandırılan yöntemin ortaya çıkışına da zemin hazırlamıştır.

1.1.1. Kısmi Maliyetleme Yöntemlerinin Ortaya Çıkışı ve Normal Maliyet Yönteminin Benimsenmesi

Tam maliyet yönteminin alternatif durumu bulunan kısmi maliyetleme yöntemleri; normal maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi, asal maliyet yöntemi ve süper değişken maliyet yöntemleri olarak

adlandırılmaktadır (Can, 2009: 149; Karakaya, 2014: 326). Bu yöntemler, üretim maliyetlerinden hangilerinin veya ne kadarının üretim maliyetine dâhil edilmesi gerektiği konusunda farklı görüşler sunmaktadır. Bu yöntemlerin her biri, maliyetleri üretime yüklenme biçimine göre direkt ve endirekt maliyetler olarak, faaliyet hacmi ile olan ilişki durumuna göre de değişken ve sabit maliyetler şeklinde ayırmakta ve kendi varsayımları doğrultusunda farklı sınıflamalara ait bu maliyet ölçülerini hesaplama aritmetiği içerisine dâhil etmektedir.

Bir maliyet ölçümleme sistemi içerisinde ilk kez Alexander Hamilton Church tarafından kullanılan tam maliyet yöntemi, değişken ve sabit ayrımı yapılmaksızın döneme ait üretim maliyetlerinin tamamını ilgili dönemde yapılan üretim maliyetine yükleyen bir yöntemdir (Büyükmirza, 2016: 498). Ancak; tam maliyet yöntemi, 1960'lerden itibaren bazı işletmeler tarafından hatalı sonuçlar verdiği gerekçesiyle kullanılmaktan vazgeçilmiş ve bu işletmelerde tam maliyet yöntemi yerine kısmi maliyetleme yöntemlerinden biri olan değişken maliyet yöntemi kullanılmaya başlanmıştır (Yükçü ve Atağan, 2012: 63). Kısmi maliyet yöntemlerinden bir diğeri olan normal maliyet yöntemi ise, bugün birçok otorite tarafından geçerliliği kabul edilen en etkili kısmi maliyet yöntemidir. Aynı zamanda normal maliyet yöntemi, UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'de tam maliyet yöntemine alternatif olarak sunulan tek yöntemdir.

Normal maliyet yöntemi, esas itibarıyla genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine öngörüye dayalı olarak yüklenmesinin sonucunda ortaya çıkmış bir yöntemdir (Öztürk, 2017: 27). Genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine öngörüye dayalı olarak yüklenmesi farklı kapasite ölçülerine göre gerçekleştirilen tahminler yardımıyla yapılabilmektedir. Kapasite türleri ise genellikle teorik kapasite, pratik kapasite, normal kapasite ve beklenen kapasite olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır (Büyükmirza, 2016: 527 – 529). Teorik kapasite, bir işletmenin hiç durmaksızın çalışması halinde ortaya çıkabilecek nihai üretim miktarı olarak tanımlanmaktadır ve ulaşılması olanaklı olmayan bir hedef koyduğundan dolayı uygulamada kullanılmamaktadır. Bunun yerine, kapasitede azaltma meydana getiren faktörlerin (izinler, hafta sonları, kesintiler, tatiller vb.) düşülmesi sonucu hesaplanan pratik kapasiteden yararlanılması daha gerçekçi sonuçlar elde edilmesine imkân vermektedir (Paranko, 1996: 470). Ancak; yine de, bir işletmenin ekonomik durum, piyasa ve rekabet koşulları vb. nedenlerden dolayı her zaman pratik kapasiteye ulaşamıyor olması, bu ölçünün kullanımını kısıtlamaktadır. Bu nedenle, işletmeler maliyet öngörülerini gerçeğe en uygun hale getirebilmek amacıyla hareketle genellikle ortalama kapasite ölçüsünü benimsemektedir. Ortalama kapasite, geçmiş dönemlerdeki konjonktürel dalgalanmaları en iyi şekilde yansıtabilecek ve gelecekteki üretim seviyesini en iyi şekilde belirleyebilecek bir kapasite ölçüsü olarak kabul edilmektedir (Barfield vd., 1994: 143).

