Normal Maliyetlemenin Teori ve Uygulaması

Theory and Application of Normal Costing

Süleyman YÜKÇÜ

Dokuz Eylül Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Buca, İzmir, Türkiye
orcid.org/0000-0002-1514-5953
suleyman.yukcu@deu.edu.tr

M. Yılmaz İÇERLİ

Aksaray Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Aksaray, Türkiye
orcid.org/0000-0001-7390-0980
yilmazicerli@aksaray.edu.tr

Canan YÜKÇÜ

Ege Üniversitesi
Ege Meslek Yüksekokulu
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı
Bornova, İzmir, Türkiye
orcid.org/0000-0001-8225-7114
canan.yukcu@ege.edu.tr

Özet

Normal Maliyetleme, Türkiye Muhasebe Standartlarının önem kazanması nedeni ile muhasebe çevreleri tarafından öğrenilmek istenmektedir. Normal maliyetleme sabit genel üretim giderlerinin bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını bu nedenle söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder. Bu çalışma ile Normal Maliyetlemenin teori ve tekniğinin anlatımıyla uygulamada nasıl kullanıldığına ilişkin bir öneri getirilmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Normal Maliyetleme, Sabit Genel Üretim Giderleri, Değişken Genel Üretim Giderleri, TMS2 Stoklar Standardı,

Abstract

Normal Costing is being wondered by accounting circles because of Turkish Accounting Standards' rising importance. Normal costing accepts that fixed production overheads are being done for creating a capacity or sustaining present capacity so the given expenses need to be delivered to production costs according to capacity usage. This study aims to express normal costing's theory and technique, and bring forward a proposal for its usage in field of application.

Keywords: Normal Costing, Fixed Production Overheads, Variable Production Overheads, TAS 2 Inventories

1. Giriş

Normal maliyetleme kavramı maliyet muhasebesi literatürüne 1980’li yıllarda girmeye başlamıştır. Charles Horngren’in 1987 baskısı “Cost Accounting” kitabında dördüncü “Sipariş, Safha ve İşlem Sistemleri” bölümünde yarım sayfadan biraz daha fazla biçimde yer almaktadır. O tarihlerde maliyet muhasebesi kitaplarına bir bölüm olarak bile henüz girmemiştir.

Uluslararası yazında “normal costing” kavramıyla anlatılan bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyeti hesaplanırken değişken üretim maliyetlerinin tamamı dikkate alınıp, sabit üretim maliyetleri ise normal kapasiteye göre hesaplanmış yükleme oranları aracılığı ile mamullere yüklenir. Bu yöntemde, işletmede hesaplanacak kapasite ölçüsünün normal kapasiteye göre belirlenmesinden dolayı “normal maliyetleme” adı verilmektedir. (Badem ve Özbek, 2013, s.70). Normal maliyet yönteminde kapasite genellikle yıllık olarak ifade edilir. Sabit Genel Üretim Giderlerinin dağıtımında ortaya çıkacak olan kapasite sapmaları ise dönem gideri olarak sonuç hesabında izlenir. (Sönmez, 2007, s.153). Normal Maliyetleme yöntemi, sabit genel üretim maliyetlerinin bir üretim potansiyeli oluşturmak ya da var olan üretim potansiyelini sürdürmek için yapıldığını varsayarak, bu maliyetleri üretime yüklerken bu üretim potansiyelinden ne kadar yararlanıldığına bakarak hareket etmektedir ve kullanılmayan üretim potansiyeline düşen sabit üretim maliyetlerini üretim maliyetleri ile ilişkilendirmemektedir. Bu yöntemin tam maliyet yöntemine olan üstünlüğü, üretim hacmindeki değişmelerin birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesinden kaynaklanmaktadır. Böylece, tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin, üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyet yönteminde yaşanmamaktadır (Marşap ve Barışçı, 2014, s.14).

