

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**STOK MALİYET YÖNTEMLERİNDE VERGİ USUL KANUNU VE
TMS-2 STOKLAR STANDARTI UYGULAMALARININ
KARŞILAŞTIRILMASI VE İKİ İŞLETME UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

MEHVEŞ EYLÜL AYRAL

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. NALAN AKDOĞAN

ANKARA – 2016

T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**STOK MALİYET YÖNTEMLERİNDE VERGİ USUL KANUNU VE
TMS-2 STOKLAR STANDARTI UYGULAMALARININ
KARŞILAŞTIRILMASI VE İKİ İŞLETME UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

MEHVEŞ EYLÜL AYRAL

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. NALAN AKDOĞAN

ANKARA – 2016

KABUL VE ONAY SAYFASI

Mehveş Eylöl AYRAL tarafından hazırlanan Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standartı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (sınav) Tarihi: 08/06/2016

(Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu):

İmzası

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Serap YANIK Gazi Üniversitesi

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../20....

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

TEŐEKKÖR

Yüksek lisans çalışmalarımda bana destek olan kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN'a, Sayın Yeminli Mali Müşavir Mehmet ALTINDAĞ'a, Sayın Sultan SALUR'a, desteklerini esirgemeyen ailem ve değerli arkadaşlarım Yarkın ALTINDAĞ'a, Çağıl ÇÖTELİ'ye, Zeynep ALTUNTAŞ'a, Ekin AKSÜYEK'e , Özge ŞAHİN'e, Su ALTEN'e ve Duru ÖLMEZ'e teşekkürü borç bilirim.

Bu çalışmamı teyzem Fatma Nihan TARIKAHYA'ya ithaf ederim.

Mehveş Eylül AYRAL

Ankara, 2016



ÖZ

Üretim işletmelerinde işletmenin sürekliliğini etkileyen en önemli varlık kalemlerinden biri stok unsurudur. Bu doğrultuda, stok maliyet yöntemlerinde TMS-2 Stoklar Standartı ile Vergi Usul Kanunu uygulamalarını karşılaştırmak ve iki uygulama arasındaki farkları ortaya koymak bu yüksek lisans tezinin amacını oluşturmaktadır. Söz konusu uygulama farkları, stok kalemini büyük ölçüde etkilemekte ve finansal tablo kullanıcılarının kararlarında etkili olmaktadır.

TMS-2 ve vergi mevzuatının işletmelerde stokları ilgilendiren çeşitli işlemlere yaklaşımları prensipte çok farklı olmakla birlikte, bu durum stok maliyetinde büyük farklar yaratabilmektedir. Buna bağlı olarak çalışmada amaçlanan, TMS-2 Stoklar Standartının maliyet yöntemlerinde, vergi mevzuatına göre daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar sunduğunu göstermektir.

Çalışmada stok maliyet yöntemlerine, stok maliyetlerinin her iki uygulama açısından hesaplanmasına, uygulama farklılığı sebebiyle ortaya çıkan geçici fark ve ertelenmiş vergi kavramlarına yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Stok Maliyet Yöntemleri

ABSTRACT

In production business, one of the most significant asset item is the inventories component. The purpose of this study is to introduce and compare the practices of TAS-2 Inventories standard and Tax Procedure Law. These relevant differences in practices have a huge impact on inventories and they also have an effect on the decisions of the users of financial statements.

As well as, the approachments of these two practices are disparate in various operations related to inventories, that situation may cause big differences in the cost of inventories. Accordingly, this master's thesis aims to demonstrate that in inventories cost methods TAS-2 Inventories Standard creates more realistic and reliable results than tax legislation.

Hereby, important issues such as calculating the inventory cost in terms of both applications, cost methods, temporary difference and deferred tax concepts generated due to differences in these applications, and inventory valuation will be under debate.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law, Inventory Cost Methods

İÇİNDEKİLER

ÖZ	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER.....	III
KISALTMALAR DİZİNİ.....	IX
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I. MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARININ TARİHSEL SÜRECİ	4
1.1.Amerika’da Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci.....	4
1.2.İngiltere’de Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci	5
1.3.Almanya’da Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci	7
1.4.Türkiye’de Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci	8
1.5.Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci.....	11
BÖLÜM II. STOK KAVRAMI VE UNSURLARI	13
2.1 Stok Kavramı	13
2.1.1 TMS-2 Açısından Stok Kavramı.....	13
2.1.1.1. TMS-2 Stoklar Standartı Dışında Kalan Unsurlar.....	14
2.1.1.2. Stok Ölçümünde TMS-2 Stoklar Standartı Uygulayamayan Taraflar	15
2.2. Stok Unsurları	15
2.2.1. 150 İlk Madde Malzeme Hesabı	16
2.2.2. 151 Yarı Mamuller Hesabı.....	16

2.2.3. 152 Mamuller Hesabı	17
2.2.4. 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı - 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı	17
2.2.5. 156 Yoldaki Stoklar Hesabı	18
2.2.6. 157 Diğer Stoklar Hesabı	18
2.2.7. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)	18
2.2.8. 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	18
BÖLÜM III. STOKLARIN DEĞERLEMESİ.....	19
3.1.Maliyet Kavramı ve Unsurları	19
3.1.1. Maliyet Kavramına Genel Bakış	19
3.1.2. Maliyeti Oluşturan Unsurlar	19
3.1.2.1.Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	19
3.1.2.2.Direkt İşçilik Gideri.....	19
3.1.2.3.Genel Üretim Gideri	19
3.1.2.4.Değişken Genel Üretim Gideri	20
3.1.2.5.Sabit Genel Üretim Gideri.....	20
3.1.3. TMS-2 Açısından Stok Maliyeti Unsurları	20
3.1.3.1.Tüm Satın Alma Maliyetleri.....	20
3.1.3.1.1. Vadeli ve Kredili Stok Edinimi Durumları.....	22
3.1.3.2.Dönüştürme Maliyetleri.....	25
3.1.3.3.Diğer Maliyetler	25

3.2 Maliyetlerin Oluşturulması	27
3.2.1.Maliyetlerin Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar.....	27
3.2.1.1. Gider Çeşitlerinin Gider Yerlerine Dağıtılması Aşaması.....	28
3.2.1.2. Yardımcı Üretim Ve Hizmet Gider Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması Aşaması.....	28
3.2.1.3. Dağıtım Sonrası Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Mamullerin Maliyetine Yüklenmesi Aşaması.....	28
3.2.2.Ortak Ürün Kavramı	28
3.2.3.Ek Gider, Birleşik Gider, Ayrılma Noktası Kavramları	29
3.2.4.Standartlarda Ortak Ürün Kavramı	29
3.2.5.Ortak Ürünlerde Maliyet Hesaplama	29
3.2.5.1.Üretim Miktarı Yöntemi.....	29
3.2.5.2.Katsayı Yöntemi	30
3.2.5.3.Piyasa Değerini Esas Alan Yöntemler	30
3.2.5.3.1.Satış Hasılatı Yöntemi	30
3.2.5.3.2.Net Satış Hasılatı Yöntemi	30
3.2.6.Standartlarda Yan Ürün Kavramı.....	31
3.2.6.1 Yan Ürünlerde Maliyet Hesaplama	32
3.2.6.1.1. Yan Ürünlere Maliyetten Pay Verilmesini Esas Alan Yöntemler	32
3.2.6.1.1.1. Brüt Satış Hasılatı Yöntemi.....	32
3.2.6.1.1.2. Net Satış Hasılatı Yöntemi	32

3.2.6.1.1.3.Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi	33
3.2.6.1.1.4.Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi.....	33
3.2.6.1.2. Yan Ürünlere Maliyetten Pay Verilmemesini Esas Alan Yöntem	33
3.2.6.1.3. TMS-2'ye Göre Yan Ürün Maliyetinin Hesaplanması.....	34
3.3.Maliyet Yöntemleri.....	34
3.3.1.Tam Maliyet Yöntemi	35
3.3.1.1.Tam Maliyet Yönteminin Dezavantajı	36
3.3.1.2.Tam Maliyet Yönteminin Avantajı.....	36
3.3.2.Değişken Maliyet Yöntemi	36
3.3.2.1. Değişken Maliyet Yönteminin Dezavantajı	37
3.3.2.2. Değişken Maliyet Yönteminin Avantajı.....	37
3.3.3.Normal Maliyet Yöntemi	37
3.3.3.1. Normal Maliyet Yönteminin Dezavantajı	39
3.3.3.2.Normal Maliyet Yönteminin Avantajı.....	39
3.3.4.Asal Maliyet Yöntemi	39
3.3.5.Süper Değişken Maliyet Yöntemi	40
3.3.5.1. Süper Değişken Maliyet Yönteminin Dezavantajı	40
3.3.5.2. Süper Değişken Maliyet Yönteminin Avantajı	40
3.3.6.Maliyet Yöntemlerinin Gider İçerikleri	40
3.3.7.Maliyet Yöntemlerinde VUK ve TMS-2 Karşılaştırılması.....	41
3.3.7.1.Vergi Usul Kanunu Açısından Maliyetleme	41

3.3.7.2.TMS-2 Stoklar Standartı Açısından Maliyetleme	42
3.3.7.3.Standartta Tam Maliyet Yönteminin Uygulandığı İstisnai Haller.....	42
3.5.VUK ve TMS-2 Ortak Uygulaması Sonucu Meydana Çıkan Ertelenmiş Vergi Kavramı	44
3.6.Stok Çıkışlarında Maliyet Hesaplamasıyla İlgili Yöntemler	53
3.6.1. TMS-2 Stok Çıkışlarında Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	54
3.6.1.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	55
3.6.1.2.FIFO Yöntemi	55
3.6.1.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	56
3.6.1.4.Standart Maliyet Tekniği.....	57
3.6.1.5.Perakende Maliyet Tekniği.....	57
3.7.Stoklarda Envanter Değerlemesi	57
3.7.1.Maliyet Değeri İle Değerleme Yöntemi.....	57
3.7.2.Piyasa Değeri İle Değerleme Yöntemi.....	58
3.7.3.Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanıyla Değerleme Yöntemi..	58
3.7.4.Tahmini Değerle Değerleme Yöntemi	59
3.7.5.TMS-2 Açısından Envanterde Stok Değerlemesi	59
3.7.6. TMS-2 Açısından Envanterde Stok Değerlemesi Adımları.....	61
3.7.6.1.Net Gerçekleşebilir Değer Kavramı	62
3.7.7.VUK Açısından Dönem Sonu Stok Değerlemesi	64
3.7.7.1.Emsal Bedel Belirleme Yöntemleri.....	64

3.7.7.1.1.Ortalama Fiyat Esası.....	64
3.7.7.1.2.Maliyet Bedeli Esası.....	64
3.7.7.1.3.Takdir Esası	65

BÖLÜM IV. STOK MALİYET YÖNTEMLERİNİN FARKLI SEKTÖRDEKİ İKİ ÜRETİM İŞLETMESİNİN FİNANSAL TABLO VERİLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.66

4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı	66
4.2. Araştırmanın Kapsamı	67
4.3. İşletme I Hakkında Genel Bilgi	68
4.4. İmalat Hakkında Genel Bilgi	68
4.5. Ürün Maliyetlemesi	69
4.6. İşletme II Hakkında Genel Bilgi.....	76
4.7.İmalat Hakkında Genel Bilgi	77
4.8. Ürün Maliyetlemesi	79
SONUÇ	87
KAYNAKÇA.....	90

KISALTMALAR DİZİNİ

TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
VUK:	Vergi Usul Kanunu
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
SEC:	Securities Exchange Commission
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants
FASB:	Financial Accounting Standards Board
US GAAP:	United States Generally Accepted Accounting Principles
IASB:	International Accounting Standards Board
ICAEW:	The Institute of Chartered Accountant in England and Wales
ASB:	Accounting Standards Board
FRRP:	Financial Reporting Review Panel
UITF:	Urgent Issue Task Force
SSAP:	Statements of Standard Accounting Practice
FRS:	Financial Reporting Standards
DRSC:	Deutsches Rechnungs Standard Komitee
DSR:	Der Deutsche Standardisierungsrat
TMUDESK:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUD:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
KKO:	Kapasite Kullanım Oranı
KDV:	Katma Değer Vergisi
KKEG:	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
GÜG:	Genel Üretim Gideri
DİG:	Direkt İşçilik Gideri
DİİMG:	Direkt İlk Madde Malzeme Gideri

GİRİŞ

2002 yılında faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nın çalışmaları doğrultusunda oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki temel amaç, gittikçe küreselleşen dünyada yer alan işletmelerin karşılaştırılabilir ve tutarlı bir finansal tablo hazırlamalarını sağlamalarıdır.

Türk Ticaret Kanunu (TTK) Geçici Madde 1 hükümlerine göre, sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren iştirakleri, halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, bankalar ile bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla finansal tablolarını, TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) uyarınca hazırlama yükümlülüğü altına girmiştir. Çünkü, daha çok uluslararası alanda çalışan bu şirketlerin birbirinden farklı uygulamalar doğrultusunda hazırladığı finansal tablolar; hisse sahipleri, yöneticiler, çalışanlar, müşteriler gibi bu firmalarla ilişkili kişiler tarafından yanlış yorumlanabilmekte ve söz konusu kişileri yanlış kararlar alma yoluna götürebilmektedir.

Aynı zamanda, çeşitli mali ve ekonomik krizler sebebiyle yatırımcıların, şirket ortakları ve sahiplerinin katlandıkları zararlar, finansal tablo kullanıcılarını finansal tablo verilerinin doğruluğunu sorgular duruma getirmiştir.

Yaşanan bu durum, finansal tablo bilgilerinin güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, tam, özün önceliğine uygun bilgiler olması için dünya çapında bilinen ve uygulanan muhasebe standart ve politikalarının uygulanması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve muhasebeye ortak dil anlayışını getirmiştir (Akdoğan, 2007).

Dolayısıyla, uygulamadaki çeşitli standartların benzer hale getirilmesi ve buna bağlı olarak uluslararası boyutta genel kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) setinin oluşturulmasının önemi bu noktada göze çarpmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın çevirisi niteliğindeki Türkiye Muhasebe Standartları, günümüzde yalnızca Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketler tarafından uygulanmaktadır.

Türkiye’de tüm firmaların uyguladığı eşit bir standartlar bütünlülüğü bulunmamaktadır. Genel olarak işletmelerde VUK prensipleri geçerli olmakla birlikte, 1994 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Planı’nın kuralları benimsenmektedir. Ancak, uygulama açısından VUK ve TMS arasında bir takım farklılıklar görülmekte ve bu farklılıklar işletmelerin finansal tablolarını ilk kalem değerlerinden başlayıp, dönem kar/zararına kadar etkilemektedir.

Genel olarak uygulanan Türk muhasebe sisteminin TMS uygulamalarından farklı olmasının sebebi şu şekildedir;¹

-Türkiye’deki aile şirketlerinin konsolidasyona gerek duymaması ve kurumsallaşmadan uzak olarak geleneksel uygulamalardan çıkamaması,

-Hiperenflasyon yaşayan ülkelerde böylesine eşit bir standartlar bütününe uyma yükümlülüğünün bulunmaması.

Türkiye uzun yıllardan beri hiperenflasyon düzeyinde bir ekonomiye sahip olmakla birlikte, enflasyon oranı düşük ve küreselleşme oranı fazla olan ülkelerde, UMS (Türkiye’ye uyarlanmış haliyle “TMS”) finansal tablolarda karşılaştırma bütünlülüğünü sağlamaktadır.

Aynı zamanda küresel boyutta bakıldığında, TMS ve TFRS setinin çeviri kaynağı olan, UMS ve UFRS’lerin dünya çapında tam anlamıyla benimsenememesinin de bir takım sebepleri bulunmaktadır.

Bu sebepler, Türkiye’de bu standartların çevirisi niteliğindeki TMS ve TFRS’lerin işletmelerce tam anlamıyla benimsenmeme sebepleri olarak da kabul edilebilir. Öyle ki bu sebepler Dayton Üniversitesi tarafından 2002 yılında yapılan bir ankete göre yüzdesel dağılımla şu şekildedir; ²

- Standartların kompleks bir yapıda olması (%51)
- Ülkelerdeki muhasebe yapısının vergiye dayalı olması (%47)
- Bazı standartların halihazırdaki sistemle uyumsuzluğu (%39)

¹ Nobes, C. (2001). *GAAP 2001: A survey of national accounting rules benchmarked against international accounting standards*. Dublin: [PricewaterhouseCoopers].

² A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards. 16 Mart 2016, <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/gaap2002.pdf>.

- Standartların uygulamada yeterli açıklayıcı kılavuzun olmaması (%35)
- Yetersiz sermaye piyasası (%30)
 - Ulusal muhasebe uygulamalarındaki tatmin (%21)
 - Standartların yerel dillere çevrilmesindeki zorluklar (%18)

Standartların kapsamına bakıldığında, TMS-2 Stoklar standartı ve halihazırdaki Türkiye uygulamaları arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu durumu bir örnekle açıklarsak; stoklar, standartlar doğrultusunda net gerçekleşebilir veya maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilirken, bazı işletmelerde net gerçekleşebilir değerinden yüksek bir değerle raporlandığı görülebilmektedir.

Bu çalışmada TMS-2 Stoklar standartı ve Vergi Usul Kanunu'ndaki stok maliyet uygulama ve farkları açıklanmış olup, farkların daha somut bir şekilde ortaya konulması amacıyla, standartlar doğrultusunda finansal tablolarını düzenleyen halka açık işletme ile vergi mevzuatına göre stoklarını değerleyen işletme olmak üzere toplamda iki işletme uygulamasına yer verilmiştir.

Araştırma sonucunda, TMS-2 ve VUK stok maliyet uygulamalarının her ikisi de iki işletmede üretilen tek bir ürün cinsi bazında uyarlanmış olup, halka açık işletmedeki mevcut standart uygulaması yerine mevzuat, ele alınan diğer işletmedeki mevcut mevzuat uygulaması yerine standart uygulamasının kullanılması halinde ortaya çıkan farklar somut verilerle ortaya konulmuştur. TMS-2 ve VUK uygulamalarının, stok maliyet ölçümlerinde birbirinden farklı birçok yaklaşım ve yöntemi bulunmaktadır.

Çalışmada, bu yaklaşım ve yöntemler karşılaştırılmalı olarak anlatılmış olup, araştırma bölümünde iki uygulama arasındaki farkların, finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkındaki kararlarında ne denli belirleyici olduğu ortaya konulmuştur.

BÖLÜM I. MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMALARININ TARİHSEL SÜRECİ

1.1.Amerika’da Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci

Muhasebe standartlarına ilişkin Amerika’da kurulan ilk kuruluş Amerikan Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (Securities Exchange Comission-SEC)’dur. Söz konusu kuruluş 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan “1933 Menkul Kıymetler Yasası”nın uygulanması amacıyla kurulmuştur. Aynı zamanda, yine aynı krize tepki olarak çıkarılan “1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası” ve bahsi geçen 1933 yasa, SEC’e bu yasalarda öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir.

SEC muhasebe konuları hakkında düzenlemeler yapmış olsa da, muhasebe standartlarının belirlenmesindeki denetim ve gözetim rolünü sınırlandırmış, bu standartların oluşturulmasındaki yetkiyi özel sektör düzenleyici kuruluşlara vermiştir (Başpınar, 2004).

Standartları belirlemede görev alan özel sektör düzenleyici kuruluşlara bakıldığında AICPA-Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’nün (American Institute of Certified Public Accountants) en etkili kuruluşlardan biri olduğu söylenebilmektedir. Bu kuruluş 1939 yılında kurulmuş olup, 31 tanesi günümüzde hala geçerli olan, 51 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak, bu kuruluşun çalışmaları da başarısız bulunmuş ve gereksinimleri karşılayamamıştır (Çankaya, 2007).

Ardından, 1973 yılında kurulan ve çalışmaları günümüzde hala devam eden ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) faaliyete geçmiş ve US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) adı verilen muhasebe ilkelerini yayınlamıştır. FASB toplamda 7 üyeden oluşmakta olup, yıllık bütçesi 11 milyon Amerikan Doları’dır.

Ancak US GAAP’ın kural bazlı olması Enron, Worldcom gibi çeşitli muhasebe skandallarının doğmasına yol açmıştır. Çünkü, kural bazlı bu standartların manipule edilmesi, işletmelere ait finansal rapor kalitesinin büyük ölçüde yitirilmesine sebep olmuştur (Akgün,2012).

FASB ile aynı yıl, ABD, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Hollanda, İngiltere, İrlanda gibi ülkeler başta olmak, üzere 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşunun aralarında imzaladıkları bir anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) kurulmuştur.

Günümüzde uluslararası şirketler genel olarak US GAAP veya IASB'ın çıkardığı UMS-UFRS (IAS-IFRS) muhasebe standartları uygulamalarından birini tercih etmektedir. Ancak bu iki uygulama arasındaki farklılıklar, işletmeler arası karşılaştırılabilirliği engellemekte ve yatırımcıyı yanıltabilmektedir. Bu sebeple, UMS-UFRS ile US GAAP arasındaki farkların giderilmesi amaçlı, 29 Ekim 2002 tarihinde Norwalk Anlaşması ile Yakınsama Projesi (Convergence Project) imzalanmış olup¹, IASB ve FASB dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standart setinin oluşturulması amaçlı çalışmalar yapmaktadır (Çiftçi ve Erserim, 2008).

1.2.İngiltere’de Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci

İngiltere’de standartların oluşturulmasına yönelik herhangi bir faaliyet, muhasebeyle ilgili bir takım uygulama ve düzenlenmeler yapılsa da, 1970 yılına kadar gerçekleşmemiştir.

Ülkede muhasebeyle ilgili ilk düzenleme 1844 yılında Şirketler Kanunu ile başlamış, 1900 yılında yeni bir kanunla denetim konusu düzenlenmiş ve 1947 yılında Şirketler Kanunu tekrar değiştirilmiştir.

Ülkede finansal raporlamayı etkileyen iki ana faktör bulunmaktadır. Bunlar Şirketler Kanunu ve profesyonel yöneticilerdir. Dolayısıyla finansal raporlamayı, vergi kanunlarından çok, mesleki yasa ve kuruluşların ihtiyaçları şekillendirmektedir (Özkan ve Terzi, 2010).

Muhasebe konusundaki çalışmalar, 1970 yılına kadar ICAEW-İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountant in England and Wales) öncülüğünde yürütülmüş ardından aynı yıl muhasebe standartlarının oluşturulması amaçlı, Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. Bu kuruluş, 1990 yılında Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB) olan son adını almıştır (Başpınar, 2004).

¹ FASB, Financial Accounting Standards Board , 03 Mart 2016, http://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml.

Ülkelerde meslek mensuplarının, oluşturulan muhasebe standartlarını uygulamayı kabul edip, halihazırdaki sistematiklerini değiştirmeleri bu standartların bir takım olumlu özelliklerine bağlı olmaktadır. Ancak İngiltere’de, ASB’in çıkardığı bu standartlar bütünü bir takım olumsuz özellikleri sebebiyle başarılı bulunmamıştır.

Bu olumsuz özelliklerin en başında, standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yaptırımın olmaması gelmektedir. Dolayısıyla, standartların uygulanmadığı durumlarda herhangi bir yaptırımın bulunmayışı, işletmeleri yerleşik muhasebe uygulamalarından vazgeçmek istememelerine zemin hazırlamıştır.

Standartların diğer tatmin edici bulunmayan özellikleri ise, bu standartların çok genel olması, tam olarak kesinlik taşımaması ve kaliteli olmamasıdır. Bu tip olumsuzluklar sebebiyle standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile geliştirilmiş, 1990 yılında muhasebe standartları oluşturma sistemi yeniden düzenlenmiştir (Başpınar, 2004).

Ülkede bu tarz düzenlemeler ile standart oluşturma sürecinin gözetimi ve etkinliğinden sorumlu kuruluş FRC, standartların geliştirilmesi ve yayınlanması ile sorumlu kuruluş ise FRC bünyesinde yer alan ASB olarak belirlenmiştir (Başpınar, 2004).

Standart oluşturma sürecinin gözetim ve etkinliğinden sorumlu FRC’nin altında ise, finansal raporlamaların gözetim faaliyetini gerçekleştiren Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP) bulunmaktadır. Dolayısıyla, ülkede standartların oluşturulma süreci, başta FRC olmak üzere, FRRP’nin gözetimi ve ASB’nin standartları oluşturup güncellemesi şeklinde ilerlemektedir.

Ayrıca süreçte, muhasebe standartları ve Şirketler Kanunu maddesine giren alanlarda herhangi bir tatminsizlik ve çelişkiler olması durumunda ASB’ye yardımcı olmakla yükümlü olan Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force-UITF) bulunmaktadır (Özkan ve Terzi, 2000).