Ortalama kapasite, normal şartlarda gerçekleşmesi beklenen üretim kapasitesini temsil ettiğinden normal kapasite olarak da adlandırılmaktadır. Genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine öngörüye dayalı olarak ve normal kapasite ölçüsü ile ilişkilendirilmesinin sonucunda ortaya çıkan maliyetleme yaklaşımına ise yararlanan kapasite türü nedeniyle "normal maliyetleme" adı verilmektedir (Hansen vd., 2009: 86; Horngren vd., 2012: 104; Needles vd., 2014: 776; Siegel ve Shim, 2000: 585). Bugün fiili maliyet yöntemiyle de entegre bir sistem oluşturması olanaklı hale gelmiş olan normal maliyet yönteminin teorik oluşumu normal maliyetleme yaklaşımına dayanmaktadır (Öztürk, 2017: 79, 80).

1.1.2. Kapasite Farkı Kavramının Ortaya Çıkışı ve Maliyetlerin Normal Kapasite Ölçüsü İle Ölçülmesi

Genel üretim maliyetlerinin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesinde normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılması durumunda, üretime öngörüye dayalı olarak yüklenen maliyetler ile üretim (veya dönem) tamamlandıktan sonra tahakkuk etmiş olan fiili genel üretim maliyetleri arasında mutlak bir fark meydana gelmektedir. Bu farkın sebeplerinden biri kapasite farkıdır. Çünkü genel üretim maliyetlerinin üretime yüklenmesinde geçmiş birkaç yılın ortalaması baz alınarak hesaplanan kapasite ölçüsünden yararlanılmaktadır ve cari dönemdeki fiili üretimin bu kapasitenin altında veya üzerinde gerçekleşmiş olması kuvvetle muhtemeldir. Bu nedenle, hesaplama katılan kapasite (normal kapasite) ile fiili kapasite arasındaki farktan kaynaklanan tutarsal farkın da hesaplanması ve maliyet kayıt sistemi içerisinde ayrıca izlenmesi gerekmektedir (Lanen vd., 2011: 601).

Öngörülen kapasite ile fiili kapasite arasında meydana gelen fark, normal kapasiteden fiili olarak eksik veya fazla yararlanmanın bir sonucudur. Buna göre, fiili kapasitenin normal kapasitenin altında gerçekleşmesi durumunda atıl bir kapasite meydana gelecektir ve yararlanılmayan kapasiteye isabet eden fark, olumsuz fark tutarı meydana getirecektir. Diğer yandan, fiili kapasitenin normal kapasitenin üzerinde gerçekleşmesi durumunda ise aşırı kapasite söz konusu olacaktır ve aşılın kapasiteye isabet eden fark, olumlu fark tutarı meydana getirecektir.

Kapasite farklarının hesaplanmasında esas itibarıyla yararlanılabilecek yöntemler tahmini ve standart maliyet yöntemleridir. Bu iki yöntemin maliyet öngörüsü için yararlandıkları tahmin yöntemleri her ne kadar birbirinden farklı olsa da, nihai olarak her iki yöntem de genel üretim maliyetlerinin öngörüye dayalı olarak saptanması amacıyla hizmet etmektedir ve her iki yöntemde de kapasite sapması hesaplanmaktadır. Diğer yandan; standart maliyet yöntemindeki

öngörülerin tahmini maliyet yöntemine kıyasla daha fazla bilimsel ölçülerle yapılıyor olması, yöntemin daha çok bilinen ve muhasebe standartlarınca da tercih edilen bir yöntem olmasına neden olmuştur.

Kapasite farkın hesaplanmasının normal maliyetleme ve standart maliyetleme yöntemleri ile yapılıyor olmasına karşın, bu yöntemlerin (öngörü maliyetlemesinin) bir ürünü olan normal maliyet yönteminin fiili maliyet yöntemi ile birlikte kullanılması da mümkündür. Diğer bir ifadeyle, normal maliyet yöntemi olarak adlandırılan ve kapasite farkını üretim maliyetinin dışında tutmayı amaçlayan yöntem, bugün hem öngörü hem de fiili maliyet yöntemleri ile birlikte kullanılabilir.

Normal maliyet yönteminde genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde ortalama kapasite ölçüsünden yararlanıldığından, yöntemin uygulanması ile ortaya çıkan olumlu veya olumsuz farkların uzun dönemde ortalamaya yaklaşması, yani sıfırlanmasını gerektirmektedir. Bu sebeple, normal maliyet yöntemine ilişkin geliştirilen bir kayıt sisteminde, bu varsayımın da göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Büyükmirza, 2016: 536).

