

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**ATIL KAPASİTE MALİYETLERİ ANALİZİ VE TMS 2 STOKLAR
STANDARDINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

SENEM KARAÇAM

İstanbul, 2022

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**ATIL KAPASİTE MALİYETLERİ ANALİZİ VE TMS 2 STOKLAR
STANDARDINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

SENEM KARAÇAM

Danışman: PROF. DR. NEJAT BOZKURT

İstanbul, 2022

ÖZET

İşletmeler mamul dönüşüm sürecinde, üretimin aksamasına neden olabilecek birçok sorun ile karşılaşmaktadır. Bu durum, işletmelerin atıl kapasite ile çalışmasına neden olmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardına göre normal maliyet yönteminde atıl kapasite kavramı dikkate alınarak; sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine yüklenilmesi, kullanılmayan kapasiteye ait kısmın dönem gideri olarak dikkate alınması öngörülmüştür. Vergi mevzuatımızda ise, tam maliyet yönteminin uygulanması öngörülmektedir. Tam maliyet yöntemine göre, işletmeler atıl kapasite ile çalışıyor olsa bile tam kapasite çalışıyor olarak kabul edilir ve üretim maliyet unsurlarının tamamı mamul maliyetine yüklenilir. Dolayısıyla, işletmelerin atıl kapasite ile çalışması durumunda üretim maliyet unsurlarının tamamının üretim maliyetine yüklenilmesi, birim üretim maliyetlerinde bir artış sağlayacak ve finansal tablolara etki edecektir. Bu durum işletmelerin üretim maliyetlerinin atıl kapasite kavramıyla nasıl ilişkilendirilmesi gerektiğini göz önüne getirmiştir.

Araştırmanın amacı atıl kapasite kavramının incelenerek, işletmelerin atıl kapasite ile çalışması durumunda uygulanan maliyet hesaplama yöntemlerinin finansal tablolara nasıl etki ettiğini tespit etmektir. Uygulama kapsamında atıl kapasite ile çalışan üretim işletmesine ait veriler incelenmiş ve maliyet hesaplamaları yapılmıştır. Hesaplamalar sonucunda, finansal tablolar TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK'a göre karşılaştırılmıştır. Atıl kapasite kavramının üretim maliyetlerine nasıl etki ettiği, TMS 2 Stoklar Standardının atıl kapasite kavramını nasıl değerlendirdiği, vergi mevzuatımıza göre ne gibi farklılıklar olduğu açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Atıl kapasite, TMS 2 Stoklar Standardı, Normal Maliyet Yöntemi, Tam Maliyet Yöntemi

ABSTRACT

Businesses may encounter many problems that may cause production disruption during the product transformation process. This situation causes businesses to work with idle capacity. In the normal cost method according to the IAS 2 Inventories Standard, taking into account the concept of idle capacity; It is foreseen that the fixed general production expenses will be charged to the product cost according to the capacity utilization rate, and that the part of the unused capacity will be taken into account as a period expense. In our tax legislation, the application of the full cost method is envisaged. According to the full cost method, even if the enterprises are working with idle capacity, they are considered to be working at full capacity and all of the production cost elements are loaded on the product cost. Therefore, in the event that the enterprises operate with idle capacity, attributing all of the production cost elements to the production cost will increase the unit production costs and affect the financial statements. This situation brought into consideration how the production costs of enterprises should be associated with the concept of idle capacity.

The aim of the research is to examine the concept of idle capacity and to determine how the cost calculation methods applied in the case of enterprises working with idle capacity affect the financial statements. Within the scope of the application, the data of the production company working with idle capacity were examined and the cost was calculated. As a result of the calculations, the financial statements were compared according to IAS 2 Stocks Standard and Turkey tax procedure. It has been explained how the concept of idle capacity affects production costs, how IAS 2 Stocks Standard evaluates the concept of idle capacity, what kind of differences there are according to our tax legislation.

Keywords: Idle capacity costs, IAS 2 Stocks Standard, The Normal Cost Method, The Full Cost Method

ÖNSÖZ

Günümüzde teknolojinin gelişmesi ve rekabetin artmasıyla birlikte mali tabloların karşılaştırılabilir olma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ortak bir raporlama dilinin oluşturulması adına dünya çapında muhasebe ve finansal raporlama standartları benimsenmiş ve buna uygun olarak ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları yayımlanmıştır. Ancak TMS'ye göre öngörülen yöntemler ve Vergi mevzuatımıza göre uygulanan yöntemler arasında farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bu farklı yaklaşımların sonuçlarından birisi de işletmelerin atıl kapasite ile çalışması durumunda öngörülen maliyet hesaplama yöntemlerinin tablolara olan etkisidir. Atıl kapasite kavramının finansal tablolara olan etkisini araştırdığım bu çalışmamda bilgi ve tecrübesiyle beni yönlendiren tez danışmanım sayın Prof. Dr. Nejat Bozkurt'a, her aşamada destek olan Arş. Gör. Sibel Doğan'a, mesleki tecrübeleriyle beni aydınlatan YMM Doç. Dr. Mehmet Maşuk Fidan, Mustafa Pak ve Cemil Erdoğan'a, yüksek lisans sürecimde destek ve anlayışlarını esirgemeyen Mazars Denge yöneticilerime saygılarımı ve teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Son olarak, her zaman her konuda destekçim olan, yoluma ışık tutan sevgili annem Fikriye Karaçam, sevgili babam Aziz Karaçam'a ve kardeşlerime sonsuz saygılarımı ve sevgilerimi sunuyorum

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTARCT	ii
ÖNSÖZ	iii
TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1
1 MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1 Maliyet Muhasebesi Sistemi	3
1.2 Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları	4
1.3 Gider, Harcama ve Maliyet Kavramı	5
1.3.1 Gider Kavramı.....	5
1.3.2 Harcama Kavramı.....	6
1.3.3 Maliyet Kavramı.....	7
1.4 Üretim Maliyetini Oluşturan Unsurlar	8
1.4.1 İlk Madde ve Malzeme Gideri.....	9
1.4.2 İşçilik Giderleri.....	9
1.4.3 Genel Üretim Giderleri.....	11
1.5 Maliyet Yöntemleri	12
1.5.1 Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....	13
1.5.1.1 Tam Maliyet Yöntemi.....	14
1.5.1.2 Değişken Maliyet Yöntemi.....	15
1.5.1.3 Normal Maliyet Yöntemi.....	16
1.5.1.4 Asal Maliyet Yöntemi.....	19
1.5.2 Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri.....	19
1.5.2.1 Fiili Maliyet Yöntemi.....	20
1.5.2.2 Tahmini Maliyet Yöntemi.....	20
1.5.2.3 Standart Maliyet Yöntemi.....	20

1.5.3	Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri.....	21
1.5.3.1	Sipariş Maliyet Yöntemi.....	21
1.5.3.2	Evre (Safha) Maliyet Yöntemi.....	22
1.6	Maliyet Muhasebesi Açısından Kapasite Kavramın İncelenmesi.....	24
1.6.1	Kapasite Tanımı ve Önemi.....	24
1.6.2	Maliyetler Açısından Kapasite ve Ortaya Çıkış Nedeni.....	29
1.6.3	Kapasite Çeşitleri.....	33
1.6.3.1	Teorik Kapasite.....	33
1.6.3.2	Pratik Kapasite.....	34
1.6.3.3	Fiili Kapasite.....	36
1.6.3.4	Atıl Kapasite.....	37
1.6.3.5	Optimal Kapasite.....	39
1.6.3.6	Çalışma Derecesi.....	39
1.7	Vergi Usul Kanunu Açısından Stoklar ve Atıl Kapasite Kavramı.....	40
2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI ve STANDART AÇISINDAN ATIL KAPASİTENİN DEĞERLENDİRİLMESİ		
44		
2.1	Stoklar Standardının Amacı.....	44
2.2	Stoklar Standardının Kapsamı.....	44
2.3	Stoklar Standardında Genel Tanımlar.....	45
2.3.1	Stoklar.....	45
2.3.2	Net Geçekleşebilir Değer.....	47
2.3.3	Gerçeğe Uygun Değer.....	49
2.4	TMS 2 Stoklar Standardında Stokların Değerlemesi ve Stoklarla İlgili Maliyetler.....	51
2.4.1	Stokların Değerlemesi.....	51
2.4.2	Stoklarla İlgili Maliyetler.....	51
2.4.2.1	Satın Alma Maliyeti.....	52
2.4.2.2	Dönüştürme Maliyeti.....	53
2.4.2.3	Diğer Maliyetler.....	56
2.4.3	Maliyetlendirme Ölçüm Teknikleri.....	56

2.4.3.1 Standart Maliyet Yöntemi.....	57
2.4.3.2 Perakende Yöntemi.....	57
2.4.4 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	58
2.4.4.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	59
2.4.4.2 F.I.F.O (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi.....	59
2.4.4.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	60
2.5 TMS 2 Stoklar Standardında Atıl Kapasite Kavramı.....	62

3. ATIL KAPASİTE MALİYETLERİ ANALİZİ VE TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ÜRETİM

İŞLETMESİNDE UYGULAMA.....	75
3.1 Uygulamanın Amacı.....	75
3.2 Uygulamanın Kapsamı.....	75
3.3 Uygulamanın Yöntemi ve Tekniği.....	76
3.4 Uygulamanın Bulguları ve Değerlendirilmesi.....	76
3.4.1 İşletme Sektörüne Ait Bilgiler.....	76
3.4.2 İşletme Hakkında Genel Bilgiler.....	78
3.4.3 İşletmenin Maliyet Sistemi ve Üretimi Yapılan Ürünler.....	78
3.4.4 TMS'ye Göre Atıl Kapasitenin Maliyet Hesaplamalarına Etkisi.....	81
4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	92
KAYNAKÇA.....	97

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Kapsamına Göre Maliyet Yöntemlerinin Unsurları.....	14
Tablo 2: A Üretim İşletmesi Üretim Maliyetleri	14
Tablo 3: A Üretim İşletmesi Birim Maliyet Hesaplaması	15
Tablo 4: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Öğeleri.....	16
Tablo 5: Örnek İşletmeye Ait Veriler.....	66
Tablo 6: Örnek İşletmenin Kapasite Kullanım Oranına Göre Maliyet Hesaplamaları..	66
Tablo 7: Örnek İşletmeye Ait Maliyet Hesaplamaları.....	67
Tablo 8: Normal Maliyet ve Tam Maliyet Yöntemine Göre Karşılaştırılması.....	68
Tablo 9: İşletmenin Birinci Dönem İçin Üretim Bilgileri.....	70
Tablo 10: İşletmenin Kapasite Hesaplaması.....	70
Tablo 11: İşletmenin Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyetleri.....	71
Tablo 12: İşletmenin Ertelenmiş Vergi Etkisi Hesaplaması.....	72
Tablo 13: İşletmenin Atıl Kapasiteye Göre Tablo Karşılaştırması.....	73
Tablo 14: İşletmenin 2018-2019 Özel Hesap Dönemi Fiili Üretim Kg Miktarları.....	78
Tablo 15: İşletmenin Kapasite Kullanım Verileri.....	79
Tablo 16: İşletmenin 2018-2019 Özel Hesap Dönemi Üretim Unsurları.....	79
Tablo 17: İşletmenin Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri.....	80
Tablo 18: Normal Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplamaları.....	81
Tablo 19: Normal Maliyet Yöntemi ve Tam Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplamaları.....	82
Tablo 20: İşletmenin Kapasite Sapma Hesaplaması.....	83
Tablo 21: İşletmenin Ertelenen Vergi Tutarı	84

Tablo 22: İşletmeye Ait Diğer Veriler	84
Tablo 23: Uygulama Kapsamında İşletmenin TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK'a Göre Finansal Tablo Karşılaştırması.....	90



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Genel Üretim Maliyetleri.....	12
Şekil 2: Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	13
Şekil 3: Normal Maliyet Yöntemine Göre Giderlerin Yeri.....	17
Şekil 4: Safha Maliyet Süreci.....	23
Şekil 5: Normal Maliyet Yönteminde Maliyet Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri..	63



GİRİŞ

Üretim işletmelerinde finansal tabloların, finansal bilgi faydalanıcılarına doğru bilgiler sunabilmesi için maliyet hesaplama işlemlerinin doğru bir şekilde yapılması gerekmektedir. Maliyet hesaplamaları, dönem sonu vergi matrahı ve ödenecek vergi tutarını da doğrudan etkilemektedir.

Vergi Usul Kanununun 275. Maddesinde öngörülen maliyet hesaplama yöntemi tam maliyet yöntemidir. Tam maliyet yöntemi, işletme tam kapasite çalışsın veya çalışmasın tüm maliyet unsurlarının üretim maliyetine dahil edildiği yöntemdir. Ancak mamul dönüşüm sürecinde yaşanan elektrik kesintisi, makine arızaları, işçi kazaları vb. nedenlerle ortaya çıkan aksaklıklar işletmelerin atıl kapasite ile çalışmasına neden olmaktadır. İşletmelerin atıl kapasite ile çalışması durumunda giderlerin tamamının doğrudan maliyete yüklenmesi üretim maliyetlerinde ve birim maliyetlerde ilave bir artışa neden olacaktır. Türkiye Muhasebe Standardında benimsenen normal maliyet yöntemine göre, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderinin ise, kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetlerine yüklenilmesi öngörülmüştür. Bu durum gelir tablosunun sunuluşu açısından farklılıklar ortaya çıkarmış ve atıl kapasite kavramının nasıl değerlendirilmesi gerektiğini göz önüne getirmiştir.

Atıl kapasite kavramına açıklık getirmeyi, Türkiye Muhasebe Standartları ile atıl kapasite kavramının nasıl değerlendirilmesi gerektiğini, finansal tablolar arasında oluşan farklılıkları ve atıl kapasite kavramının maliyetlere olan etkisini açıklamayı amaçlayan bu araştırma, üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; maliyet sistemine, maliyet, gider ve harcama kavramlarının açıklanmasına, üretim maliyetini oluşturan unsurlara, maliyet hesaplama yöntemlerine, kapasite çeşitlerine ve maliyetler açısından kapasite kavramının incelenmesine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Türkiye Muhasebe Standardının amacı, kapsamı ve genel tanımları açıklanmış, maliyetlendirme ölçüm teknikleri, maliyet hesaplama

yöntemleri ve Türkiye Muhasebe Standardının atıl kapasiteye bakış açısı değerlendirilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan uygulama kısmında; Karadeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren üretim işletmesine ait veriler kullanılmıştır. İşletmenin sektörüne, maliyet sistemine ve üretimi yapılan ürünlere dair bilgilere yer verilmiştir. Atıl kapasiteyle çalışması dikkate alınarak, normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamaları yapılmış ve tam maliyet yöntemine göre hesaplanan gelir tablosu ile karşılaştırılmıştır. Son olarak, atıl kapasite kavramının maliyet hesaplamaları etkisi üzerinde değerlendirmeler yapılmıştır.



1. MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1 MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Maliyet muhasebesi endüstriyel faaliyette bulunan işletmelerin üretim yaptıkları mamullerin maliyetini belirleyebilmek için maliyet giderlerinin türlerini meydana geldikleri yerler itibariyle ve üretilen mamullerin türlerine göre takip etmek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır¹.

Maliyet muhasebesi, bir işletmenin üretim sürecini her safhada izleyerek, bu safhalarda ortaya çıkan üretim maliyetlerini belirleyen, kontrol eden, ölçen ve raporlayan bir sistemdir. Maliyet muhasebesi, işletmenin gidişatı hakkında, ürettiği mal/hizmetlerinin maliyetleri hakkında bilgi almak, dolayısıyla sonuçlarından işletme içinde faydalanılmak üzere gerçekleştirilir².

Maliyetle ilgili verilerin gerçekçi bir şekilde saptanması, tam ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi; mal ve hizmet üretimi faaliyetinde bulunan işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi ve yöneticilerin doğru kararlar alabilmesi için önemlilik arz etmektedir. Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin hatasız bir biçimde hesaplanabilmesi için de mal ve hizmet üretimi yapan işletmelerde maliyet sistemi oluşturulmalıdır³. İşletmelerde iyi bir maliyet sisteminin olması aşağıdaki faydaları sağlamaktadır.

- İşletme stoklarının ve maliyetlerin kontrolünü sağlar.
- Üretim maliyetinin doğru hesaplanmasına yardımcı olur.
- Bütçe planlama faaliyetlerine destek olur.
- İşletmenin kar veya zararının doğru tespit edilmesini sağlar.

Maliyet muhasebesi, ölçme ve hesaplama alt sistemlerinden oluşmaktadır. Bu nedenle üretilen mamul, yarı mamul ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasının yanı sıra bunların

¹ Süleyman Yüküçü “Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”, 9.Basım, İzmir: Altın Nokta Yayınevi, 2018, s.20.

² Ömer Dinçer ve Yahya Fidan, “İşletme Yönetimine Giriş”, Ekonomik Basım, İstanbul: Alfa Basım Yayınevi, 2011, s.328.

³ Rabia Özpeynirci ve Binnur Şirin “Endüstriyel Makine İmalatı Yapan İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması ve Bir Uygulama”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 20, Sayı 35, 2018, s.60.

muhasebe kayıtlarına alınması da önemlidir. Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 no.lu Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenen Tekdüzen Hesap Çerçevesi’nde yer alan 7 no.lu hesap sınıf içerisinde maliyet hesapları düzenlenmiştir⁴.

1.2 MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI VE AMAÇLARI

Maliyet Muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurları türleri, oluş alanları ve ilgili oldukları ürün ve hizmet türleri yönünden belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, sadece faaliyet kodları ve belirli bazı faaliyetler için değil, her tür üretim faaliyeti için maliyet hesaplamalarına olanak sağlamaktadır⁵. Üretilen mamullere ait giderlerin belirlenmesi, belirlenen giderlerin sınıflandırılması, ilgili merkezlere aktarımının sağlanıp, kontrollerin yapılması, mamul birim maliyetlerinin, satış tutarlarının belirlenmesi gibi işlemleri kapsayan ve yöneticilerin karar almasında yardımcı olan birçok amacı bulunmaktadır. Bu amaçları;

- Mamul maliyetlerinin doğru ve güvenilir olarak belirlenmesini sağlamak,
- Gider kontrolüne yardımcı olmak,
- Planlama sürecinde bilgilerin sağlanmasına destek olmak,
- İşletme tarafından alınacak kararlara yardımcı olmaktır diye

sıralayabiliriz.

Maliyet muhasebesinin en önemli amaçlarından biri olan mamul maliyetlerinin hesaplanmasında birçok sistem ve teknik bulunmaktadır. Maliyetlerin hesaplanmasında doğru teknik ve sistemin belirlenmiş olması işletmeler açısından önemlidir. İşletmelerde ürettikleri ürün, işletme büyüklüğü vb. nedenlerle farklılıklar mevcuttur. Dolayısıyla bu durumlar dikkate alındığında mamul maliyetlerinin hesaplanması yapılırken,

⁴ Gürbüz Gökçen, Hakan Çelenk ve Emre Horasan “Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları”, 2.Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2017, s.14.

⁵ Osman Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, 16.Basım, İstanbul:Türkmen Kitabevi,2018, s.6.

yöneticilerin doğru kararlar alabilmesi için uygun ve etkili teknik sistemin kullanılması işletmeler açısından yarar sağlayacaktır.

Gelişen ve değişen piyasada, üretim yapılırken karşılaşılan giderleri azaltmak daha kolay hale gelmiştir. Maliyet muhasebesi de giderler konusunda yöneticilere fikir sağlayıp, etkin bir gider planlamasına yardımcı olabilmektedir. Bu doğrultuda, işletmelerin daha düşük maliyetle kaliteli ürünler üretebilmesine olanak sağlamaktadır. Aynı zamanda, işletmelerin yeni bir ürün üretimine geçmesine, yeni hedefler belirlenmesinde, makine ve teçhizat yatırımları gibi kararlar almasında maliyet muhasebesi verileri önemli rol oynamaktadır. Genel olarak maliyet muhasebesinin amaçlarına bakıldığında, işletme içi kullanıcılara bilgi sağlamaya yönelik olmasıyla içe dönük muhasebe olarak nitelendirilebiliriz.

1.3 GİDER, HARCAMA VE MALİYET KAVRAMI

Gider, harcama ve maliyet kavramlarının birbirinden farklı anlamlar olmasına rağmen gündelik hayatta birbirinin yerine kullanılmaktadır. Maliyetin doğru hesaplanması için maliyeti oluşturan unsurlarında doğru çözümlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle gider, harcama ve maliyet kavramlarının ne anlama geldiğini ve kavramlar arasındaki ilişkileri açıklamakta faydalı olacaktır.

1.3.1 Gider Kavramı

Giderler belirli bir dönemin gelirlerinin elde edilmesi için katlanılan fedakarlıkları ifade ederler. Dolayısıyla giderler; belirli bir dönemin gelire uygulanan faydası tükenmiş maliyetlerdir⁶. İşletmelerin sürdürülebilirlik ilkesi gereğince varlıklarını devam ettirebilmeleri, gelir elde edebilmeleri adına tüketilen varlıkların değeri gider olarak adlandırılmaktadır.

İşletmelerin önemli amaçlarından birisi kar elde etmektir. Karı belirleyen önemli unsurlarda gelir ve giderdir. Bu doğrultu da işletmelerin faaliyetleri sürdürebilmesi için yapmış olduğu giderler dönem karının oluşumunda etkili olan önemli unsurlardan

⁶ Metin Saban, Necmettin Erdoğan, “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**”, 7.Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2017, s.22.

birisidir. Giderlerin, gider sayılabilmesi için işletmelerin faaliyetleri ile ilişik bağının olması gerekmektedir.

Açıklamadan da görüleceği üzere, kavramlar arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Para ile tabir edilen bir fedakarlığın maliyet veya gider olması, o fedakarlığın kendi niteliği ile bağlı olmayıp, bu fedakarlığın yapıldığı sorumluluk merkezinin işletme örgütündeki yeri ile ilgilidir. Örneğin, üretim departmanında oluşan amortismanlar üretilen mamulün maliyeti içerisine dahil edilirken, pazarlama departmanındaki amortismanlar ise gider olarak ilgili hesaplara devredilir⁷.

1.3.2 Harcama Kavramı

Herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin para cinsinden değeridir. Harcama kavramı ile ilgili olarak burada ödeme kavramını açıklamakta yarar vardır. Ödeme, nakit ya da nakit yerine kullanılan araçların veya diğer varlıkların satın alınan mal, hizmet ya da varlıkların karşılığı olarak veya bir borç ödemesi ya da zararın tazmini için işletmeden çıkmasıdır. Harcama kavramı, ödeme kavramını da içine alan daha geniş bir kavramdır. Harcamanın söz konusu olabilmesi için ödeme gerçekleşmiş olabilir veya bir ödeme vadide (borçlanma) harcama için yeterlidir⁸. Mal veya hizmet tüketimi sağlanamadan, herhangi bir edim karşılığı da olmaksızın katlanılan ödeme ve borçlanmalara harcama olarak adlandırabiliriz.

Harcama karşılığında elde edilen yararın, aynı dönemde tüketilmesiyle harcama gidere dönüşür. Harcama karşılığında kazanç sağlanan mal ve hizmetlerin yararının aynı dönemde tüketilmesi ile söz konusu harcamalar gider haline dönüşmektedir. Buna rağmen, harcama karşılığında edinilen mal ve hizmetin faydaları gelecek dönem veya dönemlerde tüketilecekse, harcamalar maliyete dönüşmektedir. Her harcama gider olmadığı gibi, her giderin harcamayla ilgisi olması da gerekmez⁹.

⁷ Fatih Çoşkun Ertaş, “Maliyet Muhasebesi TMS/TFRS İle Uyumlu”, 2 Basım, İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s.14.

⁸ Hasan Abdioğlu “Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları”, 3.Baskı, Bursa: Dora Yayınları, 2016, s.11-12.

⁹ Nalan Akdoğan, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, 10. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2018, s.9.

Harcamanın oluşumunda maliyet- gider kavramlarından hangisiyle ilişkili olduğu konusunda zaman faktörü etkili olmaktadır ve buna göre aşağıda ifade edilen bazı durumlarda değişkenlik göstermektedir¹⁰.

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

1.3.3 Maliyet Kavramı

Genel tanımıyla maliyet, işletmelerin faaliyet konusuna dahil olan mal ve hizmetin edinilebilmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal olarak ifade edildiği değerdir. Dolayısıyla işletme yöneticileri, kar durumu öğrenmek, fiyatları ve harcamaları analiz etmek, doğru kararlar verebilmek gibi birçok nedenle maliyet bilgisi isteyebilir. Maliyeti hesaplanması istenilen şeye maliyet objesi veya maliyet nesnesi denilmektedir. Maliyet objesi satın alınan bir mal veya hizmet, üretilen bir mamul veya hizmet, bir departman, bir proje, herhangi bir faaliyet olabilir. Maliyet sözcüğü tek başına anlamlı olmayıp, mutlaka amacı ifade eden bir maliyet objesi ile ifade edilmelidir¹¹.

Her fedakarlığı miktar ve değer olarak ölçme olanağı bulunmamaktadır. O halde maliyet “parasal olarak ölçülebilen fedakarlıklar” şeklinde tanımlanmalıdır. Fedakarlığın parasal olarak ölçülmesi halinde ise, maliyetin iki farklı şekilde tanımlanabilmesi olanaklı hale gelmektedir¹².

¹⁰ Salih Özel, “ **Maliyet Muhasebesi**” Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.37.

¹¹ Metin Saban, Necmettin Erdoğan, a.g.e., s.21.

¹² Osman Altuğ, a.g.e., s.15.

- İlk şekliyle maliyet, “bir mal veya hizmeti satın alabilmek için elden çıkarılan nakit veya herhangi bir varlığın değeri, mal üretiliyor ise, üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal değeridir.”

- İkinci şekliyle maliyet ise, “bir mal veya hizmeti elde edebilmek için kullanılan kaynaklarla elde edilebilecek diğer mal ve hizmetlerden en değerlisidir.” Maliyetin bu şekliyle tanımının ortaya çıkarıldığı kavrama alternatif ya da fırsat maliyeti adı verilir.

Maliyet kavramı, işletmelerin ömrünün süreklilik ilkesi gereği sonsuz olduğu ve dönemsellik ilkesi gereği de sonsuz olan ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve bu belli dönemlerin sonuçlarının bağımsız olarak hesaplanması ihtiyacından ortaya çıkmaktadır. Sonsuz kabul edilen işletme ömrünün sonunda bütün gider ve gelirler karşılaştırıldığında gerçek durum ortaya çıkacaktır. Ancak, işletmelerin yönetilebilmesi için daha kısa sürelerle ihtiyaç olması, dönemsellik kavramını ortaya çıkarmış, bu kavram da maliyet ve gider tanımlamalarının yapılması gerekliliği doğurmuştur¹³.

1.4 ÜRETİM MALİYETİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR

Üretim maliyeti kavramı genel işletme maliyetlerinden daha dar kapsamlı olup üretim nedeniyle oluşan maliyetlerdir. Üretim maliyetlerinin denetimi ve olabilecek en düşük düzeyde tutulabilmesi için sürekli izleme ve ölçme çalışmaları yaparak, maliyet düşürücü yöntem araştırmaları yapmak üretim yöneticisinin görevleri arasındadır¹⁴.

