

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

UFRS Kapsamında Özellikli Stokların Finansal
Raporlaması;
Hizmet İşletmeleri Uygulaması

Pınar Daloğlu

2501090831

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Yakup Selvi

İstanbul, 2013



T.C. İSTANBUL UNIVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER
1982 ENSTİTÜSÜ



Y Ü K S E K L İ S A N S
T E Z O N A Y I

Y Ü K S E K L İ S A N S
T E Z S A V U N M A T U T A N A Ğ I

Ö Ğ R E N C İ N İ N

Adı ve Soyadı : PINAR DALOĞLU

Numarası : 2501090831

Anabilim/Bilim Dalı : MUHASEBE

Tez Savunma Tarihi: 16.09.2013

Danışman : PROF.DR.YAKUP SELVİ

Tez Savunma Saati : 12.00

Tez Başlığı : UFRS KAPSAMINDA ÖZELLİKLİ STOKLARIN FİNANSAL RAPORLANMASI:
HİZMET İŞLETMESİ UYGULAMASI

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, soruların sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~GYÇOKLUĞU~~LA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR		KABUL
PROF.DR.YAKUP SELVİ		KABUL
PROF.DR.AHMET KÖSE		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.FATİH YILMAZ		
DOÇ.DR.VEDAT SARIKOVANLIK		

ÖZ

UFRS KAPSAMINDA ÖZELLİKLİ STOKLARIN FİNANSAL RAPORLAMASI; HİZMET İŞLETMELERİ UYGULAMASI

Pınar DALOĞLU

Türkiye’de ve dünyadaki muhasebe uygulamaları incelendiğinde, stokların finansal tablo varlıkları içerisindeki payının, özellikle üretim işletmelerinde ve ticaret işletmelerinde önemli olduğu görülmektedir. Geleneksel muhasebeleştirme uygulamaları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) hükümlerine göre muhasebeleştirme uygulamaları kıyaslandığında ise, kayıt etme, sınıflandırma, değerlendirme gibi işlemlerin farklılaştığı görülmektedir. Bu farklılaşma, stokların varlıklar içerisindeki payı göz önüne alındığında, işletmelerin finansal durumları hakkındaki kararları etkileyebilecek derecede öneme sahip olmaktadır. UFRS ile mevcut uygulamalar arasındaki bahsi geçen farklılıklara ek olarak, UFRS ile birlikte ortaya çıkan yeni tanımlar ve kavramlar, beraberinde yeni muhasebe uygulamalarını da ortaya çıkarmaktadır. Özelliikli Stok kavramı da bu yeniliklerden biridir. Bu çalışmada Özelliikli Stok kavramı, UFRS hükümleri çerçevesinde, üretim, ticaret ve hizmet işletmeleri açısından bir uygulama örnek olarak incelenmiş, mevcut sistem ile farklılaştığı durumlar açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stoklar, Özelliikli Varlıklar, Borçlanma Maliyetleri, Hizmet, Özelliikli Stoklar, Hizmet Stokları.

ABSTRACT

FINANCIAL REPORTING OF QUALIFYING INVENTORIES WITHIN THE SCOPE OF IFRS; APPLICATION OF SERVICE BUSSINESS

Pınar DALOĞLU

It is known, as take accounting practices in to consideration in Turkey and the world, the importance of the share of stocks both in financial statements assets and especially in manufacturing and commercial enterprises. It is observed that the differences in recording, classification and valuation processes may differ in accordance with the provisions of International Financial Reporting Standards (IFRS) comparing to accounting applications. This differences, given that the share of stocks in assets is considered, are as much significant as they influence the decisions regarding finacial situations of businesses (firms). In addition to the differences between IFRS and the existing applications, together with the new definitions, innovation and concepts that emerge with IFRS unveil new accounting applications. Particularly the concept of stock is one of the featured innovations. In this study, the concept of stocks and its differences from current system in particular is analyzed. Service firm has also been examined as an example in terms of the differences of production, trade and service businesses in accordance with the provision of IFRS.

Key Words: Inventories, Qualifying Assets, Borrowing Costs, Service, Qualifying Inventories, Service Inventories.

ÖNSÖZ

Özellikli Stok, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer almayan bir kavramdır. "Özellikli Stok" tanımı Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nda yer almaktadır. Tezin amacı, bu yeni kavramı UMS ve VUK hükümleri ile ilişkilendirerek açıklamaktır.

Kavramın, mevcut sistemden farklılaşması sebebiyle çalışmanın birçok bölümünde, UFRS'deki ve VUK'taki hükümlerin yorumlanması ile sonuca varılmaya çalışılmıştır. Hizmet işletmelerinde "stok" kavramı ise, hem uygulama hem de teorik açıdan ele alındığında tamamen farklılaşmaktadır. Bu nedenle çalışmanın uygulama bölümünde, hizmet işletmesinde "Özellikli Stok" kavramı incelenmiştir.

Konu ele alınırken, "Özellikli Stok" kavramı öncelikle UMS kapsamında detaylı bir şekilde ele alınmış, daha sonra VUK'un ilgili maddeleri ele alınarak, her iki çerçeve arasındaki uygulama farkları da ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın yürütülmesi aşamasında, görüşleri ve önerileri ile bana yardımcı olan tez danışmanım Prof. Dr. Yakup Selvi'ye teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	III
ABSTRACT	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
TABLolar	IX
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	1
1. ÖZELLİKLİ STOKLAR	4
1.1.Genel Olarak Stoklar	4
1.1.1. Stok Çeşitleri	4
1.1.2. Stok Maliyetleri	5
1.1.3. Tek Düzen Hesap Planına Göre Stok ve Gider Hesapları	8
1.1.4. Stok Envanter İşlemleri	9
1.2. Özellikli Stok Kavramı.....	10
1.2.1. İmalat İşletmelerinde Özellikli Stoklar.....	12
1.2.1.1. İmalat İşletmelerinde Özellikli Stokların Maliyeti	14
1.2.1.2. Özellikli Stok Maliyetlerinin Hesaplanması ve Ölçülmesi Yöntemleri	34
1.2.1.3. Özellikli Stokların Değerlemesi	35
1.2.1.4. Özellikli Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler.....	41
1.2.1.5. İmalat İşletmelerinde Özellikli Stokların Gelir Tablosu ve Bilançoda Raporlanması	42
1.2.2. Ticaret İşletmelerinde Özellikli Stoklar.....	45
1.2.2.1. Ticaret İşletmelerinde Özellikli Stokların Maliyeti	46
1.2.2.2. Özellikli Stok Maliyetlerinin Hesaplanması ve Ölçülmesi	50
1.2.2.3. Özellikli Stokların Değerlemesi	51
1.2.2.5. Ticaret İşletmelerinde Özellikli Stokların Gelir Tablosu ve Bilançoda Raporlanması	51

2. HİZMET SUNAN İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ STOKLAR	55
2.1. Hizmet Kavramı.....	55
2.1.1. Genel Olarak Hizmet'in Tanımı	56
2.1.2. Hizmet Sektörü'nün Özellikleri.....	56
2.1.3. Hizmet Sunan İşletmelerde Genel Olarak Maliyetler.....	58
2.2. Hizmet Sunan İşletmelerde Özellikli Stoklar	59
2.2.1. Özellikli Hizmet Stokları	59
2.2.2. Hizmet İşletmelerinde Hâsılat	61
2.2.2.1. UFRS Kapsamında Hizmet İşletmelerinde Hâsılat	63
2.2.2.2. VUK Kapsamında Hizmet İşletmelerinde Hâsılat ve İlişkili Maliyetler.....	69
2.2.3. Özellikli Hizmet Stoklarının Maliyeti	72
2.2.3.1. Satın Alma Maliyetleri	73
2.2.3.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	75
2.2.3.3. Borçlanma Maliyetleri.....	77
2.2.4. Özellikli Hizmet Stoklarının Değerlemesi.....	79
2.2.5. Tekdüzen Hesap Planında Özellikli Hizmet Stokları	82
2.2.6. Özellikli Hizmet Stokları ile İlgili Raporlanacak Bilgiler	83
3. HİZMET İŞLETMESİ UYGULAMASI.....	85
3.1. Uygulamanın Amacı.....	85
3.2. Uygulamanın Kapsamı	85
3.3. Uygulamanın Sunulması.....	86
3.3.1. Genel Olarak F Film Yapım Şirketi.....	86
3.3.2. Hasılatın Gerçekleşmesi	87
3.3.3. UFRS Kapsamında Proje Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi	89
3.3.3.1. Satın Alma Maliyetleri	89
3.3.3.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	90
3.3.3.3. Borçlanma Maliyetleri.....	93
3.3.3.4. Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	97
3.3.3.5. Dönem Sonunda Hâsılatın Gelir Olarak Kaydedilmesi.....	99
3.3.4. UFRS- VUK Karşılaştırması	107

SONUÇ	111
KAYNAKÇA	118

TABLULAR

Tablo 1: İmalat İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Yol Ayrımı.....	6
Tablo 2: Mamul ve Hizmet Üretim Sürecinde Kullanılan Gider Hesapları.....	9
Tablo 3: “Özellikli Mamul Stokları”nın Maliyetlerinin UFRS ve VUK Farkları.....	43
Tablo 4: X Özellikli Mamul Stoku Maliyetlerinin UFRS ve VUK Karşılaştırması	44
Tablo 5: A Şarapçılık İşletmesi UFRS-VUK Karşılaştırması.....	45
Tablo 6: Ticaret İşletmelerinde Ortaya Çıkabilecek Giderler	46
Tablo 7: “Özellikli Ticari Mal Stokları”nın Maliyetlerinin UFRS ve VUK Farkları	52
Tablo 8: B Ticaret İşletmesi “Özellikli Ticari Mal Stoku” Maliyetlerinin UFRS ve VUK Karşılaştırması	53
Tablo 9: B Ticaret İşletmesi UFRS-VUK Karşılaştırması.....	54
Tablo 10: Hizmet Sözleşmelerinde Hâsılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler	62
Tablo 11: Özellikli Hizmet Stoklarının Oluşumu	68
Tablo 12: “Size Mi Kaldı Bütçe?” Projesinin Satın Alma Maliyetleri	89
Tablo 13: “Size Mi Kaldı Bütçe?” Projesinin Dönüştürme Maliyetleri.....	91
Tablo 14: “Size Mi Kaldı Bütçe?” Kredi Geri Ödeme Planı	93
Tablo 15: Kıdem ve İhbar Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyeti Hesaplama Tablosu	95
Tablo 16: “Size mi kaldı bütçe?” Projesinin Kıdem Tazminatı Tutarları ve Bu Karşılıkların Faiz Maliyetleri	97
Tablo 17: Projenin UFRS Kapsamında Satın Alma, Dönüştürme ve Borçlanma Maliyetlerinin Aylık Dağılımı Tablosu.....	98
Tablo 18: Projenin 2012 Yılına Ait Peşin Ödenmiş Maliyetleri	100
Tablo 19: Projenin VUK Kapsamında Satın Alma, Dönüştürme ve Borçlanma Maliyetlerinin Aylık Dağılımı.....	108
Tablo 20: F Film Yapım Şirketi UFRS-VUK Karşılaştırması	109

KISALTMALAR

A.e. :	Aynı Eser
A.g.e. :	Adı Geçen Eser
ASMMO:	Ankara Serbest Muhasebeciler Odası
FIFO:	First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
İİBF:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV:	Katma Değer Vergisi
KMU:	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Md:	Madde
NGD:	Net Gerçekleşebilir Değer
s. :	Sayfa
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB:	Türkiye Muhasebeciler Odası Birliği
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
v.b. :	Ve benzeri
VUK:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bu tez çalışmasının amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında “Özellikli Stoklar”ın tanımını yaparak, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ile farklılıklarını ortaya koymak ve bir hizmet işletmesi uygulaması ile detaylı incelemektir. Bu amaç doğrultusunda, “Özellikli Stok” tanımına ulaşabilmek için, UFRS’nin ilgili standartları incelenmiş, VUK hükümleri ile desteklenmeye çalışılmıştır.

Genel olarak, stokların maliyetini etkileyen pek çok maliyet bulunmaktadır. Bir stok, taşıdığı nitelikler açısından özellikli olarak tanımlanabiliyorsa, bu maliyetler farklılaşmaktadır. Dolayısı ile finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunda raporlanacak tutarlar da farklılaşmaktadır. Bu nedenle, bir stokun “Özellikli Stok” olarak kabul edilebilmesi için gereken niteliklerin ve “Özellikli Stok”un maliyetine yüklenebilecek harcamaların doğru tespit edilmesi oldukça önemlidir.

Hizmet işletmelerinde özellikli stoklar, imalat ve ticaret işletmelerindeki özellikli stoklardan, maliyetinin tespit edilmesi ve raporlanması açısından farklılaşmaktadır. Hizmet işletmelerinde hâsılat ile maliyetlerin ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle hizmet işletmelerinde özellikli stokların tutarının tespit edilebilmesi için, hizmet üretiminde hâsılatın muhasebeleştirilmesinde hangi yöntemin kullanıldığı oldukça önemlidir.

Özellikle yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri ile birlikte, UFRS’nin uygulama alanları ve şekli daha da önemli duruma gelmiştir. Dolayısı ile mevcut sistem ile UFRS hükümleri açısından “Özellikli Stoklar”ın finansal raporlanması hususundaki farklılıklar da önemli duruma gelmiştir.

“Özellikli Stok”, UFRS’nin UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardındaki “Özellikli Varlık” tanımından yola çıkılarak tanımlanabilen yeni bir kavramdır. Mevcut yasal düzenlemelerimizden yola çıkarak bu tanıma ulaşılabilmesi mümkün

değildir. Bu nedenle araştırmada “Özellikli Stoklar”, öncelikle UFRS’nin ilgili standartlarından faydalanılarak tanımlanmış ve VUK hükümleri açısından desteklenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın bütününde, imalat, ticaret ve hizmet işletmelerinde “Özellikli Stok” tanımının ve maliyetine dâhil edilecek harcamaların farklılaşması sebebiyle, konu her bir işletme türü açısından ayrı ayrı incelenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde gerekli literatür çalışması ile birlikte, öncelikle “stok” kavramı teorik açıdan ele alınmıştır ve UMS’nin ilgili standartlarından faydalanılarak “Özellikli Stok”un imalat ve ticaret işletmelerinde hangi koşullar altında ortaya çıkabileceği ve örneklendirilmesi, maliyet unsurları, maliyet ölçme yöntemleri, değerlendirme ve dipnotları ve bilanço ile gelir tablosunda raporlanması hususları UFRS ve VUK karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İmalat ve ticaret işletmelerinde “Özellikli Stoklar”ın finansal raporlanması UMS 2 Stoklar standardı ve UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı ile ilişkilendirilmiş, VUK ile farklılıkları tespit edilerek kuramsal bilgi verilmiştir.

Özellikli stokların hemen her işletme türünde ve sektörde ortaya çıkabilecek niteliğe sahip olması sebebiyle, birinci bölümde imalat ve ticaret işletmelerinde özellikli stokların raporlanmasının teorik açıdan ele alınarak gerçek bir işletme incelemesi ile desteklenmemiş olması ve hâsılâtın muhasebeleştirilmesindeki yöntemlerin UFRS ve VUK kapsamında ele alınmış olması çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Ayrıca UFRS ve VUK farklılıkları tespit edilmiş fakat çalışmanın amacı doğrultusunda ertelenmiş vergiler göz ardı edilmiştir. Hizmet işletmelerinde özellikli stokların, hizmet sektörünün geniş bir sektör olması sebebiyle farklı hizmet işletmeleri karşılaştırılması yapılmaksızın, UFRS ve VUK karşılaştırmalı olarak tek bir işletmede incelenmesi ise uygulamanın kısıtlarıdır.

Çalışmanın devamında ise, hizmet işletmelerinde “Özellikli Stoklar”, imalat ve ticaret işletmelerinden maliyetin hâsılât ile ilişkilendirilmesinin gerekliliği açısından farklılaşması sebebiyle, ayrı bir bölümde incelenmiştir. Hizmet sektörünün özellikleri de dikkate alınarak “Özellikli Hizmet Stoku”nun tanımına, UFRS’nin

ilgili standartlarından faydalanılarak ulaşılmış ve örneklendirilmiştir. Hâsılatın muhasebeleştirilmesindeki yöntemlerin “Özellikli Hizmet Stok”unun muhasebeleştirilmesinde ve finansal raporlamasında önemli etkiye sahip olması sebebiyle, öncelikle genel olarak bu yöntemler ele alınmıştır. Fakat çalışmanın UFRS kapsamında ve VUK hükümleri ile karşılaştırılmalı olarak yürütülmesi sebebiyle, UFRS ve VUK’un kabul ettiği hâsılatın muhasebeleştirilmesi yöntemleri haricindeki yöntemler teori ve uygulamada kapsam dışı bırakılmıştır.

Çalışmanın son kısmında ise, hizmet işletmelerinde “Özellikli Stokların” maliyetleri, hâsılat ile ilişkilendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması öncelikle UFRS ve VUK hükümlerinde kabul edilen hâsılatın muhasebeleştirilmesi yöntemleri dikkate alınarak, bir uygulama ile kapsamlı olarak incelenmiştir. Uygulama, film yapım şirketinin yürütmüş olduğu bir film projesi ile sınırlandırılmış ve ikinci bölümde kuramsal olarak açıklanan “Özellikli Hizmet Stokları”, gerçek bir işletme incelemesi ile desteklenmeye çalışılmıştır. Öncelikle projenin satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetleri sınıflandırılmıştır ve UFRS kapsamında hâsılatın ve ilişkili maliyetlerin raporlaması yapılmıştır. Daha sonra VUK kapsamında hâsılat ve ilişkili maliyetler muhasebeleştirilerek, hizmet ile ilgili hâsılat, satılan hizmet maliyeti ve özellikli hizmet stoklarının UFRS ve VUK karşılaştırması yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZELLİKLİ STOKLAR

Stoklar bir işletmenin en önemli varlık kalemleri arasında yer alır. Stokların işletme varlıkları içerisinde önemli bir paya sahip olması nedeniyle, işletmenin temel finansal tabloları olan bilanço ve gelir tablosu açısından önemi artmaktadır¹. Özellikli stoklar ise Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nda tanımlanmaktadır ve maliyetleri ile özellikleri açısından, genel olarak tanımlanan stok kavramından farklılaşmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında özellikli stokların açıklanabilmesi için öncelikle genel olarak stoklar, stok çeşitleri, stok maliyetleri, tekdüzen hesap planına göre stok ve gider hesapları ile stok envanter işlemleri incelenmiştir.

1.1.Genel Olarak Stoklar

Stoklar, işletmenin satmak, üretmek veya işletme ihtiyaçlarında kullanmak üzere elinde bulundurduğu, değerlendirme gününde işletmenin mülkiyet ve tasarrufundan çıkmamış mal, hammadde, yarı mamul, işletme malzemesi, yardımcı malzeme ve mamul gibi maddi değerlerdir².

1.1.1. Stok Çeşitleri

Stoklar, bir işlem sonucunda tespit edilen elde mevcut mallar, hammadde ve malzeme gibi maddi varlıkları ifade eder. Stok terimi ile ifade edilen unsurlar aslında aynı karakterde değildirler. Farklı durumlarda ve farklı amaçlarla elde bulundurulurlar. Bu nedenle rasyonel bir stok yönetiminde ilk hareket noktası,

¹ Nuray DEMİREL, “Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları'nın SPK'ya Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri,” **KMU İİBF Dergisi**, Sayı 17, 2009, s. 42.

² Tek Düzen Hesap Planı, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992).

stokların bir sınıflandırmaya tabi tutulması olmalıdır. Tekdüzen hesap planından hareketle stok çeşitleri aşağıdaki gibidir³:

- a) Direkt ilk madde ve malzeme stokları
- b) Yarı mamul stokları
- c) Mamul stokları
- d) Ticari mal stokları
- e) Diğer stoklar
- f) Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar
- g) Elden çıkarılacak stoklar
- h) Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri.

1.1.2. Stok Maliyetleri

Tüm ticari ve sanayi kuruluşları, kuruluş tarihlerinden başlamak üzere faaliyetlerinin devamı boyunca bir takım ekonomik fedakârlıklara katlanarak ya mal ya hizmet üretirler ya da ticari bir faaliyeti yerine getirirler. Mal ve hizmet üreten işletmeler veya ticaretle uğraşan bireyler, çalışmalarından maksimum kâr ve verim sağlamak amacıyla maliyet ve maliyet giderleri konularını dikkatle izlemek zorundadırlar⁴.

Maliyet “üretimde ya da ticari bir eylemde, üretim ve eylem için gerekli görülen maddesel değerlerle, işçilik, enerji ve hizmet gibi giderlerin toplam değeridir” şeklinde açıklanabilmektedir⁵. Bir başka tanıma göre ise, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır⁶. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ne göre, işletme tarafından elde edilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların maliyet değerleri

³ Tek Düzen Hesap Planı, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992) ve 2 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (16.12.1993).

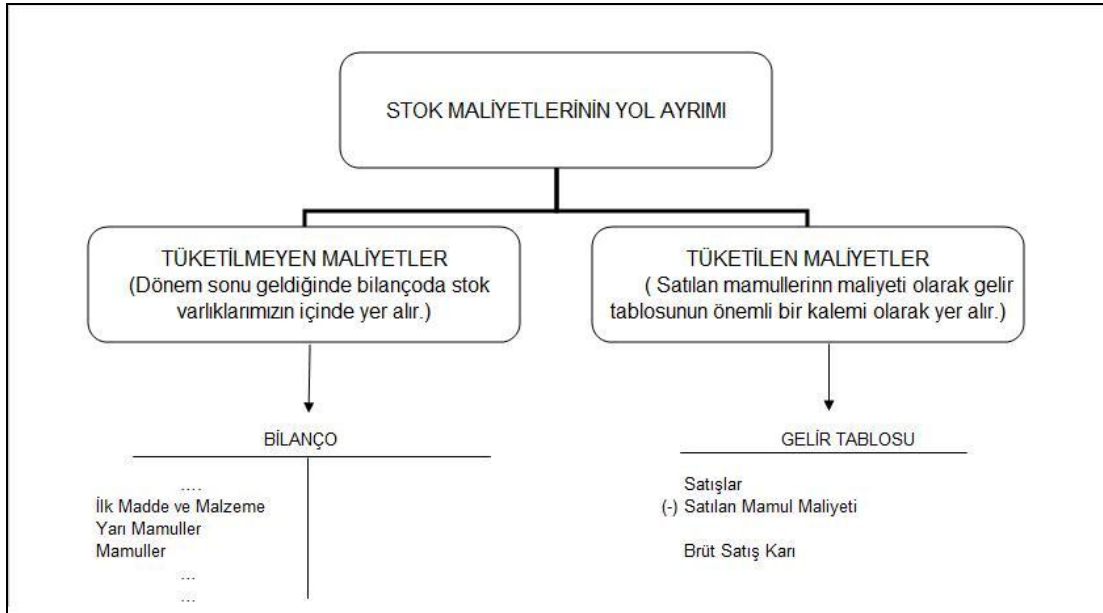
⁴ Mehmet URAGUN, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, ANKARA, Yetkin Basım Evi, 1993, s. 54.

⁵ **A.e.**, s.58.

⁶ Kamil BÜYÜKMİRZA, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 17. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2012, s. 44.

kullanılmaktadır. Gider, işletmeye ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan bir harcama veya tüketimdir⁷. Satın alınan hammadde, malzeme ve malların alış maliyetine giren giderler ile üretilen mamullerin üretim maliyetini oluşturan giderler, stok maliyet giderlerini oluşturmaktadır. Bu giderler öncelikle ait oldukları stokların maliyetine yüklenerek, bilançoda gösterilirler. Daha sonra satılan kısım “satılan mal veya mamul maliyeti” adı altında dönem gideri olarak kaydedilir⁸. Diğer bir deyişle, tükenmemiş maliyetler bilançoda, tükenmiş maliyetler ise gelir tablosunda raporlanmaktadır. Ticaret işletmelerinde tükenmemiş kalemler ticari mal stoku hesabına kaydedilirken, tükenmiş maliyetler ise satılan ticari malın maliyeti olarak gelir tablosuna kaydedilmektedir. İmalat işletmelerinde stok maliyetlerinin yol ayrımı ise Tablo 1’de gösterilmiştir:

Tablo 1: İmalat İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Yol Ayrımı



Kaynak: Muzaffër CİVELEK ve Azzem ÖZKAN, **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 20.

Stokların satın alınması ve üretilmesi aşamasında genel olarak aşağıdaki maliyetler ortaya çıkmaktadır:

⁷ A.e., s 53.

