
TMS-2 STOKLAR STANDARDINDA MALİYET YÖNTEMİ VE BİR UYGULAMA ÖNERİSİ

Öğr. Gör. Ender BOYAR

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu
E-mail: enderboyar@fatih.edu.tr

Öğr. Gör. Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu
E-mail: ahgungor@fatih.edu.tr

ÖZET

Bu makalenin amacı, TMS 2 Stoklar ile ilgili standartta giderlerin dağıtımı için önerilen normal maliyet yönteminin uygulamasına yeni bir öneri getirmektir. Makalede normal maliyet yönteminin uygulanmasında ortaya çıkan kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesine örnekler verilmiştir. İlk olarak, maliyet yöntemleri hakkında genel bilgi verildikten sonra, normal maliyet yöntemi uygulaması ve sabit genel üretim giderlerinin dağıtımından kaynaklanan kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi ele alınmış ve mevcut tek düzen hesap planı için yeni bir hesap önerisi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS2 Stoklar, normal maliyet yöntemi, kapasite sapmaları, giderlerin kapsamına göre maliyet yöntemleri, genel üretim giderleri

ABSTRACT

The objective of this article is to introduce a new suggestion for applying of normal costing method which is recommended for allocation of expenses of relevant standard of inventories in Turkish Accounting Standards. This article contains examples about how capacity variances -which occurs when normal costing method applied- can be recorded. First, general informations about costing methods is given. Then, application of normal costing methods and recording of capacity variances occurs when allocating fixed manufacturing overhead costs are discussed and a new suggestion for Turkish Uniform Charts of Accounts is given.

Key Words: TMS (Turkish Accounting Standards) 2 Inventories, Normal Costing Method, Capacity Variances, Manufacturing Overhead Costs

1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına geçilmesiyle birlikte muhasebe sistemimize yenilikler gelmektedir. Bu yeniliklerden bir tanesi de TMS 2 Stoklar Standardındaki maliyet yöntemidir. Ülkemizde Maliye Bakanlığınca çıkarılan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ve Vergi mevzuatı açısından giderlerin kapsamına göre yüklenmesinde tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardı ise normal maliyet yöntemini esas almaktadır. Bundan böyle genel üretim giderleri sabit ve değişken ayrımına tabi tutularak, sabit giderlerin tamamı değil de, kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlere yüklenecektir. Mevcut tek düzen hesap planımız bu yöntemi dikkate alarak hazırlanmadığı için, ihtiyacı tam olarak karşılamamaktadır.

2.GİDERLERİN KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ

Giderleri kapsamına göre sınıflandırmada işletme yönetimi kullandığı yönetime göre bazı giderleri mamul maliyeti olarak kabul ederken bazı giderleri de dönem gideri olarak kabul ederek, gelir tablosu hesaplarına aktarır.

2.1.Süper Değişken Maliyet Yöntemi (Throughput costing)

Süper değişken maliyet yöntemi, sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini değişken maliyet olarak kabul eden, maliyetleme yöntemi olarak tanımlanabilir. Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında direk madde giderlerini dikkate alır ve bunun dışında kalan bütün üretim giderlerini dönem gideri olarak kabul eder. (Çakıcı, 2006)

2.2.Direkt Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet yöntemini kullanan işletmeler mamulün maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerini aktarırlar. Genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek, dönemin gelir tablosunda yer alır. Hiçbir zaman stok olarak gelecek dönemlere aktarılmaz. (Akdoğan, 2003)

2.3.Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemini kullanan işletmeler direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerini mamul maliyeti olarak kabul ederken sabit genel üretim gideri ise dönem gideri olarak kabul edilir. (Karakaya, 2004)

2.4.Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenirken, genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasite ile orantılı olarak, mamul maliyetine yüklendiği bir yöntemdir.

