

NORMAL MALİYETLEME YAKLAŞIMININ GELİŞİMİ VE UYGULANMASINA YÖNELİK BİR İNCELEME*

AN INVESTIGATION ON THE DEVELOPMENT AND IMPLEMENTATION OF THE NORMAL COSTING APPROACH

Öğr. Gör. Dr. Erkan ÖZTÜRK**
Öğr. Gör. Dr. Ömer Faruk GÜLEÇ***

ÖZ

Normal maliyetleme yaklaşımı, küresel düzeydeki muhasebe uygulamalarının Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına daha fazla yakınsamasının bir sonucu olarak, artık çok daha fazla bilinen bir yöntem haline gelmiştir. Normal maliyetleme yaklaşımının giderek daha fazla önem kazanması, yöntemin hem maliyet ölçümleme sistemi üzerinde hem de maliyet kayıt sistemi üzerindeki etkilerinin daha detaylı bir biçimde incelenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Birçok uygulayıcının beklentisinin aksine, maliyet ölçümlemesinde normal maliyetleme yaklaşımından faydalanılması aslında birçok kapsamlı ve karmaşık hesaplamayı da beraberinde getirmektedir. Ayrıca, elde edilen sonuçların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda da Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yakın zamanda yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada; normal maliyetleme yaklaşımının nasıl ortaya çıktığı ve varsayımları incelenmiştir. Buna ek olarak, yaklaşıma göre hesaplamanın nasıl yapılması gerektiği ve nasıl bir kayıt yöntemi izlenmesi gerektiği konularında kavramsal ve uygulamaya yönelik aydınlatıcı bilgiler sunulması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Normal Maliyetleme Yaklaşımı, Maliyet Kayıt Sistemi, Maliyet Ölçümleme Sistemi.

* Bu çalışma, 13-17 Aralık 2017 tarihleri arasında Erzurum'da düzenlenen 4. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Araştırmaları Kongresi'nde özet bildiri olarak sunulmuştur.

** Kırklareli Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman ABD

*** Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD

ABSTRACT

The normal costing approach has become a well-known method as a consequence of the convergence of global accounting practices to international accounting / financial reporting standards. The increasing importance of the normal costing approach has led to the need for a more detailed examination of the effects both on the cost measurement system and on the cost recording system. Contrary to the expectation of many practitioners, the use of the normal costing approach in measuring the cost actually brings with it many comprehensive and complex calculations. There are also significant differences regarding how the results should be recognized in terms of the Accounting Standard Implementation General Communiqué (MSUGT), Turkish Accounting / Financial Reporting Standards (TAS/IFRS) and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Businesses (BOBİ IFRS) that has entered into force recently. In this study, the emergence of normal costing approach and its assumptions are examined. In addition, it is aimed to provide conceptual and application-oriented information on how calculation should be done and which recording method should be followed.

Keywords: Normal Costing Approach, Cost Recording System, Cost Measurement.

1. GİRİŞ

“Normal Maliyetleme” veya “Normal Maliyet Yöntemi” olarak adlandırılan maliyetleme yaklaşımı, işletmelerin hem yönetsel kararlarında bu yaklaşımdan daha fazla yararlanmak istemelerinin, hem de finansal raporlama ile ilgili olarak yayımlanan uluslararası ölçekli standartların zorlayıcı etkisinin bir sonucu olarak artık daha fazla işletme tarafından kullanılan bir yöntem haline gelmiştir. Diğer yandan, küresel ölçekte Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) göre finansal raporlama yapan işletmelerin normal maliyetleme yaklaşımından yararlanması bir zorunluluk halini almıştır. Bu kapsamda, 2005 yılından bu yana UFRS’lerin Türkçe tercümesi olarak Türkiye’de de uygulanmakta olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) nedeniyle, uygulama kapsamına giren işletmelerin normal maliyetleme yaklaşımından yararlanmaları zorunlu hale gelmiştir. Benzer şekilde, 2017 yılı içerisinde Resmi Gazete’de yayımlanarak 2018 yılı itibariyle bağımsız denetime tabi olmakla birlikte TMS/IFRS’leri uygulamayı tercih etmeyen işletmelerin uygulamak zorunda oldukları

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında da (BOBİ FRS) zorunlu olmamakla birlikte normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılabileceği belirtilmektedir.

Normal maliyetleme yaklaşımının bilinirliğinin giderek artması, yaklaşımın nasıl uygulanması gerektiği konusunda bazı soruların önemini de arttırmıştır. Örneğin; bilimsel literatürde, yöntemin diğer maliyet yöntemleri ile nasıl bir maliyet sistemi bileşimi oluşturabileceği, maliyet ölçümlemesine yönelik hesaplamaların nasıl yapılacağı ve nasıl kaydedileceği sorularının daha fazla tartışılması ihtiyacı halen devam etmektedir. Bu çalışmada, yabancı bilimsel literatürde “Normal Maliyetleme” ve Türkçe bilimsel literatürde “Normal Maliyet Yöntemi” olarak adlandırılmakta olan bu maliyetleme yaklaşımının TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından nasıl uygulanması gerektiğinin, yaklaşımlar arasındaki farklılıklara da dikkat çekilerek tartışılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikli olarak “Normal Maliyetleme” kavramının ortaya çıkışı, gelişim süreci içerisinde açıklanmaya çalışılmış ve ardından yöntemin Türkiye’de uygulanabilirliği mevcut standartlar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