Üretim maliyetini oluşturan unsunlar;

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
 - Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri
- İşçilik Giderleri
 - Direkt İşçilik Giderleri
 - Endirekt İşçilik Giderleri

¹³ Engin Yarbaşı, “**Maliyet Muhasebesi**”, 1. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s.7.

¹⁴ Muazzez Babacan, “**İlkeler ve İşlemlerle İşletme**”, Üretim İşlemler İşlevi, Muazzez Babacan, 4. Basım, Ankara: Detay Yayınları, 2017, s.385.

- Genel Üretim Giderleri

olarak ele alınmaktadır. Üretimi yapılan mamullerin maliyetlerinde kullanılan DİMM, DİS, GÜG üretim maliyetlerinin unsurlarını oluşturmaktadır.

1.4.1 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretilen mamulün doğrudan bünyesine giren, mamulün özünü oluşturan maddedir. Bir mamulün içerisinde kaç birim veya toplam üretimin içerisinde ne kadar ilk madde ve malzeme olduğu kolayca hesaplanabilmektedir. Örnek olarak, tişört üretimindeki kumaş, mamulün direkt ilk madde ve malzemesidir. Direkt İlk Madde ve Malzeme giderlerinin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

- Ürünün temel yapısını oluşturması,
- Ürün için ne kadar kullanıldığı dağıtım yapmadan direkt olarak belirlenebilmesi ve
- Ekonomik açıdan da anlamlı olması.

D.İ.M.M. dışında kalan madde ve malzemeler ise endirekt olarak adlandırılmaktadır. Endirekt ilk madde ve malzemeler, yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri olarak ayrılmaktadır.

Yardımcı maddeler üretim bünyesinde yer almakla birlikte bir ürüne ne kadar isabet ettikleri doğrudan doğruya hesaplanamayan ve ürünün esas unsurunu oluşturmayan ilk madde ve malzemelerdir. Bunlara örnek olarak masa üretiminde kullanılan tutkal, çivi gibi ilk madde ve malzemeleri verebiliriz. Bir de üretimin bünyesinde yer almamakla birlikte üretimde kullanılan makinelerin çalıştırılmasında kullanılan gres yağları ve matkap uçları gibi ilk madde ve malzemeler vardır. Bunlar da işletme malzemesi olarak adlandırılır¹⁵.

1.4.2 İşçilik Giderleri

Mamulün maliyetinde esas üretim yerine doğrudan yüklenilen, mamulün üretiminde doğrudan faaliyette bulunan işçilerin maliyetidir. Üretim ile doğrudan nitelendirilemeyen

¹⁵ Nihat Küçükşavaş “Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”, 2.Basım, İstanbul: Kare Yayınları, 2006, s.137.

işçilik giderleri ise endirekt işçilik giderleri içerisinde. Direkt işçilik giderine örnek olarak, tişört üretimi yapan bir firmada dikim bölümünde çalışan işçinin ücreti direkt işçilik gideridir.

Bir ürünü veya hizmeti üretmek için kullanılan emek miktarı fiziksel olarak ölçülebiliyorsa, bu ürünün üretimdeki işçilik maliyeti doğrudan direkt işçilik gideri olarak üretim maliyetine yüklenir.¹⁶ İşletmelerin zaman zaman yaptıkları fazla mesai ödemeleriyle ilgili olarak direkt ve endirekt gider ayırımı yapılması da gerekebilir. İşletmelerin çeşitli nedenlerle olağan mesai saatleri dışında üretim yapmaları durumunda işçilere normal ücret ödemesi dışında ek ödemeler de yapılır. Buna genellikle ücretin zamlı kısmı denir. Her ne gerekçeyle olursa olsun işçilere fazla mesai nedeniyle ödenen normal ücretler direkt nitelendirilir ve ilgili mamullerin maliyetine doğrudan yüklenir. Fazla mesai ücretinin zamlı kısmı ise, konuyla ilgili oluşan yaygın kurama göre, fazla mesai yapmanın gerekçesine bağlı olarak direkt veya endirekt olarak ayrıştırılır. Buna göre; özel bir sipariş için yapılan fazla mesai nedeniyle ortaya çıkan fazla mesai ücretinin zamlı kısmı direkt niteliktedir, doğrudan ilgili siparişe yüklenir. Genel talebi karşılamak veya stok için yapılan üretimle ilgili fazla mesai ücretinin zamlı kısmı ise endirekt nitelikte kabul edilir¹⁷.

Endirekt işçilikler de, endirekt madde giderlerinde olduğu gibi, dolaylı olarak mamul maliyetlerine yüklenebilmektedirler. Bu tür işçiliğe örnek olarak, atölye şefinin ücreti verilebilmektedir. Atölyede değişik mamuller değişik kişilerce dikildiğinden, atölye şefinin ücretini bölüştürmek bazı dolaylı yöntemlerce mümkün olmaktadır¹⁸.

Esas üretim yerinde çalışan işçilik giderleri 720-Direkt İşçilik Giderleri hesabında, endirekt işçilik giderleri ise, 730-Genel Üretim Giderleri hesabında kayıtlara alınmaktadır.

¹⁶ Colin Drury, "Management and Cost Accounting, Tenth Edition", Cengage Learning Emea, Hampshire, 2018, s. 24

¹⁷ Kadir Gürdal "Maliyet Muhasebesi", Ankara: Siyasal Kitabevi, 2019, s.59.

¹⁸ Engin Yarbaşı, a.g.e., s.33.

1.4.3 Genel Üretim Gideri

Mamul veya hizmete doğrudan yüklenemeyen, DİMM, direkt işçilik giderleri dışında kalan maliyetlerdir. Doğrudan yüklenememesi nedeniyle, çeşitli dağıtım anahtarları ve yöntemleri ile üretim maliyetlerine aktarılmaktadır.

Genel üretim maliyetlerinin bir kısmının üretim işlevi ile ilgisi yoktur. Ancak bunlar, üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan maliyetlerdir. Bunlara örnek olarak fabrika binasının amortismanlarını veya kirasını, üretimde kullanılan makine ve teçhizatların amortismanlarını ve üretimde kullanılan elektrik giderlerini verebiliriz¹⁹.

Genel üretim giderlerinin temel özellikleri aşağıdaki gibidir²⁰.

- Üretilen mamulle ilişkileri endirektir,
- Değişkenlik açısından karma yapıya sahiptirler,
- Dönemler arası farklılık gösterebilirler,
- Kontrol sorumlulukları çeşitli birimlere dağılır,
- Fiili tutarları için genellikle yıl sonunun beklenmesi gerekir. Bu nedenle

bu giderlerin önceden belirlenen GÜG oranı ile maliyete yüklenmesi, fiili tutarları belirlendikten sonra farkların kapatılması yaygın bir uygulamadır.

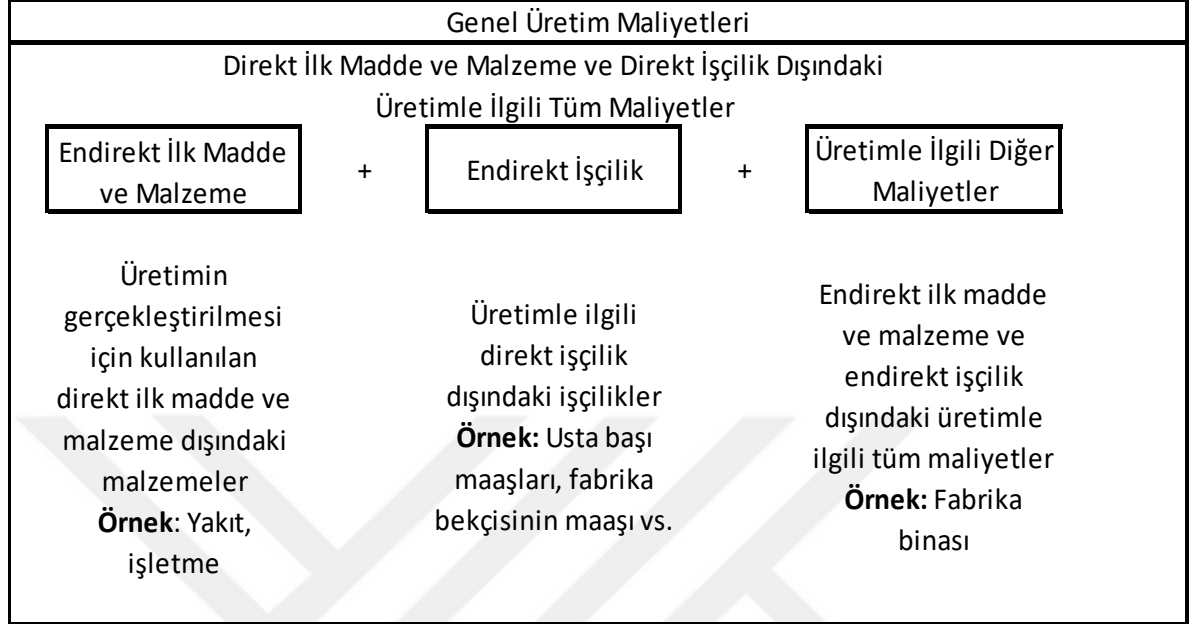
Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri mamullere doğrudan yüklenebildiğinden herhangi bir dağıtım sorunu yaşanmaz. Fakat genel üretim maliyetleri birçok maliyet kaleminden oluştuğundan ve çoğunlukla da esas üretim yerleri dışında ortaya çıktığından mamullere yüklenmesi çeşitli aşamalardan geçer. Geleneksel anlamda bu maliyetler mamullere üç aşamada yüklenir. Birinci aşamada (1. Dağıtım) maliyetler maliyet yerlerinde dağıtılır. İkinci aşamada (2. dağıtım) hizmet bölümlerine ait maliyetler esas üretim bölümlerine dağıtılır. Bu aşamada basit (direkt), kademeli, matematiksel, planlı, karşılıklı veya başka yöntemden yararlanılır. Üçüncü aşamada ise esas üretim bölümlerinden mamullere (3. Dağıtım) yükleme yapılır. Üretim miktarı, makine saati,

¹⁹ Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s.25.

²⁰ İbrahim Lazol “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Bursa: Ekin Yayınevi, 2016, s.29.

direkt işçilik saati, direkt işçilik maliyeti, DİMM maliyeti gibi ölçüler üçüncü aşamada dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir²¹.

Şekil 1: Genel Üretim Maliyetleri



Kaynak: Küçüksavaş, a.g.e., 2006, s. 26.

İşletmelerin finansal tabloları doğru bir şekilde yorumlanabilmesi için genel üretim giderlerinin doğru bir şekilde maliyetlere aktarımının yapılması gerekmektedir. Bu durumda genel üretim giderleri sınıflandırmaları doğru yapılarak, maliyet taşıyıcılarına yüklenmesi ve mamul maliyetlerine aktarılması önem arz etmektedir.

1.5 MALİYET YÖNTEMLERİ

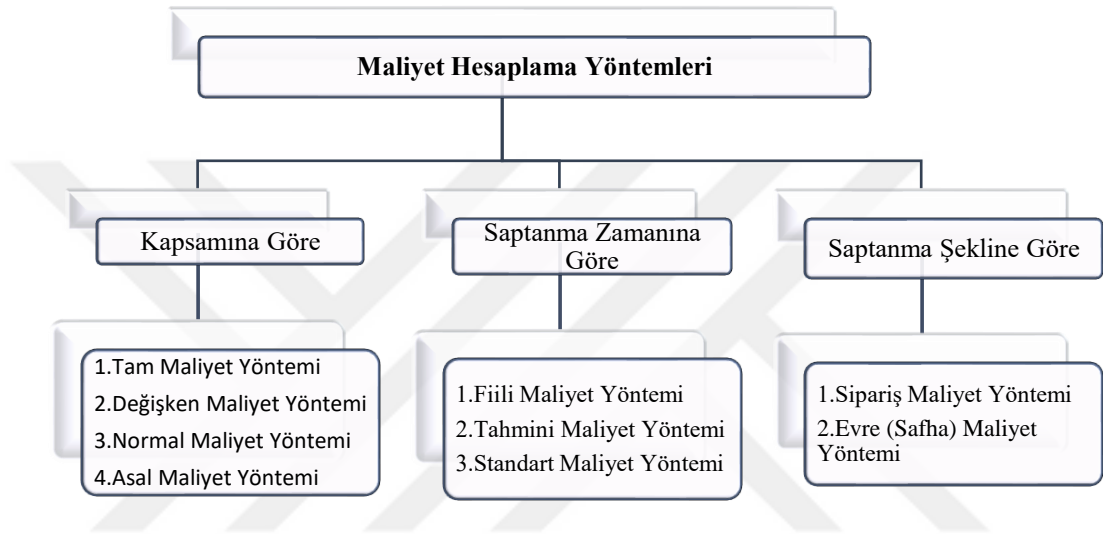
Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama metotların bir arada kullanılmasından oluşur. Çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden maliyet sistemleri ortaya çıkar.

Maliyet yöntemlerinin meydana gelişi, gerek uygulamacılar gerekse işletmecilik açısından bilançonun uzun zaman işletme faaliyetlerini tam anlamıyla yansıtmadığı

²¹ Azzem Özkan, "Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 25, 2006, s. 109-110.

düşüncesinin anlaşılması sonucu gerçekleşmiştir. Bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı, daha gerçekçi ve olabildiği ölçüde doğru belirlenmek istenmesinin sonucu olarak önce kar zarar cetveline ilgi duyulmuştur. Daha sonra ise gelir ve giderlerin detaylı bir biçimde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapılarak, işletme sonuçlarının izlenmesinin amaçlanmasına bağlı olarak maliyet prensipleri ve maliyet yöntemleri ortaya çıkmıştır²².

Şekil 2: Maliyet Hesaplama Yöntemleri



1.5.1 Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Tam maliyet yönteminde genel üretim giderleri sabit ve değişken olarak ayrılmaksızın tamamının üretim maliyetine dahil edilmesi, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak hesaplanmasını ortadan kaldırmaktadır. Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak hesaplanması normal maliyet yöntemi ve değişken maliyet yöntemi için önemlidir. Asal maliyet yönteminde ise genel üretim giderleri hesaplamaya dahil edilmemektedir.

²² Osman Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, 11 Basım, İstanbul: Evrim Yayınevi, 1996, s.11. Aktaran: Ali İhsan Akgün, “Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 2010-35-64, s.38.

Tablo 1: Kapsamına Göre Maliyet Yöntemlerinin Unsurları

	Tam Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Asal Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme	X	X	X	X
Direkt İşçilik Giderleri	X	X	X	X
Değişken GÜG	X	X	X	-
Sabit GÜG	X	-	Kapasite Kullanım Oranına Göre	-

1.5.1.1 Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet sisteminde üretim unsurlarının tamamı mamul maliyetine yüklenir. Genel yönetim, pazarlama, satış ve dağıtım ile finansman giderleri gibi üretim dışında kalan giderler mamul maliyetine yüklenmeyip doğrudan doğruya dönem gideri olarak kabul edilir.

Tam maliyet yönteminde, mamul maliyeti hesaplaması yapılırken önce direkt giderler yüklenilmekte, daha sonra da endirekt giderler bazı ölçülere göre maliyete aktarılmaktadır. Bu yöntem ile üretilen bir mamulün maliyeti, DİMM giderlerini, direkt işçilik giderlerini ve endirekt gider niteliğinde olan genel üretim giderlerini oluşmaktadır. Bu yönteme ait aşağıda örnek gösterilmiştir.

Örnek: A üretim işletmesinin aylık normal üretim kapasitesi 100.000 kg'dir. Ağustos ayında 90.000 kg üretim yapmış olup, 85.000 kg mamulü satmıştır. Firmanın Ağustos ayına ait üretim verileri aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: A Üretim İşletmesi Üretim Maliyetleri

	TUTAR
DİMMG	85.000
DİG	120.000
GÜG	90.000
Toplam	295.000

İşletme tam maliyet yöntemini uyguladığında yukarıdaki bilgiler doğrultusunda maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: A Üretim İşletmesi Birim Maliyet Hesaplaması

	TUTAR (TL)	ÜRETİM MİKTARI (KG)	BİRİM MALİYET (TL/KG)
DİMMG	85.000	90.000	0,94
DİG	120.000	90.000	1,33
GÜG	90.000	90.000	1,00
Toplam	295.000		3,28

Yapılan hesaplardan da görüleceği üzere tam maliyet yönteminde birim maliyet hesaplaması yapılırken, üretim unsurlarının tamamı dahil edilerek hesaplanmıştır. SGÜG maliyete yüklenirken, işletmenin aylık üretim kapasitesi dikkate alınmamıştır.

Bu yöntemin sakıncası, indirekt giderlerin üretim maliyetlerine yüklenmesinde yararlanılan dağıtım ölçülerinin bazen subjektif olmasıdır. Ayrıca sabit üretim giderlerinin çalışma hacmiyle bağlantısı olmadığı için, bu giderlerin mamul birimi başına düşen payının üretimin fazla olduğu dönemlerde az, üretimin azaldığı dönemlerde ise, çok olmasına neden olur²³.

1.5.1.2 Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemine göre, giderler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve maliyeti hesaplanan birimlere sadece değişken giderler yüklenmektedir. Bu yöntem ile DİMM giderlerinin, direkt işçilik giderlerinin ve genel üretim giderlerinin yalnızca değişken kısmı dikkate alınmaktadır.

İşletmenin satış gelirlerinden, satışlara yüklenen değişken maliyet ve giderler çıkarılarak toplam katkı payına ulaşılır. Sabit nitelikteki genel üretim maliyetleri ile sabit nitelikteki dönem giderlerinin tamamı, dönem gideri olarak toplam katkı payından

²³ Fatih Coşkun Ertaş, a.g.e., s.252.

çıkarıldığında dönemin karına ulaşılır. Bu yöntemde sabit nitelikteki genel üretim maliyetleri, üretilen mamul maliyetine dahil edilmediğinden mamul ve yarı mamul stoklarında sabit genel üretim maliyetleri yer almazlar²⁴.

Tablo 4: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Öğeleri

	Üretim Maliyeti	Dönem Gideri
Direkt İlk Madde ve Malzeme	X	-
Direkt İşçilik Giderleri	X	-
Değişken GÜG	X	-
Sabit GÜG	-	X

Başlangıçta genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayıran bu yöntem, planlamada, ürün fiyatlarının hesaplanmasında, başabaş noktası belirlemede, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını değerlemede ve yönetim kararlarının alınmasında etkili olmaktadır. Değişken maliyetlerin etkisi rahatça gözlemlenerek ve sabit maliyetler dağıtılmadığı için dağıtımda söz konusu olabilecek hataların da ortadan kaldırılmasıyla alınacak kararlarda faydalı olur²⁵.

1.5.1.3 Normal Maliyet Yöntemi

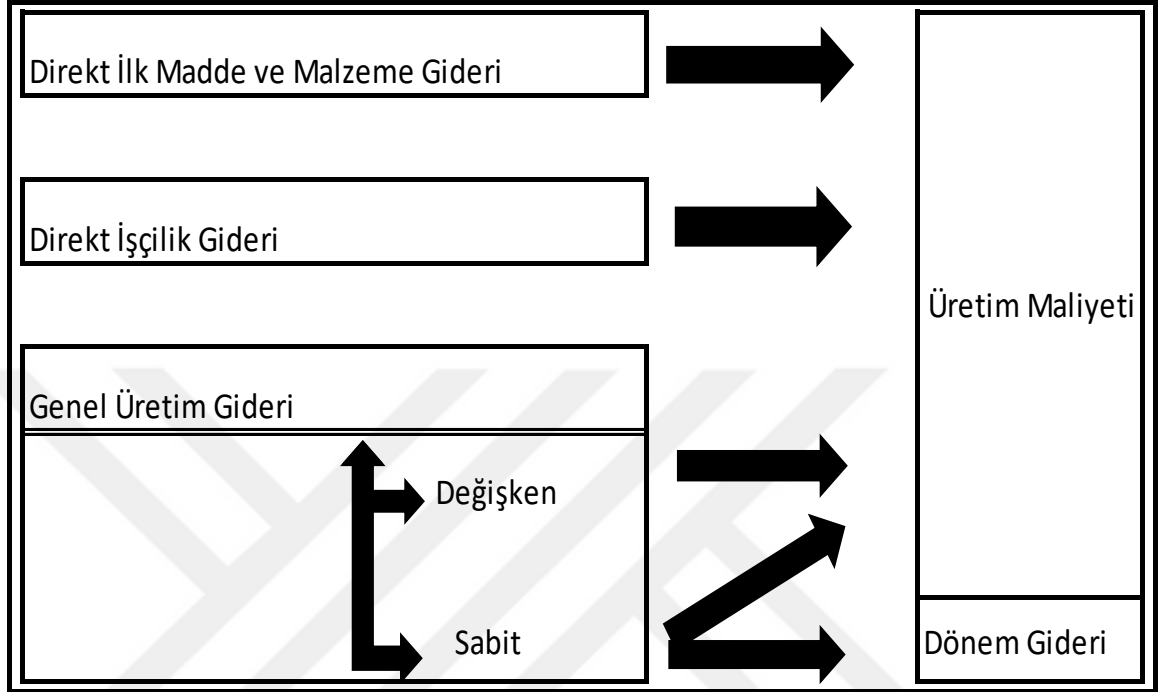
Normal maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin KKO göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır. Üretilen mamullerin maliyetleri hesaplanırken; DİMM giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderleri ise KKO göre maliyetlere yüklenmektedir. Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri dönem gideri hesaplarına aktarılır.

²⁴ Gürbüz Gökçen, Hakan Çelenk ve Emre Horasan, s.104.

²⁵ Ayşe N. Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demiroğlu, “**Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: Tms2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması**”, Mali Çözüm Dergisi, Mart Nisan 2012, s.25.

Diğer bir ifadeyle, sabit genel üretim giderleri kısmı kapasite kullanım oranları dikkate alınarak dağıtımı yapılırken, değişken üretim giderleri direkt üretim maliyetine dahil edilmektedir.

Şekil 3: Normal Maliyet Yöntemine Göre Giderlerin Yeri



Genel üretim giderlerinin normal maliyet yönteminde dağıtımı, öncesinde tahmini yapılan GÜG oranı yüklenme oranı ile yapılmaktadır.

Normal maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin önceden belirlenen (bütçelenen) GÜG oranı ile maliyetlere yüklenmesi, aşağıdaki iki yararın elde edilmesini sağlar.

1. Normal maliyet yönteminde üretilen mamul maliyetini belirlemek için dönem sonunu beklemek gerekmez. Bu yöntemde, direkt giderler gerçekleşen değerleriyle; GÜG ise bütçelenen GÜG oranı ile mamul maliyetine yüklenir. Böylelikle üretim tamamlandığında mamul maliyeti de belirlenmiş olur. GÜG oranının hesaplanmasında faaliyet seviyesi olarak, direkt işçilik saatleri, direkt işçilik giderleri, direkt ilk madde giderleri, makine saatleri gibi hacme dayalı ölçüler kullanılır. Bu yöntemde bütçelenen GÜG (Yükleme) oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Bütçelenen GÜG Oranı} = \frac{\text{Bütçelenen Yıllık Genel Üretim Giderleri}}{\text{Bütçelenen Yıllık Faaliyet Seviyesi}}$$

2. Normal maliyet yöntemi, birim mamul maliyetlerinin dönemler arası farklılaşmasını önler. Bu yöntem, dönemin sabit maliyetlerini, faaliyet seviyesi (üretim miktarı, DİS, Mk.S. v.b.) başına sabit hale getirir ve sabit maliyetlerin dönem payını, gerçekleşen faaliyet hacmiyle uyumlaştırır. Faaliyet seviyesinin düşük olduğu aylarda, yıllık izin ücretlerinin ve koruyucu bakım faaliyetlerinin artması, kış aylarında ısınma giderlerinin yükselmesi gibi nedenlerle, bazı aylarda endirekt giderler daha yüksek gerçekleşebilir. İşletme birim maliyetlerini yıl sonunda hesaplırsa, birim maliyet dalgalanmalarını önleyebilir. Ancak, bu da, yönetici kararları için gerekli maliyet bilgilerini geciktirir ki, bu, istenen bir durum olmamalıdır. Normal maliyet yöntem, faaliyet hacmindeki ve endirekt giderlerinde yaşanan dalgalanmaların birim maliyetleri bozmasını önler ve bütün dönem bakımından mamul maliyetini normalleştirir.

Bu yöntemde, GÜG bütçesi (tahmini) normal kapasite veya normal kapasiteye yakın bir faaliyet seviyesine dayandırılır²⁶.

Örnek olarak; bir işletmenin aylık üretim kapasitesinin 8.000 adet olduğunu varsayalım. İşletme Ağustos ayında 6.000 adet (K) mamulü üretmiş ve birim satış fiyatı 100 TL'den hepsini satmıştır. Ağustos ayında birim değişken maliyeti 10 TL, sabit maliyetleri 120.000 TL'dir. Mamulün dönem başı ve dönem sonu stoku bulunmamaktadır.

Bu durumda, işletme kapasitesinin %75'ini kullanmıştır. Sabit genel üretim giderlerinin %75'i ($120.000 \cdot 0,75 =$) üretim maliyetine dahil edilirken %25'i ($120.000 \cdot 0,25$) dönem gideri olarak dikkate alınacaktır.

▪ Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	55.000 TL-
▪ Direkt İşçilik Gideri	70.000 TL-
▪ Genel Üretim Gideri	150.000 TL-
▪ Değişken Genel Üretim Gideri ($10 \cdot 6.000$)	60.000
▪ Sabit Genel Üretim Gideri ($120.000 \cdot \%75$)	90.000
▪ Toplam Üretim Maliyeti	275.000 TL-

²⁶ İbrahim Lazol, a.g.e, s.233-234.

Normal maliyet yönteminde üretilen ürünlerin birim maliyeti (275.000/6.000) 45,83 TL olacaktır. Kapasite kullanım oranı dikkate alınmamış olsaydı sabit genel üretim giderleri maliyete dahil edilmiş olacak ve bu durumda birim maliyeti artmasına neden olacaktır. KKO yüksek olması firmanın genişlemesi veya üretimin artmasını ifade ederken, azalması üretimin daralması veya işletme ekonomisinin küçülmesi anlamına gelmektedir.

Sabit genel üretim giderindeki kullanılmayan (atıl) kapasite dönem giderine aktarılarak, ürün maliyetiyle ilişkilendirilememekte ve üretim maliyetlerin doğru hesaplanmasını sağlamaktadır. Böylelikle üretim hacmindeki dalgalanmaların etkisini azaltarak, işletmelerin fiyatlandırma kararlarına, satış ve kar hacmi işlemlerinin doğru ve anlaşılır bir şekilde tablolara yansımaya yardımcı olacaktır.

1.5.1.4 Asal Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet yöntemi olarak da bilinen Asal Maliyet yönteminde DİMM gideri ile direkt işçilik gideri ürün maliyetine dahil edilip, genel üretim giderleri doğrudan dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesinde karşılaşılan sabit ve değişken genel üretim gideri ayrıştırılması, dağıtım yöntemlerinin seçilmesi, yükleme oranlarının belirlenmesi vb. nedenlerden kaynaklanan zorlukların giderilmesi amacıyla kullanımı tercih edilmiştir.