Ülkede, Muhasebe Standartları Kurulu’nun muhasebe uygulamaları alanında yaptığı düzenlemeler Standart Muhasebe Uygulamaları Bildirisi (Statements of Standard Accounting Practice-SSAP), aynı kurulun çıkardığı standartlar ise Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standarts-FRS) adı altında yayınlanmaktadır. Uygulamadaki bu değişikliklerle finansal raporlamanın çıkarılan SSAP ve FRS’lere uygun olarak yapılması şartı getirilmiştir (Özkan, 2010).

1.3.Almanya’da Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci

Almanya’da 1985 yılına kadar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum bulunmamaktadır. Bu tarihten önce, ülkede yalnızca muhasebe konuları ve ilgili kanunlar hakkında yorum ve açıklama faaliyetlerinde bulunan Almanya Muhasebeciler Enstitüsü bulunmaktadır. Ancak, 1985 yılından sonra Avrupa Birliği tarafından yayınlanan muhasebe ve denetimle ilgili 4, 7 ve 8 inci yönergeler Alman Hukuku içine girerek yasalaştırılmış ve 01.05.1988 yılında muhasebe standartlarını oluşturucu bir kurul niteliğindeki Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee-DRSC) kurulmuştur (Başpınar, 2004).

AB’ye üye ülkeler arasında uyumlaştırılmanın sağlanması amaçlı söz konusu örgütlenme tarafından yayınlanan çeşitli yönergeler bulunmakla birlikte, 4’üncü 7’nci ve 8’inci yönergeler muhasebe sistemi ile ilgilidir.¹

Öyle ki, AB tarafından yayınlanan bu yönergelerden 10.04.1984 yılında kabul edilen 8’inci yönergenin amacı, yasal dış denetim ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve AB üyesi ülkelerin halihazırdaki ulusal denetim standartlarını, genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu hale getirmektir.²

Bu yönergelerin Alman Hukuku içine girerek yasalaştırılması sonucunda, ülkede muhasebe standartlarına uyum konusunda ilk adım atılmış ve özerk standart oluşturucu kuruluş olan Almanya Muhasebe Standartları Komitesi faaliyete geçmiştir.

Bu komitenin kuruluşuna paralel olarak, uluslararası anlamda finansal tabloların karşılaştırılabilirliği ve uyumuna yönelik, 1998 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS-IAS)’nın ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır (Başpınar, 2004).

1 Sevim, Ş, Çetinoğlu, T., & Kurnaz, N. (2006, Mayıs 15). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde Ab 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: Ab Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?. 7 Mart 2016, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/018/>

2 Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. Sayıştay Dergisi, 63, 51-63.7 Mart 2016, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der63m3.pdf>

Bu gelişmeleri takiben Almanya Muhasebe Standartları Komitesi, organizasyon yapısı Amerika’da standart düzenleyici FASB ile benzeşen, standart düzenleyici DSR-Alman Muhasebe Standartları Kurulu (Der Deutsche Standardisierungsrat)’nu kurmuştur. Bu kurulun amaçlarını Özkan ve Terzi (2010), konsolide finansal tablolarda ilkelerin uygulanması için standartların geliştirilmesi, muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerde Adalet Bakanlığı ile müzakere yapma, uluslararası muhasebe düzenleyici kurumlarda Almanya’yı temsil etme şeklinde açıklamaktadır.

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi’nin amaçları ise şu şekildedir;¹

- Konsolide finansal raporlamanın gerçekleştirilebilmesi için uygulama prensipleri hakkında açıklamalar geliştirmek,
- AB ve ulusal anlamda muhasebe yönetmelikleri hakkında öneriler geliştirmek,
- Federal Almanya Cumhuriyeti’ni uluslararası muhasebe ve finansal raporlama birimlerinde temsil etmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları yorumlamalarını geliştirmek,
- Muhasebe ve finansal raporlama kalitesini yükseltmek,
- Yukarıda belirtilen beş amaç için ilgili alanlarda eğitim seviyesini arttırmak.

1.4.Türkiye’de Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci

Türkiye’deki muhasebe uygulamalarını genel olarak Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu şekillendirmiştir. Ancak, vergi mevzuatında yer alan ağır cezai yaptırımlar ve emredici hükümler uygulamada vergi muhasebesi anlayışının yerleşmesine sebep olmuştur (Üstünel, 2003).

Türkiye Muhasebe Standartları Komisyonu 1990 yılında, muhasebe alanında birden fazla uygulamanın hakim olduğu Türkiye’de söz konusu uygulama farklılıklarına son verip, tek tip muhasebe standartları bütününe yürürlüğe geçmesi amacıyla kurulmuştur. Ardından, 09.02.1994 tarihinde TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) kurulmuş ve Türkiye Muhasebe Standartları Komisyonu görevini 1.No’lu yönerge ile bu kurula devretmiştir (Güney ve diğerleri, 2012).

¹ Organisation and Objectives. (b.t.). 7 Mart 2016, https://www.drsc.de/service/ueber_uns/ziele/index_en.php

Türkiye’deki muhasebe uygulamaları Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu doğrultusunda şekillense de, söz konusu kanun hükümlerinin bir takım ihtiyaçlara cevap vermediği durumlar olabilmektedir. Bu tarz durumlarda devreye yasal statüye sahip bazı kuruluşlar girmekte ve kendi yetki alanına giren kuruluşların ihtiyaçlarına yönelik çalışmalar düzenlemektedir (Başpınar, 2004). Kuruluşların ihtiyaçlarına yönelik çalışmalar yapan yasal statüye sahip bu kuruluşlardan biri de TMMOB’dir.

TMMOB, görevini devrettiği yıla kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standartı geliştirmiştir. Ancak, kurulun yayınladığı bu standartlar herhangi bir yaptırım gücünün bulunmaması sebebiyle benimsenememiştir.

TMMOB tarafından yayımlanan 19 adet Türkiye Muhasebe Standartı şu şekildedir (Başpınar, 2004);

- TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- TMS - 3 Nakit Akış Tabloları
- TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar
- TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenebilir Varlıklar
- TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi
- TMS -10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- TMS -11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- TMS - 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS-13 Stoklar
- TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
- TMS -16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
- TMS - 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
- TMS - 18- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
- TMS - 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

TMUDESK'in görevini devralan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ise 15.12.1999 yılında kurulmuştur. TMSK, TMUDESK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarını bir taslak olarak kabul edip, kişi ve kuruluşların eleştiri ve önerilerine açmış ve bu eleştiri ve öneriler doğrultusunda standartları güncelleyerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adı altında yayımlamıştır (Elitaş, 2014).

Bu doğrultuda TMSK, UFRS'yi bütün olarak olduğu şekliyle uygulanması kararını alarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB)'nden standartların telif hakkını almak suretiyle Türkçe'ye çevirmiş ve bu standartları Türkiye Muhasebe Standartları adı altında resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2007). Böylece, finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve dışında bugüne kadar 41 adet muhasebe standardı ve 14 adet finansal raporlama standardı yayımlanmıştır.

TMSK'ya üye veren kuruluşların başında Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı bulunmaktadır. Bu kurul adı geçen kuruluşlardan birer kişi ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği , Yüksek Öğretim Kurulu , Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve BDDK kuruluşlarından birer kişi olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır (Üstünel, 2003).

TMSK, 02.11.2011 yılına kadar standart oluşturma ve geliştirme faaliyetlerine devam etmiş olup, görevini Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'na devretmiştir. KGK, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bir kamu kurumu olarak kurulmuştur (Elitaş, 2014).

KGK, başbakanlıkla ilişkili idari özerkliğe sahip bir üst kurul olup, görevlerini şu şekilde açıklamaktadır;¹

- UMS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Söz konusu standartların oluşturulmasına ilişkin mevzuat çalışmaları yapmak,

¹ 12 Mart 2016 ,www.kgk.gov.tr/contents%5Cfiles%5CPdf%5CKGK_Brosur.pdf

- Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kurumlarını yetkilendirmek,
- Uygulama birliği, güven ve kalitenin sağlanması amaçlı kamu gözetimi faaliyetlerinde bulunmak,
- Muhasebe ve denetim standartlarının yayımlandığı uluslararası kuruluşlarda yapılan çalışmalarda kurumu temsil etmek ve görev almak,
- Standartların anlaşılabilmesine yönelik düzenlenen eğitim çalışmaları, konferans, kurs ve seminerlerde görev almak.

1.5.Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamalarının Tarihsel Süreci

Finansal raporlama sisteminin dünya bazında uyumlaştırılmasına yönelik çalışmaların başında IASC-Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Committee) gelmektedir. Söz konusu komitenin geçmişine bakıldığında, uluslararası çapta kabul gören bir muhasebe standartları setinin oluşturulmasına yönelik tartışmalar 1960 yılında başlamış olup, bu faaliyetin başında bir komitenin olması fikri ise Sydney’de 1972 yılında gerçekleşen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde gündeme getirilmiştir (Başpınar, 2004).

Bu tartışmalar, 1973 yılında bahsi geçen IASC’ın kurulması ile neticelenmiştir. Bu örgütün amacı, finansal raporlama faaliyetlerine uluslararası boyutta belirlenmiş bir standartlar bütünü getirmek, bu faaliyetlerin uyumlaştırılmasını sağlamak ve oluşturulan standartları tanıtip, standartların kullanımını sağlamaktır. Başka bir deyişle Akdoğan (2007) bu örgütün amacını “muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere uluslararası muhasebe standartlarının kullanımını yaygınlaştırmak” şeklinde açıklamıştır.

Bostancı (bt) benzer şekilde bu örgütün amacının “Uluslararası Muhasebe Standartlarını (International Accounting Standarts-IAS) üretmek ve kullanımını yaygınlaştırmak, muhasebe mesleğinin uluslararası platformda sağlıklı bilgiler üreten yapıya kavuşmasını sağlamak” olduğunu belirtmiştir. Bu amaçları gerçekleştirme hedefiyle IASC, 9 kurucu üyeden oluşmak üzere, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD’deki muhasebe alanında önde gelen muhasebe kurumları tarafından, kurulmuştur.

Örgüte üye muhasebe kurumlarının sayısı kuruluşta 97 olup, günümüzde 100'den fazla ülkede 2 milyarı aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla üye muhasebe kurumu bulunmaktadır. Örgütün Türkiye'den TMUD ve TÜRMOB olmak üzere, 2 üye kurumu bulunmaktadır (Başpınar, 2004).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 2000 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) haline getirilmiştir. Örgütün oluşturmakla yükümlü olduğu finansal raporlama standartları 2 setten oluşmaktadır.

Bu setlerden ilki Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS), standart oluşturma görevi IASB'a geçmeden önce, IASC tarafından oluşturulmuştur.

Finansal raporlama standartları setlerinden ikincisi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ise IASB'ın göreve geçmesinin ardından bu kurul tarafından oluşturulmuştur.¹

Mevcut durumda, 41 adet Uluslararası Muhasebe Standartı (IAS), 16 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standartı (IFRS) ve bu standartların yorumu niteliğindeki 21 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standartı yorumu (IFRIC Interpretation) ve 33 adet Uluslararası Muhasebe Standartı yorumu (SIC Interpretation) bulunmaktadır.²

Türkiye'de ise bu standartlar, IASB ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında, olduğu gibi Türkçe'ye çevrilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları adı altında resmi gazetede yayınlanmıştır (Akdoğan, 2007).

¹ Shamrock, S. E. (2012). IFRS and US GAAP: A comprehensive comparison. Hoboken, NJ: John Wiley.

² 30 Mart 2016 , <http://www.iasplus.com/en/standards>

BÖLÜM II. STOK KAVRAMI VE UNSURLARI

2.1 Stok Kavramı

İşletmeler satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelere ise stok denmektedir.

Başka bir deyişle Özmen (2012)'e göre, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla elde edindiği ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içinde nakde çevrilebilen varlıklarına stok denmektedir.

Ancak bu tanımda TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu Standartı ile çelişen bir husus karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu standartta göre, stokların bir sene içinde nakde çevrilmesi beklenmiyor olsa bile dönen varlık sayılabileceği belirtilmiştir. Bu durumda bu tarz stoklar raporlanırken raporlama dipnotlarında bu hususun belirtilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2014).

2.1.1 TMS-2 Açısından Stok Kavramı

TMS-2 Stoklar standardı, 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlanmıştır.

Standart için UFRS'de meydana gelen değişikliklere paralellik sağlaması amacıyla 6 adet güncelleme yapılmıştır. Bu güncellemeler;

1. 11/04/2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 38 sıra no'lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 78 sıra no'lu,
3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,
4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu,
5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 179 sıra no'lu,
6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu

tebliğler aracılığıyla yapılmıştır.¹

¹ Stoklar, 12 Mart 2016 , <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>.

TMS-2 Stoklar standartına göre stok; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Standartın yapmış olduğu stok tanımı çerçevesinde stok kalemini oluşturan alt kalemlere ulaşabilmek mümkündür. Öyle ki;

İşletmelerin;

-Satmak amacıyla satın aldığı varlıkları stokların **“153 Ticari Mallar”** kalemini,

-Üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği varlıkları stokların **“150 İlk Madde Malzeme”** kalemini,

-Satmak üzere ürettiği varlıkları stokların **“152 Mamuller”** kalemini,

-Satmak üzere ürettiği ancak üretimi tamamlanmamış varlıkları stokların **“151 Yarı Mamuller”** kalemini,

-Yan ürün, artık, hurda gibi varlıkları ise stokların **“157 Diğer Stoklar”** kalemini oluşturmaktadır.

Stokların diğer kalemleri ise, stok maliyetinin gerçeğe uygun değerinden yüksek olması durumunda ortaya çıkan **“158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)”** hesabı ve siparişi verilen stoklar için yapılan avans ödemelerinin kaydedildiği **“159 Verilen Sipariş Avansları”** hesabıdır.

2.1.1.1. TMS-2 Stoklar Standartı Dışında Kalan Unsurlar

TMS-2 madde 2’de açıklandığı üzere standart;

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürün stokları dışında kalan tüm stoklar için uygulanabilmektedir.

Öyle ki, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı madde 22'ye göre inşaat sözleşmesine ilişkin katılan gider ve elde edilen gelirler “tamamlanma yüzdesine” göre eşleştirilip, o dönemin finansal tablolarına gelir ve gider olarak yansıtılmaktadır. Yine, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürün stokları için stok standardı uygulanamamaktadır.

2.1.1.2. Stok Ölçümünde TMS-2 Stoklar Standardı Uygulayamayan Taraflar

TMS-2 madde 3'e göre, stok standartını stokların ölçümünde kullanamayan taraflar vardır. Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar, standart çerçevesinde ölçülememektedir. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, ortaya çıkan değer değişiklikleri, aynı dönemde kâr ya da zarar hesaplarına yansıtılır.

Stoklarını gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdıkları stoklar da standart kapsamında ölçülememektedir. Bu stoklarda meydana gelen değişiklikler, aynı dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Çünkü söz konusu aracılardan elde ettiği stoklar, yakın zamanda satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kâr elde etme ya da aracılık karı doğurma amaçlı edinildiğinden, gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirilir ve bu sebeple standartın sadece değerlendirme esaslarına tabi olmazlar.¹

2.2. Stok Unsurları

Tek Düzen Hesap Planı'na göre stoklar aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır;²

150 İlk Madde Malzeme

151 Yarı Mamuller

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

¹ TMS-2 Stoklar. (n.d.). 16 Mart 2016, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>.

² Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2003). Tek düzen muhasebe sistemi uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.

155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

156 Yoldaki Stoklar

157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

159 Verilen Sipariş Avansları

15 Stoklar Grubunu oluşturan 9 adet stok hesabını açıklayacak olursak;

2.2.1. 150 İlk Madde Malzeme Hesabı

Üretim ve diğer işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır. Bahsi geçen ilk madde, üzerinde değişim işlemi uygulanan ve üretilen unsurun bünyesini oluşturan maddelerdir. Bu noktada örnek verilecek olursa, bir ayakkabı üreticisinin ayakkabı üretiminde kullandığı kösele bir ilk madde unsurudur.

Yine “İlk Madde Malzeme Hesabı”nda izlenen, üretilen şeyin bünyesini oluşturmaya da üretilmesine katkı veren maddeler ise yardımcı malzemedir. Aynı zamanda, yine “İlk Madde Malzeme Hesabı”nda izlenen, mal ve hizmet üretimi sırasında tüketilen malzemelere işletme malzemesi, ürünün muhafaza edilmesini sağlayan, ürünün müşteriye ulaştırılması amaçlı bir defa kullanılan ve müşteriden geri alınması söz konusu olmayan maddelere ambalaj malzemesi, “İlk Madde Malzeme Hesabı” içinde yer alan bu 4 unsur dışında kalan ve işletme çalışmaları sırasında kullanılan maddelere ise diğer malzeme denmektedir (Sevilengül, 2014).

2.2.2. 151 Yarı Mamuller Hesabı

Bu hesapta, ilk madde malzemenin maliyeti dahil olmak üzere ilk madde malzemenin ürün haline gelmesi için katlanılan maliyetler izlenmektedir.

Başka bir deyişle bu hesap, üretimi henüz tamamlanmamış ürünlerin maliyetinden oluşmaktadır (Sevilengül, 2014). Bu ürünlerin üretimi tamamlandığında üretimi tamamlanan kısma isabet eden tutar “152 Mamuller” hesabına alınmaktadır.

2.2.3. 152 Mamuller Hesabı

İşletmenin satmak üzere ürettiği ve üretimi tamamlanmış ürünlerin maliyeti bu hesapta izlenmektedir.

2.2.4. 153 Ticari Mallar Hesabı

“152 Mamuller” hesabının niteliğinden farklı olarak, işletmenin üretmediği ve satmak üzere satın aldığı malların maliyetleri bu hesapta izlenmektedir. İşletme satın aldığı bu mallar üzerinde herhangi bir değişim yapmaksızın, direkt olarak satmaktadır.

2.2.4. 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı - 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti unsurları standart madde 19’da şu şekilde açıklanmıştır; *“Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.”*

Bu doğrultuda “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”, Tek Düzen Hesap Planında boş bırakılmış olup, hizmet işletmelerinde üretimi devam eden hizmetler ve üretim faaliyetleri tamamlanmış fakat geliri doğmamış stok niteliğindeki hizmet maliyetlerinin izlenmesinde Akdoğan, Sevilengül (2003) önerisi üzerine açılmıştır. Çünkü TMS-2, verilen hizmetle ilgili hasılatın gelir olarak kayıtlara alınmadığı durumlarda söz konusu hasılatla ilgili katlanılan hizmet üretim maliyetlerini stok hesabına yansıtmayı kabul etmektedir (TMS-2 madde 19).

2.2.5. 156 Yoldaki Stoklar Hesabı

156 kodlu hesap, Tek Düzen Hesap Planında boş bırakılmış olup Akdoğan ve Sevilengül'ün (2003) önerisi üzerine “Yoldaki Stoklar Hesabı” olarak kullanılabilir. Satın alım sonucu mülkiyeti hukuken işletmeye geçen, fakat işletme tarafından henüz teslim alınmamış stoklar bu hesapta izlenmektedir.

2.2.6. 157 Diğer Stoklar Hesabı

İlk madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallar dışında kalan stokların izlendiği hesaptır. Örneğin; bir işletmede ekonomik veya fiziksel sebeplerden dolayı değeri düşen mallar mevcut ise bu mallar ilgili “153 Ticari Mallar Hesabı” veya “152 Mamuller Hesabı”ndan çıkarılmak suretiyle “157 Diğer Stoklar Hesabı”na alınmaktadır (Sevilengül, 2014).

2.2.7. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

Stoklarda değer düşüklüğünün kesin olmaması durumunda ayrılan karşılık tutarı, hesabı alacaklandırmak suretiyle bu hesapta izlenmektedir.

2.2.8. 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı

Bir mal veya hizmeti isteme hakkını sağlamak amaçlı ödenen ve en nihayetinde mal veya hizmetin maliyetine dönüşecek olan tutarın izlendiği avans hesabıdır.

BÖLÜM III. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

3.1.Maliyet Kavramı ve Unsurları

3.1.1. Maliyet Kavramına Genel Bakış

Türk Dil Kurumu'nun yaptığı tanımlamada maliyet, üretimde bir mal elde edilinceye kadar katlanılan harcamaların toplamını ifade etmektedir. Harcanan değerler ise, işletmenin üretilen mal için katlandığı giderleridir. Başka bir deyişle, mal ve hizmetlerin belirlenen biçim ve niteliğe ulaşması için katlanılan giderlerin toplamı harcanan değerleri, yani maliyeti, oluşturmaktadır (Özmen, 2012).

Bu giderler, giderin içeriğine göre farklı bir şekilde sınıflandırılmakta ve bu gider sınıflarının toplamı da maliyeti meydana getirmektedir. Badem ve Özbek'e (2013) göre bir ürünün maliyeti, o ürünü ürün haline getirmek için katlanılan direkt ilk madde malzeme, genel üretim, direkt işçilik giderlerinden oluşmaktadır.

3.1.2. Maliyeti Oluşturan Unsurlar

3.1.2.1.Direkt İlk Madde Malzeme Gideri

Üretimde ve diğer işletme çalışmalarında kullanılmak üzere edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemenin izlendiği hesaba "İlk Madde Malzeme Hesabı" denmekte ve ilk madde üretime verildiğinde ise direkt ilk madde malzeme giderini meydana getirmektedir.

3.1.2.2.Direkt İşçilik Gideri

Direkt İşçilik Giderleri ise esas üretim gider yerleri ile ilişkili olup, belirli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine direkt olarak yüklenebilen işçilik giderleridir. Yani yardımcı üretim gider yeri dışında esas üretimin yapıldığı gider yerinde çalışan işçiler için katlanılan tüm giderler bu hesapta toplanmaktadır.

3.1.2.3.Genel Üretim Gideri

Genel üretim gideri kendi içinde sabit ve değişken genel üretim gideri olmak üzere ikiye ayrılmakla birlikte, TMS-2 Stoklar standardı ve VUK arasındaki en büyük farklardan biri iki uygulama arasında genel üretim giderinin bir parçası olan sabit genel üretim giderinin maliyetsel anlamda ele alınış biçimleri noktasında karşımıza çıkmaktadır.

TMS-2 Stoklar standartı 12 ve 13'üncü maddesine göre genel üretim giderlerini oluşturan kalemler aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir;

3.1.2.4.Değişken Genel Üretim Gideri

Dolaylı malzeme, dolaylı işçilik gibi, üretim miktarına bağlı olarak değişim gösteren üretim maliyetleridir.

3.1.2.5.Sabit Genel Üretim Gideri

Sabit genel üretim maliyetleri, üretim miktarına bağlı olarak değişim göstermeyen, genellikle sabit özellikteki dolaylı üretim maliyetleri ile üretim fabrikasının yönetimi ve idaresi ile ilgili meydana gelen maliyetlerdir.

3.1.3. TMS-2 Açısından Stok Maliyeti Unsurları

TMS-2 Stoklar standartının 10'uncu maddesine göre ise stok maliyeti;

-Tüm satın alma maliyetleri,

-Dönüştürme maliyetleri,

-Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.

3.1.3.1.Tüm Satın Alma Maliyetleri

VUK'nın 274'üncü maddesinde satın alınan malların maliyetine nelerin dahil edilip edilmeyeceği konusunda herhangi bir belirleme yapılmamış olup, stokların maliyet bedeliyle değerlendirileceği açıklanmıştır.

VUK madde 262'de açıklanan stok satın alma maliyet bedeli, genel ve geniş bir tanımdır. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemeler ile bu ödemelere ilişkin olarak yapılan tüm giderlerin toplamıdır. Ancak standartta, satın alma maliyetine nelerin dahil edildiği madde madde açıklanmış olup, bu açıklamalar mevzuata göre bir takım farklılıklar içermektedir.

TMS-2 11'inci maddeye göre stokların satın alma maliyeti, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere stokların maliyetlerini oluşturan satın alma maliyetleri ile kastedilen, üretimde kullanılacak olan direkt veya endirekt malzeme yani ilk madde malzeme stoklarıdır.

Tanımda sözü geçen “firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç” hususunu açıklırsanız; bir malın edinilmesi aşamasında ortaya çıkmasına rağmen alışta ödenen Katma Değer Vergisi (KDV) , tahsil edilen KDV tutarından indirilerek geri alınacağından maliyete eklenmemektedir (Sevilengül, 2014). Öyle ki, firma satın aldığı stoka karşılık satın alma sırasında KDV ödemesinde bulunsun bile, mal veya hizmet satışı sırasında da karşı taraftan KDV elde edecek, alışlarda ödenen KDV tutarı, satış sırasında ele geçen KDV tutarından indirilecek, atıl kalan KDV ise gelecek dönemlerde indirilmek üzere devredecektir.