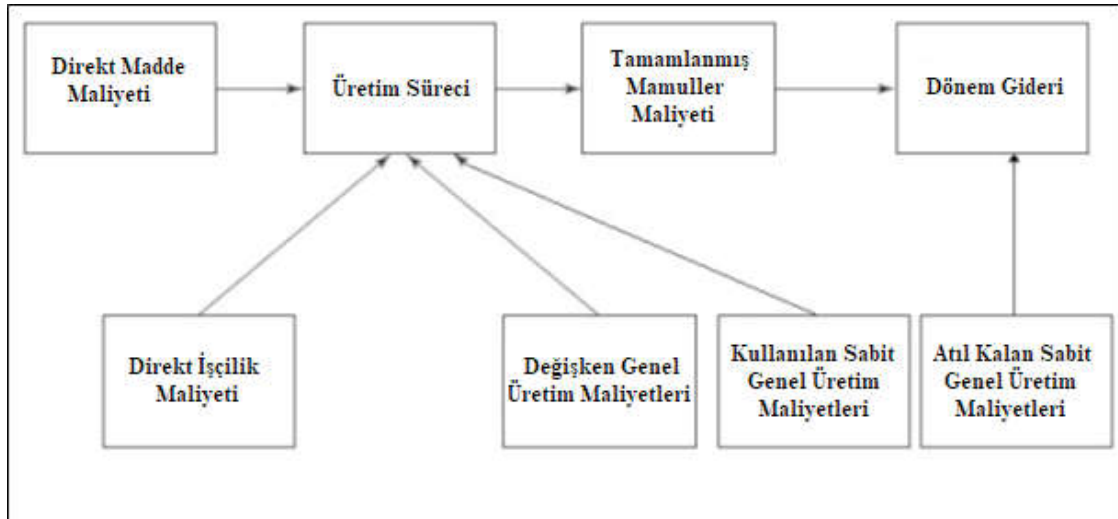
2. NORMAL MALİYETLEME YAKLAŞIMI VE ÖLÇÜMLEME

Muhasebede maliyet hesaplama sistemi içerisinde ilk kez Alexander Hamilyon Church tarafından kullanılan tam maliyetleme yöntemi, 1960'lara kadar geçerliliğinden şüphe duyulmayan bir yöntem olarak kabul edilmiştir (Öztürk, 2017a: 20; Yükücü ve Atağan, 2012: 63). İzleyen yıllarda, bazı işletmeler tarafından hatalı sonuçlar verdiği gerekçesiyle tam maliyet yönteminin kullanılmasından vazgeçilmiş ve bu yöntem yerine değişken maliyet yönteminden yararlanılmaya başlanmıştır. Ancak, değişken maliyet yönteminden yararlanılması durumunda sabit genel üretim maliyetlerin tamamının dönem gideri olarak kabul edilerek mamul maliyeti ile ilişkisi göz ardı edildiğinden, yüksek oranda sabit genel üretim maliyeti bulunan işletmelerde fiyatlama gibi hassas konularda yanıltıcı sonuçlar elde edildiği görülmüştür (Haftacı, 2009: 134; Öztürk, 2017a: 39). Bu iki yöntemden farklı olarak normal maliyetleme yaklaşımında ise sabit genel üretim maliyetlerinin mamul maliyeti ile ilişkisi kapasite kullanım oranı ile belirlenmekte, dolayısıyla geçerliliği daha yüksek sonuçlar elde edilmesi mümkün olmaktadır.

2.1. Normal Maliyetleme Yaklaşımının Tanımı ve Ayırt Edici Özellikleri

Normal maliyetleme yaklaşımı, sabit genel üretim maliyetlerinin belirli bir kapasiteyi sürdürmek için yapıldığı varsayımı altında, değişken üretim maliyetlerinin tamamının, sabit genel üretim maliyetlerinin ise belirli bir dönemdeki kapasiteden yararlandığı orandaki kısmının üretim maliyetine katıldığı bir maliyet hesaplama yöntemidir (Akdoğan, 2004: 42, 43; Büyükmirza, 2016: 504; Karakaya, 2014: 325; Öztürk, 2017a: 38). Diğer bir ifadeyle, bu hesaplama yönteminde sabit genel üretim maliyetleri siparişlere veya üretim sürecine kapasiteden yararlanma ölçüsüne göre yüklenmekte, siparişlere veya üretime yüklenmeyen sabit genel üretim maliyetleri doğrudan kar veya zarar ile ilişkilendirilmektedir.

Normal maliyetleme yaklaşımında tam maliyet yönteminden farklı olarak genel üretim maliyetlerinin değişken ve sabit olarak çözümlenmesi gerekmektedir. Hesaplanan değişken genel üretim maliyetlerinin tamamı üretim maliyetine dahil ediliyorken, sabit genel üretim maliyetleri belirli bir kapasiteden yararlanma ölçüsünde üretim maliyetine katılmaktadır. Normal maliyetleme yaklaşımında üretim maliyetlerinin akışı aşağıdaki gibidir:



Şekil 1. Normal Maliyetleme Yaklaşımında Üretim Maliyetlerinin Akışı

Kaynak: Öztürk, 2017a: 22.