1.2. Maliyet Kayıt Sisteminin Gelişimi

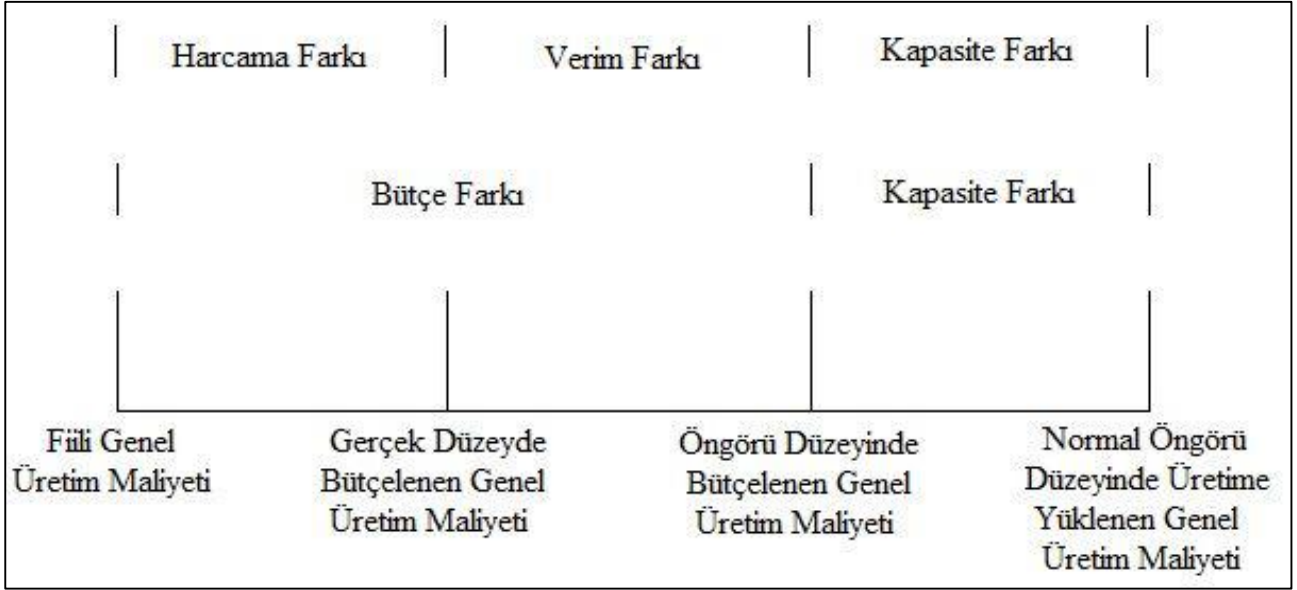
Maliyet kayıt sisteminde kullanılan en yaygın yöntem tam maliyet esasına dayanan yaklaşımdır. Bu yaklaşımda, üretimle ilgili maliyet unsurlarının tamamı stoklanabilmekte ve bilançonun aktifinde raporlanmaktadır. Ancak zamanla tam maliyet yöntemine olan güvenin azalması ile kısmi maliyet yöntemlerine dayalı kayıt yaklaşımları da benimsenmeye başlanmıştır. Kısmi maliyetleme esasına dayanan kayıt yaklaşımlarının tam maliyetleme yaklaşımından en önemli farkı, üretimle ilgili olmadığı varsayılan veya üretime katkısı göz ardı edilebilecek kadar önemsiz olduğu varsayılan bazı maliyet kalemlerinin üretim maliyeti dışında tutularak dönem maliyeti olarak kabul edilmesidir. Bu durumda, dönem maliyeti olarak ayrılan maliyet unsurları stoklanmayarak doğrudan kar veya zararla ilişkilendirilmektedir (Karakaya, 2014: 325).