Aynı zamanda TMS-2 11’inci maddeye göre, satın almada yapılan ticari iskonto ve buna benzer diğer indirimler satın alma maliyetinin tespit edilmesinde maliyetten indirim konusu yapılmaktadır. Dolayısıyla satın alınan stok maliyetinden indirim tutarı düşülmeli ve stokun maliyeti indirim tutarından sonra kalan tutar olmalıdır.

Aynı zamanda, stokun “edinme” aşaması bitip “elde tutma” aşaması başladığında maliyet yüklemesi durdurulmaktadır. Ancak elde tutulan bu stokun yeni bir duruma ve konuma getirilmesi için yapılan bir harcama söz konusu ise bu harcamalar maliyete alınacaktır (Sevilengül, 2014).

Bu iki durum bir örnekle açıklanacak olursa;

Örnek 1: Araba üretiminde kullanılacak 200 m2 cam plaka X işletmesinin sürekli olarak mal alımında bulunduğu Y firmasından KDV hariç 75.000,00 TL’ye alınmıştır. Buna bağlı olarak Y firması X firmasına matrah üzerinden %20 iskonto uygulayacaktır. X firması satın aldığı cam plakayı KDV dahil 400,00 TL taşıma ücreti ile deposuna alacaktır. İşletmenin depo için ödediği kira ücreti 1.000,00 TL ise cam stoku işletmenin finansal durum tablosunda aşağıdaki tutarla raporlanacaktır;

-İskonto:(75.000,00 TL* 0,2=)15.000,00 TL

-(75.000,00 TL - 15.000,00 TL=) 60.000,00 TL

-Taşıma ücretinin maliyete yüklenecek kısmı:(400,00 TL/1,18=) 339,00 TL

-Stok satın alma maliyeti:(60.000,00 TL+339,00 TL=) 60.339,00 TL olacaktır.

Bahsedildiği üzere TMS-2 madde 11'in açıklaması doğrultusunda; iskonto tutarı satın alma bedelinden düşülecek, vergi idaresinden geri alınabilecek KDV tutarı maliyete eklenmeyecek ve nakliye maliyeti, stok henüz depoya alınmadığından katlanılan bir harcama niteliğinde olduğundan, satın alma maliyetine eklenecektir. Ancak stok için katlanılan 1.000,00 TL depo kirası stok maliyetine dahil edilmeyecektir. Çünkü satın alınan stok için katlanılan depo kirası, stok depoya alındıktan sonra ortaya çıkan bir harcama niteliğindedir.

Başka bir deyişle stokun "edinme" aşaması bitip "elde tutma" aşaması başladığında maliyet yüklemesi durdurulmaktadır. Ancak elde tutulan stokun yeni bir duruma ve konuma getirilmesi için yapılan bir harcama söz konusu ise bu harcamalar maliyete alınacaktır (Sevilengül, 2014). Örneğin, stok üretimde kullanılmak üzere başka bir depoya alınacak ise stokun depoya alınması için katlanılan tüm nakliye giderleri maliyete dahil edilecektir.

3.1.3.1.1. Vadeli ve Kredili Stok Edinimi Durumları

Stokların elde edilmesinde katlanılan bir başka harcama ise, işletmenin bu stoku kredi yoluyla elde etmesinden ortaya çıkan faiz, komisyon ve kur farkı giderleridir. Vergi mevzuatına göre bu giderleri stokun maliyetine dahil etmek doğru iken, Stoklar standartı (TMS-2) ve Borçlanma Maliyetleri standartına (TMS-23) göre bu giderler stok ancak "Özellikli Varlık" ise varlığın maliyetine dahil edilebilmektedir.

TMS-2 madde 18'de bu durum şu şekilde açıklanmaktadır; *"Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir."* 238 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde bu durum şu şekilde açıklanmaktadır; *"Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkün bulunmaktadır. İşletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır .Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak*

kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya düşen kısmı maliyete ekleyebileceklerdir.”

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, standart vadeli stok ediniminde ödenen vade farkını stok maliyetine dahil etmezken, vergi mevzuatı bu durumu işletmenin kendi tercihi bırakmıştır.

İşletme, satılabilir duruma getirilmesi uzun süreyi gerektirdiğinden özellikli varlık sayılabilecek stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerini (finansman giderlerini) stokun maliyetine dahil edebilmektedir (TMS-2 madde 17). Özellikli varlık, tek düzen hesap planında “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı”nda yer almakta ve varlık kullanılmaya hazır hale gelene kadar katlanılan borçlanma maliyetleri bu hesaba kaydedilmek suretiyle malın maliyetine dahil olmaktadır.

Örnek 2: TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standartına göre, X İşletmesi tarafından yapılmakta olan bir bina için satın alınan demir plakaya 60.000,00 TL vade farkı ödenmiştir. Bu durumda standartın gösterdiği kayıt şu şekildedir;

1	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 102 Bankalar	60.000,00	60.000,00
----------	--	-----------	-----------

Ancak özellikli varlık dışında vadeli stok edinimi söz konusu ise, vade farkı tutarı stok maliyetine dahil edilmeyecek ve doğrudan giderleştirilecektir (TMS-2 madde 18). TMS ve VUK uygulama farklılıklarından biri de bu noktada gözümüze çarpmaktadır.

Bu durum bir örnekle açıklanacak olursa;

Örnek 3: X işletmesi 20.000,00 TL’lik ilk madde malzemeyi 3 ay vadeli olarak satın almıştır. %18 KDV peşin olarak ödenmiştir. Stokun vade sonu değeri 24.000,00 TL’dir. Bu durumda standartın gösterdiği kayıt;

Vade Farkı: (24.000,00-20.000,00=) 4.000,00 TL

Aylık Vade Farkı Tutarı: (4.000,00/3=)1.333,00 TL

1	150 İlk Madde Malzeme	20.000,00	
	191 İndirilecek KDV	3.600,00	
	328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	4.000,00	
	100 Kasa		3.600,00
	320 Satıcılar		24.000,00
2	780 Finansman Giderleri	1.333,00	
	328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri		1.333,00
	-3 Ay Boyunca Yapılacak Kayıt-		

VUK'nın gösterdiği kayıt;

1	150 İlk Madde Malzeme	24.000,00	
	191 İndirilecek KDV	3.600,00	
	100 Kasa		3.600,00
	320 Satıcılar		24.000,00

Bu işlemde standarta göre, dönem sonu gelir tablosuna 4.000,00 TL finansman gideri yansıyacaktır. Ancak VUK'ya göre oluşturulan gelir tablosunda bu satın alımla ilgili herhangi bir finansman gideri, vade farkı tutarı maliyete alındığından, ortaya çıkmayacak, mal satılmadığı takdirde ödenen vade farkı ile ilgili bir tutar dönem sonu gelir tablosuna yansımayacaktır. Bu durum, standartlara göre hazırlanan finansal tablolarda VUK'ya göre 4.000,00 TL'lik fazladan bir gider gözükmesine sebebiyet verecektir.

Aynı zamanda standarta göre yapılan kayıta vade farkının erken ödenmesi durumu meydana gelirse, uygulanacak kasa iskontosunda vade farkında denk gelen iskonto kaydı, "151 İlk Madde Malzeme Hesabı" kullanılarak değil, "780 Finansman Giderleri Hesabı"nın düzeltilmesi suretiyle yapılacaktır (Akın ve Kurşunel, 2010).

Vadeli olarak alınan stok satıldığında, standartlara göre oluşturulan gelir tablosunda satılan malların maliyeti VUK'ya göre oluşturulan tabloda daha düşük gözükcek ve geçmiş dönemlerde iki uygulama arasında meydana gelen geçici fark eşitlenmiş olacaktır.

3.1.3.2.Dönüştürme Maliyetleri

TMS-2 Stoklar standardı madde 12'ye göre stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkisi olan maliyetleri içermektedir. Yani, işletme daha önceden satın aldığı stoku üretimde kullanmaya başladığı an üretim için katlandığı maliyetlere dönüştürme maliyeti denmektedir.

Aynı maddeye göre, söz konusu maliyetler ilk madde malzemenin mamul haline gelmesi amacıyla katlanılan, sistematik bir şekilde dağıtılan sabit ve değişken tutarları da içermektedir. Bu açıklamadan, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayrımı yapıldığı ve bu giderlerin “sistematik” bir şekilde üretime göre dağıtıldığı ve buna bağlı olarak da standartın “ Normal Maliyet” yöntemini benimsediği sonucu çıkarılmaktadır.

3.1.3.3.Diğer Maliyetler

TMS-2 madde 15 gereği, diğer maliyetlerin stok maliyetine dahil edilmesi durumu, stokların ancak mevcut konum ve duruma getirildikleri taktirde söz konusu olabilmektedir. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım ve geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olacak, aksi taktirde bu harcamalar doğrudan gider olarak yazılacaktır.

Giderlerin oluştuktan sonra işletmenin ürettiği mamullere nasıl yüklendiği bir örnekle gösterilecek olursa;

Örnek 4: İşletmenin Mayıs ayında ürettiği X mamulü için katlandığı giderler aşağıdaki gibidir;

-Direkt İlk Madde Malzeme Gideri:1.000,00 TL

-Direkt İşçilik Gideri:2.000,00 TL

-Genel Üretim Gideri:500,00 TL

-Malın üretimi tamamlanmıştır.

Not: Sabit genel üretim gideri VUK'daki şekliyle tam tutardan dikkate alınmıştır.

1	151 Yarı Mamuller	3.500,00	
	711 Direkt İlk Madde Malzeme		1.000,00
	Gideri Yansıtma Hesabı		
	721 Direkt İşçilik		2.000,00
	Gideri Yansıtma Hesabı		
	731 Genel Üretim		500,00
	Gideri Yansıtma Hesabı		
2	152 Mamuller	3.500,00	
	151 Yarı Mamuller		3.500,00
3	711 Direkt İlk Madde Malzeme	1.000,00	
	Gideri Yansıtma Hesabı		
	721 Direkt İşçilik	2.000,00	
	Gideri Yansıtma Hesabı		
	731 Genel Üretim	500,00	
	Gideri Yansıtma Hesabı		
	710 Direkt İlk Madde		1.000,00
	Malzeme Gideri		
	720 Direkt İşçilik Gideri		2.000,00
	730 Genel Üretim Gideri		500,00

Birinci kayıta; daha önceden oluşan işçilik, ilk madde malzeme ve genel üretim giderleri bu gider hesaplarının yansıtmasıyla alacak hesabına yer almakla birlikte, malın henüz üretimi tamamlanmadığı için oluşan bu giderler “151 Yarı Mamuller Hesabı”nın borcuna kaydedilmiştir.

İkinci kayıta; malın üretimi tamamlandığından dolayı daha önceden “151 Yarı Mamuller Hesabı”nda yer alan mala isabet eden tutar “152 Mamuller Hesabı”na aktarılmıştır.

Üçüncü Kayıt ise dönem sonlarında yapılan bir kayıt olarak karşımıza çıkmaktadır. 711, 721, 731 no.lu yansıtma hesapları 710, 720, 730 no.lu hesaplar ile kapatılmıştır. Bu giderler mal satılmadan gelir tablosuna yansımayacaktır.

TMS-2 ve VUK'nın üretilen malın maliyetine dahil ettiği gider unsurları arasındaki en büyük fark, VUK'nın üretim kapasitesinin tamamı kullanılsın ya da kullanılsın, sabit genel üretim giderinin tamamını üretilen malın maliyetine dahil etmesinden, TMS-2'nin ise kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderini malın maliyetinden ayrı tutmasından kaynaklanmaktadır.

Ancak işletmenin tam kapasite altında çalıştığı hallerde sabit genel üretim giderinin tamamını üretilen malın maliyetine yüklenmesi, üretilen malın birim maliyetinde yanılsamalara yol açacaktır.

Öyle ki işletmenin normal kapasite altında çalıştığı durumlarda, üretilen mal maliyeti normal kapasiteye yakın çalıştığı zamanlara göre yüksek gözükecek ve işletme ortaklarının ve yöneticilerinin yanlış kararlar almasına yol açabilecektir.

3.2 Maliyetlerin Oluşturulması

Maliyet yöntemlerinden önce üretim işletmelerinde ortaya çıkan gider unsurlarının ürün maliyetlerine nasıl yüklendiği konusuna değinmek uygun olacaktır. Öyle ki üretilen ürünün gider unsurlarının tam olarak belirlenmesi, bu giderlerin çeşitli yöntemlerle dağıtım esasına göre yapılmaktadır. İmalat işletmelerinde mamul veya hizmetin fiilen üretildiği ve esas üretim gider yerleri adıyla anılan teknik birimler olduğu gibi, söz konusu mamul veya hizmetin üretilmesine katkı veren, yardımcı üretim gider yerleri ve ürünlerin üretilmesine hizmet veren hizmet gider yerleri de bulunmaktadır.

Yardımcı üretim gider yerleri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin ürün maliyetine yüklenmesi gerekmektedir. Ardından esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o serviste üretilen mamul ve hizmetlere dağıtılması aşamasına geçilmektedir (Akdoğan, 2000).

3.2.1.Maliyetlerin Oluşturulmasında İzlenen Aşamalar

Giderlerin dağıtılarak ürün maliyetlerinin oluşturulması faaliyeti üç aşamada gerçekleşmektedir;

1. Gider Çeşitlerinin Gider Yerlerine Dağıtılması Aşaması,
2. Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması Aşaması,

3. Dağıtım Sonrası Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Mamullerin Maliyetine Yüklenmesi Aşaması.

Bu aşamalar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.¹

3.2.1.1. Gider Çeşitlerinin Gider Yerlerine Dağıtılması Aşaması

Birinci aşamada; direkt giderler olan direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik giderlerinin hangi gider yerine ne kadar düştüğü bu giderler direkt özellikte olduğundan dolayı belli olmakta ve herhangi bir yönetime bağlı kalınarak dağıtılmamaktadır. Ancak, endirekt giderlerin (bakım onarım gideri, elektrik gideri vb.) hangi gider yerine ne oranla isabet ettiğinin bulunması çeşitli yöntemler ile yapılmaktadır.

3.2.1.2. Yardımcı Üretim Ve Hizmet Gider Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması Aşaması

İkinci aşamada ise, yardımcı gider yerlerindeki giderler en uygun dağıtım anahtarı ile esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Birinci aşamada bulunan esas üretim gider yerleri ile ikinci aşamada bulunan esas üretim gider yerlerinin yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinden aldığı pay toplanır. Böylece esas üretim gider yerlerine isabet eden giderler belirlenmiş olmaktadır.

3.2.1.3. Dağıtım Sonrası Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Mamullerin Maliyetine Yüklenmesi Aşaması

Gider dağıtımının üçüncü aşamasında ise, esas üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerinde üretilen mamullere düşen kısmı hesaplanmakta ve ürünlerin maliyetlerini oluşturan giderler belirlenmektedir.

3.2.2.Ortak Ürün Kavramı

Dağıtım sonrası esas üretim gider yerlerinde oluşan giderlerin mamul maliyetine yüklenmesi aşamasında karşımıza “ortak ürün” kavramı çıkmaktadır. Öyle ki bir işletme aynı üretim döneminde aynı üretim işlemi veya işlemleri sonucu ana ürün olarak ele alınacak ortak ürünler üretebilmektedir. Bu ürünler, aynı üretim işlemi sonucu ortaya çıkıp değerleri eş düzeyli olduğundan giderleri de ortaktır. Söz konusu ortak ürünlerin üretiminde ayrılma noktasına kadar yapılan giderlere birleşik giderler denir (Akdoğan, 2000).

¹ Akdoğan, N. (2000). Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çünkü, ortak ürünler birleşik maliyetlere aynı anda maruz kaldığından birleşik maliyetler doğası gereği bölünemez niteliktedir (Gersil ve Dedeoluk, 2015). Ortak ürünler üretimde ayrılma noktasından sonra ek giderlere tabi tutulduktan sonra satışa hazır hale gelmektedir (Öztürk, 2002).

3.2.3.Ek Gider, Birleşik Gider, Ayrılma Noktası Kavramları

Bu noktada ek gider, birleşik gider ve ayrılma noktası kavramlarını açıklamak uygun olacaktır. Ortak ürün ve yan ürünlerin tek tek belirlenebildikleri üretim anına ayrım noktası, en az iki veya daha fazla mamulün elde edilebilmesi için ilk madde ve malzemenin üretime bağlı tutulduğu, ayrım noktasına kadar gerçekleşen üretim aşamalarının toplam maliyetine ise birleşik gider denmektedir.

Ayrım noktasının ardından her bir ürünün nihai halini alması için katlanılan maliyetlere ise ek gider denmektedir (Gersil ve Dedeoluk, 2015).

3.2.4.Standartlarda Ortak Ürün Kavramı

TMS-2 madde 14'e göre; üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün üretilmekte ve üretilen ürünlerde her ürünün ana ürün olduğu ortak ürün, ana ürün ve yan ürünler olabilmektedir. Standarta göre birleşik giderin ortak ürünlere dağıtımında herhangi bir yöntem kesin olarak şart koşulmamış olsa da, tek tek her ürün maliyetinin ayrı ayrı belirlenemediği durumlarda birleşik giderlerin ortak ürünler arasında dağıtımının mantıklı bir temele dayanması gerektiği belirtilmiştir. Önerilen, dağıtımın nispi satış değerlerine göre yapılabileceği şeklindedir (TMS-2 madde 14).

3.2.5.Ortak Ürünlerde Maliyet Hesaplama

Birleşik giderlerin ortak ürünler arasındaki dağıtımında aşağıdaki yöntemler uygulanabilmektedir.

3.2.5.1.Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yöntemde, toplam birleşik gider, üretim miktarı toplamına bölünerek tek bir ortak ürüne düşen birleşik gider payı bulunmaktadır. Ardından birim başına düşen birleşik gider, ortak ürünlerin üretim miktarları ile çarpılır ve her bir ortak ürünün maliyeti bulunur.

Bu yönteme göre tüm ortak ürünlerin birim birleşik gideri, toplam birleşik giderin toplam ortak ürün miktarına bölünmesi sebebiyle eşit çıkmaktadır. Dolayısıyla bu yöntem satış fiyatları birbirine yakın ortak ürünler için pratik bir yöntem olmakla birlikte, satış

fiyatları birbirinden çok farklı ortak ürünler için elverişli bir yöntem değildir. Aynı zamanda işletmede farklı fiziksel ölçülere sahip ortak ürünler mevcut ise, her ürüne aynı birim birleşik giderin paylaştırıldığı bu yöntem işletme için uygun bir yöntem olmaktan çıkmaktadır (Öztürk, 2002).

3.2.5.2.Katsayı Yöntemi

Bu yöntemde her bir ortak ürün için çeşitli katsayılar belirlenir. Her bir ortak ürünün üretim miktarı o ürün için belirlenen katsayı ile çarpılır ve böylece ortak ürünler eşdeğer bir konuma getirilmiş olur. Ardından birleşik gider, bulunan eşdeğer mamul miktarına bölünerek ortak mamullerin birleşik giderden alacağı pay belirlenmiş olur (Gersil ve Dedeoluk, 2015).

Katsayı yönteminin dezavantajı, belirlenen katsayıdaki herhangi bir yanlışlığın aynı değerdeki ürün miktarının olması gerekenden farklı çıkmasına sebep olabilmesidir (Öztürk, 2002).

3.2.5.3.Piyasa Değerini Esas Alan Yöntemler

3.2.5.3.1.Satış Hasılatı Yöntemi

Uygulama olarak en sık rastlanan bu yöntemde, birleşik ürünlere birleşik giderlerden taşıyabilecekleri kadar bir pay verilmekte ve ürünlere sağlayacakları gelir oranında gider yüklemesi yapılmaktadır (Kılıç, 2006).

Bu yöntemin dezavantajına bakılırsa, ortak ürünün maliyeti sağlayacağı gelir kadar fazla olmayabilmektedir. Dolayısıyla, maliyeti düşük satış geliri yüksek ortak ürünlere sahip işletmelerde ürüne sağlayacağı gelir oranında birleşik gider payı verilmesi elverişli bir yöntem değildir.

3.2.5.3.2.Net Satış Hasılatı Yöntemi

Ayrılma noktasından sonra ortak ürünler için çeşitli maliyetlere katlanmak gerekebilmektedir. Bu durum göz önüne alındığında, satış hasılatı yöntemi yanlış sonuçlar doğurabilecektir. Çünkü birleşik maliyetin ortak ürünlere dağıtılmasında öncelikle düşünülmesi gereken konu ayrılma noktasındaki satış tutarıdır (Kılıç, 2006).

Satış hasılatı yöntemi, ayrılma noktasındaki birleşik maliyetin karşılığında, ayrılma noktasından sonra katlanılan ek giderlerin ardından ulaşılan satış tutarını ele almaktadır.

Yani, satış hasılatı yönteminde ele alınan satış geliri tutarı, ayrılma noktasından sonra katlanılan ek giderlerin ardından tamamlanan ürünün geliridir. Net satış hasılatı yönteminde farklı olarak, ürün için ayrılma noktasındaki satış fiyatı baz alınmaktadır. Ancak o ürün için ayrılma noktasında bir satış fiyatı belli değilse, ortak ürünlerin satış gelirinden ortak ürünler için katlanılan ek giderler düşüldükten sonra net satış değerine ulaşılır. Ardından, birleşik gider net satış değerine bölündükten sonra birim birleşik gider payı bulunmuş olur. Böylece ortak ürünler miktarlarına göre bulunan birleşik gider payı ile çarpılarak maliyetlenmiş olur (Akdoğan, 2000).

3.2.6. Standartlarda Yan Ürün Kavramı

Üretim işletmelerinde üretim sırasında işletmenin esas üretmeyi amaçladığı mamul meydana gelirken, mamulle beraber işletmenin esas amacı dışında başka ürünler de kendiliğinden üretilmektedir.

Söz konusu işletmenin esas üretmeyi amaçladığı ürünler dışında kalan, miktar ve değer olarak ana ürünlerden çok daha az olan bu ürünlere yan ürün denmektedir (Öztürk, 2002). TMS-2 madde 14'e göre, üretim aşamasında meydana gelen bu yan ürünler genellikle yapıları gereği önemsiz olup, böyle bir durum söz konusu ise bu ürünler net gerçekleşebilir değerleri üzerinden ölçülmekte ve bulunan değer ana ürünün maliyetinden çıkarılmaktadır.

Böylelikle, yan ürünlerin değerinin ana ürünlerden az olması sebebiyle, ana ürünün kaydedilecek değeri gerçek maliyetinden önemli derecede farklılık meydana getirmeyecektir.

Yan ürünün değer olarak esas üründen az olmasının kıstası, yan ürünün ana ürünlerin toplam değerinin %10'u veya daha az değerli olması ve miktar olarak ana üründen çok daha az olmasıdır. Söz konusu ürün bu kıstasa uyuyor ise, yan ürün olarak kabul edilebilmektedir.

Tablo 1. Ana Ürünlere Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Yan Ürünler

ANA ÜRÜN	YAN ÜRÜN
Linyit Kömürü	Kömür Katranı, Amonyum Tuzu
Kırmızı Et, Beyaz Et	Kemik
Demir	Kok
Kok	Amonyak, Hafif Yağ, Ham Katran
Ayçiçek Yağı	Küspe
Mobilya	Tahta Parçaları
Tekstil Ürünleri	İplik Artıkları

Tablo 1.'de görüleceği üzere, ana ürün işletmenin üretmeyi amaçladığı ürünler olmakla birlikte, yan ürün ana ürün üretimine bağlı olarak kendiliğinden meydana gelen ürünlerdir.

Öyle ki, işletmenin üretmeyi amaçladığı demir üretimine bağlı olarak meydana çıkan kok bir yan ürün olabildiği gibi, işletmenin üretmeyi amaçladığı bir ana ürün olarak da karşımıza çıkabilmektedir.

Böylece kok ana ürününe bağlı olarak da amonyak, hafif yağ ve ham katran yan ürünleri ortaya çıkabilmektedir. Yani bir ürün, işletmenin üretim amacına göre ana ürün olabildiği gibi yan olarak da karşımıza çıkabilmektedir.

Bu noktada yan ürün ile atık ve hurda arasındaki farkı belirtmek gerekmektedir. Atık ve hurdanın belirli bir piyasa değeri var ise, söz konusu atık ve hurda hiçbir işleme tabi tutulmaksızın direkt olarak satılmaktadır. Ancak, yan ürünler ortak ürünlerin ayrılma noktasından sonra çeşitli işlemlere tabi tutulmakta ve az da olsa belirli bir maliyete yol açmaktadır.