⁸ A.e., s 59.

- a) Stokların satın alma maliyetleri
- b) Stokların dönüştürme maliyetler

a) Stokların Satın Alma Maliyetleri

Satın alınan ilk madde ve malzemeler ile ticari malların maliyeti, ilgili stokların siparişinden depoya getirilmesine kadar katlanılan maliyetlerini ifade eder⁹. İlgili stokların alış bedeli ile bunların işletmeye getirilmesi için katlanılan yükleme, boşaltma, nakliye, sigorta, gümrük vergi ve resimleri, v.b. gibi alışla doğrudan bağlantılı diğer giderler bu kapsamda yer alır¹⁰.

b) Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri, stokların satışa hazır, diğer bir deyişle mamul haline getirilinceye kadar katlanılmak zorunda olunan direkt işçilik ve genel üretim maliyetleridir.

İşçilik maliyetleri üretime yüklenmesi açısından direkt ve endirekt işçilik olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt işçilik, üretimi bizzat yapan, mamulle ve hizmetle bağlantısı çok yakından olan ve kolayca izlenebilen mamul ve hizmet üretimini gerçekleştiren işçilerin sarf ettikleri sürenin maliyetidir. Destek hizmeti sunan bölümlerde ortaya çıkan bütün personel giderleri, ustabaşı, postabaşı, nezaretçi, gözetmen, şef ve amir gibi yönetici işçi veya personelin ücret ve maaşları, üretimle bağlantısı olmayan sosyal amaçlı ücretler ve boş işçilik giderleri ise endirekt işçilik maliyetlerini oluşturmaktadır¹¹.

⁹ Orhan ELMACI, Yusuf GÜMÜŞ ve Haydar GÜNGÖRMÜŞ, **Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Nadir Yayınevi, Kütahya, 2002, s. 142.

¹⁰ BÜYÜKMİRZA, **a.g.e.**, s. 63.

¹¹ CİVELEK ve ÖZKAN, **a.g.e.**, s.130- 131.

1.1.4. Tek Düzen Hesap Planına Göre Stok ve Gider Hesapları

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre stok hesapları aşağıdaki gibidir¹²:

- a) 150 İlk Madde ve Malzeme
- b) 151 Yarı Mamuller - Üretim
- c) 152 Mamuller
- d) 153 Ticari Mallar
- e) 157 Diğer Stoklar
- f) 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- g) 159 Verilen Sipariş Avansları
- h) 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- i) 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar¹³
- j) 294 Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar¹⁴
- k) 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Stokların üretime ve yarı mamullere yüklenmesi sürecinde ve bütçelenmiş maliyetlerin kaydı ile fiili maliyetler ve bütçelenmiş maliyetlerin karşılaştırılması süreçlerinde Tablo 2'deki gider hesapları kullanılır;

¹² 26 Aralık1992 Tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹³ Tedbirli satın alma ve imal etme politikası gereği ve stok dönüş hızı düşüklüğü nedeniyle işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden daha fazla olan stok kalemlerinin izlendiği hesaptır.

¹⁴ Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılmı ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkların izlendiği hesaptır.

Tablo 2: Mamul ve Hizmet Üretim Sürecinde Kullanılan Gider Hesapları

GİDER HESAPLARI	YANSITMA HESAPLARI	FARK HESAPLARI
710 Direk ilk Mad. ve Malz. Gid	711 Direk ilk Mad. ve Malz. Gid Y.H.S	712 Direk ilk Mad. ve Malz. Gid F.H.S
720 Direkt işçilik Giderleri	721 Direkt işçilik Giderleri Y.H.S.	722 Direkt işçilik Giderleri F.H.S.
730 Genel Üretim Giderleri	731 Genel Üretim Giderleri Y.HS.	732 Genel Üretim Giderleri F.H.S.
740 Hizmet Üretim Maliyeti	741 Hizmet Üretim Maliyeti Y.H.S	742 Hizmet Üretim Maliyeti F.H.S.
750 Araş. Ve Geliş. Giderleri	751 Araş. Ve Geliş. Giderleri Y.H.S	752 Araş. Ve Geliş. Giderleri F.H.S.
760 Pazar. Satış ve Dağıt. Gid.	761 Pazar.Satış ve Dağıt. Gid. Y.H.S	762 Pazar. Satış ve Dağıt. Gid. F.H.S
770 Genel Yönetim Giderleri	771 Genel Yönetim Giderleri Y.H.S	772 Genel Yönetim Giderleri F.H.S
780 Finansman Giderleri	781 Finansman Giderleri Y.H.S	782 Finansman Giderleri F.H.S

Kaynak: 26 Aralık 1992 Tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

1.1.5. Stok Envanter İşlemleri

Uygulanan muhasebe yöntemleri, varlıklarda süreye ve kullanıma bağlı olarak meydana gelen aşınma ve yıpranmalar, bilgilerin işletmeye geç gelmesi, hata ve hile sebebiyle hesapların kaydî durumu ile fiili durumu arasında farklılıklar oluşabilmektedir¹⁵. Dönem sonunda finansal tabloların gerçek durumu yansıtabilmesi için, finansal kalemlerin dönem sonu tutarlarının tespit edilerek kayıtların bu değerleri yansıtacak şekilde düzeltilmesi gerekir. Bu çalışmalara envanter denilmektedir¹⁶.

Envanter işlemleri muhasebe içi envanter işlemleri ve muhasebe dışı envanter işlemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Muhasebe içi envanter; yasal defterlere işlenen kayıtlara göre hesap dönemi sonunda mevcut, alacak ve borçların çıkarılmasıdır. Muhasebe dışı envanter ise; işletmede bulunan mevcutlarla alacak ve borçları tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesidir. Muhasebe dışı envanter sonucunda oluşturulan listeler, muhasebe içi envanter ile karşılaştırılır. Eğer

¹⁵ Remzi ÖRTEN ve Aydın KARAPINAR, **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İ.İ.BF Yayınları, 2003, s. 3.

¹⁶ BÜYÜKMİRZA, **ag.e.**, s. 800.

yapılan karşılaştırma işleminde fark tespit edilirse, farkla ilgili gerekli düzeltmeler yapılmalıdır¹⁷. Stokların envanteri aşağıdaki süreçten oluşmaktadır:

- a) Stokların Fiziksel Sayımı ve Kontrolü
- b) Stok Hareketlerinin İzlenmesi
- c) Stokların Değerlemesi

1.2. Özellikli Stok Kavramı

UFRS ile birlikte, Türkiye’de alışlagelmiş uygulamalardan farklı pek çok yeni kavram ve tanım ortaya çıkmıştır. Özellikli varlıklar da bu yeni kavramlardan birisidir. UFRS kapsamında özellikli stokları tanımlamak için öncelikle UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardından faydalanılması gerekmektedir.

“Özellikli Varlık” kavramı UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında, standardın temel ilkesinin ve kapsamının bir elemanı olarak, özellikli varlık tanımı ile birlikte karşımıza çıkmaktadır. Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır¹⁸.

Stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller herhangi bir koşula bağlı olarak özellikli varlık olabilirler. Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar ile elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık değildir¹⁹. Bu açıklama ile birlikte stokların da herhangi bir koşula bağlı olarak özellikli varlık olarak nitelendirilebileceği söylenebilmektedir ve açıklamaya istinaden “Özellikli Stok” tanımı, “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar” olarak yapılabilir. Diğer bir tanıma göre özellikli stok kavramı, “özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar”ı

¹⁷ Ümit ATAMAN, **Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri Genel Muhasebe**, Cilt 2, 16. Baskı, İSTANBUL, Türkmen Kitabevi, 2009, s. 14.

¹⁸ UMS 23,5.

¹⁹ UMS 23,7.

ifade etmektedir²⁰. UMS 23'ün 7. maddesinde belirtildiği gibi kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli stok değildir.

Standartta “uzun bir süre” tanımı yapılmamıştır ve bu sebeple tartışma konusudur. Bir stokun özellikli olarak değerlendirilmesinde, yönetimin varlığın tabiatını dikkate alarak verdiği karar önemlidir. Normal olarak kullanıma hazır hale gelmesi 1 yıldan daha fazla zaman gerektiren stoklar genel olarak özellikli stok olarak tanımlanacaktır. “Uzun Süre” işletmelerin sektörlerine göre veya faaliyet konularına göre de farklılık gösterebilir. Bu değerlendirmelerin yapılmasında, üretilen ürünün veya hizmetin maliyetini etkileyecek unsurların zamana duyarlılığı da önemli olacaktır. Örneğin faaliyet konusu mobilya üretimi olan bir işletme için 3 ay kısa olarak nitelendirilebilecekken, faaliyet konusu kuyumculuk olan bir işletme için bu süre uzun olarak kabul edilebilir. Bu nedenle, yönetim öncelikle stokun tabiatını ve taşıdığı kıstasları belirler ve bu tip stoklarla ilgili değerlendirmeler sürekli aynı yöntem ile yapılır. Yönetim değerlendirme yaparken, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine tabi tutulan varlıkları ve değerlendirilmesi yapılırken göz önünde bulundurulmuş kıstasları dipnotlarında açıklar²¹.

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardındaki “uzun süre”nin belirlemesi yapılırken, raporlama dönemleri de dikkate alınmalıdır. İşletmeler, ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadırlar²². Ara dönemlerdeki varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme ilkeleri yıllık finansal tablolara ilişkin olanlarla aynıdır²³. Aynı zamanda ara dönemde bir varlık olarak nitelendirilebilmesi için gerekli koşulları taşımayan bir maliyet bilançooya taşınmamaktadır. Maliyetin varlık olarak bilançooya taşınması özellikli stoka işaret etmektedir. O halde özellikli stok olarak raporlanabilecek maliyetler ara dönem finansal tablolara yansıtılmalıdır²⁴.

²⁰ Yakup SELVİ, “TMS 2 Stoklar,” **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, İSMMMO Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2009, s. 94.

²¹ Emerging Issues and Practical Guidance, Price Water House Coopers IFRS News, 2008, (Çevrimiçi) <http://www.pwc.be>, 20 Ocak 2012, s.1.

²² UMS 34, 28.

²³ UMS 34, 29.

²⁴ UMS 34, 30, (b).

Diğer bir deyişle, bir raporlama dönemi sonunda (ara dönem finansal tablolar hazırlanmadan önce) stokların tamamlanmamış ve kullanıma hazır hale gelmemiş olması durumunda, söz konusu stoklar için özellikli stok tanımı yapılabilir.

Stokların imalat, ticaret ve hizmet işletmelerinde farklı özellikler taşıması sebebiyle, özellikli stokun bu işletmelere göre ayrı ayrı tanımlanması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda bu bölümde; imalat ve ticaret işletmeleri için “Özellikli Stok” tanımı, maliyetlerinin türleri, maliyetlerinin hesaplanması, değerlemesi ve raporlanması, UMS ve Vergi Usul Kanunu (VUK) karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Karşılaştırma yapılırken, “Özellikli Stok” kavramının dışına çıkmamak amacı ile ertelenmiş vergiler göz ardı edilmiştir.

Hizmet işletmeleri ise, bir hizmetin yerine getirilmesi veya hizmetin üretimiyle uğraşan işletmelerdir. Hizmet işletmeleri, üretim süreci, maliyetleri ve hizmetin özelliği sebebiyle üretim işletmelerinden farklılık gösterir. Bu farklılık hizmet işletmelerindeki özellikli stok tanımını da farklılaştırmaktadır. Hizmet işletmelerinde özellikli stoklar üçüncü bölümde kapsamlı olarak ayrıca ele alınacaktır.

1.2.1. İmalat İşletmelerinde Özellikli Stoklar

İmalat; satın alınan, hammadde, malzeme ve hizmetleri yeni bir şeye dönüştürmek, yani bir işlev ve değer yaratmak demektir ²⁵. İmalat işletmeleri, mal veya fiziksel ürün üreten işletmelerdir. Otomotiv sanayi, elektronik sanayi, petrokimya tesisleri, her türlü inşaat sanayi, beyaz eşya fabrikaları imalat işletmelerine örnek olarak verilebilir.

Üretim yapılırken hammadde ve malzemenin yanında emek, makine ve enerji ve diğer maliyet unsurları kullanılır. İmalat işletmelerinde üretilen mamuller çok fazla hammadde ve malzeme kullanımı gerektirir ve hammadde stoklarının bulunması üretim sürecinin getirdiği doğal bir olaydır. İmalat işletmeleri somut

²⁵ CİVELEK ve ÖZKAN, **a.g.e.**, s. 6.

nesneler imal ettiklerinden bunlar stoklanabilir. Bu bakımdan ticari işletmelerde nasıl mal stokları bulunuyorsa, imalat işletmelerinde de stoklanmış mamuller bulunur. Aynı şekilde imalat işletmelerinde dönem sonu geldiğinde üretim sürecinde tamamlanmamış işler bulunur. Bunlara yarı mamul denir. Bir dönemin sonunda yarı mamullerin maliyeti en az tamamlanmış mamuller kadar önem taşımaktadır²⁶.

Üretim işletmelerinin taşıdıkları özellikler dikkate alındığında, üretim işletmelerinde özellikli stoktan bahsetmek mümkündür. Bu kısımda dikkat edilmesi gereken husus, üretim aşamasındaki her stokun özellikli stok olarak tanımlanamayacak olmasıdır. Özellikli stok belirlenmesinin yapılabilmesi için “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiriyor” olması şarttır. Bu stoklara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- a) Deniz araçları imal eden bir işletmede üretilen yat,
- b) Şarap üretim işletmesindeki şaraplar
- c) Tüketilebilmesi için mayalanma gerektiren özel gıdalar (peynir vb.)
- d) Mobilya ve tekstil sektöründeki tasarım ürünler
- e) Otomotiv sektöründe özel sipariş otomobiller
- f) Maden işletmeleri
- g) Bilgisayar ve yazılım programları
- h) Peyzaj çalışmaları için üretilen bahçe ve çiçek
- i) Endüstriyel iş makineleri
- j) Enerji üretim tesisleri (rüzgârgülü vb.)

İmalat işletmelerinde genel olarak üç tip stok bulunmaktadır; ilk madde ve malzeme stokları, yarı mamul stokları ve mamul stokları. Mamul stokları, üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan stoklardır²⁷. Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilinceye kadar söz konusu mamuller, yarı mamul konumundadır. O halde imalat işletmelerindeki özellikli stok

²⁶ CİVELEK ve ÖZKAN, **a.g.e.**, s. 9.

²⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

tanımı yarı mamulleri ve mamulleri kapsamaktadır ve üretimi devam eden yarı mamul konumundaki özellikli stoklar için “Özellikli Yarı Mamul Stoku”, satışa hazır hale getirilmiş özellikli stoklar için ise “Özellikli Mamul Stoku” tanımları yapılabilir.

1.2.1.1. İmalat İşletmelerinde Özellikli Stokların Maliyeti

UMS 2 Stoklar standardı, genel olarak stok maliyetlerinin nasıl saptanacağı, içeriğinde hangi maliyetlerin dâhil edilebileceği ve hangi değerlendirme yöntemleri ile değerlendirileceği konusunda rehberlik etmektedir. VUK'ta ise stoklar ile ilgili maliyet ve değerlendirme esasları 274 ve 262 No'lu tebliğlerde açıklanmıştır. Bu aşamada özellikli stokların maliyetine dâhil edilecek maliyet unsurlarının belirlenmesinde ve değerlemesinde UMS 2 No'lu Stoklar standardından ve VUK'un ilgili hükümlerinden faydalanılması gerekmektedir.

Bu kapsamda imalat işletmelerinde özellikli stok maliyetleri UFRS ve VUK açısından, aşağıdaki ana alt başlıklarda incelenmiştir:

- a) Satın alma maliyetleri
- b) Dönüştürme Maliyetleri
- c) Diğer maliyetler ve gider olarak kaydetme
- d) Borçlanma maliyetleri

a) Satın Alma Maliyetleri

İmalat işletmelerinde satın alma maliyetleri, ilk madde ve malzeme alımlarında ortaya çıkmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde UFRS kapsamında ve VUK kapsamında satın alma maliyetlerine hangi maliyetlerin dâhil edileceği incelenmiştir.

i. UFRS Kapsamında Satın Alma Maliyetleri

Satın alma fiyatı, ithalat vergileri, nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilgili maliyetler satın alma maliyetlerinin konusunu oluşturmaktadır²⁸. Alım sırasındaki ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetlerinde indirim konusu yapılabilir²⁹.

Stoklara giren bir malın maliyetini oluşturan değerler açısından, malın alış değeri (fatura bedeli), malın satıcının deposundan alıcının deposuna taşınması sırasında ortaya çıkan taşıma maliyeti, malın boşaltılması ve alıcının deposuna yerleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek maliyetlerin tümü, kısaca malın depoda satışa ya da kullanıma hazır duruma getirilmesi sırasında ortaya çıkacak maliyetlerin tamamı “maliyet” olarak kabul edilmelidir³⁰. Dolayısıyla “Özellikli Yarı Mamul Stokları”nın satışa hazır hale getirilmesinde kullanılan ilk madde ve malzemelerin maliyeti ile üretime dâhil edilene kadar ki sürede katlanılan maliyetler, satın alma maliyetlerini oluşturmaktadır.

ii. VUK Kapsamında Satın Alma Maliyetleri

VUK’un 274. maddesine göre, gerek satın alınmaları gerekse üretilmeleri durumlarında stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. VUK’un 262. maddesinde ise stok maliyetleri “...İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebeti ile yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder” diye tanımlanmıştır. Stokların satın alma veya üretim maliyeti için sigorta, taşıma, gümrük vergileri vb. gibi ek giderler de dâhil edilmektedir.

²⁸ UMS 2, 14.

²⁹ UMS 2, 11.

³⁰ Murat ERDOĞAN ve Cenap İLTER, “Faiz Aktifleştirme”, (Çevrimiçi) www.mufad.org.tr, 5 Şubat 2012.

Satın alınan stokun maliyet bedeline giren unsurlar ana başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir ve bu maliyetler aynı zamanda “Özellikli Mamul Stoku”nun da maliyetini oluşturmaktadır;

- a) Stokun satın alma bedeli,
- b) Stokun işyerine getirilmesi için yapılan nakliye ve hamaliye giderleri,
- c) Stokun alımı ile ilgili olarak ödenen sigorta giderleri,
- d) Stok alımı ile ilgili ödenen alış komisyonları,
- e) Stokun işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleri.

UFRS ve VUK çerçevesinde, özellikli stokların kullanıma hazır hale getirilmesi aşamasında katlanılan satın alma maliyetleri, satın alma bedeli, taşıma bedeli, sigorta gibi mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilgili maliyetlerden oluşmaktadır. Depolama giderlerinin maliyete eklenmesi hususunda iki çerçeve arasında fark bulunmaktadır. UMS 2’ye göre, üretimle ilgili olan depolama giderleri mamulün maliyetine dâhil edilirken, bunun dışında kalan depolama giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Satın alınan stokların işletme veya işletme dışında bir başka yerde depolanması nedeniyle ortaya çıkan giderler, alışın tamamlanmasından sonra gerçekleştiği için alış giderlerinde değil, duruma göre üretim veya dönem giderlerinde gösterilir³¹. VUK’un 238. Genel Tebliğinde, uygulamada işletmenin depo giderlerinin stok maliyetine dâhil edilmesi kabul edilmemektedir. Satın alınan stokun maliyetine dâhil edilebilecek depolama giderleri, stokun işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleridir. Bu farklılığa istinaden, UFRS’ye göre depolama giderleri dönem gideri olarak kaydedilecek, VUK’a göre ise maliyete eklenecektir.

b) Dönüştürme Maliyetleri

İmalat işletmelerinde dönüştürme maliyetleri genel olarak, üretim sürecinde katlanılan işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. UFRS ve VUK

³¹ BÜYÜKMİRZA, a.g.e., s. 63.

çerçevesinde, dönüştürme maliyetlerine dâhil edilebilecek maliyetler farklılık göstermektedir.

i. UFRS Kapsamında Dönüştürme Maliyetleri

Özellikli yarı mamul stoklarında satın alma maliyetlerinin dışında, direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlar da bulunmaktadır. Bu maliyetler genel olarak dönüştürme maliyetleri olarak tanımlanmıştır. UMS 2 Stoklar standardına göre üretim aşamasında gerçekleşebilecek dönüştürme maliyetleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır;

- a) Direkt işçilik giderleri
- b) Amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler sabit genel üretim maliyetleri
- c) Endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen değişken genel üretim maliyetleri

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtım, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Diğer bir deyişle, normal kapasite kullanımına göre hesaplanan maliyetlerden oluşur³². Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Diğer bir deyişle, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen ortalama

³² SELVİ, a.g.e., s. 92.

üretim düzeyidir³³. Muhasebe terminolojisinde bir yıllık kapasite beklenen kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır³⁴. UMS 2'nin normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir³⁵. Bu durumda, imalat işletmelerinin üretim maliyetlerini öncelikle değişken üretim giderleri ve sabit üretim giderleri olarak sınıflamaları ve bunun için gerekli alt yapıları kurmaları gerekmektedir. Sabit üretim giderlerinin de “normal kapasite kullanımına” düşen kısmını ayrıca hesaplayabilmeleri için de “normal kapasite kullanım oranlarını” saptamaları gerekmektedir³⁶.

Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Bu şekilde fiili üretim maliyetleri dikkate alınarak tam maliyet yöntemi uygulanabilecektir. Bu şekilde uygulama kolaylığı sağlanmış olacaktır³⁷.

Tam kapasite ile normal kapasite arasındaki fark “kullanılmayan (atıl) kapasite”yi oluşturur. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Kapsam dışında tutulan “Kullanılmayan Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderleri”, olumsuz kapasite sapmaları, dönemin üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan “Gider” yazılıp dönemin Gelir Tablosu ile ilişkilendirilir. Bu giderler Gelir Tablosunda “Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” başlığında raporlanır³⁸. Böylece çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, özellikle stok yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

³³ Ender BOYAR ve A. Haydar GÜNGÖRMÜŞ, “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi,” **Marmara Üniversitesi Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**,” 7.Cilt, Ekim 2006, s. 86.

³⁴ BÜYÜKMİRZA, **a.g.e.**, s.504,

³⁵ BOYAR ve GÜNGÖRMÜŞ, **a.g.e.**, s.86.

³⁶ SELVİ, **a.g.e.** s.92.

³⁷ BOYAR ve GÜNGÖRMÜŞ, **a.g.e.**, s.86.

³⁸ SELVİ, **a.g.e.**, s.92.

Genel olarak aynı üretim sürecinde ortaya çıkan ürünlerin değerleri arasında büyük farklılıklar bulunuyorsa, değeri diğer ürüne göre oldukça yüksek olan ürün ortak ürün, değeri düşük olan ürün ise yan ürün olarak adlandırılır. Eğer durum böyle ise, yan ürünler Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'ine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez. Yan ürünün maliyet dağıtımının tespit edilebilmesi için öncelikle önemli olup olmadığının kararının verilmesi gerekmektedir. Bu karara muhasebenin temel kavramlarından “Önemlilik Kavramı” çerçevesinde varılabilir. “Önemlilik Kavramı”, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık veya değerinin finansal analizlerde veya alınacak kararlarda etkili olacak düzeyde olması durumunda bu hesap veya finansal olayların mali tablolarda yer alması gerektiğini ifade eder. Eğer yan ürün yapısı gereği önemsiz ise, ortak giderlerden yan ürüne pay verilmez. Standart, teoride yan ürünler için uygulanabilir bir yöntem olan, yan ürünleri satılana kadar mali tablolara alınmama yöntemini benimsemiştir³⁹. Çünkü net satış hâsılatı yönteminde, birleşik giderlerin ürünlere dağıtım hesaplamasında, satış hâsılatı kullanılmaktadır.

UMS 2 Stoklar Standardının 14. maddesinde ortak üretim sonucunda ortaya çıkan ortak ürün ve yan ürünün maliyete nasıl dâhil edileceği açıklanmıştır. Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu ortak ürünler veya ana ürün ve yan ürün olabilirler. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Üretim aşamasında özellikli stok çeşitli nedenlerle “ortak ürün” olma özelliği gösterebilir.