1.2.1. Tam Maliyet Yöntemine Göre Kayıt

Tam maliyet yöntemini uygulayan bir işletmede, üretimle ilgili maliyet unsurlarının tamamı stoklanarak bilançonun aktifinde stoklar içerisinde raporlanmaktadır. Üretimi tamamlandıktan sonra satılan mamullerin maliyeti ise sonuç hesaplarına aktararak kar ya da zararla ilişkilendirilmektedir. Burada kaydedilen gider tutarı, satışı tamamlanmış mamullerden olduğu için kesinleşmiş bir giderdir ve kar veya zararın tespit edilmesinde geçerli bir muhasebe bilgisi sunmaktadır. Bu yönü ile tam maliyet yöntemi, gerçekleşmiş karın veya zararın tespit edilebilmesinde kullanılan etkili bir yöntem olarak değerlendirilmektedir. Ancak; stoklu çalışan bir işletmede tam maliyet yönteminden yararlanılıyor olması halinde, satılmayan stoklara yüklenen sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı bilançoda yer almaktadır. Şayet atıl kapasite söz konusu ise, yararlanılmayan (atıl) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetleri, faydası tüketilememiş bir maliyet unsuru olmasına karşın işletmenin varlıkları arasında raporlanmış olacaktır.

1.2.2. Normal Maliyet Yöntemine Göre Kayıt

Normal maliyet yönteminin öngörü maliyet yöntemleri ile bir arada uygulanması durumunda üretime öngörüye dayalı olarak yüklenen genel üretim maliyetleri ile fiili olarak tahakkuk eden genel üretim maliyetleri arasında meydana gelen farkların sebeplerine göre ayrıştırılması gerekmektedir. Fiili olarak tahakkuk eden genel üretim maliyeti toplamı ile üretime normal kapasite ölçüsünde öngörüye dayalı olarak yüklenen genel üretim maliyeti (tahmini veya standart düzeyde) arasındaki mutlak fark değişik sebeplere (harcama, verimlilik ve kapasiteden yararlanma) dayandırılabilir.



Şekil 1. Genel Üretim Maliyeti Farklarının Ayrımı

Kaynak: Horngren vd., 2012: 277; Öztürk, 2017: 42.

Harcama ve verim farkları, ilgili döneme ait farklar olup, dönem sonunda kar veya zararla ilişkilendirilmektedir. Diğer yandan; normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kapasite farklarının muhasebeleştirilmesinde izlenmesi gereken yol, teorik açıdan olumlu ve olumsuz farkların uzun vadede birbirlerini telafi edeceği ve sıfırlanacağı varsayımına dayanmaktadır (Büyükmirza, 2016: 536). Bu sebeple, dönemler boyunca hesaplanan sabit genel üretim maliyeti fark tutarları kar veya zararla ilişkilendirilmek yerine doğrudan bilanço hesapları üzerinde izlenmeli ve bilançoda raporlanmalıdır. Buna göre, olumsuz kapasite farkları bilançonun aktifinde “ERTELENMİŞ OLUMSUZ KAPASİTE FARKLARI” hesabında, olumlu kapasite farkları bilançonun pasifinde “ERTELENMİŞ OLUMLU KAPASİTE FARKLARI” şeklinde belirlenmiş hesaplarda izlenmelidir. Uzun dönemde bu hesapların sıfırlanabilmesi için, dönem sonlarında birbirlerinden mahsup edilmeleri de gerekmektedir (Öztürk, 2017: 54).

Teorik olarak sabit genel üretim maliyeti kapasite farklarının uzun dönemde sıfırlanması gerektiği varsayılmakla birlikte; uygulamada, bilanço kalemlerinin enflasyondan etkilenmesi, normal kapasitenin doğru tahmin edilememesi, maliyetlerin hatalı çözümlenmesi vb. sorunlar nedeniyle kapasite farkları hiçbir zaman sıfırlanamamaktadır (Büyükmirza, 2016: 537). Bu nedenle, söz konusu kapasite farkları bilançoda izlenmek yerine dönem sonlarında kar veya zararla ilişkilendirilerek dönem sonu itibarıyla sıfırlanmaktadır.

Normal maliyet yönteminde kullanılan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetleri mamul maliyetine dâhil edilip stoklanırken, atıl kalan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetleri dönem maliyetleri içerisinde izlenmektedir (Yereli vd., 2012: 27). Diğer bir ifadeyle, kar veya zararla ilişkilendirilerek doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu durumda, kapasite farkları dönem sonu itibarıyla kar veya zararla ilişkilendirildiğinden, birim maliyetlerde faaliyet hacmindeki değişimlerden kaynaklanan dalgalanmalar normal maliyet yönteminin kullanılması durumunda en fazla yılsonuna kadar aylık bazda önlenebilmektedir (Büyükmirza, 2016: 504).