Günümüzde genel üretim giderlerinin üretim payındaki yeri ve öneminin artması nedeniyle çok tercih edilmemekle birlikte, üretim payındaki genel üretim giderlerinin düşük olduğu işletmeler için hala uygulanabilirliğini korumaktadır.

1.5.2 Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyet sisteminin niteliklerini belirleyen, hesaplama yöntemlerinden ayrıca sınıflandırılmasını sağlayan başka bir faktörde maliyetlerin saptanma zamanıdır.

Saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri, fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır.

1.5.2.1 Fiili Maliyet Yöntemi

Faaliyetlerin meydana gelmesinden sonra gerçekleşen tutarların esas alınarak hesaplamaların yapıldığı yöntemdir. Maliyet hesaplamaları yapılırken gerçek verilerden faydalanılır.

Fiili maliyet sistemi, maliyetlerin hangi tutarda gerçekleştiğini gösterir ve bu bilgi yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe kapsamında kullanılır. Maliyetlerin tahmin edilmesinde bir hareket noktası oluşturmakla birlikte özellikle maliyetlerin ne olması gerektiği konusunda bilgi vermez.²⁷

1.5.2.2 Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemi, işletmenin üretim faaliyetlerine başlamadan geçmiş dönem verilerinden faydalanılarak öngördüğü ve fiili maliyetleri buna göre hesaplama esasına dayanan yöntemdir. Bu yöntemde göre, üretim maliyetleri tahmini olarak hesaplanır. Dönem sonunda gerçekleşen maliyetler ile karşılaştırılır ve değerlendirilir.

1.5.2.3 Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yönteminde, faaliyet yapılmadan önce olması gereken maliyet tutarlarının bilimsel esaslar dikkate alınarak önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir. Belli standartlar altında işletmede gerçekleşmesi beklenen bilimsel yöntemlerle saptanan bu veriler; maliyetlerle ilgili mamüllerin fonksiyonlarını, bölümlerini veya operasyonların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterir. Bu durumda standart maliyet yöntemini uygulayan işletmeler, faaliyetlerin kontrol edilmesine imkan verecek ölçüler elde etmiş olacaktır.

²⁷ Kadir Gürdal, a.g.e., s.127.

İşletmelerin planlama ve işletme faaliyetleri ile mamul maliyetlerini kontrol amacı güden standart maliyet sisteminin amaçları aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır²⁸.

- Personellerin performansını analiz etmek,
- Bütçe planlamalarının yapılmasına destek olmak,
- Maliyet tutarlarının dağıtımını işlemi ve stok değerlendirme hesaplamalarını kolaylaştırmak,
- Standartlardan sapma nedenlerini belirlemek ve sebeplerini araştırmak,
- Satış fiyatlarını hesaplamak,
- Faaliyetlerin verimlilik derecesini ölçmek,
- Maliyetleri kontrol ederek yükselmesini önlemeye yardımcı olmak.

1.5.3 Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri

Saptanma şekline göre maliyet yöntemleri, sipariş maliyet yöntemi ve evre maliyet yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletmelerin maliyet hesaplama yöntemlerini belirleyen faktörlerden birisi işletmenin üretim koşullarıdır.

1.5.3.1 Sipariş Maliyet Yöntemi

“İş emri maliyet yöntemi” adı ile de anılan sipariş maliyet yöntemi, ürünlerin siparişe dayalı olarak belli partiler halinde ve diğerlerinden oldukça farklı özelliklere sahip mamullerin üretilmesine, her bir mamul veya mamül grubunun maliyetlerinde ayrı olarak takip edilmesini sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntem; gemi makine, mobilya, konfeksiyon, döküm imalatı yapan şirketler gibi birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde ve belirli mamüllerin siparişi üzerine üretim yapan tüm şirketlerde kullanılabilir. Bu yöntemde önemli olan husus, üretim birimlerinin farklı olması ve değişik üretim işlemlerine tabi tutulmasıdır.

²⁸ Zeynep Hatunoğlu, “**Tekstil Sektöründe Standart Maliyet Sistemi Uygulaması**”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, 1999, s.17. Aktaran:Mehmet Murat Gutnu, “**Bir Maliyet Kontrol Aracı Olarak Standart Maliyet Sistemi:Üretim İşletmesinde Uygulama**”, Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, 2019, s.75.

Sipariş maliyet yönteminin belirgin özellikleri şunlardır ²⁹;

- Yüksek hacimli ürünlerin üretiminde kullanılır,
- Seri üretimlerde tercih edilmez,,
- Müşteri taleplerinin ön planda yer aldığı üretimlerde kullanılır,
- Yöntemde birçok gider, doğrudan üretim maliyetine yüklenebilir,
- Doğrudan maliyete yüklenemeyen giderleri, dağıtım anahtarları ile üretim partileri arasında dağıtılır.
- Siparişin maliyet giderleri, ilgili siparişe ait maliyet kartında detaylı olarak gösterilmektedir.
- Yöntemde siparişin tamamlanma süresi önemlidir.
- Yöntemde amaç siparişin üretimi tamamlamak olduğundan, yarı mamülün kalması (raporlama amacıyla yapılan hesaplamalar hariç) mümkün olmayacaktır.

1.5.3.2 Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Safha maliyet sistemi üretimin; birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği, sürekli olarak ve kitle halinde bir tek veya birkaç mamülün üretildiği işletmelerde uygulanır. Sistemde özel isteklere veya siparişlere göre değil, stoklama veya satış için yapılır. Birbirine benzerlik gösteren eşdeğer özellikte üretimin devamlılığı şart olan endüstri işletmelerinde, üretilen mamülün maliyetini saptayabilmek için belirli dönemlerde üretimi durdurmak mümkün olmasa bile, durmuş gibi işlem yapılarak maliyetleri belirleme yoluna gidilebilir.³⁰.

Safha maliyeti yönteminde maliyetler mamul veya sipariş bazında değil süreç bazında hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, maliyet hesaplamalarını safha maliyeti yöntemine göre yapan bir işletmede, mamul birim maliyeti bilgisine kapsamlı ve zor bir hesaplama sürecinin sonunda, tarihi maliyet ölçüsünde ulaşılabilir. Bu nedenle, safha maliyeti yöntemi fiyatlandırma kararlarının alınmasında fiili maliyetler düzeyinde yarar sağlayabilen bir yöntem değildir. Yöntemin bu eksikliği, üretim maliyetlerinin üretim

²⁹ Hasan Abdioğlu, a.g.e., s.315-316

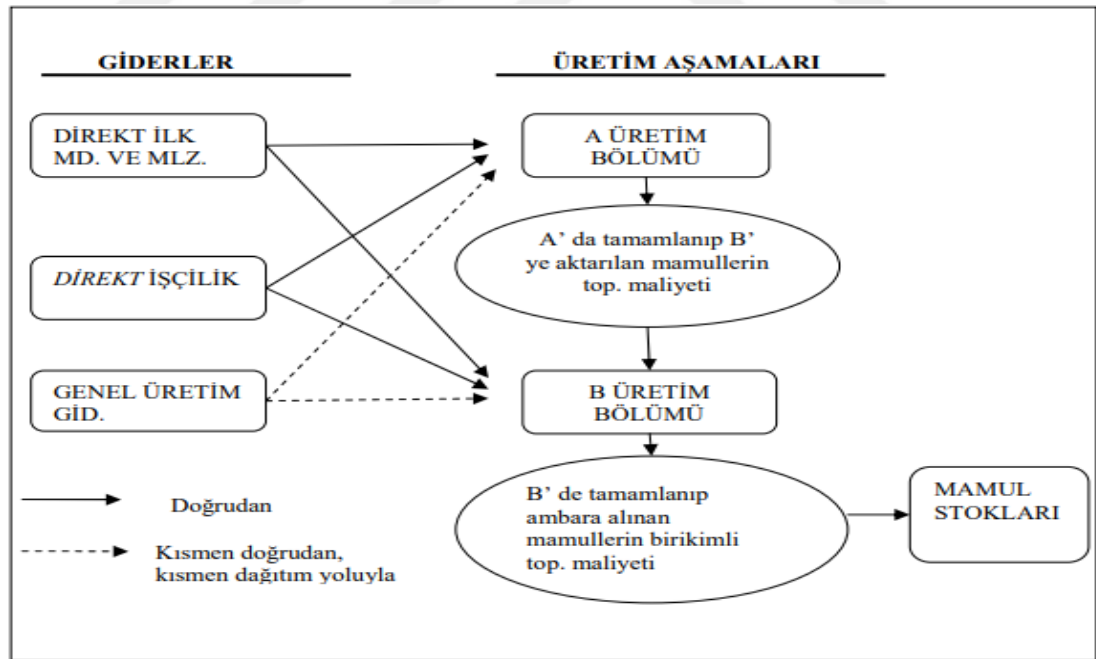
³⁰ Süleyman Yükcü, a.g.e., s. 347.

sürecine standart ölçülerle belirlenmiş öngörü maliyetleri ile yüklenmesi ile aşılabilir. Diğer bir ifadeyle, maliyetlerini safha maliyeti yöntemine göre hesaplayan bir işletmenin maliyet ölçüm sistemi standart maliyet yöntemi ile bütünleştirildiğinde, yönetim kararları açısından yararlı maliyet bilgisi sunabilen bir maliyet sistemi elde edilebilmektedir³¹.

Safha maliyet sisteminde maliyet merkezlerinin belirlenmesi kadar önemli olan diğer bir husus; maliyet giderlerinin safhalar itibarıyla toplanabilmesidir. Safhaların, birbirinden ayrıştırılmış olması, bu işlemin kolay yapılmasını sağlayacaktır. Böylelikle safhalara DİMM, direkt işçilik giderleri yanı sıra maliyet giderleri dağıtım tablosu yardımı ile genel üretim giderleri de yüklenecektir.

Safha maliyet sisteminde önemli olan durum, üretimin geçirdiği safhalar süresince maliyetlerin toplanmasıdır. Sistemin uygulaması kolay olmasıyla birlikte, mamul çeşidinin çoğalması veya dönem sonunda yarı mamul olması durumunda sistemin işleyişinde zorluklar yaşanmaktadır.

Şekil 4: Safha Maliyet Süreci



Kaynak: Kamil Büyükmizra, "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", 2008.

³¹ Erkan Öztürk, "Normal Maliyet Yöntemi", Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.18.

Bu maliyetleme yönteminin avantajlarını aşağıda yer aldığı gibi belirtebiliriz³².

- Maliyetler belirli aralıklarla saptandığından dolayı, zaman açısından maliyet hesabında bir düzen söz konusudur,
- Yöntemde mamuller birbirine benzer (türdeş) olduğundan dolayı, birim maliyetlerin hesaplanması işlemleri kolaylıkla yapılabilir,
- Bu metotta müşteri tercih ve taleplerine göre değişmeyen standart ürünlerin üretilmesi, uygulama ve hesaplama kolaylığı sağlamaktadır.

Safha maliyet yöntemi, kimya, lastik, boya, maden, un, şeker vb. üretimi yapan işletmelerin yapısına uygundur.

1.6 MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN KAPASİTE KAVRAMININ İNCELENMESİ

1.6.1 Kapasite Tanımı ve Önemi

Mal ve hizmet üretebilme yeteneği ve olanakları hakkında bilgi veren kavrama kapasite denilmektedir. Kapasite bir işletmenin üretim gücü ölçüsü olarak ifade edilebilir. Kapasite tanımı üretim faaliyetinde bulunan her işletme, tesis ve makine için söz konusu olabileceği gibi, insan ve diğer canlılar için de söz konusu olabilen geniş bir kavramdır.³³ İşletme açısından kapasite, belli bir dönemde makine veya tesisin normal çalışma düzeninde kullanılmasıyla elde edebileceği maksimum üretim miktarını ifade etmektedir. Bu durumda kapasite için, işletmenin üretim düzeyini veya üretim gücünü ifade ediyor diyebiliriz.

İşletmeler için kapasite seçimi, piyasadaki rekabet gücü ve işletme karlılığı nedeniyle önemli bir yere sahiptir. Doğru ve uygun bir kapasite seçimi maliyetlerin minimum düzeyde olması sağlayıp, yeterli talep hacminin sağlanmasıyla pazardaki rekabet gücünün de artmasına neden olacaktır. Kapasiteyi etkileyen bazı içsel ve dışsal faktörler, işletmelerin kapasitesini belirlemektedir. İçsel faktörlere iş yeri tesisi, üretim tekniği,

³² Hasan Abdioğlu, a.g.e., s.348.

³³ Suphi Orhan ve Enver Bozdemir, “Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 43, 2019, s.55.

teknik imkanlar, iş süreci ve yönetim politikaları sayılabilir. Dışsal faktörlere ise hükümet kararları, ulusal ve uluslararası politikalar ile çevresel faktörler olarak nitelendirebiliriz. İşletme yöneticileri kapasite seçimi yaparken bu faktörleri mutlaka göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

Günümüz işletmelerinde karşılaşılan kapasite büyüklüğü seçimi sorunu, çok yönlü olarak çeşitli araştırmalar sonucu elde edilen bilgilere göre çözümlenebilir. Kapasite seçimi; talep tahminleri, işletme arazisi, finansman kaynaklar, teknik imkanlar, çalışma süresi, yönetim ve örgütlenme, makine ve donanım, teknoloji gibi faktörler gözönünde bulundurularak mevcut ve gelecekte oluşacak ihtiyaçlara cevap verecek şekilde yapılmalıdır. İşletme üst yönetim sorumluları optimal kapasite büyüklüğünü etkileyen işletme içi ve işletme dışı faktörleri objektif ölçülere göre değerlendirerek kapasite planlaması yapmaları gerekir. Kapasite seçimiyle ilgili karar, işletmenin toplam yatırım tutarı ve gelecekteki işletme maliyetleriyle ilgilidir. İşletme kapasite seçimiyle ilgili kararlar aşağıdaki işlemlerin uygulanmasıyla gerçekleştirilebilir³⁴;

- a) Ekonomik kapasite artışının belirlenmesi,
- b) Ekonomik vardiya sayının belirlenmesi,
- c) Mevsimlik dalgalanmalara uygun üretim kapasitesinin tespit edilmesi,
- d) Otomasyon gelişmeler ve beklenmeyen olaylara ve fırsatlara uygun bir kapasite planının hazırlanması.

Kapasite, üretim sisteminin pazara olan etki hızını belirler aynı zamanda kaynakların verimliliğini, teknoloji ve insan gücü ihtiyaçlarını, müşteriye verilmesi gereken hizmet düzeyini belirler. Üretim planlama faaliyetlerini etkilemesiyle üretim işlemler yönetimine ilişkin bir çok kısıtları oluşturur. Diğer taraftan işletmelerin misyon ve vizyonu da kapasite belirlenirken dikkat edilmesi gereken bir durumdur. İşletmenin mevcut durumuyla birlikte hedefleri de dikkate alınarak kapasite seçimi yapılmalıdır. Doğru bir kapasite seçimi işletmelerin piyasadaki rekabet gücünü belirleyecek ölçüye sahiptir.

³⁴ Mahmut Tekin, “Üretim Yönetimi”, 12. Basım, Konya: Günay Ofset Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti., 2018, s.263-264.

İşletmelerin rekabet etme bakımından yetersiz kalmaması ve maliyetlerini minimum düzeyde tutması için uygun bir kapasite belirlenmesi önemlidir.

İşletme tesisi, hammadde kaynaklarına ve pazara uzaklığı nedeniyle maliyetleri etkilemesi söz konusudur. Üretilen malların uzak pazara gönderilmesi veya bölgedeki hammaddenin yetersiz kalmasıyla uzaktan hammadde taşınması vb. nedenlerle işletmeler üretim için birçok maliyete katlanabilir. Aynı zamanda işletmeler, ürün talebinin artmasıyla yeni makineler veya iş gücü istihdam edebilir ve bu artışlar neticesinde daha geniş bir araziye, yeni alanlara ihtiyaç duyulabilir. Bu durumda işletme tesisini, kapasite planlaması yaparken öncelikli önem arz ettiğini belirtebiliriz.

Uygun üretim tekniğinin, yeterli teknik imkanların olmaması veya üretilen ürüne göre iş gücünün yetersiz kalmasıyla kalitesiz ürünlerin ortaya çıkması gözlemlenebilir. İşletmedeki bu durumda üretim kapasitesinin belirlenmesinde önemli bir ölçüttür.

Üretim hızının mümkün olduğu kadar sabit tutulması üretim planlamasında temel amaçlardandır. Bu durumda meydana gelen çeşitli maliyet unsurlarını en düşük düzeyde tutacak formüller ve çözüm alternatifleri üzerinde durulur. Talep tahminlerindeki yanlışlıklar ve minimum-maksimum stok düzeylerinin seçimindeki isabetsizlik üretim hızının sık sık değiştirilmesini gerektirir. Bunun sonucunda hazırlık maliyetleri yükseleceği için maksimum makine ve insan gücü kapasitesinin altında çalışır. Düşük kapasite ile çalışma bir çeşit görünmez maliyet unsurudur. Kapasite kaybı verimlilik ve prodüktiviteyi doğrudan olumsuz yönde etkiler. Bir fabrikanın makine ve insan gücü kapasitesi maksimum talebe göre tespit edilemez. Böyle yapılırsa, talebin düşük olduğu dönemlerde kapasitenin ancak bir kısmı kullanılır. Dolayısıyla ile mamulün maliyeti kar getirmeyecek bir düzeye ulaşır. ÜPK³⁵ açısından üretim hızının sabit veya çok seyrek değişen belirli düzeylerde tutulması esastır. Yatırım verimliliği ve maliyetler açısından mevcut kapasitenin, mümkünse tamamına yakın kısmından yararlanılması istenir. Personel departmanı, çeşitli sorunlar çıkardığı gerekçesi ile sık sık işçi alınıp çıkarılmasına karşı çıkar. Bu çelişen istekleri karşılayacak çözümün bulunması yine bir

³⁵ Üretim Planlama Kontrolü

denge sorunudur. Kapasitenin maksimum talep düzeyinin altında seçilmesi daha ekonomik olabilir.³⁶

Makina ve insan gücü kapasiteleri üretim programlarının hazırlanmasında ayrı ayrı hesaplanır. Makine gücünün ağırlıklı kullanıldığı bir fabrikada makine kapasitesi ön plana geçer ve insan gücü ikinci planda kalır. Üretim süreci öncelikle makine kapasitelerinden maksimum düzeyde faydalanılacak biçimde planlanır. Bir makinanın maksimum kapasitesi; çalışma hızı, dayanıklılık, güvenilirlik gibi ölçütlere bağlı olmasıyla kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Her makinanın gerçek kapasitesinin bilinmesi üretim programlarının hazırlanması için gereklidir. Gerçek kapasite genellikle maksimum kapasitenin altında gözlenmektedir.

Zaman faktörü kapasitenin belirlenmesinde oldukça önemli bir konudur. Sadece tek çeşit mamul üreten işletmelerde bu tür faktörler önemlilik arz etmeyebilir; ancak ürün çeşitliliği fazla olan üretim işletmelerinde malzeme dönüştürme süresinin planlanması oldukça zordur. İşletmelerin belirli bir zaman dilimi içerisinde değişik sürelerde çalıştığı da bir gerçektir.

Kapasite kavramının farklı şekil ve kapsamlarda tanımlanması başka sorunlara neden olmaktadır. Maksimum, gerçek, kullanılan, atıl ve optimal kapasite gibi farklı kapasite kavramlarının olması, farklı şekillerde algılanabilmektedir. Organizasyon arasındaki bilgi aktarım süreçleri, makinelerin iş yapma süratleri, tamir ve bakımlar, işgücü-makine bağımlılığı, işletme büyüklüğü vb. pek çok husus kapasiteyi belirlemede dikkatli ve titiz olmayı gerektirmektedir.

İşletmelerin en çetin sorunu, mevcut kapasite ile fiilen gerekli olan kapasite arasında dengenin kurulması ve tam kapasiteyle (yüksek çalışma derecesiyle) çalışılmasıdır. Bu nedenle, kapasite kararı verilirken, yetersiz kapasitenin yaratacağı fırsat maliyetleri ile kapasite yaratma ve kapasite işletim maliyetlerinin yan yana getirilerek değerlendirilmesi ve birbiriyle dengelenmesi şart olur. Kapasite kararları, teknoloji seçimini de içeren yatırım kararlarıdır. Kapasite yaratma maliyeti, yatırım maliyeti, işletim maliyeti ve fırsat

³⁶ Bülent Kobu, “Üretim Yönetimi”, 18. Basım, İstanbul: Beta Yayınları,2017, s.264.

maliyetlerinden meydana gelir. Karar verirken, hem maliyetler, hem de yatırımın getirisi kriter teşkil ederler³⁷.

İş akışı, bakım ve onarım maliyetleri de üretim kapasitesiyle ilgili olup, üretimdeki verimliliğe etki etmektedir. Bu durumlarda göz önüne alındığında işletmelerin karlı yatırımlar yapması, kaliteli ürünler üretebilmesi için üretim kapasitesini bilmesi gerekir. İşletme yöneticileri de mevcut ve gelecekte talebi karşılayabilmek, maliyetler ve gelirleri dengeleyebilmek ve rasyonel bir yatırım sağlayabilmek adına kapasite planlaması ile yakından ilgilenmektedir.

İşletmenin rekabet sınırlarını belirlenmesinde üretim sisteminin kapasitesi önemlidir. Kapasite yetersiz kaldığında işletme tüketici isteklerini zamanında karşılayamayacağı için pazardaki payını ve gücünü zamanla kaybedecektir. Kapasite fazlalığı ise talebi ayarlayabilmek için satış fiyatlarını düşürecektir. Her iki durumun yaşanmasında işletmeler açısından sakıncalıdır³⁸.

Kapasite düzeyinin gereğinden fazla veya düşük belirlenmesi bazı sorunlara neden olacaktır. Örneğin, bir havayolu şirketinin, bayram tatillerinde veya dönemsel nedenlerle talebin en yüksek düzeyde gerçekleştiği zamanlarda talebi karşılayacak kadar yüksek bir kapasite seçmesi mümkündür. Ancak bu durumda talebin yaygın olmadığı zamanın büyük bir bölümünde uçaklar ve personel kapasitesi kullanılamayacak ve kaynaklar atılacaktır. Diğer taraftan, minimum talebi karşılayacak bir kapasitenin seçilmiş olması, tesis kullanımının yüksek olmasını sağlayacak, yatırım üzerinden getiriye yükseltecektir. Fakat, bu kapasite düzeyi, bazı dönemlerde talebin yetersiz kalmasına neden olacak; bu da müşteri memnuniyetsizliğine ve müşterilerin bir kısmının kaybedilmesine yol açacaktır. Pazar payı küçülecek, işletmenin rekabet gücünde de azalma meydana gelecektir. Yetersiz kapasitenin kaliteyi olumsuz yönde etkilemesi de söz konusudur.

Kapasite kararlarının, organizasyonda farklı işlevsel alanlarda uygulanmaları söz konusudur. Muhasebe departmanının, kapasite artırma kararlarını değerlendirmek için gerekli olan maliyet bilgisine ihtiyaçları vardır. Finans bölümü, önerilen kapasite artırma teklifinin finansal analizini gerçekleştirir ve onları destekleyecek olan para kaynaklarını

³⁷ İsmail Duymaz ve Fatma Hilal Ergen, “**Üretim Yönetimine Giriş**”, 1.Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2013, s.108.

³⁸ Feray Odman Çelikçapa ve Gökhan Şenol, “**Üretim Yönetimi**”, Bursa: Ekin Yayınevi,2015, s.139.

sağlar. Pazarlama bölümü kapasite farklılıklarını tanımlamak için gerekli olan talep tahminlerini sağlar. Pazarlama bilgi sistemleri, kapasite alternatiflerini analiz etmek için gerekli olan maliyet bilgisi, finansman performans ölçümleri, talep tahminleri ve iş standartları gibi verilerin elde edilmesinde elektronik yapıyı tasarlar. İşlemler, gelecekteki talebi etkili bir biçimde karşılayabilmek için uygulanabilecek olan kapasite stratejilerinin seçimini içerir. Satın alma, tedarikçilerden dış kapasitenin elde edilmesini kolaylaştırır. Son olarak insan kaynakları, içsel kapasite planlarını desteklemek için gerekli olan çalışanların teminine ve eğitime odaklanır. Böylelikle tüm bölümler uzun dönem kapasite planlama kararlarına katılmakta ve bu kararlardan etkilenmektedir³⁹.

1.6.2. Maliyetler Açısından Kapasite ve Ortaya Çıkış Nedeni

“Kapasite” konusu, işletmecilikte 1920’lerden sonra kullanılmaya başlayan ve bugün üzerinde önemle durulan konulardan biridir. Üretim Planlamacıları “Kapasite” kavramından, üretilen yapının nicelik, teslim zamanı ile kazanç ya da sosyal gereksinimin karşılanmasındaki düzeyi anlarlar⁴⁰.

İşletme kapasitesi, üretim maliyetlerini etkileyen faktörlerin başında gelir. İşletmenin kapasitesi (büyüklüğü), üretim hacmi ve maliyetleri arasında fonksiyonel bir ilişki olup, bu üç değişken birbirlerini karşılıklı olarak etkilerler. Kapasite seçiminde maliyet unsuru önemli bir yer tutar. İşletme kapasitesinin artırılması halinde, büyüme sonucu maliyetlerde bir azalma meydana gelebilir. İşletme kapasitesinin artırılması sonucunda, üretim hızında elde edilen artış hızı üretim maliyetlerindeki artış hızından az ya da çok olabilir. Bu nedenle, kapasitede yapılacak artış ya da azalışların üretim maliyetlerine hangi oranlarda yansıdığı bilinmesi, kapasite büyüklüğünün saptanmasında çok önemlidir. Kapasite artışının doğurduğu tasarruflar çeşitli nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenlerden birincisi, sermaye yatırım maliyetindeki artış oranının üretim hızındaki artış oranından daha düşük olmasıdır. İkincisi, insangücü ihtiyacı ile genel imalat ve yönetim giderlerindeki artış oranının kapasite artışına oranla

³⁹ Hilmi Yüksel, “Kapasite Planlama”, *Üretim Yönetimi: Süreçler ve Tedarik Zincirleri*, Semra Birgün, 9.Basım, Ankara: 2020, s.220.

⁴⁰ Hulusi Demir ve Şevkinaz Gümüşoğlu, “*Üretim Yönetimi*”, 7.Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s.98.

nisbi olarak daha düşük olmasıdır. Öte yandan hammadde giderleri kapasite ile orantılı bir artış gösterir⁴¹.

Gelişen ve değişen yoğun rekabet ortamında işletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek adına aldığı kararlar çok önemlidir. Yöneticiler, karar alma süreçlerinde birçok bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu karar alma sürecinde ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamada maliyet muhasebesi önemli bir sistemdir. Gerçeği yansıtmayan maliyet bilgileri, yanlış kararlara yol açmaya neden olacağı için doğru maliyetleme yöntemlerinin uygulanarak, maliyet objelerinin maliyetlerinin doğru hesaplanması gerekmektedir. İşletmelerin, kapasite planlamaları, kapasiteyi etkileyecek faktörleri değerlendirmesi ve mevcut kapasite öngörülerini maliyetleri etkilemektedir. İşletmelerin uygun kapasite düzeyinde çalışmaması neticesinde maliyetler yükselir veya düşer bu durumda karlılığı etkiler.