3.2.6.1 Yan Ürünlerde Maliyet Hesaplama

Yan ürünlerin maliyetinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler aşağıdaki gibidir.¹

3.2.6.1.1. Yan Ürünlere Maliyetten Pay Verilmesini Esas Alan Yöntemler

3.2.6.1.1.1. Brüt Satış Hasılatı Yöntemi

Bu yöntemde yan ürünün satış değeri üzerinden hareket edilmektedir. Öyle ki, yan ürünler birleşik maliyetlerden kendi satış fiyatı kadar pay almakta, kalan tutar ise ana ürünlerin maliyetini oluşturmaktadır. Örneğin; birleşik maliyetin 100.000,00 TL, yan ürünün satış fiyatının ise 10.000,00 TL olduğunu varsayarsak, yan ürünün maliyeti 10.000,00 TL, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise $(100.000,00 - 10.000,00 =) 90.000,00$ TL olacaktır.

3.2.6.1.1.2. Net Satış Hasılatı Yöntemi

Bu yöntemde, ortak ürünler için brüt satış hasılatı yönteminde yapıldığı gibi, satış değeri üzerinden hareket edilmekte ancak yan ürün için ayrılma noktasından sonra katılan ambalajlama, pazarlama, taşıma giderleri gibi ek giderler de hesaba katılmaktadır.

¹ Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2000). Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öyle ki, birleşik maliyetin 100.000,00 TL, yan ürünün satış fiyatının 10.000,00 TL, yan ürünün satışa sunulması için katlanılan ek giderlerin 1.500,00 TL olduğu varsayılır ise, yan ürünün maliyeti net satış hasılatı olan $(10.000,00 - 1.500,00 =)$ 8.500,00 TL, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise $(100.000,00 - 8.500,00 =)$ 91.500,00 TL olacaktır.

3.2.6.1.1.3. Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi

Bu yöntemde ise net satış hasılatı yöntemine ek olarak, yan ürün için beklenen kâr tutarı hesaba katılmakta, satış fiyatından hem kâr tutarı hem de yan ürünü satışa hazır hale getirmek için katlanılan ek giderler de düşülmektedir.

Bulunan bu tutar yan ürünün maliyetini oluşturmakta, birleşik maliyetten yan ürünün maliyetini oluşturan bu tutar düşüldükten sonra bulunan tutar ise, ana ürüne yüklenecek maliyeti oluşturmaktadır.

Örneğin; birleşik maliyetin 100.000,00 TL, yan ürünün satış fiyatının 10.000,00 TL, yan ürünün satışa sunulması için katlanılan ek giderlerin 1.500,00 TL, yan ürün için kâr tutarının 1.000,00 TL olduğu varsayılır ise, yan ürünün maliyeti $(10.000,00 - 1.500,00 - 1.000,00 =)$ 7.500,00 TL, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise $(100.000,00 - 7.500,00 =)$ 92.500,00 TL olacaktır.

3.2.6.1.1.4. Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi

Bu yöntemde yan ürünün maliyetini belirlemek için, ürünün başka bir yerden satın alınması halinde ödenecek tutar baz alınmaktadır. Böylelikle, yan ürünün maliyetini tedarik değeri oluşturmakta, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise birleşik maliyetten tedarik değerinin düşülmesi sonucu bulunan değer olarak karşımıza çıkmaktadır. Tedarik değerinin bulunmasında halihazırdaki piyasa satış fiyatları temel alınmaktadır. Örneğin; birleşik maliyetin 100.000,00 TL, yan ürünün tahmini piyasa satış fiyatı 9.000,00 TL ise, yan ürünün maliyeti 9.000,00 TL, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise $(100.000,00 - 9.000,00 =)$ 91.000,00 TL olacaktır.

3.2.6.1.2. Yan Ürünlere Maliyetten Pay Verilmemesini Esas Alan Yöntem

Bu yöntemde, yan ürünün maliyeti hiçbir şekilde ana ürünlere dağıtılacak maliyet tutarını etkilememektedir. Öyle ki, yönteme göre yan ürünün net satış geliri yan ürünün maliyetini oluşturmakta, ancak bu tutar birleşik maliyet tutarından düşülmemektedir.

Örneğin; birleşik maliyetin 100.000,00 TL, yan ürünün satış fiyatının 10.000,00 TL, yan ürünün satışa sunulması için katlanılan ek giderlerin 1.500,00 TL olduğu varsayılır ise, yan ürünün maliyeti net satış hasılatı olan $(10.000,00 - 1.500,00 =)$ 8.500,00 TL olacak, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise değişmeyecek ve birleşik maliyet toplamı olan 100.000,00 TL olarak ele alınacaktır.

3.2.6.1.3. TMS-2'ye Göre Yan Ürün Maliyetinin Hesaplanması

TMS-2 madde 14'e göre yan ürünler, genel olarak yapıları itibarıyla önemli değildir. Böyle bir durum söz konusu ise, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülecek ve bulunan tutar ana ürünün maliyetinden düşülecektir.

Böylelikle, yan ürün değerinin ana ürünlerden az olması sebebiyle, ana ürünün kaydedilecek değeri gerçek maliyetinden önemli derecede farklılık meydana getirmeyecektir.

Yani standartta göre, yan ürünün maliyetini net gerçekleşebilir değeri belirlemekte ve bu tutar birleşik maliyetten düşüldükten sonra ana ürüne dağıtılacak maliyet tutarı bulunmaktadır.

Örneğin; birleşik maliyetin 100.000,00 TL, yan ürünün satış fiyatının 10.000,00 TL, yan ürünün tamamlama maliyetinin 1.000,00 TL, satış giderlerinin 1.200,00 TL olduğu varsayılır ise, yan ürünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri olan $(10.000,00 - 1.000,00 - 1.200,00 =)$ 7.800,00 TL olacak, ana ürünlere yüklenecek maliyet ise değişmeyecek ve birleşik maliyet toplamı olan $(100.000,00 - 7.800,00 =)$ 92.200,00 TL olarak ele alınacaktır.

3.3.Maliyet Yöntemleri

Maliyetin kapsamına göre maliyet yöntemleri kendi içinde beşe ayrılmaktadır. Bu yöntemler;

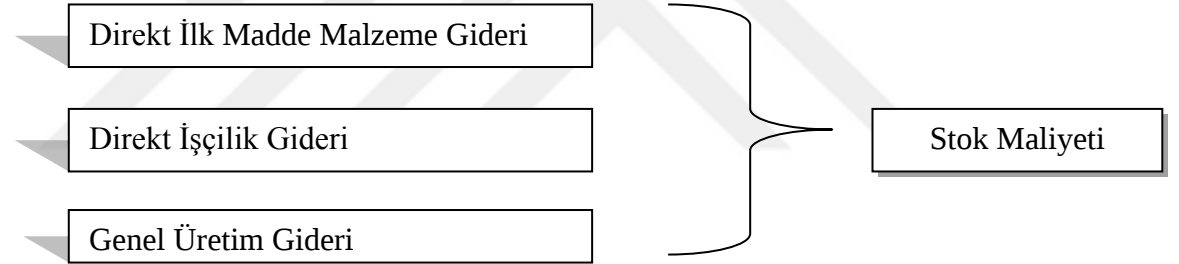
- Tam Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Asal Maliyet Yöntemi

-Süper Değişken Maliyet Yöntemi'dir.

Bu maliyet yöntemlerine bakıldığında TTK Geçici Madde 1 hükümlerine göre; standartlara bağlı kalması gereken sermaye şirketleri ile bu şirketlerin konsolidasyon kapsamına giren iştirakleri, halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamındaki diğer işletmeler, bankalar ile bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketlerinin “**Normal Maliyet Yöntemi**”, vergi mevzuatına göre kayıt tutan şirketlerin ise “**Tam Maliyet Yöntemi**”ni benimsediği görülmektedir. Ancak bu maliyet yöntemlerinden farklı olarak, uygulamada başka maliyet yöntemleri de bulunmaktadır.

3.3.1.Tam Maliyet Yöntemi

Tablo 2. Tam Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Meydana Getiren Gider Unsurları



Tam Maliyet Yönteminde tüm maliyet unsurları, kapasitenin tamamı kullanılsın ya da kullanılsın, malın maliyetine dahil edilmektedir. Dolayısıyla, işletmenin düşük kapasite çalıştığı durumlarda, maliyete yüklenen sabit genel üretim gideri her kapasite üretimde sabit kalacağından, birim maliyete düşen pay artacaktır. Bu sebeple, Tam Maliyet Yönteminde kapasite kullanım oranı ile birim maliyeti ters orantılıdır.

Bu durum bir örnekle açıklanacak olursa;

Örnek 5: X İşletmesi'nin normal kapasitesi 100 birim, Kasım ayı kapasite kullanımı ise 50 birimdir. Tam Maliyet Yöntemini uygulayan bu işletmenin sabit genel üretim gideri 1.000,00 TL ise 50 birim üretimde birim maliyet;¹

1.000,00 / 50=20,00 TL olacaktır.

¹ Üretim gideri olarak yalnızca sabit genel üretim giderinin olduğu varsayımı ile

İşletmenin tam kapasite çalışmış olması durumunda ise birim maliyet;

$1.000,00 / 100 = 10,00$ TL olacaktır.

Örnekten anlaşılacağı üzere, Tam Maliyet Yönteminde üretim miktarı normal kapasitenin altında kalıp sabit genel üretim giderinin tamamı üretilen malların maliyetine yüklendiğinden birim maliyet (20,00 TL), normal kapasite üretimde ortaya çıkan birim maliyete (10,00 TL) göre yüksek oluşmuştur.

3.3.1.1. Tam Maliyet Yönteminin Dezavantajı

İşletmenin normal kapasite altında çalıştığı durumlarda üretilen ürünlere düşen birim maliyet, sabit genel üretim giderinin kullanılan kapasiteye isabet eden kısmı dikkate alınmadığından, artmaktadır.

Bu yöntemde, işletmeler düşük kapasite üretimde birim maliyetin tam kapasite çalışmada bulunan birim maliyete göre daha yüksek olmasından dolayı maliyet yanılsamasına kapılabilecek, kapasite kullanım oranını dikkate alan diğer işletmelere göre, normal kapasite altındaki üretimlerde satışı fiyatını yükseltme gibi yanlış kararlar alabilecektir.

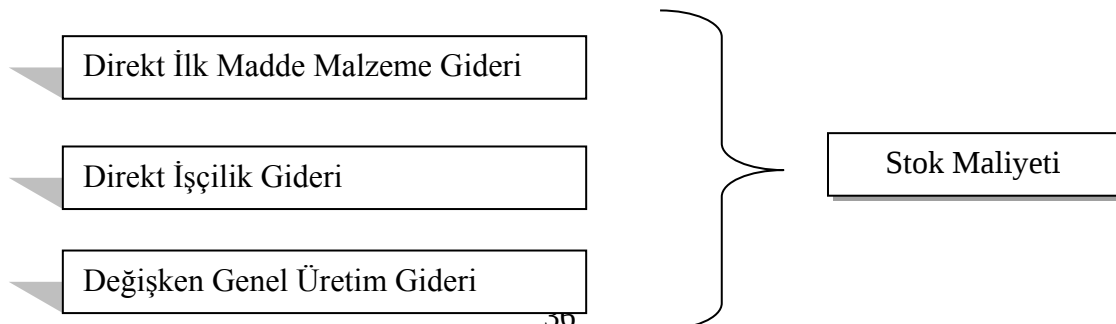
3.3.1.2. Tam Maliyet Yönteminin Avantajı

Tam Maliyet Yönteminde, sabit-değişken genel üretim gideri ayrımının yapılmaması, kapasite kullanım oranının göz önüne alınmaması işletmeye maliyet hesaplamada zaman kazandırmaktadır.

3.3.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde yalnızca üretime bağlı olarak değişkenlik gösteren giderler malın maliyetine dahil edilmekte, üretimden bağımsız meydana gelen sabit genel üretim giderleri malın maliyetine dahil edilmemekte ve dönem içinde giderleştirilmektedir.

Tablo 3. Değişken Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Meydana Getiren Gider Unsurları



3.3.2.1. Değişken Maliyet Yönteminin Dezavantajı

Bu yöntemde, sabit giderin ürün fiyatlandırmasında göz önüne alınmaması işletmeler için bir dezavantaj yaratmaktadır. Çünkü, işletmelerin sabit genel üretim giderlerini de bir şekilde satışlarından karşılaması gerekmektedir.

3.3.2.2. Değişken Maliyet Yönteminin Avantajı

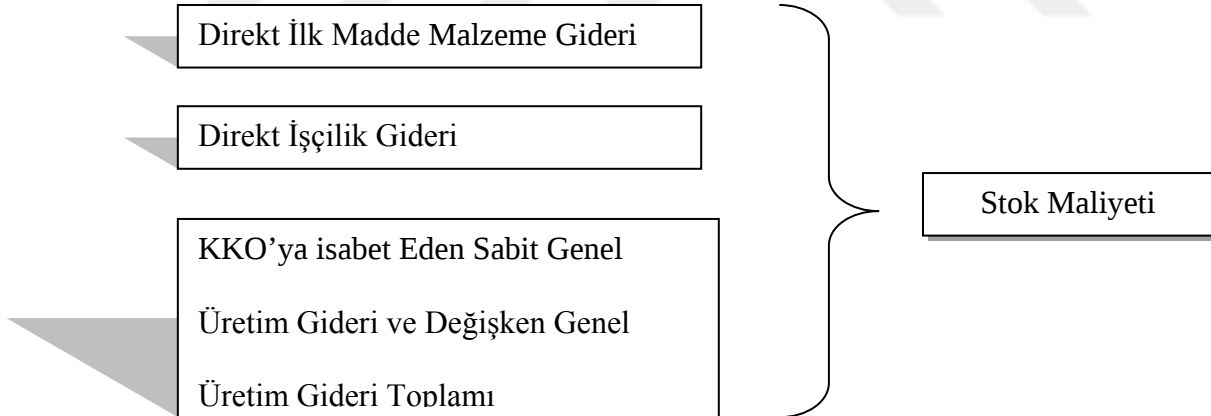
Fiyat ve maliyetteki değişim sebeplerinin bulunmasında, sabit maliyet unsurunun göz önüne alınmaması işletmelere bu noktada bir kolaylık sağlamaktadır.

3.3.3. Normal Maliyet Yöntemi

Bu yöntemi kullanan işletmeler stok maliyetlerini hesaplarken, üretime bağlı olarak değişkenlik gösteren imalat giderlerini maliyete dahil etmekle birlikte, sabit genel üretim giderinin kapasite kullanım oranına (KKO) isabet eden kısmını da stok maliyetine eklemektedir. Yöntemde, normal kapasite göz önüne alınarak maliyet hesaplaması yapıldığından bu yönteme “Normal Maliyet Yöntemi” denmektedir.

Tablo 4. Normal Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Meydana Getiren Gider

Unsurları Gider Unsurları



Normal Maliyet ve Tam Maliyet Yöntemi arasındaki fark, normal maliyet yönteminin “**Kullanılmayan Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderlerini**” maliyete dahil etmemesidir. Kapsam dışında tutulan “Kullanılmayan Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderleri” dönemin üretim maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Fakat, dağıtılmayan genel üretim giderinin hangi sonuç hesabına aktarılacağı hususu henüz netlik kazanmış değildir.

Kocamış ve Yıldırım’a (2011) göre bu giderler gelir tablosunda “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” başlığında raporlanabilmektedir. Ancak, mevcut Tek Düzen Hesap Planında “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı normal maliyet yöntemi uygulaması açısından yeterli bir hesap niteliği taşımamaktadır. Çünkü bu hesap Tek Düzen Hesap Planına göre, sadece faaliyetlerin durdurulması sonucunda üretimle ilgili ortaya çıkacak gider ve zarar tutarlarının kaydedilmesi amaçlı kullanılmaktadır.

Yani bu hesap beklenen kapasite ile fiili kapasite arasındaki farkı ortaya koyma amaçlı bir hesap niteliğinde değildir (Yereli ve diğerleri, 2012).

Ancak, kapasite kullanımı dışında kalan sabit genel üretim giderinin dönem gideri olarak giderleştirilmesinde herhangi bir faaliyetin durdurulması durumu olmayıp, yalnızca kapasitenin altında üretim durumu söz konusudur. Aynı zamanda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standartı madde 87’de açıklandığı üzere; işletmeler bünyesindeki gelir veya gider unsurlarından hiçbirini kapsamlı gelir tablosunda olağandışı gelir/kar, olağandışı gider/zarar başlığı altında raporlayamamaktadır. Bu sebeple, 68 Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesap Grubunun bir parçası olan “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı”nın, standartların önerdiği Normal Maliyet Yönteminin uygulanmasında kullanılabilecek bir hesap olup olmadığı konusu henüz bir kesinlik kazanmamıştır.

Bu noktada gelir tablosunun 63 numaralı faaliyet giderleri grubuna yönelmek doğru olacaktır. Öyle ki, 63 numaralı faaliyet giderleri grubu işletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşmaktadır. Böylece, bu yönteme göre kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısım, “634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı” açılmak suretiyle, söz konusu hesap grubunda gösterilebilmektedir (Yereli ve diğerleri, 2012).

Farklı olarak, kullanılmayan kapasiteye isabet eden giderin dönem içinde 62 numaralı hesap grubunda gösterildiği örnekler de mevcuttur. Öyle ki, 62 numaralı hesap grubunun mahiyeti, işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarımamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddeler ve satılan hizmetlerin maliyetleridir. Dolayısıyla, kullanılmayan kapasiteye isabet eden gider unsuru, 62 numaralı hesap grubunda, “624 Dağıtılmayan Genel Üretim Gideri Hesabı” açılmak suretiyle, bu hesap grubunda raporlanabilmektedir.

3.3.3.1. Normal Maliyet Yönteminin Dezavantajı

Sabit genel üretim gideri ile değişken genel üretim gideri ayrımının yapılması, kapasite kullanım oranının hesaplanması, bu oranın sabit genel üretim giderine dağıtılması gibi işletme için zamana mal olan detayları mevcuttur.

3.3.3.2. Normal Maliyet Yönteminin Avantajı

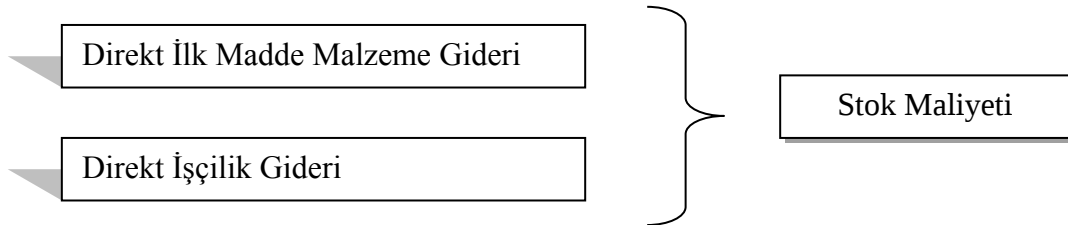
Üretim hacmindeki değişimlerin birim maliyete herhangi bir etkisi olmamaktadır. Yani, işletme üretim kapasitesini ne kadar kullanırsa o kadar sabit genel üretim gideri payı malın maliyetine dahil olmaktadır.

Dolayısıyla, normal kapasitenin altında üretim düzeylerinde, sabit genel üretim gideri malın birim maliyetini arttırmamaktadır.

3.3.4. Asal Maliyet Yöntemi

Bu yöntemi kullanan işletmeler mamul maliyetine direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderlerini dahil etmekte, genel üretim giderlerini ise mamul maliyetinden bağımsız olarak dönem içinde giderleştirmektedir.

Tablo 5. Asal Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Meydana Getiren Gider Unsurları Gider Unsurları



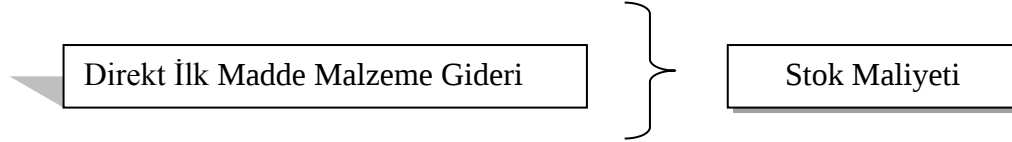
Bu yöntem genel üretim giderinin az olduğu işletmelerde bir avantaj olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü genel üretim gideri az olan işletmeler, bu gideri üretim maliyetine aktarmak gibi bir zahmete katlanmayacak ve genel üretim giderinin düşük olması sebebiyle giderin satışlardan karşılanmaması gibi bir durum da meydana gelmeyecektir.

Ancak; genel üretim giderinin yüksek olduğu ve üretim maliyeti üzerinde önemli bir paya sahip olduğu işletmelerde bu yöntem Değişken Maliyet Yönteminde olduğu gibi bir dezavantaj oluşturmaktadır. Öyle ki, malın maliyetine eklenmeyen genel üretim giderlerini de karşılayacak bir ürün satış fiyatının belirlenmesi gerekliliği ortadadır.

3.3.5.Süper Değişken Maliyet Yöntemi

Bu yöntemi uygulayan işletmeler, üretilen mamulün maliyetine yalnızca direkt ilk madde malzeme giderini dahil etmekte ve direkt işçilik ve genel üretim giderlerini ise dönem gideri olarak kaydetmektedir.

Tablo 6. Süper Değişken Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Oluşturan Gider Unsurları



3.3.5.1. Süper Değişken Maliyet Yönteminin Dezavantajı

Yalnız direkt ilk madde malzeme giderini dikkate alarak belirlenen satış fiyatı, maliyete dahil edilmeyen diğer üretim giderlerini karşılamayabilecektir.

3.3.5.2. Süper Değişken Maliyet Yönteminin Avantajı

Bu yöntemle üretilen stokun maliyetini hesaplama faaliyeti, yalnızca ilk madde malzeme gideri göz önünde bulundurulduğundan, daha pratik bir şekilde gerçekleşmektedir.

3.3.6.Maliyet Yöntemlerinin Gider İçerikleri

Maliyet yöntemlerinin hangi gider unsurlarını içerdiği bakılacak olursa;¹

Tablo 7. Maliyet Yöntemlerindeki Gider Unsurları

<i>Maliyet Yöntemi/Gider Çeşitleri</i>	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Asal Maliyet Yöntemi	Süper Değişken Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	x	x	x	x	x
Direkt İşçilik Gideri	x	x	x	x	
Değişken Genel Üretim Gideri	x	x	x		
Sabit Genel Üretim Gideri	x	KKO kadar			

¹ Badem, A., & Özbek, C. (2013). Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS-2 Stoklar Standartı ile VUK Açısından Karşılaştırılması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 65-92.

Tam Maliyet Yönteminde, tüm genel üretim giderleri stok maliyetine alındığından, Asal ile Süper Değişken Maliyet Yöntemlerinde ise, genel üretim giderleri hiçbir şekilde maliyete dahil edilmediğinden sabit ve değişken genel üretim gideri ayrımı yapılmasına ihtiyaç yoktur.

Normal Maliyet Yönteminde değişken genel üretim giderinin tamamı, sabit genel üretim giderinin ise yalnızca kapasite kullanım oranına isabet eden kısmı maliyete yüklenmekte, Değişken Maliyet Yönteminde ise değişken genel üretim giderinin tamamı maliyete alınmakta, sabit genel üretim gideri ise maliyete dahil edilmemektedir. Bundan dolayı, Genel Üretim Giderlerindeki sabit-değişken ayrımının yapılması Normal ve Değişken Maliyet Yöntemleri için gereklidir.

3.3.7.Maliyet Yöntemlerinde VUK ve TMS-2 Karşılaştırılması

3.3.7.1.Vergi Usul Kanunu Açısından Maliyetleme

VUK'nın 275'inci maddesine bakıldığında, vergi mevzuatının Tam Maliyet Yöntemini benimsediği görülecektir. Öyle ki, bu maddeye göre üretimi yapılan malın maliyeti aşağıdaki unsurları içermektedir;

-Mamulun vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai (ham olmayan) ve ham maddelerin bedeli (ilk madde malzeme gideri),

-Bu mamule isabet eden işçilik (iptidai ve ham maddeleri mamule çevirmek için sarfedilen direkt işçilik giderleri),

-Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse (genel üretim gideri),

-Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması isteğe bağlıdır. Bazı işletmeler söz konusu mamulün üretimi için katılan genel yönetim giderini de mamul maliyetine dahil edebilmektedir.),

-Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gerekli olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

VUK'ya göre mükellefler ürettikleri emtianın bedelini, belirtilen unsurları içermek şartıyla, istedikleri gibi belirleyebilmektedirler. Dolayısıyla VUK'ya göre stoklarını değerleyen işletmeler tüm finansal tablolarını bu kapsamda oluşturmaktadır.

3.3.7.2.TMS-2 Stoklar Standartı Açısından Maliyetleme

TMS-2 madde 12’de sabit ve değişken genel üretim giderlerinin standart kapsamında nasıl ele alındığı açık bir şekilde anlatılmaktadır. Standartta, sabit genel üretim gideri dönüştürme maliyetlerine yüklenirken, işletmedeki üretim düzeyinin normal kapasitede olduğu varsayılmaktadır.