Örneğin deniz araçları üreten bir işletmede aynı anda birden fazla yat, omurganın ve bölme perdelerinin tamamlanma aşamasına kadar aynı işlemlere tabi olabilir. Bu aşamadan sonra kullanıma hazır hale getirilinceye kadar her biri için ayrı üretim süreci devam edecektir. Omurganın ve bölme perdelerinin tamamlanma

³⁹ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 4.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010, s. 49.

aşaması maliyet muhasebesinde ayrılma noktası ve bu süreçte oluşan maliyetler ise birleşik maliyet olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıldıkları üretim noktasına kadar yapılan tüm üretim giderlerinin (birleşik giderler) ortak ürünler arasında dağıtımında çeşitli yöntemler kullanılır. Bunlar; üretim miktarı yöntemi, katsayı yöntemi, piyasa değeri yöntemi, net satış hâsılatı yöntemi ve standart verim yöntemidir⁴⁰. UMS 2 Stoklar standardında, maliyetlerin dağıtımının genel olarak, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi (piyasa) satış değerine göre yapılabileceği belirtilmiştir.

ii. VUK Kapsamında Dönüştürme Maliyetleri

VUK'a göre satın alınan bir malın maliyetine giren unsurlar bir süreç içinde oluşmaktadır. Bu süreç, satın alma tarihinden bilanço gününe kadar uzayan zaman dilimidir. İşte, hesap dönemi sonunda (bilanço gününde) envanterde bulunan bir malın mahiyeti, bu malla ilgili olarak satın alma tarihinde ödenen tutarla, bu ödeme nedeniyle bilanço gününe kadar yapılan müteferri ödemelerin dikkate alınmasıyla tespit edilmesi gerekir. İmal edilen özellikli stokların yarı mamul durumunda iken dönüştürme maliyetleri ise aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır⁴¹:

- a) Mamule iktisap eden işçilik,
- b) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- c) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse,
- d) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelidir.

UMS 2 Stoklar standardında dönüştürme maliyetlerinin maliyetlendirme yöntemi olarak normal maliyet yönteminin esas alındığını belirtilmişti. Bu yöntemle göre sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine eklenir, boş

⁴⁰ Aydın BAĞDAT, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS -2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması," T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, s. 44.

⁴¹ VUK 275.Md.

kapasiteye düşen kısım ise “Çalışmayan Kısım ve Giderleri Hesabı” ile dönem giderine aktarılır. Vergi kanunlarımıza göre, tam maliyet yönteminin uygulanması esastır ve bu gider kabul edilmez. Bu giderin dönem gideri içerisinde değil, maliyet içerisinde raporlanması gerekir. Normal maliyet yöntemi uygulandığı takdirde, sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyumlama kaydı yapılmalıdır ve bu gider tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınmalıdır.

UFRS’ye göre dönüştürme maliyetleri vergi mevzuatımızdan farklı olarak, daha kapsamlı bir maliyet anlayışına sahiptir. Örneğin, üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari dönem hizmet maliyetleri de üretim maliyetine dâhildir. Kıdem tazminatları ile ilgili düzenlemeler UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı’nda düzenlenmiştir. Standart karşılık giderlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini belirlememektedir. Bunu diğer standartlara atıf yaparak çözümlenmektedir. Örnek olarak stok standartlarına atıf yapmakta, üretilen malın maliyetine dâhil edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Kıdem tazminatına hak kazanmış işçi hangi bölümde veya hizmet üretiminde ise o bölümün veya ürünün maliyetine verilmesi gerekmektedir. Eğer kıdem tazminatı karşılığına konu olan eleman işletme içinde aktifleştirilecek bir üretimin unsuru ise onun maliyetine verilecektir⁴². Kanunlarımızda kıdem tazminatı ancak işçinin iş akdinin sona ermesi halinde ödenir ve gider yazılır. Stoklar ve üretimle ilişkilendirilemez.

c) Diğer Maliyetler ve Gider Olarak Kaydetme

İmalat işletmelerinde stokların üretilmesi aşamasında satın alma ve dönüştürme maliyetleri kapsamında değerlendirilemeyecek birtakım maliyetler de ortaya çıkabilmektedir. Bu bölümde UFRS ve VUK çerçevesinde, ortaya çıkan bu maliyetlerin nelerden oluştuğu ve ne şekilde kaydedilmesi gerektiği incelenecektir.

⁴² Hasan KAVAL, “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması,” (Çevrimiçi) www.akademikdenetim.com.tr, 02 Mart 2012, s.3.

i. UFRS Kapsamında Diğer Maliyetler ve Gider Olarak Kaydetme

Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan diğer maliyetler, stokları mevcut konuma ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine eklenirler. Bu duruma örnek olarak, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok kapsamına alınabileceği verilmiştir⁴³. Belirtilenler dışındaki maliyetler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Özellikle stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kaydedilmesi gereken durumlar aşağıdaki gibidir:

- a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- d) Satış giderleri
- e) Özellikle stokların satılması durumunda stokların kayıtlı değeri aynı dönemde gider olarak kaydedilmelidir.
- f) Özellikle stok değer düşüklüğü karşılıkları ve stoklarla ilgili kayıplar aynı dönemde gider olarak kaydedilmelidir.
- g) İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılacak stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içerisinde gider olarak kaydedilecektir. O halde bir özellikle stok için gerçekleşen maliyetlerin, özellikle stokların maliyetine eklenebilmesi için satılmak üzere üretiliyor olması gereklidir. Bir işletmede kendi bünyesinde kullanmak üzere bir özellikle varlık inşası söz konusu ise, söz konusu varlık için yapılan harcamalar gider olarak kaydedilmelidir.

⁴³ UMS 2, 15.

- h) Bir işletmenin “UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardını uygulaması durumunda, borçlanma maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, UMS 29’un 21. Paragrafı çerçevesinde maliyetlerin olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir⁴⁴.
- i) Özellikle stok ile ilişkilendirilemeyen borçlanma maliyetleri⁴⁵.

İptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarı ise iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde gelir olarak kaydedilerek muhasebeleştirilir.

Özellikli stok ile ilgili olarak tahsil edilen hak edişler ve devlet teşvikleri, özellikle stoka ilişkin harcamalardan düşülür. Diğer bir deyişle, özellikle stokun maliyetine dâhil edilmez⁴⁶. Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır⁴⁷. Örneğin 5350 Sayılı Kanun ile 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile ilgili kanundan faydalanarak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam ettikleri işçiler ile ilgili olarak gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanan bir işletme, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilen %80’lik kısmı, özellikle stoka ilişkin harcamalardan düşecektir.

ii. VUK Kapsamında Diğer Maliyetler ve Gider Olarak Kaydetme

VUK’a göre stokların diğer maliyetleri ve ilgili standartça belirtilen diğer maliyetler depolama giderleri hariç birbiriyle uyumludur. VUK’a göre diğer maliyetler;

⁴⁴ UMS 23,9.

⁴⁵ UMS 23.

⁴⁶ UMS 23, 18.

⁴⁷ UMS 20, 3.

- a) Normalde dönem gideri olarak kabul edilen, tasarım, fizibilite, geliştirme v.b. gibi giderler, özel bir sipariş ile doğrudan ilişki kurulabilmesi durumunda, üretim maliyetine eklenebilmektedir. Aksi durumda dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
- b) Normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri dönem gideri olarak kabul edilmektedir.
- c) Yönetim giderlerinin stoklarla ilgili kısmının maliyeti, stok maliyetine dâhil edilir. İlgili olmayan maliyetler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
- d) Satış giderleri, dönem gideri olarak kabul edilmektedir⁴⁸.
- e) İşletmenin depo giderlerinin stok maliyetine dâhil edilmesi kabul edilmemektedir. Dönem gideri olarak kaydedilmelidir⁴⁹.
- f) Özellikli stok ile ilgili kullanıma hazır hale getirildikten sonra katlanılan borçlanma maliyetleri. Daha sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi isteğe bağlıdır. İşletmenin isteğine göre maliyet veya gider olarak muhasebeleştirilir⁵⁰.

UMS 2 Stoklar standardının 17. maddesinde, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edilebileceği sınırlı koşulların tespiti için UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı referans gösterilmiştir. İlgili standarda göre, özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stokların maliyetine eklenebilir açıklaması yapılmıştır. Örneğin bir işletme müşteri siparişine göre gemi inşa edip satıyor ise; gemi satışa hazır hale gelene kadar, gemi inşası ile ilgili kullanılan kredilerin faiz giderleri ortaya çıktıkları yılın finansman giderine değil geminin maliyetine dâhil edilebilecektir⁵¹. Borçlanma maliyetlerinin özellikli stokların maliyetine dâhil edilebilmesi, özellikli işletmenin diğer stoklarından ayıran

⁴⁸ VUK, 275. Madde.

⁴⁹ VUK, 238 numaralı Genel Tebliğ.

⁵⁰ UMS 23.

⁵¹ ÖRTEN, KAVAL, KARAPINAR, a.g.e. , s45.

önemli bir unsurdur. Önemi sebebiyle borçlanma maliyetleri ayrı bir başlık altında incelenecektir.

d) Borçlanma Maliyetleri

Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve giderler borçlanma maliyetlerini oluşturmaktadır. Borçlanma, bir kurumdan doğrudan doğruya elde edilebileceği gibi, bir ödemenin ertelenmesi veya efektif işlemlerinden dolayı da ortaya çıkabilmektedir. Aşağıda UFRS ve VUK kapsamında, imalat işletmelerinde özellikli stokların borçlanma maliyetleri incelenecektir.

i. UFRS Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli stokun maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Buradaki aktifleştirme “maliyetine dâhil etme” olarak anlaşılmalıdır. Diğer borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir⁵². Bu tür borçlanma maliyetlerinin özellikli stokun bir parçası olarak muhasebeleştirilebilmesi için, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacaklarının muhtemel olması gerekmektedir⁵³.

Bir özellikli stokun elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli stok ile ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli stokun elde edilmesi amacıyla borçlanmışsa, stokla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir⁵⁴. Bir özellikli stokun

⁵² UMS 23, 8.

⁵³ UMS 23, 9.

⁵⁴ UMS 23, 10.

edinimi ile ilgili ortaya çıkabilecek borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdaki durumlar gösterilebilir⁵⁵:

- a) “UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- b) Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- c) Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- d) “UMS 17 Kiralama işlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Borçlanma maliyetlerinin bir özellikli stokun maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, harcama yapıldığında, ilgili özellikli stok maliyetleri oluştuğunda ve özellikli stokun amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başlandığında başlanmaktadır⁵⁶.

Bir özellikli stokun amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler, ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu özellikli stokla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir⁵⁷.

Bir özellikli stokun amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir.⁵⁸ Borçlanma maliyetleri, bu dönemde gerçekleşirse, bu maliyetlerin aktifleştirilmesi mümkün değildir çünkü bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetlerdir.

⁵⁵ UMS 23, 6.

⁵⁶ UMS 23, 17.

⁵⁷ UMS 23, 19.

⁵⁸ UMS 23, 10.

Bir özellikli stokun amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir⁵⁹. Aktifleştirmeye son verilmesinin kaynağını, satışa hazır hale gelen parçaların kapsam olarak “özellikli” olarak kabul edilememesi oluşturmaktadır.

Normal şartlar altında, bir stokun fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili stokun amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Stokla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez⁶⁰.

Bir özellikli stokun yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir⁶¹.

Stoklar, işletme faaliyetlerinin bir parçası olarak işletme sermayesi içerisinde yer alırlar. İşletmenin finansal durumu ve politikasına göre, stokların finansmanı, söz konusu stoka özel olarak edinilen yabancı kaynaklarla finanse edilebileceği gibi işletme sermayesi için edinilen yabancı kaynaklar ile de karşılanabilir.

(1) Özellikli Stok Edinimi için Özel Olarak Katılan Borçlanma Maliyetleri

İşletmenin özellikli stok ediniminde yabancı kaynak kullanması durumunda aşağıdaki maliyetler ortaya çıkabilmektedir:

⁵⁹ UMS 23, 22.

⁶⁰ UMS 23, 23.

⁶¹ UMS 23, 24.

- (a) Vade Farkları
- (b) Dövizli alımlarda kur farkları
- (c) Kıdem ve ihbar tazminatı karşılığının faiz maliyeti
- (d) Banka ve diğer kredi kuruluşlarından sağlanan kredilerin yükümlülükleri

Yabancı kaynak kullanılması durumunda ortaya çıkan maliyetler aşağıda açıklanmıştır:

(a) Vade Farkları

Normal şartlarda, stoklar vadeli ödeme koşulu ile alınmış ise, peşin fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark finansman unsuru içerdiği takdirde stokların maliyetine dâhil edilemez ve dönemin faiz gideri olarak muhasebeleştirilir⁶². UFRS, özü itibarıyla, stok ve hizmet alımlarında “belge (fatura) tabanlı” değil, “peşin değer tabanlı” muhasebeleştirmeyi ve raporlamayı getirmektedir. Böylesi uygulama, muhasebenin “özün önceliği kavramıyla” da tutarlı bir hareket oluşturmaktadır⁶³.

Bu durum özellikli stoklar için farklıdır. Vade farklarının ortaya çıkması, bir özellikli stokun ediniminden dolayı kaynaklanıyor ise söz konusu finansman maliyetleri stokların maliyetine dâhil edilir.

(b) Dövizli Alımlarda Kur Farkları

Özellikli stoklara ithalat yolu ile mal giriyorsa bu durumda ithalat sırasında ve kısa bir süre içinde oluşabilecek ani kur artışlarından meydana gelen kur farkları malın alım bedeline dâhil edilmelidir. Ancak burada, UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının 21 inci maddesindeki “Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir”

⁶² UMS 2, 18.

⁶³ SELVİ, **a.g.e.**, s. 100.

kuralına göre aktifleştirme yapıldıktan sonra malın oluşan değerinin borsa rayicini geçmemesi gerekmektedir⁶⁴.

(c) Kıdem ve İhbar Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyetleri

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında açıkça tanımlanmamasına rağmen, UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardından kaynaklanan faiz niteliğindeki unsurlar dikkate alındığında söz konusu faiz maliyetlerinin de özellikli stokun maliyetine dâhil edilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır⁶⁵.

UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında, çalışanların sundukları hizmetler karşılığında gelecekte, işletmenin çalışanlarına sağlayacağı fayda ve menfaatleri borç (yükümlülük) olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır⁶⁶. Standart, çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini ve bu kıdem tazminatı karşılığının da reel iskonto oranı ile iskonto edilip finansal tablolarda gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bir başka ifadeyle, UMS 19, kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir⁶⁷. Kıdem tazminatı hesaplaması her yıl tekrarlanır ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Daha önceki bölümlerde kıdem tazminatı karşılık giderlerinin özellikli stokun maliyetiyle ilişkilendirilebileceği belirtilmişti. Kıdem tazminatının iskonto edilmesiyle ortaya çıkan maliyet, önceki yıl borcunun ödenmemiş olmasından, daha sonraki dönemlere aktarılmadan, aritmetik olarak da kıdem tazminatının ödeneceği güne biraz daha yaklaşılmasının sonucunda, iskonto vadesinin bir dönem daha

⁶⁴ ERDOĞAN ve İLTER, **a.g.e.**, s. 202.

⁶⁵ ÖRTEN,KA VAL ve KARAPINAR, **a.g.e.**, s 371.

⁶⁶ Volkan DEMİR, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar,” **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, İSMMMO Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2009, s. 201.

⁶⁷ DEMİR, **a.g.e.** , s 203.

ilerlemesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu bir faiz gideridir⁶⁸. O halde söz konusu maliyet özellikli stoklar için gerçekleşmiş ise, özellikli stokun maliyetine eklenebilecektir.

Kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin özellikli stok maliyetine dâhil edilip edilmeyeceği aşamasında, söz konusu tazminatların hangi bölüm ve departmandaki personele ait olduğu da dikkate alınmalıdır. Bir personelin kıdem ve ihbar tazminatının, ilgili döneme isabet eden kısmının özellikli stok maliyetine dâhil edilebilmesi için, söz konusu personelin üretimle doğrudan ilişkili olması gereklidir. Diğer bir deyişle personelin kıdem ve ihbar tazminatı direkt işçilik maliyetleri, genel üretim maliyetleri veya hizmet üretim maliyetleri hesaplarına kaydedilebilecek nitelikte olmalıdır.

(d) Banka ve diğer kredi kuruluşlarından sağlanan kredilerin yükümlülükleri⁶⁹

Faiz ve komisyon giderleri, özellikli varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi sürecinde gerçekleşmiş ise özellikli varlığın maliyetine dâhil edilir. Kullanıma hazır hale gelmiş stoklar için katlanılan faiz ve komisyon giderleri gerçekleştiği dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir.

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında, bu maliyetlerle ilgili aktifleştirmenin nasıl yapılacağı 12 numaralı maddede belirtilmektedir. İlgili maddeye göre, bir dönemde, özellikli bir varlığın elde edilmesi amacıyla borç alınan fonlara ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarı; ilgili dönemde bu varlıklar için katlanılan toplam borçlanma maliyetlerinden bu fonların geçici yatırımlarından elde edilen gelirlerin düşülmesi sonucu belirlenen tutardır.

⁶⁸ KAVAL, a.g.e. , s 3.

⁶⁹ S. Gökçen BAŞBOZKURT, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme İlkeleri, Yöntemleri ve Standartlar Açısından İncelenmesi,” Ankara Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2002, s. 55.

Bir özellikli stokun finansmanına ilişkin işlemler, fonların bir kısmının veya tamamının söz konusu stok için kullanımından belli bir süre önce gerçekleştirilebilir ve bu süre içinde borçlanma maliyeti oluşabilir. Böyle bir durumda ise, bu fonlar genellikle bir geçici fonla gelir sağlayacak şekilde değerlendirilir. Elde edilen gelir borçlanma maliyetinden düşülür. Geri kalan tutar aktifleştirilir⁷⁰.

(2) Genel Amaçlı Borçlanmalarda Özellikli Stokun Borçlanma Maliyetleri

Belirli bir proje için özel olarak katlanılan borçlanma maliyetleri için aktifleştirme kolaydır ancak çoğu zaman şirketler farklı vade ve faiz oranlarında krediler almakta ve bunları farklı projeler için kullanmaktadır. Bu gibi durumlarda özellikli stoklar bazında bir aktifleştirme oranı belirlenir ve borçlanma maliyetleri bu stoklara bu surette dağıtılır⁷¹. Böyle bir durumda fonların bir kısmının, aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili stoka ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir.

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = \text{Stoka İlişkin Harcamalar} \times \text{Aktifleştirme Oranı}$$

Aktifleştirme oranı, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bu oran hesaplanırken, özellikli stok alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç tutulur. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz. Buradaki aktifleştirme oranı aslında, direkt borçlanmaların dışındaki ortalama borçlanma maliyeti oranıdır. Örneğin iki kredi alınması durumunda, oran aşağıdaki gibi hesaplanacaktır⁷².

⁷⁰ UMS 23, 13.

⁷¹ Muharrem KARATAŞ, “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, Kobi’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi,” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, İstanbul, 2010, s.9.

⁷² ÖRTEN, KAVAL ve KARAPINAR, **a.g.e.**, s. 372.

$$\text{Ortalama Borçlanma Maliyeti Oranı} = \frac{(K_1 \times KFO_1) + (K_2 \times KFO_2)}{K_1 + K_2}$$

K_1 : Birinci Kredinin Tutarı
 KFO_1 : Birinci Kredinin Faiz Oranı
 K_2 : İkinci Kredinin Tutarı
 KFO_2 : İkinci Kredinin Faiz Oranı

Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların her birinin kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetlerini kullanmaları daha uygundur.

ii. VUK Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

VUK'ta, herhangi bir özellikli stok tanımı yer almamaktadır. Bu nedenle özellikli stokların borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirilebileceğine, genel olarak stoklar ve borçlanma maliyetleri ile ilgili hükümlerden faydalanılarak varılmaya çalışılacaktır.

VUK'un 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. VUK'un 262. maddesindeki hüküm uyarınca ise, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, stokun kullanıma hazır hale getirilebilmesi için katlanılan, satın alma ve üretim maliyetleri sırasında ortaya çıkan giderlerden olması gerekmektedir.

Stokların satın alma veya üretim maliyetleri sırasında oluşan giderlerden birisi de borçlanma maliyetidir. Finansman giderleri de satın alma ve üretim

maliyetleri ile aynı türden ödemelerden olduğundan satın alınan veya üretilen stokun maliyetine dâhil edilmelidir. Şöyle ki, bir firma işçi ücretlerini kısa vadeli kredilerle finanse etmiş ve bu finansmanı için faiz ödemişse dönem sonunda stokta yer alan mamulün maliyeti tespit edilirken bu ücret ödemeleri nedeniyle katlanılan finansman giderlerini de dikkate alması gerekecektir ⁷³.

VUK'un 238. genel tebliğinde ise, borçlanma maliyetleri ile ilgili dikkat çekici husus, stokların aktifte kaydedildiği ana kadar gerçekleşen borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklenebilecek olmasıdır. Dönem sonu stoklarına borçlanma maliyetlerinden pay verilmesi ve daha sonra gerçekleşen borçlanma maliyetlerinin gider olarak kaydedilmesi veya maliyete eklenmesi ise işletmelerin kararına bırakılmaktadır. Bu durumda “stokların aktifte kaydedildiği an” stokların satışa hazır hale getirildiği an olarak yorumlanabilecektir ve özellikli stok tanımına uyan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmelidir.

VUK'un yukarıdaki tebliğlerine göre özellikli stokların maliyetine dâhil edilmesi gereken borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibi özetlenebilecektir:

- a) Direkt ilk madde ve malzeme alımları da dâhil olmak üzere, stokların üretimi veya satın alınması aşamasında ortaya çıkan kur farkları ve vade farkları, söz konusu stokların maliyetine eklenecektir.
- b) Stokların satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin finansmanın sağlanması amacıyla banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler için ödenen faiz ve komisyonlar, söz konusu stokların maliyetine eklenecektir.

Türkiye’de ki vergi kanunlarına göre, belge (fatura) tabanlı muhasebeleştirme geçerlidir. Bu uygulamaya göre vadeli alımlardan doğan finansman maliyetleri stokların maliyetine dâhil edilmektedir. Bu uygulama ile UMS’deki “peşin değer

⁷³ Hızır TARAKÇI, “Finansman Giderlerinden Dönem Sonu Stokta Bulunan Malların Maliyetlerine Pay Verilmesini Gerektiren Teorik ve Yasal Nedenler,” (Çevrimiçi) www.vergidunyasi.net, 15 Ocak 2012, s. 148.

tabanlı” uygulama arasında, dönemin finansal yapısının, muhasebe bilgileri ile ilgilenenler açısından ciddi farklar ortaya çıkarabilmektedir. Vergisel anlamda oluşturulmuş finansal tablolarda varlık olarak stoklar hesabının değeri yüksek ve finansman giderleri düşük olacağı için dönemin kârı, standartlara göre oluşturulmuş finansal tablolara göre daha yüksek çıkacaktır. Özellikle bu fark, üretim ve ticaret işletmelerinde stokların finansal tablolarında önemlilik düzeyinin fazla olduğu düşünülecek olursa, kararları etkilemek açısından çok önemli olabilecektir⁷⁴. Fakat bu durum özellikle stoklar açısından ele alındığında fark yaratmamaktadır. Çünkü vade farkları UFRS’ye göre özellikli stokun maliyetine eklenebilmektedir.

Görüldüğü üzere, VUK’ta borçlanma maliyetleri özellikli stok ayırımına yer verilmeden açıklanmıştır ve genel bir tanımlama söz konusudur. Bu nedenle özellikli stokların borçlanma maliyetlerinden pay alıp almayacağına kararında, stoklar ile ilgili genel düzenlemelerden faydalanılabilecektir.

1.2.1.2. Özellikli Stok Maliyetlerinin Hesaplanması ve Ölçülmesi Yöntemleri

Stokların maliyetlerinin hesaplanmasında ve değerlemesinde çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Stokların içeriği kullanılan teknik ve uygulanan maliyet formülünü belirlemektedir. UFRS’de, stokların maliyetinin ölçülmesinde öncelikle “Gerçek Parti Maliyet Yöntemi” esas alınmıştır.

“Gerçek Parti Maliyet Yöntemi”, normal şartlarda birbirleri ile ikâme edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder.

⁷⁴ SELVİ, a.g.e., s. 100.

Özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kâr veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokların maliyeti “Tahmini Maliyet Yöntemleri”nden, “İlk Giren İlk Çıkar” (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyetlerinden biri uygulanarak belirlenir. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Türü veya kullanım alanları itibariyle farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir⁷⁵. UMS 2 Stoklar standardında, FIFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayımına dayandığı belirtilmiştir.