İşletmelerin tüm unsurlarını ve değer zincirini verimli bir şekilde yönetmek ve kullanmak işletmenin karlılığına katkıda bulunacaktır. Ancak kaynak kullanımında etkili olamamak ve israflar ise karlılığı azaltacaktır. Bu bakış açısından kapasite maliyet yönetiminin özünü; işletmenin stratejik yönünü destekleyecek şekilde işletmenin değer yaratan yeteneklerini, süreçlerini ve kapasitelerini karlı bir şekilde yönetmek olarak ifade edebiliriz. Kaynakların esnekliği ve bunları işletmenin özel ihtiyaçları ve müşterileri ile eşleştirme yeteneği kapasite yönetimi için sınırları belirlemektedir. Kapasite maliyet yönetimi, bir ürün veya süreç ilk planlandığında başlar ve takip eden bertaraf veya kaynakların yeniden kullanımı boyunca devam eder. Etkili kapasite maliyet yönetimi⁴²;

- İşletmelerin sermaye ve yatırımların verimli ve esnek kullanımının optimize edilmesini,
- Müşteriye sunulan kalitenin yüksek düzeyde belirlenmesi,
- İleri zamanlardaki fırsatlar için ihtiyaçların minimize edilmesini,
- Pazar fırsatları ile işletmenin kaynaklarının verimli bir şekilde uyumlaştırılmasını,

⁴¹ Hüseyin Özgen, “Üretim Yönetimi”, Ankara: Bizim Büro Basımevi, 1987, s.126.

⁴² Institute of Management Accountants (IMA), “Measuring The Cost of Capacity” 1996, s.3-4. Aktaran: Funda Özçelik, “Kapasite Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması” Business&Management Studies: An International Journal”, Cilt 7, Sayı 4, 2019, s.1314-1315.

- Pazar istekleri ile işletmenin yetenekleri arasında herhangi bir farkın kapatılmasını,
- Kısa, orta ve uzun sürelerde kayıpların ortadan kaldırılmasını,
- Yatırım taleplerine karşı mevcut süreç maliyetleri ile ilgili faydalı maliyet bilgisi sağlamayı,
- Kapasite maliyetinin, işletmenin performansına etkisini belirleyen kapasite kullanım ölçülerinin analiz edilmesi,
- Stratejik ve operasyonel hedefleri gerçekleştirmek için gerekli kapasiteyi belirlemeyi ve mevcut kullanılabilir kapasiteyi tahmin etmeyi,
- Kullanılmayan kapasitenin fırsat maliyetini detaylandırmayı ve bu maliyeti değerlendirmenin yollarını göstermeyi,
- Değişim çabalarını desteklemeyi, planlanan değişiklikler ile ilgili potansiyenel kaynak ve maliyet uygulamaları hakkında karar öncesi bilgi ve analiz sağlamayı,
- Kapasite maliyet yönetimi için ortak bir dil ve anlayış oluşturmayı desteklemektedir.

Uygun kapasite düzeyinin belirlenmesi işletmeler açısından önemlidir. Doğru kapasite seçiminin yapılmamış olması, pazardaki talebin karşılanmamasına dolayısıyla müşteri beklentilerine cevap verilmemesine veya atıl kapasiteye yol açacaktır. İşletmenin atıl kapasite ile çalışması da maliyetlerin artmasına neden olacaktır. Fazla kapasite ile çalışması durumunda ise, makine ve teçhizatların yıpranmasına ve çalışanların fazla mesai yapmasına yol açacaktır. Dolayısıyla, çalışanların fazla mesai yapması durumunda ek ödemelerin yapılması gerekecektir.

Hammadde ve malzemelerin mamule dönüşüm sürecinde, üretim ile ilgili çeşitli maliyetlere katlanılmakla birlikte işletmelerin bu süreçte tam kapasite olarak çalıştığı söylenemez. İşletmelerde yaşanan elektrik kesintileri, hammadde tedarik sorunu yaşanması, talep eksikliği gibi nedenlerden üretimin aksaması söz konusu olabilir. Bu durumda mevzuatımıza göre uygulanan tam maliyet sisteminde sabit genel üretim

giderlerinin kapasite kullanım oranına bakılmaksızın üretim maliyetlerine yüklenmesi birim başına maliyetlerin daha yüksek hesaplanmasına neden olacaktır. Dolayısıyla işletmelerdeki kapasite kullanım oranları dikkate alınmayarak üretim maliyetleri ile ilişkilendirilen maliyetler, üretim hacmindeki değişimlerde, üretim maliyetleri etkilenmesinde önemli yer almaktadır. Diğer taraftan, mamul maliyetlerinin doğru hesaplanması işletmelerin dönem sonu satışların maliyeti ve gelir tablosunu gerçekçi bir biçimde değerlendirilmesini sağlayacaktır.

Kapasite kararlarının işletmeler açısından öneminin daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için kapasite oluşturma ya da geliştirmeye yönelik yatırım kararlarının maliyetine odaklanmak yerinde olacaktır. İşletmeler için bir fabrika, tesis ya da hizmet biriminin kurulması ve bu alanlara yönelik makine-techizat, teknoloji vb. yatırımların gerçekleştirilmesi çok yüksek maliyetler ile gerçekleştirilmekte ve öngörülemedik bir olumsuzluk durumunda değiştirilmeleri ya da vazgeçilmeleri daha da büyük maliyetlere katlanmayı gerektirmektedir. Bunun yanında işletmenin fiziksel kapasitesinin yanında beşeri kapasite ya da entelektüel sermayesini oluşturan çalışan kapasitesine yönelik kararlarda stratejik anlamda büyük önem taşımaktadır⁴³.

İşletme dışı faktörlerle işletme içi faktörlerle bir değişme olmasa bile sadece işletmenin üretim kapasitesindeki herhangi bir değişim olması durumunda yani fiziki üretim birimlerindeki artış ve azalışın üretim maliyetlerinde artış ve azalışlara neden olduğu görülmektedir. Ancak kapasitedeki bu değişimlerden bütün maliyet çeşitlerinin aynı ölçüde etkilendiği söylenemez. Üretim maliyetleri işletme kapasitesinin kullanma oranına ve üretim miktarındaki değişimlere karşı ya az duyarlı olup bağımsız kalır ya da çok az duyarlı olup üretim miktarındaki değişimlerden etkilenir⁴⁴.

İşletme faaliyetlerinde azalan verimler ve artan maliyetler kanunu geçerli olabilmektedir. Azalan maliyetler durumu sağlanabilmesi için işletmenin kapasitesi artırılabilir. Sabit, değişken ve ortalama maliyetler kapasite seçimini önemli düzeyde

⁴³ Mehmet Şahin Gök, “**Üretim Yönetimi**”, 1. Basım, İstanbul: Kriter Yayınevi, 2017, s.63-64.

⁴⁴ Celaleddin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu ve Orhan M. Suphi, “**Maliyet Muhasebesi** “ 2.Basım, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2001, s.28. Aktaran: Suphi Orhan ve Enver Bozdemir, “**Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 43, 2019, s.59.

etkilemektedir. Ortalama maliyet hesaplaması toplam maliyetin üretim miktarına bölünmesiyle bulunur. Marjinal maliyet, üretim bir birim arttırıldığında toplam maliyette meydana gelen artış olarak belirtilmektedir. Üretim hacmi, ürün dönüştürme süreçleriyle işletme kapasitesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. İşletme kapasitesinin artması, teçhizat-donanım ve iş gücü verimliliğinin yükselmesi sonucu, maliyetlerde bir azalma meydana gelebilir. Üretim kapasitesinin arttırılması durumunda; üretim hızında elde edilen artış hızı, üretim maliyetlerindeki artıştan az veya çok olabilir. Bu amaçla kapasitede yapılacak artış ve azalışların üretim maliyetlerini hangi oranlarda ve hangi yönde etkilediğinin bilinmesi, kapasite büyüklüğünün tespitinde önemli olmaktadır⁴⁵.

1.6.3. Kapasite Çeşitleri

Kapasite ile ilgili yaklaşımlarla birlikte, işletmelerde kapasite hesaplanmasında yaşanan zorluklara bağlı olarak literatürde kapasite çeşitleri ortaya çıkmıştır. Yaygın olarak kullanılan kapasite çeşitlerini;

- Teorik Kapasite
- Pratik Kapasite
- Fiili Kapasite
- Atıl Kapasite
- Optimal Kapasite

olarak sıralayabiliriz. Bununla birlikte uygulamada kullanılmayan ekonomik kapasite, makine kapasitesi, ikame kapasitesi ve teknik kapasite gibi kapasite kavramları bulunmaktadır.

1.6.3.1 Teorik Kapasite

Ürün dönüştürme sürecinde yetenekli iş gücü kullanımıyla ve üretim araçlarında hiçbir aksama olmaksızın işletmenin olanaklarının tamamını kullanarak ulaşılabilecek

⁴⁵ Zeki Atıl Bulut, "Atıl İşletmeler Açısından Kapasite Planlaması ve Kapasite Planlamasına Etki Eden Faktörler", Mevzuat Dergisi, Sayı.80, 2004. s. <https://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm>

maksimum üretim miktarı teorik kapasite ya da maksimum kapasite olarak adlandırılmaktadır.

Her iş sisteminin (işgücü + makina, iş istasyonunun veya tesisin) kaldırabileceği iş yükünün belli bir üst sınırı vardır. İş yükünün üst sınırı, teorik (ideal, maksimum teknik) kapasitedir ve birim zamandaki çıktı miktarıyla ölçülür. Bu üst sınır değeri hesaplanırken, bakım-onarım, arıza, ısıtma-soğutma, hazırlama/takım değiştirme (set-up), düzeltme vs. gibi kesintiye sebep olan etmenler dikkate alınmaz. Bu nedenle, işletmenin normal şartlarında teorik kapasitenin tamamından faydalanılamaz⁴⁶.

İşletmelerde üretim sürecinde makinanın bozulması, elektrik kesintisi, tedarik sorunu, malzeme alımlarındaki aksamalar vb. nedenlerle oluşan üretimdeki duraksamalar sonucu teorik kapasiteye ulaşmanın hemen hemen olanaksız olduğunu söyleyebiliriz. Bu durum göz önüne alındığında teorik kapasiteye göre, hammadde ve diğer parasal maliyetlerin dikkate alınmadığını ve hiçbir makine ve teçhizatın arıza göstermeden maksimum düzeyde çalıştığını söyleyebiliriz.

Genellikle periyodik bakım bu kapasitenin içinde yer alır fakat hatalı mal, düşük kalite malzeme, programlama sorunları bu kapasiteye dahil edilmemektedir. Bu kapasitede, bekleme, gecikme, aksama, duraksama söz konusu değildir. Teorik kapasite değerini genellikle makine ve donanımları imal eden firmalar belirlemektedirler. Örneğin bir lastik fabrikasının teorik kapasitesi bir milyon adet / yıl olarak ifade edilmiş ise, bu tesiste bir yıl boyunca günde 24 saat çalışarak hiç durmadan tam donanımlı personel ile üretim gerçekleştirilecektir anlamı çıkar⁴⁷.

1.6.3.2 Pratik Kapasite

İşletmelerde kullanılan makinelerin ve diğer üretim araçları ile işgücünün teorik kapasite düzeyinde kullanılması mümkün değildir. Üretim sürecinde makinenin bakımı ve üretime hazırlanması için süre gerekebilir. Çalışanlar ile makineler tam uyum içerisinde olmayabilirler. Zaman zaman makinelerde beklenmeyen arızalar çıkabilir.

⁴⁶ İsmail Duymaz ve Fatma Hilal Ergen, s.114.

⁴⁷ Soner Taslak ve Mehmet Kara, “İşletme Bilimine Giriş (Modern İşletmecilik)” 7. Basım, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.41.

Elektrik kesintisi ve iş görenin işe gelmemesi gibi durumlarda olağandır. Saydığımız bu sebeplerden ötürü üretim teorik kapasitenin belli bir miktar altında gerçekleşmek zorundadır. Teorik kapasiteden, çeşitli duraksamalar neticesinde çıkarılarak bulunan üretim düzeyi işletmeler için pratik kapasite yani işletmenin çıktı düzeyidir. Pratik kapasite normal üretim düzeyidir. Örneğin lastik fabrikasının bir milyon adet / yıl olan teorik kapasitesinin yanında, 750 bin adet / yıl pratik kapasitesi söz konusudur⁴⁸.

Başka bir deyişle, işletmelerde elektrik kesintileri, tedarik sorunları vb. nedenlerle meydana gelen aksaklıklar sonucunda teorik kapasitenin altına düşülür. Teorik kapasiteden bu nedenlerin düşürülmesi sonucu ortaya çıkan kapasiteye pratik kapasite denilmektedir. Bu durumda da teorik kapasitenin uygulamada gerçekleşmesinin olanaksız olduğunu ve pratik kapasite uygulamada yararlanılabilen en yüksek kapasiteyi ifade ettiğini söyleyebiliriz.

Tesisin genişletilmediği veya işgücü büyüklüğü arttırılmadığı sürece, teorik kapasitenin genişletilmesi mümkün değildir. Oysa, pratik kapasitenin teorik kapasitenin altında kalmasına neden olan faktörlerden bazıları yönetimin denetimi altındadır. Örneğin, pratik kapasiteyi arttırmak için⁴⁹;

1. İş yönetimlerini iyileştirme yapılarak makine hazırlık süreleri azaltılabilir.
2. Bakım ihtiyacı daha az olan makineler kullanılabilir.
3. Çalışanların motivasyonuna destek sağlayıcı aktiviteler verilebilir.
4. Süreçte geliştirmeler yapılabilir.
5. Hatasız malzeme kullanılabilir.
6. Malzeme tedarik sürecinin sorunsuz olması için önlem alınabilir.
7. Koruyucu bakım faaliyetleri doğru zamanlanabilir.

Dolayısıyla, doğru kararlar alınarak ve doğru yöntemler kullanılarak pratik kapasitenin arttırılması ve teorik kapasiteye yaklaştırılması mümkündür.

⁴⁸Sevinç Üreten, “**Üretim / İşletmeler Yönetimi**” 3 Basım, Ankara: Gazi Kitapevi, 2002, s.292., Aktaran: Soner Taslak ve Mehmet Kara, s.41

⁴⁹ Zeki Atıl Bulut, a.g.m. s. <https://www.mevzuatdergisi.com/2004/08a/06.htm>

1.6.3.3 Fiili Kapasite

Gerçek (fiili) kapasite, işletmelerin belirli bir dönemde ulaşabileceği gerçek çıktı düzeyidir. İşletmeler bir çok nedenle maksimum kapasite düzeyine ulaşamaz ve gerçek kapasite düzeyinde çalışmak durumunda kalabilir. Normal kapasite işletmenin olağan şartlarda üretebileceği mamul miktarını gösterirken, gerçek kapasite belirli bir dönemde üretilen ürün miktarını gösterir. Üretim sürecinde yaşanan aksamalar nedeniyle gerçek kapasite pratik kapasitenin altında olabileceği gibi, talebin artması vb. nedenlerle gerçek kapasite, normal kapasitenin üzerinde de gerçekleşebilir.

İşletmenin her zaman üretebileceği ürün miktarını gösteren kapasite pratik kapasitedir. İşletmenin belirli bir zamanda elde ettiği üretim miktarının yeterli talep olması durumunda satılan kısmına fiili kapasite denir. Başka bir ifadeyle fiili kapasite, pratik kapasitenin yeterli talep olması sebebiyle satılan kısmını oluşturmaktadır⁵⁰.

Piyasa koşullarının etkisi altında varılan üretim gücünü ifade eden kapasite fiili kapasitedir. Yani pratik kapasitenin yeterli talep olması nedeniyle satılan kısmını oluşturmaktadır. Örneğin; aynı mobilya fabrikasının pratik kapasitesi 80.000 adet masa üretimi olup, bu masaların yıllık olarak 72.000 adedi satılmış ise, bu fabrikanın fiili kapasitesi yıllık 72.000 adet masa üretimidir. Mobilya fabrikasının boş kapasitesi ise $80.000-72.000=8.000$ masadır. Talepteki düşmeler, üretimdeki aksamalar gibi nedenlerle fiili kapasite pratik kapasitenin altında olabilir. Tam tersi, talebin mevsimlik dalgalanmalara bağlı olarak artması sonucu fiili kapasite, pratik kapasitenin üzerine çıkabilir⁵¹.

Fiili kapasite ulaşılacak çıktı düzeyi yani satış hacmi ile ilgilidir. İşletmenin belli bir dönemde yeterli sipariş almamış olması veya iş sürecindeki aksaklıklar sonucunda ulaşmış olduğu üretim miktarını ifade etmektedir. Satış hacmi yetersiz kaldığında pratik kapasitenin bir bölümünden yararlanmak mümkün olabilir. Bu durumda yararlanan kısmı fiili kapasite, yararlanılamayan kısmı atıl kapasite olarak nitelendirebiliriz.

⁵⁰ Mahmut Tekin, a.g.e., s.247.

⁵¹ Abdulkadir Bilen, Halil İbrahim Şengün ve İbrahim Çemberlitaş, a.g.e., s.75.

1.6.3.4 Atıl Kapasite

Pratik kapasitenin kullanılmayan kısmına atıl kapasite denilmektedir. İşletmenin belirli bir dönemde gerçekleştirilen üretim miktarı diğer bir ifadeyle fiili kapasitesi normal kapasitenin altında ise, aradaki fark atıl kapasite olarak adlandırılır. Satış koşullarının elverişsizliği, talebin ve hammaddenin yetersizliği, makine arıza vb. gibi sebeplerden dolayı işletme kullanabileceği kapasitenin altında üretim yaparsa atıl kapasite oluşur. Atıl kapasite piyasa koşulları, kar marjının düşmesi gibi nedenlerle, kullanılabilir kapasitenin faydalanılmayan bölümü olup, normal süreçte elde edilebilir üretim ile ortaya çıkan üretim arasındaki farktır. İşletmelerde insan (emek), üretim makinaları ve işyerlerinin kapasiteleri hesaplanabilir.

Aylak veya boş kapasite olarak da ifade edilen atıl kapasite pratik kapasitenin yararlanılmayan kısmı sonucunda oluşan bir kapasite çeşidi olup, birim üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

Atıl kapasite, birim üretim maliyetlerin artmasına neden olacağından arzu edilmez. Fazla stok bulundurulması neden olur veya işletme atıl kapasiteden kurtulmak için daha az karlı ürünlerin üretimini tercih edebilir. İşletmelerin talebi arttırmak amacıyla fiyatları düşürmesi söz konusu olabilir. Atıl kapasite, işletme sermayesinin yeterli olmaması veya satış miktarının kurulu ölçekten az olması gibi sebeplerle işletme kaynaklarından yeterince faydalanılmaması sonucu ortaya çıkar ve atıl kalan kaynakların kullanılması halinde üretilebilecek ürün miktarını gösterir.

İşletmelerin üretim sürecinde yaşadığı elektrik kesintileri, talep eksikliği, grev, tedarik sorunları vb. nedenlerle yaşadığı aksaklıklar işletmelerin tam kapasite olarak çalışmasına engel olmaktadır. Bu nedenle, ortaya çıkan çalışılmayan kısım veya boşta geçen zaman olarak nitelendirilen atıl kapasiteye ilişkin kısmın hangisi maliyete veya hangisi gider olarak ele alınmasında dikkat edilecek hususlar bulunmaktadır. Bununla birlikte, atıl kapasitenin ortaya çıkış durumunda normal faaliyetleri ile ilgili olup olmamasına bağlı olarak normal atıl kapasite ve anormal kapasite maliyetleri olarak ikiye ayırmak daha doğru olacaktır. Normal atıl kapasite maliyetlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Hatalı malzeme kullanımı,

- Eksik alet, hatalı ekipman kullanılması, makinelerin bozulması,
- Ürün tedarikinin zamanında yapılamaması,
- Ürün talebinin sağlanamaması,
- Ürün satışının sağlanamaması,
- Ekonomik krizler ve konjonktürel dalgalanmalar,
- Hastalıklar, iş kazaları ve işçilerin verimsiz çalışmaları,
- Çalışanların yeterli bilgi ve beceriye sahip olmaması,
- Kullanılan malzeme ve ekipman seçimi.

Üretim faaliyetleri dışında oluşan durumlar veya işletme sorumlularının elinde olmayan sebeplerden dolayı ortaya çıkan normal olmayan (anormal) atıl kapasite maliyetlerini ise şu şekilde sıralayabiliriz:

- Elektrik, doğalgaz veya su kesintileri nedeniyle aksamalar,
- Yöneticilerin veya iş sorumlularının yanlış kararlar alması,
- Yöneticilerin veya iş sorumlularının yanlış talimatları,
- Grevler, lokavtlar,
- Doğal afetler,
- Kontrol ve denetim noksanlığı vb.

İşletmede atıl kapasitenin ortaya çıkmasının birinci nedeni doğrudan doğruya yöneticilerin davranışları ile ilişkilidir. Yöneticilerin, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin satışı ile ilgili olarak geleceğe ait yaptıkları tahminler işletmede atıl kapasitenin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Atıl kapasitenin ikinci nedeni ise maliyet giderlerini ortaya çıkaran üretim faktörlerinin, üretim faaliyeti sırasında sağladıkları hizmetlerin bölünmeyişi ile ilgilidir⁵².

⁵² Özlem Çetinkaya Bozkurt, “İşletmelerin Kuruluşu”, *İlkeler ve İşlevlerle İşletme*, Muazzez Babacan, 4. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017, s.158.

1.6.3.5 *Optimal Kapasite*

İşletmenin büyüklüğüne, yapısına ve amaçlarına en uygun olan üretim miktarına optimal kapasite denilmektedir. Optimal kapasite gerçekleştiğinde üretim maliyetleri en düşük, üretim miktarı en yüksek ve üretilen malın tamamı satılmış durumdadır . İşletmelerin buldukları sektörün ortalamasına göre optimal kapasite belirlenir. Üretim kapasitesi optimum kapasiteye yakınlığına, üretim birimi başına düşen değişken ve sabit maliyetler azalmaktadır.

İşletmelerin optimum kapasite düzeyinin üzerine çıkmasıyla maliyetler artmaya başlar. Verimliliği düşüren programlama ve planlama güçlüğü, tedarik sorunlarının yaşanması, iletişim ve denetimde verimsizlik, çalışanların motivasyon düşüklüğü, bakım ve onarımların engellenmesi, arızaların sıklaşması vb. nedenler maliyetlerin artmasına neden olan faktörlerdir. İşletmeler optimum kapasite düzeyinden uzaklaştıkça ölçek ekonomilerinden sağladığı faydaları kaybeder. Sonuç olarak, büyüklükleri optimal ölçülerin dışında kalan işletmeler, daha yüksek maliyetlerle çalışmak zorunda kalacaklardır.

1.6.3.6 *Çalışma Derecesi*

Pratik kapasite ile fiili kapasite arasındaki ilişki kapasite kullanım oranı veya eşanlı çalıştırma derecesi olarak nitelendirilmektedir. Çalışma derecesinin formülü “Fiili Kapasite / Pratik Kapasite” olarak hesaplanmaktadır.

İşletmenin kapasite kullanım oranının bir ölçüsü çalışma derecesi olarak nitelendirilir. İşletmenin tam kapasiteyle üretim yapması, yani kullanılmayan bir kapasitenin bulunmaması halinde çalışma derecesi 1'e eşit olacaktır. Bu değer 1'in altında gerçekleşmesi, işletmede atıl kapasite bulunduğuna ve rasyonel bir üretim birim faaliyetini gösterilmediğine işaret eder⁵³.

Örnek olarak, bir çimento fabrikasının fiili kapasitesi 600.000 ton/yıl, normal kapasitesinin ise 750.000 ton/yıl olduğunu varsayalım. Buna göre, işletmenin çalışma

⁵³ Suphi Orhan ve Enver Bozdemir, a.g.m., s.57.

derecesinin %80 olduğunu ve işletmede atıl kapasitenin gerçekleştiğini açıkça ifade edebiliriz.

Çalışma derecesinin diğer eş anlamıyla kapasite kullanım oranının düşük olması, birim maliyetlerin yüksek olmasına neden olacaktır. Talebin düşük olması veya talep dalgalanmaları, tedarikten kaynaklanan gecikmeler vb. durumlar kapasite kullanım oranının düşük olmasında etkili olacaktır.

Kapasite kullanım oranı hesaplanırken bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Örneğin; yalnızca bir tür mamul üreten bir işletmede zaman faktörü çok göze batmayabilir; ancak ürün çeşitliğinin fazla olduğu işletmelerde üretim süresinin belirlenmesi oldukça zordur. Diğer bir sorun da, kapasite kavramının farklı şekil ve kapsamlarla tanımlanması; konuyla ilgilenenler tarafından farklı şekillerde algılanabilmektedir.

1.7 VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN STOKLAR VE ATIL KAPASİTE KAVRAMI

Bilanço kalemlerinde önemli bir yere sahip olan stoklar; işletmelerin üretimde kullanmak ve satmak amacıyla elinde bulundurdukları varlıkları kapsamaktadır. Tek Düzen Hesap Planı'na göre stoklar aşağıdaki hesaplarda yer alır:

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabı
- 152 Mamuller Hesabı
- 153 Ticari Mallar Hesabı
- 157 Diğer Stoklar Hesabı
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı
- 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı

Ayrıca “duran varlıklar” hesap kalemlerinin içerisinde yer alan stok kalemleri ise şu şekildedir:

- 293 Gelecek Yıllar Ghtiyacı Stoklar
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

THP’de 15’li dönen varlık kalemlerinin içerisinde yer alan stoklar, bir yıldan daha kısa sürede faydalanılması ve nakde dönüşmesi düşünülen stok kalem türleridir. Duran varlıklar kalemleri içerisinde yer alanlar ise, bir dönem içerisinde tüketilmesi ve satışı öngörülmeleyen stoklardır.

Vergi Usul Kanunu stok kavramını 274 ve 275. Maddede “emtia” olarak tanımlamış olup, 274. Maddede satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmasını açıklamıştır. Emtia maliyet bedeliyle değerlendirilmesiyle aşağıdaki unsurları kapsamaktadır.

- Mamülün meydana getirilmesinde harcanan iptiadi ve hammaddenin bedellerini,
- Mamule denk düşen işçilik,
- GÜG’den ve genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse,
- Ambalajlı şekilde piyasaya sürülmesi gereken zorunlu mallarda ambalaj bedelini.

Belirtilen unsurlarda genel idare giderlerinin mamule pay vermesini şirketlerin inisiyatifine bırakmıştır. Üretimini yaptıkları ürünlere bu giderlerden pay vermesi konusunda şirketlere seçim hakkı verilmiştir. Piyasada genel yönetim giderlerinin dönem gideri olarak kayıtlara alınması tercih edilmektedir.