Normal kapasite, planlanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen üretim miktarıdır. Standart madde 13 bu durumu şu şekilde açıklamaktadır; *“Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakın ise, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite sebebiyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri ise gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır.”*

Paragraftan anlaşılacağı üzere, standarta göre işletme kendine en uygun normal kapasite üretim düzeyini belirlemede ve üretim maliyetinin bir parçası olan sabit genel üretim giderini, normal kapasiteyi göz önüne alarak, o dönemde gerçekleşen üretim kapasitesi kadar malın maliyetine dahil etmektedir.

3.3.7.3.Standartta Tam Maliyet Yönteminin Uygulandığı İstisnai Haller

Standart yalnızca iki şart altında Tam Maliyet Yönteminin uygulanmasını kabul etmektedir;

1.Üretim düzeyinin işletmenin normal kapasitesinin üstünde gerçekleşmesi durumunda,

2. Üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda.

Standart madde 13’de belirtildiği üzere, işletmedeki üretim kapasitesinin belirlenen normal kapasiteye yakınlığı söz konusu ise, halihazırdaki kapasitenin normal kapasite olduğu varsayılabilir. Bu istisnai durum ise karşımıza Tam Maliyet Yöntemini çıkarmaktadır. Çünkü Tam Maliyet Yönteminde, sabit giderin tamamı, üretim kapasitesinin tamamı kullanılsın ya da kullanılsın, maliyete dahil olmaktadır. Dolayısıyla, Normal Maliyet Yöntemini benimseyen bir işletme, normal kapasiteye yakın düzeyde bir üretim söz konusu ise Tam Maliyet Yöntemini uygulayabilmektedir.

Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak;

Örnek 6: Standartlara göre finansal tablolarını düzenleyen X İşletmesinin belirlediği normal kapasite üretimi 10.000 birimdir. Ancak işletme bu ay 9995 birim üretimde bulunmuştur. İşletmenin sabit genel üretim gideri 9.000,00 TL, değişken genel üretim gideri 3.000,00 TL, direkt ilk madde malzeme gideri 2.000,00 TL, direkt işçilik gideri 1.000,00 TL olduğuna göre üretilen mal için yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır;

1	151 Yarı Mamuller	15.000,00	
	711 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı		2.000,00
	721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı		1.000,00
	731 Genel Üretim Gideri Yansıtma Hesabı		12.000,00
2	152 Mamuller 151 Yarı Mamuller	15.000,00	15.000,00

Üretilen mamul için yapılacak kayıta, işletme kullanmadığı 5 adetlik atıl kapasite için standart istisnası kapsamında dağıtılmayan genel üretim gideri hesaplamayacak, sabit genel üretim giderinin tamamını mal maliyetine ekleyecektir.

Çünkü, normal maliyet yöntemine göre atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderinin maliyete dahil edilmemesi sonucu bulunan maliyet tutarı ile, giderin tamamının maliyete dahil edilmesi sonucu bulunan maliyet tutarı birbirine çok yakın sonuç verecektir (Büyükmirza, 2003). Dolayısıyla, standart böyle bir durum karşısında uygulama kolaylığı sağlamaktadır.

TMS-2 Stoklar standardı madde 13’de bahsedilen diğer istisnai durum ise normal kapasitenin üstünde gerçekleşen üretim dönemlerinde maliyetin ele alınış biçimidir. Öyle ki, standartta göre üretimin çok yüksek olduğu, yani normal kapasiteyi aştığı, dönemlerde birim başına düşen sabit genel üretim gideri kapasite kullanım oranına göre hesaplanmayacak, sabit genel üretim giderinin tamamının maliyete dahil edilmesi suretiyle birim başına düşen sabit genel üretim gideri düşecek ve stoklara gerçekleşenden daha fazla bir maliyet yüklenmemiş olacaktır.

Böyle bir durumda, Normal Maliyet Yöntemi'ni uygulayan bir işletme standartın izin verdiği gibi yine Tam Maliyet Yöntemini uygulayabilecektir. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak;

Örnek 7: Standartlara göre finansal tablolarını düzenleyen Y İşletmesi'nin belirlediği normal kapasitedeki üretimi 5.000 birim, o ay gerçekleşen üretimi 7.000 birimdir. İşletmenin sabit genel üretim gideri 7.000,00 TL, değişken genel üretim gideri 4.000,00 TL, direkt ilk madde malzeme gideri 3.000,00 TL ve direkt işçilik gideri 2.000,00 TL ise mal maliyeti aşağıdaki gibi oluşacaktır;

KKO:(7000/5000*100=)%140'dır.

Bu durumda işletmenin yapacağı maliyet hesabı;

Sabit Genel Üretim Gideri: 7000*1,40=9000 TL

Mal Maliyeti: 9000+2000+4000+3000=18.000/7000=2,57 TL olarak sabit genel üretim giderinden birim maliyete düşen tutarı arttırmak şeklinde **değil**, tam maliyet yönteminde olduğu gibi sabit genel üretim giderinin tamamının maliyete alınması şeklinde yapılacaktır.

Bu şartlar altında malın birim maliyeti ((7000+2000+4000+3000) /7000) 2.29 TL olacak ve stoklar gerçekleşenin üstünde bir maliyetle değerlendirilmemiş olacaktır.

3.5.VUK ve TMS-2 Ortak Uygulaması Sonucu Meydana Çıkan Ertelenmiş

Vergi Kavramı

Standartlara göre hesaplanan vergi öncesi kar, ticari kâr olarak adlandırılmaktadır. Ancak dönem vergisi vergi mevzuatı gereğince ticari kâr üzerinden değil, ticari kar eklenen kanunen kabul edilmeyen giderlerden sonra elde edilen mali kâr üzerinden hesaplanmaktadır.

Bu durum TMS'yi uygulayan, dolayısıyla Normal Maliyet Yöntemini benimseyen, işletmeleri etkilemekte ve ortaya bir uygulama karmaşası çıkarmaktadır. Öyle ki, işletmenin normal kapasite altında üretim yaptığı durumlarda maliyete dağıtmadığı ve doğrudan giderleştirdiği üretim gideri vergi mevzuatınca bir kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Dolayısıyla ortaya “Ertelenmiş Vergi Varlığı” kavramı çıkmaktadır. Ertelenmiş vergi Göğüş’e (2010) göre, vergiye tabi kâr olan mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe karı olan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki sürekli olmayan farka denmektedir. Yani, bir işletme Normal Maliyet Yöntemi ile maliyet hesaplaması yapıp, dönem sonunda bu hesaplamalar doğrultusunda kar/zarara ulaşsa bile işletmenin dönem vergisi, VUK doğrultusunda hesaplanan kar/zarar üzerinden alınacaktır.

Aynı zamanda, TMS-2 kapsamında hesaplanan net gerçekleşebilir değer in maliyetten düşük olması halinde ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı da mevzuata göre bir kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Dolayısıyla, ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı da indirilebilir bir geçici farkı meydana getirecektir. Bu noktada işletme, stok değer düşüklüğü hesaba katılmadan, karşılık giderine isabet eden tutar üzerinden de vergilendirilecektir.

İki uygulama arasındaki bu farkın sonucu aşağıdaki örnekle anlatılmıştır;

Örnek 8: A İşletmesi’nin üretimini yaptığı mamul giderleri aşağıdaki gibidir;

Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri:24.000,00 TL

Direkt İşçilik Giderleri:13.000,00 TL

Genel Üretim Giderleri:18.000,00 TL

-Sabit Genel Üretim Giderleri: : 11.000,00 TL

-Değişken Genel Üretim Giderleri: 7.000,00 TL

Normal Kapasite:15.000 adet

Gerçekleşen Kapasite:6.000 adet

Dönem Başı Stok:0 adet

Dönem Sonu Stok:1000 adet

Satış Fiyatı:15 TL/adet

Satış Miktarı: 5.000 adet

Not: İşletme üretim maliyetini hesaplamada normal maliyet yöntemini kullanmaktadır. Uygulama bütünlüğünün sağlanması amacıyla KDV hesaba katılmamış ve malın tamamının satıldığı ikinci dönemde üretimin gerçekleşmediği varsayılmıştır.

Satıştan Önceki Kayıtlar:

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
KKO (%)	100	$6000/15000 \times 100 = 40$
DİMMG (TL)	24.000,00	24.000,00
DİG (TL)	13.000,00	13.000,00
GÜG (TL)	18.000,00	18.000,00
Sabit GÜG	11.000,00	$11.000 \times 0,40 = 4.400,00$
Değişken GÜG	7.000	7.000
Dağıtılmayan GÜG (TL)	0	$11.000 - 4400 = 6.600,00$

Standartlar doğrultusunda üretilen malın satışı öncesi yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır;

1	151 Yarı Mamuller ($24.000 + 13.000 + 18.000 + 4.400 =$)	48.400,00	
	624 Dağıtılmayan Genel Üretim Gideri	6.600,00	
	711 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri Yansıtma Hesabı		24.000,00
	721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma Hesabı		13.000,00
	731 Genel Üretim Gideri Yansıtma Hesabı		18.000,00
2	152 Mamuller 151 Yarı Mamuller	48.400,00	48.400,00
3	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı ($6.600 \times \%20 =$) 693 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	1.320,00	1.320,00

VUK henüz satışı gerçekleşmeyen bir mamul için gider oluşturmayı kabul etmemekte, toplam 6.600,00 TL’lik kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderini giderleştirmemekte ve bu tutarın üretilen malın maliyeti olarak kabul edilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

Dolayısıyla VUK’ya göre, standartlarca oluşturulan bu gider bir kanunen kabul edilmeyen giderdir ve bu gider tutarının vergisi de o mal satılıncaya kadar ertelenecektir ((6000x%20¹)=)1320 TL).

Tablo 8. Yöntemlere Göre Satış Sonrası Oluşacak Tutarlar

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Satış Adet	5000	5000
Hasılat (TL)	5000*15=75.000,00	5000*15=75.000,00
Birim Maliyet(TL)	(24.000+13.000+18.000)/6000=9,17	(24.000+13.000+4400+7000)/6000=8,07
Satış Maliyeti (TL)	9,17*5.000= 45.850,00	8,07*5000= 40.350,00
Dağıtılmayan GÜG(TL)	0	6.600,00
Brüt Kâr (TL)	75.000-45.850=29.150,00	75.000-40.350-6600=28.050,00
Vergi (TL)	5.830,00	5.610,00

Vergi mevzuatınca yapılan kayda göre, tüm giderler mal maliyetine yüklendiği için satış maliyeti daha yüksek çıkmıştır. Ancak, standarta göre yapılan kayıta kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısım maliyetten ayrı olarak giderleştirildiğinden satışların maliyetine isabet eden tutar daha düşük oluşmuştur.

Ancak standart, kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısmı malın tamamı satılmasa bile giderleştirmiş ve bu da standartlara göre hesaplanan karın vergi mevzuatınca hesaplanan kara göre daha düşük çıkmasına sebep olmuştur.

¹ Kurumlar Vergisi Oranı (%20)

VUK sabit genel üretim giderini kapasite kullanım oranına göre hesaplayıp, kullanılmayan kapasiteyi giderleştirmeyi kabul etmemektedir. Ancak, üretilen malın 5.000 adeti satılmıştır. Dolayısıyla VUK'nın kabul etmediği 6.600,00 TL kanunen kabul edilmeyen giderin $(6600 \times (5000/6000) =) 5.500,00$ TL'si bu hesaptan çıkarılabilir hale gelmiştir. Standartın kullanılmayan kapasiteye isabet eden, dağıtılmayan genel üretim gideri olarak giderleştirdiği 5.500,00 TL, mal satıldığından dolayı mevzuat tarafından da gider konusu yapılabilir hale gelmiştir. Çünkü mevzuat kapsamında da 5.500,00 TL, "620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabı"nda bir gider unsuru olarak gelir tablosuna yansiyacaktır.

Bundan dolayı; $(5.500,00 \times 0,20 =) 1.100,00$ TL'lik ertelenmiş vergi tutarı, ertelenmiş vergi varlığı hesabından düşülebilecektir. Ancak kalan $(1.320,00 - 1.100,00 =) 220,00$ TL'lik vergi tutarı kalan 1.000 adet mal satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı hesabında durmaya devam edecektir.

Buna göre satış kaydı şu şekilde olacaktır;

1	102 Bankalar 600 Yurtiçi Satışlar	75.000,00	75.000,00
2	629 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	1.100,00	1.100,00

Bu durum daha açık izah edilecek olursa; VUK tüm sabit genel üretim giderlerini maliyete yansıtmakta ve mal satılincaya kadar bu maliyetleri gelir tablosuna yansıtmamaktadır. İşletmenin dönem vergisi VUK'ya göre bulunan kâr tutarından hesaplanmaktadır.

TMS-2 ye göre yapılan kayıtlarda ise, tüm sabit genel üretim gideri maliyete yansıtılmakta ve atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim gideri olduğu dönemde gelir tablosunda giderleştirilmektedir.

Dolayısıyla VUK, söz konusu hükümler çerçevesinde bulunan matrah üzerinden vergi hesaplamasını kabul ettiğinden, kapasite kullanımı dışında kalan gideri gider konusu yapmamakta ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul etmektedir.

Ancak mal satıldığında söz konusu gider, vergi mevzuatına göre oluşturulan gelir tablosunda malın maliyeti olarak gelir tablosuna yansiyacaktır. Satışın ardından mevzuata göre, standartların gider kabul ettiği satılan mala isabet eden dağıtılmayan genel üretim

gideri payı, standartların bu tutarı maliyete eklediği varsayımı ile, gider olarak kabul edilebilir hale gelmektedir. Bu durumun sebebi, standartlara göre hesaplanan satılan mamul maliyeti ve satılan mala isabet eden dağıtılmayan genel üretim gideri toplamı, mevzuata göre hesaplanan satılan malın maliyetine eşit olmasıdır.

Dönem Sonu Kayıtları:

Tam Maliyet Yöntemine Göre Oluşan Kar: 29.150,00 TL

Normal Maliyet Yöntemine Göre Oluşan Kar: 28.050,00 TL

VUK'ya göre satılan mala isabet eden dağıtılmayan genel üretim gideri kanunen kabul edilmeyen giderlerden çıkarılmıştır.

Ancak işletmenin elinde hala 1000 birimlik mal olduğundan 1000 birimlik mala isabet eden $(1000/6000 * 6.600,00 =)$ 1.100,00 TL'lik dağıtılmayan genel üretim gideri, kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında yer almaya devam edecektir.

Bu durumda;

Mali Kar: Ticari Kâr + KKEG= 28.050,00+1.100,00 (1000 birime isabet eden dağıtılmayan genel üretim gideri)= 29.150,00 TL

Vergi: 29.150,00 *0,20= 5.830,00 TL olacaktır.

1	711 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri Yansıtma Hesabı	24.000,00	
	721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma Hesabı	13.000,00	
	731 Genel Üretim Gideri Yansıtma Hesabı	18.0000,00	
	710 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri		24.000,00
	720 Direkt İşçilik Gideri		13.000,00
	730 Genel Üretim Gideri		18.0000,00
2	600 Yurtiçi Satışlar	75.000,00	
	690 Dönem Kar/Zararı		28.050,00
	621 Satılan Mamul Maliyeti		40.350,00
	624 Dağıtılmayan Genel Üretim Gideri		6.600,00

3	691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı	5.830,00	
	370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı		5.830,00
4	690 Dönem Kar/Zararı	28.050,00	
	693 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	1.320,00	
	691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı		5.830,00
	692 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		1.100,00
	694 Dönem Net Karı		22.400,00

Sonraki Dönem 1000 Birimlik Mal Satıldığında;

Hasılat: 15,00 TL*1000 birim= 15.000,00 TL

İşletmenin yalnızca kullanılan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderini mal maliyetine alması halinde, işletme TMS-2 doğrultusunda mevzuata göre mal maliyetine 6.600,00 TL daha az yükleme yapacak ve dönem sonunda bu tutar üzerinden, söz konusu giderin mevzuat tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi sebebiyle, vergilendirilecektir. Ancak bu tutarın 5.500,00 TL'si önceki dönem 5.000 adet malın satışı ile maliyete alındığı varsayılmış, mevzuat doğrultusunda giderleştirilmesine izin verilmiştir.

Buna göre sonraki dönem 1.000 birimlik mal satıldığında, geriye kalan 1.100,00 TL'lik maliyete alınmadan giderleştirilen kanunen kabul edilmeyen gider de söz konusu hesaptan çıkarılabilir hale gelecektir.

Çünkü, mevzuata göre oluşturulan gelir tablosundaki mal maliyeti toplamı ile, standartlara göre oluşturulan mal maliyeti ve mevzuatın malın satışı ile kabul ettiği maliyete alınmadan dönem içinde giderleştirilen dağıtılmayan genel üretim gideri toplamı

eşit çıkacaktır. Dolayısıyla $1.100,00 \text{ TL} \times 0,20 = 220,00 \text{ TL}$ 'lik geriye kalan ertelenen vergi tutarı da vergi konusu yapılabilecek hale gelecektir.

1	102 Bankalar 600 Yurtiçi Satışlar	15.000,00	15.000,00
2	692 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	220,00	220,00

Tablo 9. Yöntemlere Göre Dönem Sonu Oluşacak Tutarlar

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Satış Miktarı	1000	1000
Hasılat (TL)	15.000,00	15.000,00
Birim Maliyet(TL)	9,17	8,07
Satış Maliyeti (TL)	$9,17 \times 1000 = 9.170,00$	$8,07 \times 1000 = 8.070,00$
Dağıtılmayan GÜG(TL)	0	0 ¹
Brüt Kâr (TL)	5.830,00	6.930,00
Vergi (TL)	1.166,00	1.386,00

Tablodan görüleceği üzere, işletme dağıtılmayan genel üretim giderini geçen dönem giderleştirdiği ve birim maliyet tutarını, kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısmı giderleştirip daha düşük elde ettiği için malın tamamının satıldığı dönemde tam maliyet yöntemine göre maliyeti daha düşük, karı da daha yüksek çıkmaktadır. Aynı zamanda, geçen döneme göre işletmenin vergi tutarı standartlara göre oluşan vergi tutarından, bu dönemde dağıtılmayan genel üretim giderinin oluşmamasından ve birim maliyetin daha düşük olmasından dolayı, daha düşük meydana gelecektir.

1	600 Yurtiçi Satışlar 621 Satılan Mamul Maliyeti 690 Dönem Karı/Zararı	15.000,00	8.070,00 6.930,00
2	691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı	1.166,00	1.166,00

¹ Dağıtılmayan genel üretim gideri önceki dönem giderleştirilmiştir.

3	690 Dönem Karı/Zararı	6.930,00	
	691 Dönem Karı Vergi		
	ve Diğer Yasal		1.166,00
	Yükümlülükler Karşılığı		
	692 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		220,00
	694 Dönem Net Karı		5.544,00

Üretilen malın tamamının satıldığı bu iki döneme bakarsak

Tablo 10. Yöntemlere Göre Oluşacak Kar-Vergi Tutarları

TOPLAM KAR(TL)	Vergi Usul Kanunu'na Göre (Tam Maliyet Yöntemi)	TMS-2 Stoklar Standartı'na Göre (Normal Maliyet Yöntemi)
1.Dönem	29.150,00	28.050,00
2.Dönem	5.830,00	6.930,00
	34.980,00	34.980,00
TOPLAM VERGİ(TL)		
1.Dönem	5.830,00	5.610,00
2.Dönem	1.166,00	1.386,00
	6.996,00	6.996,00

İki döneme birden bakıldığında, TMS-2 ve VUK'ya göre oluşturulan gelir tablosunda dönemler toplamı itibarıyla kâr ve vergi unsurlarında eşitlik sağlandığı görülmektedir. Ancak kâr ve vergi tutarlarına dönemsel olarak bakıldığında, iki yöntem arasında fark meydana gelmektedir.

Çünkü, standart maliyete dağıtmadığı sabit genel üretim giderini dönem içinde giderleştirmekte ve malın tamamı satılmadığından kullanılmayan kapasiteye isabet eden gider o dönemdeki karını ,VUK doğrultusunda hesaplanan kara göre, azaltmaktadır.

Ancak VUK dağıtılmayan genel üretim giderini dönem içinde giderleştirmeyi kabul etmemekte, henüz satışı gerçekleşmemiş mala isabet eden dağıtılmayan genel üretim giderini kanunen kabul edilmeyen gider saymakta, bu gideri ticari kara eklemekte ve o tutar üzerinden de vergi hesaplamaktadır.

Malın tamamının satıldığı ikinci döneme bakıldığında, standartlara göre oluşan karın daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durumun sebebi, standartların kullanılmayan kapasiteye isabet eden genel üretim giderini mal maliyetine dahil etmemesi ve bu giderin gerçekleştiği ilk dönem gider hesaplarına yansıtması, mevzuatın ise bu giderin tamamını

maliyete dahil edip, malın satıldığı dönemlerde gelir tablosunun maliyet hesaplarına yansıtmasıdır.

Örnek 8 dışına çıkıldığında, üretilen mamulün tamamı işletmelerde birden fazla dönem içinde satılabilmekte ve örnek üzerinde gösterilen kayıtlar birden çok döneme yayılabilmektedir. Dolayısıyla bu tarz örneklerde, üretimin gerçekleştiği ve satışın olmadığı ilk dönem VUK karlılığı standartlara göre hesaplanan kâr tutarından yüksek, satışın olduğu diğer dönemlerde ise her zaman düşük çıkacağı, eşitliğin ancak malın tamamının satıldığında sağlanacağı açıktır.

3.6.Stok Çıkışlarında Maliyet Hesaplamasıyla İlgili Yöntemler

Stok çıkışlarında stok kalemlerinin tek tek hangisinin satışının gerçekleştiğini saptamak zorluk teşkil ettiğinden, stok çıkışlarında maliyet hesaplamasıyla ilgili uygulama ve literatürde bir çok pratik yöntem bulunmaktadır. Stok çıkışlarında maliyet; gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi, LIFO (Son Giren İlk Çıkar) yöntemi, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri seçilmek suretiyle belirlenebilmektedir.

US GAAP’a göre maliyet hesaplamada bahsi geçen yöntemlerin tamamı kullanılabildiği halde UFRS’ye göre, LIFO yöntemi dışında, işletme için kullanımı en uygun olan yöntemlerden biri seçilmelidir (Bahadır, bt).

Buna göre genel kabul görmüş stok çıkışlarını değerlendirme yöntemleri şunlardır;

- Fiili Maliyet Yöntemi¹
- FIFO²
- LIFO³
- NIFO⁴
- Ortalama Maliyet Yöntemi⁵

1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi ve Spesifik Maliyet Yöntemi de denmektedir.

2 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi

3 Son Giren İlk Çıkar Yöntemi, bu yöntemin uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır.

4 Gelecek Olan İlk Çıkar Yöntemi

5 Kendi içinde üç’e ayrılmaktadır.Aralarında en çok tercih edileni “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi”dir.

-Belirli Mamullerin İzlenmesi Yöntemi

-En Son Alış Fiyatı

3.6.1. TMS-2 Stok Çıkışlarında Maliyet Hesaplama Yöntemleri

VUK, stok değerlemesinde fiili maliyet yöntemini esas almaktadır. Ancak, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri de kullanılabilmektedir. TMS-2 ise stok değerlemesinde fiili maliyet yöntemi, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini temel almaktadır. Öyle ki standart madde 23'e göre normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu durum da karşımıza fiili maliyet yöntemini çıkarmaktadır. Bu yöntemde her stok kendi gerçek maliyeti ile değerlendirilmektedir.

Ancak işletmenin standart madde 23 dışında kalan özelliklere sahip stokları var ise, işletme FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini uygulayabilmektedir.

Öyle ki standart madde 25'e göre işletmenin benzer özellik ve kullanım alanlarına sahip stoku var ise, işletme bu stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmakta, her stokun kendi gerçek maliyeti ile değerlendirilmesi faaliyetine ihtiyaç kalmamaktadır.

Standart madde 26'da belirtildiği üzere, aynı stoklar işletmenin birbirinden farklı alan ve konumlarında kullanılabilmektedir. Fakat, aynı nitelikteki stokların yalnızca bulundukları konumlarındaki farklılık, söz konusu stoklar için birbirinden farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin seçilmesi açısından uygun bir özellik değildir.

Yani, işletmede aynı özelliklere sahip stok kalemlerinin var olması durumunda, bu stok kalemleri kendi içinde farklı farklı coğrafi konumlarda bulunsada dahi, işletme tek bir maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilmektedir. İşletme ancak türü ve kullanım alanı farklı stokları için farklı maliyet hesaplama yöntemlerini uygulayabilmektedir (TMS-2 madde 26).