Şekil 1’de yer alan normal maliyetleme yaklaşımı üretim maliyeti akış şeması incelendiğinde, sabit genel üretim maliyetlerinin kapasiteden yararlandığı ölçüde üretime (üretilen mamul stoklarının maliyetine) dâhil edildiği

görülmektedir. Buna göre, birbirini izleyen dönemler boyunca kapasiteden yararlanma oranındaki artış ve azalışlara bağlı olarak sabit genel üretim maliyetleri üretime farklı oranlarda yüklenecektir. Üretimin arttığı ve belirli bir kapasiteden daha fazla yararlanıldığı veya üretimin azaldığı ve belirli bir kapasiteden daha az yararlanıldığı durumlarda birim başına sabit genel üretim maliyeti değişmeyecek ve tam maliyet yönteminin birim maliyet hesaplamasında karşılaşılan önemli bir sorun aşılmış olacaktır (Karakaya, 2014: 451; Öztürk, 2017a: 42).

Normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılması durumunda sağlanacak faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir (Öztürk, 2017a: 43):

Elde Edilen Çıktılar Açısından:

- Atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetleri mamul maliyeti ile ilişkilendirilmemekte, böylece mamul maliyetinin olduğundan yüksek hesaplanması önlenmektedir.
- Üretim hacmindeki değişmelere bağlı olarak mamul birim maliyetinde meydana gelen değişkenlik ortadan kaldırılır ve böylece her bir mamulün toplam kâr üzerindeki gerçek etkisi belirlenmiş olur.

Yönetim Kararları Açısından:

- Yönetim fiyatlandırma kararlarını daha doğru bir biçimde gerçekleştirebilir.
- Yöntem üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmalarını önlediğinden dönemler arası karşılaştırma yapılmasına imkân vermektedir.
- Özellikle atıl kapasitenin bulunduğu dönemlerde ürün karlılığına dayalı hatalı yönetim kararlarının alınması önlenmiş olur.

2.2. Normal Maliyetleme Yaklaşımının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Genel üretim maliyetlerinin mamul maliyeti ile ilişkilendirilebilmesi için üretimden ziyade dönemin tamamlanmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, dönem içerisinde üretimi tamamlanmış olan mamullerin maliyeti ancak dönem sonunda hesaplanabilmekte ve ihtiyaç duyulan mamul maliyeti bilgisine gecikmeli olarak ulaşılabilmektedir (Lazol, 2016: 233). Bu durum, üretimi tamamlanan mamullere ait birim ve toplam maliyetlerin zamanında saptanabilmesi için yeni yöntemlerin belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda, genel üretim maliyetleri başlangıçta basit bazı tahminlerle

(tahmini maliyetleme), daha sonraları ise bilimsel yöntemlere dayalı tahmin sonuçları ile (standart maliyetleme) mamul maliyetine öngörüye dayalı olarak yüklenmeye başlanmıştır (Hansen vd.,2009: 299).

Tablo 1: Saptanma Zamanına Göre Maliyet Ölçümlenmeleri

	Fiili Maliyetleme	Normal (Tahmini) Maliyetleme	Standart Maliyetleme
Direkt Malzeme Maliyetleri	Fiili Maliyet	Fiili Maliyet	Öngörü Maliyet
Direkt İşçilik Maliyetleri	Fiili maliyet	Fiili Maliyet	Öngörü Maliyet
Genel Üretim Maliyetleri	Fiili Maliyet	Öngörü Maliyet	Öngörü Maliyet

Kaynak: Needles vd., 2013: 775.

Normal maliyetleme yaklaşımı, esas itibariyle tahmini maliyet yöntemi adı verilen yöntem yaklaşımından elde edilmiş bir maliyetleme yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Lazol, 2016: 232). Bu yaklaşımda, üretime yüklenmesi gereken genel üretim maliyetleri üretime tahmini olarak yüklenmektedir. Söz konusu işlemler aşağıdaki aşamalarla gerçekleşmektedir (Öztürk, 2017a: 40 – 42):

- 1- Genel üretim maliyetleri için basit doğrusal denklem kalıbında maliyet fonksiyonu tahmin edilmelidir. Denklem faaliyet hacminin (genellikle direkt çalışma süresinin) bir fonksiyonu olarak tahmin edildiğinden “b” parametresi direkt işçilik saati (DİS) başına tahmini birim değişken genel üretim maliyetini göstermektedir. Bununla birlikte, “a” parametresi tahmini toplam sabit genel üretim maliyetlerini göstermektedir (Gökçen vd., 2014: 30).
- 2- Genel üretim maliyetleri siparişlere veya üretim sürecine yüklenmelidir. Birim değişken genel üretim maliyetleri fiili çalışma süresi göz önüne alınarak üretime tahmini olarak yüklenebilmektedir. Ancak tahmini sabit genel üretim maliyetlerinin üretime yüklenebilmesi için birim düzeyinin hesaplanması gerekmektedir. Bunun içinse bir kapasite düzeyinin belirlenmesi gerekmektedir. Kapasite türleri genellikle teorik, pratik, normal ve beklenen kapasite olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Büyükmirza, 2016: 527-529; Karakaya, 2014: 450-451; Öztürk, 2017a: 44).