Şirketlerde meydana gelen deprem, sel vb. doğal afetler nedeniyle veya çürüme, bozulma gibi iktisadi kıymetlerin değerinin tamamen veya kısmen düşmesiyle bu kıymetlerin emsal bedel ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Söz konusu zararın tespiti takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Vergi kanununa göre tespiti gerçekleşen zararlar için karşılık ayrılacaktır. Bu durumu aşağıdaki örnekle gösterebiliriz.

Örnek: F A.Ş.’de yangın çıkması nedeniyle kayıtlarında bulunan 500.000,00 TL tutarındaki ticari mal için takdir komisyonu 100.000,00 TL değer düşüklüğü tespit etmiştir. Bu durumda muhasebeleştirilmesi;

157 Diğer Stoklar Değeri Düşen Mallar	500.000,00
153 Ticari Mallar	500.000,00

Konuya ilişkin yevmiye kaydında stokun kayıtlı bedeli düzeltilerek, karşılık ayrılmıştır. Değer düşüklüğü karşılık gideri dönem sonunda kar ve zarar hesabına aktarılarak kapatılacaktır.

VUK'un genel tebliğine göre stokların değerlemesiyle ilgili diğer hususlar ise faiz, komisyon, kur farkı ve vade farklarıdır. Emtiaların maliyet bedeliyle değerlendirilmesi hükmüne göre maliyet bedeli kıymetin iktisap edilmesi veya stok değerinin artırılmasıyla yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere gideri emtianın maliyetine dahil etmek için stokta bir değer artışı sağlaması gerekmektedir. Böylelikle stokun satın alınıp aktifleştirildiği ana kadar olan kur farkları maliyete dahil edilirken, sonradan oluşan kur farkları dönem gideri olarak dikkate alınacaktır. Vade farkları ise, stokların elde edilmesi anına kadar olsun veya geç ödenmesinden kaynaklı olsun maliyete eklenir. Mamulün satılmasından sonra oluşan farklar ise maliyete yansıtılmayacağı için dönem gideri olarak kayıtlara alınacaktır. İşletmeler, stok alımlarında nakit yapılan ödemeler veya başka nedenlerle iskonto uygulamaktadır. Bu durumda iskontolar da maliyet ile ilişkilendirilir.

Vergi sisteminin getirmiş olduğu tam maliyet yöntemi maliyetlerin ilişkilendirilmesinde kolaylık sağlasa da doğru maliyet hesaplamalarının yapılmasında engelleyici olmaktadır. Vergi kanun hükümlerinin vergi tespit ve ödeme kapsamında benimsenmesi gerçeğe uygun maliyet hesaplamalarını yansıtmayacaktır. Bu durumda gerçeği yansıtmayan maliyet bilgileri mali tablo kullanıcı ve paydaşlarını yanlış yönlendirecektir.

Maliyetlerin belirlenmesinde önemlilik arz eden atıl kapasite kavramıyla ilgili vergi mevzuatımızda bir açıklama bulunmamasıyla birlikte TDHP'ye bakıldığında "680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı" mevcuttur. Hesap planında bulunan bu kalem normal maliyet uygulanmasıyla dikkate alınan atıl kapasite sonucu oluşan tutarlar için yeterli değildir. Bu hesabın mahiyeti işletme faaliyetlerinin durması sonucunda

ortaya çıkan giderleri kapsamaktadır. Atıl kapasiteye düşen tutarların maliyete eklenmesi dönem sonu karı ve birim maliyet tutarlarını da doğrudan etkileyecektir.



2. TMS 2 STOKLAR STANDARDI VE STANDART AÇISINDAN ATIL KAPASİTENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1 STOKLAR STANDARDININ AMACI

Türk Ticaret Kanunu kapsamında yapılan değişikliklerle bağımsız denetime tabi işletmelere finansal tablolarını TMS ve TFRS'ye uygun olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız denetim tabi işletmeler dışında kalanlar ise vergi mevzuatımıza göre mali tablolarını düzenlemeye devam etmektedir. Bu durum farklı muhasebe prosedürlerinin uygulanmasıyla birlikte mali tablolarda farklılıklar oluşmasına neden olacaktır. TMS 2 Stoklar Standardı da stok kalemlerinin standartlara uyumu için neler yapılması gerektiği hususu üzerine düzenlenmiştir.

Bu standardın genel amacı stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesi süreciyle ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak kayıtlara alınmasında, değerlendirilmesinde ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumun içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir⁵⁴.

Standart, stokların maliyet saptamalarının nasıl yapılması gerektiğini, maliyete veya gidere dönüşüm süreçlerini, bu süreçte stokların hangi yöntemler ile değerlendirilmesi gerektiğini ve sonuçları mali tablolara nasıl yansıtılıp, raporlanması üzerine açıklamalara yer vermiştir.

2.2 STOKLAR STANDARDININ KAPSAMI

TMS 2 Stoklar standardı, işletme faaliyetleri içerisinde işletmelerde satılmak için elde tutulan veya satılmak üzere üretime alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerin hesaplanması, ölçme ve değerlendirilmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir.

⁵⁴ TMS2, M.1, Aktaran: Mehmet Ünsal Memiş ve Anıl Tanrısoatapan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleştirme Esasları", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 3, 2016, s.18.

Bu standart, aşağıdakiler dışında tüm stoklar için uygulanmaktadır.

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri),
- b) Finansal Araçlar,
- c) Tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler)

Ayrıca bu standart, aşağıda açıklananlar tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz⁵⁵:

- a) Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.
- b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarar yansıtılır.

2.3 STOKLAR STANDARDINDA GENEL TANIMLAR

TMS 2 Stoklar standardında başlıca üç tanım yer almaktadır. Bunlar; stoklar, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer olarak nitelendirilmektedir.

2.3.1 Stoklar

TMS 2'ye göre stok, olağan işletme faaliyetleri içerisinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda

⁵⁵ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s.221-222.

kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak standardın 6.maddesinde açıklanmıştır.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır⁵⁶. Bu çerçevede stoklar standardı ile ilgili olacak hesaplar şu şekilde sıralanabilir⁵⁷:

- İlk Madde ve Malzeme,
- Yarı Mamuller,
- Mamuller,
- Ticari Mallar,
- Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri,
- Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri,
- Yoldaki Stoklar,
- Diğer Stoklar,
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-),
- Verilen Sipariş Avansları.

Stokların, gerek üretim maliyetlerinin kontrolü, gerekse toptan ve perakende satışı sonucu elde edilen gelirin tespiti açısından muhasebeleştirilmesi önemlidir. Stoklar, finansal durum tablosunda raporlanan en önemli varlık kalemlerinden birisidir. Satılan stokların maliyeti ise, kar zarar tablosuna yansıtılan en büyük gider unsurudur. Dolayısıyla, stoklar bu iki tabloyu da en çok etkileyen unsurlardan birisidir. Esasen, stokların muhasebeleştirilmesinde karmaşaya neden olan faktörler de; yüksek düzeyde işlem hacmi gerektirmesi, çok sayıda hesap hareketine neden olması, herhangi bir stok kalemi içinde

⁵⁶ TMS2, Aktaran: Mehmet Ünsal Memiş ve Anıl Tanrısoyatapan, a.g.m., s.18.

⁵⁷ Metin Aytulun ve M.Vefa Toroslu, a.g.e., s.151.

sınıflandırılabilir bir varlık olup, olmadığının belirlenmesindeki zorluklar ile stok maliyetinin ölçümündeki güçlüklerdir.

2.3.2 Net Geçekleşebilir Değer

İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder⁵⁸. Bu durumda net gerçekleşebilir değeri, stokların elden çıkarılması ile elde edilecek tutar olarak nitelendirebiliriz.

TMS 2 Stoklar standardına göre; stokların maliyeti stokların zarar görmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti ayrıca, tahmini tamamlama maliyetlerinin veya satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleşebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır⁵⁹.

Net gerçekleşebilir değerle değerlendirme yapıldığında da vergi kanunlarımıza göre uyumlama yapılmak zorunda kalınacaktır. Çünkü vergi mevzuatımıza göre dönem sonu stokların değerlemesinde maliyet bedeli geçerlidir. %10 dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerlendirilebilir⁶⁰.

Net gerçekleşebilir değeri formülle göstermekte fayda olacaktır:

Net Geçekleşebilir Değer = Satış Fiyatı- Tahmini Tamamlama Maliyeti-Tahmini Satış

Örnek olarak, X işletmesinin satış değeri 1.350 TL ve satın alma maliyeti 1.000 TL olan tamamlanmamış stoku bulunmaktadır. Stokların tahmini tamamlanma maliyeti 200 TL, tahmini satış maliyeti ise 400 TL'dir.

⁵⁸ Ahmet Kızıl, Mehmet Maşuk Fidan, Cevdet Kızıl ve İrem Keskin, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme”, 2.Basım, İstanbul: Der Yayınları, 2016, s.153.

⁵⁹<https://vergialgi.net/tms-2-stoklar-standardina-gore-gerceklesebilir-deger-kavrami-ve-stok-degerlemesinde-ozellikle-durum>

⁶⁰ Hasan Kaval, Remzi Örtten ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TRFS) Uygulama ve Yorumları**, 14.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2021, s.79.

Net gerekleŒebilir değer;

SatıŒ Fiyatı	1.350
Tahmini Tamamlama Maliyeti	(200)
<u>Tahmini SatıŒ</u>	<u>(400)</u>
<u>Net GerekleŒebilir Değer</u>	<u>750</u>

Bu durumda, bilanoda stoklar net gerekleŒebilir değer ile gösterilecektir. Ayrıca, kar ve zarar tablosunda zararın gerekleŒtięi dönemde değer duŒukluęu zararının raporlanması gerekmektedir. Finansal tabloların dönemleri itibariyle, net gerekleŒebilir değere indirgenmesini gerektiren durumlar ortadan kalkabilir veya deęiŒiklik gösterebilir. DeęiŒen sebepler nedeniyle net gerekleŒebilir değerde artıŒ olması sonucunda karŒılık ayrılan değer duŒukluęu kaydı iptal edilir.

Net gerekleŒebilir değere iliŒkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satıŒ veya hizmet sozleŒmelerini yerine getirmek iin elde tutulan stokların net gerekleŒebilir değerinin belirlenmesinde, sozleŒme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satıŒ sozleŒmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerekleŒebilir değeri, genel satıŒ fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satıŒ tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhdunun olması nedeniyle ortaya ıkabilecek karŒılıklar veya Œarta bağlı yukumlulukler, TMS 37 “KarŒılıklar, Œarta Bağlı Yukumlulukler ve Œarta Bağlı Varlıklar” bolumundeki hukimler erevesinde iŒleme tabi tutulur⁶¹.

Net gerekleŒebilir değerin tahmini hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satıŒ tutarı esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koŒullarla uyumlu oldukları lude dönem sonundan sonra oluŒan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da

⁶¹ TMS 2 31 md.

dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değerlerin saptanmasında dikkate alınmaz⁶².

2.3.3 Gerçeğe Uygun Değer

UFRS (TFRS) gerçeğe uygun değeri “tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” olarak tanımlamaktadır⁶³. Diğer bir ifadeyle, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın pazar değerinin ölçüm tarihindeki işlemin fiyat tahminidir. Gerçeğe uygun değer açıklamasından da anlaşılacağı üzere, kavram şeffaflık doğruluk ve uygunluk içermektedir.

Finansal raporlama standartlarında gerçeğe uygun değer ölçütünün kullanımı birçok konuda zorunlu kılınmış veya izin verilmiş ve bu konuda açıklayıcı notlarda bilgi verilmesi istenmiştir. Örneğin finansal yatırımlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar, finansal borçlar, işletmenin kendi ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçların v.b. gibi kalemlerin, gerçeğe uygun değerle ölçülmesi ya zorunlu olarak istenmiş ya da izin verilmiştir. Finansal raporlama standartlarının hazırlanması ve yayımlanması yıllara yayıldığından ve her bir standardın yayımlanma tarihi farklı olduğundan bu standartların gelişimi uzun yıllar sürmüştür. Bunun sonucu olarak gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin esasların açıklamalarında zaman zaman farklılıklar ortaya çıkmış ve gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklama amacı açık olarak belirtilmemiştir. Bazı standartlarda gerçeğe uygun değer ölçütünün ölçümü ve açıklama bilgileriyle ilgili ayrıntıda bilgi verilirken bazılarında yeterli bilgi verilmemiştir. Bu tutarsızlıklar, uygulamada çeşitliliğe neden olmuş ve karşılaştırılabilirliği engellemiştir. Ayrıca bu karışıklık, muhasebe literatüründe de gerçeğe uygun değer kavramını bugüne kadar en çok tartışılan kavramlardan birisi haline getirmiştir⁶⁴. Gerçeğe uygun değer farklı

⁶² Aylin Poroy Arsoy, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer”, Dora Yayınları, 2009, s.30. Aktaran: Şeref Demir, “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları” Vergi Raporu, Cilt 7, Sayı 238, 2019, s.15.

⁶³ Fatma Pamukçu, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi” Mali Çözüm Dergisi, 2011, s.84.

⁶⁴ M. Uğur Akdoğan, “IFRS TRFS 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar”, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Cilt 13, Sayı 40, 2013, s.110-111.

standartlardaki açıklamaları karışıklığı neden olmasıyla TRFS 13 Standardı, gerçeğe uygun değer ölçümündeki belirsizlikleri ortadan kaldırmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu halen yürürlükte olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının büyük bölümünde varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımını kısmen veya tamamen kullanmaktadır. Bu standartlar incelendiğinde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıda belirtilen yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir⁶⁵.

- a) Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde öncelikle ilgili varlık veya yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatı esas alınmaktadır.
- b) Varlık veya yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatına ulaşılamaması durumunda, gerçeğe uygun değer benzer kalemlerin piyasa fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır.
- c) Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda ise gerçeğe uygun değer net bugünkü değer, opsiyon fiyatlaması ve benzeri yöntemler kullanılarak belirlenebileceği öngörülmektedir.

Finansal raporlama standartları; finansal raporlama sürecinde varlıklar, yükümlülükler ve özkaynakların ölçümü, varlıklar, yükümlülükler ve özkaynakların sonraki dönem ölçümü, varlıkların geri kazanılabilir tutarının hesaplanması ve bir işlemin, kendisini oluşturan parçaları arasında, muhasebeleştirildiği ilk tutarın tahsisinde gerçeğe uygun değer kullanımına izin vermektedir⁶⁶.

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde, bir varlık veya yükümlülüğün işlem gördüğü aktif bir piyasanın olması ve alıcı ve satıcıların (piyasa katılımcılarının) işlem yapması gerekmektedir. Riske ilişkin varsayımlarında alıcı ve satıcıların varsayımları üzerine dikkate alınmaktadır. Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüt olduğunu da söyleyebiliriz.

⁶⁵ Ali Deran, Rafet Aktaş, "Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi", Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 8, Sayı 2, 2006, s.160-161. Aktaran: Fatma Pamukçu, s.84.

⁶⁶ D Cairns, "The Use of Fair Value in IFRS", Accounting in Europe, 3(1),2010,s.10, Aktaran: Sabri Burak Arzova, Bertaç Şakir Şahin, "TFRS/TMS, BOBİ FRS, Kumi FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı", Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt 43, Sayı 1, 2021, s.25.

TFRS 13 standardında gerçeğe uygun değer olarak genelde, piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve bugünkü değer yaklaşımlarının kullanıldığı görülmektedir. Bir değerlendirme yönteminin kullanılmasının amacı, mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. İşletmeler gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkararak ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerini kullanır⁶⁷.

2.4 TMS 2 STOKLAR STANDARDINDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE STOKLARLA İLGİLİ MALİYETLER

2.4.1 Stokların Değerlemesi

TMS 2 Stoklar Standardına göre stoklar maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stoklar kayıt altına alınırken, satın alındıkları andaki maliyet bedeli üzerinden alınır. Sonraki dönemlerde ortaya çıkan değer düşüklüğü, vade farkları vb. nedenlerle stokların net gerçekleştirilebilir değeri maliyet değerinin altına düşerse stokların net gerçekleştirilebilir değer üzerinden raporlanması gerekmektedir. Bunun temelindeki neden ise tutuculuk ilkesi yaklaşımıdır.

2.4.2 Stoklarla İlgili Maliyetler

Stokların maliyeti; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokları mevcut duruma getirilmesi üzerine katılan diğer maliyetleri içermektedir.

Standartta söz konusu maliyet kalemleri detaylı bir şekilde açıklanmış, hangi gider unsurlarının bahsedilen maliyet içerisine dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu maliyetler; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini, firma tarafından vergi idaresinden iade olarak alınabilecek vergiler dışındaki her türlü vergi ödemesini, nakliye ve yükleme-boşaltma maliyetlerini, direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik giderlerini, sabit ve

⁶⁷ Enver Bozdemir, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerinde Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, 2014, s.85. Aktaran: Fikret Otlu, İbrahim Çenberlitaş, "TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi", Dicle Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, 2017, s.352.

değişken genel üretim giderleri içerisinde üretim aşamasında mamüle yüklenebilen payları, stokların mevcut ve istenilen duruma getirilmesi amacıyla katılan her türlü maliyet unsurunu içermektedir⁶⁸.

Stokların mevcut duruma getirilmesinde oluşan normalin üstündeki fireler, işçilik giderleri ve diğer üretim maliyetleri, anormal israf ve depolama maliyetleri, stoklarla ilgisi olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri stok maliyetlerine dahil edilmez. Aynı zamanda vadeli alışlardan ortaya çıkan farklar, finansman giderleri ve stokların yabancı para ile alınmasıyla oluşan kur farkı giderleri maliyet olarak dikkate alınmamaktadır.

2.4.2.1 Satın Alma Maliyeti

TMS 2 Stoklar Standardına göre stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, mamul ile doğrudan ilişkisi olan maliyetler, firma tarafından vergi dairesinden iade alınabilecekler hariç diğer vergiler, gümrük vergisi, nakliye maliyetlerini içermektedir. Başka bir deyişle, stokların mevcut duruma getirilmesinde katılan maliyetleri içermektedir. VUK'a göre satın alınan malların değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiş olup, maliyet bedeline nelerin dahil edilip edilmeyeceği konusunda detaylı bir belirleme yapılmamıştır.

Üretim sırasında oluşan kırılma, bozulma, buharlaşma, kalitesiz ürün kullanımı, teknolojik ve teçhizat bakımından yetersiz kalınması gibi birçok nedenle üretime giren madde miktarı ile çıktı miktarlarında normal veya aşırı fireler oluşabilir. Üretim sırasında oluşan aşırı fireler dönem gideri olarak ayrı raporlanırken, normal fireler mamul maliyetine dahil edilmektedir. Üretimle ilgisi olmayan depolama giderleri, genel yönetim giderleri ve satış giderleri de dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Satın alma maliyetini detaylı anlatmak üzere örnek olarak; İşletme üretimde kullanılmak üzere 10.000 TL'lik ticari mal satın almıştır. Malın gümrükten alınması için 2.000 TL'lik KDV bedeline ve 5.000 TL'lik gümrük masraflarına katlanmıştır. Ticari

⁶⁸ Baykal Uyar, "TMS 2-Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı 28, 2009, s.133.

malın taşınması içinde 1.500 TL'lik nakliye ücreti ödenmiştir. Bu durumda satın alma maliyeti;

Alış bedeli	:	10.000 TL
Gümrük Masrafı	:	5.000 TL
Nakliye Ücreti	:	<u>1.500 TL</u>
<u>Satın Alma Maliyeti</u>	:	<u>16.500 TL</u>

Çözümünden de görüleceği üzere ticari malların stoklara girişine kadar katlanılan bütün giderler maliyete dahil edilmiştir. Malın gümrükten alınması için ödenen KDV ise indirilecek KDV hesabında kayıtlara alınacaktır.

Özellikli varlık niteliğinde olan mallar ve satılabilir duruma gelmesi uzun bir zamanı gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine dahil edilmek zorundadır. Enerji üretim santralleri, şarap üretimiyle uğraşan, inşa edilmekte olan yeraltı ve yerüstü düzenlemeleri gibi işletmeler özellikli varlığa örnek olarak verilebilir.

2.4.2.2 Dönüştürme Maliyeti

Üretim işletmeleri üretmeyi planladıkları ürünler için ilk madde ve malzemeleri satın alır, bunları üretim sürecinde birleştirir ve bu sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürür. Satın alınan ilk madde ve malzemeler ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadar ki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır⁶⁹.

Standarda göre, stokların dönüştürme maliyeti direkt işçilik maliyetleri, ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik şekilde dağıtılan tutarlarını ve doğrudan üretimle ilgili olan maliyetleri kapsamaktadır.

Üretimle ilgili olan ve DİMM ile DİS dışında kalan maliyet unsuru genel üretim maliyetleridir. İlk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve

⁶⁹ Ümit Erkan, "Stoklarda Fire Maliyetlerinin Vergi Kanunları ve TMS/TRFS Yönünden İncelenmesi ve Örnek Uygulamalarla Sonuçların Mali Tablolara Yansıtılması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 431, 2017, s.127.

giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme payları genel üretim maliyetlerinin bünyesine kapsar. Bu maliyetler yapıları gereği bir kısmı sabit, bir kısmı da değişken niteliktedir. Sabit genel üretim maliyetleri, belirli bir zaman aralığında veya üretim hacminde üretim hacmindeki değişmelerden etkilenmeyen; amortisman, bakım onarım gibi maliyet unsurlarıdır. Değişken genel üretim maliyetleri ise üretim hacmi ile orantılı olarak, üretim hacmi arttıkça artan, azaldıkça azalan; indirekt malzeme gibi unsurlardır. Mamul maliyetinin belirlenmesinde sabit ve değişken maliyetler, farklı yöntemlere göre farklı uygulamalara tabi tutulmaktadır. Mamul maliyetinin hesaplanmasında ortak nokta, direkt maliyetlerin hiç değişikliğe uğratılmadan maliyete dahil edilmesidir⁷⁰.

Dönüştürme maliyetlerinde, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede çalışacağı varsayımı dikkate alınarak; sabit genel üretim giderlerinin dağıtımı bu varsayıma göre yapılır. Normal kapasite, olağan koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Düşük kapasite ya da atıl kapasite dolayısıyla, maliyete yüklenilemeyen sabit genel üretim maliyetleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına alınır.

Normal kapasite olarak, ortalama üretim miktarının temel alınması, bu ortalama çerçevesinde beklenen olağan farklılıkların önceden kabul edilmesini ve normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini gerektirir. Yöntemin amacı da, bu farklılıkların birim sabit maliyetteki etkisini gidererek bu maliyeti normal boyuta indirgemektir. Normal kapasitenin dikkate alınmasıyla, ortalama üretim miktarı esas alınmakta, mevsimsel dalgalanmaların maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi elimine edilmiş olmaktadır⁷¹.

Standardın öngördüğü sisteme örnek olarak, bir işletmenin üretime ilişkin DİMM maliyeti 75.000 TL, direkt işçilik maliyeti 30.000 TL, değişken genel üretim maliyeti

⁷⁰ Nalan Akdoğan, “**Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**”,6. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.40. Aktaran: Yiğit Özbek, “**Türkiye Muhasebe Standardı TMS 2 Stoklar**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 24, 2008, s.84-85.

⁷¹ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, “**Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**”, Ankara: MU-DEN Yayınları, 2012, s.137. Aktaran: Mehmet Ünsal Memiş ve Anıl Tanrısinatapan, s.20.

15.000 TL, sabit genel üretim maliyeti ise 15.000 TL'dir. İşletmenin normal kapasitesi 60.000 kg, gerçekleşen kapasite ise 45.000 kg'dır. Bu durumda kapasite kullanım oranı %75'dir. İşletmenin normal maliyet göre üretim maliyet hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	75.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti	30.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti	15.000 TL
<u>Sabit Genel Üretim Maliyeti (KKO*15.000 TL)</u>	<u>11.250 TL</u>
<u>Toplam Üretim Maliyeti</u>	<u>131.250 TL</u>

Bu durumda, sabit genel üretim maliyetinin kapasite sapması olan 3.750 TL ise dönem gideri olarak dikkate alınarak, üretim maliyete dahil edilmeyecektir. Ürünün birim maliyeti ise yaklaşık olarak 2,91 TL/kg'dır.

Normal kapasiteye göre sabit maliyetlerin yüklenmesi, her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarının, dönemler itibariyle dalgalanma göstermesini engeller. Böylelikle işletmelerin düşük kapasiteyle çalışması durumunda birim maliyetlerin artması engellenir. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Olağandışı olarak yüksek düzeyde üretimin gerçekleştiği dönemlerde, her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı azaltılarak, stokların maliyet bedelinden daha yüksek bir tutar üzerinden değerlendirilmesi engellenir. Buradan da anlaşıldığı gibi Standarda göre, üretim miktarının artması durumunda birim başına sabit giderlerin azalması nedeniyle birim mamul maliyetindeki azalmanın dikkate alınması (mamul maliyetlerine yansıtılması), ancak üretim miktarının azalması halinde birim başına sabit giderlerdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması, maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanması, maliyetlere yüklenmeyen farkın dönem gideri olarak kayıtlanması gerekmektedir. Mevcut uygulamalarımızda atıl kapasiteye isabet eden sabit giderler genellikle üretim maliyetlerine yüklenmektedir⁷².

⁷² Ümit Gücenme Gençoğlu, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar", İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.180.

Ürün dönüştürme sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Ürünlerin hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak hesaplanmadığı durumlarda, işletme bu maliyetleri ürünler arasında belirlenmiş ölçütlere ve tutarlı bir esasa göre dağıtır.

Standarda göre uygulanan normal maliyet yönteminde, sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetlerine aktarılırken, Vergi mevzuatımıza göre tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde ise sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına bakılmaksızın maliyetlere yüklenmesi öngörülür.

2.4.2.3 Diğer Maliyetler

Standarda göre diğer maliyetler, stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilir. Stok maliyetine dahil edilmeyen giderleri şu şekilde sıralayabiliriz;

- a) İlk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde gerçekleşen normalin üzerindeki fire veya kayıplar, işçilik ve diğer üretim giderleri,
- b) Bir sonraki üretim aşaması için katlanılan depolama giderleri,
- c) Stokların mevcut duruma gelmesinden etkisi olmayan genel yönetim giderleri;
ve
- d) Satış giderleri.

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları TMS 23 Borçlanma maliyetleri standardı açıkça belirlemiştir. Bu standarda göre, özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma veya amaçlanan kullanıma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine dahil edilebilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini ise döneminde gider olarak kayıtlara almaktadır.

2.4.3 Maliyetlendirme Ölçüm Teknikleri

Stokların, fiziki sayımının yapılarak maliyetinin belirlenmesi zaman almasıyla birlikte çok masraflı olabilmektedir. Bu nedenle işletmeler, stokların kayıtlı değerini hesaplamak için genellikle iki yöntem kullanmaktadır:

- Standart maliyet yöntemi ve
- Perakende yöntemi.

2.4.3.1 Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir⁷³.

Bu yöntemde maliyetini oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenir ve fiili sonuçlar beklenmez. Üretim yapıldıkça tespit edilen standart tutarlar üretim maliyetine aktarılırlar. Dönem sonunda, belirlenen gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir ve bu saplamaların değerlendirilmesi yapılır. Standart maliyet ilk madde ve malzemelerde de kullanılabilir⁷⁴.