Standart kapsamında temel alınan maliyet hesaplama yöntemleri şu şekildedir;

3.6.1.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin kendi özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir (TMS-2 madde 23). Bir otomobil galerisinin dönem sonu stoklarının maliyetini belirlerken, elinde kalan otomobil stoklarının her birinin maliyetini “otomobillerin motor numarası” ile alış faturalarını karşılaştırarak tek tek tespit etmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir (Kocamış ve Yıldırım, 2011).

Fakat bu yöntem, benzer nitelikte ve büyük miktarlardaki stoklar için etkin bir yöntem özelliği taşımamaktadır. Çünkü, stok kalemlerinin tek tek hangisinin satıldığı tespit edip, stok çıkış durumlarını saptamak büyük miktarda stoklar için oldukça zaman alıcı bir faaliyettir.

3.6.1.2.FIFO Yöntemi

Birbirlerinin yerine konulamayan farklı nitelikteki stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetler dışında kalan stokların maliyeti, FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri seçilmek suretiyle belirlenmektedir. Bir işletme benzer özellik ve benzer kullanım alanlarına sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Fakat, cinsi ve kullanım alanları farklı olan stoklar için maliyet hesaplamasında birbirinden farklı yöntemler tercih edilebilmektedir (TMS-2 madde 25).

FIFO yönteminde ilk önce satın alınan veya üretilen stokun ilk olarak satıldığı veya dönem sonunda elde kalan stok kalemlerinin en son satın alınan veya üretilen stok kalemleri olduğu varsayılmakta ve satılan mal maliyeti bu varsayıma göre hesaplanmaktadır.

Örneğin; bir işletmenin dönem başı stoku 10 adet, bu stokun birim maliyeti 2 TL’dir. İşletme dönem içinde birim maliyeti 3 TL’den 20 adetlik bir stok alımı yapmıştır. Daha sonra bu stok için 12 adetlik satış yapmıştır. Buna göre, bu stok için dönem sonu satılan mal maliyeti FIFO yöntemine göre;

12 adet satış için;

10 adedi ilk parti alımdan

$10 \times 2 = 20 \text{ TL}$

Kalan 2 adet ikinci parti alımdan

$2 \times 3 = 6$ TL olmak üzere;

Toplam Maliyet

= 26 TL olacaktır.

3.6.1.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, satın alınan malların miktarı ve birim maliyetleri göz önünde bulundurulur. Mal miktarı ile birim maliyetler çarpımı olan mal alış değerleri toplamının, alınan toplam mal miktarına bölünmesiyle ağırlıklı ortalama maliyet bulunmuş olur.

$$\text{Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Girişlerin Toplam Maliyeti}}{\text{Girişlerin Toplam Miktarı}}$$

Ortalama maliyet yönteminde maliyeti hesaplanacak stokların ortalaması periyodik baz kapsamında hesaplanır. Periyodik baza göre ortalama, her bir alım sonrası hesaplanabildiği gibi dönem sonunda da hesaplanabilmektedir. Eğer dönem sonunda ortalama maliyet hesaplaması söz konusu ise yönteme “**Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi**” denmekte, mal alımı sonrasında ortalama maliyet hesaplaması söz konusu ise yönteme “**Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi**” denmektedir.

Örneğin; işletmenin dönem başı stoku 10 adet ve bu stokun birim maliyeti 2,00 TL’dir. İşletme dönem içinde birim maliyeti 3,00 TL’den 20 adetlik bir stok alımı yapmıştır. Daha sonra bu stok için 12 adetlik satış yapmıştır. Buna göre, dönem sonu satılan mal maliyeti ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre;

$$\text{Girişlerin Toplam Maliyeti} = (10 \times 2) + (20 \times 3) = 80,00 \text{ TL}$$

$$\text{Girişlerin Toplam Miktarı} = 20 + 10 = 30 \text{ adet}$$

$$\text{Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet} = 80 / 30 = 2,67 \text{ TL}$$

$$\text{Satılan Mal Maliyeti} = 12,00 \times 2,67 = 32,04 \text{ TL olacaktır.}$$

VUK’da birbiriyle ikame edilebilen stokların maliyetini belirlemede bu yöntemlere değinilmemektedir. Bu durumda vergi mevzuatına göre, stoklar esas olarak gerçek parti maliyeti ile değerlendirilecekken, birbiriyle ikame edilebilen stoklar ise ortalama maliyet ve FIFO yöntemlerine göre değerlendirilecektir.

3.6.1.4.Standart Maliyet Tekniği

Bu yöntemde ilk madde malzemenin, 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 (TMS-2 madde 21).

3.6.1.5.Perakende Maliyet Tekniği

Bu yöntem diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşölmesi suretiyle bulunur (TMS-2 madde 22).

3.7.Stoklarda Envanter Değerlemesi

Bilanço günü itibariyle stoklar için işletmede tüm stoklar sayılmakta ve listeleri yapılmaktadır. Ancak, stok hacmi büyük olan işletmelerde yapılan sayım faaliyeti oldukça zamana mal olabilecek büyük bir işlemdir. Bundan dolayı VUK 190'ıncı maddede stok hacmi büyük olan işletmelerde fiili sayımın 3 yılda bir yapılabileceği belirtilmiş ve söz konusu işletmelere bu bağlamda bir kolaylık sağlanmıştır.

TTK'nın 67'nci maddesinde de büyük hacimli stoklara sahip işletmelere bu açıdan bir kolaylık sağlanmıştır. Öyle ki TTK'nın 67. maddesi, işletmelerin stok mevcudu örnekleme ile gerçekleştirilen sondaj yöntemine, genel kabul görmüş matematiksel-istatistiksel yöntemlere göre veya TMS'ye uygun başka bir yöntemle göre, bu yöntemlerin güvenilir olduğu taktirde, belirlenebileceğini ve fiziki bir sayıma gerek olmadığını belirtmiştir (Sevilengöl, 2014).

Stokların sayımında kullanılabilecek başlıca değerleme yöntemleri aşağıdaki gibidir.¹

3.7.1.Maliyet Değerı İle Değerleme Yöntemi

Stok çıkışlarında stok maliyetini hesaplama yöntemlerinden; FIFO, LIFO, gerçek parti maliyet yönteminde stoklar maliyet değerı ile değerleniyorken, stokların envanterde değerleme yöntemlerinden biri olan maliyet değerı ile değerleme yönteminde de stoklar maliyet değerı ile değerlenmektedir.

1 Sevilengöl, O. (2014). Genel muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.

VUK satın alınan veya imal edilen malın maliyet değeri ile değeriylemesini uygun görmüştür. Maliyet değeri VUK için bir değerieme ölçütü olmakla beraber, VUK 261'inci maddesine göre;¹

-Maliyet Bedeli

-Borsa Rayici

-Tasarruf Değeri

-Mukayyet Değeri

-Vergi Değeri

-Rayiç Bedel

-Emsal Bedel ve Ücreti değerieme ölçütleri de göz önüne alınmaktadır.

3.7.2.Piyasa Değeri İle Değerieme Yöntemi

Bu yönteme göre, dönem sonu envanterde stoklar piyasa değeri ile değerielenmektedir. Piyasa değeri olarak ele alınan değeri, çeşitli yöntemlere göre bulunabilmektedir. Bu yöntemler, yenileme değeri, net gerçekişebilir değeri, net bugünkü değeri, firmaya katkı değeri ve uygun değeri yöntemleridir. İşletme, bu yöntemlerden birini ele alarak stoklarının piyasa değeriini belirleyebilmektedir.

3.7.3.Maliyet ve Net Gerçekişebilir Değeriin Düşük Olanıyla Değerieme Yöntemi

TMS-2 madde 9'a göre, stokları maliyet ve net gerçekişebilir değeriin düşük olanı ile değerilemek esastır. Bu yönteme göre, işletme değerieme gününde maliyet ve net gerçekişebilir değeri tutarlarından hangisi düşükse stoklarını o tutarla raporlayacaktır.

Eğeri ki, maliyet net gerçekişebilir değeri tutarından düşük ise stok, maliyet bedeliyle raporlanacak, aradaki fark için bir kayıt söz konusu olmayacaktır. Ancak maliyetin net gerçekişebilir değeriinden yüksek olması gibi bir durum söz konusu ise, stok net gerçekişebilir değeri ile raporlanacak ve aradaki fark kadar stok değeri düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır.

¹ Akın, H., & Kuşunel, F. (Bt). Tms-2'ye Göre Stokların Değeriemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. 26 Şubat 2016, file:///C:/Users/muhasebe-1/Downloads/5000084575-5000118063-1-PB (3).pdf.

3.7.4.Tahmini Değerle Değerleme Yöntemi

İşletmeler fiili sayım yapmadan stoklarının değerini belirli varsayımlara dayanarak hesaplayabilmektedir. Bu varsayımlardan ilki brüt kâr yöntemidir. İşletme bu yöntemde, ortalama kâr oranına göre satılan stoklarının maliyetini hesaplamakta ve satın alınan stok maliyetinden bu tutarı düşerek eldeki stoklarının maliyetini tespit etmektedir.

Tahmini değerle değerlendirme yönteminde başvurulmuş bir diğer varsayım ise perakende fiyatla değerlendirme yöntemidir. Sevilengül (2014) yöntemi; *“Dönem başı stoku ve alışların dönem içindeki perakende satış değerleri ile maliyet değerleri arasındaki oran, ortama kâr olarak alınır ve brüt kâr yönteminde olduğu gibi satılanların maliyetine ve ondan da tahmini dönem stokuna ulaşılır.”* şeklinde açıklamaktadır.

3.7.5.TMS-2 Açısından Envanterde Stok Değerlemesi

TMS-2 muhasebenin tutuculuk¹ ilkesine göre maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanının tablolara yansıtılmasını esas almaktadır.

Öyle ki standartlara göre finansal tablolarını düzenleyen işletmelerde, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesinin ve her raporlama döneminde net gerçekleşebilir değer ölçümünün yapılmasının gerekliliği unutulmamalıdır.

Bu sayede, stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, stoklar net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirilecek ve bu süreçte henüz gerçekleşmemiş zarar işletmece fark edilecektir (Türker, 2010). Ancak, stok maliyet değeri net gerçekleşebilir değerden düşük ise gerçekleşmemiş karın tanımlanması gibi bir durum söz konusu olmamaktadır.

Türker'in (2010) de belirttiği üzere, maliyetin net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olması halinde ayrılan stok değer düşüklüğü ilk dönemde tutucu olabiliyorken, izleyen dönemde değer düşüklüğünün önceden zarar yazılması sebebiyle, işletmelere yüksek marj ve kazanç yönetimi için fırsatlar sunmaktadır.

1 Tüm zararların tanınması, kazanç beklentilerinin tanınmamasını öngörür. Bu ilkenin ana amacı varlıkların yüksek, borçların düşük değerlendirilmesini engellemektir.

Tablo 11. Maliyet-Net Gerçekleşebilir Değer Karşılaştırılması

<i>Maliyet > Net Gerçekleşebilir Değer</i>	Stok, finansal tablolarda net gerçekleşebilir değeri ile raporlanır. Maliyet ile net gerçekleşebilir değer arasındaki fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.
<i>Maliyet < Net Gerçekleşebilir Değer</i>	Stok, finansal tablolarda maliyet bedeliyle raporlanacaktır. Net gerçekleşebilir değer maliyetten yüksek olması sebebiyle herhangi bir kâr söz konusu değildir.

Stok maliyetinin net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olmasının birçok sebebi bulunabilmektedir. Stokun kırılması, çatlaması, bozulması ve benzer sebeplerle ekonomik değerinin düşmesi stok maliyetinin piyasa değerinden yüksek çıkmasına sebep olabilmektedir.

Maliyetin net gerçekleşebilir değerden yüksek olması durumunda yapılacak, her bir stok kalemi bazında stokun finansal tablolarda yazan bedelinin net gerçekleşebilir değere indirilmesi ve indirilen tutar kadar karşılık ayrılması şeklinde olacaktır. Aynı zamanda standart madde 28'e göre, stoklar finansal tablolarda kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle gösterilememektedir.

Standart madde 30'a göre net gerçekleşebilir değer tahmini, değer hesaplanması anında mevcut güvenilir kanıtlara göre, stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılmaktadır. Ancak, geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları bu değer saptanmasında dikkate alınmamaktadır. Net gerçekleşebilir değer her finansal tablo dönemi itibarıyla gözden geçirilmesi gerekliliği de unutulmamalıdır (TMS-2 madde 33).

Fakat daha önceden stokun net gerçekleşebilir değeri ile raporlanmasına sebep olan unsurlar ortadan kalktıysa kayıtlara alınan değer düşüklüğü karşılığı, önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlı olmak kaydıyla, iptal edilmekte, başka bir deyişle stokların

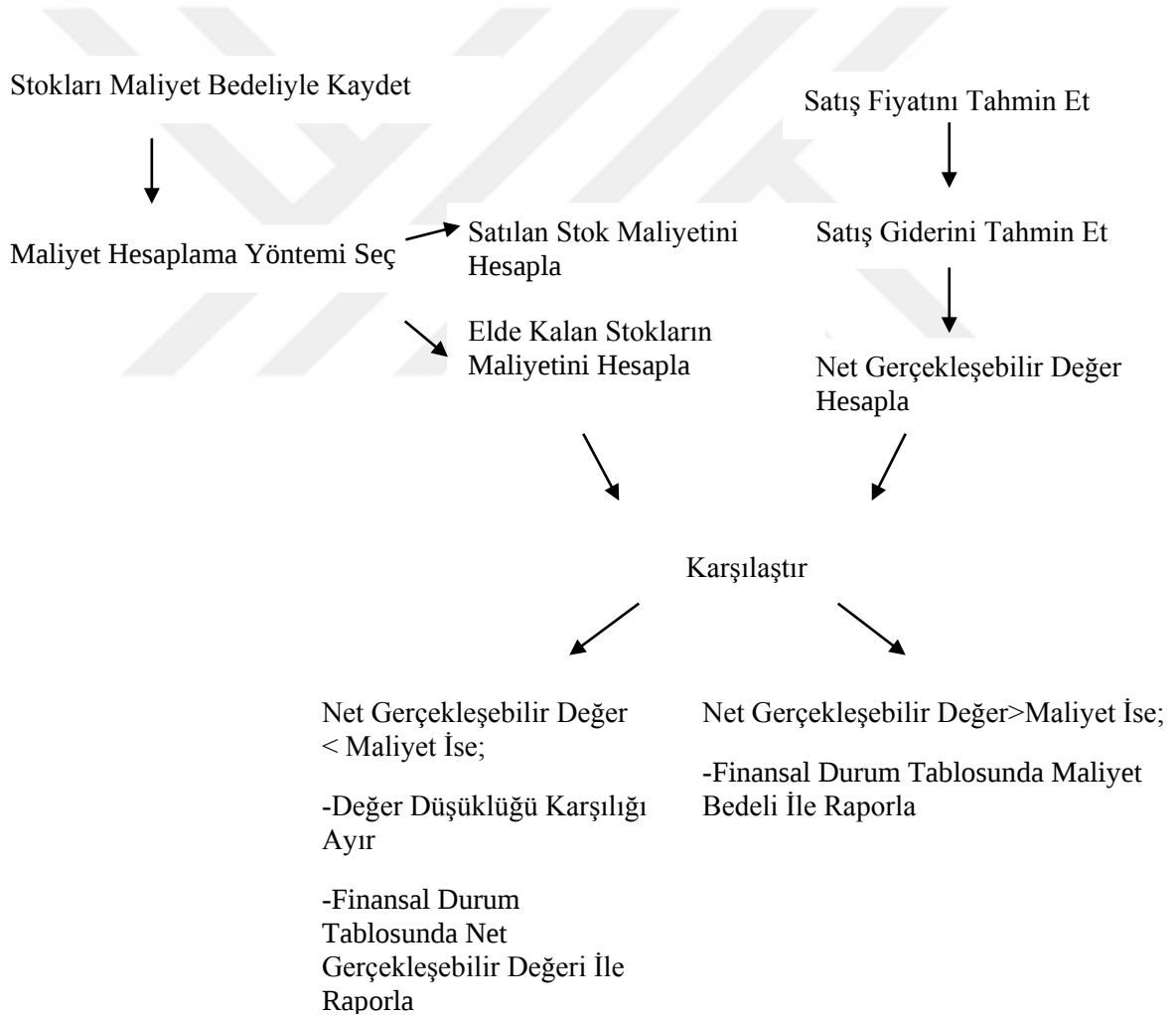
değeri arttırılmaktadır.¹Ancak dünya genelinde net gerçekleşebilir değerin artışı sebebiyle yapılan değer düşüklüğü karşılığı kaydının iptal edilmesi tartışılan bir konudur.

Örneğin, US GAAP'e göre, stoklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış ise bu durum kalıcı olarak kabul edilmekte ve herhangi bir iptal kaydına izin verilmemektedir (Tribunella, 2009).

3.7.6. TMS-2 Açısından Envanterde Stok Değerlemesi Adımları

TMS-2'ye göre stoklarda değerlemenin uygulama adımları Tablo 12'deki şekliyledir;

Tablo 12. Stokları Envanterde Değerlemede Uygulama Adımları



Kaynak: Bahadır, O. (2012) : 55

¹ Christie, Nancy L., Brozovsky, John ve Hicks, Sam. (2010) "International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities: An Update for the Commercial Loan Officer". Commercial Lending Review (September-October 2010) : 28-34.

3.7.6.1.Net Gerçekleşebilir Değer Kavramı

Bu noktada net gerçekleşebilir değerin tanımını yapmak gerekirse; net gerçekleşebilir değer standart madde 6'ya göre, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti¹ ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri² toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.

Net Gerçekleşebilir Değer: Satış Fiyatı-Tamamlanma Maliyeti - Satış Giderleri
--

Net gerçekleşebilir değerin belirlenmesi bir örnekle açıklanacak olursa;

Örnek 9: B İşletmesi dönem sonunda elindeki 150 adet stokun net gerçekleşebilir değerini belirlerken tahmini satış fiyatı olarak o ayda gerçekleşen bir satış işlemindeki satış fiyatını esas almıştır (20,00 TL/adet).

Ayrıca işletme stokları için adet başına 10,00 TL nakliye giderine ödeyeceği tahmininde bulunmuştur. Buna göre net gerçekleşebilir değer aşağıdaki şekliyle hesaplanacaktır;

Tahmini satış tutarı: $150 * 20,00 = 3.000,00$ TL

Tahmini satış gideri: $150 * 10,00 = 1.500,00$ TL

Net Gerçekleşebilir Değer: $3.000,00 - 1.500,00 = 1.500,00$ TL

Ticari malların maliyet bedeli 2.000,00 TL ise tablolara yansıtacak olan tutar, 1.500,00 TL olarak hesaplanan ticari malın net gerçekleşebilir değer olacaktır.

Buna göre; $(2.000,00 - 1.500,00 =) 500,00$ TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacak ve değeri düşen stok normal stoklardan (150-151-152-153 hesaplar) maliyet değeri ile çıkarılarak “157 Diğer Stoklar Hesabı”na aktarılacaktır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

Unutulmaması gereken bir başka husus ise, TMS-2 madde 34'e göre ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığının meydana geldiği dönemde stok maliyetini arttıracak şekilde giderleştirilmesi gerektiridir. Bundan dolayı ayrılan 500,00 TL karşılık tutarı satışların maliyeti içinde yer alacaktır.

¹ Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetlerdir.

² Nakliye giderleri gibi giderlerdir.

Çünkü standarda göre, karşılık giderlerinin ve iptal edilen karşılıkların satışların maliyeti bölümünde açılacak olan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007,45).

1	157 Diğer Stoklar	2.000,00	
	153 Ticari Mallar		2.000,00
2	627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri	500,00	
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		500,00

Piyasadaki artan satış fiyatları sebebiyle net gerçekleşebilir değerde artış meydana gelebilmektedir. Bu gibi durumlarda işletme, net gerçekleşebilir değeri tekrar gözden geçirmelidir. Bu durum Örnek 10 üzerinde açıklanmıştır.

Örnek 10: Örnek 9’un devamı olarak işletmenin 1.500,00 TL olarak raporladığı stoku dönem içinde satmadığını varsayar ve satış fiyatının 22,00 TL/adet ‘ye çıktığını göz önünde bulundurursak;

Tahmini satış tutarı: $150 \times 22 = 3.300,00$ TL

Tahmini satış gideri: $150,00 \times 10 = 1.500,00$ TL

Net Gerçekleşebilir Değer: $3.300,00 - 1.500,00 = 1.800,00$ TL

Kayıtlı Stok Tutarı: 1.500,00 TL

İptal Edilen Değer : 300,00 TL

Buna göre işletme 300 TL’lik iptal edilen değer düşüklüğünü satışların maliyetini düşürecek şekilde “628 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının İptali Hesabı(-)”na kaydetmelidir.

1	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	300,00	
	628 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının İptali (-)		300,00

Buna göre ticari mal finansal tablolarda; 2.000,00 TL'den stok değer düşüklüğü karşılığı (500,00-300,000=) 200,00 TL'nin düşülmesi sonucunda (2.000,00-200,00=) 1.800,00 TL net gerçekleşebilir değeriyle raporlanacaktır.

3.7.7.VUK Açısından Dönem Sonu Stok Değerlemesi

VUK'ya göre stokları maliyet bedeliyle değerlemek esastır. VUK madde 262'ye göre; maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamıdır. Ancak, stokların maliyet bedelinin belirlenemediği bir takım durumlar söz konusu olabilmektedir.

Öyle ki VUK madde 278'e göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.

Aynı zamanda eğer ki değerlendirme günündeki stok satış fiyatı, maliyetine göre %10 ve daha düşük ise yine emsal bedel ölçüsü uygulanmaktadır. Emsal bedel, gerçek bedelinin doğru bir şekilde bilinmesi ve belirlenmesi mümkün olmayan bir malın, değerlendirme gününde benzer mallara göre belirlenen değerine denmektedir (VUK madde 267).

3.7.7.1.Emsal Bedel Belirleme Yöntemleri

VUK madde 267'ye göre emsal bedel 3 şekilde belirlenebilmektedir;

3.7.7.1.1.Ortalama Fiyat Esası

Aynı cins mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmış ise, emsal bedel bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "ortalama satış fiyatı" üzerinden hesaplanmaktadır. Bu esasın uygulanabilmesi için satış miktarı, emsal bedeli belirlenecek olan mal miktarının %25'inden az olmamalıdır.

3.7.7.1.2.Maliyet Bedeli Esası

Bu esasa göre emsal bedeli hesaplanacak olan mal için, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel hesaplanır.

3.7.7.1.3.Takdir Esası

Bu esasta maliyet bedeli ve ortalama fiyat esasına göre emsal bedeli belirlenemeyen malın emsal bedeli, müracaat üzerine takdir komisyonu tarafından tespit edilir.



BÖLÜM IV. STOK MALİYET YÖNTEMLERİNİN FARKLI SEKTÖRDEKİ İKİ ÜRETİM İŞLETMESİNİN FİNANSAL TABLO VERİLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

TTK Geçici madde 1'e göre, sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren iştirakleri, halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler, bankalar ile bağlı ortaklıkları, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla finansal tablolarını TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) uyarınca hazırlama yükümlülüğü altına girmiştir. Aynı zamanda TTK Geçici Madde 1'de, söz konusu sermaye şirketleri dışında kalan işletmelerin de TMS/TFRS ve yorumlarını isteğe bağlı olarak uygulayabileceği belirtilmiştir.

Finansal tablolarını TMS uyarınca hazırlama yükümlülüğünde olmayan işletmelerde, isteğe bağlı olarak TMS prensiplerinin uygulanması tercih edilmediği takdirde, VUK prensipleri geçerli olmaktadır. TMS ve VUK uygulamaları arasında olduğu gibi, TMS-2 Stoklar standardı ve VUK stok maliyet yöntemlerinde de birçok farklılık bulunmaktadır. Maliyetlerin kapsamına bakıldığında; TMS-2 sabit genel üretim giderinin kapasite kullanım oranına göre ürünlere yüklenmesini önerirken, VUK genel üretim giderinde sabit ve değişken gider ayrımı yapmamakta, genel üretim giderini kapasite kullanım oranı ne olursa olsun maliyete yüklemektedir.

Bir diğer önemli fark ise, TMS-2 varlıkların olduğundan yüksek değerlenmemesi gerektiğini vurgulamakta, bu durum da işletmeyi olası satış zararlarına karşı hazırlıklı olmasını sağlamaktadır.

Öyle ki, standart bu bağlamda stokların raporlama dönemlerinde net gerçekleşebilir değerlerinin ölçülmesi gerektiğini belirtmiştir. Böylece stoklarda maliyetin net gerçekleşebilir değerden yüksek olması gibi bir durum söz konusu ise gerekli önlem o an alınacak ve stoktaki değer düşüklüğüne karşılık ayrılarak zarar önceden tespit edilebilecektir. VUK ise stokların maliyet bedeli ile raporlanmasını uygun görmekte beraber, stok satış fiyatı yalnızca maliyetin %10'undan daha düşük ise emsal bedel uygulamasını önermektedir.