Normal maliyetleme konusu başlangıçta da bugün olduğu gibi genel üretim giderlerini değişken ve sabit olarak ayırmakta; değişken ve sabit genel üretim giderlerini fiili girdi (süre, saat) ile bütçelenmiş genel üretim giderleri yükleme haddinin (oranının) çarpımıyla normal maliyetine yüklemektedir.

Normal maliyetlemede değişken genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde pek fazla sorun ile karşılaşılmamakta; değişken olan maliyetler zaten üretim olduğunda ortaya çıkmakta ve tümüyle mamul maliyetine yüklenmektedir.

Asıl aşılması gereken problem sabit genel üretim giderleri için sözkonusu olmaktadır.

Sabit genel üretim giderleri sabit özellikte olmasına karşın mali yıl içinde düzenli dağılım göstermeyebilmektedir. Bu genel üretim giderlerinin mali yıla düzenli dağılım gösterebilmesi için doğru bütçeleme yapılması ve doğru bütçelenmiş genel üretim gideri yükleme haddi belirlenmesi gerekmektedir.

Bunun yanında sabit genel üretim giderlerinin bir kısmı nakit olmayan (amortisman v.b.), bir kısmı da nakit (kira ve üst düzey yönetici ücret ödemeleri v.b.) maliyetlerden oluşabilir. Uygulamada nakit olamayan maliyetlerin sabit, nakit maliyetlerin ise değişken maliyetler olduğu gibi yanılgıya düşülmesine neden olan eğilimler de mevcuttur. Bu nedenle nakit veya nakit olamayan sabit özellikteki genel üretim giderlerinin doğru saptanması ve bütçelenmiş genel

üretim gideri yükleme haddinin saptanmasında dikkate alınması önemlidir (Yükcü ve İçerli, 2003, s.58 - 65).

Bu açıklamalardan sonra normal maliyetlemenin tek amacının sabit genel üretim giderlerinin kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısmının dönem gideri olarak kaydedilmesi değil; aynı zamanda sabit genel üretim giderlerinin bütçelenmiş yükleme haddinin doğru tespit edilerek sabit genel üretim giderlerinin doğru olarak mamul maliyetine ve dönem giderlerine yansıtılması olduğunun bilinmesi gerekir.

2. Normal Maliyetleme Teorisi

Geçmişte işletmelerin üretim biçimi daha çok emek yoğun üretim biçimine dayanmasına karşın sanayi devriminden sonra malzeme ve işçiliğe dayalı üretim yapan işletmelerde genel üretim giderlerinin önemi artmıştır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte de genel üretim giderleri çok daha büyük bir önem kazanmıştır. Bu nedenle, genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyeti içindeki payı yüzde olarak artmaktadır. Bazı endüstri kollarında ise genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri ile karşılaştırıldığında toplam maliyet içerisinde en yüksek paya sahip maliyet gideri durumuna geldiği anlaşılmaktadır. Teknolojinin gelişmesiyle de üretimde ulaşılan en son nokta robot kullanımı olmaktadır. Robot kullanımı genel üretim giderlerinin önemini en üst noktaya ulaştırmıştır.

Genel üretim giderlerinin özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür (Horngren ve Foster, 1987, s.100 - 101):

1. Genel üretim giderleri endirekt ilk madde ve malzeme giderleri (yardımcı malzeme, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi gibi), endirekt işçilik giderleri (fazla mesai ödemeleri, kıdem tazminatları, bakım onarım işçilikleri, ustabaşı ücretleri gibi), üretimde kullanılan sabit değerlerin amortismanı (fabrika binası, makineler, taşıt araçları, demirbaşlar gibi), üretimde kullanılan diğer sabit giderler (sigorta, vergi, resim, harçlar, kira giderleri gibi), enerji giderleri (elektrik, akaryakıt, kömür gibi) şeklinde birbirinden farklı özellikte birçok üretim maliyetinden oluşur. Genel üretim giderlerinin kontrolü bu başlık altında toplanan tüm üretim maliyetlerinin teker teker kontrolü ile mümkün olabilmektedir.

