

ENFLASYONIST ORTAMDA KAMU AÇIK İŞLETMELERİNDE DEKAPAJ GİDERLERİNİN İŞLETMENİN PERFORMANSINA ETKİSİ

THE INFLUENCE OF STRIPPING COSTS ON THE PERFORMANCE OF OPEN PITS OPERATED BY PUBLIC ENTERPRISES

Nuri BIRTEK »

Anahtar Sözcükler Dekapaj Maliyeti, İşletme Performansı

ÖZET

Açık ocak işletmelerinde üretim maliyetinin önemli bir unsuru olan dekapaj giderlerinin sözkonusu maliyete yansıtılması için kamu kesiminde uygulanan teknik anlatılmaktadır. Bu giderlerin üretim maliyeti ve yansıtılmasında maliyet enflasyonu, hazırlık süresi ve dekapaj oranının etkisi incelenmektedir. Daha sonra uygulamadan bir örnek verilmekte ve bu muhasebeleştirme tekniğinin sakıncası ortaya konulmaktadır.

ABSTRACT

The accounting technique applied to reflect the stripping costs to ore production cost in the public sector is described. The influences of inflation, of the amount of ore stripped in advance, and of differing stripping ratios are examined. An anonymous example is given from an open pit operated by public enterprise showing the shortcomings of the presently used accounting technique.

MADEN Y. MÜHENDİSİ, DPT, ANKARA

NOT: Bu tebliğde belirtilen görüşler tamamen yazarın kendi görüşleri olup çalıştığı kurumun görüşlerini yansıtmaz.

SUNUŞ

Genel olarak açık maden işletmelerinde dekapaj giderleri cevher üretim maliyetinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Doğal olarak dekapaj işleminin Üretimin belli ölçüde önünde gitmesi gerekmektedir. Dekapaj masraflarının kamu kesiminde maliyete intikali için uygulanan muhasebe tekniği ise enflasyonist ortamda üretim maliyetini fiktif olarak düşük göstermektedir. Bu tebliğde dekapaj giderlerinin üretim maliyetine etkisi çeşitli senaryolarla incelenmekte, Kamu kesiminde uygulanan muhasebe tekniğinin sakıncalarına işaret edilmektedir. Bu uygulamanın, kamu kesiminde gerçekte olumsuz performans gösteren bir işletmeyi nasıl olumlu gösterdiği, bir kamu işletmesinin verilerine dayanılarak açıklanmaktadır. Dekapaj giderlerinin yansıtılmasında izlenmesi gerekli yöntem hakkında öneride bulunmaktadır.

1) DEKAPAJ VE GİDERLERİNİN ÜRETİM MALİYETİNE YANSITILMASI

Bilindiği gibi bir açık ocak işletme projesinin en önemli ekonomik kriterlerinden biri dekapaj oranıdır. Oran olması, birimsiz olmasını gerektirirse de ülkemizde birim cevher üretimi (ton) için kaldırılması gerekli örtü tabakasının hacimce miktarı (m³) olarak algılandığından (m³/ton) olarak ifade edilmektedir.

Dekapaj oranının; toplam dekapaj oranı, enstantane dekapaj oranı gibi farklı çeşitleri varsa da (BİRTEK, 1980) bu tebliğde 'yıllık toplam' ve "proje toplam" dekapaj oranları kullanılacaktır. "Proje toplam dekapaj oranı" bir açık işletme projesinin ticari ömrü boyunca kaldırılacak toplam örtü tabakasının üretilecek toplam cevher miktarına oranı, "yıllık dekapaj oranı" ise aynı yıl içinde yapılan dekapaj miktarının o yılda üretilen cevher miktarına oranı olarak tanımlanabilir, üretilecek cevher 20 milyon ton ve

bunu üretmek için kaldırılması gerekli örtü tabakasının hacmi 60 milyon m³ ise bu proje toplam dekapaj oranı 3 m³/ton olacaktır. Ancak işletme her yıl bu oranı tutturamayabilir. Daha doğrusu bu oranı her yıl tutturması büyük ihtimalle imkansızdır ve bu istenen bir şey de olmayabilir. Zira "müdebbir bir tüccar" olması gereken kamu işletmecisi nakit akımını düşünerek başlangıçta bu oranı elden geldiğince düşük tutmak isteyebilir. Bunun sonucu işletmenin ileriki yıllarında "ortalama dekapaj oranını" yakalamak için yıllık dekapaj oranlarının ortalamasının üzerinde tutulması gerekecektir. Ayrıca; üretim yapmadan cevherin üzerinin açılması gereği dekapaj faaliyetinin üretimin belli bir süre önünde gitmesini (hazırlık süresi) zaruri kılmaktadır. Farazi bir misalle ticari ömrü 10 yıl, yatırım süresi 2 yıl, işletilebilir rezervi 10 milyon ton, ortalama dekapaj oranı 3 olan bir projede dekapaj oranlarının yıllar itibariyle gelişimini inceleyelim. (Çizelge 1)