İşletmeler maliyetlerini hesaplama değil de “Maliyetlerini Yaklaşık Olarak Belirlemek” istedikleri zamanlarda ise “Maliyet Ölçümü” yapabilirler. Bu durumda da başvurabilecekleri teknikler “Standart Maliyet Yöntemi” ve “Perakende Satış Yöntemi”dir⁷⁶.

VUK’ta stok maliyetlerinin hesaplanmasında fiili maliyet esastır. Ancak FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri de kullanılabilir.

1.2.1.3. Özellikli Stokların Değerlemesi

Önceki bölümlerde değerlendirme, varlıkların değerlerinin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır. İmalat işletmelerinde özellikli stokların değerlendirilmesi hususları aşağıdaki bölümlerde UFRS ve VUK kapsamında ele alınacaktır.

⁷⁵ UMS 2, 26.

⁷⁶ SELVİ, a.g.e. , s. 96.

i. UFRS Kapsamında Özellikli Stoklarda Değerleme

UMS 2 Stoklar Standardının 9. maddesinde stokların maliyetlerinin değerlemesi “Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)’in düşük olanı” esasına dayanmaktadır.

“Gerçeğe Uygun Değer”, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Diğer bir deyişle gerçeğe uygun değer; tarafsız, danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimini veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar olarak tanımlanmaktadır. Gerçeğe uygun değer bileşenleri NGD, geri kazanılabilir değer ve kullanım değeridir ve bu bileşenler birbirinden farklıdır. Bu değer bileşenlerinin birbirinden farklı olması piyasaların etkin olmamasından kaynaklanmaktadır. NGD formül olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

NGD = SF – TMM – TSG
NGD : Net Gerçekleşebilir Değer
SF : Satış Fiyatı
TMM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti
TSG : Tahmini Satış Giderleri

NGD, işletmeye özgü bir değerdir ve işletmenin stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. NGD, “İhtiyatlılık Kavramı”nın bir gereği olarak hesaplanır. NGD’nin tespitinde kullanılan satış fiyatı, tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin tahmini rakamlar olması sebebiyle, NGD’nin güvenilirliğinin sağlanabilmesi için bu rakamların güvenilir kanıtlar ile hesaplanması gerekmektedir⁷⁷. Örneğin değişken piyasalarda, NGD esasının uygulanabileceği

⁷⁷ SELVİ, a.g.e. , s. 97.

şartların belirlenmesi ve uygulandığı takdirde piyasa değerlerinin tespit edilmesi oldukça güçleşmektedir. Bu konuda alınabilecek önlemler, maliyetlerin NGD'yi aşma oranının tanımlanmış olması ve piyasa fiyatlarının belirli kıstaslar dikkate alınarak saptanmasıdır⁷⁸.

Gerçeğe uygun değer uygulamasında, 12 Mayıs 2011'de yayımlanan TFRS 14 Gerçeğe Uygun Değer standardına kadar, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu'nun 2006 yılında yayımladığı standartlar tek rehber olarak alınmaktaydı. Bu standartlara göre gerçeğe uygun değer üç seviyesi belirlenmiştir⁷⁹:

- a) Birinci seviyede aynı türdeki varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemleri
- b) İkinci seviyede benzer türdeki varlıklar için gözlemlenen piyasa işlemleri
- c) Üçüncü seviyede ise bazı piyasa verileri

12 Mayıs 2011'de yayımlanan UFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Standardı, gerçeğe uygun değeri tanımlamakta, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin ve gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Standarda göre gerçeğe uygun değer ile ilgili genel prensipler aşağıdaki gibidir:

- a) Gerçeğe uygun değer çıkış fiyatıdır.
- b) Gerçeğe uygun değer ölçümü, işletmeye özgü olan özellikleri değil, varlık ya da borca ilişkin özellikleri dikkate almaktadır.
- c) Gerçeğe uygun değer ölçümü yapılırken, işlemin piyasa katılımcıları ve işletme arasında esas piyasada (ya da en avantajlı piyasada) gerçekleştiği varsayılır.
- d) Fiyat, işlem maliyetleri açısından düzeltilmez.

⁷⁸ Feriştah SÖNMEZ, "13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Stoklar (IAS 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)," (Çevrimiçi) www.mufad.org.tr, 20 Mart 2012, s. 16.

⁷⁹ Volkan DEMİR ve Oğuzhan BAHADIR, "UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı," **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (ISSN:1307-6639) TÜRMOB (Hakemli), Yıl:7, Sayı:23, Eylül 2007, s 65-79.

- e) Gerçeğe uygun değer ölçümü, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkarırken, gözlemlenebilir girdilerin kullanımını asgari seviyeye indirmektedir.
- f) Üç seviyeli gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, tüm gerçeğe uygun değer ölçümlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Özellikli stokların maliyeti, stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda ve stokların tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumlarında NGD'nin altına düşebilir. Bu durumda özellikli stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir ve geri kazanılamayabilir. Özellikli stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Böyle bir durumda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır⁸⁰. Bu uygulama ihtiyatlılık kavramı ve stokların maliyet veya NGD'den düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. Özellikli stoklar satıldığında, stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stok değer düşük karşılık tutarı NGD'nin artışından dolayı iptal edildiği durumda, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir⁸¹.

Özellikli stokların elde etme maliyetleri, her bir stok kalemi için stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle NGD'ye indirgenir. Her bir özellikli stok kalemi için değerlemenin mümkün olmadığı, benzer amaçlarla veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir⁸².

Stokların elde tutulma amacı, NGD hesaplamasında önemli bir faktördür. Taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde

⁸⁰ UMS 2, 28.

⁸¹ UMS 2, 34.

⁸² UMS 2, 29.

tutulan özellikli stokların NGD'si, sözleşmede belirlenen fiyattır. Elde tutulan özellikli stokların, sözleşmede belirtilenlerden fazla olması durumunda, fazla olan kısmın NGD'si, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir⁸³.

Üretim işletmelerinde üretim girdisi olan ilk madde ve malzemeler değerlendirirken, bünyesine girdikleri mamul stoklarının değeri de dikkate alınmaktadır. Buna göre, üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulan ilk madde ve malzemelerin NGD'si maliyet değerinin altında ise, bünyesine girdiği mamulün değeri ile karşılaştırılır. Eğer bünyesine girdikleri mamullerin beklenen değerinin, üretildikleri ilk madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, değeri düşse de ilk madde ve malzemeler NGD ile değil, maliyet değerleriyle değerlendirilir⁸⁴.

Her finansal tablo döneminde, NGD yeniden gözden geçirilir. Daha önce özellikli stokların NGD'ye indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle NGD'de artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Söz konusu iptal işlemi için, ilgili dönemde satış maliyetini azaltacak şekilde gelir kaydedilmesi gerekir. Daha önceki dönemde NGD üzerinden izlenen stok kalemlerinin mevcut dönemde de işletme bünyesinde bulunmaya devam etmesi ve satış fiyatının artması sonucunda böyle bir düzeltmeye ihtiyaç duyulabilir⁸⁵. Aksine durumlarda mevcut karşılıkların artırılmasına ihtiyaç duyulabilir.

Bir özellikli stokun defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya NGD'sini aşarsa; ilgili stokun defter değeri, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına uygun olarak yeniden kayıtlara alınır.

⁸³ UMS 2, 31.

⁸⁴ SÖNMEZ , a.g.e., s. 16.

⁸⁵ UMS 2, 33.

ii. VUK Kapsamında Özellikli Stoklarda Değerleme

VUK'un 258. maddesinde değerlendirme, "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmaktadır. VUK'un 259. maddesinde de değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı belirtilmektedir. VUK'un 274. maddesinde ise emtia'nın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Daha önceki bölümlerde VUK'a göre maliyet bedeli, "İktisap edilen bir kıymetin iktisap edilmesi ya da değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'un 278 ve 275 numaralı maddelerinde maliyet bedelinin tespit edilemediği özel durumlarda söz konusu olan stoklar için emsal bedeli ile değerlendirme uygun görülmektedir. VUK'un 267. maddesinde emsal bedeli, "gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir" şeklinde tanımlanmıştır. Emsal bedelinin tespitinde de sırası ile ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir esasının kullanılması gerektiği belirtilerek söz konusu esasların nasıl uygulanacağı açıklanmıştır. Bu özel durumlar aşağıdaki gibidir:

- a) "Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü deşe ve ıskartalarda
- b) Stokun, imal edilen de dâhil olmak üzere, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda"

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama Satış Fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması gerekir. İkinci durumda, emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedeli ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır⁸⁶.

1.2.1.4. Özellikli Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler

İmalat işletmeleri finansal tablo dipnotlarında özellikli stoklara ilişkin, aşağıdaki hususları açıklamalıdır:

- a) Özellikli stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yöntemleri
- b) Özellikli stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları
- c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen özellikli stokların finansal tablolardaki tutarı
- d) Dönem içinde gider kaydedilen ve özellikli stokların maliyetine alınmayan durumlar (satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlar ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarından

⁸⁶ VUK 267. Madde ikinci sıra.

oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dâhil edilmesini gerektirebilir)

- e) Dönem içinde gider olarak kaydedilen özellikli stoklar
- f) Dönem içinde gider olarak kaydedilerek kayıttan düşülen özellikli stokların iptali
- g) Gider kaydedilerek kayıttan düşülen özellikli stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar
- h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen özellikli stokların kayıtlı değeri⁸⁷
- i) Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarı
- j) Aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı⁸⁸.

1.2.1.5. İmalat İşletmelerinde Özellikli Stokların Gelir Tablosu ve Bilançoda Raporlanması

Çalışmanın önceki bölümlerinde imalat işletmelerinde özellikli stokların maliyet unsurları, maliyet ölçme yöntemleri, değerlemesi ve dipnotlarında açıklanması gereken unsurları UFRS ve VUK açısından detaylı incelenmiş ve farklılıkları tespit edilmiştir. Bu farklılıklar Tablo 3'te gösterilmiştir.

⁸⁷ UMS 2, 36.

⁸⁸ UMS 23, 26.

Tablo 3: “Özellikli Mamul Stokları”nın Maliyetlerinin UFRS ve VUK Farkları

MALİYETLER	UFRS	VUK
SATIN ALMA MALİYETLERİ	İşletmeye getirilinceye kadar katlanılan depolama giderleri, dönem gideri olarak kaydedilir. "Özellikli Mamul Stokları"nın maliyetine eklenemez.	İşletmeye getirilinceye kadar katlanılan depolama giderleri, satın alma maliyeti olarak kabul edilir. "Özellikli Mamul Stokları"nın maliyetine eklenebilir.
DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ	Sabit üretim giderlerinin dağıtımında normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Boş kapasiteye düşen kısım "Çalışmayan Kısım ve Giderler Hesabı"na dönem giderine aktarılır. Aynı zamanda üretimle doğrudan ilişkili personelin kıdem tazminatı, o bölümün veya ürünün maliyetine verilir.	Sabit üretim giderlerinin dağıtımında tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Boş kapasitenin oluşması mümkün değildir. Söz konusu gider kanunen kabul edilmemiş olmaktadır. Kıdem tazminatı ancak iş akdinin sona ermesi halinde ödenir ve gider yazılabilir. Bu nedenle stokların maliyetine eklenemez.
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Borçlanma maliyetlerinin, "Özellikli Mamul Stokları"na eklenmesi zorunludur. Mamul üretiminde doğrudan görev alan personelin kıdem ve ihbar tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyetleri, borçlanma maliyeti olarak "Özellikli Mamul Stokları"nın maliyetine eklenir.	Borçlanma maliyetlerinin, "Özellikli Mamul Stokları"na eklenmesi zorunludur. Kıdem tazminatı ancak iş akdinin sona ermesi halinde ödenebilir ve giderleştirilebilir. Bu nedenle kıdem ve ihbar tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyeti borçlanma maliyeti olarak kabul edilemez ve "Özellikli Mamul Stokları"nın maliyetine eklenemez.

Tablo 3’te UFRS ve VUK açısından özetlenen “Özellikli Mamul Stokları”nın maliyetlerinin gelir tablosu ve bilançoda raporlanması bir örnek yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır.

ÖRNEK: Faaliyet konusu şarap üretimi olan A Şarapçılık İşletmesi’nin, fermantasyon süreci nedeniyle üretimi 13 ayda tamamlanabilen X şarabı için, 31 Aralık 2010 tarihine kadar gerçekleşen maliyetleri aşağıdaki gibidir:

a) Hammadde Satın Alma Bedeli	100.000 TL
b) Hammadde Nakliye Bedeli	15.000 TL
c) Nakliye Öncesi Depolama Bedeli	3.000 TL
d) Direkt İşçilik Giderleri	35.000 TL
e) Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri	8.350 TL
f) Değişken Genel Üretim Maliyetleri	13.000 TL
g) Sabit Genel Üretim Maliyetleri	25.000 TL

h) Olumsuz Kapasite Sapması	4.000 TL
i) Banka Kredisi Finansman Gideri	6.000 TL
j) Kıdem Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyeti	<u>7.250 TL</u>
TOPLAM	226.600 TL

Yukarıdaki maliyetlerin ne şekilde muhasebeleştirileceğinin kararını vermek için öncelikle, A Şarapçılık İşletmesi'nin ürettiği X şarabının "Özellikli Mamul Stoku" olup olmadığının kararının verilmesi gerekmektedir. Söz konusu stokların satışa hazır hale getirilmesinin zorunlu olarak 13 ay gerektirmesi, bu stoklar için "özellikli" tanımının yapılmasını sağlamaktadır. Bu durumda yukarıdaki maliyetlerin UFRS ve VUK açısından karşılaştırmalı olarak, satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetleri olarak sınıflandırılması Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: X Özellikli Mamul Stoku Maliyetlerinin UFRS ve VUK Karşılaştırması

UFRS		VUK	
Satın Alma Maliyetleri		Satın Alma Maliyetleri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Hammadde Satın Alma Bedeli	100.000 TL	Hammadde Satın Alma Bedeli	100.000 TL
Hammadde Nakliye Bedeli	15.000 TL	Hammadde Nakliye Bedeli	15.000 TL
		Nakliye Öncesi Depolama Bedeli	3.000 TL
	TOPLAM 115.000 TL		TOPLAM 118.000 TL
Dönüştürme Maliyetleri		Dönüştürme Maliyetleri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Direkt İşçilik Giderleri	35.000 TL	Direkt İşçilik Giderleri	35.000 TL
Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri	8.350 TL	Değişken Genel Üretim Maliyetleri	13.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyetleri	13.000 TL	Sabit Genel Üretim Maliyetleri	25.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyetleri	25.000 TL		
	TOPLAM 81.350 TL		TOPLAM 73.000 TL
Borçlanma Maliyetleri		Borçlanma Maliyetleri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Banka Kredisi Finansman Gideri	16.000 TL	Banka Kredisi Finansman Gideri	16.000 TL
Kıdem Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyeti	7.250 TL		
	TOPLAM 23.250 TL		TOPLAM 16.000 TL
Özellikli Mamul Stokunun Toplam Maliyeti	219.600 TL	Özellikli Mamul Stokunun Toplam Maliyeti	207.000 TL
Dönem Gideri		Dönem Gideri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Nakliye Öncesi Depolama Bedeli	3.000 TL		
Olumsuz Kapasite Sapması	4.000 TL		
	TOPLAM 7.000 TL		TOPLAM 0 TL

X özellikli mamul maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi UFRS'ye göre yapıldığında 1 Ocak- 31 Aralık 2010 dönemi gelir tablosunda, nakliye öncesi gerçekleşen 3.000 TL tutarında depolama gideri ve olumsuz kapasite sapmasından kaynaklanan 4.000 TL tutarında çalışmayan kısım gider ve zararları raporlanacaktır. Bilançoda özellikli mamul stokları ise 219.600 TL olarak raporlanacaktır. VUK'a göre muhasebeleştirme yapılır ise, nakliye öncesi gerçekleşen depolama giderleri satın alma maliyetlerinin bir unsuru olduğundan özellikli mamul stokunun maliyetine dâhil edilecek, olumsuz kapasite sapması ise kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan, gelir tablosuna yansıtılmayacaktır. Bilançoda özellikli mamul stokunun tutarı ise 207.000 TL olarak raporlanacaktır. UFRS ve VUK karşılaştırması Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: A Şarapçılık İşletmesi UFRS-VUK Karşılaştırması

	TFRS	VUK
Gelir Tablosu		
Nakliye Öncesi Depolama Bedeli	-3.000 TL	
Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar	-4.000 TL	
Bilanço		
Özellikli Mamul Stoku	219.600 TL	207.000 TL

1.2.2. Ticaret İşletmelerinde Özellikli Stoklar

Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda "Ticari İşletme", esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Toptancılık, yarı toptancılık ve perakendecilik yapan işletmeler ticaret işletmelerine örnek olarak verilebilir. Bu işletmeler çoğu kez üretim işletmelerinin ve bazen de hizmet işletmelerinin mal ve hizmetlerini tüketicilere aktaran aracı konumundadırlar.

Bazı ticari mallar temin edilme ve satışa hazır hale getirilme açısından uzun bir süre gerektirebilmektedir. Örneğin bir ticaret işletmesi, ticari mallarını ithalat yoluyla temin ediyorsa, söz konusu ticari malların yurtdışından getirilmesi ve satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun süre gerektirecektir. O halde ticaret işletmelerinde, satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süre gerektiren stoklar için “Özellikli Ticari Mal Stoku” tanımı yapılabilir. Ticaret işletmelerinde özellikli stoklara örnek olarak, yurt dışından ithal edilen, gümrük işlemleri, mesafe veya taşıma şekli nedeniyle satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun süre gerektiren ticari mallar örnek olarak verilebilir.

1.2.2.1. Ticaret İşletmelerinde Özellikli Stokların Maliyeti

Ticaret işletmeleri, üretimi tamamlanmış mal ve hizmetlerin tüketiciye ulaşması aşamasında aracı olmaları sebebiyle, faaliyet süreçlerinde ticari mal stoklarını bulundururlar. Bu nedenle ticaret işletmelerinde, üretim süreciyle ilgili olmadıkları için dönüştürme maliyetlerinden söz etmek mümkün değildir. Genel olarak ticaret işletmelerinde Tablo 6'daki giderler ortaya çıkmaktadır:

Tablo 6: Ticaret İşletmelerinde Ortaya Çıkabilecek Giderler

Mal Bedeli	Edinim Giderleri	Stoklama Giderleri	Pazarlama Satış Giderleri	Dağıtım Giderleri
	a) Alım Komisyon Giderleri	a) Stok alanı kira gideri	a) Haberleşme Gideri	a) Nakliye Giderleri
	b) Nakliye Giderleri	b) Stok alanı amortisman gideri	b) Komisyon Gideri	b) Sigorta Giderleri
	c) Sigorta Giderleri	c) Stoklama eleman ücret gideri	c) Ücret Gideri	c) Ücret Giderleri
	d) Ardiye Giderleri	d) Temizlik Gideri	d) Reklam Giderleri	d) Nakliye Aracı Amortisman Giderleri
	e) Aktarma Giderleri	e) Aydınlatma Gideri		e) Nakliye Aracı Enerji Giderleri
	f) Boşaltma Giderleri	f) Sigorta Gideri		f) Nakliye Aracı Bakım Onarım Gideri
	g) Hamaliye Giderleri	g) Forklift Giderleri		
		h) Aktarma Giderleri		
		ı) İlaçlama Gideri		
		j) Yükleme Gideri		

KAYNAK: Süleyman YÜKÇÜ, “Ticari İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, (Çevrimiçi) www.suleymanyukcu.com, 09 Mart 2012, s. 2.

Tablo 4'te görülen pazarlama satış giderleri ve dağıtım giderleri, pazarlama satış dağıtım giderleri olarak raporlanmaktadır. Mal bedeli, edinim giderleri ve depolama giderleri ise satın alma maliyetlerini oluşturmakta ve ticari malın maliyetine eklenmektedir.

a) Satın Alma Maliyetleri

İmalat işletmelerinde satın alma maliyetlerinin tanımı yapılırken, ilk madde ve malzemeler açısından değerlendirme yapılmıştır. Ticaret işletmeleri, satın aldıkları çeşitli malların genellikle biçimlerini değiştirmeden satışa çıkarmaktadırlar⁸⁹. Dolayısıyla ticaret işletmelerinde de tıpkı imalat işletmelerindeki gibi satın alma maliyetleri ortaya çıkmaktadır.

i. UFRS Kapsamında Satın Alma Maliyetleri

UMS 2 Stoklar standardının 14. maddesine göre satın alma fiyatı, KDV hariç olmak üzere ithalat vergileri ve tüm vergiler, nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilgili maliyetler satın alma maliyetlerini oluşturmaktadır.

Bu açıklamaya istinaden, ticari malların işletme bünyesine girinceye kadar katılan tüm maliyetleri, ticari malın maliyetine eklenmelidir. Satın alma sırasında gerçekleşen depolama giderleri maliyete dâhil edilememektedir. Ancak işletme içerisinde gerçekleşen depolama giderleri ticari malların maliyetine eklenebilmektedir⁹⁰.

⁸⁹ URAGUN, **a.g.e.**, s. 55.

⁹⁰ BÜYÜKMİRZA, **a.g.e.**, s 63.

ii. VUK Kapsamında Satın Alma Maliyetleri

VUK'un 262. maddesine göre "İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebeti ile yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı" stokların satın alma maliyetlerini oluşturmaktadır.

UMS 2'ye göre, üretimle ilgili olan depolama giderleri mamulün maliyetine dâhil edilirken, bunun dışında kalan depolama giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. VUK'un 238. Genel Tebliği'nde, uygulamada işletmenin depo giderlerinin stok maliyetine dâhil edilmesi kabul edilmemektedir. Satın alınan stokun maliyetine dâhil edilebilecek depolama giderleri, stokun işleme getirmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleridir.

b) Diğer Maliyetler ve Gider Olarak Kaydetme

Aşağıdaki alt başlıklarda ticari mal stokları ile ilgili diğer maliyetler ve gider olarak kaydedilecek maliyetler UFRS ve VUK kapsamında incelenecektir.

ii. UFRS Kapsamında Diğer Maliyetler ve Gider Olarak Kaydetme

Özellikli ticari mal stokunun maliyetine eklenemeyerek dönem gideri olarak kaydedilecek unsurlar aşağıdaki gibidir:

- a) Satış giderleri
- b) Özellikle ticari mal stoklarının bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- c) Özellikle ticari mal stoklarının satılması halinde kayıtlı değerleri
- d) Özellikle ticari mal stok değer düşüklüğü karşılıkları ve kayıplar
- e) İşletmelerde kullanılmak üzere temin edilen stoklar
- f) Bir işletmenin TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardını uygulaması durumunda, borçlanma

maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı⁹¹

- g) Özellikli ticari mal stoku ile ilişkilendirilemeyen borçlanma maliyetleri⁹²

ii. VUK Kapsamında Diğer Maliyetler ve Gider Olarak Kaydetme

VUK'a göre özellikli ticari mal stokunun maliyetine eklenmeyerek dönem gideri olarak kaydedilecek giderler aşağıdaki gibidir;

- a) Özellikli ticari mal stoku ile ilgili olmayan genel yönetim giderleri
- b) Satış giderleri⁹³
- c) İşletmenin depo giderleri⁹⁴
- d) İsteğe bağlı olarak özellikli ticari mal stokunun satışa hazır hale getirilmesinden sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetleri⁹⁵.

c) Borçlanma Maliyetleri

Aşağıda, özellikli ticari mal stoku ile ilişkili borçlanma maliyetleri UFRS ve VUK kapsamında açıklanacaktır.

i. UFRS Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

UMS 23 Borçlanma Maliyeti standardına göre, bir özellikli stokun elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili özellikli stokun maliyetine eklenir. O halde özellikli ticari mal stokları için, elde

⁹¹ UMS 23, 9.

⁹² UMS 23.

⁹³ VUK 275. Madde

⁹⁴ VUK 238 Numaralı Genel Tebliğ

⁹⁵ UMS 23.

edilme aşamasında katlanılan borçlanma maliyetlerinin, ilgili stokun maliyetine eklenebileceği sonucuna varılmaktadır.

Bir özellikli ticari mal stokunun maliyetine eklenebilecek borçlanma maliyetleri, etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri, borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları, finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetleri ve kur farkları şeklinde ortaya çıkabilmektedir⁹⁶. Ayrıca sadece özellikli stoklara istinaden edinme sırasında satıcı firmanın borçlanılan tutara ilişkin olarak uyguladığı vade farkları ve dövizli alımlarda ve özellikle ithal edilen stoklardan dolayı ortaya çıkan kur farkları da özellikli ticari mal stokunun maliyetine eklenebilmektedir.

ii. VUK Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

VUK 238 numaralı tebliğine göre, işletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden stoklara pay vermeleri zorunlu değildir. Ancak söz konusu maliyetler stokun temin edilmesi aşamasında ortaya çıkmış ise, maliyet bedeline dâhil etme zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca ithal edilen stokların temin süresince gerçekleşen vade farkları da maliyete eklenmelidir.