2. Genel üretim giderleri ile mamuller arasında direkt ilişki kurmak her zaman mümkün olmadığından genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları veya metotları uygulanır.

3. Genel üretim giderleri bütün yıl boyunca, dönemler arasında (aylık veya mevsimlik olarak) düzenli bir dağılım göstermez. Örneğin, ısıtma ve aydınlatma giderleri kış aylarında yoğunlaşırken, havalandırma, soğutma ve izin ücreti giderleri daha çok yaz aylarında ortaya çıkmaktadır. Genel üretim giderlerinin yıl içerisindeki düzensiz dağılımı, bu giderlerin mamul maliyetine bütçeler aracılığı ile yüklenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

4. Bazı genel üretim giderlerinin toplam tutarının ne kadar olduğunu belirleyebilmek ancak yılsonunda mümkün olabilmektedir. Örneğin, bakım onarım giderlerinin ve yemekhane giderlerinin kesin tutarı yılsonunda hesaplanabilir. Maliyetlendirme çalışmalarında fiili (gerçek) rakamlar kullanıldığında, kesin maliyetler ancak yılsonunda hesaplanabilmektedir. Bu

gecikmeyi önleyebilmek için işletmeler, genel üretim giderlerini mamullere yüklerken bütçelenmiş oranlar kullanırlar.

Yukarıda belirtilen genel üretim giderlerinin özelliklerinin içerisinde en önemlisi mali yılı eşit dağılmamış olmasıdır. Bu duruma ikramiye, ücretli izin, yiyecek, yakacak, malzeme, evlenme yardımı, büyük bakım onarım örnek olarak verilebilir. Genel üretim giderlerini yıla eşit dağıtabilmek için bütçeleme gereği ortaya çıkmıştır. Normal maliyetlemenin kullanım ihtiyacı bütçeleme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Genel Üretim Giderlerini “373-Maliyet Giderleri Karşılığı” hesabında kullanarak bütçelebiliriz veya normal maliyetleme yöntemi ile gider yeri bazında toplam olarak bütçelebiliriz. Genel Üretim Giderlerinin daha doğru bir şekilde üretilen malın maliyetine yansıtılabilmek için onları değişken ve sabit olarak ayırt etme gereği vardır. Bu gereklilik nedeni ile değişken ve sabit genel üretim giderleri ayrı ayrı bütçelenmelidir.

Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerinin açıklandığı “Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) Stoklar” standardının amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini; stok maliyetlerinin nasıl belirleneceğini, stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu, stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini, stoklar için uygulanacak değerleme yöntemini ve stoklarla ilgili değerleme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır (Akgün, 2012: s:229). Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında 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 oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgi verir (TMS 2, md.1).

“TMS 2 Stoklar” standardı “normal maliyet” yöntemini benimsemiştir. Stokların maliyetinin hesaplanmasında, ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesinde esas alınacak kapasite “normal kapasite” olmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite “normal kapasite”dir. TMS – 2’nin normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir. Standartta 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” şeklinde açıklanmaktadır. Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda ise, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma, 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. (Güngörmüş ve Boyar, 2010, s.112-113). Muhasebe terminolojisinde ise işletmenin bir yıl boyunca hiç durmadan tam verimle çalışması halinde ulaşılacak maksimum kapasite teorik (kurumsal) kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite konjonktürel dalgalanmalar ve satış trendleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyi

olarak tanımlanmaktadır. (Büyükmirza, 2016, s.527-528) Standarda göre; üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri, kapasiteye bağlı olarak (düşük kapasite veya atıl kapasite) artırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılır. Normalin üzerinde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu giderler dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri gibi giderler, stokların maliyeti hesaplanırken dikkate alınmayıp oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilmektedir.