1.3. UFRS (TFRS) VE BOBİ FRS’de Önerilen Maliyet Yöntemlerinin Faydaları, Sakıncaları

Tam maliyet yönteminin en önemli faydası, üretilen her bir mamulün bütün maliyet unsurları düşüldükten sonra bırakacağı karı gösterebiliyor olması iken; önemli bir sakıncası, indirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde karşılaşılabilecek subjektiflikten kaynaklanabilecek güvenilir veri problemi (Akdoğan, 2004: 41). Yöntemin diğer bir önemli sakıncası ise birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açmasıdır. Atıl veya aşırı kapasitenin ortaya çıktığı dönemlerde karşılaşılan bu durum, maliyetlerde bir değişim olmamasına karşın, farklı kapasite düzeylerinde farklı birim maliyetler hesaplanmasına ve buna bağlı olarak yöneticilerin yanlış kararlar almalarına neden olmaktadır.

Normal maliyet yöntemi, kullanılmayan (atıl) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetlerini mamul maliyeti içerisinde dâhil etmediğinden, birim maliyetlerde kapasite kullanım oranındaki değişimlerden kaynaklanabilecek dalgalanmalar da önlenebilmektedir (Blocher vd., 2008 :92). Böylelikle, atıl kapasite durumunda birim maliyetlerin yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlandırma yapılmasının da önüne geçilmektedir (Lazol, 2016: 232). Ancak, normal kapasitenin ve ölçü biriminin hatalı tespit edilmesi, genel üretim maliyetlerinin hatalı çözümlenmesi vb. bazı problemlerin oluşması, normal maliyet yönteminin hatalı sonuçlar vermesine neden olabilmektedir. Normal maliyet yönteminin standart maliyet yöntemi ile birlikte uygulanması halinde, maliyet girdileri bilimsel ölçülerle saptanacağından hatalı sonuçlara ulaşma riski de önemli ölçüde azalmaktadır.

2. UFRS (TFRS) VE BOBİ FRS'DEKİ DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

TFRS'deki Stokların muhasebeleştirme esaslarını düzenleyen TMS-2 Stoklar standardında; normal maliyete ilişkin aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde **“dönem gideri”** olarak kaydedilerek kar veya zararla ilişkilendirilir. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

BOBİ FRS'de ise Bölüm-6'da stoklara ilişkin muhasebeleştirme ilkeleri açıklanmıştır. Stoklara ilişkin bölümde tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde **tam maliyet yöntemi kullanılır**. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak **“Satışların Maliyeti”** kaleminde gösterilir. Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (**normal maliyet yöntemi**). Bu durumda 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 miktarıdır. Fiili üretim düzeyi 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”** kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Normal maliyet yönteminin kullanıldığı durumda, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (Gökçen vd., 2016: 223).

Yukarıdaki düzenlemelerde; TMS-2 Stoklar Standardında normal maliyet yönteminde düşük kapasite, atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin gider olarak sonuç hesaplarına aktarılacağı açıklanmaktadır. İşletmenin ürettiği mamullerin tamamının veya bir kısmının henüz satışı yapılmamış ise, dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinden dolayı stoktaki mamullerin maliyeti etkilenmeyecektir. Ancak; dağıtılmayan bu sabit genel üretim maliyetleri, kar veya zarar tablosunda gider olarak raporlanacaktır.

BOBİ TFRS Bölüm-6'da ise; düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde **“Satışların Maliyeti”** kaleminde gösterilmesi istenmektedir. TMS-2 Stoklar Standardı bu tür giderlerin Kar veya Zarar Tablosunda gider olarak gösterilmesi gerektiğini belirtirken, BOBİ FRS'de bir adım daha ileri gidilerek, **“Satışların Maliyeti”** kaleminde gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir.