- 3- Tahmin edilen toplam sabit genel üretim maliyetlerinin bir faaliyet dönemi boyunca çalışılması planlanan süreye bölünmesi ile tahmini birim sabit genel üretim maliyeti belirlenebilmektedir. Çalışılması planlanan sürenin geçmiş birkaç dönemdeki çalışma sürelerinin ortalaması baz alınarak hesaplanması durumunda elde edilen kapasite ölçüsüne “normal kapasite” adı verilmektedir (Horngren vd., 2012: 315). Normal kapasite, geçmiş dönemlerdeki konjonktürel dalgalanmaları en iyi şekilde yansıtabilecek ve gelecekteki üretim seviyesini en iyi şekilde belirleyebilecek bir kapasite ölçüsü olarak kabul edilmektedir (Barfield vd., 1994: 143).
- 4- Değişken ve sabit genel üretim maliyeti tahminleri birim düzeyinde belirlendikten sonra üretim maliyetleri hesaplanabilmektedir. Hesaplanan ve muhasebe kayıt sistemi içerisine kaydedilen genel üretim maliyetlerinin tamamı tahminlere dayalı olarak kaydedildiğinden, üretimin veya faaliyet döneminin tamamlanmasının ardından gerçekleşen fiili maliyetler dönem içerisinde kayda alınmış olan maliyetlerden farklı olacaktır. Yapısal olarak bu fark iki sebepten kaynaklanmaktadır. Bunlardan biri bütçe veya harcama farkı olarak adlandırılırken diğeri kapasite farkı olarak adlandırılmaktadır.

Normal kapasitenin gerçekleşen kapasiteden farklı olmasının bir sonucu olarak ortaya çıkan kapasite farkı, normal maliyetleme yaklaşımında üretime değil, dönem maliyetlerine yüklenmektedir (Öztürk, 2017b: 147). Sabit genel üretim maliyeti kapasite farkının üretim maliyetleri yerine dönem giderleri içerisinde izlenmesi şeklinde gelişen bu yaklaşım, “Normal Maliyetleme” veya “Normal Maliyet Yöntemi” adı verilen maliyetleme yönteminin de temelini oluşturmaktadır.

Yabancı bilimsel literatür incelendiğinde genellikle “Normal Maliyetleme” ifadesiyle, Türkçe bilimsel literatür incelendiğinde ise genellikle “Normal Maliyet Yöntemi” ifadesiyle karşılaşılmaktadır. Yabancı bilimsel literatürde adı geçen “Normal Maliyetleme” yaklaşımının Türkçe bilimsel literatürde yer alan “Tahmini Maliyetleme” yöntemi ile benzer bir biçimde öngörüye dayalı ölçümleme esasına dayanıyor olmasına karşın; Türkçe bilimsel literatürde yer alan “Normal Maliyet Yöntemi”, gerek öngörü ve gerekse fiilli maliyet yöntemleri ile ölçümleme esasına dayanmaktadır (Öztürk, 2017a: 38). Başka bir ifadeyle, “Normal Maliyet Yöntemi” hem fiilli maliyetleme, hem de öngörüye dayalı maliyetleme yöntemleriyle uyumlu bir sistem bileşimi sağlayabilmektedir.

2.3. Muhasebe Standartları Açısından “Normal Maliyet” Kavramı

Normal maliyetleme yaklaşımına Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’ndan biri olan TMS 2 Stoklar standardında aşağıdaki gibi atıf yapılmaktadır (TMS 2, Md. 13).

“Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.”

Dikkat edilirse TMS 2 Stoklar standardının ilgili maddesinde yalnızca “normal kapasite” ifadesi kullanılmakta, herhangi bir yöntem adı belirtilmemektedir. Diğer bir ifadeyle, TMS 2 Stoklar standardı uyarınca tahmini maliyetleme yöntemi temeline dayanan “Normal Maliyetleme” yönteminden yararlanılması gerekmektedir. Bununla birlikte yine aynı standardın 21. Maddesi’nde geçen “Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. 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 belirlenir.” ifadesinde de öngörüye dayalı maliyetleme yöntemlerinden biri olan “Standart Maliyet” yöntemine atıfta bulunmaktadır. Buradan yola çıkarak, TMS 2 STOKLAR standardı uyarınca maliyet ölçümlerinde uygulama biçimi de gözetilerek tahmini veya standart maliyet yöntemlerinden birinin kullanılabileceği sonucuna ulaşılabilmektedir.

Yalnızca Türkiye’de uygulanmakta olan yerel finansal raporlama seti olan BOBİ FRS setinde de TMS 2 Stoklar standardına benzer bir ifade yer almaktadır. BOBİ FRS standardı Bölüm 6 Madde 13’de geçmekte olan “Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi).” şeklindeki cümlede de her ne kadar normal kapasiteden bahsedilmiş olsa da, maliyet ölçümlemesinde kullanılacak yöntemlerden biri olarak “Normal Maliyet Yöntemi” belirtilmiştir. Ayrıca, aynı bölümün 19. Maddesi’nde geçen “Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir.” ifadesi de fiili maliyet yöntemine açık

bir biçimde vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla, BOBİ FRS setinde, TMS/TFRS setinden farklı olarak tahmini veya standart maliyet yöntemlerinin yanı sıra fiili maliyete dayalı normal maliyet yönteminden yararlanmak muhtemel bir seçenek olarak sunulmuştur.