1.2.2.2. Özellikli Stok Maliyetlerinin Hesaplanması ve Ölçülmesi

Özellikli ticari mal stoklarının maliyetinin ölçülmesinde öncelikle “Gerçek Parti Maliyet Yöntemi” esas alınmaktadır⁹⁷. Birbirleriyle ikâme edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için ise FIFO ve ağırlıklı ortalama formüllerinden biri tercih edilebilmektedir⁹⁸.

⁹⁶ UMS 23, 6.

⁹⁷ UMS 2, 23.

⁹⁸ UMS 23, 25.

İşletmeler maliyetlerini yaklaşık olarak belirlemek istediklerinde ise standart maliyet yöntemi ve perakende satış yöntemini kullanabilmektedirler.⁹⁹

VUK'a göre ise fiili maliyetler esastır. Ancak, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri de kullanılabilir.

1.2.2.3. Özellikli Stokların Değerlemesi

UMS 2 Stoklar standardına göre, tıpkı özellikli mamul stoklarında olduğu gibi, özellikli ticari mal stokları da maliyet ve NGD'nin düşük olanı esasına dayanmaktadır. NGD ve değer düşüklüğü ile ilgili hususlar daha önceki bölümlerde açıklanmıştır. Açıklanan hususlar, ilk madde ve malzeme ile ilgili olanlar hariç, özellikli ticari mal stokları için de geçerlidir.

1.2.2.4. Özellikli Stoklar ile İlgili Raporlanacak Bilgiler

Özellikli ticari mal stokları ile ilgili raporlanması gereken bilgiler, çalışmanın imalat işletmelerinde özellikli stoklar ile ilgili raporlanacak bilgiler bölümündeki unsurlar ile örtüşmektedir.

1.2.2.5. Ticaret İşletmelerinde Özellikli Stokların Gelir Tablosu ve Bilançoda Raporlanması

Ticaret işletmelerinde, faaliyet konularının ticari mal alıp satmak olması sebebiyle, özellikli stokların maliyeti satın alma maliyetleri ve borçlanma maliyetlerinden oluşmaktadır. Daha önceki bölümlerde detaylı incelenen "Özellikli Ticari Mal Stokları'nın maliyet unsurlarının UFRS ve VUK düzenlemelerindeki farkları Tablo 7'de gösterilmiştir.

⁹⁹ SELVİ, a.g.e., s. 96.

Tablo 7: “Özellikli Ticari Mal Stokları”nın Maliyetlerinin UFRS ve VUK Farkları

MALİYETLER	UFRS	VUK
SATIN ALMA MALİYETLERİ	İşletmeye getirilinceye kadar katlanılan depolama giderleri, dönem gideri olarak kaydedilir. "Özellikli Ticari Mal Stokları"nın maliyetine eklenemez.	İşletmeye getirilinceye kadar katlanılan depolama giderleri, satın alma maliyeti olarak kabul edilir. "Özellikli Ticari Mal Stokları"nın maliyetine eklenebilir.

Ticaret işletmelerinde dönüştürme maliyetlerinin bulunmaması sebebiyle “Özellikli Ticari Mal Stokları”nın maliyetlerinin UFRS ve VUK düzenlemelerinde farklılık bulunmamaktadır. Borçlanma maliyetlerinin ise her iki çerçevede de “Özellikli Ticari Mal Stoku”nun maliyetine yüklenmesi zorunludur. Bu durumda tek fark satın alma maliyetlerinde ortaya çıkmaktadır. Tablo 7’de UFRS ve VUK açısından özetlenen “Özellikli Ticari Mal Stokları”nın maliyetlerinin gelir tablosu ve bilançoda raporlanması bir örnek yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek: B Ticaret İşletmesi, yurtiçi piyasalardaki lüks yat ve bahçe mobilyası üreticilerine satmak üzere, Endonezya’dan işlenmemiş olarak “Teak Ağacı” ithal etmektedir. Teak ağacı, her türlü hava koşullarına dayanabilen, yılların yıpratamadığı ağaçtır. Bu özelliklerinden dolayı ağaçların en kıymetlisidir. Kıymetli olmasının yanı sıra, yalnızca Mynmar ve Endonezya’da yetişmektedir. Nakliyesi deniz yolu ile gerçekleştirilmektedir. Bu nedenlerden ötürü, siparişin verilmesi ile siparişin işletmeye ulaşması için zorunlu olarak en az 1 yıl gerekmektedir. B Ticaret İşletmesinin söz konusu faaliyete ilişkin 31 Aralık 2011 tarihine kadar gerçekleşen maliyetleri aşağıdaki gibidir:

a) Alım Bedeli	650.000 TL
b) Navlun Bedeli	75.000 TL
c) Sigorta Bedeli	50.000 TL

d) Ardiye Bedeli ¹⁰⁰	18.000 TL
e) Dövizli Alımdan Dolayı Kur Farkı	<u>23.000 TL</u>
TOPLAM	816.000 TL

B Ticaret İşletmesi'nin ithalini gerçekleştirdiği Teak Ağacı'nın tedarik sürecinin zorunlu olarak uzun süre gerektiriyor olması, bu stok için "Özellikli Ticari Mal Stoku" tanımının yapılmasını gerektirmektedir. Bu durumda yukarıdaki maliyetlerin UFRS ve VUK açısından karşılaştırmalı olarak satın alma ve dönüştürme maliyetleri olarak sınıflandırılması Tablo 8'deki gibi olacaktır:

Tablo 8: B Ticaret İşletmesi "Özellikli Ticari Mal Stoku" Maliyetlerinin UFRS ve VUK Karşılaştırması

UFRS		VUK	
Satın Alma Maliyetleri		Satın Alma Maliyetleri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Satın Alma Bedeli	650.000 TL	Satın Alma Bedeli	650.000 TL
Navlun Bedeli	75.000 TL	Navlun Bedeli	75.000 TL
Sigorta Bedeli	50.000 TL	Sigorta Bedeli	50.000 TL
		Ardiye Bedeli	18.000 TL
	TOPLAM 725.000 TL		TOPLAM 793.000 TL
Borçlanma Maliyetleri		Borçlanma Maliyetleri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Dövizli Alımdan Dolayı Kur Farkı	23.000 TL	Dövizli Alımdan Dolayı Kur Farkı	23.000 TL
	TOPLAM 23.000 TL		TOPLAM 23.000 TL
Özellikli Ticari Mal Stokunun Toplam Maliyeti 748.000 TL		Özellikli Ticari Mal Stokunun Toplam Maliyeti 816.000 TL	
Dönem Gideri		Dönem Gideri	
Maliyet	Tutar	Maliyet	Tutar
Ardiye Beeli	18.000 TL		
	TOPLAM 18.000 TL		TOPLAM 0 TL

Özellikli ticari mal stoku maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi UFRS'ye göre yapılır ise, 1 Ocak- 31 Aralık 2011 dönemi gelir tablosunda, satın alma sırasında ortaya çıkan ardiye gideri, stokun maliyetine dâhil edilmeyerek, dönem gideri olarak kaydedilecektir. Bilançodaki özellikli ticari mal stoklarının tutarı ise 748.000 TL olarak raporlanacaktır. VUK'a göre muhasebeleştirme yapılır ise, ardiye giderleri

¹⁰⁰ Ardiye Bedeli: Gümrüklü sahalara gelen konteynır ve diğer yüklerin kapalı ve açık sahalarda saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetleri ve bu hizmetler için ödenen ücreti ifade eder.

özelliğli ticari mal stokunun maliyetine eklenerak gelir tablosuna yansıtılmayacaktır. Bilançoda özelliğli ticari mal stokunun tutarı ise 816.000 TL olarak raporlanacaktır. UFRS ve VUK karşılaştırması Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: B Ticaret İşletmesi UFRS ve VUK Karşılaştırması

	TFRS	VUK
<u>Gelir Tablosu</u>		
Ardiye Gideri	-18.000 TL	
<u>Bilanço</u>		
Özelliğli Mamul Stoku	748.000 TL	816.000 TL

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET SUNAN İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ STOKLAR

Hizmet işletmeleri, üretim süreci, maliyetleri ve hizmetin özelliği sebebiyle üretim işletmelerinden farklılık göstermektedir ve bu nedenle hizmet işletmelerinde özellikli stoklar, imalat ve ticaret işletmelerindeki özellikli stoklardan farklılaşmaktadır. Bu farklılığın sebeplerinin açıklanabilmesi için, hizmet kavramı, hizmetin tanımı ve hizmet sektörünün özellikleri incelenmiştir.

2.1. Hizmet Kavramı

Globalleşen ekonomi ile birlikte, uluslararası rekabet yıllar içerisinde şiddetini arttırmıştır. Üreticilerin piyasada etkin rekabet gücü sağlayabilmek için ürettikleri ürünlerin kalitesini ve tercih edilebilirliğini artırmanın yansı, sıcak-soğuk satış teknikleri, uzun süreli garanti ve servis hizmetleri, ulaştırma hizmetleri gibi satış geliştirme yöntemlerine verdikleri önemde artmıştır. Bu bakış açısı, tüketicilerin gözünde markaya ve ürüne olan bağlılığı artırmaktadır. Fakat asıl olan ürünün kendisidir. Tüketici malı görür, beğenir ve satın alır. Satın almadan önce alacağı maldan öngörülebilir derecede fayda beklentisi olacaktır. Bu genellemeler üretim sektörü için geçerli olmakla birlikte, 1700’lü yıllardan bu yana gelişmeye devam eden “Hizmet” sektörü için geçerliliği sınırlı ölçüde kalmaktadır. Hizmette ürün somut değildir ve dolayısıyla satış öncesinde müşterilerin ürünün fiziksel özellikleri açısından kesin bir yargısı olamayacaktır. Belirli koşullar altında tüketicilerin arzu ettikleri şekilde gerçekleşmesi amaçlanır. Üretici ile tüketici doğrudan karşı karşıya gelir. Bu nedenlerle üretim ile hizmet sektörü arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.

2.1.1. Genel Olarak Hizmetin Tanımı

Tanım olarak hizmet, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı/alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesidir¹⁰¹.

Diğer bir tanıma göre hizmet, insan ve makineler tarafından insan gayretiyle üretilen ve tüketicilere doğrudan fayda sağlayan ve fiziksel olmayan ürünlerdir¹⁰². Sonuç olarak hizmet, insanların ya da insan gruplarının, ihtiyaçlarını gidermek amacıyla belirli bir fiyattan satışa sunulan, elle tutulamayan, koklanamayan, kolay heba olabilen, standartlaştırılmayan, yarar ve doyum oluşturan soyut faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir¹⁰³.

Hizmetin tanımı, dayanıksızlık, ayrılmazlık, türdeş olmama, talebinin değişkenliği, emek ve ilişki yoğunluğu gibi standart özellikleri sabit kalmak koşulu ile çeşitlendirilebilmektedir.

2.1.2. Hizmet Sektörü'nün Özellikleri

Hizmetin özellikleri birçok kaynakta çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Genel olarak ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

a) Hizmet Soyut ve Dayanıksızdır

Hizmetin soyut olması demek, hizmetin elle tutulamaz, görülemez, duyulamaz, bir ölçü birimiyle ifade edilemez, sergilenemez, paketlenemez ve taşınmaz olması anlamına gelir. Bu nedenle hizmetler dayanıksız olarak nitelendirilirler. Hizmetler önceden çok sayıda üretilemez ve saklanamazlar. Diğer

¹⁰¹ EKERGİL, a.g.e, s. 112.

¹⁰² Kasım KARAHAN, **Hizmet Pazarlaması**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s. 21

¹⁰³ SA YIM ve AYDIN, a.g.e., s. 246.

bir deyişle bir hizmet sunulduktan sonra tüketilmemesi durumunda ortaya çıkacak ekonomik kayıplar sonradan giderilemez¹⁰⁴.

b) Hizmet Üretildiği Anda Satılır

Hizmetin, satış öncesinde stoklanamaması ve saklanamaması sebebiyle, üretimi ve satışı eş zamanlı olarak gerçekleşir. Bu nedenle üretici ve tüketici hizmetin üretilmesi sürecinde aktif olarak rol almaktadır.

c) Müşteri Memnuniyeti Değişkendir

Malların üretiminde bir standart sağlanılabilmemesine rağmen hizmetin içeriği, sunan kişiye, müşteriye veya zamana göre değişebilir. Çünkü tüketicilerin tecrübeleri, hizmeti algılamalarını doğrudan etkilemektedir. Bu açıdan standartlaştırılmaları büyük güçlük gösterir. Tüketici mevcut hizmeti aldığımda daha önce aldığı benzer hizmetlerle karşılaştıracak ve karar verecektir. Sonuçta hizmetin başarısı hizmeti sunanla hizmeti satın alan arasındaki etkileşimin türü ve gücüne bağlı olarak değişiklikler göstermektedir¹⁰⁵.

d) Talep Değişkendir

Tüketicilerin ihtiyaçları gelire ve ihtiyaçlara bağlı olarak dönemsel olarak değişiklik göstermektedir. Üretimde genel olarak arz ve talep dengesi, üretim miktarı ve fiyat ile ilişkilendirilir. Fakat hizmette talep miktarı ve sıklığının belirli olmaması, hizmetin stoklanamaması, üreticilerin arz-talep dengesini kurmasına müsait değildir.

¹⁰⁴ Henry ASSAEL, **Marketing: Principles & Strategy**, Indiana, The Dryden Press, 1993, s. 428.

¹⁰⁵ Adrian PALMER, **Defining Relationship Marketing: An International Perspective Management Decision**, MCB UP, 1997, s. 320.

e) Hizmet Üretimi ve Satışında Emek Yoğundur

Hizmetin satışa hazır hale getirilmesindeki en önemli unsur “İnsan Gücü”dür. Üretim aşamasında makine ve teçhizatlar önemli bir yer tutuyor olsa da satışta asıl olan pazarlamanın müşteri memnuniyetine tam olarak yanıt verebilmesidir.

2.1.3. Hizmet Sunan İşletmelerde Genel Olarak Maliyetler

Hizmetin yapısal özelliklerini incelediğimizde, sektörde uygulanan maliyetlemeyi, o dönem boyunca katlanılan tüm giderlerin, toplam hizmet miktarına bölünmesinden ibaret saymak yanlış olacaktır. Hizmetlere ait çıktının ve faydaların tanımlanması ve ölçülmesinin zor olması birim maliyet hesaplamalarında ve maliyet analizlerinde güçlükler yaratmaktadır. Hizmetlerin mamuller gibi fiziki varlıklarının bulunmaması, hizmet maliyetinin hesaplamasını özellikle maliyet analizlerini kolay olmaktan çıkarmaktadır¹⁰⁶.

Hizmetin yukarıda sayılan özelliklerine göre, genel olarak hizmet üretimini mamul üretiminden ayıran farklar aşağıdaki gibidir¹⁰⁷:

- a) Hizmet işletmelerinde hammadde kullanılması söz konusu değildir. Bunlar sadece hizmeti üretmek için bazı malzemeler kullanırlar. Mesela, hastanelerde kan, röntgen filmi, ilaç, serum, çeşitli kimyevi madde, eldiven, sargı bezi, pamuk... gibi malzemeler kullanılır.
- b) Hizmet işletmelerinde bildiğimiz anlamda hammadde stoku bulunmaz. Ancak hizmeti yerine getirirken kullanılacak malzeme stokları elbette ki bulunur.
- c) Hizmet soyut olduğundan stoklanamaz. Yani mamul stoklarına benzer hiçbir hizmet stoku söz konusu değildir.

¹⁰⁶ Kurtuluş TÜRK, “Hizmet İşletmelerinde Etkin Maliyet Tespiti ve Bir Uygulama Örneği”, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s. 28.

¹⁰⁷ CİVELEK ve ÖZKAN, **a.g.e.**, s. 9.

- d) Hizmet işletmelerinde, hizmet stoklanamadığından bir yarı mamul stokundan söz edilemez. Hizmet işletmelerinin bilançosunda ne mamul, ne de yarı mamul stoku görülür. Görülen sadece malzeme stokudur.

2.2. Hizmet Sunan İşletmelerde Özellikli Stoklar

Önceki bölümlerde açıklanan hizmetin soyut ve dayanıksız olma ile üretildiği anda satılıyor olma özellikleri, “hizmet” ile “stok” kavramlarının bir arada düşünülebilmesini karmaşık hale getirmektedir. Bu durum aynı zamanda alışlagelmiş muhasebe uygulamalarından da ayrılmaktadır. Bu aşamada, hangi koşullar altında hizmet üretiminin “Özellikli Stok” olarak kaydedilebileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. Özellikli Hizmet Stokları

Çalışmanın ikinci bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 23 Borçlanma Maliyetleri Standardından faydalanarak özellikli stoklar, “*amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar*” olarak tanımlanmıştır. İmalat ve ticaret işletmeleri için özellikli stok tanımına UMS 2 Stoklar standardından faydalanılarak ulaşılabilmektedir. Hizmet işletmelerinde “Özellikli Hizmet Stokları” tanımına ulaşabilmek için UMS 2 Stoklar standardına ek olarak, UMS 18 Hâsılat standardından da faydalanmak gerekmektedir.

UMS 2 Stoklar standardının 6. maddesinde üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerin ve 8. maddesinde tekrar satılmak üzere satın alınan ticari mallar stoklarının stoklar kapsamında ele alınacağı belirtilmektedir. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri de kapsar.

UMS 2 Stoklar standardında hizmet işletmeleri için özel bir durumdan bahsedilmektedir. UMS 2'nin 19. maddesinde, “Verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, söz konusu stoklar “Hizmet Stoku” olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁸.

Hizmetler bir veya birden çok dönemde sunulabilmektedir¹⁰⁹. Diğer bir deyişle, hizmetin tamamlanması ve hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektirebilir. Amaçlanan kullanıma ve satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stokların “Özellikli Stok” olarak tanımlanabilmesi sebebiyle bu hizmet stokları için “Özellikli Hizmet Stokları” tanımının kullanılması mümkün olabilmektedir. “Özellikli Hizmet Stokları”nın ortaya çıkabileceği hizmet türlerine aşağıdakiler örnek olarak verilmiştir.

- a) Uygulama Projeleri: Uygulama projeleri, araştırma safhası, inceleme safhası ve projelendirme safhasına yayılan uzun bir süreçten oluşmaktadır. Bir uygulama projesinin tamamlanması zorunlu olarak uzun bir süre gerektiriyor ve verilen hizmet ile ilgili hâsılât mali tablolara gelir olarak yansıtılmıyor ise “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.
- b) Danışmanlık Hizmetleri: Şirketler organizasyon yapıları, kurumsallaşma, iş sağlığı ve sosyal güvenlik ve mali konularda danışmanlık hizmeti ihtiyacı duyabilmektedirler. Bu tip hizmetler genellikle bir veya birden fazla dönemi kapsayan sözleşmeler ile gerçekleşmektedir. Örneğin bir danışmanlık firması, müşteri şirketin kurumsallaşması hususunda danışmanlık hizmeti veriyor ise, bu hizmetin sunumu zorunlu olarak uzun bir süre gerektirecektir. Bu süre içerisinde hâsılât mali tablolara gelir olarak kaydedilemiyor ise, “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.
- c) Güvenlik Hizmetleri: Güvenlik hizmetleri birden fazla dönemi kapsıyor ve hâsılât mali tablolara gelir olarak kaydedilemiyor ise “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.

¹⁰⁸ KAVAL, a.g.e., s. 295.

¹⁰⁹ UMS 18, 4.

- d) Film Yapım Projeleri: Film projeleri genel olarak 6 ay ile 2 yıl arasında süre gerektirmektedir. Bu süre içerisinde hâsılat mali tablolara gelir olarak kaydedilemiyor ise “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.
- e) Temizlik Hizmetleri: Temizlik hizmetleri birden fazla dönemi kapsıyor ve hâsılat mali tablolara gelir olarak kaydedilemiyor ise “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.
- f) Taşımacılık Hizmetleri: Taşımacılık hizmetlerinde, özellikle deniz yolu ile taşımacılıkta, taşıma süresi ve yasal düzenlemeler nedeniyle, hizmetin tamamlanması zorunlu olarak uzun süre gerektirebilmektedir. Böyle bir durumun varlığına ek olarak hâsılat mali tablolara gelir olarak kaydedilemiyor ise “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.
- g) Yazılım Hizmetleri: Gelişen teknoloji ile birlikte, yazılım hizmetlerinin çeşitliliği ve sayısı da artmaktadır. Yazılım hizmetleri, bireylerin ve işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere üretilen ve üretimi uzun sürede tamamlanabilen hizmetlerden biridir. Bir yazılım hizmetinde, hâsılat mali tablolara gelir olarak kaydedilemiyor ise “Özellikli Hizmet Stoku”nun varlığı söz konusu olabilecektir.

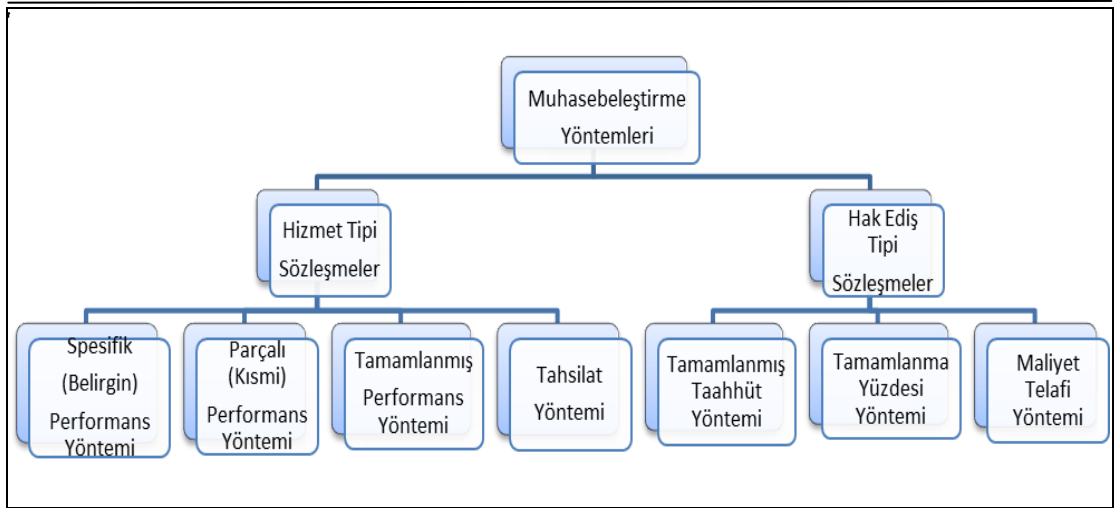
Yukarıdaki örneklerin ortak özelliği satışa ve kullanıma hazır hale getirilmesi için uzun süreye ihtiyaç olması ve verilen hizmet ile ilgili hâsılatın mali tablolara gelir olarak kaydedilemeyecek olmasıdır. Bu nedenle hizmet işletmelerinde hâsılatın mali tablolara gelir olarak kaydedilemeyeceği durumlar oldukça önemli olup, ilerleyen bölümlerde incelenmiştir.

2.2.2. Hizmet İşletmelerinde Hâsılat

Genel olarak hizmet sözleşmelerinde hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler, hizmet tipi sözleşmeler ve hak ediş esaslı sözleşmeler için ayrı ayrı sınıflandırılmaktadır. Hizmet tipi sözleşmelerde hâsılatın muhasebeleştirilmesinde

kullanılan başlıca yöntemler spesifik (belirgin) performans yöntemi, parçalı (kısmi) performans yöntemi, tamamlanmış performans yöntemi ve tahsilat yöntemidir. Hak ediş esaslı (inşaat tipi) sözleşmelerde hâsılâtın muhasebeleştirilmesinde kullanılan başlıca yöntemler ise tamamlanmış taahhüt yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemi ve maliyet telafi yöntemidir. Hizmet sözleşmelerinde hâsılâtın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler Tablo 10'da gösterilmiştir¹¹⁰.

Tablo 10: Hizmet Sözleşmelerinde Hâsılâtın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yöntemler



Kaynak: Melis ERCAN, Hizmet Sözleşmelerinde Hâsılâtın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması; Uygulama Örnekleri, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2012, s. 11.