Yöntemin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektir. (Büyükmirza, 2003)

2.5.Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminde üretimle ilgili tüm giderler yani direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın üretilen mamul maliyetine aktarılarak stoklarda gösterilir. V.U.K. da işletmelerde tam maliyet yönteminin kullanımını benimsenmiştir. (Altuğ,2001)

MALİYET YÖNTEMLERİ					
	SÜPER DEĞİŞKEN	DİREKT	DEĞİŞKEN	NORMAL	TAM
DİMMG					
DİG					
GÜG Değişken					
GÜG Sabit					
GÜG Sabit					
Kapasite Sapması					

DÖNEM GİDERİ

ÜRETİM MALİYETİ

Şekil 1: Giderlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

3.TMS-2 STOKLAR STANDARTINDA MALİYET YÖNTEMİ

TMS-2 Stoklara ilişkin muhasebe standardında, stokların maliyeti 3 ana unsurdan oluşmaktadır.

- Tüm satın alma maliyetleri
- Dönüştürme maliyetleri
- Diğer maliyetler

Konumuzla ilgili olan ve üretim işletmeleri için geçerli olan dönüştürme maliyetleri, doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsamaktadır. Standartta göre, doğrudan üretimle ilgili maliyetler, direkt ilk madde, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşur. Standart, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayırımı yapar. Bu ayırım üretim miktarı ile orantılı olup olmamasına göre yapılır.

TMS2 kural olarak normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite "normal kapasite" dir. Standartta normal kapasite, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen "ortalama" üretim düzeyiolarak tanımlanmıştır. Muhasebe terminolojisinde bir yıllık kapasite beklenen kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. TMS 2' nin normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir. Standartta normal kapasite şöyle açıklanır;

"Normal kapasite, planlanan bakım - onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.

Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda ise, fiili üretim esas alınarak bir dağıtım yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yöntemi değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır ve bu şekilde uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Standarda göre, üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri, kapasiteye bağlı olarak artırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilir.

“Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite yada 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 değerlendirilmemiş olur.”

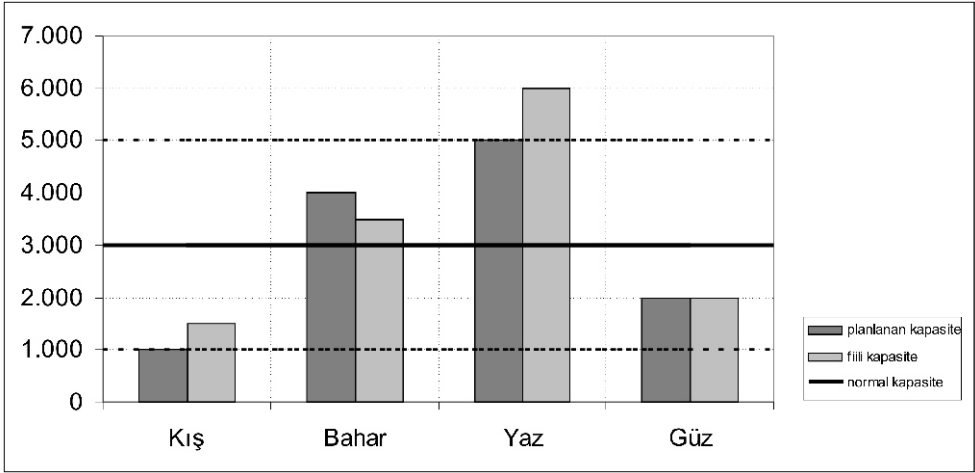
TMS-2 ye göre, üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretim olarak iki gruba ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez. Olumsuz kapasite sapmaları, üretim maliyetine yüklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir. Çok yüksek üretim(aşırı kapasite sapması) dönemlerinde ise, her bir mamule düşen dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı azalır. Böylece mamul stoğu aşırı değerlendirilmemiş olur. Burada amaçlanan tam maliyet yöntemi uygulanması değil, tam maliyete kadar gidebilecek bir yöntemin uygulanabileceğidir.

Örneğin, işletme mevsimsel olarak aşağıdaki adetlerde üretim yapmaktadır.