2.4. Normal Maliyetin Bir Maliyet Sistemi Dâhilinde Hesaplanması

TMS 2 Stoklar standardı incelendiğinde üretim tekniği açısından maliyet hesaplama yöntemlerinden hangisinin kullanılması gerektiği ile ilgili herhangi bir ifadeye rastlanılmamaktadır. Ancak öz itibarıyla incelendiğinde standart maliyetleme yönteminin safha maliyeti yöntemiyle, sipariş maliyeti yönteminin ise normal (tahmini) maliyetleme yöntemiyle bir sistem oluşturması gerektiği çıkarılması yapılabilmektedir (Akgün, 2010: 45; Can vd., 2014: 76; Öztürk, 2017a: 34). Çünkü standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için maliyetlere ilişkin standart ölçüm verilerine ihtiyaç duyulmaktadır ve bu bilgi özü itibarıyla sürece dayalı maliyetleme yöntemi olan safha maliyetleme yönteminden sağlanabilmektedir. Diğer yandan; maliyetler için standart ölçüleri belirlenemeyen bir üretim modelinde, ilk maliyetler (direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri) fiili düzeyleriyle, genel üretim maliyetleri ise öngörüye dayalı olarak üretime yüklenmektedir.

TMS 2 Stoklar standardına göre oluşturulabilecek maliyet sistem bileşimleri aşağıdaki gibidir:

- Sipariş Maliyeti + Normal (Tahmini) Maliyetleme
- Safha Maliyeti + Standart Maliyetleme

BOBİ FRS setinde belirtilmiş olan normal maliyet yönteminin kullanımı ise uygulayıcı işletmelerin tercihine bırakılmıştır. İşletmeler isterlerse öngörüye dayalı maliyetlerden yararlanarak normal maliyetleme yöntemini, isterlerse fiili maliyetlerden yararlanarak normal maliyet yöntemini uygulayabilmektedir (Öztürk, 2017a: 36).

BOBİ FRS standardına göre oluşturulabilecek maliyet sistem bileşimleri aşağıdaki gibidir:

- Sipariş Maliyetleme + Normal (Tahmini) Maliyetleme
- Sipariş Maliyetleme + Normal Maliyet Yöntemi (Fiili)
- Safha Maliyetleme + Standart Maliyetleme
- Safha Maliyetleme + Normal Maliyet Yöntemi (Fiili)

2.4.1. Normal Maliyetin Sipariş Maliyeti Yöntemiyle Uygulanması

2.4.1.1. Normal (Tahmini) Maliyetleme Uygulaması

Normal maliyetleme yaklaşımının sipariş maliyeti yöntemiyle öngörüye dayalı olarak uygulanması halinde uygulanacak yöntem “Normal Maliyetleme” yöntemi olacaktır. Bunun için öncelikli olarak maliyet fonksiyonunun tahmin edilmesi gerekmektedir. Tahmin edilen maliyet fonksiyonundan elde edilen toplam sabit genel üretim maliyeti tahmini normal kapasiteye bölünerek birim kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyeti hesaplanmış olacaktır. Böylelikle genel üretim maliyetlerinin üretime tahmini olarak yüklenebilmesi için gereken veriler elde edilmiş olacaktır (Öztürk, 2017a: 51). Bundan sonraki aşamada, dönem içerisinde alınan her bir sipariş için çalışılan fiili süre göz önünde bulundurularak genel üretim maliyetleri mamul maliyetine tahmini olarak yüklenilecektir (Hansen vd., 2009: 138; Horngren vd., 2012: 104).

Örneğin aylık maliyet fonksiyonunun olarak hesaplandığı bir işletmede normal kapasite aylık ise tahmini birim sabit genel üretim maliyeti olarak hesaplanacaktır. Buna göre DİS başına genel üretim maliyeti tahmini yükleme katsayısı olarak hesaplanacaktır. Ay içerisinde alınan bir sipariş için çalışılması halinde bu siparişe yüklenecek tahmini genel üretim maliyeti toplamı olarak hesaplanacaktır. Ay boyunca alınan her sipariş için aynı işlem uygulanacak ve böylece aylık fiili çalışma süresi de belirlenmiş olacaktır. Aylık fiili çalışma süresinin olarak belirlenen normal kapasitenin üzerinde olması halinde olumlu kapasite farkı, altında olması halinde ise olumsuz kapasite farkı ortaya çıkmış olacaktır.

2.4.1.2. Normal Maliyet Yöntemi (Fiili) Uygulaması

Normal maliyetleme yaklaşımının sipariş maliyeti yöntemiyle fiili düzeyde uygulanması için maliyet fonksiyonunun tahmin edilmesine ihtiyaç duyulmamaktadır. Çünkü maliyet fonksiyonu her ne kadar maliyetlerin çözümlenmesinde yararlanan bir araç olsa da yapısı gereği bir tahmin sonucunda ortaya çıkmaktadır. Maliyetlerin fiili düzeyleri ile çalışılması halinde dönemsel olarak tahakkuk eden genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken kısımlarının muhasebe tekniğine göre ayrıştırılması ve sabit olarak ayrılan genel üretim maliyetlerinin kapasiteden yararlandığı orandaki kısmının mamul maliyetiyle, kalanının ise kar veya zararla ilişkilendirilmesi gerekmektedir (Öztürk, 2017a: 52). Burada yararlanan kapasite kullanım oranı normal kapasite ölçüsüyle değil, pratik kapasiteden fiili düzeyde yararlanılma düzeyinin bir ölçüsü olarak hesaplanacaktır.