ÇİZELGE 1 TOPLAM W YILLIK DEKAPAJ ORANLARININ DEĞİŞİMİ

YILLAR	-2	-1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
DEKAPAJ MIKTARI	0,3	0,6	1,0	2,5	3,9	3,9	3,7	3,5	3,3	2,9	2,7	1,7
ÜRETİM	M	0,0	0,7	1,1	1,3	1,2	1,1	1,0	1,0	0,9	0,9	0,8
(Milyon ton)												
YILLIK DEKAPAJ ORANI	-	-	1,43	2,27	3,00	3,25	3,36	3,50	3,30	3,22	3,00	2,13
(m ³ /ton)												
KUMULATIF DEKAPAJ ORANI	-	-	2,71	2,44	2,68	2,84	2,94	3,03	3,07	3,06	3,08	3,00
(m ³ /ton)												

Kamu işletmelerinde "ortalama dekapaj" oranı esas alınmakta ve yıllar itibariyle meydana gelen değişiklikler dikkate alınmamaktadır. Bunun nedeni ne olursa olsun sonucunda maliyetleri gerçekleri yansıtmaktan bazen çok uzak kalabileceği açıktır. Farazi misalimizde yıllık dekapaj oranı 1,43-3,36 arasında değişmiş de olsa her yıl üretim maliyetine ortalama dekapaj oranı ile bulunacak maliyet yansıtılacaktır. Mesela dördüncü yılda birim dekapaj maliyeti 5.000 TL/m³ ise, 1 ton cevher üretim maliyetine yansıtılacak dekapaj giderleri 3x5.000=15.000TL olacak, 3,25 x 5.000 TL = 16.200TL olmayacaktır.

Ancak bu makalede üzerinde durulması istenen husus, kamu işletmelerinde dekapaj maliyetinin hesaplanması yöntemi ve bunun işletme giderlerine etkisidir. Kamu işletmelerinde dekapaj giderleri "özel tükenmeye tabi varlıklar" şeklinde mütalaa edilerek muhasebeleştirilmektedir. Dekapaj giderleri bir "dekapaj stoku"nda "paçalı andıktan" sonra üretim maliyetine yansıtılmakta veya itfa edilmektedir.

Burada dikkate değer husus, her yılın dekapaj giderinin o yılın cari fiyatlarıyla paçal yapılmasıdır. Mesela yatırım döneminde yapılan dekapaj için 2.000 TL/m³, üretimin birinci yılında yapılan dekapaj için 3.000TL/m³ dekapaj gideri kabul edelim, işletmenin ilk yılında 1,5 milyon ton cevher üretilmiş ve genel dekapaj oranı 2,5 olsun. Bu durumda işletmenin birinci yıl sonu itibariyle 5 milyon m³ dekapaj stoku bulunmakta ve bunun için toplam 13 milyar TL harcama yapılmış olmaktadır. Paçal birim değer ise $13.000/5 = 2.600$ TL/m³ olarak hesaplanmıştır, işletmenin birinci yılı için $1,5$ milyon ton x $2,5$ m³/ton = $3,75$ milyon m³ dekapaj itfa edilmekte, 1 ton cevher için $2.600 \times 2,5 = 6,500$ TL dekapaj gideri oluşmaktadır, işletmenin ikinci yılına $5 - 3,75 = 1,25$ milyon m³ dekapaj devredilmekte, bunun birim değeri ise 2.600 TL/m³ olmaktadır. Bu farazi işletmenin ilk işletme yıllarına ait dekapajla ilgili maliyetler çizelge 2 de verilmiştir.