Genel üretim giderlerinin kısa dönemde üretim hacminden etkilenmeyen sabit kısımları, üretim az olduğu dönemlerde ürün birim maliyetini artırırken, üretimin çok olduğu dönemlerde birim maliyetlerin azalmasına sebep olacaktır. Böylece, tam maliyet yönteminin söz konusu bu eksikliği, normal maliyet yönteminin geliştirilmesine yol açmıştır. Yöntemin bu eksikliğine karşılık, tam maliyet sistemi; genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayrılmasıyla ilgili çalışmaların yapılmaması ve basit bir hesaplama dayanağı nedeniyle, üstün sayılabilecek tarafları da bulunmaktadır. Bu maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareket edilerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen ürünlerin maliyetine katılması, boş kapasiteye ait kısmın ise dönem gideri olarak dikkate alınarak doğrudan “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” sonuç hesaplarına aktarılması yapılır (Akgün, 2012, s.238 - 239)

Normal maliyetleme yöntemi, üretim hacmindeki dalgalanmaları dikkate alması nedeniyle maliyetlerin dönemler arası karşılaştırılmasına olanak tanınması, karma, sabit ve değişken giderlerin hesaplanması ve kapasite sapmasının belirlenmesi işletmeler açısından bir takım zorluklara neden olabilmektedir. Uygulamada sabit (fixed cost) ve değişken (variable cost) maliyetlerin yanında yarı değişken (semi-variable cost) ve yarı sabit maliyetler (step-fixed cost) de yer almaktadır. Yarı değişken maliyetlerin bir kısmı sabit, bir kısmı ise değişken özelliktedir. Bu tür maliyetlerin üretim miktarı ile olan ilişkisini ne olarak hesaplamak uygulamada sorunlar yaratmaktadır. Çünkü, değişken maliyetlerin değişkenliği üretim miktarı ile her zaman doğru orantılı değildir. Bu noktada maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrımını yapmak için matematiksel yöntemler kullanmak gerekir. Bu yöntemlerin kullanılma ihtimali uygulamacıları oldukça zora sokacaktır. Yarı sabit maliyetler ise, uzun dönemde sabit maliyetlerin sabit olma özelliğini kaybedeceği varsayımına dayanmaktadır (Yükçü, 2015, s.240-241).

3. Normal Maliyetlemenin Ülkemizdeki Algılanış Biçimi

Yapılan literatür taramalarından normal maliyetlemenin ülkemizde maliyet hesaplama sistemleri içinde, çalışılmayan veya kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmemesine dayanan basit bir hesaplama dayandırılmaktadır.

Bu hesaplama ile ilgili aşağıdaki gibi bir örnek verilebilir (Yükçü, 2015, s.266-267):

Örnek:

İşletmenin Ocak 2017 dönemi maliyetleri aşağıdaki gibidir:

	Değişken	Sabit
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	180.000 TL	.-
Direkt İşçilik Giderleri	.-	60.000 TL
Genel Üretim Giderleri	.-	.-
Memur Ücret ve Giderleri	.-	20.000 TL
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	40.000 TL	10.000 TL
Çeşitli Giderler	.-	50.000 TL
Amortismanlar ve Tükenme Payları	.-	30.000 TL
Vergi Resim ve Harçlar	.-	10.000 TL
Finansman Giderleri	.-	8.000 TL
TOPLAM	220.000 TL	188.000 TL

İşletmenin yıllık kapasitesi 36.000 adettir. İşletme Ocak 2017 tarihinde 2.400 adet üretim gerçekleştirmiştir.

İstenenler: İşletmenin birim maliyetini;

- Tam Maliyetlemeye göre
- Değişken Maliyetlemeye göre
- Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemeye göre
- Normal maliyet yöntemine göre hesaplayınız.