	Planlanan Üretim	Fiili Üretim	Kapasite Sapması
Kış	1.000	1.500	500
Bahar	4.000	3.500	-500
Yaz	5.000	6.000	1.000
Güz	2.000	2.000	0
Toplam	12.000	13.000	1.000

Mevsimsel olarak normal kapasite $12.000 / 4 = 3.000$ adet, aylık olarak $3.000 / 3 = 1.000$ adettir.

İşletme normal kapasitenin 3.000 adet olduğu ve bahar dönemi için 4.000 adet planlama yapıldığından 3.500 adet fiili üretim çok yüksek üretim dönemi olarak kabul edilmez. Yaz dönemi için planlama 5.000 adet yapıldığından, fiili üretimin 6.000 adet gerçekleşmesi, 1.000 adet çok yüksek üretim(aşırı kapasite sapması) olarak kabul edilir. Sabit genel üretim giderlerini 1.000 adete düşen aşırı kapasite sapması kadar azaltarak, kalan tutarı 6.000 adet maliyetine yüklenecektir.



Tablo 1: Normal Maliyet Yöntemi Kapasite Sapmaları

4. NORMAL MALİYET YÖNTEMİ UYGULAMASI

Normal maliyet yöntemine göre, genel üretim giderleri sabit ve değişken olarak iki gruba ayrılır. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesinde kapasite ölçüsü dikkate alınır. Kapasite, genel olarak yıllık ifade edilir. Sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında ortaya çıkacak olan kapasite sapmaları, dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınır. (Büyükmirza, 2003) Mevcut tek düzen hesap planımız, normal maliyet yöntemi için tasarlanmadığından, bu ihtiyacı tam olarak görecektir bir hesap bulunmamaktadır. Aşağıda ilgili ihtiyaç için bir hesap önerilecek ve normal maliyet yöntemine göre muhasebe kayıtları için örnekler verilecektir.

4.1. Normal Maliyet Yöntemi Uygulaması İçin Hesap Önerisi

Normal maliyet yönteminde kapasite sapmalarının tamamı sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Hangi sonuç hesabına aktarılacağı konusunda her hangi bir netlik söz konusu değildir. Mevcut tek düzen hesap planında 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDERER VE ZARARLARI hesabının normal maliyet yönteminin uygulaması için yeterli değildir. Bu hesabın, tebliğdeki açıklamasında, "üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir" denmektedir. Açıklamadan da anlaşılacağı üzere, hesabın normal maliyet yöntemini esas almadığı açıktır. Çünkü, normal maliyet yönteminde söz konusu olan olumsuz kapasite sapması normal (veya beklenen) kapasitenin altında yapılan üretimle ilgilidir. Halbuki, bu hesap dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda veya faaliyeti durdurulan birimlere ait ortaya çıkan üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmaktadır. Normal (veya beklenen) kapasiteyi esas alarak bir hesaplama dayanamamaktadır. (Büyükmirza, 2003)

TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu standardının 85. paragrafında, "İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir."denilerek olağandışı raporlama kaldırılmıştır. 680 nolu hesap, olağandışı gider ve zararlar bölümünün altında yer alan hesaplardan birisidir. Bu bölümün değişmesiyle birlikte, bu hesapta da değişiklik olacaktır. Bu hesapların 659 Diğer olağan gider ve zararlar hesabının altına toplanması mümkün olmakla birlikte, hesapta "diğer" kelimesiyle açıklanamayacak yığılmalar olabilir.

65 numaralı gelir tablosu grubu, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir. Burada ise ortaya çıkan kapasite sapması işletmenin esas faaliyeti ile ilgilidir. Gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubu, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşur. Bize göre, ortaya çıkan kapasite sapması 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda gösterilmelidir.

Burada, yeni bir hesap olarak 634 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE SAPMALARI HESABI açılarak bu hesapta gösterilebilir.