ÇİZELGE 2 Dekapaj oranı 2,5 olan bir işletmenin dekapaj giderlerinin paçalıama yolu ile üretim maliyetine yansıtılması

1	YILLAR	,-1	1	2	3	4
TEMEL	VARSAYIMLAR					
2	ÜRETİM (Milyon ton/yıl)	0	1,5	2	2	2
3	DEKAPAJ (Milyon m ³ /yıl)	2	3	6,5	6,5	6
4	BİRİM DEKAPAJ MALİYETİ (TL/M ³ yıllık %50 artış)	2000	3000	4500	6750	10125
DEKAPAJIN ÜRETİM MALİYETİNE YANSITILMASI						
5	TOPLAM DEKAPAJ MALİYETİ (Milyar TL)	4 0	9 0	29 3	43 9	60 8
6	KÜMÜLATİF DEKAPAJ					
	a) Miktar, milyon m ³	2	5	11 5	18	24
	b) Değer, Milyar TL	4 0	13,0	42 3	86,1	146 9
7	İTFA EDİLEN DEKAPAJ					
	a) Miktar, milyon m ³	0	3,75	5	5	5
	b) Değer Milyar TL	0				
	c) Birim maliyet, TL/m ³		2600	4194	5990	8410
8	PAÇAL MALİYETİN CARİ YIL MALİYETİNE ORANI (7C)/(4)X100)		86,7	93,2	88 7	83 1

Bu çizelgenin incelenmesinde ortaya çıkan önemli husus, Liretim maliyetine yansıtılan dekapaj giderinin cari değerinden (o yi İki dekapaj gideri) birinci yi İda % 13,3, ikinci yi İda % 6,8, üçüncü yılda % 11,3 ve dördüncü yılda % 16,9 daha az yansımış olmasıdır.

Dekapaj giderlerinin işletme masraflarına yansımada kul lanı lan bu yöntemde üç unsurun etkin olduğu düşünölmektedir:

- 1) Maliyet enflasyonu,
- 2) Dekapaj Oranı,
- 3) Hazır İık süresi,

Şimdi sırasıyla bu unsurların dekapaj giderlerinin maliyete yansı tı masındaki etkilerini inceleyelim.

1.1. Dekapaj giderlerinin yansıtılmasında maliyet enflasyonunun rolü

Maliyet enflasyonunun cevher üretim maliyet ine etkisini görmek için yıllık % 10, % 40 ve % 80 dekapaj maliyet artışlarının cevher üretim maliyetine etkisini inceleyelim (Çizelge 3). Misalimizde dekapaj oranı 3 m3/ton ve hazır İık süresi 1 yi İ olarak alınmıştır.

ÇİZELGE 3 DEKAPAJ GİDERLERİNİN YANSITILMASINDA MALİYET ENFLASYONUNUN ETKİSİ

YILLAR	-	1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ÜRETİM (Milyon ton/yıl)	0,0	1,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0
DEKAPAJ MİKTARI (Milyon m3/yıl)	3,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0
BİRİM DEKAPAJ MALİYETİ (TL/mS)												
a)%10 ENFLASYON	2000	2200	2420	2662	2928	3221	3543	3897	4287	4716*	5187	
b)%40 ENFLASYON	2000	2800	3920	5468	7683	10756	15059	21083	29516	41322	57851	
c)%80 ENFLASYON	2000	3600	6480	11664	20995	37791	66024	122444	220399	396719	714093	
İTFA EDİLEN DEKAPAJ -MİKTAR (MİLYON m3)	3	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
- a WM PAÇAL MALİYET (TLM13)												
a)%10 ENFLASYON		2133	2276	2471	2702	2960	3255	3577	3930	4324	4324	
b)%40 ENFLASYON		2533	3225	4354	6019	8384	11725	16404	22960	32139	32139	
c)%80 ENFLASYON		3066	4775	8220	14610	26197	47106	84778	152589	274653	274653	
ÜRETİM MALİYETİNE YANSITILAN REEL DEKAPAJ GİDERİNE ORANI (%)												
a)%10 ENFLASYON		97,0	94,0	92,8	92,3	91,9	91,9	91,8	91,7	91,7	63,4	
b)%40 ENFLASYON		90,5	82,3	79,3	78,3	77,9	77,9	77,8	77,8	77,8	55,6	
c)%80 ENFLASYON		85,2	73,7	70,5	69,6	69,3	69,2	69,2	69,2	69,2	38,5	

Çizelgenin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi maliyet enflasyonu arttıkça dekapaj giderlerinin üretim maliyetine yansımaları azalmakta, dekapaj giderlerinin üretim maliyeti içindeki payları % 10'luk bir enflasyon

için % 8, % 40'lık bir enflasyon için % 22, % 80'lik bir enflasyon için % 30 daha düşük görünmektedir.