BOBİ FRS'deki bu düzenleme, atıl kapasite ile çalışan işletmelerde üretimi yapılan mamullerin tamamının veya bir kısmının satılmayarak stokta kalması durumunda önemli problemlere neden olabilecektir. Şöyle ki; işletmede atıl kapasite ile üretim yapılması durumunda, üretilen mamullerin maliyetine sabit genel üretim giderlerinden pay verilmeyecektir. Maliyetlere yüklenemeyen bu tutarlar, üretilen mamullerin satılıp satılmadığına bakılmaksızın Kar veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kaleminde gösterilecektir. Mamullerin maliyeti ise Finansal Durum Tablosunda **“Stoklar”** kaleminde gösterilecektir. Üretilen mamullerin tamamının veya bir kısmının satılmaması

durumunda, Kar veya Zarar Tablosundaki ‘‘Satış Hasılatı’’ ya olmayacak, ya da satılan mamul miktarının satış bedeli kadar olacaktır. Ancak, Satış Hasılatından indirilecek Satışların Maliyetinde ise satılan değil üretilen mamullerin tamamına ait dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri yer alacaktır. Bu durum, tablodaki brüt karın eksi çıkmasına (zarar) ya da gerçekte olması gerekende daha düşük çıkmasına neden olacaktır.

Kar veya Zarar Tablosundaki Brüt Kar/Zarar bölümü işletmenin satışını yaptığı mamullerin satış hasılatı ile yine satışı yapılan mamullerin maliyetinin karşılaştırıldığı bölümdür. Satışı yapılmamış mamullerin maliyetine eklenen sabit genel üretim giderlerini içeren Satışların Maliyeti ile satışı yapılan mamullerin satış hasılatını karşılaştırarak Brüt Karı hesaplamak mümkün değildir. Bu Şekilde hesaplanacak Brüt Kar tutarı hiçbir anlam taşımayacaktır. Bu tutarı işletmenin finansal analizinde kullanmak ta işletme hakkında yanıtıcı yorumlar yapılmasına neden olacaktır. Durumu basit bir örnekle anlatacak olursak;

Örneğin (K) mamulü üretim ve satışını yapan Marmara Sanayi İşletmesi’nin 2017 yılına ilişkin gerçekleşen üretim giderleri aşağıdaki gibidir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	144 TL/adet
Direkt İşçilik Giderleri	192 TL/adet
Değişken Genel retim Giderleri	96 TL/adet
Sabit Genel retim Giderleri	90.000 TL/yıl
Satış Fiyatı	1.000TL/adet

İşletmede 2017 yılında 200 adet (K) mamulü üretilmiş olup, 50 adet (K) mamulü satılmıştır. İşletmenin 2017 yılı normal üretim kapasitesi 500 adettir.

İşletmenin Kar veya Zarar Tablosunda raporlayacağı Satışların Maliyetini (Satılan Mamul Maliyeti) ve Brüt Kar rakamlarının Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerine göre hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır:

- Tam Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti ve Brüt Kar

Dönemde üretilen 200 adet (K) Mamulünün Toplam Maliyeti: 176.400 TL

D.İ.M.M.G.	144 TL/adet x 200 adet = 28.800 TL
D.İ.G.	192 TL/adet x 200 adet = 38.400 TL
Değ. G..G.	96 TL/adet x 200 adet = 19.200 TL
Sabit G..G.	<u> = 90.000 TL</u>

Dnemsonunda Stokta Kalan 150 adet (K) Mamul Maliyeti: 132.300 TL

176.400 TL/ 200 adet = 882 TL/adet Birim retim Maliyeti

882 TL/adet x 150 adet = 132.300 TL D.S.Stoku Maliyeti

Satılan Mamul Maliyeti = 176.400 TL – 132.300 TL = 44.100 TL

Brüt Kar/Zarar = (50 adet x 1.000 TL) – 44.100 TL = 5.900 TL Kar

- Normal Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti ve Brüt Kar

İşletmenin 2017 yılı üretim kapasitesi 500 adet (K) mamulüdür. Ancak, 2017 yılında 200 adet (K) mamulü üretimi yapılmıştır. İşletmenin kapasite kullanım oranı (200 adet / 500 adet =) 0,40'dır.

Dönemde Üretilen 200 adet (K) Mamulünün Toplam Maliyeti: 122.400 TL

D.İ.M.M.G.	144 TL/adet x 200 adet = 28.800 TL
D.İ.G.	192 TL/adet x 200 adet = 38.400 TL
Değ. G.Ü.G.	96 TL/adet x 200 adet = 19.200 TL
Sabit G.Ü.G.	90.000 TL x 0,40 = <u>36.000 TL</u>

Dönemsonunda Stokta Kalan 150 adet (K) Mamulü Maliyeti: 91.800 TL

122.400 TL / 200 adet = 612 TL/adet Birim Üretim Maliyeti

612 TL/adet x 150 adet = 91.800 TL D. S. Stoku Maliyeti

Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G. : 90.000 TL x 0,60 = 54.000 TL