Çözüm:

- $220.000 + 188.000 = 408.000 \text{ TL} / 2.400 \text{ Adet} = 170 \text{ TL}$
- $220.000 / 2.400 \text{ Adet} = 91.67 \text{ TL/adet}$
- $180.000 / 2.400 \text{ Adet} = 75 \text{ TL/adet}$
- Aylık kapasite 36.000 adet / 12 ay = 3.000 adet
Kapasite Kullanım Oranı 2.400 adet / 3000 adet = 0,80
Mamullere Yüklenecek Sabit Maliyet = 188.000 x 0,80 = 150.400 TL
Birim Maliyet (220.000 TL + 150.400 TL) / 2.400 adet = 154,33 TL

Örneğe dikkat edilecek olursa normal maliyetlemeye ilişkin birim maliyet hesaplanmakta ve örnek sonuçlanmaktadır.

Ancak normal maliyetleme sisteminin bu kadar kolaya indirgenmemesi gerekir. Bir sistem içerisinde uygulandığında bütçeden ve fiili mizandan alınacak birçok maliyetin hesaplamaya dahil edilmesi ve genel üretim giderleri hesabı ile bu hesaplara dayalı birçok fark hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu konudaki örneği de aşağıda verebiliriz.

4. Normal Maliyetleme Uygulaması

İşletmenin bir döneme ilişkin genel üretim giderleri verileri aşağıdaki gibidir.

	Değişken G.Ü.G.	Sabit G.Ü.G.
Bütçelenmiş Yıllık G.Ü.G. (1)	1.020.000 TL	1.500.000 TL
Bütçelenmiş Yıllık Faaliyet Hacmi (2)	120.000 mak.sa.	120.000 mak.sa.
Bütçelenmiş GÜG Yükl. Haddi (3=1/2)	8,50 TL/mak.sa.	12,50 TL/mak.sa.
Ocak Ayı Fiili Faaliyet Hacmi (4)	8.800 mak.sa.	8.800 mak.sa.
Ocak Ayı Yansıtılan G.Ü.G. (5=3×4)	74.800 TL	110.000 TL
Ocak Ayı Fiili G.Ü.G. (6)	76.800 TL	124.000 TL
Yıllık Fiili Faaliyet Hacmi (7)	112.000 mak.sa.	112.000 mak.sa.
Yıllık Fiili Genel Üretim Gideri (8)	1.032.000 TL	1.520.000 TL

Ocak ayında üretilen siparişler (101,102,103) için gerçekleşen maliyetler ve üretim süreleri aşağıdaki gibidir.

	101	102	103
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	11.000 TL	12.800 TL	91.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	6.000 TL	8.000 TL	50.400 TL
Fiili Faaliyet Hacmi	1.000 mak.sa.	1.200 mak.sa.	6.600 mak.sa.

İstenen: 101, 102, 103 nolu siparişlerin maliyetini hesaplayınız. Hesaplanan maliyetler ile yansıtma kaydını yapınız.

Çözüm:

Buna göre 101, 102, 103 nolu siparişlerin maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır:

	101	102	103	Çalışmayan Kısım Gid. ve Zararları
D.İ.M.M. Giderleri	11.000 TL	12.800 TL	91.000 TL	
Direkt İşçilik Giderleri	6.000 TL	8.000 TL	50.400 TL	
Değişken Genel Ür. Gid.	8.500 TL	10.200 TL	56.100 TL	
<i>(8,5 TL/mak.sa. x 1.000 mak.sa.) -101</i> <i>(8,5 TL/mak.sa. x 1.200 mak.sa.) -102</i> <i>(8,5 TL/mak.sa. x 6.600 mak.sa.) -103</i>				
Sabit Genel Üretim Gid.	12.500 TL	15.000 TL	82.500 TL	15.000 TL
<i>(12,5 TL/mak.sa. x 1.000 mak.sa.) -101</i> <i>(12,5 TL/ mak.sa. x 1.200 mak.sa.) -102</i> <i>(12,5 TL/ mak.sa. x 6.600 mak.sa.) -103</i> <i>(12,5 TL/ mak.sa. x 1.200 mak.sa.) -Ç.K.G.</i>				
TOPLAM	38.000 TL	46.000 TL	280.000 TL	15.000 TL