1.2. Dekapaj Giderlerinin Üretim Maliyetine Yansıtılmasında Dekapaj Oranının Rolü.

Dekapaj oranının cevher üretim maliyetine etkisini görmek için yıllık maliyet enflasyonunu % 40, hazırlık süresini 1 yıl kabul ederek 1 m3/ton, 3 m3/ton ve 10 m3/ton gibi üç ayrı dekapaj oranının etkisini inceleyelim. (Çizelge 4)

ÇİZELGE 4 DEKAPAJ GİDERLERİNİN YANSITILMASINDA DEKAPAJ ORANININ ETKİSİ

YILLAR	0	1	1	2	3	4	5	b	7	S	9	10
ÜRETİM	00	10	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
(Milyon ton/yıl)												
DEKAPAJ MİKTARI												
(Milyon m3/yıl)												
a) D ORANI 1	1,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0
b) D ORANI 3	3,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0
c) D ORANI 10	10,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
BİRİM DEKAPAJ MALİYETİ (TL/m3.Yıllık % 40 artış)	2000	2800	3920	5486	7663	10756	15059	21083	29516	41322	57851	
İTFA EDİLEN DEKAPAJ -MİKTAR (MİLYON m3)												
a) D ORANI 1		1,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0
b) D ORANI 3		3,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0	6,0
C) D ORANI 10		10,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
-BİRİM PAÇAL MALİYET (TL/m3)		2533	3225	4354	6019	8384	11725	16404	22960	32139	32139	
ÜRETİM MALİYETİNE YANSITILAN REEL DEKAPAJ GİDERİNE ORANI		PAÇAL DEKAPAJ GİDERİNİN (%)										
		90,5	82,3	79,3	78,3	77,9	77,9	77,8	77,8	77,8	77,8	55,6

Bu çizelgeden anlaşılacağı gibi, farklı dekapaj oranlarının bu sistemde muhasebeleştirilmesinin birim cevher üretim maliyetine farklı etkisi yoktur. Ancak işletme sermayesi dekapaj oranı ile doğru orantılı olarak artacak bunun faiz yükü işletme giderlerini olumsuz yönde etkileyecektir.

1.3. Hazırlık Süresinin Etkisi.

Bu etkiyi incelemek için farazi misalimizde 10 yıllık bir işletme süresi, dekapaj oranı 3 m3/ton, maliyet enflasyonu yıllık %40 kabul edilerek, 6 ay, 1 yıl ve 2 yıl hazırlık süreleri karşılaştırılmıştır. (Çizelge 5)

ÇİZELGE 5 DEKAPAJ GİDEHLEPİNİN YANSITILMASINDA HAZIRLIK SÜRESİNİN ETKİSİ

VILLAR ÜRETİM (Milyon ton/yıl) DEKAPAJ MİKTARI (Milyon m3/yıl)	- 2	- 1	1	2	3	4	5	6	7	S	9	to			
	00	0.0	1.0	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0			
a) Haz sur altı ay		1.5	4.5	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	3D			
b) Haz sur bir yıl		3.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0				
c) Haz sur ikiyıl	3.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0				
BİRİM DEKAPAJ MALİYETİ (TL/m3Yıl'k'>40ar1i>)	1429	2000	2800	3920	5488	7683	10756	15058	21062	29614	41320	57848			
İTKA EDİLEN DEKAPAJ -MİKTAR (MİLYON m3)	-	-	3	6	6	6	6	6	6	6	6	6			
-BİRİM PAÇAL MALİYET (TL/m3)			2600	3477	4815	6727	9409	13161	16442	25827	36154	47002			
a) Haz sur altı ay			2533	3225	4354	6019	8384	11725	16404	22960	32139	32139			
b) Haz sur bir yıl			1822	2213	2761	3682	5016	6927	9640	13455	18809	18809			
c) Haz sur ikiyıl															
İ ÜRETİM MAÜYETİNE YANSITILAN REEL DEKAPAJ GİDERİNE ORANI															
a) Haz sur altı ay			92	9	88	7	87.7	87	6	87.5	87.5	87	5	87.5	81.3
b) Haz sur bir yıl			90	5	82.3	79.3	78.3	77.9	77.9	77	8	77	8	77.8	55.6
c) Haz sur ikiyıl			790	70	9	67.1	65.3	64.4	64.0	63.8	63.7	455			325