Satılan Mamul Maliyeti = (122.400 TL – 91.800 TL) + 54.000 TL = 84.600 TL

Brüt Kar/Zarar = (50 adet x 1.000 TL) – 84.600 TL = (34.600 TL) Zarar

Örnekte; tam maliyet yönteminde Brüt Kar 5.900 TL, normal maliyet yönteminde ise Brüt Zarar 34.600 TL hesaplanmıştır. BOBİ FRS'ye göre Kar veya Zarar Tablosu sunan işletme 34.600 TL Brüt Zarar raporlamak durumunda olacaktır. Bu yanıltıcı durum, kullanılmayan kapasiteye düşen 54.000 TL tutarındaki dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin satılmamış mamullere de yüklenmesinden, diğer ifade ile BOBİ FRS'ye göre "Satışların Maliyeti" kalemine dahil edilmesinden kaynaklanmaktadır.

BOBİ FRS'deki bu hüküm işletmeler hakkında yanıltıcı sonuçların raporlanmasına, raporlanan finansal tabloları kullanacak tarafların yanlış kararlar almasına neden olabilecektir.

Bu yanıltıcı durum, dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin Kar veya Zarar Tablosunda **Satışların Maliyeti kalemi yerine Esas Faaliyet Karı/Zararı bölümünde Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler** kaleminde raporlanması ile önlenilecektir. TMS-2 Stoklar Standardında bu tür sabit genel üretim giderlerinin gider olarak sonuç hesaplarına kaydedileceği belirtilmiştir. BOBİ FRS'deki Stoklar bölümünde, dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri için (Satışların Maliyeti yerine) gider olarak kayıt yapılacaktır şeklinde gerekli düzeltmenin yapılması uygun olacaktır.

3. SONUÇ

Maliyet ölçümlemesinde ve maliyet kayıt sisteminde uzun yıllar boyunca yararlanılmış olan Tam Maliyet Yöntemine getirilen bazı eleştiriler, işletmeleri tam maliyet yöntemi yerine alternatif yöntemler aramaya yöneltmiştir. Önceleri değişken maliyet yönteminden yararlanan işletmeler, bugün Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına olan yönelişin sonucunda maliyet ölçümlmelerini normal maliyet yöntemine göre yapmaya başlamışlardır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda ve bu setin Türkçe tercümesi olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda bahsi geçen "**Normal Kapasite**", işletmelerin maliyet ölçümlmelerini normal maliyet yöntemine göre yapmaları gerektiğine atıfta bulunmaktadır. Ancak UFRS (TFRS) setinde normal maliyet yönteminden yararlanılması halinde maliyet kayıt sisteminin nasıl bir düzenleme yapılması gerektiğine ilişkin yeterli açıklama sunulmamıştır.

TMS-2 Stoklar standardında geçmekte olan "Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur." ifadesi, aşırı kapasite durumunda ortaya çıkan olumlu kapasite farkının mamul maliyetinden indirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sonuç olumlu fark tutarının kar veya zararla değil, henüz satılmamış stoklar için ilgili stokların hali hazırda kayıtlı bulunduğu stok hesapları ile ilişkilendirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Ancak, burada belirtilen açıklamalar olumlu kapasite fark için geçerli olup, olumsuz kapasite farkının kar veya zararda hangi hesapla ilişkilendirilmesi gerektiği hususunda TMS-2 Stoklar standardında ihtiyaç duyulan açıklamalara rastlanmamaktadır.

BOBİ FRS seti Bölüm 6'da da normal maliyet yönteminden yararlanılması halinde sabit genel üretim maliyetlerinin normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dâhil edilebileceği, diğer bir ifadeyle normal maliyet yönteminin kullanılabilmesi belirtilmektedir. Yine aynı standartta geçen "Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır." ifadesi, TMS 2-Stoklar standardında geçmekte olan ve aşırı kapasite durumunda maliyet ölçümlemesinin nasıl yapılması gerektiğini belirten maddeye atıf yapmaktadır. Dolayısıyla; BOBİ FRS standardı uyarınca işletmelerin normal maliyet yönteminden yararlanıyor olması durumunda, aşırı kapasite sonucunda bulunacak olan olumlu fark tutarı ile ilgili yapılması gereken muhasebe kayıt esasları TMS-2 Stoklar standardı için yapılan açıklamalardaki gibi olacaktır.