Tablo 10'daki hizmet sözleşmelerinde hâsılâtın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler içerisinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun kabul ettiği tamamlanmış taahhüt yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri çalışmanın konusu ve kapsamı dâhilinde incelenecektir.

UFRS'de hâsılâtın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması UMS 18 Hâsılât standardı ve UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standartlarında düzenlenmektedir. UMS 2 Stoklar standardındaki maddelerde "henüz elde edilememiş gelir" ve "henüz elde

¹¹⁰ Melis ERCAN, Hizmet Sözleşmelerinde Hâsılâtın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması; Uygulama Örnekleri, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2012, s. 11.

edilmemiş gelir ile ilişkilendirilecek maliyet” kavramlarının tespit edilebilmesi için öncelikle, UMS 18 Hâsılat standardından faydalanılarak “henüz elde edilememiş gelir” kavramı açıklanacaktır.

2.2.2.1. UFRS Kapsamında Hizmet İşletmelerinde Hâsılat

Hâsılat; ortakların sermaye katkıları dışında, öz kaynaktan artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak tanımlanmıştır¹¹¹. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve Katma Değer Vergisi (KDV) gibi tutarlar ile acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilât tutarları hâsılat değildir. Hâsılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir¹¹².

Hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa konu edilmesi hâsılat yaratmaz. Birbirinden farklı hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hâsılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hâsılat, alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinden transfer edilen nakit veya benzerleri tutarının düşülmesi ile hesaplanır¹¹³.

UMS 2 Stoklar standardının 19. maddesinde, UMS 18 Hâsılat standardı referans gösterilerek henüz ilgili gelir elde edilmediği maliyetlerin stoklanacağı, UMS 18 Hâsılat standardında ise UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı hükümlerinin hizmet sunumu kapsamında hâsılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise, UMS 2 Stoklar standardında inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle ilgili doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmelerinin muaf tutulduğudur. O halde hâsılatın belirlenmesi ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı hükümlerinin dikkate alınmasına rağmen,

¹¹¹ UMS 18, 7.

¹¹² UMS 18, 8.

¹¹³ UMS 18, 12.

inşaat sözleşmeleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen hizmetler özellikli hizmet stoku olarak kabul edilememektedir.

a) Hâsılatın Gerçekleşmesi

Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içermektedir¹¹⁴. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hâsılat işleminin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir¹¹⁵.

İşleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının var olması gerekmektedir¹¹⁶:

- a) Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması
- c) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla, taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırma bağlanmış hakları, hizmet bedeli ve ödeme şekli ve koşulları üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir. Ek olarak işletmede etkin bir finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması gerekir. Tahminlerin gerekli görüldüğü takdirde

¹¹⁴ UMS 18, 4.

¹¹⁵ UMS 18, 20.

¹¹⁶ UMS 18, 20.

düzeltilmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmemektedir¹¹⁷.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda, hâsılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır¹¹⁸. Ancak işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesinin yanı sıra katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda da, finansal tablolara hâsılat yansıtılmadan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir¹¹⁹.

b) Tamamlanma Yüzdesinin Belirlenmesi

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hâsılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır¹²⁰. Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde tamamlanma aşaması temel alınır. Sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan maliyetlerle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır¹²¹. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri için yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda, gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işle yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir¹²². Bir işlemin tamamlanma düzeyi belirlenirken işletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdaki gibi olabilir¹²³:

- a) Yapılan işle ilgili incelemeler
- b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı (fiziki tamamlanma oranı) veya

¹¹⁷ UMS 18, 23.

¹¹⁸ UMS 18, 27.

¹¹⁹ UMS 18, 28.

¹²⁰ UMS 18, 21.

¹²¹ UMS 11, 25.

¹²² UMS 11, 26.

¹²³ UMS 18 ve UMS 11.

- c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katılan maliyetlerin oranı

c) Hizmet Hâsılatının ve İlişkili Maliyetlerin Kâr Zarar Tablosuna Kaydedilemeyeceği Durumlar

Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılacak yöntem göre, hizmet hâsılatının finansal tablolara gelir olarak kaydedilemeyeceği ve dolayısıyla ilgili maliyetlerin de gider olarak kaydedilemeyeceği durumlar değişmektedir.

i. Tamamlanma Yüzdesinin, Fiziki Maliyetlerin

Tahmini Toplam Maliyetine Oranı ile Belirlenmesi

Tamamlanma yüzdesinin bu yöntem ile tespit edilmesinde, katılan fiziki maliyetlerin tahmini toplam maliyete oranı esas alınır. Bulunan yüzdeye göre hâsılatın dönem geliri olarak kaydedilecek tutarı belirlenir.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan üretim maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dâhil edilir. Bu duruma, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere yönelik katlanılmış ancak henüz kullanılmamış malzeme maliyetleri ve henüz iş yapılmadan üçüncü kişilere yapılan ödemeler örnek olarak gösterilebilir¹²⁴. Bu maliyetler sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlerdir¹²⁵. Tamamlanan hâsılatın tespit edilmesinde bu maliyetler hesaplama dâhil edilmeyecektir ve dolayısıyla dönemin finansal performans tablosuna gider olarak kaydedilemeyecektir. Finansal performans tablosuna gelir olarak kaydedilmeyen bu maliyetler, finansal durum tablosunda “Özellikli Hizmet Stoku” olarak raporlanmalıdır.

¹²⁴ UMS 11, 31.

¹²⁵ UMS 11, 27.

ii. Tamamlanma Yüzdesinin, Yapılan Hizmetlerin Verilecek Toplam Hizmetlere Oranı ile Belirlenmesi (Fiziki Tamamlanma Oranı)

Yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye eklenen projedeki metraj birimi burada önem arz etmektedir. Örneğin, projenin tamamlanmasına ilişkin hesaplamalarda beton, demir, tuğla duvar, sıva, kiremit vb. gibi metrajlar kullanılabilir. Örneğin, sözleşme ekindeki projeye istinaden kaç kg demir, kaç m³ tuğla duvar veya kiremit harcanacağı önceden öngörülerek projelendirilir ve buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri gerekse ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen kıstaslar üzerinde fiili miktar hesaplanıp toplanarak başlangıçta öngörülen fiili miktar toplamına bölünür. Böylece, hem fiziki tamamlanma oranı objektif bir şekilde hesaplanır, hem de ileride ortaya çıkacak hukuki ihtilafların da başlangıçta çözülmesi hızlanmış olur¹²⁶. Görüldüğü üzere bu yöntemde fiili maliyetler yerine fiili miktarlar üzerinde tamamlanma yüzdesi belirlenir. Belirlenen yüzdeye isabet eden hâsılat gelir tablosunda raporlanır. Bu aşamada gelirler ile giderler arasında karşılaştırma yapılmalıdır. Dönem gideri olarak kaydedilecek maliyetlerde aynı yüzdeyle belirlenecektir. Bu durumda dönem içerisinde gerçekleşmesine rağmen, hesaplanmış gelir ile ilişkilendirilemeyen maliyetler söz konusu olabilmektedir. Bu maliyetler bilançoda “Özellikli Hizmet Stoku” olarak raporlanmalıdır.

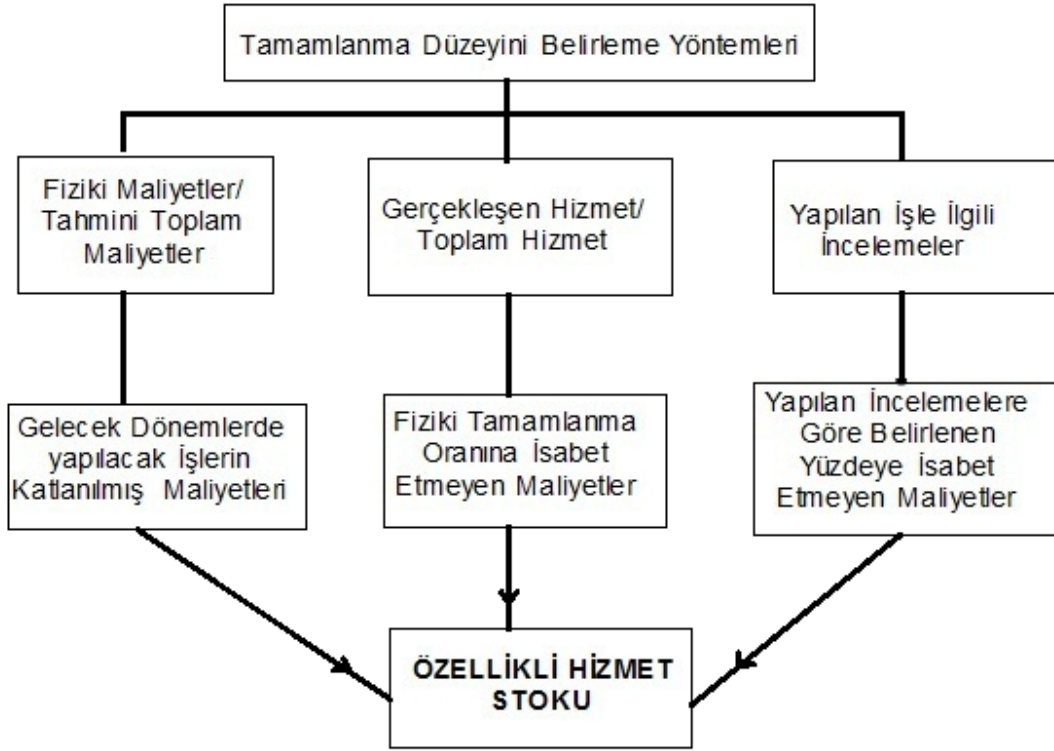
Sonuç olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, her dönemde tamamlanan kısım kadar geliri, gelir tablosunda hizmet satış gelirleri içine ve tamamlanan kısım ile karşılaştırılabilecek maliyeti, satılan hizmet maliyetine almak gerekmektedir¹²⁷. Bu yöntemin uygulanması ile birlikte tamamlanmamış kısım ile ilgili hizmet hâsılatı finansal tablolara gelir olarak kaydedilememektedir. Hizmet hâsılatının finansal tablolara gelir olarak kaydedilemeyeceği durumlarda, muhasebeleştirme yapılırken tamamlanma oranının haricindeki tahsilâtlar avans

¹²⁶ Ayşe N. YERELİ, Nilgün KAYALI ve Lale DEMİRLİOĞLU, ”İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 13, Sayı 3, 2011, s. 121.

¹²⁷ KAVAL, *a.g.e.* s 289.

hesabında izlenmelidir. Ertelenen giderler ise “Verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır” hükmüne istinaden “Hizmet Stoku” olarak bilançoda izlenmelidir¹²⁸. Hâsılâtın gelir olarak kaydedilemediği durumlar ve dolayısıyla özellikli hizmet stoklarının ortaya çıkacağı durumlar aşağıdaki Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11: Özellikli Hizmet Stoklarının Oluşumu



Kaynak: Uluslararası Muhasebe Standartları, 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı.

Daha önce muhasebeleştirilmiş olan hâsılât tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hâsılâtın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır¹²⁹.

¹²⁸ UMS 2,19.

¹²⁹ UMS 18, 22.

2.2.2.2. VUK Kapsamında Hizmet İşletmelerinde Hâsılat ve İlişkili Maliyetler

Standartta hâsılat ve gelir kavramları eş anlamlı görülürler. Ancak bu kavramlar vergilendirmede eş anlamlı değildir. Hâsılat satış ve kullandırma bedelini ifade ederken, gelir bu bedelle ilgili mal ve hizmet maliyetleri arasındaki olumlu farkı anlatır ki bu tutar ancak dönemsellik ilkesi çerçevesinde saptanır¹³⁰. Yani mal ve hizmetlerin bedeli karşılığında satışından hâsılat elde edilmektedir. Dolayısıyla hâsılatın kompozisyonu nakitten, alacaklardan, alınan mal ve hizmetlerden veya borç ödemesinden oluşabilir. Bu niteliği ile hâsılat, gelirden ya da kazançtan farklıdır. Nitekim ticari kazanç, her hesap dönemi için elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet farktır¹³¹.

Hizmet üretimi yapan işletmelerde hizmetin ne zaman tamamlanmış sayılacağı, yani gelirin ne zaman tahakkuk ettiği hususunda VUK'ta açık bir hüküm bulunmamaktadır¹³². Burada öncelikle tartışılması gereken konu, tamamlanma yöntemine göre hesaplanan gelirin vergi yasaları açısından da kazanılmış bir gelir kabul edilip edilmeyeceği hususudur¹³³. Yasalarımızda açıklayıcı hüküm bulunmaması sebebiyle tamamlanan hizmet hâsılatının nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili farklı yorum ve yaklaşımlar geliştirilmiştir.

VUK'un 3. maddesine göre “esas mahiyeti esas alınacağına” göre, tamamlanan hizmetin hâsılatı, vergi yasaları tarafından da kabul edilmesi gereken bir gelirdir. Eğer vergi yasaları tarafından kabul edilirse, UMS'ye göre yapılmış kayıtların aynen yapılması gerekir. Bu durumda, UMS ve VUK uygulaması arasında herhangi bir fark ortaya çıkmamaktadır¹³⁴.

¹³⁰ ASMMO , s. 167.

¹³¹ ASMMO , s. 166.

¹³² Cemalettin UÇAK, “Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi,” (Çevrimiçi) www.muhasabetr.com, 03 Mart 2012, s. 1.

¹³³ KAVAL, a.g.e., s 291.

¹³⁴ KAVAL, a.g.e., s 291.

Hâsılat kavramı genel olarak Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun 39. maddesinde açıklanmıştır ve elde edilen hâsılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklar olarak tanımlanmış ve böylece “Elde Etme” olgusu “tahakkuk esası”na bağlanmıştır. Ticari kazancın tespitine dayanak teşkil eden bilanço esasında tutulan defterlere işlemler yıl boyunca “Tahakkuk Esası” ve “Çift Yanlı Kayıt Sistemi”ne göre kaydedilir. İşte, bu kayıtların yapılması, diğer bir deyişle, bir alacağın hesaben tahakkuk etmiş olmasıyla, mükellef yönünden gelir elde edilmiş olmaktadır¹³⁵. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döneme ait kısmı, aynı döneme ilişkin ticari kazancın hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilir. Bu durum dönemsellik ilkesinin de bir gereğidir¹³⁶. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK)'nun 13. maddesi bir hesap dönem içinde elde edilen sâfi kurum kazancının vergiye tabi olacağını belirtmektedir. Kurum kazancının sâfi olarak dikkate alınması, gayri sâfi kurum kazancından bu kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi anlamına gelmektedir. Bu hüküm kurum kazancının tespiti sırasında, giderler ile gelirler arasında bir bağlantı kurulmasını gerektirmektedir. Diğer bir deyişle, gelirler ile giderlerin karşılaştırılmasını ve giderlerin, gelirin ait olduğu dönemde indirim olarak dikkate alınmasını gerektirmektedir¹³⁷.

Hizmet işletmelerinde hâsılatın ne zaman tahakkuk ettiği önemlidir. Burada temel ölçü, mal satışlarında malın tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi, hizmet işlemlerinde ise hizmetin tamamlanmasıdır. Malın tasarruf hakkı fiili veya hukuki teslim ile meydana gelir. İhracat işlemlerinde malın gümrük hattından geçmesi halinde malın hukuken teslim edildiği ve buna ilişkin hâsılatın da tahakkuk ettiği kabul edilir. Bu nedenle VUK'un 229. maddesine göre satılan mal ya da yapılan iş karşılığında fatura düzenleme mecburiyeti vardır¹³⁸. Bu durum yalnızca satıcı için değil, aynı zamanda taşıma işini gerçekleştiren hizmet işletmesi içinde geçerlidir. O

¹³⁵ Musa ÖRMECİ, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları,” (Çevrimiçi) www.muhasabe.gen.tr, 03 Mart 2012.s 1.

¹³⁶ Altar Ömer ARPACI, “Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi”, (Çevrimiçi) www.alomaliye.com, 03 Mart 2012, s. 1.

¹³⁷ UÇAK, **a.g.e.**, s 2.

¹³⁸ ASMMO, s. 179.

halde hizmet işletmeleri için hizmet üretiminin tamamlandığı tarihte tahakkukun gerçekleşeceği sonucuna varılabilmektedir.

Birden fazla döneme isabet eden hizmetlerin tahakkuk şartları ile ilgili direkt bilgiye ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin açıklandığı GVK'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde rastlanmaktadır. İlgili maddelere göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılmaktadır. Bu durum dönemsellik ilkesi ile çelişmektedir. İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr ve zararının tespitinde dikkate alınır. Bu görüş, özellikle hizmet stoklarının tabiatı ve standartlarda da yöntem olarak UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı hükümlerinin uygulanması gerektiği göz önünde bulundurulacak olursa, daha geçerli bir görüş olmaktadır.

GVK'nun ilgili maddelerine göre, sâiri inşaat ve onarım işlerinde kısmi tamamlanma değil, erteleme yöntemi yani tam tamamlanma yöntemi kabul edilmektedir. Bu yöntemde göre, işin tamamlanma tarihine kadar gerçekleşen hâsılat veya giderler gelir tablosuna yansıtılmadan bilançoda raporlanmaktadır. İnşaat işletmelerinde söz konusu gelir "350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesabında, maliyetler ise "170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabında izlenmektedir. Böylece hâsılatı gerçekleşmemiş giderlerin ertelenmesi yapılmaktadır. O halde tamamlanma yönteminin kullanılması özellikle hizmet stoklarının ortaya çıkmasını mümkün hale getirmektedir. Söz konusu ertelenmiş maliyetler hiçbir hesaplama gerektirmeksizin özellikle hizmet stoku olarak raporlanacaktır.

Tamamlanan kısım ile ilgili hâsılatın ve maliyetlerin gelir tablosuna kaydedilmesi durumunda VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda satışlar ve

satılan hizmet maliyeti, UFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolara göre farklılık gösterecektir.

2.2.3. Özellikli Hizmet Stoklarının Maliyeti

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil 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 dâhil edilmez. Bu giderler gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez¹³⁹.

Hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin tanımlandığı bu paragraftaki hükümler dikkate alınarak şu tespitler yapılabilir:

- a) Standart, muhasebe standartlarının özüne uygun olarak, dönemsellik kavramını ön plana çıkarmaktadır.
- b) Standart, hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.
- c) Standart, hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder.

Bu bölümde özellikli hizmet stoklarının maliyetine dâhil edilecek giderler, ilgili standartlar ve VUK hükümleri kapsamında satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler ve borçlanma maliyetleri olarak sınıflandırılacaktır.

¹³⁹ UMS 2, 19.

2.2.3.1. Satın Alma Maliyetleri

Hizmet işletmelerinde satın alma maliyetleri imalat işletmelerinden farklı özellikler taşımaktadır ve öncelikle UFRS ve VUK çerçevesinde, özellikli hizmet stoklarının satın alma maliyetleri incelenecektir.

i. UFRS Kapsamında Satın Alma Maliyetleri

UMS 2 Stoklar standardında satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir¹⁴⁰.

Önceki bölümlerde direkt ilk madde ve malzemeyi, üretim sırasında kullanılan malzemeden mamul yapısı içine girip, mamulün temel ögesini oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan mümkün ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek malzemeler olarak tanımlamıştık. Hizmet işletmelerinde hammadde kullanımı söz konusu değildir. Üretimin sürekliliğinin sağlanması amacıyla işletme malzemesi stokları bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu işletme malzemelerinin tedariki sürecinde gerçekleşen satın alma maliyetleri, özellikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerini oluşturur. Örneğin, faaliyet konusu düğün organizasyonu olan bir işletmede, hizmetin sunulması sürecinde dekorasyon malzemesi, müzik tesisatı, yiyecek ve içecek gibi hizmetin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı bulunan malzemelere ihtiyaç duyulacaktır. Bu malzemelerin elde edilmesi sürecinde ortaya çıkan satın alma fiyatı, KDV hariç ödenen vergiler, nakliye gibi maliyetler, özellikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerinin konusunu oluşturmaktadır.

İmalat işletmelerinde bir sonraki üretim için zorunlu olmayan depolama giderleri haricindeki depolama giderlerinin maliyete dâhil edilememesi, özellikli

¹⁴⁰ UMS 2, 11.

hizmet stokları için de geçerlidir. Bu durumda işletmeye getirilinceye kadar katılan depolama giderleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Söz konusu maliyetlerin, özellikli hizmet stoku olarak kaydedilebilmesi için, tamamlanma sürecinde gerçekleşmiş olması, hizmet sunumunun sonuçlarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi ve tamamlanma yüzdesiyle hesaplanan tamamlanma oranına isabet etmemesi gerekmektedir. Tamamlanma oranına isabet eden maliyetler dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

ii. VUK Kapsamında Satın Alma Maliyetleri

Daha önceki bölümlerde stokların, VUK'un 274. maddesine göre, gerek satın alınmaları gerekse üretilmeleri durumlarında maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmişti. VUK'un 262. maddesinde ise stok maliyetleri "...İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebeti ile yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" diye tanımlanmıştı.

Bu tanımlamalara istinaden hizmet işletmelerinde kullanılan malzemelerin satın alma bedelinin, nakliye ve hamaliye giderlerinin, sigorta giderlerinin ve işletme bünyesine ginceye kadar yapılan depolama giderlerinin satın alma maliyetlerini oluşturduğu sonucuna varılmaktadır. İşletme bünyesindeki depolama giderleri maliyete dâhil edilememektedir.

VUK'a göre tamamlanma yüzdesi yönteminin belirlenmesi söz konusu maliyetlerin raporlanmasında farklılık yaratmaktadır. Tamamlanma yönteminde gelirin işin bittiği tarihte gerçekleştiğinin kabul edilmesi, söz konusu maliyetlerin özellikli hizmet stoku olarak raporlanmasını gerektirmektedir. Ancak tamamlanma yüzdesi yönteminde, kâr zarar tablosuna yansıtılamayan gelire isabet eden kısım özellikli hizmet stoku olarak raporlanmaktadır.

2.2.3.2. Dönüştürme Maliyetleri

Hizmet sektörünün emek yoğun bir sektör olması sebebiyle, hizmet üretiminde dönüştürme maliyetleri önemlilik arz etmektedir. Aşağıda, işçilik ve genel üretim giderlerinden hangilerinin özellikli hizmet stokunun maliyetine dâhil edileceği UFRS ve VUK çerçevesinde incelenecektir.

i. UFRS Kapsamında Dönüştürme Maliyetleri

Hizmet işletmelerinin genel yapısı gereği, özellikli hizmet stoklarının toplam maliyeti içerisinde dönüştürme maliyetlerinin payı önemlilik arz etmektedir. UMS 2 Stoklar standardında direkt işçilik maliyetleri ile sabit ve değişken genel üretim maliyetleri stokların dönüştürme maliyetlerini oluşturmaktadır. Hizmet işletmelerinde, hizmetin üretilmesi sürecinde özellikle direkt işçilik maliyetlerinin rolü diğer maliyet unsurlarına kıyasla fazladır.

Sabit genel üretim maliyetlerinden özellikli hizmet stoklarına pay verilmesi imalat işletmelerinde olduğu gibi normal kapasite varsayımı ile yapılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Tam kapasite ile normal kapasite arasındaki fark nedeniyle ortaya çıkan olumsuz kapasite sapmaları, gelir tablosunda “Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar” hesabında raporlanır.

Bir hizmet işletmesinde birden fazla hizmet üretimi aynı anda gerçekleştirilebilir ve üretimin belirli bir sürecine göre birleşik maliyet oluşturabilir. Örneğin; bir telekom firmasının telefon ve internet sunumu için gerçekleştirdiği altyapı çalışmaları hizmet üretim sürecinde belirli bir aşamaya kadar birleşik maliyet oluşturmaktadır. Dolayısıyla da telefon hizmeti ve internet hizmeti bu süreçte ortak ürün olma özelliği taşımaktadır.

Ayrıldıkları üretim noktasına kadar yapılan tüm üretim giderlerinin (birleşik giderler) ortak ürünler arasında dağıtımında; genel olarak, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi (piyasa) satış değerine göre yapılabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanan gelir ile ilişkilendirildiği sürece özellikli hizmet stoku olarak raporlanır.

ii. VUK Kapsamında Dönüştürme Maliyetleri

Hâsılâtın gerçekleşmesinde olduğu gibi hizmet üretimi yapan işletmelerde, üretilen hizmetin maliyetini belirleme konusunda VUK'ta açık bir hüküm bulunmamaktadır. Satılan hizmet maliyetine girmesi gereken zorunlu unsurlarla, bununla ilişkili olan ancak ihtiyari olarak dönem giderlerine dâhil edilebilecek unsurlar ve henüz tamamlanmamış hizmetler için yapılan giderlerin hangi döneme ait kazancın tespiti sırasında dikkate alınacağı hususları sorun oluşturmaktadır¹⁴¹.