Bu yöntemde işletmenin tarihi kar marjı baz alınarak, satılan (daha doğrusu satılacak) mallar için standart (tahmini) bir maliyet belirlenir. Standartın kullanmış olduğu standart maliyet yöntemi kavramını, maliyet muhasebesinde yer alan standart maliyet sistemi ile karıştırmamak gerekir. Çünkü, standart maliyet sistemi, işletmenin iç sorunudur ve işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan genel amaçlı finansal raporlamadan– finansal muhasebeden – farklı olarak, yönetim ve maliyet muhasebesi konusuna girer⁷⁵.

2.4.3.2 Perakende Yöntemi

Perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın yetersiz olduğu, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde perakende yöntemi kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının çıkarılması suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının tespit edilmesinde, gerçek satış fiyatının altında

⁷³ Türkiye Muhasebe Standartları 2, 20.

⁷⁴ Hasan Kaval, Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, a.g.e., s.75.

⁷⁵ Erhan Yalçın, “Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama”, 1. Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015, s.583.

fıyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Genellikle, her perakende satış b6l6m6 iin ortalama bir y6zde kullanılır⁷⁶.

Perakende y6ntemde, d6nem sonu stok maliyetini tahmin etmek iin ift kayıt tutulur. Birinci kayıtlar fiziki sayıma gerek olmadan d6nem sonu stokların hesaplanmasına hizmet ederken; ikinci kayıtlar bir ok satış Őubesine ayrılmış ok sayıda y6netim b6l6m6ne dağıtılan ve eşitli kalemlerden oluşan stokların ana merkezden kontrol6n6 sađlar⁷⁷.

Perakende y6ntemini standart maliyet y6nteminden ayıran fark, hesaplamalarda 6nceki d6nemlerin br6t kar ortalamasının yerine, ierisinde bulunduğu d6nemdeki br6t kar oranının dikkate alınmasıdır. Hesaplanan d6nem ierisindeki satışa hazır olan malların perakende satış değeri bulunarak, maliyet değerleri toplamının satış değerleri toplamına oranı hesaplanarak br6t kar oranı tespit edilmektedir. Fiziken yapılan perakende satış değeri satışa hazır olan mamullerin perakende satış değerinden d6ř6lmesiyle d6nem sonu stokların satış değeri bulunur.

2.4.4 Stok Maliyetlerini Hesaplama Y6ntemleri

Stokların muhasebe kayıtlarına alınmasında en 6nemli hususlardan biri stok kalem maliyetlerinin dağıtımıdır. Stok kalemlerinin değerlemesi konusunda literat6rde ve uygulamada eşitli y6ntemler g6r6lmektedir. T6rkiye Muhasebe Standartlarına g6re genel kabul g6rm6ř değerleme y6ntemleri ise şu Şekildedir:

- 1) Gerek Parti Maliyet Y6ntemi,
- 2) F.I.FO. (İlk Giren İlk ıkar) Y6ntemi,
- 3) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Y6ntemi,
 - i. D6nem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet
 - ii. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet

⁷⁶ T6rkiye Muhasebe Standartları 2, 20

⁷⁷ Erhan Yalın, a.g.e., s.584.

2.4.4.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir⁷⁸.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir⁷⁹.

Bu stok değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için, satılan veya üretime verilen her malın dönem içerisinde hangi partide alınmış mal olduğunun kesin olarak tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bu yöntem daha küçük miktarlarda, yüksek maliyetli ve birbirinden kolaylıkla ayrılabilir malların değerlemesinde kullanılır. Örneğin taşıt aracı, iş makinesi, büyük hacimli makine ve ekipmanların değerlendirilmesinde gerçek maliyet yöntemi rahatlıkla kullanılabilir⁸⁰.

Standarda göre, gerçek parti maliyet yöntemi ile maliyeti hesaplanamayan stok kalemleri için İlk Giren İlk Çıkar yöntemi veya ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak maliyetin hesaplanabileceği ifade edilmektedir.

2.4.4.2 F.I.F.O (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi

İlk giren ilk çıkar yöntemine göre, ilk satın alınan veya ilk üretilen stok kaleminin ilk satılan ve dönem sonunda stokta kalanların en son satın alınan veya üretilen stok kalemleri olduğu varsayılmaktadır. FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi stok maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılan en yaygın yöntemlerden birisidir.

⁷⁸ Türkiye Muhasebe Standartları 2, Madde 23.

⁷⁹ Türkiye Muhasebe Standartları 2, madde 24.

⁸⁰ Metin Aytulun ve M. Vefa Toroslu, “TMS ve VUK Kapsamında Stoklar”, 1. Basım, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014, s.97.

Diğer bir ifadeyle, stoktan çıkan veya işletmeyi terk eden stok kalemlerinin alınış sırasına göre satıldığını, işletmede kalan stok kalemlerin ise en son alımları yapılan stok kalemleri olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumda, FIFO yöntemi için eflasyonist ortamlarda stok kalemlerinin en son alış maliyetlerini göstermesi nedeniyle cari değerlere en yakın olarak tespit edilen yöntemdir.

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında en yaygın kullanılan FIFO yönteminin özellikleri olarak:

- Hem aralıklı hem de sürekli envanter yöntemi ile basit olarak uygulanabilmesi,
- Bilanço için şuanki değere daha benzer bir stok değeri üretmesi,
- Sistematik ve nesnel olması,
- Hileye yönlendirici bir yöntem olmaması sayılabilir⁸¹.

Bu yöntemin en büyük sakıncası; fiktif (gerçek olmayan) karların çıkmasına sebep olmasıdır. Bunun sebebi ise ilk alınan madde ve malzemenin alış maliyetinin düşük olması üretim maliyetlerinin de düşük olmasına neden olabilmektedir. Bu yöntemin yararları ise şu şekilde sıralanabilir⁸²;

- Malzemenin kullanım sırası mantıki ve sistematiktir.
- Alınan ve kullanılan maddelerin gerek birim sayısı gerekse fiyatları bakımından tam bir eşitlik sağlanır.

2.4.4.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, her bir stok kaleminin maliyeti; dönem başındaki benzer kalemlerin maliyetleri ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer kalemlerin maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması alınarak belirlenir. Ağırlıklı ortalama

⁸¹ Thomas R. Dyckman, Roland E. Dukes ve Charles J. Davis, “**Accounting**”, 5.Basım, Irwin McGraw Hill Yayınları, 2000, s.391. Aktaran: Yonca Küçük, “**Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.13.

⁸² Mikail Erol, Metin Atmaca ve Serkan Terzi, “**Maliyet Muhasebesi**”, 1.Basım, İstanbul: Beta Basım Yayınevi, 2015, s.60.

işletmenin koşullarına bağlı olarak, dönemsel olarak veya işletmeye stok girişi oldukça hesaplanabilir.⁸³

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi iki şekilde uygulanmaktadır. Birisi, periyodik bazda yapılması durumunda dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, diğeri her bir stok alımı yapıldığında veya her bir üretimden sonra yapılmasıyla kullanılan hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir.

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde birim maliyet, dönem başında mevcut mallar ile dönem içinde satın alınanların toplam maliyetleri, bunların toplam miktarlarına bölünerek bulunur. Bu yönteme tartılı ortalama maliyet yöntemi de denilmektedir⁸⁴.

Bu yöntemde maliyet hesaplamaları dönem sonlarında yapıldığı için dönem içerisinde üretilen ürünlerin birim maliyetinin hesaplanması mümkün olmaz. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi aralıklı envanter uygulamasının yapıldığı durumlarda kullanılır ve gerçek maliyet yöntemi ile hesaplanan birim maliyete yakın sonuç verir.

Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemine göre her yeni girişten veya her bir üretimden sonra yeni bir ortalama maliyet hesaplanmaktadır. Yönteme göre ortalama maliyetin hesaplanması için, stokun mevcut toplam değeri, mevcut toplam miktara (ölçüye) bölünür. Böylelikle üretime sevk edilecek ilk madde ve malzemelerin hangi değer üzerinden değerlendirileceği belirlenmiş olur. Bu yöntemde, stoğa her ilk madde ve malzeme girişinde, yeni bir ortalama değer hesaplandığından dolayı hesaplanan birim maliyet sürekli değişmektedir. Bu yöntem ile değerlendirme fiyat dalgalanmalarının yaşandığı bir ekonomide piyasa fiyatına yakın değerlendirme yapılmasına imkan sağlanmaktadır. Bu durum maliyet tahminlerini ve analizleri kolaylaştırmaktadır⁸⁵.

⁸³ Cansu Ünlü, “Muhasebe Standartlarına Göre Stok Maliyetlerini Hesaplama Teknikleri ve Yöntemleri”, Vergi Dünyası, Sayı 445, Eylül 2018, s.157.

⁸⁴ Vefa Toroslu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi”, 1.Basım, Adalet Yayınevi, 2011, s.118.

⁸⁵ Hasan Abdioğlu, a.g.e., s.169.

2.5 TMS 2 STOKLAR STANDARDINDA ATIL KAPASİTE KAVRAMI

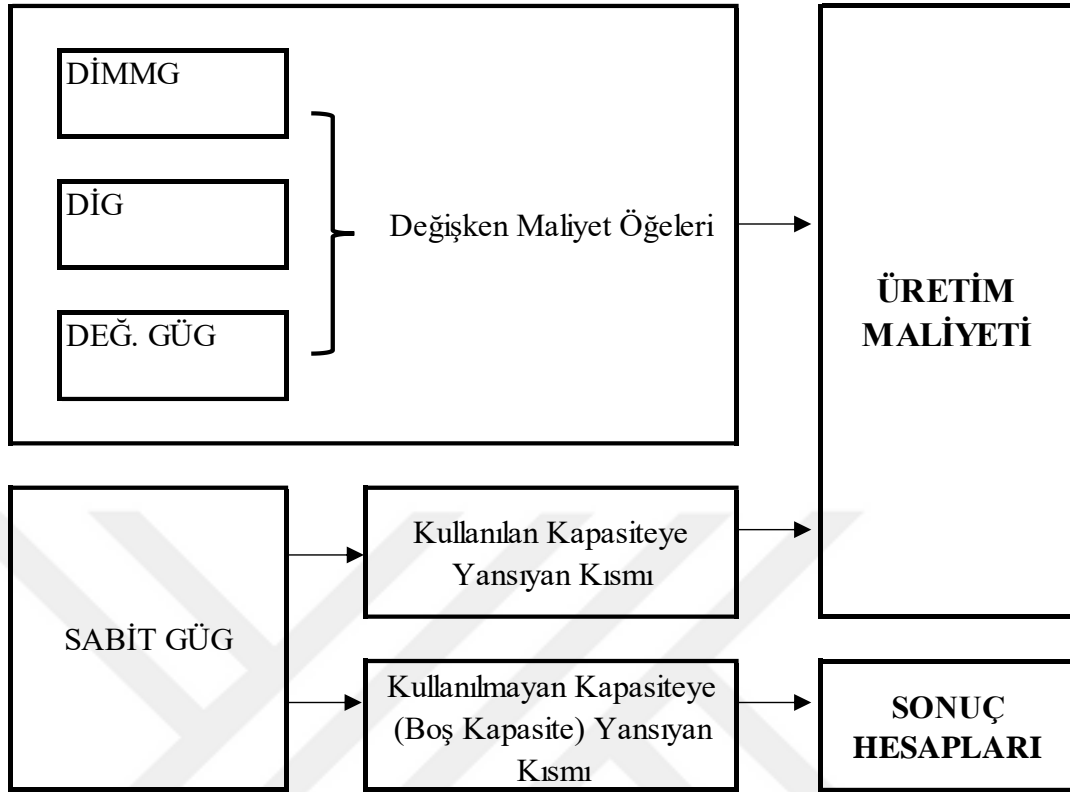
Standardın öngördüğü normal maliyet yöntemine göre üretim maliyet hesaplaması yapılırken, üretim miktarlarıyla ilişkili olarak; DİMM giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin stok maliyetlerine dahil edilmesi gerekmektedir. Sabit genel üretim giderlerinin ise, kullanılan kapasiteye ait kısmı üretim maliyete dahil edilir. İşletmedeki ürünlerin maliyetinin doğru hesaplanması işletme yöneticileri veya işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü kişilerin sağlıklı karar almasında fayda sağlamaktadır. Bu durumda atıl kapasite kavramının, finansal tablolara olan etkisi açısından önemlilik arz ettiğini söyleyebiliriz.

Standart, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında normal maliyet yöntemini benimsemesiyle, atıl kapasite kavramına açıklık getirmiş ve finansal tablolarda nasıl yer alması hususunda değerlendirmeleri vurgulanmıştır. Bu durumda atıl kapasite kavramı ile birlikte normal maliyet yöntemine değinilmekte fayda olacaktır.

TMS 2 Stoklar standardının 13. Maddesi'nde geçen "Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değetlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır." ifadesinden, atıl kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetlerinin dönem gideri olarak izlenmesi ve sonuç hesaplarına aktarılması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu ifadede, normal maliyet yönteminin kullanılmasıyla, birim maliyetlerin atıl kapasiteye bağlı olarak değişmeyeceğine vurgu yapılmakta; yöntemin uygulamada sağlayacağı fayda açıklanmaktadır⁸⁶.

⁸⁶ Erkan Öztürk, a.g.e., s.33.

Şekil 5: Normal Maliyet Yönteminde Maliyet Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri



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

Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerini kullanılan kapasite oranına göre maliyete yükleyip, kullanılmayan kapasite ait olan kısmı ise dönem giderine aktarmaktadır. Bu durumda, giderlerin sabit ve değişken ayrımının doğru yapılması önemli etkiye sahiptir.

Normal maliyetleme sisteminde SGÜG kapasite kullanım oranına göre, değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. Üretim maliyetleri direkt hammadde, direkt işçilik, DGÜG ve SGÜG'nin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmından oluşur. Boş kapasiteye denk gelen sabit GÜG, dönem gideri olarak kabul edilir⁸⁷.

⁸⁷ Ümit Gücenme Gençoğlu, s.180.

Normal Maliyet yöntemi üretim birimlerinin hacimlerinde görülen aydan aya değişiklikler ve tam maliyet yönteminde olduğu gibi dönemsel dalgalanmaları birim başına maliyetin ani artışını önler⁸⁸. Bunun nedeni ise, normal maliyet yönteminde atıl kapasite kavramının dikkate alınmasıyla, mamul maliyetlerinin fazla hesaplanmasına engel olunması ve birim maliyetlerin artmasının önlenmesidir.

Normal kapasitenin, bakım-onarımlar ve resmi tatiller gibi kaçınılmayan faaliyetler nedeniyle üretiminin durması veya azalması ile teorik kapasitede meydana gelen azalmalar sonucu elde edilmesi beklenen üretim miktarını ifade etmesi nedeniyle, stok maliyetlerini daha gerçekçi bir biçimde belirlediği söylenebilir.⁸⁹

Normal kapasite ve daha üstündeki hacimlerde üretim yapılan dönemlerde normal maliyet ile tam maliyet sistemi arasında vergi mevzuatı yönünden bir farklılık oluşmazken; normal kapasitenin altında yani düşük ya da atıl kapasitedeki üretim seviyelerinde mamullerin maliyetine dağıtılan sabit genel üretim gideri tam maliyet sisteminde artmaktadır⁹⁰.

Buna göre; dönem sonu stok miktarının mevcudiyeti durumunda, kullanılan maliyetleme sistemine göre, beyan edilen vergi matrahı değişecektir. Eğer tam maliyet yöntemi kullanılırsa (yani kapasite kullanım oranına bakılmaksızın bütün maliyet unsurları üretim maliyetlerine alınırsa) normal maliyet yöntemine kıyasla işletme karlılığı ve dolayısıyla beyan edilen vergi matrahı daha yüksek olacaktır. Çünkü, tam maliyet yönteminde sabit maliyetler de maliyetler içerisinde yer almakta, dolayısıyla satılmayan mamul stokları içerisinde sabit maliyet payları da bulunduğundan stok değerleri yükselmekte (sonuç hesaplarına ilgili hesap döneminde intikal etmeyen maliyet rakamı artmakta), dönem karı ve dolayısıyla da vergi matrahı yükselmektedir⁹¹.

Normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması için öncelikli olarak maliyetlerin değişken ve sabit olarak çözümlenmesi ve kapasite kullanım oranının

⁸⁸ Edward J. Blocher, David E. Stout and Gary Cokins, “**Cost Management A Strategic Emphasis**” ,Fifth Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2010, s. 98.

⁸⁹ Ali Demireller, “**Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu’nda Yar Alan Hükümlerin Karşılaştırılması**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 378, 2013, s.144.

⁹⁰ Ali Demireller, a.g.m., s.145.

⁹¹ Muhittin Esen, “**TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 368, 2012, s.74.

belirlenebilmesi gerekmektedir. Ancak, maliyetlerin çözümlenmesinde karşılaşılan güçlükler ve kapasite kullanım oranı olarak farklı kapasite ölçeklerinden hangisinin kullanılacağı konusundaki belirsizlik yöntemin uygulanmasındaki en önemli kısıtları oluşturmaktadır⁹².

Vergi Usul Kanununda, maliyet hesaplama yöntemlerinden hangisinin kullanılacağını açıkça belirtilmemiş fakat 275. Maddesinde şu şekilde gibi bildirmiştir.

1. Mamulun meydana getirilmesinde sarf olunan iptiadi ve hammaddelerin bedeli;
2. Mamule denk gelen işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.⁹³ Bu durumda, VUK'a göre üretim giderlerindeki sabit ve değişken ayrımının açıkça yapılmaması tam maliyet yönteminin uygulanmasına neden olmaktadır. Tam maliyet yönteminde de genel üretim giderlerine sabit ve değişken olarak bakılmaksızın üretimle ilgili bütün giderler mamul maliyetine yüklenmektedir. Bu durumda, normal kapasitenin altında yani atıl kapasite oluşması durumunda mamul maliyetine yüklenen sabit genel üretim giderleri tam maliyet sistemi uygulamasında maliyetlerin artmasına neden olacak ve beyan edilen vergi matrahını etkileyecektir.

Aşağıdaki örnek, durumun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Örnek 1: Sufle işletmesi tekstil sektöründe tişört üretimi yapmaktadır. İşletmenin aylık normal kapasitesi 50.000 adet tişörttür. İşletme Nisan ayı içerisindeki üretim bilgileri aşağıdaki gibidir:

⁹² Erkan Öztürk, “Normal Maliyet Yöntemi”, 1 Basım, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.23.

⁹³ Vergi Usul Kanunu, (25.05.2018 Tarih ve 30431 Sayılı Resmî Gazete), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180525-10.htm>.

Tablo 5: Örnek İşletmeye Ait Veriler

Üretilen Tişört Adedi	40.000 Adet
Direkt İşçilik Gideri	65.000,00 TL
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	95.000,00 TL
Genel Üretim Gideri (Değişken)	70.000,00 TL
Genel Üretim Gideri (Sabit)	90.000,00 TL

Bu durumda Normal Maliyet yöntemi dikkate alınarak birim başına düşen mamul maliyeti şu şekilde hesaplanacaktır:

Tablo 6: Örnek İşletmenin Kapasite Kullanım Oranına Göre Maliyet Hesaplamaları

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	95.000,00	TL
Direkt İşçilik Giderleri	65.000,00	TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	70.000,00	TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	90.000,00	TL
Normal Kapasite (Aylık)	50.000	Adet
Fiili Üretim (Aylık)	40.000	Adet
Kapasite Kullanım Oranı	0,80	
Üretime Yüklenilecek Sabit GÜG	72.000,00	TL
Gider Olarak Dikkate Alınacak Sabit GÜG	18.000,00	TL
Mamul Maliyeti	302.000,00	TL
Üretim Maliyeti (Birim)	7,55	TL

Sabit genel üretim giderinin kapasite kullanım oranı dikkate alınmadığı durumda ise;

Tablo 7: Örnek İşletmeye Ait Maliyet Hesaplamaları

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	95.000,00	TL
Direkt İşçilik Giderleri	65.000,00	TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	70.000,00	TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	90.000,00	TL
Normal Kapasite (Aylık)	50.000	Adet
Fiili Üretim (Aylık)	40.000	Adet
Mamul Maliyeti	320.000,00	TL
Üretim Maliyeti (Birim)	8,00	TL

Tablolar incelendiğinde, kapasite kullanım oranı dikkate alınmadan hesaplanan mamul maliyetlerinde birim maliyetin daha yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, normal maliyet yönteminde hesaplanan üretim maliyetinin; 18.000 TL’lik sabit genel üretim giderinin doğrudan gider olarak dikkate alınmasıyla, tam maliyet sistemine göre hesaplanan üretim maliyetinden daha düşük hesaplanmasına neden olmuştur. Bu durumun vergi matrahını etkileyeceğini açıkça söyleyebiliriz.

Normal maliyet yönteminin Tek Düzen Hesap Planında uygulanması için “680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı yeterli değildir. Bu hesap, üretimle ilgili giderlerin çalışılmayan kısımlarını kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, faaliyetlerin durduğu dönemde ortaya çıkan çalışılmayan kısma ait gider ve zararların tutarını kapsamaktadır. Dolayısıyla, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre aktarılmasının Tek Düzen Hesap Planında görülmediğini söyleyebiliriz.

Bu yöntemi başka bir örnekle daha açıklamak istediğimizde;

Örnek 2: X işletmesi sandalye üretimi yapmakta olup, yıllık üretim kapasitesi 150.000 adettir. İşletmenin sandalye başına 10 TL’lik ilk madde ve malzeme, 12 TL’lik direkt işçilik, 8 TL’lik değişken genel üretim gideri ve 750.000 TL’lik sabit genel üretim giderleri bulunmaktadır. İşletme yıl içerisinde 120.000 adet sandalye üretmiş ve 100.000

adet satış yapmıştır. Bu durumda, kapasite kullanım oranı dikkate alarak ve tam maliyet yöntemine göre hesaplama yaptığımızda tablo şu şekilde olacaktır:

Tablo 8: Normal Maliyet ve Tam Maliyet Yöntemine Göre Karşılaştırılması

	Normal Maliyet Sistemi		Tam Maliyet Sistemi	
İlk Madde ve Malzeme Gideri (10*120.000)	1.200.000,00	TL	1.200.000,00	TL
Direkt İşçilik Giderleri (12*120.000)	1.440.000,00	TL	1.440.000,00	TL
Değişken GÜG (8*120.000)	960.000,00	TL	960.000,00	TL
Sabit GÜG	750.000,00	TL	750.000,00	TL
Normal Kapasite	150.000	Adet	150.000	Adet
Fiili Üretim	120.000	Adet	120.000	Adet
Kapasite Kullanım Oranı	80%		100%	
Mamul Maliyetine Yüklenilecek Sabit GÜG	600.000,00	TL	750.000,00	TL
Doğrudan Gider Olarak Yüklenilecek Sabit GÜG	150.000,00	TL	0,00	TL
Toplam Mamul Maliyeti	4.200.000,00	TL	4.350.000,00	TL
Birim Üretim Maliyeti	35,00	TL	36,25	TL
Birim Satış Fiyatı	65,00	TL	65,00	TL
Hasılat (100.000*Birim Satış Fiyatı)	6.500.000,00	TL	6.500.000,00	TL
Satışların Maliyeti (100.000*Birim Üretim Maliyeti)	3.500.000,00	TL	3.625.000,00	TL
Brüt Kar	3.000.000,00	TL	2.875.000,00	TL
Faaliyet Karı	2.850.000,00	TL	2.875.000,00	TL

Tablo incelendiğinde; tam maliyet sistemine göre, oluşan atıl kapasite kısmına ait giderler mamul maliyetine aktarılmıştır. Bu durumda normal maliyet yönteminde, atıl kapasite dikkate alınarak üretim maliyeti hesaplandığında işletmenin faaliyet karının, tam maliyet sistemine göre daha düşük olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle üretim maliyeti, kapasite kullanım oranı dikkate alınmadan hesaplanmış olduğunda işletme; 25.000 TL daha yüksek faaliyet karı elde etmiştir. Bu durum, vergi mevzuatına göre daha fazla vergi matrahının hesaplanmasına neden olacaktır. Aynı zamanda, kapasite kullanım oranı dikkate alınmadan hesaplanan maliyetler finansal tablolara yanlış aktarılmaya ve dönem sonu stok maliyetinin yanlış yorumlanmasına neden olacaktır.

İşletmelerde maliyet hesaplamaları yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan birisi de maliyet çözümlerinin doğru yapılmasıdır. Normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanan bir yöntemdir. Bu nedenle genel üretim giderleri sabit ve değişken genel üretim gideri olarak ayrıştırılırken doğru yöntemler uygulanmadığı durumlarda maliyetler ve dönem giderlerinin etkilenmesi söz konusudur. Değişken genel üretim giderleri, sabit genel üretim giderlerinin içerisine dahil edilmiş ise, dönem giderlerine aktarılan kısım giderlerin yüksek, üretim maliyetine aktarılan kısım ise maliyet toplamının düşük hesaplanmasına neden olacaktır. İşletmelerin atıl kapasiteyle çalışılması halinde en önemli hususlardan birisi de değişken ve sabit genel üretim gideri çözümlerinin doğru yapılmış olmasıdır.

Ülkemizde Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'ne (TOBB) bağlı ticaret ve sanayi odaları tarafından kapasite raporları ile uygulanacak kapasitenin belirlenmesi sağlanmaktadır. Kapasite raporu sayesinde işletmelerdeki personel yapısı, teknolojik durumu ve makineler kullanıldığında ne kadar üretim yapabileceğini görebilmek mümkündür. Kapasite raporları ile işletmelerin üretimde kullanılan hammadde, makine ve teçhizat bilgisini, yıllık üretim kapasiteni görebiliriz.

Atıl kapasitenin olduğu dönemlerde sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı dikkate alınarak dönem giderine aktarılması dönemler itibariyle maliyetteki dalgalanmalara ve hatalı fiyatların oluşmasına engel olacaktır. Böylelikle

birim maliyetlerin artması da önlenecektir. Yönetim kararlarının alınması aşamasında işletmelerin yararlanmış oldukları finansal tablolara hatalı maliyetlerin ve giderlerin yansımaları yanlış kararların alınmasına neden olmaktadır. Bu durumda, atıl kapasitenin olduğu dönemde kapasite kullanım oranı dikkate alınarak hesaplanan maliyetler, sağlıklı finansal tabloların oluşmasında önem arz etmektedir. Bu durumu, normal maliyet yöntemi benimsenerek hesaplanan gelir tablosu ile atıl kapasite dikkate alınmadan oluşturulan gelir tablosunu karşılaştırma yaparak göstermekte fayda olacaktır.

Örnek: X firması pantolon üretimi yapmakta olup, aylık kapasitesi 12.000 adettir. İşletmenin dönemler itibarıyla 1. Dönemine (Ocak, Şubat, Mart) ait üretim bilgileri aşağıdaki gibidir.