Buradan anlaşıldığı ve beklendiği üzere, hazırlık süresinin artması cevher üretim maliyetini fiktif olarak düşürmektedir. 6 aylık bir hazırlık dönemi, maliyeti % 12,5 dolayında düşürürken, 1 yıllık bir dönemde maliyet % 22 dolayında, 2 yıllık bir hazırlık döneminde ise % 35 dolayında düşürülmektedir. Netice olarak farazi misallerden çıkan sonuç, cari muhasebeleştirme tekniği ile yüksek enflasyon ortamında hazırlık süresi uzun tutularak cevher üretim maliyetinde dekapaj masraflarının payı, fiktif olarak önemli ölçüde düşük görülebilir. Bunun cevher üretim maliyetine etkisi, dekapaj giderinin bu maliyet içindeki payına bağlıdır. Mesela bu payın % 80'e ulaştığı bir işletmede üretim maliyeti gerçek maliyetinden % 35 daha düşük olabilir.

2. UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİNİN PRATIĞE YANSIMASI

Yukarıda değişik senaryolarla açıklanan hususların pratiğe yansımalarını tespit için bir kamu işletmesi incelenmiştir. Bu tespitin herhangi bir işletme veya kurumu hedef almamasını temin için burada kuruluş ve işletmenin ismi zikredilmemiştir. İşletmenin 8 yıllık dekapaj hesapları incelendiğinde dekapaj giderlerinin yıllık ortalama % 40 dolayında artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Aynı süre içinde hazırlık süresinin 2,8 ila 8,5 yıl arasında değiştiği ve ortalama 4,6 yıl olduğu tespit edilmektedir. Dekapaj oranının için üzerinde olduğu, dekapajın önemli oranda işletmenin

kendi imkanlarıyla yapıldığı diğer tespitler arasındadır. Bu verilere paralel olarak dekapaj giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında cari giderlerin % 42,3 ile % 89'u arasında yansıtıldığı, ortalama değer % 69,2 olduğu anlaşılmaktadır. Dekapaj masraflarının üretim maliyetine etkisini vurgulamak amacıyla sözkonusu işletmenin cevher satış fiyatı ile;

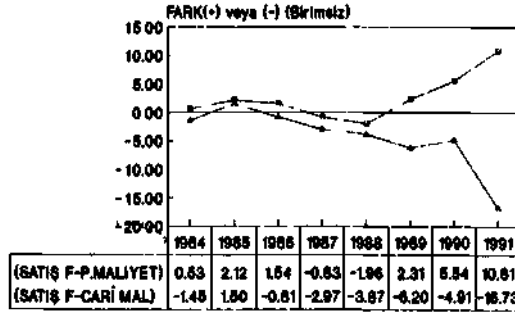
a) Yürürlükte olan yöntemle göre hesapladığı maliyeti (paçal) ve

b) Paçal maliyeti yerine cari dekapaj maliyeti kullanılarak hesaplanan maliyeti karşılaştırmıştır. Sonuç (Şekil 1) de verilmektedir. Görüldüğü gibi 1985 sonrasında pozitif bir performans gösterdiği sanılan işletme gerçekte negatif bir performans göstermiştir.

3. TARTIŞMA

Dekapaj maliyetinin enflasyonist ortamda Vergi Usul Kanununun izin verdiği şekilde paçallanarak üretim maliyetine yansıtılmasının farazi senaryolarda gösterildiği gibi uygulamada yanıltıcı sonuçlara götürdüğü görülmektedir. Yukarıda sözü edilen işletme, paçal maliyet uygulamasına göre satış fiyatı ile maliyet arasında pozitif bir fark görülürken cari dekapaj maliyeti gö'zönüne alındığında özellikle sonraki yıllarda önemli ölçüde negatif bir fark gözlenmektedir.

SEKİL 1: PAÇAL VE CARİ DEKAPAJ MALİYETİNİN KÂRLİLİĞA ETKİSİ



-- (SATIŞ F-P MALİYET) -*- (SATIŞ F-CARİ MAL)

P Maliyet-Paçallanmış dekapaj gideri
kullanılarak bulunmuş maliyet
Carî Mal-Carî "Werter" bulunan maliyet

Bunun sebeplerinden birinin maliyet enflasyonu ve diğerinin hazırlık süresi olduğu farazi misallerde görülmüştür, işletmecinin enflasyonu etkilemesi mümkün olmayacağına göre "müdebbir bir tüccar" gibi davranması hazırlık süresini asgariye indirmekle olacaktır.