Aynı zamanda, stokun kredi ve vadeli edinimi söz konusu ise iki uygulama arasında yine bir farklılık doğmaktadır. VUK vade farkını mal maliyetine dahil ederken, TMS-2 ödenen vade farkını dönem içinde giderleştirmekte ve mal maliyetine dahil etmemektedir.

Öte yandan stok çıkışlarında maliyet hesaplaması yöntemlerinde VUK, satılan mal maliyetini çoğunlukla gerçek parti maliyet yöntemine göre hesaplamakta iken, standart FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini önermektedir. Stok maliyet yöntemlerinde standartın üzerinde durduğu bir başka husus ise, ortak ürün ve yan ürünler için maliyet hesaplama yöntemlerine yer verilmesidir.

VUK ve TMS-2 arasındaki bu uygulama farklılıkları, işletmelerde stok unsurunu önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bu çalışmada Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yer alan, farklı sektörlerde faaliyet gösteren, birbirinden farklı maliyet uygulamalarını benimseyen iki imalat işletmesi ele alınmış olup, stok maliyet yöntemleri incelenmiştir. Bu sayede söz konusu işletmelerdeki somut veriler ele alınarak, VUK ile TMS-2 arasındaki farklar daha net ortaya konabilecektir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmada Ankara sınırları içerisinde faaliyet gösteren, biri halka açık ve finansal tablolarını TMS uyarınca düzenlemek yükümlülüğünde olan, diğeri ise finansal tablolarını VUK'ya göre düzenleyen, farklı sektörlerde faaliyet gösteren ve ismini vermek istemeyen iki imalat işletmesinin stok maliyet yöntemleri incelenmiştir.

Bu doğrultuda iki uygulama arasındaki farkların somut veriler ışığında ortaya konulması amaçlanmıştır. İnceleme kapsamında, bu işletmelerin ürettiği ürün çeşidi, ürün taleplerinin hangi unsurlara göre değişim gösterdiği, vadeli stok satın alımlarında vade farkının ne şekilde muhasebeleştirildiği, üretim giderlerinin ne şekilde ele alındığı ve bu duruma bağlı olarak kapsamına göre hangi maliyet yönteminin uygulandığı, ortak ve yan ürün işletmede imal ediliyor ise bu ürünlerin maliyetini belirlemede hangi yöntemin seçildiği, stok çıkışlarında hangi maliyet yönteminin uygulandığı hususlarına yer verilmektedir. Maliyet verilerin açıklanmasında, iki işletmede en çok sipariş talebi gören ürünü ele alınacaktır.

Araştırma kapsamındaki işletme bilgi ve verileri, söz konusu şirketler ile yapılan yüz yüze görüşmeler ve bu işletmelerden sağlanan finansal tablo verilerinden elde edilmiştir. Söz konusu işletme bilgi ve verileri, hem iki işletmenin kendi içinde hem de karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.

4.3. İşletme I Hakkında Genel Bilgi

Araştırma kapsamında ele alınan ilk işletme 1985 yılında kurulmuş olup, şirketin 2014 yılında tescil edilen kararı ile halka arzı gerçekleştirilmiştir. Şirket, elektrik malzemeleri imal, montaj ve taahhüt işi ile iştigal etmekle beraber, sermayesi 40.000.000,00 TL'dir.

Şirketin halka arzı gerçekleştiği tarih itibariyle, şirket finansal tablolarını TMS uyarınca düzenleme yükümlülüğü altına girmiş olup, söz konusu tablolar her dönem Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesinde yayınlanmaktadır.

4.4. İmalat Hakkında Genel Bilgi

İşletme bünyesinde çeşitli ürün gruplarının altında ürün modelleri imal edilmekte olup, bu modeller kendi model kodları ile maliyetlendirilmektedir. İşletmede 14 adet ürün grubu ve bu ürün gruplarının altında toplam 99 adet ürün modeli bulunmaktadır. Ayrıca, işletme sipariş bazlı üretim yapmakta olup, üretim miktarını sipariş üzerine belirlemektedir.

İşletme içerisindeki stok maliyet verilerinin açıklanmasında, işletmede en çok sipariş talebi gören; Hava Yalıtımlı Modüler Hücre ürün grubundan, Gerilim Trafo Hücresi ürün modeli ele alınacaktır.

Söz konusu ürün modeli, enerji şebekesi projeleri, şehir şebekesi projeleri, elektrik iletimi ve nakli projeleri gibi projelerde kullanılmaktadır. Bu tip projelerin yapımı, Ocak, Şubat ve Mart aylarında olumsuz hava şartları sebebiyle yavaşlamakta olup, bu durum işletmenin üretim miktarını ve buna bağlı olarak kapasite kullanım oranını azaltmaktadır. Ürün modeli için en yoğun sipariş ve üretim ise, proje yapım işlerinin yoğunlaştığı Ekim, Kasım ve Aralık aylarında meydana gelmektedir. İşletmede, ortak ürün ve yan ürün üretilmemektedir.

4.5. Ürün Maliyetlemesi

Tablo 13. İşletme I İçin Aylar İtibariyle Üretim Miktarları - Kapasite Kullanım Oranları - Kapasite Sapmaları

	Normal Üretim Kapasitesi (A)	Üretim Miktarı (B)	Kapasite Kullanım Oranı (B/A)	Kapasite Sapması (B-A)
Ocak	5000	2950	59%	-2050
Şubat	5000	3100	62%	-1900
Mart	5000	3250	65%	-1750
Nisan	5000	3600	72%	-1400
Mayıs	5000	3550	71%	-1450
Haziran	5000	3800	76%	-1200
Temmuz	5000	4150	83%	-850
Ağustos	5000	4600	92%	-400
Eylül	5000	4600	92%	-400
Ekim	5000	5600	112%	600
Kasım	5000	5150	103%	150
Aralık	5000	5300	106%	300

Tablo 13.'de işletmenin 2015 yılındaki aylar itibariyle gerçekleşen üretim miktarları ve normal kapasiteye göre meydana gelen kapasite kullanım oranları ve kapasite sapmaları gösterilmektedir.

Tablodan görüleceği üzere, negatif yönde en yüksek kapasite sapması talebin, buna bağlı olarak üretimin, en düşük yaşandığı Ocak ayında meydana gelmiştir. Ocak ayında, işletme kullanabileceği normal kapasitesinin %41'ini kullanmamıştır.

Pozitif yönde en yüksek kapasite sapması ise, talebin, buna bağlı olarak üretimin, en yüksek gerçekleştiği Ekim ayında meydana gelmiştir. İşletme söz konusu ayda, normal kapasitedeki üretim sınırını %12 oranına aşmıştır.

Tablo 14. İşletme I İçin Normal Maliyet Yöntemine Göre Aylar İtibariyle Meydana Gelen Üretim Giderleri

Üretim Giderleri (TL)	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	2.655.000,00	2.899.200,00	3.039.552,60	3.430.832,71	3.326.714,40	3.572.982,07
Direkt İşçilik Gideri	319.666,87	322.402,63	345.065,76	396.732,61	393.899,39	428.696,69
Genel Üretim Gideri	992.261,80	1.002.615,05	1.010.833,30	1.034.017,08	1.030.874,11	1.047.790,49
Sabit Genel Üretim Gideri	473.652,00	497.736,00	521.820,00	578.016,00	569.988,00	610.128,00
Değişken Genel Üretim Gideri	189.461,80	199.815,05	208.033,30	231.217,08	228.074,11	244.990,49
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	4.630.042,47	4.921.768,73	5.125.304,96	5.670.815,48	5.549.550,01	5.904.587,74
	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	3.888.975,99	4.310.673,40	4.275.132,13	5.198.913,13	4.798.114,32	4.948.900,23
Direkt İşçilik Gideri	468.213,30	512.828,72	510.281,44	620.497,63	572.755,81	589.523,33
Genel Üretim Gideri	1.069.353,44	1.098.929,88	1.100.380,96	1.163.783,53	1.137.761,64	1.143.891,00
Sabit Genel Üretim Gideri	666.324,00	738.576,00	738.576,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00
Değişken Genel Üretim Gideri	266.553,44	296.129,88	297.580,96	360.983,53	334.961,64	341.091,00
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	6.359.420,17	6.957.137,88	6.921.951,49	8.146.977,82	7.646.393,41	7.826.205,56

Tablo 15. İşletme I İçin Tam Maliyet Yöntemine Göre Aylar İtibariyle Meydana Gelen Üretim Giderleri

Üretim Giderleri (TL)	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	2.655.000,00	2.899.200,00	3.039.552,60	3.430.832,71	3.326.714,40	3.572.982,07
Direkt İşçilik Gideri	319.666,87	322.402,63	345.065,76	396.732,61	393.899,39	428.696,69
Genel Üretim Gideri	992.261,80	1.002.615,05	1.010.833,30	1.034.017,08	1.030.874,11	1.047.790,49
Sabit Genel Üretim Gideri	802.800,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00
Değişken Genel Üretim Gideri	189.461,80	199.815,05	208.033,30	231.217,08	228.074,11	244.990,49
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	4.959.190,47	5.226.832,73	5.406.284,96	5.895.599,48	5.782.362,01	6.097.259,74
	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	3.888.975,99	4.310.673,40	4.275.132,13	5.198.913,13	4.798.114,32	4.948.900,23
Direkt İşçilik Gideri	468.213,30	512.828,72	510.281,44	620.497,63	572.755,81	589.523,33
Genel Üretim Gideri	1.069.353,44	1.098.929,88	1.100.380,96	1.163.783,53	1.137.761,64	1.143.891,00
Sabit Genel Üretim Gideri	802.800,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00	802.800,00
Değişken Genel Üretim Gideri	266.553,44	296.129,88	297.580,96	360.983,53	334.961,64	341.091,00
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	6.495.896,17	7.021.361,88	6.986.175,49	8.146.977,82	7.646.393,41	7.826.205,56

Tablo 14 ve Tablo 15’de Gerilim Trafo Hücresi ürün modeli için iki uygulamaya göre ay başına düşen toplam üretim giderleri gösterilmektedir. İşletmede uygulama olarak normal maliyet yöntemi kullanılmakta ve direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve değişken üretim giderleri doğrudan söz konusu malın maliyetine dahil edilmekle birlikte, standart uygulaması çerçevesinde, sabit genel üretim gideri kapasite kullanım oranı payı kadar maliyete dahil edilmekte, dağıtılmayan genel üretim gideri ise dönem içinde giderleştirilmektedir.

İşletmenin tam maliyet yöntemini kullanarak maliyet hesaplaması yapması durumunda, normal maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanan maliyete göre, meydana gelecek maliyet farkları ve ertelenen vergi tutarları ilerleyen tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 16. İşletme I İçin İki Yönteme Göre Hesaplanan Sabit Genel Üretim Gideri Tutarları

Aylar/ Sabit Genel Üretim Gideri (TL)	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Fark
Ocak	802.800,00	473.652,00	329.148,00
Şubat	802.800,00	497.736,00	305.064,00
Mart	802.800,00	521.820,00	280.980,00
Nisan	802.800,00	578.016,00	224.784,00
Mayıs	802.800,00	569.988,00	232.812,00
Haziran	802.800,00	610.128,00	192.672,00
Temmuz	802.800,00	666.324,00	136.476,00
Ağustos	802.800,00	738.576,00	64.224,00
Eylül	802.800,00	738.576,00	64.224,00
Ekim	802.800,00	802.800,00	0,00
Kasım	802.800,00	802.800,00	0,00
Aralık	802.800,00	802.800,00	0,00

İşletmenin kullanılan kapasite yüzdesi kadar sabit genel üretim giderini maliyete dahil etme durumu, normal maliyet yönteminin açıkladığı bir maliyet hesaplama uygulamasıdır. Bu uygulamaya göre, aylar itibarıyla kapasite kullanım oranları göz önüne alınarak hesaplanan sabit genel üretim giderleri Tablo 16.'da görülmektedir. Bu durumda, iki uygulamaya göre hesaplanan sabit genel üretim giderindeki en yüksek fark kapasite kullanım oranının en düşük olduğu Ocak ayında gerçekleşmektedir.

Ancak sabit genel üretim giderini, üretimin normal kapasiteyi aştığı hallerde, kapasite kullanım oranı kadar arttırmak gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Bu noktada, TMS-2'nin tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verdiği istisnai hal ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, üretim düzeyinin normal kapasiteyi aştığı Ekim, Kasım, Aralık aylarında ise, ürüne yüklenen sabit genel üretim gideri, gerçekleşen sabit genel üretim giderinin tamamı kadar, 802.800,00 TL olacaktır.

Tablo 17. İşletme I İçin Aylar İtibarıyla İki Yönteme Göre Hesaplanan Birim Maliyetler

Aylar / Birim Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemine Göre	Normal Maliyet Yöntemine Göre
Ocak	1.681,08	1.569,51
Şubat	1.686,08	1.587,67
Mart	1.663,47	1.577,02
Nisan	1.637,67	1.575,23
Mayıs	1.628,83	1.563,25
Haziran	1.604,54	1.553,84
Temmuz	1.565,28	1.532,39
Ağustos	1.526,38	1.512,42
Eylül	1.518,73	1.504,77
Ekim	1.454,82	1.454,82
Kasım	1.484,74	1.484,74
Aralık	1.476,64	1.476,64

Tablo 17.'de, iki yönteme göre hesaplanan üretim giderlerinden birim maliyete düşen tutarlar, TL tutarı üzerinden gösterilmektedir. Tabloda, üretimin az olduğu dönemlerde mevzuatın önerdiği tam maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyet tutarlarının diğer dönemlere göre arttığı görülmektedir.

Bu durumun sebebi, yöntemde maliyete yüklenen sabit genel üretim giderinin her kapasite üretimde sabit kalması, buna bağlı olarak da birim maliyete düşen payın artmasıdır. Buna göre, iki uygulama arasında birim maliyetteki en yüksek fark, normal kapasitenin en az kullanıldığı Ocak ayında gerçekleşmektedir.

Normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyet tutarlarına bakıldığında, üretim miktarlarının birim maliyet tutarlarını etkilemediği görülmektedir. Öyle ki, üretimin en düşük gerçekleştiği Ocak ayında, tam maliyet yöntemine göre birim başına düşen sabit genel üretim gideri;

$$\begin{aligned} & \frac{802.800,00}{2950} \\ & = 272,14 \text{ TL iken, normal maliyet yöntemine göre ise } \frac{(802.800,00 * 0,59)}{2950} \\ & = 160,56 \text{ TL olacaktır.} \end{aligned}$$

Buna göre, Ocak ayında oluşan birim maliyetler arasındaki fark 111,58 TL'dir. Söz konusu geçici farklar, kullanılan kapasitenin normal kapasiteye eşit veya daha fazla olma durumuna kadar devam edecektir. Üretimin normal kapasitenin üstünde olduğu dönemlerde ise, istisnai olarak tam maliyet yönteminin uygulanmasından dolayı, herhangi bir geçici fark oluşmamaktadır. Çünkü stok, VUK'ya göre hesaplanan maliyet tutarı ile aynı maliyetten kayıtlara alınacaktır. Bu durum Ekim-Aralık/2015 döneminde görülmektedir.

Bu noktada iki uygulamaya göre hesaplanan toplam maliyet farklarının gösterilmesi, işletme tarafından benimsenen standart uygulaması ve VUK uygulaması arasındaki farkı daha net ortaya koyacaktır.

Tablo 18. İşletme I İçin Aylar İtibariyle Geçici Fark ve Ertelenen Vergi Tutarları

Aylar	Birim Geçici Fark	Üretim Miktarı	Toplam Geçici Fark¹	Ertelenen Vergi
Ocak	111,58	2.950,00	329.148,00	65.829,60
Şubat	98,41	3.100,00	305.064,00	61.012,80
Mart	86,46	3.250,00	280.980,00	56.196,00
Nisan	62,44	3.600,00	224.784,00	44.956,80
Mayıs	65,58	3.550,00	232.812,00	46.562,40
Haziran	50,70	3.800,00	192.672,00	38.534,40
Temmuz	32,89	4.150,00	136.476,00	27.295,20
Ağustos	13,96	4.600,00	64.224,00	12.844,80
Eylül	13,96	4.600,00	64.224,00	12.844,80
Ekim	0,00	5.600,00	0,00	0,00
Kasım	0,00	5.150,00	0,00	0,00
Aralık	0,00	5.300,00	0,00	0,00
Toplam			1.830.384,00	366.076,80

¹ Gerilim Trafo Hücresi Ürünü İçin Toplam Geçici Fark

Tablo 18.'e bakıldığında, aylar itibariyle oluşan birim başına geçici farklar, üretim miktarına bağlı olarak oluşan toplam geçici farklar ve bu farklara bağlı olarak oluşan ertelenmiş vergi tutarları¹, TL tutarı üzerinden gösterilmektedir. İşletme, dönem sonunda söz konusu ürünün maliyetine dahil etmediği ve doğrudan giderleştirdiği, kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim gideri üzerinden de vergilendirilmektedir. Dolayısıyla ortaya ertelenmiş vergi kavramı çıkmaktadır. Bu durumda işletme ertelenen vergi tutarını söz konusu ürün satılincaya kadar finansal tablolarına yansıtacaktır.

Tablo hesaplamalarına göre elde edilen sonuç, 2015 yılında işletmenin tam maliyet yöntemini kullanması halinde araştırmada ele alınan ürün için maliyette toplam 1.830.384,00 TL'lik bir artışın meydana geleceği şeklindedir. Dolayısıyla işletme, standart tarafından öngörülen normal maliyet yöntemini uygulamasından dolayı, stoklarına fazladan 1.830.384,00 TL'lik maliyet yüklememiştir.

İşletmede vadeli olarak alınan stoklar için ödenen vade farkı, standart uygulaması doğrultusunda, stok maliyetine dahil edilmemekte ve 780 Finansman Giderleri Hesabına alınmaktadır.

Stok çıkışlarında işletme ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır. Ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanmasında periyodik baz, alım sonrası sürekli olarak ele alınmaktadır. Yani, işletme satın aldığı stok maliyetlerini her bir alım sonrası tekrardan hesaplamaktadır. İşletmenin birbiri ile ikame edilemeyen ve özel projeler için üretilen stoklar dışında kalan stoklarının maliyetini ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile ölçmesi standartlar doğrultusunda uygun bir işlemdir.

2015 yılında ele alınan ürün için, net gerçekleşebilir değer ölçümü sonucu stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamıştır.

4.6. İşletme II Hakkında Genel Bilgi

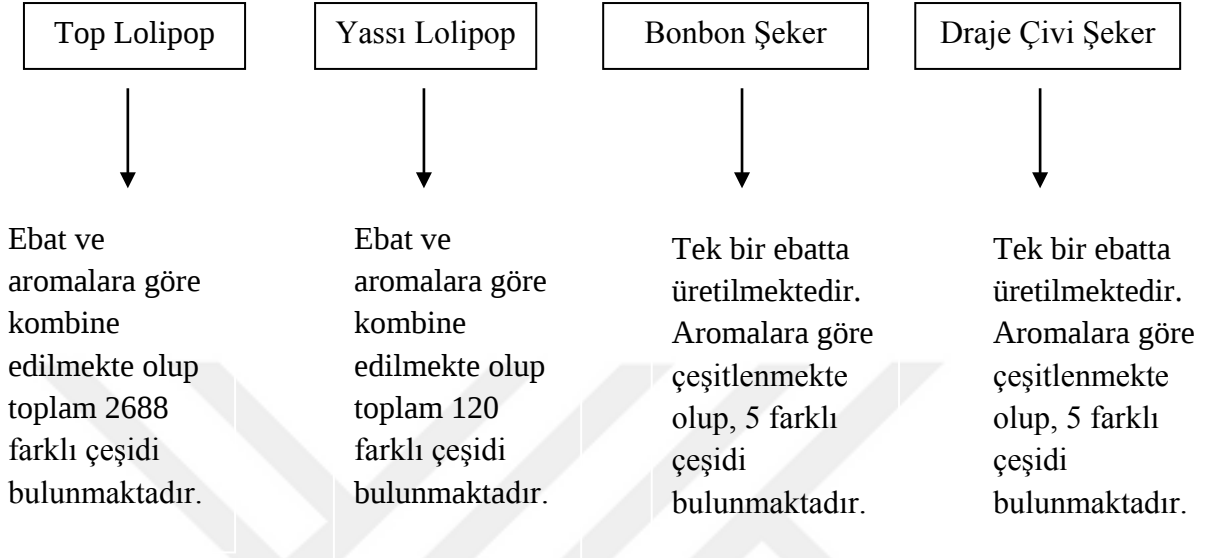
İşletme şekerleme üretimi ve ticareti işi ile iştigal etmekte olup, 1987 yılında kurulmuş ve sermayesi 20.800.000,00 TL'dir. İşletme finansal tablolarını TMS uyarınca düzenleme yükümlülüğü altında bulunmadığından dolayı stok maliyet yöntemlerinde VUK prensiplerini uygulamaktadır.

¹ Malların Satılmadığı Varsayımı İle Kurumlar Vergisi Oranına (%20) Göre Hesaplanan Ertelenmiş Vergi Tutarı

4.7.İmalat Hakkında Genel Bilgi

İmalat sonucunda elde edilen ürünlere ilişkin ürün ağacı aşağıdaki gibidir;

Tablo 19. İşletme II. Ürün Ağacı



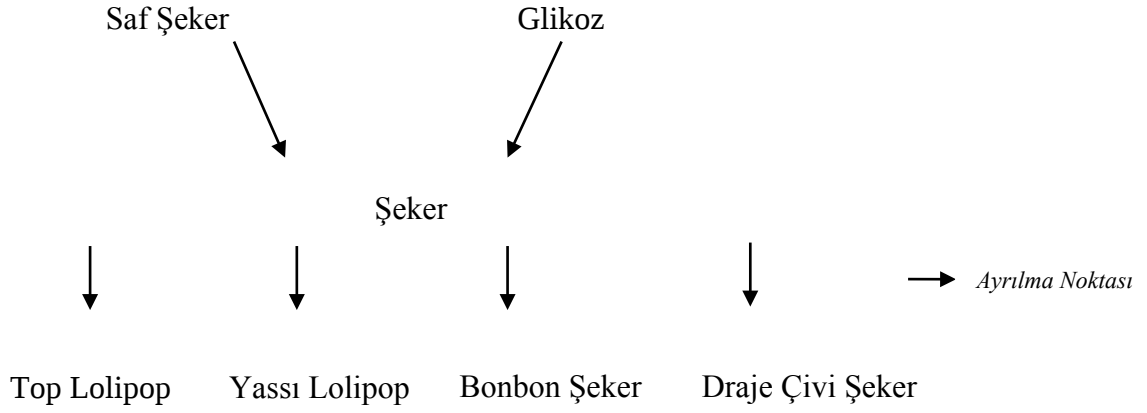
Buna göre, işletmede 4 tip ürün üretilmekle birlikte bu ürünler için toplamda 2818 farklı çeşit bulunmaktadır. Üretim miktarı talebe bağlı olarak değişmekte olup, hedef kitle 6-15 yaş arası çocuklardır. Dolayısıyla talep, ilkökul ve ortaokulların açılış tarihlerine bağlı olarak artış göstermektedir. Buna göre en yüksek talep, Ağustos-Ekim döneminde görülmektedir.

Talepteki düşüş ise, hedef kitlenin şeker yerine dondurma gibi daha serinletici ürünler tercih ettiği Haziran-Temmuz döneminde görülmektedir.

İşletme bünyesinde satışı yapılan bu 4 tip ürünün tamamı ortak ürün niteliğindedir. Öyle ki, fabrikaya gelen saf şeker ve glikoz aynı üretim tanklarında pişerek ortaya tüm ürün çeşitlerinin ana malzemesini oluşturan şeker maddesi ortaya çıkmakta ve ayrılma noktasından sonra bir takım ek giderlere katlanılmak suretiyle çeşitlenmektedir.

Bu üretim aşaması şekil üzerinde gösterilirse;

Tablo 20. Ortak Ürünler İçin Üretim Aşaması



İşletmede üretilen 4 tip ürün ortak ürün niteliğindedir. Çünkü, bu ürünlerin tamamı ayrılma noktasına kadar, saf şeker ve glikoz ürünlerinin şekere dönüşme işlemi olan, aynı üretim işlemine maruz kalmaktadır. Dolayısıyla bu noktaya kadar söz konusu ürünlerin giderleri de ortaktır.

Ayrılma noktasından sonra şeker maddesi, satışı yapılan 4 tip üründen hangisini meydana getirecekse o ürünün üretim hattına girmekte ve aromalandırma, şekillendirme gibi ek giderlere tabi olarak satışa hazır hale gelmektedir. İşletme bileşik giderlerin ortak ürünlere dağıtımında üretim miktarı yöntemini kullanmaktadır.