Tablo 9: İşletmenin Birinci Dönem İçin Üretim Bilgileri

	TUTAR
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	1.050.000,00 TL
Direkt İşçilik Gideri	860.000,00 TL
Değişken Genel Üretim Gideri	980.000,00 TL
Sabit Genel Üretim Gideri	1.020.000,00 TL
Üretim Kapasitesi	36.000 Adet
Fiili Üretim Kapasitesi	30.600 Adet

İşletmenin yukarıdaki üretim bilgileri dikkate alınarak hesaplanan kapasite sapması aşağıdaki gibidir:

Tablo 10: İşletmenin Kapasite Hesaplaması

	I. DÖNEM	
Sabit Genel Üretim Gideri	1.020.000,00	TL
Üretim Kapasitesi	36.000	Adet
Birim Başına Sabit GÜG	28,33	TL
Fiili Üretim Kapasitesi	30.600	Adet
Kapasite Sapması	153.000,00	TL

İşletmenin kapasite kullanım oranı dikkate alınarak hesaplanan normal maliyet yöntemi ve tam maliyet yöntemine göre üretim maliyetleri de şu şekilde olacaktır:

Tablo 11: İşletmenin Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyetleri

	Normal Maliyet	Tam Maliyet	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	1.050.000,00	1.050.000,00	TL
Direkt İşçilik Giderleri	860.000,00	860.000,00	TL
Değişken GÜG	980.000,00	980.000,00	TL
Sabit GÜG	1.020.000,00	1.020.000,00	TL
Normal Kapasite	36.000	36.000	Adet
Fiili Üretim	30.600	30.600	Adet
Kapasite Kullanım Oranı	85%	-	
Mamul Maliyetine Yüklenilecek Sabit	867.000,00	1.020.000,00	TL
Toplam Üretim Maliyeti	3.757.000,00	3.910.000,00	TL
Birim Maliyet (TL/Adet)	122,78	127,78	TL

Yukarıdaki tablolar incelendiğinde işletmenin 1. Dönemine ait mamul maliyetine yüklenilen sabit genel üretim gideri, tam maliyet yönteminde 1.020.000,00 TL iken, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak hesaplanan normal maliyet yönteminde 867.000,00 TL'dir. Tam maliyet yönteminde toplam üretim maliyeti, normal maliyet yöntemine göre fazla çıkmıştır. Birim maliyetler de tam maliyet yönteminde 127,78 TL iken, normal maliyet yönteminde 122,78 TL olarak hesaplanmıştır.

Fiili üretimin normal kapasitenin altında gerçekleşmesi durumunda oluşan atıl kapasitede mamul maliyetine yüklenilemeyen genel üretim giderleri, normal maliyet yönteminde dönem gideri olarak dikkate alınır. Fakat VUK'a göre bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider-niteliği taşımaktadır. Bunun sonucunda ise KKEG'ler, vergisel dönemlerde vergi matrahına ilave edilmektedir. Normal maliyet yöntemine göre dönem gideri olarak kabul edilen sabit genel üretim giderinin VUK'a göre vergilendirmeye tabi tutulması "ertelenmiş vergi varlığı etkisi" kavramını ortaya çıkarmaktadır. İşletmenin ürettiği ürünlerin tamamı satılıncaya kadar bu durum finansal tablolarda gösterilecek ve işletme ürünleri sattığında ertelenmiş vergi varlığı etkisi de ortadan kalkmış olacaktır. Bu doğrultuda yukarıdaki verilerden faydalanarak işletmeye ait maliyet hesaplamaları şu şekilde olacaktır:

Tablo 12: İşletmenin Ertelenmiş Vergi Etkisi Hesaplaması

Normal Kapasite	36.000 Adet
Fiili Üretim Kapasitesi	30.600 Adet
Satış Miktarı	28.200 Adet
Satış Fiyatı	155,00 TL
Sabit GÜG	1.020.000,00 TL
Kullanılan Kapasiteye Ait Sabit GÜG	867.000,00 TL
Atıl Kapasiteye Ait Sabit GÜG	153.000,00 TL
Ertelenen Vergi Tutarı	33.660,00 TL
Birim Başına Düşen Ertelenen Vergi Oranı	1,10
Satılan Birimi Ait Ertelenmiş Vergi	31.020,00 TL
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	2.640,00 TL

Tablodan da görüldüğü üzere, üretilen 30.600 adet pantolondan 28.200 adet satılmış. Bunun sonucunda satılmayan kısım 2.400 adet pantolon için ertelenmiş vergi varlığı gelir etkisi hesaplanmıştır. Aynı zamanda, atıl kapasiteye ait sabit genel üretim gideri için ertelenmiş vergi varlığı hesaplandığı görülmektedir. Bu durumda, yukarıdaki veriler dikkate alındığında gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 13: İşletmenin Atıl Kapasiteye Göre Tablo Karşılaştırması

	TMS/TRFS Normal Maliyet Yöntemi	VUK Tam Maliyet Yöntem
Brüt Satışlar	4.371.000,00	4.371.000,00
Satış İndirimleri	-	-
Net Satışlar	4.371.000,00	4.371.000,00
Satılan Mamul Maliyeti	3.462.333,33	3.603.333,33
Brüt Satış Karı veya Zararı	908.666,67	767.666,67
Dönem Gideri	153.000,00	-
Dönem Karı	755.666,67	767.666,67
Dönem Karı Yasal Vergi Karşılığı	166.246,67	168.886,67
Ertelenmiş Vergi Gelir Gider Etkisi	2.640,00	
Dönem Net Karı veya Zararı	592.060,00	598.780,00

Tablo 13'de görüldüğü üzere işletmenin 1. Döneme ait satılan mamul maliyeti, atıl kapasiteye ait kısmı mamul maliyetine yüklenmediği için tam maliyet yöntemine göre

daha düşük hesaplanmıştır. Atıl kapasiteye ait kısım dönem gideri olarak dikkate alınmış olup, gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmiştir. Bunun sonucunda tam maliyet yönteminde dönem karı daha yüksek hesaplandığından, dönem karı yasal vergi karşılığı fazla hesaplanmıştır. Bu durumda atıl kapasite dikkate alınmadan hesaplanan tablolarda dönem karı ve ödenecek vergi tutarının etkilendiğini açıkça söyleyebiliriz.

Normal Maliyet yöntemi uygulanan işletmelerde, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranını aşan tutarları “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)” hesabına aktarılır. Üretimini tamamlayıp mamule dönüşen tutarlar mamul hesabına aktarılır.



3. ATIL KAPASİTE MALİYETLERİ ANALİZİ VE TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1 UYGULAMANIN AMACI

Üretim sürecinde kaynaklanan aksaklıklar nedeniyle atıl kapasite meydana gelmektedir. VUK'a göre öngörülen tam maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamının maliyete aktarılması mamul maliyetlerinde ilave bir artışa neden olmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardı, atıl kapasite oluşması durumunda normal maliyet yöntemini dikkate alarak, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenilmesini benimsemiştir. Üretim işletmelerinin atıl kapasiteyle çalışması durumunda, VUK'un belirlemiş olduğu maliyet yöntemi ve TMS 2 Stoklar Standardının benimsemiş olduğu maliyet yönteminin uygulaması arasında tablolarda farklılıklar ortaya çıkacaktır.

Bu uygulama ile atıl kapasiteyle çalışan üretim işletmesinde, TMS 2 Stoklar standardının maliyetlere bakış açısı incelenecektir. Atıl kapasitenin maliyetlere etkisi ve VUK'a göre uygulanan tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasındaki farklılıklarının tablolara yansıyan sonuçları değerlendirilecektir.

3.2 UYGULAMANIN KAPSAMI

Uygulamanın ana kütlesi Karadeniz Bölgesi'nde temizlik malzemeleri üretimi alanında faaliyet gösteren bir işletmedir. Uygulama kapsamında; işletmeye ait muhasebe sistemi, finansal tabloları ve üretim yaptığı ürünlere ait bilgiler yer alacaktır. İşletme özel hesap dönemine tabi olup, işletmenin 2018-2019 özel hesap dönemi olan, 01.07.2018-30.06.2019 dönem verilerinden faydalanılacaktır. Uygulamada Temmuz, Ağustos, Eylül 2018 1. Dönemi, Ekim, Kasım, Aralık 2018 2. Dönemi, Ocak, Şubat, Mart 2019 3. Dönemi, Nisan, Mayıs, Haziran 2019 4. Dönemi ifade etmektedir.

Bu durumda; uygulamada aşağıdaki hususlar araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır.

- İşletmenin ürettiğı ürün çeşitleri, üretim giderlerinin neler olduğı,
- Üretim giderlerinin hangi kalemlerden oluştuğı,
- İşletmenin kapasitesi ve kapasite kullanım durumu,
- Atıl kapasite oluşma nedenleri,
- VUK'a göre hesaplanmış finansal tablo bilgileri,
- Tam maliyet yöntemine göre uygulanan esaslar,
- Kapasite kullanım ölçüsüne göre maliyet hesaplamaları,
- Maliyet hesaplamalarının sonucunda ortaya çıkan farklılıklar ve etkilerinin karşılaştırılması.

3.3 UYGULAMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Uygulamada nitel araştırma yöntemlerinden VAKA metodu kullanılmıştır. Uygulama kapsamındaki işletmenin ürün çeşitleri, maliyet sistemi, kapasite raporu, finansal tabloları ve işletmeye ait diğer bilgi verileri muhasebe yetkilisinden elde edilmiştir. Ayrıca, işletme ile ilgili bazı bilgiler için işletmenin web sitesinden ve İTO bilgi sisteminden yararlanılmıştır.

İşletmenin üretmiş oldukları ürün miktarları ve kapasite raporundan alınacak olan normal kapasite miktarları tablolarda ayrıca gösterilecek olup, bu veriler doğrultusunda kapasite kullanım oranları ve maliyet tutarları hesaplanacaktır. Atıl kapasite dikkate alınarak hesaplanan üretim maliyet tutarları, tam maliyet yöntemine göre hesaplanan üretim maliyet tutarları ile karşılaştırılacaktır.

3.4. UYGULAMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1 İşletmenin Sektörüne Ait Bilgiler

Deterjan, içerisinde kimyasal maddeler bulunan, yüzey aktif özelliğı nedeniyle temizleme ve arıtma özelliğı olan, toz, sıvı veya krem olarak kullanılabilen üründür. Deterjan ve temizlik maddelerini, el ve otomatik yıkama için çamaşır deterjanı ve bulaşık

deterjanı, ovma maddeleri, genel temizlik maddeleri ve çamaşır suları olarak sınıflandırabiliriz.

Temizlik malzemeleri sektöründeki ürünler günlük hayatımızda önemli bir yere sahiptir. Temizlik ürünlerindeki gelişmeler kimya bilgisinin genişlemesiyle birlikte 20. yüzyıldan sonra kendini göstermeye başlamıştır. Ülkemizde bu sektördeki gelişmeler sanayileşmenin başlaması ve yurt dışı sermayelerin Türkiye pazarından pay almak istemesiyle 1950'li yıllarda başlamıştır. Zaman içerisinde sektöre yerli yatırımcılarda dahil olmuş, kendi ürünlerini yaratma ve markalaşma denemeleriyle sektöre yön vermişlerdir. 1995'li yıllardan itibaren de kazanmış oldukları deneyimlerle yurt dışına açılmada önemli adımlar atılmıştır.

Sektörde, pazarın yaklaşık olarak %88'ini deterjan, %12'sini ise sabun oluşturmaktadır. Sektörde ağırlıklı olarak küçük ölçekli işletmeler olmakla birlikte, toz deterjan ve sabun üretimin önemli kısmı büyük ölçekli firmalar tarafından gerçekleştirilmektedir. Sektörde başlıca ithalat yaptığımız ülkeleri; Almanya, Belçika, Malezya, Polonya ve İtalya ihracat yaptığımız ülkeleri ise; ABD., İngiltere, Irak, Azerbaycan ve Rusya olarak söyleyebiliriz. Sektörün önde gelen üretici firmaları küresel satışlardan toplamda %50'den fazla pay sahibidir. Sektöre faaliyet gösteren uluslararası firmaların çoğunluğu son zamanlarda özellikle Şili, Brezilya, Hindistan gibi gelişmekte olan ülkelerdeki pazarda büyümeyi amaçlamıştır.

Ülkemizde temizlik malzemeleri üretim sektörünü ikiye ayırarak ifade ettiğimizde; sabun sektörünün toplam üretim kapasitesi 550 bin ton, deterjan sektörüne yer verilen üretim kapasitesi ise 1,3 milyon tondur. Yaklaşık olarak 709 firma temizlik maddeleri sektöründe faaliyet göstermektedir.

Son dönemlerde, çevre konusundaki gelişmeler ve değişen tüketici ihtiyaçları doğrultusunda çevre sağlığına dikkat eden, daha sağlam ve küçük ambalajda, tasarruf sağlayabilen kutularda bulunan deterjanlara, doğal maddelerden üretilen temizlik ürünlerine pazarda daha fazla talep oluşmaktadır.

3.4.2 İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Uygulamanın ana kütlesi olan firma, tekstil ve ev temizliği için temizlik malzemeleri pazarında faaliyet göstermektedir. İşletme sorumluları firma isminin açıklanmasını istemedikleri için firma adı verilmemiştir. Firma, Karadeniz Bölgesi'nde temizlik malzemeleri üretimi alanında tesis açmış olup, bünyesinde bulunan markanın ürünlerini üretmeye başlamıştır. Uygulama kapsamında, Karadeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan işletmeye ait muhasebe sistemi, finansal tabloları ve üretim yaptığı ürünlere ait verilerden faydalanılacaktır.

3.4.3 İşletmenin Maliyet Sistemi ve Üretimi Yapılan Ürünler

Uygulamaya konu olan işletme temizlik malzemesi üretimi yapmakta olup, temizlik malzemesi üretimi için bir çok kimyasal madde kullanmaktadır. İşletmenin stok kalemlerinde yarı mamul, ticari mallar, yedek malzemeler, paketleme malzemeleri, ithalatlar bulunmaktadır. İşletme maliyet hesaplama yöntemlerinden ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini benimsemiştir.

Firmanın işyerinde yapılan incelemeler neticesinde tesiste temizlik malzemesi imalatının kapasitesi oda yönetim kurulu kararıyla eksper seçilen heyetçe belirlenmiştir. TOBB tarafından belirlenen usul ve esaslar ile kriterler çerçevesinde, inceleme tarihindeki çalışma şartları dikkate alınarak kapasite hesaplamaları yapılmıştır. İşletmenin kapasite raporundan alınan veriler doğrultusunda yıllık temizlik malzemesi üretim kapasitesi 67.392.000 kilogram olup, 2018-2019 özel hesap dönemine ait üretim miktarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 14: İşletmenin 2018-2019 Özel Hesap Dönemi Fiili Üretim Kg Miktarları

Ürün	I.Dönem	II.Dönem	III.Dönem	IV. Dönem	Toplam
Temizlik Malzemeleri	1.557.411	1.000.629	965.239	920.663	4.443.942

İşletmenin üretim maliyet unsurları tutarını belirtmeden önce kapasite kullanım oranlarını göstermekte fayda olacaktır. Tablo 14'deki miktarlardan yararlanarak işletmenin kapasite kullanım oranını şu şekilde hesaplayabiliriz.

Tablo 15: İşletmenin Kapasite Kullanım Verileri

	Normal Üretim Kapasitesi (Kg)	Fiili Üretim Miktarı (Kg)	Kapasite Kullanım Oranı
I.Dönem	22.464.000	1.557.411	6,93%
II.Dönem	22.464.000	1.000.629	4,45%
III.Dönem	22.464.000	965.239	4,30%
IV.Dönem	22.464.000	920.663	4,10%

Tabloda işletmenin yıllık üretim kapasitesi, fiili üretim kapasite ve kapasite kullanım oranı gösterilmektedir. Tablodan da görüldüğü üzere işletme 2018-2019 özel hesap döneminde atıl kapasite ile çalışmaktadır. Atıl kapasite ile çalışmasının bir çok nedeni olmakla birlikte, işletmenin faaliyete yeni başladığını hatırlatma fayda olacaktır. Bu durumda atıl kapasitenin ortaya çıkış nedenlerinden birisi ürün talebinin henüz sağlanamamış olması diyebiliriz.

İşletme temizlik malzemesi üretiminde sodyum hipoklorit konsantrasyon ve seyreltilmesi için su kullandıktan sonra uygun filtrelerden geçirerek depolama tanklarına alır. Daha sonra filtrelenmiş başka kimyasallar ile karıştırılır. Bu durumda temizlik malzemeleri üretiminde bir çok bileşenden faydalanılmaktadır. İşletmeden alınan veriler doğrultusunda üretimde kullanılan DİMM giderleri ile direkt işçilik giderleri aşağıdaki Tablo 16’de gösterilmiştir.

Tablo 16: İşletmenin 2018-2019 Özel Hesap Dönemi Üretim Unsurları

	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Direkt İşçilik Giderleri
I.Dönem	35.970.223,43	481.709,05
II.Dönem	28.571.266,87	559.905,20
III.Dönem	25.916.735,82	432.288,01
IV.Dönem	27.169.086,65	503.068,07
TOPLAM	117.627.312,77	1.976.970,33

Tablo 16’den da görüldüğü üzere işletmenin bir yıllık DİMM toplamı 117.627.312,77 TL ve DİG 1.976.970,33 TL’dir. Elde edilen veriler işletmenin 2018-2019 beyannamelerinde bildirmiş olduğu mizandan alınmıştır.

İşletmenin diğer üretim maliyeti unsuru genel üretim giderlerinden; sabit genel üretim gideri 18.278.553,94 TL, değişken genel üretim gideri ise 11.014.516,64 TL'dir. Sabit genel üretim gideri ve değişken genel üretim giderlerinin hangi kalemlerden oluştuğunu göstermekte fayda olacaktır. İşletmeden alınan mizan doğrultusunda bazı kalemler ana başlık altında toplam olarak gösterilmiştir.

Tablo 17: İşletmenin Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri

GÜĞ	Sabit GÜĞ	Değişken GÜĞ	TOPLAM GÜĞ
İŞÇİ ÜCRETLERİ			
PERSONEL ÜCRETLERİ	₺2.409.148,70	₺161.636,51	₺2.570.785,21
MALZEME GİDERLERİ			
YEDEK MALZEME SARF GİDERİ		₺386.040,45	₺386.040,45
ARAŞTIRMA VE TEST GİDERLERİ		₺ 150.914,91	₺150.914,91
SARF MALZEME GİDERLERİ		₺2.733.375,36	₺2.733.375,36
İŞ GÜVENLİĞİ MALZEME GİDERLERİ	₺ 61.181,40		₺61.181,40
DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDALAR			
DIĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER		₺ 4.066.852,75	₺4.066.852,75
DANIŞMANLIK GİDERLERİ	₺ 197.448,40		₺197.448,40
BİLGİ İŞLEM GİDERLERİ	₺ 177.762,48		₺177.762,48
KİRALAMA GİDERLERİ	₺ 140.886,54		₺140.886,54
ELEKTRİK GİDERLERİ		₺ 794.823,56	₺794.823,56
SU GİDERLERİ		₺ 492.310,38	₺492.310,38
DOĞALGAZ GİDERLERİ		₺ 210.493,36	₺210.493,36
AİDAT VE ABONELİK GİDERLERİ	₺ 98.565,86		₺98.565,86
FABRİKA GÜVENLİK GİDERLERİ	₺ 644.143,42		₺644.143,42
FABRİKA TEMİZLİK GİDERLERİ	₺ 500.886,57		₺500.886,57
FABRİKA ATIK HİZMETİ GİDERLERİ	₺ 394.481,69		₺394.481,69
FABRİKA YAKIT GİDERLERİ		₺ 7.054,28	₺7.054,28
SERVİS GİDERLERİ		₺ 663.856,46	₺663.856,46
DATA GİDERLERİ		₺ 334.623,12	₺334.623,12
EĞİTİM GİDERLERİ		₺ 3.044,00	₺3.044,00
TELEFON VE FAX GİDERLERİ		₺ 36.088,07	₺36.088,07
POSTA VE KURYE GİDERLERİ		₺ 9.168,95	₺9.168,95
SEYAHAT GİDERLERİ		₺ 432.739,22	₺432.739,22
İŞ SAĞLIĞI GÜVENLİĞİ GİDERLERİ	₺ 105.464,52		₺105.464,52
TEMSİL AĞIRLAMA GİDERLERİ		₺ 531.495,26	₺531.495,26
PERSONEL GİDERİ	₺ 2.606.986,98		₺2.606.986,98
BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	₺ 1.344.141,60		₺ 1.344.141,60
BİNA-MAKİNA-DEMİRBAŞ AMORTİSMAN	₺ 9.597.455,78		₺ 9.597.455,78
TOPLAM	₺ 18.278.553,94	₺ 11.014.516,64	₺29.293.070,58

Amortisman giderleri, fabrikanın aidat, güvenlik, iş sağlığı malzeme giderleri, personel ücret ve sigorta giderleri sabit genel üretim giderlerini oluşturmaktadır. Tablodan da görüldüğü üzere işletmenin sabit genel üretim giderleri genel üretim giderleri içerisinde %62'lik bir orana sahiptir. Yukarıdaki açıklamalar ve tablolarda işletmenin dönem giderleri, üretim miktarları, üretim kapasitesi ve kapasite sapmaları gösterilmiştir. İşletmeden alınan bu veriler doğrultusunda atıl kapasite kavramı dikkate alınarak TMS'nin öngördüğü normal maliyet yöntemine göre hesaplamalar yapılacaktır. İşletmenin uyguladığı tam maliyet yöntemiyle karşılaştırılacaktır.

3.4.4 TMS'ye Göre Atıl Kapasitenin Maliyet Hesaplamalarına Etkisi

TMS 2 Stoklar Standardının öngördüğü normal maliyet sisteminde, atıl kapasitenin ortaya çıktığı dönemlerde sabit genel üretim gideri mamul maliyetlerine yüklenirken, kapasite kullanım oranına göre yüklenmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre benimsenen tam maliyet yönteminin uygulanmasında sabit giderlerin tamamının maliyetlere yüklenilmesi ve muhasebeleştirilmesi TMS'ye göre farklılıkların oluşmasına neden olmaktadır.

Bu durumda işletmeden alınan veriler incelendiğinde, TMS 2 Stoklar Standardının öngördüğü normal maliyet yöntemine göre atıl kapasitenin ortaya çıktığı dönemlerde maliyet hesaplamaları şu şekilde olacaktır.

Tablo 18: Normal Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplamaları

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	₺117.627.312,77
Direkt İşçilik Giderleri	₺1.976.970,33
Değişken Genel Üretim Giderleri	₺11.014.516,64
Sabit Genel Üretim Giderleri	₺18.278.553,94
Normal Kapasite (12 Aylık)	67.392.000
Fiili Üretim (12 Aylık)	4.443.942
Kapasite Kullanım Oranı	6,59%
Üretime Yüklenilecek Sabit GÜG	₺1.205.318,64
Gider Olarak Dikkate Alınacak Sabit GÜG	₺17.073.235,30

Tablodan da görüldüğü üzere atıl kapasitenin oluşmasıyla normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderinin kullanılmayan kapasite ait kısmı gider olarak dikkate alınacaktır. İşletmenin uyguladığı VUK'un öngördüğü tam maliyet yöntemi ile karşılaştırma yaptığımızda üretim maliyetlerini ve birim maliyetlerdeki farklılıkları açıkça görebiliriz.

Tablo 19: Normal Maliyet Yöntemi ve Tam Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplamaları

	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	₺ 117.627.312,77	₺ 117.627.312,77
Direkt İşçilik Giderleri	₺ 1.976.970,33	₺ 1.976.970,33
Değişken Genel Üretim Giderleri	₺ 11.014.516,64	₺ 11.014.516,64
Sabit Genel Üretim Giderleri	₺ 18.278.553,94	₺ 18.278.553,94
Normal Kapasite (12 Aylık)	67.392.000	67.392.000
Fiili Üretim (12 Aylık)	4.443.942	4.443.942
Kapasite Kullanım Oranı	6,59%	6,59%
Mamul Maliyetine Yüklenecek Sabit GÜG	₺ 1.205.318,64	₺ 18.278.553,94
Gider Olarak Dikkate Alınacak Sabit GÜG	₺ 17.073.235,30	-
Toplam Üretim Maliyeti	₺ 131.824.118,38	₺ 148.897.353,68
Birim Üretim Maliyeti	₺ 29,66	₺ 33,51

Tablo 19’de üretim maliyetleri tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre ayrı ayrı hesaplanarak karşılaştırma yapılmıştır. Buna göre, normal maliyet yönteminde atıl kapasiteye ait kısım için kapasite kullanım oranına göre sabit genel üretim giderleri ayrılmış olup, dönem gideri olarak nitelendirilmiştir. Kullanılan kapasiteye ait kısımda mamul maliyetine yüklenilerek üretim maliyetlerine dahil edilmiştir. Tam maliyet yönteminde ise sabit genel üretim giderinin tamamı üretim maliyetine dahil edilmiştir. Normal maliyet yöntemine göre hesaplanılan toplam üretim maliyeti 131.824.118,38 TL, tam maliyet yöntemi ile hesaplanılan toplam üretim maliyeti 148.897.353,68 TL’dir. Bu durumda normal maliyet yönteminde birim maliyet 29,66 TL iken, tam maliyet yönteminde 33,51 TL hesaplanmıştır. Böylelikle atıl kapasite dikkate alınmadan hesaplanan üretim maliyetleri nedeniyle toplam üretim maliyetinde ve birim maliyetlerde artış sağlandığını açıkça söyleyebiliriz.