Örneğin pratik kapasitesi aylık olan bir işletmede ay boyunca çalışmış olduğu siparişlere ait toplam sürenin olarak hesaplanmış olması halinde kapasite kullanım oranı olarak hesaplanacaktır. O halde dönemde tahakkuk eden genel üretim maliyetlerinin sabit olarak ayrılan kısmının 'i siparişlerin maliyetiyle, kalanı ise kâr veya zararla ilişkilendirilecektir. Dolayısıyla; sipariş maliyetine dâhil olan genel üretim maliyetleri toplamı siparişler arasında paylaştırılarak stok maliyeti içerisinde, kapasite farkı ise kar veya zararda izleniyor olacaktır.

2.4.2. Normal Maliyetin Safha Maliyeti Yöntemiyle Uygulanması

2.4.2.1. Standart Maliyetleme Uygulaması

Safha maliyeti yönteminde üretim maliyetlerinin standart düzeyde saptanabiliyor olması, safha maliyetleme yöntemiyle standart maliyet yönteminin uygun bir maliyet sistem bileşimi oluşturmalarını sağlamaktadır. Bununla birlikte, safha maliyet yöntemi sürece dolayı bir maliyetleme yöntemi olduğundan sürecin tüm çıktıları üzerinden hesaplama yapılmalıdır. Bunun için, son birkaç döneme ait eşdeğer ürün sayılarından yararlanılmalıdır. Ardından üretim maliyeti standartları ve bu kapsamda maliyet fonksiyonu belirlenmelidir. Sonraki aşamada ise aylık olarak üretilen eşdeğer ürün sayıları yardımıyla maliyet hesaplamaları yapılmalıdır (Öztürk, 2017a: 53).

Örneğin 100.000DİS normal üretim kapasitesinin olduğu bir işletmede sabit genel üretim maliyetleri için hesaplanan eşdeğer ürün sayısı 80.000DİS ise üretime yüklenecek sabit genel üretim maliyeti tahmini 80.000DİS üzerinden hesaplanacaktır. 100.000DİS için bütçelenen sabit genel üretim maliyeti ile 80.000DİS için üretime yüklenen sabit genel üretim maliyeti tutarları arasındaki fark ise kapasite farkı olacaktır. Kapasite farkı dışında gerçekleşen fark ise genel üretim maliyeti farklarının 2'li, 3'lü, 4'lü veya 5'li fark hesaplama yöntemlerinden birine göre hesaplanmalıdır (Karakaya, 2014: 649; Öztürk, 2017a: 30). Bu kapsamda, tek düzen hesap planı 3'lü fark yöntemine uygun bir hesap düzeni sunmaktadır.

2.4.2.2. Normal Maliyet Yöntemi (Fiili) Uygulaması

Normal maliyetleme yaklaşımının safha maliyet yöntemiyle fiili maliyetler düzeyinde uygulanması için dönem başı ve döneme ait genel üretim maliyetlerinin değişken ve sabit olarak ayrıştırılması gerekmektedir. Sabit genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetine ve dönem sonu yarı mamullere isabet

eden kısımlarının oranındaki kısmı üretim maliyetiyle, kalanı ise kar veya zararla ilişkilendirilmelidir.

Örneğin tamamlanan mamul maliyeti içerisinde yüklenen fiili sabit genel üretim maliyeti toplamı ve dönem sonu yarı mamullere yüklenen fiili sabit genel üretim maliyeti toplamı iken; sabit genel üretim maliyeti eşdeğer ürün sayısının pratik kapasiteye oranlanması ile hesaplanan kapasite kullanım oranının olması halinde bu tutarların 'luk atıl kapasiteye isabet eden kısımları kapasite farkı olarak değerlendirilecektir. Örnekteki bilgilere göre tamamlanan mamul maliyetinin tutarındaki kısmı mamul maliyeti ile, kalan tutarındaki kısmı ise kapasite farkı olarak kar veya zararla ilişkilendirilecektir. Benzeri şekilde; dönem sonu yarı mamuller maliyetinin tutarındaki kısmı dönem sonu yarı mamuller maliyeti ile, kalan tutarındaki kısmı ise kapasite farkı olarak kar veya zararla ilişkilendirilecektir. Bu durumda toplam kapasite farkı olarak raporlanacaktır.

3. NORMAL MALİYETLEME YAKLAŞIMINDA KAPASİTE FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Normal maliyetleme yaklaşımına göre hesaplanan kapasite farkları teorik çerçevede ve muhasebe standartları kapsamında ayrı ayrı ele alınmaktadır. Çünkü teorik çerçevedeki uygulama biçimi beraberinde bazı problemler de getirmektedir.

3.1. Teorik Açından Kapasite Farklarının Değerlendirilmesi

Normal maliyetleme yaklaşımına göre hesaplanan kapasite farkları ile ilgili temel varsayım, olumlu ve olumsuz farkların uzun vadede birbirilerini telafi edeceği ve sıfırlanacağı şeklindedir (Büyükmirza, 2016: 536; Öztürk, 2017a: 54). Çünkü normal maliyetleme yaklaşımında üretime yüklenen genel üretim maliyetleri normal (ortalama) kapasite esas alınarak yüklenmektedir ve ortalamadan farkların uzun dönemde yine ortalamaya yaklaşması ve böylelikle sıfırlanması gerekmektedir. Ancak, enflasyonun varlığı, normal kapasitenin doğru tahmin edilememesi ve değişmesi, maliyetlerin hatalı çözümlenmesi vb. sebeplerden ötürü söz konusu sıfırlanma gerçekleşmemektedir (Büyükmirza, 2016: 537; Öztürk, 2017a: 54). Bu nedenle kapasite farklarının dönem sonlarında ilgili hesaplara aktarılarak kapatılması gerekmektedir. Bir döneme ait olarak hesaplanan kapasite farkının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunda muhasebe standartlarının farklı yorumları bulunmaktadır.