4.2.Normal Maliyet Yönteminin Muhasebeleştirilmesi

Normal maliyet yönteminde ortaya çıkabilecek olan kapasite sapmaları olumlu ve olumsuz olarak iki gruba ayrılabilir. Bu sapmalar dönem içerisinde genel üretim giderleri ve genel üretim giderleri yansıtma hesaplarında takip edilir. Dönem sonunda iki durumla karşılaşılabilir. Birincisi fiili üretimin planlanandan düşük olması ki, olumsuz kapasite sapmasını gösterir. İkincisi ise fiili üretimin planlanandan yüksek olması ki, aşırı kapasite sapmasını gösterir. Aşağıda sırasıyla bu kapasite sapmaları ile ilgili örnekler verilmiştir.

4.2.1.Normal Kapasite Sapmalarının Muhasebeleştirilmesi

Olumsuz Kapasite Sapmasının Muhasebeleştirilmesi :

Örnek işletmesi aylık 100 adet normal kapasite ile çalışmaktadır. Mayıs ayında 80 adet mamul üretimi yapmıştır. Dönem içinde 50 adet mamul satılmıştır

	Toplam Üretim Gideri (YTL)	Yüklemeye Esas Alınan Üretim Miktarı (adet)	Birim Maliyet
DİMMG	8.000.	80	100
DİG	4.000.	80	50
GÜG değişken	2.000.	80	25
GÜG sabit	5.000.	100	50
Toplam	19.000.		225

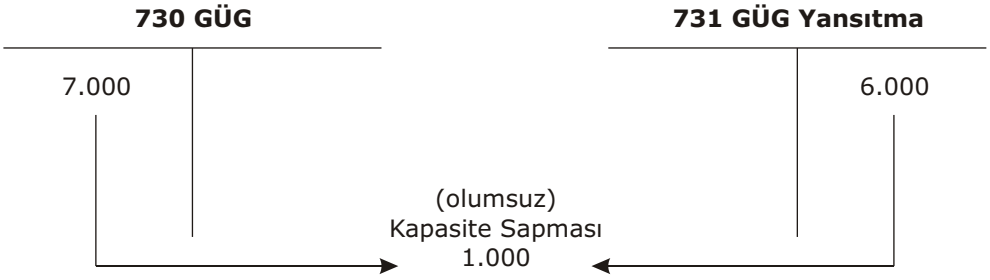
Dönem sonu mamul stok maliyeti $225 \times 30 = 6.750$

Kapasite sapması (olumsuz $100-80=20$) $50 \times 20 = 1.000$

Satılan mamuller maliyeti $225 \times 50 = 11.250$

Mayıs dönemi maliyet kaydı ve olumsuz kapasite sapması aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır.

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	18.000,00	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS		8.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS		4.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS		6.000,00
Normal maliyete göre üretim maliyetinin belirlenmesi		



Olumlu Kapasite Sapmasının Muhasebeleştirilmesi :

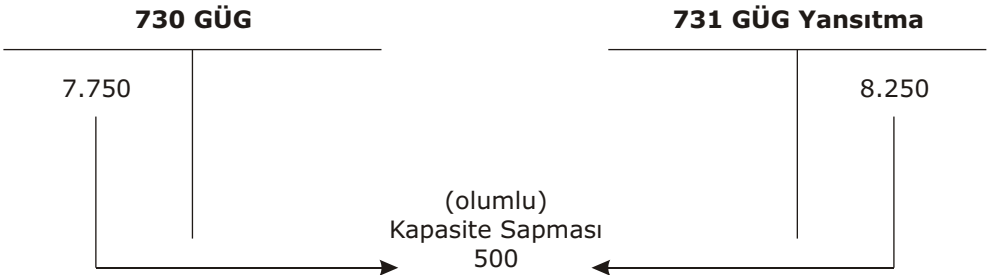
Örnek işletmesi aylık 100 adet normal kapasite ile çalışmaktadır. Haziran ayında 110 adet mamul üretimi yapmıştır. Dönem içinde 80 adet mamul satılmıştır.