Normal kapasitenin altında gerçekleşen fiili üretimde ortaya çıkan atıl kapasite sonucunda, normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenilmeyen sabit genel üretim gideri dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Vergi Usul Kanunu’na göre bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve vergi matrahını etkilemektedir. Bu nedenle raporlama işlemlerini TMS’ye göre yapan üretim şirketlerinin tablolarında farklılıklar meydana gelmektedir. Bu durum ertelenmiş vergi varlığı etkisini ortaya çıkarmakta ve ürünlerin tamamı satılıncaya kadar ertelenmiş vergi varlığı etkisinin finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. İşletmenin ertelenmiş vergi varlığı etkisini hesaplamadan önce kapasite sapmasını göstermekte fayda olacaktır. Kapasite sapması hesaplama formülü şu şekildedir:

Kapasite Sapması: $(\text{Normal Kapasite Üretim Miktarı} - \text{Fiili Üretim Miktarı}) \times \text{Normal Kapasite Birim Başına Düşen Sabit GÜG}$

Tablo 20: İşletmenin Kapasite Sapma Hesaplaması

Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarı	Atıl Kapasite Miktarı	Birim Başına Sabit GÜG	Kapasite Sapması
67.392.000	4.443.942	62.948.058	0,2712	17.073.235,30

Tabloda işletmenin atıl kapasite miktarı ve bu miktar doğrultusunda kapasite sapması gösterilmiştir. İşletmenin birim başına sabit genel üretim giderini, daha önceki tablolarda açıklamış olduğumuz toplam sabit genel üretim gideri tutarını normal kapasite miktarına oranlayarak hesaplayabiliriz. Bu durumda $18.278.553,94 / 67.392.000$ oranladığımızda birim başına sabit genel üretim gideri 0,2712 TL ve toplam kapasite sapması tutarımız 17.073.235.30 TL'dir. Bu bilgiler doğrultusunda ertelenen vergi tutarı şu şekilde olacaktır:

Tablo 21: İşletmenin Ertelenen Vergi Tutarı

	2018-2019 Özel Hesap Dönemi
Fiili Üretim Kapasitesi	4.443.942
Atıl Kapasite Genel Üretim Gideri	₺17.073.235,30
Vergi Oranı	0,22
Ertelenen Vergi	3.756.111,77

Daha öncede açıkladığımız üzere, atıl kapasiteye ait dönem gideri olarak dikkate alınan sabit genel üretim giderleri, VUK'a göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımakta ve vergi matrahına ilave edilmektedir. Bu sebeple, ürünler satılincaya kadar etkisini sürdüren ertelenmiş vergi varlığı etkisi gelir tablosuna yansıtılacaktır. İşletmeden alınan veriler doğrultusunda, kapasite kullanım oranı dikkate alınarak normal maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyetler ve tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan maliyetlere göre karşılaştırılacak olan gelir tablosundan önce muhasebeleştirme işlemlerini göstermekte fayda olacaktır. Yevmiye kayıtları, işlemlerin sonuçlarına herhangi bir etkisi olmayacağı için Katma Değer Vergisi dikkate alınmadan yapılmıştır. Muhasebe kayıtları için Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer alan hesap kodları kullanılmıştır. Muhasebe kayıtlarını yapmadan önce işlemler için gereken satış miktarı ve diğer veriler de Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22: İşletmeye Ait Diğer Veriler

	2018-2019 Özel Hesap Dönemi
Normal Kapasite	67.392.000
Fiili Üretim	4.443.942
Kapasite Kullanım Oranı	6,59%
Satış Miktarı	4.365.902

Normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenilen maliyet:

1	151 Yarımamuller Üretim Hesabı	₺ 131.824.118,38	
	711 DİMMG Yansıtma Hesabı		₺ 117.627.312,77
	721 DİG Yansıtma Hesabı		₺ 1.976.970,33
	731 GÜG Yansıtma Hesabı		₺ 12.219.835,28

Yüklenilemeyen kapasite farkının, yansıtma ve gider hesaplarının mahsubu:

2	711 DİMMG Yansıtma Hesabı	₺ 117.627.312,77	
	721 DİG Yansıtma Hesabı	₺ 1.976.970,33	
	731 GÜG Yansıtma Hesabı	₺ 12.219.835,28	
	624 Dağıtılmayan Sabit GÜG Hesabı	₺ 17.073.235,30	
	710 DİMMG Hesabı		₺ 117.627.312,77
	720 DİG Hesabı		₺ 1.976.970,33
	730 GÜG Hesabı		₺ 29.293.070,58

Üretimi tamamlanan 4.443.942 kg temizlik malzemesinin maliyetinin mamuller hesabına aktarılması:

3	152 Mamuller Hesabı	₺ 131.824.118,38	
	151 Yarımamuller Üretim Hesabı		₺ 131.824.118,38

Atıl kapasiteye ait sabit Genel Üretim Giderinin ertelenmiş vergi varlığı etkisi kaydı:

4	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	₺ 3.756.111,77	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		₺ 3.756.111,77

Yukarıdaki kayıta da gördüğümüz üzere Tablo 21’da hesapladığımız atıl kapasiteye ait ertelenmiş vergi varlığı etkisi tutarının muhasebeleştirilmesi yapılmıştır. Üretilen mamullerin satışı yapıldıkça ters kayıt işlemiyle mahsubu yapılacaktır. İşletme 2018-2019 özel hesap döneminde toplam 4.365.902 kg temizlik malzemesi satışı gerçekleştirmiş olup, satış kaydından sonra ertelenmiş vergi varlığı kaydında düzeltilecektir.

İşletmenin maliyet verilerinden alınan birim fiyat sonucunda 4.365.902 kg temizlik malzemesinin satış muhasebe kaydı:

5	102 Bankalar Hesabı	₺ 160.207.514,36	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		₺ 160.207.514,36

Satışı yapılan 4.365.902 kg temizlik malzemesinin mamuller hesabından çıkış kaydının yapılması gerekmektedir. Böylelikle mamuller hesabından çıkışı yapılacak tutar $4.365.902 * 29,66 = 129.492.653,32$ TL olacaktır. Normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyet 29,66 TL'yi Tablo 19'de görebiliriz. Bu durumda muhasebe kaydı:

6	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı	₺ 129.492.653,32	
	152 Mamuller		₺ 129.492.653,32

Öncelikle satışı yapılan 4.365.902 kg temizlik malzemesine ait iptal kaydı yapılacak olan ertelenmiş vergi varlığı tutarı için birim başına düşen ertelenen vergi tutarını hesaplamamız gerekmektedir. Birim başına düşen ertelenen vergi tutarı $3.756.111,77 / 4.443.942 = 0,845$ TL olacaktır. Böylelikle satışı yapılan ürünlere ait ertelenen vergi varlığı $4.365.902 * 0,845 = 3.690.150,75$ TL'dir. Muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

7	692 Sürdürülen Faaliyetler	₺ 3.690.150,75	
	Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		
	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı		₺ 3.690.150,75

İşletmenin satışını yapmış olduğu ürünler kadar ertelenmiş vergi varlığı iptal edilmiş olup, satışı gerçekleşmeyen ürünler için ertelenmiş vergi varlığı etkisini sürdürmektedir. Bu durumda işletmenin satılmayan 78.040 kg temizlik malzemesi için $78.040 * 0,845 = 65.961,02$ TL ertelenmiş vergi varlığı etkisi söz konusudur. Gelir tablosu karşılaştırılması yapılmadan önce gelir gider hesaplarının kapatılarak dönem sonu muhasebe kayıtlarının gösterilmesinin faydası olacaktır.

Giderlerin Kar-Zarar hesabına devri:

8	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı Hesabı	₺ 146.565.888,62	
	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı		₺ 129.492.653,32
	624 Dağıtılmayan Sabit GÜG Hesabı		₺ 17.073.235,30

Gelirlerin Kar-Zarar hesabına devri:

9	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	₺ 160.207.514,36	
	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı Hesabı		₺ 160.207.514,36

Gelir ve gider hesapların kar ve zarar hesabına devrinden sonra vergi matrahı 13.641.625,74 TL olacaktır. Bu durumda vergi karşılığı 3.001.157,66 TL'dir. Muhasebeleştirme kaydı:

10	691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	₺ 3.001.157,66	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		₺ 3.001.157,66

Dönem net karının tahakkuk kaydı:

11	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı Hesabı	₺ 13.641.625,74	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	₺ 65.961,02	
	691 Sürdürülen Faaliyetler Dön. Kârı Yasal Vergi Gideri		₺ 3.001.157,66
	693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı		₺ 10.706.429,10

Dönem net karının bilanço hesaplarına aktarılması:

12	693 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	₺ 10.706.429,10	
	590 Dönem Net Kârı		₺ 10.706.429,10

İşletmeden alınan veriler, bu veriler doğrultusunda hesaplanan maliyetler ve yevmiye kayıtları sonucunda, gelir tablosu karşılaştırmaları tamamlanacaktır. Gelir tablosunda faaliyet giderleri, diğer olağan gelir ve giderler, finansman giderleri herhangi bir şekilde sonucu etkilemesi söz konusu olmadığı için tabloya dahil edilmemiştir.

Tablo 23: Uygulama Kapsamında İşletmenin TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK'a Göre Finansal Tablo Karşılaştırması

	VUK Tam Maliyet Yöntemi Göre	TMS Normal Maliyet Yöntemine Göre
Brüt Satışlar	₺ 160.207.514,36	₺ 160.207.514,36
<i>Satış İndirimleri</i>		
Net Satışlar	₺ 160.207.514,36	₺ 160.207.514,36
<i>Satılan Mamul Maliyeti</i>	₺ 146.282.569,45	₺ 129.492.653,32
Brüt Satış Kârı	₺ 13.924.944,91	₺ 30.714.861,04
<i>Dönem Gideri (GÜG Atıl Kapasite Farkı)</i>		₺ 17.073.235,30
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	₺ 13.924.944,91	₺ 13.641.625,74
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri	₺ 3.063.487,88	₺ 3.001.157,66
Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir-Gider Etkisi		₺ 65.961,02
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	₺ 10.861.457,03	₺ 10.706.429,10

Tablodan gördüğümüz üzere VUK'a göre benimsenen tam maliyet yönteminde, dönem net karı 10.861,457,03 TL iken TMS'ye göre öngörülen normal maliyet yöntemine göre 10.706.429,10 TL olarak hesaplanmıştır. Ödenecek vergi tutarı normal maliyet yönteminde tam maliyet yöntemine göre daha düşük hesaplanmıştır. Bu durumda, atıl kapasite meydana geldiğinde dönemde kullanılmayan kapasiteye ait sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerinden arındırılmayarak maliyete yüklenilmesi, birim maliyeti, dönem karı veya zararını ve ödenecek vergiyi de doğrudan etkilediğini açıkça söyleyebiliriz. Normal maliyet yönteminde atıl kapasiteye ait kısımların dönem gideri olarak kayıtlara alınması maliyetteki fiyat dalgalanmalarının önüne geçmiş ve işletmenin vergi matrahının ve ödenecek verginin daha doğru çıkmasına neden olmuştur.

Üretim işletmelerinin mamul maliyetlerini gerçeğe en yakın bir biçimde raporlayabilmesi için, gider ayrımlarını ve maliyet unsuru ilişkilendirmelerini doğru yapmalıdır. Kar ve zararı etkilemesi nedeniyle işletmeler kapasite kavramını tekrar değerlendirmeli ve gider kontrollerini sağlıklı bir şekilde sürdürmelidir. Stokların değerinin hatasız bir şekilde belirlenmesi yöneticilerin karar alma süreçlerini ve bütçeleme planlamalarını da olumlu etkileyecektir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşme ile birlikte muhasebe alanında ortak bir dil zorunlu hale gelmiştir. Finansal bilgilerin uluslararası ortak raporlama dilini oluşturmak adına ülkeler UFRS'yi benimsemiş ve Türkiye'de standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmıştır. Stoklara ilişkin açıklamalar içinde TMS 2 Stoklar Standardı düzenlenmiştir. Günümüzde rekabetin artması, teknolojiyle beraber otomasyona geçiş ve mali tabloların karşılaştırılabilir olmasıyla birlikte maliyet kavramının önemi artmıştır.

Maliyet kavramının öneminin artmasıyla, maliyet hesaplamalarına etki eden kavramlarda önemli bir yere sahip olmuştur. Maliyet hesaplamalarına etki eden üretim maliyet unsurları direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. VUK'a göre bu unsurları üretim maliyetlerine dahil ederken öngörülen maliyet sistemi tam maliyet yöntemidir. Tam maliyet yöntemine göre işletmeler tam kapasite çalışsın veya çalışmasın üretim giderlerinin tamamı maliyete yüklenmektedir. Ancak, bu yöntem maliyetlerin kolay hesaplanabilmesi için avantaj sağlarken, üretim maliyetlerin doğru tespit edilmesini önlemektedir. İşletmeler hatalı malzeme kullanımı, talebin yeterli olmaması, elektrik kesintileri, grev gibi birçok nedenle atıl kapasite ile çalışmaktadır. Tam maliyet yönteminde atıl kapasite dikkate alınmadan, maliyet unsurlarının tamamının üretim maliyetine yüklenilmesi mamul maliyetlerinde dalgalanmalara neden olmaktadır. Bu durum, finansal tablolara doğrudan etki eden maliyet hesaplamalarının doğru yapılmamasını, işletme dışı bilgi kullanıcılarına sunulan verileri ve işletmenin alacağı kararları etkileyecektir. TMS 2 Stoklar Standardına göre benimsenen normal maliyet yönteminde atıl kapasite kavramının dikkate alınmasıyla finansal tablolarda ortaya çıkan farklılık açıkça görülmektedir.

TMS 2 Stoklar standardına göre benimsenen normal maliyet yöntemine göre; DİMM, DİG, değişken genel üretim gideri ve sabit genel üretimin kapasite kullanım oranına isabet eden kısmı maliyete dahil edilmektedir. Atıl kapasiteye ait kısmı ise dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır. İşletmelerin atıl kapasite ile çalıştığı dönemde sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre dikkate alınması maliyet dalgalanmalarını önleyebilmekte ve doğru maliyet kontrol sisteminin oluşmasını sağlamaktadır.

Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte otomasyona geçiş yapılması üretim maliyetleri içerisindeki direkt işçilik giderlerinin payında düşüş meydana getirmiştir. Aynı zamanda makinelerin kullanımıyla birlikte artan bakım onarım giderleri, amortisman giderleri vb. genel üretim giderlerinde artışa neden olmuştur. Böylelikle genel üretim giderlerinin payı üretim maliyetleri içerisinde artış sağlamaktadır. Faaliyet hacmi ile birim başına düşen sabit giderler arasında ters bir orantının mevcut olmasıyla atıl kapasitenin olduğu dönemlerde birim sabit giderlerinde de artış olacaktır. Bu durumda, işletmelerin atıl kapasite ile çalıştığında dönemlerde sabit genel üretim giderlerinin tamamının maliyete yüklenilmesi de birim maliyet tutarının daha yüksek olmasına ve üretim hacminde dalgalanmalara neden olmaktadır.

Araştırma kapsamında, temizlik malzemesi üretimi yapılan işletmenin 2018-2019 özel hesap dönemine ait verilerinden faydalanılmıştır. İşletmenin yıllık üretim kapasitesi 67.392.000 kg iken, 2018-2019 özel hesap döneminde fiili üretim miktarı 4.443.942 kg olup, kapasite kullanım oranı 6,59%'dır. İşletmenin atıl kapasite ile çalışmasının en önemli nedenlerinden birisi faaliyete yeni başlamasıyla talebin henüz sağlanamaması ve iş akış sürecinin yeterince planlanamamasıdır.

İşletmenin yıllık sabit genel üretim gideri 18.278.553,94 TL olarak gerçekleşmiş ve uygulama kapsamında kapasite kullanım oranına isabet eden sabit genel üretim gideri 1.205.318,64 TL'dir. Kullanılmayan atıl kapasiteye ait 17.073.235,30 TL normal maliyet yönteminde dönem gideri olarak dikkate alınmışken, VUK'a göre öngörülen tam maliyet yönteminde üretim maliyete yüklenilmiştir. Muhasebe kayıtlarında da görüldüğü üzere, kullanılmayan kapasiteye ait sabit genel üretim giderleri "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri (-)" hesabına aktarılmıştır. Normal maliyet yönteminde toplam üretim maliyeti 131.824.118,38 TL, birim üretim maliyeti 29,66 TL hesaplanırken, tam maliyet yönteminde toplam üretim maliyeti 148.897.353,68 TL, birim üretim maliyeti 33,51 TL olarak hesaplanmıştır.

Uygulama kapsamında, işletmeden elde edilen veriler ile atıl kapasite kavramı dikkate alınarak, normal maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyetler ve VUK'un öngördüğü tam maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyetler sonucunda muhasebe kayıtları yapılmıştır. Hesaplamalar sonucunda gelir tablosunda karşılaştırılmalar gösterilmiştir.

Tablo 21’de görülen en önemli hususlardan birisi de ertelenmiş vergi varlığı etkisidir. TMS 2 Stoklar Standardında kapasite kullanım oranına göre dönem gideri olarak dikkate alınan sabit genel üretim giderleri, dönemin gelirlerinden düşülmektedir. Vergi Usul Kanununa göre bu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olması tablolara yansıtılırken ertelenmiş vergi varlığı etkisini ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla üretilen ürünler satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı etkisi finansal tablolarda gösterilmektedir.

Uygulama kapsamında, işletmede oluşan atıl kapasiteye ait sabit genel üretim gideri nedeniyle 3.756.111,17 TL ertelenmiş vergi varlığı meydana gelmiştir. Satışı yapılan 4.365.902 kg temizlik malzemesi için ertelenmiş vergi varlığı iptal kaydı yapılarak, satışı yapılamayan 78.040 kg temizlik malzemesi için ertelenmiş vergi varlığı etkisi finansal tablolarda raporlanmıştır.

Atıl kapasite kavramı dikkate alınmadan yapılan maliyet hesaplamaları sonucunda işletmenin brüt satış ve net karına yansıyan bu durumun, finansal tablo faydalanıcıları tarafından yanıltıcı bilgiye neden olduğunu tablo karşılaştırmalarından görebiliriz. İşletmenin VUK’a göre hesaplanan mamul maliyetleri sonucunda dönem net karı 10.861.457,03 TL iken, TMS 2 Stoklar Standardına göre 10.706.429,10 TL olarak hesaplanmıştır. Öte yandan, kullanılmayan kapasiteye ait kısmın dönem gideri olarak dikkate alınması vergi öncesi karın daha düşük hesaplanmasına neden olmakta ve ödenecek vergi tutarına etki etmektedir.

Mevzuatımızın ve TMS 2 Stoklar Standardı’nın öngördüğü yöntemle göre hesaplanan maliyetler sonucunda gelir tablosunun birçok kaleminde farklılıklar görülmektedir. Dönem sonu vergi matrahı ve yasal mevzuat gereği ödenmesi gereken vergi tutarında oluşan farklar atıl kapasite kavramının önemini açıkça göstermektedir. Bu durumda atıl kapasite dikkate alınmadan hesaplanan maliyetler; fiktif (gerçek olmayan) karların çıkmasına ve yanıltıcı finansal tabloların oluşmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, yöneticilerin karar alma sürecinde faydalandıkları finansal tabloların yanıltıcı bilgi içermesi işletmelerin en önemli amaçlarından olan kar elde etmek ve sürdürülebilirlik kavramlarını olumsuz etkilemektedir.

Atıl kapasite kavramı; maliyet hesaplamalarının öncesinde, işletmelerin mevcut ve ileriye dönük satış ve üretim kararlarının alınmasında önemlidir. Nitekim atıl kapasitenin ortaya çıkışı, talebin yeterli olmaması, işletme kaynaklarının yeterince kullanılmaması, fazla stok bulundurulması, çalışanların yeterli donanıma sahip olmaması vb. nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bu durumda atıl kapasite kavramının işletmelerin operasyonel, satış ve üretim süreçlerinin planlamasına da bilgi sağladığını açıkça söyleyebiliriz.

Sonuç olarak; işletmeler üretim sürecinde bir çok nedenle atıl kapasite ile çalışmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü tam maliyet sisteme göre üretim unsurlarının tamamının üretim maliyetine dahil edilmesi, işletmelerin atıl kapasiteyle çalıştığı dönemde üretim maliyet hacminde dalgalanmalara ve birim üretim maliyetlerinde artışa neden olmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardının öngördüğü normal maliyet yöntemiyle atıl kapasite kavramına farklı bakış açısı ortaya çıkmıştır. Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranına göre maliyet hesaplamalarına dahil edilmektedir. Kullanılmayan (atıl) kapasiteye ait sabit genel üretim giderleri ise doğrudan dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır. Böylelikle kapasite sapmalarının maliyete olan etkisi ortadan kalkmakta ve maliyet objelerinin maliyetleri doğru hesaplanmaktadır. Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nda; dönem gideri olarak dikkate alınan genel üretim giderleri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde vergi matrahına dahil edilmektedir. Bu durum üretim işletmelerinin TMS'ye göre raporlama yapması halinde; ertelenmiş vergi varlığının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Ürünlerin tamamı satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı finansal tablolarda raporlanacaktır. Vergi Usul Kanunumuza göre öngörülen maliyet yöntemi hesaplama açısından kolaylık sağlarken, maliyetlerin doğru hesaplanmamasına, birim üretim maliyetlerin, dönem karının ve ödenmesi gereken vergi tutarının yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca finansal tablo kullanıcıları ve karar alıcıları tarafından mevcut veya gelecekteki yatırımlara karşın maliyet bilgisinin yanlış yorumlanmasına neden olmaktadır. Standardın atıl kapasiteye ilişkin yaklaşımları gözetilerek hesaplanan üretim maliyeti, gerçeğe daha yakın sonuçları mali tablolara yansıtmakta ve doğru vergi matrahının tespit edilmesini sağlamaktadır. İnsan gücü verimliliğinin artırılmasının yollarından birisi “örgütsel hedeflere bağlanma” hissini oluşturulmasıdır. Örgütsel kaynakların etkin kullanımının sağlanması ise uygun kapasite düzeyinde çalışılmasını ifade

eder. Atıl kapasite kavramının dikkate alınması işletmenin performansına etkisini gösteren kapasite kullanım ölçülerinin belirlenmesinde fayda sağlayacaktır.



KAYNAKÇA

Kitaplar

Abdioğlu, Hasan. **Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları**, Dora Yayınları, 3. Baskı, Bursa, 2016.

Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2018.

Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul, 2018.

Aytulun, Metin ve M. Vefa Toroslu. **TMS ve VUK Kapsamında Stoklar**, Legal Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2014.

Babacan, Muazzez. **İlkeler ve İşlevlerle İşletme**, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2017.

Birgün, Semra. **Kapasite Planlama Üretim Yönetimi: Süreçler ve Tedarik Zincirleri**, 9. Baskı, Ankara, 2020.

Büyükmizra, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2008.

Çelikçapa, Feray Odman ve Gökhan Şenol. **Üretim Yönetimi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2015.

Demir, Hulusi ve Şevkinaz Gümüşoğlu. **Üretim Yönetimi**, Beta Yayınları, 7. Baskı, İstanbul, 2009.

Diñer, Ömer ve Yahya Fidan. **İşletme Yönetimine Giriş**, Alfa Basım Yayınevi, İstanbul, 2011.

Duymaz, İsmail ve Fatma Hilal Ergen. **Üretim Yönetimine Giriş**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2013.

Erol, Mikail, Metin Atmaca ve Serkan Terzi. **Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayınevi, 1.Baskı, İstanbul, 2015.

Ertaş, Fatih Çoşkun. **Maliyet Muhasebesi TMS/TFRS ile Uyumlu**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2016.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınevi, 2.Baskı, İstanbul, 2016.

Gökçen, Gürbüz, Hakan Çelenk ve Emre Horasan. **Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları**, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2017.

Gürdal, Kadir. **Maliyet Muhasebesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2019.

Hasan Kaval, Remzi Örten ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2021.

Kaval, Hasan Remzi Örten ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TRFS) Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, 14.Baskı, Ankara, 2021.

Kızıl, Ahmet, Mehmet Maşuk Fidan, Cevdet Kızıl ve İrem Keskin. **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme**, Der Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2016.

Kobu, Bülent. **Üretim Yönetimi**, Beta Yayınları, 18. Baskı, İstanbul,2017.

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

Lazol, İbrahim. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2016.

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

Özgen, Hüseyin. **Üretim Yönetimi**, Bizim Büro Basımevi, Ankara, 1987.

Öztürk, Erkan. **Normal Maliyet Yöntemi**, Ekin Yayınevi, 1 Baskı, Bursa, 2017.

Saban, Metin, Necmettin Erdoğan. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Beta Yayınevi, 7. Baskı, İstanbul, 2017.

Taslak, Soner ve Mehmet Kara. **İşletme Bilimine Giriş (Modern İşletmecilik)**, Ekin Yayınevi, 7. Baskı, Bursa, 2017.

Tekin, Mahmut. **Üretim Yönetimi**, Günay Ofset Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti, 12. Baskı, Konya, 2018.

Toroslu, Vefa. **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, Adalet Yayınevi, 1.Baskı, 2011.

Tutar, Hasan. **İşletme Yönetimi**, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2015.

Yalçın, Erhan. **Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama**, Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2015.

Yarbaşı, Engin. **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara, 2013.

Yükçü, Süleyman. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Altın Nokta Yayınevi, 9. Baskı, İzmir, 2018.

Sürekli Yayınlar

Akdoğan, M. Uğur. **IFRS TRFS 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt.13, Sayı.40, 2013.

Akgün, Ali İhsan. **Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelmesi**, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.1, Sayı.1, 2010.

Arzova, Sabri Burak, Bertaç Şakir Şahin. **TFRS/TMS, BOBİ FRS, Kumi FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt.43, Sayı.1, 2021.

Badem, A. Cemkut ve C.Yiğit Özbek. **Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırılması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi**, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt.6, Sayı.2, 2013.

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

Bulut, Zeki Atıl. **Atıl İşletmeler Açısından Kapasite Planlaması ve Kapasite Planlamasına Etki Eden Faktörler**, Mevzuat Dergisi, Sayı.80, 2004.

Demir, Şeref. **Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları**, Vergi Raporu, Cilt.7, Sayı.238, 2019.

Demireller, Ali. **Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu'nda Yar Alan Hükümlerin Karşılaştırılması**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.378, 2013.

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

Erkan, Ümit. **Stoklarda Fire Maliyetlerinin Vergi Kanunları ve TMS/TRFS Yönünden İncelenmesi ve Örnek Uygulamalarla Sonuçların Mali Tablolara Yansıtılması**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.431, 2017.

Esen, Muhittin. **TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.368, 2012.

Gutnu Mehmet Murat. **Bir Maliyet Kontrol Aracı Olarak Standart Maliyet Sistemi: Üretim İşletmesinde Uygulama**, Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi, Cilt 2, Sayı.1, 2019.

Memiş, Mehmet Ünsal ve Anıl Tanrısinatapan. **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleştirme Esasları**, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.20, Sayı.3, 2016.

Orhan, Suphi ve Enver Bozdemir. **Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.43, 2019.

Otlu, Fikret, İbrahim Çenberlitaş. **TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi**, Dicle Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt.7, Sayı.14, 2017.

Özbek, Yiğit. **Türkiye Muhasebe Standardı TMS 2 Stoklar**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı.24, 2008.

Özçelik, Funda. **Kapasite Maliyet Yönetimi Açısından Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması**, Business&Management Studies: An International Journal, Cilt.7, Sayı.4, 2019.

Özkan, Azzem. **Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi, Cilt.7, Sayı.25, 2016.

Özpeynirci, Rabia ve Binnur Şirin. **Endüstriyel Makine İmalatı Yapan İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması ve Bir Uygulama**, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt.20, Sayı.35, 2018.

Pamukçu, Fatma. **Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi**, Mali Çözüm Dergisi, 2011.

Uyar, Baykal, **TMS 2-Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı.28, 2009.

Ünlü, Cansu. **Muhasebe Standartlarına Göre Stok Maliyetlerini Hesaplama Teknikleri ve Yöntemleri**, Vergi Dünyası, Sayı.445, 2018.

Yereli, Ayşe N., Nilgün Kayalı ve Lale Demiroğlu. **Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: Tms2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması**, Mali Çözüm Dergisi, 2012.

Tez

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

İnternet Kaynakları

<https://vergialgi.net/tms-2-stoklar-standardina-gore-gerceklesebilir-deger-kavrami-ve-stok-degerlemesinde-ozellikle-durum>

Vergi Usul Kanunu, (25.05.2018 Tarih ve 30431 Sayılı Resmi Gazete), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180525-10.htm>.

Diğer

TMS 2 Stoklar Standardı, **20. Madde.**

TMS 2 Stoklar Standardı, **23. Madde.**

TMS 2 Stoklar Standardı, **24. Madde.**

TMS 2 Stoklar Standardı, **31. Madde.**