3.2. TMS/TFRS ve BOBİ FRS Kapsamında Kapasite Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 2 STOKLAR standardı incelendiğinde standardın 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 değerlendirilmiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır." şeklindeki ifade kapasite farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hakkında bilgi sunmaktadır. Buna göre, atıl kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetlerinin kar veya zararla ilişkilendirilmesi, aşırı kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetlerinin ise mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Ancak muhasebe standartlarının geneli itibariyle herhangi bir hesap önerisi yapılmadığından bu standartta da olumsuz kapasite farkının hangi sonuç hesabında izlenmesi gerektiği ile ilgili bir kural belirtilmemektedir. Bu durumda, tek düzen hesap planı kapsamında olumsuz kapasite farklarının hangi hesapta izlenmesi gerektiği konusunda aşağıdaki tespitleri yapmak yerinde olacaktır:

- TMS/TFRS setinde kanunen kabul edilmeyen gider şeklinde bir tanımlamanın yer almaması, kullanım amacı vergi matrahından indirilemeyecek boşa geçen işçilik ücretlerinin kaydedilmesi olan 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabının kullanımını kısıtlamaktadır.
- 66 grubu hesaplar finansman maliyetleri ile ilgili hesaplar olduğundan olumsuz kapasite farkının bu grup içerisine kaydedilmesi uygun değildir.
- 65 grubu hesaplar esas faaliyet dışı (diğer) giderlerden oluşmaktadır ve esas faaliyet dışında kalan olumsuz kapasite sapmasının bu hesap grubu içerisinde tanımlanacak bir hesap içerisinde izlenmesi mümkündür.
- 63 grubu hesaplar esas faaliyetler sonucu tahakkuk eden giderlerden oluşmaktadır. Olumsuz kapasite farkı bir faaliyet gideri olmaktan ziyade faydası tüketilememiş bir maliyet unsurunu oluşturmaktadır. Bu durumda olumsuz kapasite farklarının kaydedilmesi için 63 grubunda yer alan hesapların kullanılması da uygun değildir.

- 62 grubu hesaplar ise satışların maliyeti ile ilgili hesaplardır. Üretim maliyeti olarak kabul edilmediğinden dolayı stokların maliyetine dahil edilmeyen ve “Dönem Gideri” olarak sınıflandırılması gereken olumsuz kapasite sapmasının üretim sonucu ortaya çıkan maliyetlerin giderleştirilen kısımlarının kaydedildiği 62 grubu ile ilişkilendirilmesi de doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler sonucunda olumsuz kapasite farklarının kaydedilebileceği en uygun hesap grubunun öz itibarıyla 65 kodlu hesap grubu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Gökçen ve Öztürk, 2017: 113).

TMS/TFRS’den farklı olarak BOBİ FRS seti olumsuz kapasite sapmalarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunu bir kurala bağlanmıştır. BOBİ FRS setinin stoklarla ilgili olan 6. Bölümü’nün 13. Maddesi’nde “Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.” ifadesi yer almaktadır. Buna göre, BOBİ FRS kapsamında normal maliyetleme yaklaşımının uygulanması durumunda hesaplanan olumsuz kapasite farklarının 62 grubu hesaplardan birine kaydedilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak olumsuz kapasite farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak BOBİ FRS setinde belirtilen hesap 62 hesap grubu bazı problemleri de beraberinde getirmektedir. Daha önce de değinildiği üzere olumsuz kapasite farklarının muhasebeleştirilmesinde 62 hesap grubu yerine 65 hesap grubunun kullanılması yönünde yapılacak bir değişiklikle, normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılarak elde edilen ölçüleme sonuçlarının finansal raporlara daha doğru bir biçimde aktarılması da sağlanmış olacaktır.

4. SONUÇ

Normal maliyet yöntemi, başlangıç normal (tahmini) maliyetleme yöntemine dayanmakta olan bir yöntemdir. Öngörü maliyeti yöntemlerinin ilk çıkış noktası olan normal (tahmini) maliyetleme, yalnızca genel üretim maliyetlerinin tahmin edilmesine yönelik bir uygulama sunmaktadır. Zaman içerisinde bütçe yöntemlerinin gelişmesine bağlı olarak diğer maliyet kalemlerinin de tahmini olarak üretime yüklenebilmesi mümkün hale gelmiş ve böylelikle diğer bir öngörü maliyeti yöntemi olan standart maliyet yönteminden de yararlanılmaya başlanmıştır. Her iki yöntemde de sabit genel üretim maliyetleri üretime ortalama (normal) kapasite ölçüsü üzerinden yüklendiğinden, birim maliyetlerde meydana gelen değişimin (harcama farkı) yanı sıra esas alınan

ortalama (normal) kapasiteden eksik veya fazla yararlanılmasının sonucunda diğer bir fark tutarı daha (kapasite farkı) ortaya çıkmaktadır. Kapasite farkı olarak adlandırılan bu farkın öz itibarıyla üretim maliyetleri içerisine dahil edilmemesi yönündeki görüş, bugün “Normal Maliyet Yöntemi” adı verilen yöntem yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Bu yaklaşım, yararlanılmayan (atıl kalan) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetleri içerisinde değil, dönem giderleri içerisinde izlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu yaklaşım, günümüzde fiili maliyet düzeyinde veya öngörüye dayalı olarak uygulanabilmektedir.