Buna göre Ocak ayına ilişkin muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

- Genel Üretim Giderlerinin tahakkuku kaydı:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.01. Değişken Genel Üretim Giderleri 76.800 730.02. Sabit Genel Üretim Giderleri 124.000 İLGİLİ AKTİF / PASİF HESAPLAR	200.800	200.800
---	---------	---------

- Maliyetlerin yansıtılmasının kaydı:

151 YARIMAMULLER – ÜRETİM	379.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI		114.800
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		64.400
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		199.800
731.01. Değişken G.Ü.G.	74.800	
731.02. Sabit G.Ü.G.	125.000	

Bu aşamada Ocak ayına ilişkin kapasite kullanımına göre üretilen mamullere yüklenecek ve “680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına gönderilecek Sabit Genel Üretim Giderleri’nin hesaplanması gerekmektedir.

Kapasite Kullanım Oranı = 8.800 mak.sa / 10.000 mak.sa. = 0,88

Fiili Genel Üretim Gideri Mamul Maliyeti Payı	(124.000 TL x 0,88)	109.120 TL
Fiili Genel Üretim Gideri Kullanılmayan Kapasite Maliyeti Payı	(124.000 TL x 0,12)	14.880 TL
		124.000 TL

Sabit Genel Üretim Giderlerinin mamul maliyetine yüklenen kısmı ile kullanılmayan kapasite maliyetlerinin birbirinden ayrıştırılmasına ilişkin aşağıdaki kayıtlar yapılabilir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	124.000	
730.03. Ayrıştırılacak Sabit Genel Üretim Giderleri		
730.03.01. Mamul Maliyet Payı	109.120	
730.03.02. Kullanılmayan Kapasite Maly. Payı	14.880	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		124.000
730.02. Sabit Genel Giderleri	124.000	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	14.880	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		14.880
730.03.02. Kullanılmayan Kapasite	14.880	

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri ile Direkt İşçilik Giderinin yansıtma kayıtlarının bilinen şekilde yapıldığı varsayılarak Genel Üretim Giderlerinin yansıtma kayıtlarının kapatılmasına ilişkin kayıtlar şöyle olacaktır.

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HES.	74.800	
731.01. Değişken Genel Üretim Giderleri 74.800		
732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI	2.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		76.800
730.01. Değişken Genel Üretim Gid. 76.800		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HES.	125.000	
731.02. Sabit Genel Üretim Giderleri 125.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		109.120
730.03.01. Mamul Maliyeti Payı 109.120		
732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI		1.000
734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI		14.880

Daha önce kapasite farkı “680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına gönderildiğinden yukarıda oluşan kapasite farkını üretilen birimler ile ilişkilendirmemiz yerinde olacaktır.

732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI	1.000	
734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI	14.880	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ } 151 YARIMAMULLER – ÜRETİM 152 MAMULLER		15.880

Genel Üretim Giderleri fark hesaplarında bütün yıl boyunca olumlu veya olumsuz sapma olarak izlenecektir. Bu sapmaların nedenleri çok çeşitli olabilir. Bu nedenler incelenmeli ve maliyet tasarrufu için kullanılmalıdır. Tüm yıl izlenen fark hesaplarının mali yılsonunda şöyle bir görünüm kazandığı varsayılmıştır.

BÜTÇE FARKI

Fiili Değişken Genel Üretim Giderleri	1.032.000 TL
Bütçeleme İle Yüklenen Değişken G.Ü.G (112.000 mak.sax8,50 TL)	(952.000) TL
Eksik Yüklenen Değişken Genel Üretim Giderleri	80.000 TL

KAPASİTE FARKI

Fiili Sabit Genel Üretim Gideri	1.520.000 TL
Bütçeleme İle Yüklenen G.Ü.G. (112.000 mak.sa x 12,50 TL)	(1.400.000) TL
Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar (8.000 mak.sa x 12,50 TL)	(100.000) TL
Eksik Yüklenen Sabit Genel Üretim Giderleri	20.000 TL