TMS-2 Stoklar standardına göre normal maliyet yönteminden yararlanılması halinde atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla Tek Düzen Hesap Planı'nda "734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKI" adında bir hesap tanımlıdır. Ancak bu hesap, normal maliyet yöntemi ile birlikte standart maliyet yönteminden de yararlanılıyor olması durumunda kullanılabilir. Diğer bir ifadeyle, bir işletmenin normal maliyet yöntemi ile birlikte fiili maliyet yönteminden yararlanıyor olması halinde söz konusu hesabı kullanması mümkün olamamaktadır.

BOBİ FRS seti Bölüm 6'nın TMS-2 Stoklar standardından önemli bir farkı normal maliyet yöntemi ile birlikte fiili maliyet yönteminden de yararlanılmasına izin veriliyor olmasıdır. Bu farklılık gereği BOBİ FRS Bölüm 6'da atıl kapasite durumunda hesaplanan kapasite farkının "**Satışların Maliyeti**" kalemine aktarılarak kar veya zararlar ilişkilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak bu durumda, henüz satışı yapılmamış olan mamullerin atıl kapasite sebebiyle dönem gideri olarak ayrılan maliyeti de satışların maliyeti olarak sınıflandırılmaktadır. Böyle bir durum, dönem sonu itibarıyla çıkartılan kar veya zarar tablosunun (gelir tablosunun) finansal tablo kullanıcılarına hatalı bilgiler sunmasına neden olacaktır. Diğer bir ifadeyle, işletmenin stoklu çalışıyor olması halinde dönem sonlarında normal maliyet yöntemine göre düzenlenecek olan kar veya zarar tablosu mali analiz için istenen nitelikte bilgi sunamayacaktır. Bu durumun düzeltilmesi için olumsuz kapasite farklarının satışların maliyeti kalemi yerine Esas Faaliyet Karı/Zararı bölümünde "**Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler**" kaleminde raporlanması gerekli ve yeterlidir. Böylelikle; normal maliyet yönteminden yararlanılarak elde edilen ölçümleme sonuçları, finansal bilgi kullanıcılarına doğru bir şekilde aktarılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan (2004). “Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, 6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- BARFIELD, Jesse T.; RAIBORN, Ceciliy A.; KINNEY, Michael R. (1994). “Cost Accounting: Traditions and Innovations”, 2. Baskı, Minneapolis: West Publishing Company.
- BLOCHER, Edward J.; STOUT, David E.; COKINS, Gary; CHEN, Kung H. (2008). “Cost Management”, 4. Baskı, New York: McGraw-Hill.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil (2016). “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, 21. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- CAN, A.V. (2009). “Maliyet Muhasebesi”, 3. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- GÖKÇEN, Gökçen; ATAMAN, Başak; ÇAKICI, Cemal (2016). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M.; GUAN, Liming (2009). “Cost Management: Accounting & Control”, 6. Baskı, Cengage Learning.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; RAJAN, Madhav V. (2012). “Cost Accounting: A Managerial Emphasis”, 14. Baskı, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- KARAKAYA, Mevlüt (2014). “Maliyet Muhasebesi”, 6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- LANEN, William N.; ANDERSON, Shannon W.; MAHER, Michael W. (2011). “Fundamentals of Cost Accounting”, 3. Baskı, New York: McGraw-Hill.
- LAZOL, İbrahim (2016). “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Bursa: Ekin Yayınevi.
- NEEDLES, Belverd E.; POWERS, Marian; CROSSON, Susan V. (2013). “Principles of Accounting”, 12. Baskı, Cengage Learning.
- ÖZTÜRK, Erkan (2017). “Normal Maliyet Yöntemi”, Bursa: Ekin Yayınevi.
- PARANKO, Jari (1996). “Cost of Free Capacity”, Sayı: 46 – 47, s. 469 – 476.
- SIEGEN, Joel G.; SHIM, Jae K. (2000). “Accounting Handbook”, 3. Baskı, New York: Barron’s Educational Series.
- YERELİ, Ayşe N.; KAYALI, Nilgün; DEMİRLİOĞLU, Lale (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 110, s. 21 – 42.
- YÜKÇÜ, Süleyman; ATAĞAN, Gülşah (2012). “20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi”, *Muftav Dergisi*, Sayı: 2, s. 39 – 67.