Önceki bölümlerde açıklanan, imal edilen özellikli stokların yarı mamul durumunda iken dönüştürme maliyetlerinden yola çıkarak hizmetin dönüştürme maliyetlerinin aşağıdaki unsurlardan oluştuğunu söylemek mümkündür¹⁴²:

- a) “Hizmetin vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli
- b) Hizmete iktisap eden işçilik
- c) Genel imal giderlerinden hizmete düşen hisse
- d) Genel idare giderlerinden hizmete düşen hisse¹⁴³”.

¹⁴¹ UÇAK, a.g.e., s. 1.

¹⁴² VUK 275.Madde.

¹⁴³ Hizmet İşletmelerinde ambalaj maliyetlerinin olmaması sebebiyle dönüştürme maliyetlerine dahil edilmemiştir.

İmal edilen özellikli stoklarda olduğu gibi, özellikli hizmet stoklarında da sabit üretim giderlerinin hizmet maliyetlerine yüklenmesinde tam maliyet esastır. VUK'a göre düzenlenmiş finansal tablolarda tamamlanma yönteminin kullanılması sebebiyle söz konusu maliyetler özellikli hizmet stoku olarak raporlanmalıdır.

2.2.3.3. Borçlanma Maliyetleri

Özellikli hizmet stokunun üretilmesi aşamasında, üretimi finanse etmek amacı ile işletme borçlanmak durumunda kalmış olabilir. Hangi borçlanma maliyetlerinin özellikli hizmet stokunun maliyetine eklenebileceği hususu, UFRS ve VUK çerçevesinde, aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

i. UFRS Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

İşletmelerce bir özellikli hizmet stokunun üretilmesi ile ilgili borçlanma maliyetleri, ilgili stokun maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilebilmektedir¹⁴⁴. Özellikli hizmet stokuna ilişkin ortaya çıkabilecek borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir;

- a) Hizmetin üretim sürecinde işletme malzemesi alımlarından doğan, üçüncü kişilerin tahakkuk ettirdiği vade farkları,
- b) İşletme malzemelerinin ithalat yolu ile temin edilmesi sırasında ortaya çıkan kur farkları,
- c) Hizmet üretiminde doğrudan görev alan personelin kıdem ve ihbar tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyetleri,
- d) Hizmet üretiminde kullanılmak üzere alınan kredilerin tahakkuk eden faiz, komisyon ve diğer yükümlülükleri.

Borçlanma maliyetleri, üretilen hizmetin tamamlanmayan kısmını ilgilendiriyorsa, özellikli hizmet stoku olarak bilançoda raporlanmalıdır.

¹⁴⁴ UMS 23, 8.

Tamamlanan kısım ile ilgili borçlanma maliyetleri gelir tablosunda satışların maliyetinde raporlanacaktır.

ii. VUK Kapsamında Borçlanma Maliyetleri

VUK'un 163. maddesine göre maddi duran varlıklara ilişkin, 238. genel tebliğinde ise stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerine yer verilmiştir. Ancak hizmetin uygulamada stoklanamıyor olması borçlanma maliyetleri ile ilişkisinde yorumlama gerektirmektedir.

VUK tebliğlerindeki hükümlerde öncelikle özelliikli varlık kavramı yer almamaktadır. UMS 23 ile karşılaştırıldığında; maddi duran varlıklara ve stoklara ilişkin yatırımlarda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin mutlaka aktifleştirilmesi gerekmektedir. Burada alternatif uygulama söz konusu değildir. Ancak, yatırım tamamlandıktan sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da doğrudan ortaya çıktıkları dönemde gider yazılması konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır¹⁴⁵. Maddi duran varlıklar temin edilmesi sürecinde yapılmakta olan yatırım olarak kabul edilmektedir ve bu varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri aktifleştirilmektedir. Stoklar ise satılmak üzere satın alınması veya üretilmesi sürecinde katlanılan borçlanma maliyetlerinden pay almaktadır. O halde özelliikli hizmet stoklarının borçlanma maliyetleri ister yapılmakta olan yatırım olarak, ister stok olarak kabul edilsin aktifleştirilmelidir. Her iki durumda göz önünde bulundurulduğunda özelliikli hizmet stoklarının kullanıma hazır hale gelinceye kadar ortaya çıkabilecek borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibi olacaktır;

- a) Kredi müesseselerinden alınan krediler için ödenen faiz ve komisyonlar,
- b) İşletme malzemelerinin ithalinde ortaya çıkan kur farkları,
- c) Vade farkları.

¹⁴⁵ Beyhan MARŞAP, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi," **Mevzuat Dergisi (elektronik dergi)**, (Çevrimiçi) www.mevzuatdergisi.com, Sayı 41, 2001.

Önceki bölümlerde, VUK'ta kıdem tazminatının ancak iş akdinin sona ermesi halinde ödenebileceğini ve giderleştirilebileceği belirtilmişti. Bu nedenle kıdem ve ihbar tazminatı karşılık giderlerinin hesaplamasındaki faiz maliyeti borçlanma maliyeti olarak kabul edilmemektedir.

Tamamlanmış taahhüt yöntemine göre özelliikli hizmet stoklarına kaydedilen borçlanma maliyetleri ile tamamlanma yüzdesine göre satılan malın maliyetine kaydedilen borçlanma maliyetleri arasında farklılık ortaya çıkmaktadır.

2.2.4. Özelliikli Hizmet Stoklarının Değerlemesi

Bu aşamada özelliikli hizmet stoklarının UFRS ve VUK çerçevesinde değerlendirilmesi hususu açıklanmaya çalışılacaktır.

i. UFRS Kapsamında Özelliikli Hizmet Stoklarında Değerleme

Özelliikli hizmet stoklarının tutarının belirlenmesinde tamamlanma yüzdesinin kullanılması sebebiyle değerlemede, maliyetler kadar hâsılat tutarı da önemlidir. Özelliikli hizmet stoklarının doğru tutarlarda hesaplanabilmesi için, hâsılatın değerlendirilmesi de önem taşımaktadır ve bu nedenle hâsılatın değerlendirilmesinden de bahsetmek gerekmektedir. Bir işlemde doğan hâsılat tutarı genellikle, işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir¹⁴⁶. UMS 18 Hâsılat standardında, hâsılatın alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi gerektiği belirtilmektedir¹⁴⁷. Gerçeğe uygun değer ise; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmaktadır¹⁴⁸.

¹⁴⁶ UMS 18, 11.

¹⁴⁷ UMS 18, 9.

¹⁴⁸ UMS 18, 7.

Hasılat tutarının tahsilinde nakit ve nakit girişlerinin ertelendiği durumlarda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal değerinden düşük olabilir. Bu durumda satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm hâsılatların emsal faiz oranı ile iskonto ettirilmesi ile belirlenir¹⁴⁹.

Özellikli stokların değerlemesinde esas alınacak tutar, maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'in düşük olanıdır. NGD; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder¹⁵⁰. Hâsılatın finansal tablolara gelir olarak kaydedilememesi durumunda gerçekleşen giderlerin özellikli hizmet stoku olarak kaydedilmesi, değerlendirme hususunda maliyet ve NGD'den düşük olanı ile değerlendirme esasına olanak vermektedir. Genellikle piyasa operasyonel olarak geri kazanılabilir değer veya NGD ile tanımlandığı için, UMS 2'de vurgulanan NGD, gerçeğe uygun değere işaret etmektedir. Yani, UFRS gerçeğe uygun değer maliyet değerinden düşük olması halinde stokların gerçeğe uygun değer ile raporlanmasına izin vermekte; gerçeğe uygun değer maliyet değerini geçmesi halinde ise stokların piyasa değeri ile raporlanmasını engellemektedir¹⁵¹. Daha önce de belirtildiği gibi NGD, satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetleri ve tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda oluşan değerdir. O halde NGD hesaplamasında kullanılacak satış değeri, gerçeğe uygun değer esas alınarak değerlendirilecek tutar olmalıdır. Taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların NGD'sinin tespitinde, sözleşme fiyatı esas alınır¹⁵². Değerleme her bir stok kalemi için ayrı hesaplanır.

Özellikli hizmet stoklarında, imalat işletmelerinde özellikli stoklarından farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Özellikli ticari mal stokları veya özellikli mamul stoklarında, bilançoda görülen tutar dönemler itibariyle gerçekleşen maliyetlerin birikimli toplamından oluşmaktadır. Fakat özellikli hizmet stoklarında UFRS'ye göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre tamamlanmamış kısım ile ilgili maliyetler

¹⁴⁹ UMS 18, 11.

¹⁵⁰ UMS 2, 7.

¹⁵¹ DEMİR ve BAHADIR, **a.g.e.**, s. 76.

¹⁵² SELVİ, **a.g.e.**, s. 97.

raporlanmamaktadır. Dolayısıyla değerleme işlemi yapılırken önceki dönemlerde satılan hizmet maliyetine kaydedilen hizmet maliyetlerinin de dikkate alınması gerekecektir.

ii. VUK Kapsamında Özellikli Hizmet Stoklarında Değerleme

VUK'un 274. maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir. 275. maddesinde ise tam ve yarı mamul durumundaki emtianın maliyet bedeline dâhil edilecek unsurlar belirtilmektedir. VUK'ta özellikli stok ve hizmetin stoklanması kavramlarının yer almamasına rağmen, özellikli hizmet stoklarının yarı mamul statüsünde bulunması ve özü itibariyle söz konusu unsurlardan oluşması sebebiyle ilgili maddeler doğrultusunda değerlenebileceği sonucu çıkmaktadır.

VUK'un 274. maddesinde "Emtia (mamul ve yarı mamul) , maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul (maliyet bedeli esası) hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, emtia bedelinin %10 ve daha fazla düşmesi sonucunda emsal bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir.

UFRS'ye göre NGD veya maliyet değerinden düşük olanı ile değerlenme esasına göre NGD'nin maliyet bedelinden düşük tespit edilmesi durumunda, VUK ile UFRS kayıtları arasında farklılık olacaktır. Stokların NGD'ye indirilmesi için ayrılacak stok değer düşüklüğü gideri kanunen kabul edilmeyen gider oluşturacaktır.

VUK'a göre özellikli hizmet stokları bilançoda tamamlanma yöntemine göre raporlanacağından, tıpkı özellikli mamul ve ticari mal stoklarında olduğu gibi önceki dönemdeki maliyetleri de kapsayacaktır. Bu nedenle tamamlanma yüzdesinde olduğu gibi önceki dönem satılan hizmet maliyetlerinin dikkate alınmasına gerek olmamaktadır.

2.2.5. Tekdüzen Hesap Planında Özellikli Hizmet Stokları

Mevcut sistemde, hizmet üretimi ile ilgili maliyetler “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanır. Dönem sonunda, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerinde, stoklanabilir hizmet maliyeti söz konusu olmadığından, dönemsellik ilkesi dikkate alınmaksızın, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığı ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır¹⁵³. UMS 2 ile mevcut sistemimizin uyumlaştırılabilmesi için hizmet stokları ile ilgili çeşitli görüşler bulunmaktadır.

Bazı akademisyenlere göre mevcut sistemin, UMS 2 ile uyumlaştırılabilmesi için, hesap planında “154 Hizmet Stokları Hesabı” açılabilir. Bu hesabın açılması ile hizmet üretim maliyetleri, stoklanabilir maliyet olarak aktiveştirilirken, aynı zamanda dönemsellik ilkesine uygunluk sağlanmış olur. Dönem sonunda “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanan tutarlar, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığıyla, hâsılâtın mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan kısmına ait giderler, “154 Hizmet Stokları Hesabı”na aktarılırken, kalan kısmı “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır¹⁵⁴.

Bazı akademisyenler ise hizmet üretim sürecinde dönem sonunda gelirin elde edilmemesi durumunda dönem içinde katlanılan maliyetler Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde 15 No’lu Stoklar Hesap Grubu’nda boş bırakılmış olan “154 Üretilmekte Olan Hizmetler” hesabında muhasebeleştirilebileceğini belirtmişlerdir. Hizmet stokları tamamlanmamış işlerle ilgili maliyetleri kapsadığı için, üretilmekte olan hizmetler olarak tanımlanmıştır¹⁵⁵.

Görüldüğü üzere hizmet stoklarının tekdüzen hesap planında gösterilebilmesi için farklı görüşler yer almaktadır. Fakat çalışmanın içeriğinde olduğu gibi bu görüşlerde de hizmet stokundan bahsedilebilmesi için gerekli koşullar uzun dönemde gerçekleşmesi ve gelirin kâr zarar tablosuna yansıtılmıyor olmasıdır. Diğer bir

¹⁵³ Nalân AKDOĞAN, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,”

İSMMMO Yayını, İstanbul, 2003, s. 111

¹⁵⁴ BOYAR ve GÜNGÖRMÜŞ, **a.g.e.**, s. 85

¹⁵⁵ KABATAŞ ve PAMUKÇU, **a.g.e.**, s. 199.

deyişle “Özellikli Hizmet Stoku” olmasıdır. Dolayısıyla hizmet stoklarının izleneceği hesap “154 Özellikli Hizmet Stokları” olarak adlandırılabilir.

2.2.6. Özellikli Hizmet Stokları ile İlgili Raporlanacak Bilgiler

İşletmeler özellikli hizmet stokları ile ilgili aşığıdaki bilgileri dipnotlarında açıklamak zorundadırlar;

- a) Özellikli hizmet stoklarının değerlenmesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet yöntemleri,
- b) Özellikli hizmet stoklarının toplam kayıtlı değerleri ve stokların işleme uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,
- c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen özellikli hizmet stoklarının finansal tablolardaki tutarı,
- d) Dönem içinde gider kaydedilen ve özellikli hizmet stoklarının maliyetine alınmayan durumlar (Satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlar ve stok maliyetine dağıılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarından oluşur. İşleme özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dâhil edilmesini gerektirebilir),
- e) Dönem içinde gider olarak kaydedilen özellikli hizmet stokları,
- f) Dönem içinde gider olarak kaydedilerek kayıttan düşülen özellikli hizmet stoklarının iptali
- g) Gider kaydedilerek kayıttan düşülen özellikli hizmet stoklarının iptaline neden olan olaylar ve koşullar,
- h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen özellikli hizmet stoklarının kayıtlı deđer¹⁵⁶,
- i) Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri tutarı,

¹⁵⁶ UMS 2, 36.

- j) Aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı¹⁵⁷,
- k) Hizmetin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dâhil, hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe politikaları¹⁵⁸,
- l) Hizmet sunumlarından doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hâsılat tutarı¹⁵⁹,
- m) Her bir önemli hâsılat sınıfı içinde yer alan hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hâsılat tutarı¹⁶⁰,
- n) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı¹⁶¹,
- o) Raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak, raporlama dönemi sonuna kadar katılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların toplam tutarı, alınan avansların tutarı¹⁶².

¹⁵⁷ UMS 23, 26.

¹⁵⁸ UMS 18, 35, (a).

¹⁵⁹ UMS 18, 35, (b).

¹⁶⁰ UMS 18, 35, (c).

¹⁶¹ UMS 11, 39.

¹⁶² UMS 11, 40.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET İŞLETMESİ UYGULAMASI

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde özellikli stoklar, imalat, ticaret ve hizmet işletmelerinde olmak üzere ayrı ayrı incelenmiştir. Hizmet işletmelerinde özellikli stokların ortaya çıkma koşullarının, özellikli mamul stokları ve özellikli ticari mal stoklarından farklılaşması sebebiyle, uygulama bölümünde özellikli hizmet stokları incelenmiştir.

3.1. Uygulamanın Amacı

Bu uygulama ile daha önceki bölümlerde açıklanmaya çalışılan özellikli stokların hizmet işletmelerindeki yansıması olan özellikli hizmet stoklarının ortaya çıkışı, muhasebeleştirilmesi ve finansal tabloların bütününe yansımasının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olması amaçlanmaktadır.

3.2. Uygulamanın Kapsamı

Bu tez çalışmasının uygulama bölümünde özellikli hizmet stoklarının en doğru şekilde araştırılabilmesi için, Türkiye’de faaliyet gösteren F Film Yapım Şirketi’nin verileri ile çalışılmıştır¹⁶³. Uygulamanın daha verimli yürütülebilmesi açısından öncelikle genel olarak film yapım şirketlerinin üretim sürecinden ve maliyet çeşitlerinden bahsetmek gerekmektedir.

Genel olarak film yapım şirketleri proje temelli üretim gerçekleştirmektedirler ve aynı anda birden fazla projeyi de sürdürebilirler. Filmin niteliğine göre projelerin tamamlanma süreleri değişiklik göstermektedir. Bir filmin yapım süreci şu aşamalardan oluşur; ön hazırlık (fikir, proje ve proje projelendirme), çekim, post

¹⁶³ Şirketin talebi üzerine unvanı ve proje ismi saklı tutulmuştur.

prodüksiyon. Bu süreçlerin tümüne “film yapım süreci” denir. Dolayısıyla, “bir filmin proje projelendirme” aşaması 6 ay ile 2 yıl arasında değişebilmektedir.

Film projelerindeki maliyetler ise genel olarak; senaryo, müzik, yönetmen gibi “Above The Line (ATL)” maliyetleri, ekibi oluşturan personel maliyetleri, teknik malzeme maliyetleri, laboratuvar maliyetleri ve idari giderlerden oluşmaktadır¹⁶⁴.

3.3. Uygulamanın Sunulması

Uygulama sürecinde sektör, şirket ve proje hakkında genel bilgiler verildikten sonra, projenin hâsılat ve maliyet durumuna göre özellikli hizmet stoklarının ortaya çıkışı incelenecektir.

3.3.1. Genel Olarak F Film Yapım Şirketi

F Film Yapım Şirketi, 1990 yılından beri faaliyetine devam eden bir film yapım şirkettir. Uzun yıllardan beri pek çok başarılı film projesine imza atmış olup, yurtdışı ortaklı çalışmaları da bulunmaktadır. Uygulamanın kapsamı açısından, şirketin finansal tablolarından veya muhasebeleştirme sürecinden daha çok, proje bazlı muhasebeleştirme sürecini incelemenin daha verimli olacağı öngörülmüştür.

Uygulamada ele alınacak projenin özellikli hizmet stoku tanımına uyacak nitelikte veriler sağlayabilmesi açısından, amaçlanan kullanıma ve satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektirmiş olan bir projenin seçilmesi gerekmektedir. İşletmenin projelerinden “Size Mi Kaldı Bütçe ?” isimli film 14 ayda tamamlanmış olup, uygulama açısından uygundur. Bu 14 aylık sürecin ilk 5 ayı ön hazırlık, sonraki 5 ayı çekim ve son 4 ayı ise post prodüksiyon aşamalarından oluşmaktadır.

¹⁶⁴ Above the Line (ATL) maliyetleri, çizgi üstü olarak adlandırılan, fikir, proje ve proje projelendirme maliyetleridir.

3.3.2. Hâsılatın Gerçekleşmesi

Hizmet sözleşmelerinde hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler içerisinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun kabul ettiği tamamlanmış taahhüt yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri çalışmanın konusu ve kapsamı dâhilinde incelenmiştir.

Özellikli hizmet stoklarının tanımlaması yapılırken, henüz ilgili gelirin elde edilemediği yani hâsılat olarak kaydedilemediği durumlarda gerçekleşen maliyetlerin finansal tablolara stok olarak kaydedilebileceği belirtilmişti. Bu nedenle özellikli hizmet stokundan bahsedebilmek için ilk olarak sektör, şirket ve proje açısından hâsılatın nasıl gerçekleştiği incelenmelidir.

Şirket raporlamasını Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre gerçekleştirmektedir. Özellikli hizmet stokunun yeni bir kavram olması sebebiyle de böyle bir stok ayırma yöntemi de kullanmamaktadır. Bu aşamada hâsılatın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında tespit edilmesi için bazı varsayımlardan faydalanılması gerekmektedir.

Film yapım sürecinde, ön hazırlık aşamasında film yapımcısı ilk olarak hikâyeyi bulur ve hikâye geliştirilerek filmin öyküsü ortaya çıkartılır. Bir sonraki aşamada senarist birkaç ay boyunca senaryoyu yazar. Senarist senaryoyu birkaç kez yazabilir. Çünkü dramtizmi, netliği artırmak; iskeleti sağlamlaştırmak; karakterleri, diyalogları ve tüm görünüşü gözden geçirmek isteyebilir. Filmin ticari başarısını ve olası pazarı değerlendirmek için ilk basamakta bir film dağıtıcısı ile görüşülmüş olunmalıdır. Dağıtıcılar bu konuda kararlı ve gerçekçi bir iş anlayışı benimsemiştir. Filmin hitap ettiği yaş aralığı, hedef seyirciler, tarihte benzer filmlerin başarıları, rol alabilecek aktörler, potansiyel yönetmenler gibi faktörleri değerlendirirler. Tüm bu faktörler filmin cezbedeceği potansiyel izleyicileri ve sinema gösteriminde dolu olacak sandalyelerin sayısını ima etmektedir. F Film Yapım Şirketi yöneticileri,

önceki dönemlerde tamamlanmış projeleri ile ilgili gişe tahminlerinde önemli derecede bir sapma gözlemlenemediklerini belirtmektedirler. O halde filmin hâsılat tutarının tahmini, projenin ön hazırlık aşamasında gerçekleştirilmektedir ve yapılan istatistiki çalışmalar ile hâsılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilebilecektir. Ayrıca film yapım şirketleri, film ile ilgili tüm hakları, hazırlık aşamasında, bir kanala veya dağıtım şirketine anlaşılan bir tutar üzerinden sözleşme ile devredebilmektedir ki bu durumda hâsılatın güvenilir olarak ölçülebildiği şüphesizdir ve hâsılat tutarı sözleşmede karşılıklı olarak belirlenen tutardır. Uygulamada kullanılan proje için böyle bir sözleşme söz konusu değildir. Fakat gerekli istatistiki çalışmalar ile projenin tahmini hâsılatı 1.500.000 TL olarak tespit edilmiştir. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işleme ilgili hâsılat işleminin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerekir.

Bazı görüşlere göre ise, hizmet üretiminin herhangi bir aşamasında bu koşulların tamamının gerçekleştiğinin doğru olarak tespiti, hizmet üretiminin özelliği gereği çoğu zaman mümkün olamamaktadır¹⁶⁵. Eğer ki hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği bir durum söz konusu ise, hâsılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. Diğer bir deyişle, sonucun güvenilir biçimde öngörülemeyen durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir.

Hâsılatın güvenilir olarak ölçülebilmesi veya ölçülememesi iki farklı sonuç yaratmaktadır. Hâsılat tutarı, tahmin edilen veya maliyetlerin geri kazanılabilir tutarı üzerinden muhasebeleştirilecektir.

VUK kapsamında hâsılatın gerçekleşmesinde tamamlanmış taahhüt yönteminin kabul edilmesi sebebiyle, işin tamamlanma tarihine kadar gerçekleşen

¹⁶⁵ Yaşar KABATAŞ ve Ayşe PAMUKÇU, “TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi,” **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı 48, 2010, s. 197.

hâsılat gelir tablosu ile ilişkilendirilmez ve bilançoda raporlanır. Bu nedenle hâsılat ile ilgili tahmin yapılmasına gerek yoktur.

3.3.3. UFRS Kapsamında Proje Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi

Projenin maliyetleri satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve borçlanma maliyetlerinden oluşmaktadır. Öncelikle kalem kalem bu maliyetler, daha sonra ise raporlanması incelenmiştir.

3.3.3.1. Satın Alma Maliyetleri

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 2 Stoklar standardında satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir¹⁶⁶.

Tablo 12: “Size Mi Kaldı Bütçe?” Projesinin Satın Alma Maliyetleri

PROJENİN SATIN ALMA MALİYETLERİ	2011									2012					Toplam
	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	
Film															0
Kamera						5.000	5.000	5.000	5.000	5.000					25.000
Diğer Kamera															0
Zeiss Lens Paketi ve zoom															0
Zeiss Macro 100 mm Lens															0
Süper Panter															0
Crane						1.250		1.250		1.250					3.750
Action Seat															0
Jimmy Jib															0
Swiss Jib + Toma Head															0
Steadicam															0
Flyingcam															0
Dolly						500	500	500	500	500					2.500
Set Malzemesi						750	750	750	750	750					3.750
Işık Malzemeleri						2.500	2.500	2.500	2.500	2.500					12.500
Ses Malzemeleri						1.000	1.000	1.000	1.000	1.000					5.000
Low Loader															0
Toplam Malzeme Maliyeti (Total)	0	0	0	0	0	11.000	9.750	11.000	9.750	11.000	0	0	0	0	52.500

¹⁶⁶ UMS 2, 11.