Normal maliyetleme yaklaşımını uluslararası ve yerel finansal raporlama standartları içerisinde de yer aldığından, bugün üzerinde durulması gereken bir konu haline gelmiştir. Burada cevaplanması gereken temel sorular normal maliyetleme yaklaşımının fiili ve öngörü maliyetleme yaklaşımlarına göre nasıl uygulanacağı, üretim sistemine göre sipariş veya safha maliyeti yöntemleri ile nasıl uygulanacağı ve hesaplanan rakamların maliyet kayıt sistemi içerisinde nasıl izleneceği sorularıdır.

TMS/TFRS açısından bakıldığında maliyetlerin öngörüye göre saptanması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu durumda TMS/TFRS kapsamında normal maliyetleme veya standart maliyetleme yöntemlerinden yararlanılabileceği, BOBİ FRS seti kapsamında ise TMS/TFRS setinden farklı olarak fiili maliyet düzeyinde de normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılabileceği anlaşılmaktadır. TMS/TFRS kapsamında; normal maliyetleme yaklaşımının safha maliyeti yöntemiyle birlikte uygulanması durumunda standart maliyet yönteminin, sipariş maliyeti yöntemiyle uygulanması durumunda ise normal (tahmini) maliyetleme yönteminin uyumlu bir sistem bütünü oluşturduğu görülmektedir. BOBİ FRS kapsamında; normal maliyetleme yaklaşımını TMS/TFRS’den farklı olarak fiili maliyet düzeyinde de uygulanabildiğinden maliyet hesaplamalarında bazı farklılıklar meydana gelmektedir.

Normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılarak hesaplanan üretim maliyetinin ve kapasite farkının maliyet kayıt sistemi içerisinde izlenmesinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS farklılık göstermektedir. TMS/TFRS kapsamında kapasite farkları için herhangi bir hesap önerilmezken BOBİ FRS kapsamında satışların maliyeti kapsamında 62 grubu hesapların kullanılması önerilmektedir. Ancak böyle bir kayıt, stoklu çalışan işletmelerin henüz satılmamış stokları için hesapladıkları olumsuz kapasite farkının satışların maliyeti içerisine

alınarak brüt karın düşük hesaplanması ve finansal bilgi kullanıcılarına hatalı bilgiler sunulmasına neden olmaktadır.

Normal maliyetleme yaklaşımı kusursuz bir yöntem olmamakla birlikte tam maliyet yönteminin uygulanmasından kaynaklanan problemleri ortadan kaldıran bir yöntem sunmaktadır. Bununla birlikte yöntemin uygulanması için kapsamlı birtakım hesaplamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çalışmada normal maliyetleme yaklaşımının güncel koşullarda nasıl uygulanabileceğine ilişkin sorulara cevaplar sunulması amaçlanmıştır. Ancak uygulamada maliyetlerin hatalı çözümlenmesi, normal veya pratik kapasitenin hatalı hesaplanması, çalışılan fiili sürenin hatalı tespit edilmesi vb. nedenlerle üretim maliyeti ve kapasite farkı hatalı hesaplanabilme olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle, normal maliyetleme yaklaşımına yönelik daha fazla uygulama içeren zengin bir literatür oluşturulmasının muhasebe uygulayıcıları açısından oldukça önemli olduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2004). **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. 6.bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün, A.İ. (2010). “Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi”. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1;1 (2010) : 35 – 64.

Barfield, J.T., Raiborn, C.A., Kinney, M.R. (1994). **Cost Accounting: Traditions and Innovations**. 2.ed. Minneapolis: West Publishing Company.

Büyükmirza, K. (2016). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. 21.bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Can, A.V., Öztürk, E., Örs, T. (2014). “Türkiye Muhasebe Standartlarının Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Üzerindeki Etkileri: Gereksinimler ve Çözüm Önerileri”. **2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu**, 29 – 30 Mayıs Bursa’da sunulan bildiri.

Haftacı, V. (2009). **İşletmelerde Finansal Çözümleme**. Kocaeli: Umuttepe Kitabevi.

Hansen, D.R., Mowen, M.M., Guan, L. (2009). **Cost Management: Accounting & Control** 6. ed. Mason Ohio: South-Western Cengage Learning.

Lazol, İ. (2016). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Bursa: Ekin Yayınevi.

Gökçen, G., Çelenk, H., Horasan, E. (2014). **Yönetim Muhasebesi Uygulamaları**. İstanbul: Beta Basım.

Gökçen, G., Öztürk, E. (2017). “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi.” **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2;2 (2017) : 105 – 114.

Hornigren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012). **Cost Accounting: A Managerial Emphasis** 14.ed. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Karakaya, M. (2014). **Maliyet Muhasebesi** 6.bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Needles, B.E., Powers, M., Crosson, S.V. (2013). **Principles of Accounting** 12.bs. Mason Ohio: South-Western Cengage Learning.

Öztürk, E. (2017). **Normal Maliyet Yöntemi**. Bursa: Ekin Yayınevi.

Öztürk, E. (2017). “Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması”. **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 28 (2017) : 141 – 157.

Yükçü, S., Atağan, G. (2012). “20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi”. **Muftav Dergisi**, 2 (2012) : 39 – 67.