ABD'de 1,5 milyon ton/yıl üretim yapan bir açık ocakta hazırlık süresi 4 ay, 9 milyon ton/yıl üretim yapan bir başkasında yaklaşık 1 aydır. (MASSOTH, 1990) İngilterede bilgisayar yardımıyla bu sürenin haftalık olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. (CLARKE ve MARRIOT, 1990) Bu ülkede uygulanan yüksek dekapaj oranı-1990'da 1 m³ kömür için 19 m³ örtü tabakası kaldırılmıştır- hazırlık süresinin bu derece kısaltılmasını zorunlu kılmaktadır. (ADAMS, 1990) Etkin bir dekapaj faaliyeti de maliyetlerin düşmesine neden olmakta, dragline ile yapılan dekapajda maliyetin 1993 yılı fiyatlarıyla 3.500 TL/m³ düzeyinde olduğu görülmektedir.

Hazırlık süresinin bu tebliğ de ele alınmayan önemli bir boyutu işletme sermayesi ve bunun finansman sorunudur. Birinci bölümde dekapaj oranının dekapaj maliyetlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında bir etkisi olmadığı belirtilmişti. Ancak dekapaj oranı arttıkça üretime hazır kömür miktarının asgariye indirilmesi bir zaruret arz etmektedir. Nitekim özel kesimce istanbul-Ağaçlıda yapılan kömür üretiminde kamuya göre çok yüksek sayılabilecek bir dekapaj oranı ile çalışması sonucu yer yer kömürün üretime gününbirlik hazır hale getirildiğini gözlemlemekteyiz. Bugünkü fiyatlarla 10/1 dekapaj oranıyla çalışan ve yılda 1 milyon/ton cevher üreten bir işletmenin,

1 Ay	üretim	hazır	cevher	bulundurması	için	yaklaşık	17	milyar	TL
4 Ay	"	"	"	"	"	"	100	milyar	TL
1 Yı I	"	"	"	"	"	"	200	mi I yar	TL

işletme sermayesine ihtiyacı bulunmaktadır. Bu sermayenin finans yükünün nedenli yüksek olacağını izah etmeye gerek yoktur.

Kamu açık işletmelerinin özelleştirilmeleri gündeme

geldiğinde, cari maliyetlerin uygulanması ile karlı görülen bir takım işletmelerin de kar etmedikleri gündeme gelebilecektir. (Ayrıca yeraltı işletmelerinde ihzarat adı altında yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi de bgrada belirtilen sakıncaları taşımaktadır.)

4.SONUÇ

Kamu kesimine (özellikle KİT'ler) ait açık işletmelerde dekapaj giderlerinin üretim maliyetine yansıtılması farazi misaller ve bir kamu işletmesinin performansı ele alınarak incelenmiştir. Bu incelemeler sonucu:

1) Vergi Usul Kanununun izin verdiği şekilde dekapaj maliyetlerinin yıl içinde ve önceki yıllarda yapılan dekapaj maliyetleriyle paçal hale getirilerek üretim maliyetine yansıtılması özellikle yüksek maliyet enflasyonunun yaşandığı dönemlerde üretim maliyetini düşük göstermektedir. Bilhassa dekapaj maliyetinin üretim maliyeti içindeki payının yüksek olduğu hallerde üretim maliyetleri çok yanıltıcı olacaktır.

2) Hazırlık süresinin uzun tutulması da benzer bir etki yapmakta, dekapaj giderlerini fiktif olarak düşük göstermektedir. Hazırlık süresinin uzun tutulması yüksek bir işletme sermayesi ihtiyacı nedeniyle ticari maliyeti çok olumsuz bir şekilde etkileyecektir.

3) Dekapaj oranının yükselmesinin bu muhasebe yöntemi ile üretim maliyeti hesabına farklı bir etkisi tespit edilmemiştir. Dekapaj oranı yükseldikçe hazırlık süresinin kısaltılması akılcı bir davranış olacaktır.

4- Bu tespitler ışığında;

a) Hazırlık süresinin 3 ayı geçmemesi ve

b) Dekapaj giderlerinin üretim maliyetine aynı yılın cari gideriyle yansıtılması önerilmektedir.

KAYNAKLAR

- ADAMS, J.N. (1990) Kişisel Yazışma
BİRTEK N., KARABEYOĞLU, A., KOÇAK, Y. (1981) Etibank Küre Aşıköy işletme Projesi, TÜBİTAK III Bilim Kongresi, Kuşadası s. 221-233
MASSOTH, T.N., 1990 Kişisel yazışma
CLARKE, M.P. ve MARRIOT G.A. (1990) Computer-aided plant selection for coal mining, Mine and Quarry, Jan 1990, P. 47-9