Bu yöntemde ortak ürününlerin her birinin birim başına düşen birleşik gideri, toplam birleşik giderin toplam ortak ürün miktarına bölünmesi sebebiyle eşit çıkmaktadır. Dolayısıyla bu yöntem, satış fiyatları birbirine yakın söz konusu 4 tip ortak ürün maliyetlerinin hesaplanmasında elverişli bir yöntemdir.

Üretim esnasında, işletmenin esas üretim amacı dışında kalan kırık şeker ürünü ortaya çıkmaktadır. Ancak, üretim esnasında meydana gelen kırık şeker herhangi bir işlemten geçmeyip, direkt olarak satıldığından dolayı yan ürün değil hurda olarak değerlendirilmektedir.

4.8. Ürün Maliyetlemesi

Tablo 21. İşletme II İçin Aylar İtibariyle Üretim Miktarları-Kapasite Kullanım Oranları-Kapasite Sapmaları

	Normal Üretim Kapasitesi (A)	Üretim Miktarı (B)	Kapasite Kullanım Oranı (B/A)	Kapasite Sapması (B-A)
Ocak	123.000	79.950	65%	-43.050
Şubat	123.000	88.560	72%	-34.440
Mart	123.000	92.250	75%	-30.750
Nisan	123.000	98.400	80%	-24.600
Mayıs	123.000	98.400	80%	-24.600
Haziran	123.000	79.950	65%	-43.050
Temmuz	123.000	73.800	60%	-49.200
Ağustos	123.000	159.900	130%	36.900
Eylül	123.000	172.200	140%	49.200
Ekim	123.000	147.600	120%	24.600
Kasım	123.000	110.700	90%	-12.300
Aralık	123.000	110.700	90%	-12.300

Tablo 21.'de işletmede en çok talep gören yassı lolipop ürünü için üretim miktarı ve normal kapasiteye göre oluşan kapasite kullanım oranları ve kapasite sapmaları gösterilmektedir. Satışlar miktar olarak en düşük teneke bazında yapıldığından, üretim miktarları ve buna bağlı oluşan birim maliyetler teneke itibariyle gösterilmektedir.

En yüksek kapasite sapması talebin, buna bağlı olarak üretimin, en düşük seviyede gerçekleştiği Temmuz ayında yaşanmaktadır. Söz konusu ayda işletme kullanabileceği normal kapasitesinin %40'ını kullanmamıştır.

Yaz aylarında işletmenin hedef kitlesi çocuklar için talep, şekerlemelerden dondurma gibi serinletici alternatiflere kaymaktadır. Bu sebeple yaz dönemi boyunca, Ağustos hariç, gerçekleşen kapasitenin normal kapasite altında olduğu görülmektedir.

Ancak, Eylül ayında yeni öğretim yılının başlaması vesilesiyle şekerlemelere olan talep diğer dönemlere göre oldukça yüksek olduğundan üretim, Ağustos ayından itibaren artmakta ve normal kapasitenin üstünde gerçekleşmektedir.

Bu durum en yüksek seviyede Eylöl ayında görölmekte olup, işletmenin normal kapasitesini %40 oranında aştığı Tablo 21.'de gözökmektedir. İşletme, normal kapasitenin üstünde çalıştığı aylarda fazla mesai ile planlanan üretim düzeyine ulaşmaktadır.



Tablo 22. İşletme II İçin Normal Maliyet Yöntemine Göre Aylar İtibariyle Meydana Gelen Üretim Giderleri

Üretim Giderleri (TL)	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	429.331,50	475.567,20	495.382,50	528.408,00	528.408,00	429.331,50
Direkt İşçilik Gideri	9.920,20	11.318,18	14.568,12	11.099,52	11.099,52	9.018,36
Genel Üretim Gideri	13.302,44	13.225,12	12.792,12	14.049,88	13.967,40	11.761,17
Sabit Genel Üretim Gideri	3.289,00	3.643,20	3.795,00	4.048,00	4.048,00	3.289,00
Değişken Genel Üretim Gideri	8.242,44	8.165,12	7.732,12	8.989,88	8.907,40	6.701,17
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	465.856,57	513.335,61	535.534,86	567.607,27	564.127,20	461.872,20
Üretim Giderleri (TL)	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	396.306,00	858.663,00	924.714,00	792.612,00	594.459,00	594.459,00
Direkt İşçilik Gideri	8.324,64	18.036,72	19.424,16	16.649,28	16.607,66	12.486,96
Genel Üretim Gideri	11.369,41	19.400,50	19.493,29	17.431,39	16.472,61	16.750,96
Sabit Genel Üretim Gideri	3.036,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00
Değişken Genel Üretim Gideri	6.309,41	14.340,50	14.433,29	12.371,39	11.412,61	11.690,96
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	427.369,46	915.500,72	983.124,73	844.124,06	644.011,87	634.643,10

Tablo 23. İşletme II İçin Tam Maliyet Yöntemine Göre Aylar İtibariyle Meydana Gelen Üretim Giderleri

Üretim Giderleri (TL)	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	429.331,50	475.567,20	495.382,50	528.408,00	528.408,00	429.331,50
Direkt İşçilik Gideri	9.920,20	11.318,18	14.568,12	11.099,52	11.099,52	9.018,36
Genel Üretim Gideri	13.302,44	13.225,12	12.792,12	14.049,88	13.967,40	11.761,17
Sabit Genel Üretim Gideri	5.060,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00
Değişken Genel Üretim Gideri	8.242,44	8.165,12	7.732,12	8.989,88	8.907,40	6.701,17
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	465.856,58	513.335,62	535.534,86	567.607,28	567.442,32	461.872,20
Üretim Giderleri (TL)	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Direkt İlk Madde Malzeme Gideri	396.306,00	858.663,00	924.714,00	792.612,00	594.459,00	594.459,00
Direkt İşçilik Gideri	8.324,64	18.036,72	19.424,16	16.649,28	16.607,66	12.486,96
Genel Üretim Gideri	11.369,41	19.400,50	19.493,29	17.431,39	16.472,61	16.750,96
Sabit Genel Üretim Gideri	5.060,00	5.060,00	5.060,00	5.060,00	4.554,00	4.553,00
Değişken Genel Üretim Gideri	6.309,41	14.340,50	14.433,29	12.371,39	11.412,61	11.690,96
TOPLAM ÜRETİM GİDERİ	427.369,46	915.500,72	983.124,74	844.124,06	643.505,88	639.940,88

Tablo 22. ve Tablo 23.'de yassı lolipop ürünü için iki uygulamaya göre ay başına düşen toplam üretim giderleri görülmektedir. İşletmede mevzuata uygun olarak, uygulamada tüm üretim giderleri mal maliyetine dahil edilmekte, kapasite kullanım oranları göz önüne alınmamaktadır. Bu sebeple, üretim miktarı ne olursa olsun, sabit genel üretim giderinin tamamı mal maliyetine dahil edilmekte ve üretimin normal kapasite altında kaldığı dönemlerde birim maliyet artmaktadır. Bu durumun sebebi, üretim birimlerinden her birine (teneke) dağıtılan sabit genel üretim giderinin kapasitenin düşük olması sebebiyle artmasıdır.

İşletmenin tam maliyet yöntemi yerine, normal maliyet yöntemini kullanarak maliyet hesaplaması yapması halinde ortaya çıkacak maliyet farkları ve ertelenen vergi tutarları ilerleyen tablolarda gösterilmektedir.

Tablo 24. İşletme II İçin İki Yönteme Göre Hesaplanan Sabit Genel Üretim Gideri Tutarları

Aylar/ Sabit Genel Üretim Gideri (TL)	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Fark
Ocak	5.060,00	3.289,00	1.771,00
Şubat	5.060,00	3.643,20	1.416,80
Mart	5.060,00	3.795,00	1.265,00
Nisan	5.060,00	4.048,00	1.012,00
Mayıs	5.060,00	4.048,00	1.012,00
Haziran	5.060,00	3.289,00	1.771,00
Temmuz	5.060,00	3.036,00	2.024,00
Ağustos	5.060,00	5.060,00	0,00
Eylül	5.060,00	5.060,00	0,00
Ekim	5.060,00	5.060,00	0,00
Kasım	5.060,00	4.554,00	506,00
Aralık	5.060,00	4.554,00	506,00

İşletmenin normal maliyet yöntemini kullanması halinde hesaplanan sabit genel üretim giderleri Tablo 24.'de gösterilmektedir. Buna göre, sabit genel üretim giderlerindeki en yüksek fark üretim kapasitesinin en az kullanıldığı Temmuz ayında meydana gelecektir.

Kapasite kullanımının normal kapasiteyi aştığı Ağustos, Eylül, Ekim aylarında ise sabit genel üretim giderinin tamamı maliyete alınmakta ve iki yöntem arasında bir fark oluşmamaktadır.

Tablo 25. İşletme II İçin Aylar İtibariyle İki Yönteme Göre Hesaplanan Birim Maliyetler

Aylar / Teneke Başına Birim Maliyet (TL)	Tam Maliyet Yöntemine Göre	Normal Maliyet Yöntemine Göre
Ocak	5,8268	5,8047
Şubat	5,7965	5,7805
Mart	5,8053	5,7915
Nisan	5,7684	5,7581
Mayıs	5,7330	5,7227
Haziran	5,7770	5,7549
Temmuz	5,7909	5,7635
Ağustos	5,7255	5,7255
Eylül	5,7092	5,7092
Ekim	5,7190	5,7190
Kasım	5,8176	5,8131
Aralık	5,7330	5,7284

Tablo 25.'de iki yönteme göre üretim giderlerinden birim teneke başına düşen maliyet tutarları gösterilmektedir. Tam maliyet yöntemini uygulayan işletmede birim teneke maliyetleri üretimin azaldığı dönemde artmaktadır. Çünkü, her bir birime dağıtılan sabit genel üretim gideri düşük kapasite sebebiyle artış göstermektedir.

Ancak normal maliyet yönteminde, üretim miktarının birim maliyete bir etkisi olmayacaktır. Öyle ki, sabit genel üretim gideri üretim miktarı ne olursa olsun¹, üretim miktarına bağlı olarak maliyete dahil edilecektir. Buna göre iki yöntem arasındaki en yüksek maliyet farkı, kapasitenin en az kullanıldığı Temmuz ayında meydana gelmiştir. Üretimin normal kapasiteyi aştığı, Ağustos, Eylül, Ekim aylarında ise, birim maliyette herhangi bir fark meydana gelmeyecektir.

İki yöntem arasında aylar itibariyle ortaya çıkan maliyet farkları Tablo 26'da gösterilmektedir.

¹ KKO'nun normal kapasite altında olduğu hallerde

Tablo 26. İşletme II İçin Aylar İtibariyle Geçici Fark ve Ertelenen Vergi Tutarları

Aylar	Teneke Başına Geçici Fark	Üretim Miktarı	Toplam Geçici Fark¹	Ertelenen Vergi
Ocak	0,02215134	79.950	1.771,00	354,20
Şubat	0,01599819	88.560	1.416,80	283,36
Mart	0,01371274	92.250	1.265,00	253,00
Nisan	0,01028455	98.400	1.012,00	202,40
Mayıs	0,01028455	98.400	1.012,00	202,40
Haziran	0,02215134	79.950	1.771,00	354,20
Temmuz	0,02742547	73.800	2.024,00	404,80
Ağustos	0	159.900	0,00	0,00
Eylül	0	172.200	0,00	0,00
Ekim	0	147.600	0,00	0,00
Kasım	0,00457091	110.700	506,00	101,20
Aralık	0,00457091	110.700	506,00	101,20
Toplam			11.283,80	2.256,76

¹ Yassı Lolipop Ürünü İçin Toplam Geçici Fark

Tablo 26.'da iki yöntem arasında oluşan maliyet farkları, birim teneke ve toplam maliyet farkları itibariyle gösterilmektedir. İşletmenin normal maliyet yöntemini kullanması halinde, söz konusu toplam geçici maliyet farkları üretilen ürünün tamamı satılana kadar finansal tablolara kanunen kabul edilmeyen bir gider olarak yansıyacaktır. Ancak mevzuat, standartın giderleştirdiği, kapasite kullanım oranı dışında kalan dağıtılmayan sabit genel üretim giderini maliyete dahil ettiğinden, söz konusu ürün ancak satılınca satılan mamul maliyeti kaleminde gider konusu yapılabilir hale gelecektir. Dolayısıyla, bu şartlar altında standartlarca hesaplanan ertelenen vergi unsuru da ortadan kalkacaktır.

Aylar itibariyle en yüksek geçici fark, üretimin en az gerçekleştiği Temmuz ayında meydana gelmektedir. Bu ayda işletme, tam maliyet yöntemini kullanarak araştırma kapsamında ele alınan yassı lolipop ürününü 2.024,00 TL daha yüksek maliyetle değerlemiştir.

Tablo hesaplamalarına göre elde edilen sonuç, işletmenin mevzuat doğrultusunda tam maliyet yöntemini kullanarak araştırmada ele alınan ürüne toplamda 11.283,80 TL'lik fazladan bir maliyet yüklediği şeklindedir. Genel olarak bakıldığında, üretilen tüm ürün tipleri için bu hesaplamalar yapıldığında ortaya çıkan toplam sonuç, finansal tablo kullanıcıları için yanıltıcı sonuçlar doğurabilecektir.

İşletmede vadeli olarak alınan stoklar için ödenen vade farkları, mevzuat gereği stok maliyetine dahil edilmekte, dönem içerisinde doğrudan sonuç hesaplarına alınarak giderleştirilmemektedir.

Stok çıkışlarında ise, FIFO yöntemi kullanılmakta olup, stok çıkış maliyetleri elde kalan ilk stokun maliyetinden hesaplanmaktadır. Bu yöntem, tüm stokların benzer kullanım alanına ve özelliğine sahip olduğu söz konusu işletme için uygun bir maliyet yöntemidir. İşletmede 2015 yılında ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı bulunmamaktadır.

SONUÇ

Stokların değ erlenmesindeki en önemli amaçlardan biri, stok maliyetlerini finansal tablolara en doğru şekilde yansıtma ktır. Üretim işletmelerinde, çeşitli maliyet yöntemleri ile elde edilen stok verileri bu işletmelerin gelecek kararlarında hayati bir önem taşımaktadır.

TTK Geçici Madde 1 hükümleri doğrultusunda TMS-2'nin stok maliyet yöntemlerini uygulayarak stoklarını değ erleyen işletmeler ile vergi mevzuatı yöntemlerine bağlı kalarak stoklarını değ erleyen işletmelerin elde ettiği stok verileri oldukça farklı sonuçlar meydana getirebilmektedir.

TMS-2 yalnızca stoku ilgilendiren gider unsurlarını stok maliyetine dahil etmeyi kabul ederken, VUK'da bu durum işletmelerin kendi insiyatifine bırakılmıştır. Özellikle, TMS-2'nin normal maliyet yöntemine göre stok maliyetini hesaplaması, vergi mevzuatının tam maliyet yönteminde elde ettiği maliyet sonuçlarından oldukça farklı olabilmektedir. Bu durum, çalışmanın araştırma bölümünde ele alınmış olup, söz konusu farklar somut verilerle ortaya konulmuştur.

Öyle ki, halka açık bir işletme olan   letme I'de standartlar doğrultusunda normal maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Elde edilen verilere göre işletme 2015 yılında, araştırma kapsamında ele alınan ve en çok sipariş talebi gören gerilim trafo hücresi stokuna 1.830.384,00 TL fazladan bir maliyet y klememi tur.

Araştırmada ele alınan ve stoklarını VUK'ya göre değ erleyen diğer işletme,   letme II ise 2015 yılında, araştırma kapsamında ele alınan ve en çok sipariş talebi gören yassı lolipop stokuna toplamda 11.283,80 TL fazladan bir maliyet yükleme si yapmışır.

Bu tutar birim maliyet tutarı her iki yönteme göre 6,00 TL'yi geçmeyen söz konusu ürün için yüksek bir rakamdır. Aylar itibariyle bakıldığında ise, tam maliyet yönteminde üretim hacmindeki dalgalanmalar maliyet tutarlarında uyumsuzluklara yol açmaktadır.

Vergi mevzuatının esas aldığı tam maliyet yönteminin işletmelerin kapasite kullanım oranlarını dikkate almadan sabit genel üretim giderlerini maliyete dahil etmesi stok maliyetlerinin doğru  l  lmemesine sebebiyet vermektedir.

Aynı zamanda TMS-2'nin değerleme gününde stokların net gerekleŖebilir değer ölümünü esas alması, maliyet verilerinin doğruluğu açısından önemli bir uygulamadır.. Söz konusu ölüm, iŖletmelerin stoklarında olası zarar durumlarına karŖı hazırlıklı olup, önceden önlem alabilmelerini sağlamaktadır.

Dolayısıyla, TMS-2 uygulamaları iŖletmelerin maliyet verilerini en doğru Ŗekilde yansıtmayı amaçlamaktadır. Vergi mevzuatının ucu açık bırakılmış birçok uygulaması bulunmaktadır. Bu durum, iŖletmelerin kendi inisiyatiflerini kullanmasına sebep olmakta ve ortaya finansal tabloların karŖılaŖtırılması açısından büyük zorluklar çıkarmaktadır. Günümüzde yalnızca TTK Geçici Madde 1'de yer alan sermaye Ŗirketlerinin değil, bu Ŗirketler dıŖında kalan Ŗirketlerin de stoklarını TMS-2 doğrultusunda değerlemesinin gerekliliği, finansal tablolarda doğruluğun ve tutarlılığın sağlanması açısından yadsınamaz bir gerçektir.

Standartlar yalnızca sermaye Ŗirketleri tarafından değil, isteğe bağlı olarak diğer Ŗirketler tarafından da uygulanmaktadır. İŖletmeler söz konusu sermaye Ŗirketleri ile karŖılaŖtırılabilirlięi sağlamak için tek tip muhasebe standartları bütününün uygulamasına ihtiyaç duymakta ve bu noktada karŖımıza Türkiye Muhasebe Standartları çıkmaktadır.

Öte yandan, Avrupa Birliği'ne göre, payları borsada iŖlem gören iŖletmelerin finansal tablolarını 1606/2002 sayılı tüzük uyarınca UFRS'ye göre düzenleme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak, Avrupa Birliği'ne ye ülkelerde faaliyet gösteren, finansal tablolarını standartlara göre düzenleme yükümlülüğü bulunmayan iŖletmelerin de tablolarını 2013 yılında yayımlanan AB Direktifi (Muhasebe Direktifi)'ne göre hazırlama zorunluluğu vardır. Bu uygulamayı takiben ülkemizde finansal tablolarını standartlar doğrultusunda oluŖturma zorunluluğu bulunmayan iŖletmeler için mevzuata ilave olarak uygulanması gereken hususlar Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirtilmiŖtir.

Bu hususların iŖletmeler tarafından uygulanabilmesi için, Avrupa Birliği'ne ye ülkelerde olduğu gibi, AB Direktifi'ne paralel olarak Kamu Gözetim Kurumu tarafından 13.11.2015 tarihinde kamuoyu grŖne açılan Yerel Finansal Raporlama erevesi alıŖmalarına baŖlanmıŖtır.

Kamu Gözetim Kurumu’nun bu çalışmadaki amacı; işletme finansal tablolarının karşılaştırılmasının önüne geçen ve işletme bünyesinde yanlış kararlar alınmasına sebebiyet verebilecek mevzuat uygulamaları yerine, TMS ve TFRS’lere göre anlaşılması ve benimsenmesi daha kolay finansal raporlama standartlarının geliştirilmesidir.

Öte yandan, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesine göre aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısına bağlı olarak belirlenen işletme büyüklükleri birbirinden farklı kural ve uygulamaları içermektedir.

Bu bağlamda;

Aktif Toplamı $\geq 20.000.000,00$ €

Net Satış Hasılatı $\geq 40.000.000,00$ €

Çalışan Sayısı ≥ 250 kişi ölçütlerinden en az ikisinin sağlanması durumunda o işletme büyük ölçekli işletme, sağlanmaması durumunda ise işletme orta ölçekli işletme olarak ele alınacak ve Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi’ne göre bağlı olunacak kurallar ve muafiyetler de bu büyüklüklere göre belirlenecektir. Bu uygulamanın işletmeler arası karşılaştırılabilirlikte, işletme içi ve dışı kararlarda ve finansal tablo doğruluğunun sağlanmasında oldukça önemli bir yeri olacaktır.

KAYNAKÇA

A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards. 16 Mart 2016, <http://www.iasplus.com/en/binary/resource/gaap2002.pdf>.

Akdoğan, N. (2000). Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2003). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. Mali Çözüm Dergisi, 80, 101-118., http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/6_hakemsiz_nalan_akdogan.pdf.

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. Mali Çözüm, 80, 101-118. 16 Mart 2016, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/6_hakemsiz_nalan_akdogan.pdf.

Akgün, A. İ. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş. Yönetim Ve Ekonomi, 2. 2 Nisan 2016, http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C19S22012/1_16.pdf.

Akın, H., & Kurşunel, F. (Bt). Tms-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. 26 Şubat 2016, [file:///C:/Users/muhasebe-1/Downloads/5000084575-5000118063-1-PB \(3\).pdf](file:///C:/Users/muhasebe-1/Downloads/5000084575-5000118063-1-PB%20(3).pdf).

Badem, C., & Özbek, Y. (2013). Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS-2 Stoklar Standartı İle VUK Açısından Karşılaştırılması Ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 65-90.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: Ufrs/Tfrs Ve Vergi Mevzuatı Açısından. Mali Çözüm, 51-68.

Bahadır, O. Stoklarda Değerleme: Ufrs/Tfrs Ve Vergi Mevzuatı Açısından Valuation Of Inventory: From The Perspective Of Ifrs/Tfrs And Tax Legislation.

Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 146, 42-57. 2 Nisan 2016, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md146/muhasese-standardı.pdf.

Bostancı, S. (bt). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. 10 Nisan 2016, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/16-59SERPILBOSTANCI.doc>.

Büyükmirza, H. (1995). Maliyet Ve YöNetim Muhasebesi, Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı (4. Baskı. Ed.). Ankara: [72TDFO ŞTi.].

Christie, Nancy L., Brozovsky, John Ve Hicks, Sam. (2010) “International Financial Reporting Standards For Small And Medium-Sized Entities: An Update For The Commercial Loan Officer”. Commercial Lending Review (September-October 2010) : 28-34.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 6, 127-148. 17 Mart 2016, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423937175.pdf>.

Çiftçi, Y., Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi. 2 Nisan 2016, <http://www.kaynakindir.com/wp-content/uploads/2013/07/MUHASEBE-Standartlarında-Uluslararası-Uyumlaştırma-Çalışmaları-Ve-Türkiye’deki-Durumun-İncelenmesi.pdf>.

Demirel, N. (2009, December 17). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. KMU İİBF Dergisi.

Elitaş, C. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu. *World of Accounting Science*, 16(3).

Esen, M. (2012, Nisan 1). TMS-2 Stoklar Standartı Ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*, 71-85.

GERSİL, Aydın, Öz Dedeoluk, H. Yeliz. "Birleşik Maliyet Dağıtım Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Analizi." *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis* 25.129 (2015).

Güncel Türkçe Sözlük. (n.d.). Erişim Ekim 15, 2, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.565ff1bf24c217.81944725

Güney, S., Yiğiter, Ş Y., Korkmaz, M., & Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 110-128. 4 Nisan 2016, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423866566.pdf>.

Nobes, C. (2001). *GAAP 2001: A Survey Of National Accounting Rules Benchmarked Against International Accounting Standards*. Dublin: [Pricewaterhousecoopers].

Özkan, M., Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri *Financial Reporting In European Union: England, France And Germany Samples*. *Mali Çözüm Dergisi*, 100, 21-44. 2 Mayıs 2016, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/100malicozum/02_mehmet_ozkan-serkan_terzi.pdf.

Öztürk, V. (2002). Üretim İşletmelerinde Ortak Ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2. 2 Mart 2016, <http://www.ttefdergi.gazi.edu.tr/makaleler/2002/Sayi2/147-165.pdf>

Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe* (17. Baskı. Ed.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Sümer Göğüş, H. (2010, September 1). Ertelenmiş Vergi VE Muhasebeleştirilmesi Deferred Taxes And The Logic Of Their Accounting. Mali Çözüm, 13-30.

TMS-2 Stoklar. (n.d.) .Erişim Ekim 15, 2, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>

TMS-2 Stoklar. (n.d.). 16 Mart 2016, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>.

Tribunella, H. (2009). Twenty Questions On International Financial Reporting Standarts. The CPA Journal, 32-37.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS-2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme. Muhasebe Ve Denetime Bakış, 105-120.

Uzun Kocamış, T., & Yıldırım, G. (2011). Stoklar Standardı (TMS-2) Ve Uygulaması. 224.

Üstünel, B. (2003). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Bülent Üs. 2 Nisan 2016, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> .