	Toplam Üretim Gideri (YTL)	Yüklemeye Esas Alınan Üretim Miktarı (adet)	Birim Maliyet
DİMMG	11.000	110	100
DİG	5.500	110	50
GÜG değişken	2.750	110	25
GÜG sabit	5.000	100	50
Toplam	24.250		225

Dönem sonu mamul stok maliyeti 225 x 30 = 6.750
 Kapasite sapması (olumlu 110-100=10) 50 x 10 = 500
 Satılan mamuller maliyeti 225 x 80 = 18.000

Haziran dönemi maliyet kaydı ve olumlu kapasite sapması aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır.

..../... 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS Normal maliyete göre üretim maliyetinin belirlenmesi/...	24.750,00	11.000,00 5.500,00 8.250,00
---	-----------	-----------------------------------



Dönem Sonu Kaydı:

730 GÜG	731 GÜG Yansıtma
7.000 <u>7.750</u> 14.750	6.000 <u>8.250</u> 14.250
(olumsuz) Kapasite Sapması 500	

Dönem sonu kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi

../.. /		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS	14.250,00	
634 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE SAPMALARI HS*	500,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS		14.750,00
Olumsuz kapasite sapmasının sonuç hesabına aktarılması		
../.. /		

* Önerilen Hesap

4.2.2. Aşırı Kapasite Sapmalarının Dönem Sonu Kaydı

Aşırı kapasite sapmaları, 151 Yarı Mamul - Üretim, 152 Mamuller ve 620 Satılan Mamul Maliyeti Hesaplarının tutarları esas alınarak dağıtılır. Dönem sonu aşırı kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi

../.. /		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS	XXX	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS		XXX
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HS		XXX
152 MAMULLER HS		XXX
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HS		XXX
Aşırı kapasite sapmalarının sonuç hesaplarına aktarılması		
../.. /		

5. SONUÇ

Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamaya geçmesiyle, stokların maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan tam maliyet yönteminden, normal maliyet yöntemine bir geçiş söz konusu olacaktır. Vergi kanunlarımız uygulamada tam maliyet yöntemini benimsediği için, tek düzen hesap planı da bu yöntemine uygun olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planı'nda normal maliyet yöntemine göre, ortaya çıkan olumsuz sapmaların kaydedilebileceği bir hesap mevcut değildir. Söz konusu kapasite sapmaları işletmenin faaliyet konusu ile ilişkili olduğundan, gelir tablosunun faaliyet giderleri grubunda raporlanması uygun olacaktır. Bu grupta açılacak olan 634 GÜG KAPASİTE SAPMALARI HS. ile bu ihtiyaç karşılanabilir.

KAYNAKLAR

ATAMAN, Ümit, Genel Muhasebe, cilt 1, Türkmen Kitap Evi, İstanbul,2005.

AKDOĞAN, Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMO yayını, İstanbul, 1998.

AKDOĞAN Nalan- SEVİLENGÜL Orhan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMMO Yayını, İstanbul, 1998

AKDOĞAN Nalan, , Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003

ALTUĞ, Osman, Maliyet Muhasebesi, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001

BÜYÜKMİRZA, Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitapevi, Ankara,2003.

ÇAKICI, Cemal, "Süper değişken maliyetleme(Throughput costing)", Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı 30, Nisan 2006

ÇAKICI, Cemal, Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü, Beta Yayınları, İstanbul, 2002

COŞKUN, Ali, "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Akademik Araştırmalar Dergisi, Yıl:4, Sayı: 15, Kasım 2002-Ocak 2003

ERDAMAR, Cengiz, BASIK, Feryal Orhon, Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Dönence, İstanbul, 2003

GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, Konaklama İşletmelerinde Standart Maliyetlerin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 24, Sayı 283, Mart 2005

HATİPOĞLU, Zeyyat, Maliyet Muhasebesi, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 1997,

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M., FOSTER, George: Cost Accounting A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003

KARAKAYA Mevlüt, "Üretim ve Yaşam Seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt1 Sayı 1 Nisan 1999

KARAKAYA Mevlüt, Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004

ŞAKRAK, Münir, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2002

ŞENSOY, Necdet, "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", Türkiye XXII. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Antalya, Mayıs 2003

Türkiye Muhasebe Standartları, www.tmsk.org.tr