732 - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI		734 - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI	
Ocak2.000	Şubat	Şubat1.000	 Ocak
Mart2.000	Nisan	Mart2.000	Nisan
Mayıs2.000	Temmuz	Mayıs2.000	Temmuz
Haziran2.000	Ağustos	Haziran2.000	Ağustos
Ekim2.000	Eylül	Ekim2.000	Eylül
Kasım2.000	Aralık	Kasım2.000	Aralık
TOPLAM		TOPLAM	
Bakiye80.000		Bakiye20.000	

Her ay yapılan bütçe kontrolleri ile bütçe farkları hesaplanmış olur. Dönem sonunda bunların ilgili hesaplara aktarılması gerekir. Normal maliyetlemeye göre “Değişken G.Ü.G. Bütçe Farkları”nın üretilen birimler ile ilişkilendirilmesi gerekirken, “Sabit G.Ü.G.”leri doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.

Bütçe farklarının üretilen birimlere dağıtımı:

620-Satılan Mamuller Maliyeti	$80.000 \text{ TL} \times (1.200.000 / 2.000.000) =$	48.000 TL
152-Mamuller	$80.000 \text{ TL} \times (600.000 / 2.000.000) =$	24.000 TL
151-Yarımamuller – Üretim	$80.000 \text{ TL} \times (200.000 / 2.000.000) =$	8.000 TL
		80.000TL

Dönem sonunda bütçe fark hesaplarının kapatılması:

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	48.000	
152 MAMULLER	24.000	
151 YARIMAMULLER – ÜRETİM	8.000	
732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI		80.000

620-Satılan Mamuller Maliyeti	$20.000 \text{ TL} \times (1.200.000 / 2.000.000) =$	12.000 TL
152-Mamuller	$20.000 \text{ TL} \times (600.000 / 2.000.000) =$	6.000 TL
151-Yarımamuller – Üretim	$20.000 \text{ TL} \times (200.000 / 2.000.000) =$	2.000 TL
		20.000TL

Dönem sonunda bütçe fark hesaplarının kapatılması:

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	12.000	
152 MAMULLER	6.000	
151 YARIMAMULLER – ÜRETİM	2.000	
734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI		20.000

5. Sonuç

Normal maliyetleme sadece sabit genel üretim giderlerinin kullanılmayan kısmının mamul maliyetine yüklenmediği basit bir hesaplama değil, aslında maliyet hesaplama sistemi içerisine yerleştirilmesi gereken, doğru maliyet hesaplama yardımcı olan bir maliyet hesaplama yöntemidir veya sistemidir. Basit bir hesaplama daha çok bütçeleme çalışmalarını da içeren sistem yaklaşımıdır.

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere genel üretim giderleri değişken ve sabit olarak iki kalem halinde bütçelenmelidir. Değişken genel üretim giderleri tümüyle üretilen malın maliyetine yüklenirken, sabit genel üretim giderleri kullanılan kapasiteye göre üretilen malın maliyetine yüklenmelidir. Kullanılmayan kapasiteye isabet eden bölüm ise “680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabında izlenmelidir. Dönem sonunda sabit genel üretim giderlerinin eksik veya fazla yüklenen kısmı da üretimdeki birimler ile ilişkilendirilmelidir.

Kaynakça

- Akgün, Ali İhsan. (2012). “TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt. 17, Sayı: 2, 229-246.
- Badem, A.C. ve Özbek, C.Y. (2013). “Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırılması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, Cilt:6, Sayı: 2, (s:65-92)
- Büyükmirza, Kamil. (2016). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen’e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, 21. Baskı, Ankara.
- Güngörmüş, Ali Haydar. ve Boyar, Ender. (2010). “TMS 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, Mali Çözüm, Kasım-Aralık, Yıl:20, Sayı: 102. (s:109-127)
- Horngren, C. T., Foster, G. (1987). Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Sixth Edition, New Jersey.
- Marşap, Beyhan. ve Barışçı, Atilla. (2014). “TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, Cilt:7, Sayı: 1, (s:1-16).
- Sönmez, Feriştah. (2007). “TMS-2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No’lu SPK ve 13 No’lu TMS İle Karşılaştırmalı Olarak Sunumu”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:35, Temmuz, (s:150-160).
- Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. (2015 Seti). TMS 2 Stoklar, Erişim: www.kgk.gov.tr
- Yükçü, S. (2015). UFRS Örnekle, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 8. Baskı, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.
- Yükçü, S., İçerli M. Y. (2003). “Nakit Maliyetin Stratejik Karar Alma Aracı Olarak Kullanımı”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, Sayı:18, 58 – 65.

Theory and Application of Normal Costing

Süleyman YÜKÇÜ

Dokuz Eylül University
Faculty of Economics and
Administrative Sciences
Buca, İzmir, Turkey

orcid.org/0000-0002-1514-5953
suleyman.yukcu@deu.edu.tr

M. Yılmaz İÇERLİ

Aksaray University
Faculty of Economics and
Administrative Sciences
Aksaray, Turkey

orcid.org/0000-0001-7390-0980
yilmazicerli@aksaray.edu.tr

Canan YÜKÇÜ

Ege University
Ege Vocational School
Bornova, İzmir, Turkey

orcid.org/0000-0001-8225-7114
canan.yukcu@ege.edu.tr

Extensive Summary

The subject of normal costing separates general production expenses as variable and fixed in the beginning like today; loads fixed and variable production overheads to their normal cost with multiplying actual input (time, hour) and budgeted general production expenses. In normal costing, it isn't faced more problem when loading variable production overheads to inventoriable cost; variable costs already come to exist just as production and are loaded to inventoriable cost entirely. But it is faced problems when loading fixed production overheads to inventoriable cost. As well as fixed production overheads' characteristics are fixed, they couldn't show regular distribution in fiscal year. To show regular distribution of these general production expenses to fiscal year, it needs to be made correct budgeting and to be determined the load limit of correct budgeted general production expense. Besides that some parts of fixed production overheads can be exist from noncash costs (depreciation etc.) and cash costs (rent and senior manager payoffs). In implementation, there are some tendencies that cause to be mistaken like noncash costs are fixed and cash costs are variable cost. Therefore it is important to be determined fixed specifical general production expenses truely and to be considered when determining budgeted load limit of general production expenses. The sole purpose of normal costing is not only recording the period cost as the part of fixed production overhead that falls to nonutilizable capacity, but also determining the load limit of fixed production overheads and delivering inventoriable cost and period expense correctly. The method of normal costing causes a number of difficulties in terms of business as enabling to compare interperiod cost due to consider fluctuation of production volume, to calculate fixed and variable expenses and to determine capacity variance. In practice there are fixed cost and variable cost in addition semi-variable cost and step-fixed cost. Some part of semi-variable costs is fixed and some part is variable featured too. Calculating the relationship between this kind of costs and output makes difficulties in practice. Because the variability of variable costs is not always directly proportionate to output. At this point mathematical methods are necessary for discriminating costs as fixed and variable. The possibilities of these methods' usage will quietly wherret implementers. Step-fixed cost bases the assumption of losing fixity of fixed costs in the

long view. Normal costing is not only a simple calculation of non-loading the unused part of fixed production overheads, actually it is a cost calculation method or system, assisting to calculate true cost, needs to be placed into cost calculation system.

In this study, it is exemplified that normal costing is an approach of system including budgeting works more than a simple calculation. In the example that stated in the study, general production expenses have been budgeted to two items as variable and fixed. When variable production overheads have fully loaded to cost of output, fixed production overheads have loaded to cost of output according to capacity usage. The part that is fallen to unused capacity has been recorded in the account of “680 Non-operating Expenses and Loses”. At the end of period, the part of fixed production overheads that is loaded deficient or more, has been associated with units in production.