Görüldüğü gibi proje ile ilgili satın alma maliyetleri yalnızca teknik malzemelerin satın alınması aşamasında gerçekleşmektedir. Hizmet işletmelerinde, somut bir mamul üretiminin olmaması sebebiyle hammadde satın alımı da söz konusu olmamaktadır.

Tablo 12’de de görüldüğü gibi satın alma maliyetleri, projenin çekim aşamasında gerçekleşmektedir. Bu malzemelerin tümü yurtiçi piyasasından satın alınmış olup, satın alınması esnasında herhangi bir döviz kuru etkisi söz konusu değildir.

3.3.3.2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme Maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ile sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetler Tablo 13’te sunulmuştur:

Tablo 13: “Size Mi Kaldı Bütçe?” Projesinin Dönüştürme Maliyetleri

PROJENİN DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ	Hazırlık					Çekim					Post Production					TOPLAM
	NISAN 2011	MAYIS 2011	HAZİRAN 2011	TEMMUZ 2011	AĞUSTOS 2011	EYLÜL 2011	EKİM 2011	KASIM 2011	ARALIK 2011	OCAK 2012	ŞUBAT 2012	MART 2012	NISAN 2012	MAYIS 2012		
Senaryo						5.000		5.000		5.000		10.000		10.000	35.000	
Müzik														15.000	15.000	
Yönetmen						5.000			5.000		5.000	10.000		15.000	40.000	
Yapımcı															0	
Yürütücü Yapımcı	1.250	1.250	1.250	1.250	1.250	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500		26.250	
Casting	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500					5.000	
Yardımcı Oyuncular							2.500			2.500	2.500				7.500	
Yardımcı Oyuncular						1.500	1.500	1.500	1.500	1.500					7.500	
Ana Cast						10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000		50.000	
TOPLAM	1.750	1.750	1.750	1.750	1.750	14.500	17.000	9.500	19.500	12.000	20.000	32.500	12.500	40.000	186.250	
Prodüksiyon Koordinatörü		163	163	163	163	375	375	375	375	375					2.525	
Yapım Sorumlusu															0	
Prodüksiyon Amiri		750	375	375	375	750	750	750	750	750					5.625	
Prodüksiyon Asistanı		500	250	250	250	500	500	500	500	500					3.750	
Prodüksiyon Asistanı 1			125	125	125	300	300	300	300	300					1.875	
Prodüksiyon Asistanı 2						250	250	250	250	250					1.250	
Prodüksiyon Asistanı 3															0	
Prodüksiyon Koordinatör Asistanı															0	
Production Runner															0	
Production Accountant						250	250	250	250	250					1.250	
Production Designer															0	
2. Yönetmen															0	
Yönetmen Yrd.		1.000	500	500	500	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000					7.500	
Yönetmen 1. Asistan		210	210	210	210	625	625	625	625	625					3.965	
Yönetmen 2. Asistan				225	225	450	450	450	450	450					2.700	
Yönetmen 3. Asistan						200	200	200	200	200					1.000	
Time Code Asistanı															0	
Kurgu											2.500	2.500	2.500	2.500	10.000	
Kurgu Asistanı						325	325	325	325	325	750				2.375	
Oyuncu Koçu 1					1.250										1.250	
Figürasyon Sorumlusu	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250					2.500	
Post Prodüksiyon Süpervisörü											1.500	1.500	1.500		4.500	
Post Prodüksiyon Asistanı															0	
Basın ve Halkla İlişkiler											2.500	2.500	2.500	2.500	10.000	
Set Fotoğrafçısı ve Kamera Arkası						500	500	500	500	500					2.500	
Sponsor Sorumlusu															0	
Görüntü Yönetmeni						3.500	3.500	3.500	3.500	3.500					17.500	
Görüntü Yönetmeni															0	
Kameraman 1						1.125	1.125	1.125	1.125	1.125					5.625	
Kameraman 2															0	
Kameraman 1. Asistanı						750	750	750	750	750					3.750	
Kameraman 2. Asistanı						325	325	325	325	325					1.625	
Kameraman 3. Asistanı															0	
Süper Panter Operatörü						625	625	625	625	625					3.125	
Süper Panter Asistanı															0	
Steadycam Operatörü															0	
Jimmy Jib Operatörü															0	
Swiss Jib Operatörü															0	
Ses Operatörü						875	875	875	875	875					4.375	
Boom Operatörü						500	500	500	500	500					2.500	
Işık Şefi						1.000	1.000	1.000	1.000	1.000					5.000	
Işık 1. Asistanı						550	550	550	550	550					2.750	
Işık 2. Asistanı						375	375	375	375	375					1.875	
Işık 3. Asistanı						300	300	300	300	300					1.500	
Işık 4. Asistanı															0	
Işık 5. Asistanı															0	

Sabit genel üretim maliyetlerinden özellikli hizmet stoklarına pay verilmesi imalat işletmelerinde olduğu gibi normal kapasite varsayımı ile yapılır. Fakat F Film Yapım Şirketi'nde projenin kapasitesine göre maliyetler şekillenmektedir. Örneğin, şirket bünyesinde üretim amacıyla araç bulundurmamakta, yeni bir projeye başlaması halinde kiralamayı tercih etmektedir. Bu nedenle üretim maliyetleri proje bazında takip edilebilir durumda olup, herhangi bir dağıtım ihtiyacı duyulmamaktadır.

3.3.3.3. Borçlanma Maliyetleri

F İşletmesinin projesi ile ilgili satın alınan malzemelerin yurtiçi piyasalardan temin edilmesi sebebiyle herhangi bir kur farkı söz konusu değildir. Satın alınan malzemeler için üçüncü kişilerin tahakkuk ettirdiği vade farkı da bulunmamaktadır. İşletme projeyi finanse etmek amacıyla 200.000,00 TL tutarında kredi kullanmıştır. Kredinin taksit tutarı 13.345,10 TL ve faiz oranı % 1,67'dir. Alınan kredinin ödeme planı Tablo 14'te sunulmaktadır:

Tablo 14: “Size Mi Kaldı Bütçe?” Projesinin Kredi Geri Ödeme Planı

	TAKSİT NO	TAKSİT	ANAPARA	FAİZ	BSMV	KKDF	KALAN ANAPARA	FAİZ TOPLAMI	
	1	13.345,10	9.337,10	3.340,00	167,00	501,00	190.662,90	4.008,00	
	2	13.345,10	9.524,20	3.184,10	159,20	477,60	181.138,70	3.820,90	
2011	NİSAN	3	13.345,10	9.715,00	3.025,00	151,30	453,80	171.423,70	3.630,10
	MAYIS	4	13.345,10	9.909,80	2.862,80	143,10	429,40	161.513,90	3.435,30
	HAZİRAN	5	13.345,10	10.108,30	2.697,30	134,90	404,60	151.405,60	3.236,80
	TEMMUZ	6	13.345,10	10.310,90	2.528,50	126,40	379,30	141.094,70	3.034,20
	AĞUSTOS	7	13.345,10	10.517,60	2.356,30	117,80	353,40	130.577,10	2.827,50
	EYLÜL	8	13.345,10	10.728,40	2.180,60	109,00	327,10	119.848,70	2.616,70
	EKİM	9	13.345,10	10.943,30	2.001,50	100,10	300,20	108.905,40	2.401,80
	KASIM	10	13.345,10	11.162,70	1.818,70	90,90	272,80	97.742,70	2.182,40
	ARALIK	11	13.345,10	11.386,40	1.623,70	81,60	244,80	86.356,30	1.950,10
	OCAK	12	13.345,10	11.614,60	1.442,10	72,10	216,30	74.741,70	1.730,50
2012	ŞUBAT	13	13.345,10	11.847,30	1.248,20	62,40	187,20	62.894,40	1.497,80
	MART	14	13.345,10	12.084,80	1.050,30	52,50	157,50	50.809,60	1.260,30
	NİSAN	15	13.345,10	12.326,90	848,50	42,40	127,30	38.482,70	1.018,20
	MAYIS	16	13.345,10	12.573,90	642,70	32,10	96,40	25.908,80	771,20
		17	13.345,10	12.825,90	432,70	21,60	64,90	13.082,90	519,20
		18	13.345,10	13.082,90	218,50	10,90	32,80	0,00	262,20
	TOPLAM	240.211,80	200.000,00	33.501,50	1.675,30	5.026,40	1.806.589,80	40.203,20	

Ödeme planında, ödemelerin 2011 ve 2012 yıllarında hizmet üretim sürecine isabet eden kısımları belirlenmiştir. Bu dönemlere isabet eden borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilecektir.

Bu projede görev alan oyuncular ve kamera arkası personellerin tümü çeşitli ajanslar aracılığı ile görevlendirilmiş olup, personele ait hiçbir yükümlülük üstlenilmemiştir. Bu nedenle bu personellere ait herhangi bir kıdem ve ihbar tazminatı karşılığı hesaplaması Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve VUK açısından gerekmemektedir. Fakat şirketin daimi 7 personeli bulunmaktadır ve bu personellerin maliyetleri sabit maliyet niteliğindedir. İşletme normal şartlarda VUK'a göre muhasebeleştirme yapmakta ve bu personeller için kıdem ve ihbar tazminatı karşılığı ayırmamaktadır. Fakat UFRS'ye göre kıdem ve ihbar tazminatı hesaplamasının zorunlu olması sebebiyle, uygulamanın bu bölümünde kıdem ve ihbar tazminatı hesaplamamız gerekecektir. Hesaplanan kıdem ve ihbar tazminatı karşılığının faiz maliyetini ise borçlanma maliyeti olarak özelliği hizmet stokunun maliyetine eklememiz gerekecektir. Söz konusu personellerin kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplanması gerekmektedir¹⁶⁷. Bu hesaplamaların yapılabilmesi için aşağıdaki formülleri kullanmak gerekmektedir:

$$\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} = \text{Brüt Ücret} \times (1 + \text{Zam Oranı})^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı} / 365}$$

$$\text{Bilanço Tarihine Kadarki Kıdem} = (\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} / 365) \times \text{Çalışılan Gün Sayısı}$$

$$\text{İskonto Oranı} = 1 / (1+n)^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı} / 365}$$

$$\text{İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü} = \text{Bilanço Tarihindeki Toplam Kıdem} \times \text{İskonto Oranı}$$

$$\text{2011 yılı Faiz Maliyeti} = \text{31.12.2011 İndirgenmiş Kıdem Tazminatı} \times \text{Faiz Oranı}$$

¹⁶⁷ ÖRTEN, KAVAL ve KARAPINAR, **a.g.e.**, s. 307-313.

**Tablo 15: Kıdem ve İhbar Tazminatı Karşılığının
Faiz Maliyeti Hesaplama Tablosu¹⁶⁸**

	Personel 1	Personel 2	Personel 3	Personel 4	Personel 5	Personel 6	Personel 7
İşe Giriş Tarihi	01.05.1990	01.07.1990	01.10.1995	01.11.2005	01.07.2008	01.12.2010	01.05.2006
31.12.2011 TARİHİ HESAPLAMALARI							
Brüt Ücret	837,00	837,00	837,00	837,00	837,00	837,00	837,00
Çalışılan Gün Sayısı	7905 gün	7845 gün	5930 gün	2250 gün	1275 gün	625 gün	2065 gün
Emekliliğe Kalan Gün Sayısı	3200 gün	2800 gün	4100 gün	5240 gün	4700 gün	7200 gün	2300 gün
Kıdem Tazminatına Esas Ücret*	1.283,85	1.216,93	1.447,71	1.686,24	1.569,07	2.191,32	1.138,20
31.12.2011 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı	27.805,03	26.155,66	23.520,33	10.394,63	5.480,99	3.752,26	6.439,41
İskonto Oranı	0,4336	0,4881	0,3428	0,2545	0,2931	0,1526	0,5485
31.12.2011 İndirgenmiş Kıdem Tazminatı	12.056,26	12.766,58	8.062,77	2.645,43	1.606,48	572,59	3.532,02
31.12.2010 TARİHİ HESAPLAMALARI							
Brüt Ücret	760,50	760,50	760,50	760,50	760,50	760,50	760,50
Çalışılan Gün Sayısı	7540 gün	7480 gün	5565 gün	1885 gün	910 gün	260 gün	1700 gün
Emekliliğe Kalan Gün Sayısı	3565 gün	3165 gün	4465 gün	5605 gün	5065 gün	7565 gün	2665 gün
Kıdem Tazminatına Esas Ücret	1.224,77	1.161,01	1.381,35	1.608,74	1.496,71	2.090,60	1.085,95
31.12.2010 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı	25.300,73	23.792,75	21.060,86	8.308,15	3.731,52	1.489,20	5.057,85
İskonto Oranı	0,3942	0,4376	0,3116	0,2314	0,2664	0,1387	0,4986
31.12.2010 İndirgenmiş Kıdem Tazminatı	9.973,55	10.411,71	6.562,56	1.922,51	994,08	206,55	2.521,84
1 Yıllık Artış Tutarı	2.082,71	2.354,87	1.500,21	722,93	612,40	366,04	1.010,17
Kıdem Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyeti	1.205,63	1.276,66	806,28	264,54	160,65	57,26	353,20
TOPLAM FAİZ	4124,21						
2011 Yılı Kıdem Tazminatı Maliyeti	877,09	1078,21	693,93	458,38	451,75	308,78	656,97
TOPLAM	4525,12						

¹⁶⁸ Sektörde ihraç edilmiş bulunan uzun vadeli tahvillerin faizi %10 olarak alınmıştır. Zam oranının her yıl %5 olarak artacağı varsayılmaktadır. İskonto oranı enflasyonun olmadığı varsayımıyla hesaplanmıştır.

Tablo 9’da sözü geçen personeller, şirketin tüm projelerinde görev almaktadır. Bu sebeple, bu maliyetler birleşik maliyet özelliği taşımaktadır ve projelere dağıtılmalıdır. UMS 2 Stoklar standardında maliyetlerin dağıtımının genel olarak, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi (piyasa) satış değerine göre yapılabileceği belirtilmiştir.

Projenin ön hazırlık aşamasında, profesyonel dağıtım şirketlerinin yapmış olduğu istatistiki çalışmalar ile “Size mi kaldı bütçe?” isimli filminin gişe başarısının 1.500.000 TL olacağı tahmin edilmiştir. Şirket bu proje ile birlikte başka bir proje daha üretmektedir ve bu filmin gişe başarısının ise 1.000.000 TL olacağı tahmin edilmiştir. Bu durumda “Size mi kaldı bütçe?” filminin birleşik maliyetten alacağı pay oranı aşağıdaki gibi olacaktır:

Size mi kaldı bütçe? Maliyet Payı Oranı	=	$\frac{\text{Size mi kaldı bütçe? Filminin satış değeri}}{\text{Projelerin Toplam Satış Değeri}}$
	=	$\frac{1.500.000 \text{ TL}}{2.500.000 \text{ TL}}$
	=	0,60

Bu bulunan oran ile yukarıdaki personellerin kıdem tazminat tutarları ile bunlara ait faiz maliyetlerinin projeye isabet eden kısımları hesaplanabilecektir. Gerekli hesaplamalar Tablo 16’daki gibidir:

Tablo 16: "Size mi kaldı bütçe?" Projesinin Kıdem Tazminatı Tutarları ve Bu Karşılıkların Faiz Maliyetleri

	2011 Yılı Kıdem Tazminatı Maliyeti	Projeye isabet eden Kıdem Tazminatı Tutarları (% 60)	Kıdem Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyeti	Projeye isabet eden Kıdem Tazminatı Karşılığının Faiz Maliyeti (% 60)
Personel 1	877,09	526,25	1.205,63	723,38
Personel 2	1.078,21	646,93	1.276,66	766,00
Personel 3	693,93	416,36	806,28	483,77
Personel 4	458,38	275,03	264,54	158,72
Personel 5	451,75	271,05	160,65	96,39
Personel 6	308,78	185,27	57,26	34,36
Personel 7	656,97	394,18	353,20	211,92
TOPLAM	4.525,11	2.715,07¹⁶⁹	4.124,22	2.474,53

Yukarıda hesaplanan kıdem ve ihbar tazminatı tutarlarının projenin dönem sonundaki dönüştürme maliyetlerine eklenmesi gerekmektedir. Kıdem ve ihbar tazminatı karşılığının faiz maliyeti ise dönem sonu borçlanma maliyetleri tutarına eklenecektir.

3.3.3.4. Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetlerinin aylık toplamları Tablo 17'de özetlenmiştir:

¹⁶⁹ Projeye isabet eden kıdem tazminatı karşılığı, projenin dönüştürme maliyetleri içerisinde yer almaktadır.

Tablo 17: Projenin UFRS Kapsamında Satın Alma, Dönüştürme ve Borçlanma Maliyetlerinin Aylık Dağılımı Tablosu

PROJENİN TOPLAM MALİYETLERİ	Satın Alma Maliyetleri	Dönüştürme Maliyetleri	Borçlanma Maliyetleri	AYLIK TOPLAMLAR
NİSAN 2011	0,00	11.875,00	3.630,10	15.505,10
MAYIS 2011	0,00	19.323,00	3.435,30	22.758,30
HAZİRAN 2011	0,00	11.288,00	3.236,80	14.524,80
TEMMUZ 2011	0,00	26.763,00	3.034,20	29.797,20
AĞUSTOS 2011	0,00	40.913,00	2.827,50	43.740,50
EYLÜL 2011	11.000,00	90.825,00	2.616,70	104.441,70
EKİM 2011	9.750,00	78.625,00	2.401,80	90.776,80
KASIM 2011	11.000,00	80.675,00	2.182,40	93.857,40
ARALIK 2011	9.750,00	82.465,00	4.424,63	96.639,63
2011 YILI TOPLAM	41.500,00	442.752,00	27.789,43	512.041,43
OCAK 2012	11.000,00	77.000,00	1.730,50	89.730,50
ŞUBAT 2012	0,00	32.850,00	1.497,80	34.347,80
MART 2012	0,00	51.600,00	1.260,30	52.860,30
NİSAN 2012	0,00	45.975,00	1.018,20	46.993,20
MAYIS 2012	0,00	176.625,00	771,20	177.396,20
2012 YILI TOPLAM	11.000,00	384.050,00	6.278,00	401.328,00
GENEL TOPLAM	52.500,00	826.802,00	34.067,43	913.369,43

Tablo 17'deki tutarlara dönem sonuna kadar katılan maliyetlerin tümü dâhildir. Diğer bir deyişle, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetleri de kapsamaktadır. Dönem içerisindeki muhasebeleştirme sürecinde dönem ile maliyetler arasında ilişki kurulması gerekmemektedir. Hizmet ile ilgili hâsılata gelir olarak kaydedilecek kısmı, dönem sonunda tespit edilecektir. Bu nedenle yukarıdaki maliyetler dönem sonuna kadar “Özellikli Hizmet Stoku” olarak kaydedilmelidir. Dönem sonunda hâsılata döneme ait tutarı gelir olarak kaydedilinceye kadar 154 Özellikli Hizmet Stokları hesabının tutarı 512.041,43 TL'ye ulaşacaktır.

3.3.4.5. Dönem Sonunda Hâsılatın Gelir Olarak Kaydedilmesi

Projenin hâsılatının yansıtılması aşamasında iki farklı olasılığın varlığından bahsedilmiştir. Bu farklılaşma ile birlikte özellikli hizmet stokunun dönem sonu tutarının farklılık göstermesi sebebiyle ayrı bölümlerde incelenecektir.

a) Hâsılatın Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Tahmin Edilebilmesi Durumunda Muhasebeleştirme

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hâsılat işleminin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerekir¹⁷⁰. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hâsılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır¹⁷¹. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde farklı yöntemler kullanılabilir. Tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde kullanılacak yöntemlere göre, hizmet hâsılatının finansal tablolara gelir olarak kaydedilemeyeceği ve dolayısıyla ilgili maliyetlerinde gider olarak kaydedilemeyeceği tutarlar değişmektedir.

i. Tamamlanma Yüzdesinin, Fiziki Maliyetlerin Tahmini Toplam Maliyetine Oranı ile Belirlenmesi Sonucunda Özellikli Hizmet Stokları

Tablo 17'deki tutarlara dönem sonuna kadar katılan maliyetlerin tümü dâhildir ve sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetleri de kapsamaktadır. Projenin dönem sonuna kadar yapılan harcamaları incelendiğinde aşağıdaki harcamaların 2012 dönemine ait olduğu tespit edilmiştir.

¹⁷⁰ UMS 18, 20.

¹⁷¹ UMS 18, 21.

Tablo 18: Projenin 2012 Yılına Ait Peşin Ödenmiş Maliyetleri

Kurgu Asistan Ücreti	1.300,00
Set Ekibi Sarf Malzemesi	500,00
Post Prodüksiyon Sarf Malzemesi	2.250,00
Jenerik ve Görsel Efekt- Animasyon	40.625,00
TOPLAM	44.675,00

Tablo 19'daki maliyetler, gelecek dönem ile ilgilidir ve "Gelecek Yıllara Ait Gider" olarak tanımlanabilir. Dönem içerisindeki muhasebeleştirme sürecinde dönem ile maliyetler arasında ilişki kurulması gerekmediğinden, dönem sonu kayıtları yapılmadan önce, "154 Özellikli Hizmet Stokları" bakiyesi 512.041,43 TL olarak görünmektedir. Fakat dönem sonunda dönem ile maliyetler arasında ilişki kurulması gerekmektedir ve Tablo 19'daki maliyetlerin tamamlanma yüzdesi hesaplanırken dikkate alınacak fiziki maliyetler tutarından çıkartılması gerekmektedir:

Fiziki maliyetler = Dönemin Toplam Maliyeti - Gelecekte Yapılacak İşlere İlişkin Maliyetler	
= 512.041,43 TL	- 44.675,00 TL
= 467.366,43 TL	

Tamamlanma yüzdesinin bu yöntem ile hesaplanabilmesi için, projenin tahmini toplam maliyetinin tespit edilmesi gerekmektedir. Tahmini toplam maliyet tespit edilirken, 31 Aralık 2011 tarihine kadar gerçekleşmiş olan fiziki maliyetler ile projenin tahmini kalan maliyetinin tespit edilmesi gerekir. Bu iki tutarın toplamı ise 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla projenin tahmini toplam maliyetini vermektedir. 31 Aralık 2011 tarihine kadar gerçekleşen fiili maliyetler toplam tutarı 467.366,43 TL'dir. Projenin tamamlanması için 400.000,00 TL daha maliyete katlanılacağı tahmin edilmektedir. Bu durumda tahmini toplam maliyet aşağıdaki gibidir:

Tahmini Toplam Maliyet = Fiziki maliyetler + Tahmini Tamamlanma Maliyeti

$$\begin{aligned} &= 467.366,43 + 400.000,00 \\ &= 867.366,43 \text{ TL} \end{aligned}$$

Tamamlanma Yüzdesi = Fiziki Maliyetler / Tahmini Toplam Maliyetler

$$\begin{aligned} &= 467.366,43 \text{ TL} / 867.366,43 \text{ TL} \\ &= \% 53,89 \end{aligned}$$

F Yapım Şirketi Projenin ön hazırlık aşamasında profesyonel dağıtım şirketlerinin yapmış olduğu istatistiki çalışmalar ile filmin gişe başarısının 1.500.000 TL olacağı tahmin edilmiştir. Hesaplanan tamamlanma yüzdesi ile hâsılâtın gelir olarak finansal tablolara kaydedilecek tutarı hesaplanacaktır;

Kaydedilecek Gelir Tutarı = Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

$$\text{Kaydedilecek Gelir Tutarı} = 1.500.000,00 \text{ TL} \times \% 53,89$$

$$\text{Kaydedilecek Gelir Tutarı} = 808.250,83 \text{ TL}$$

Bu hesaplamalar ile birlikte, projenin gelir ve gideri arasında dönemsellik ilkesi gereği ilişki kurulmuş olmaktadır. Projenin gelir ve maliyetleri dönemin Gelir Tablosu'na, ilişkilendirilemeyen maliyetleri ise 31.12.2011 tarihli Bilanço'suna "Özellikli Hizmet Stoku" olarak yansıtılmış olmaktadır:

UFRS'ye Göre	
F Film Yapım Şirketi	
1 Ocak - 31 Aralık 2011 Dönemi	
Kısmi Gelir Tablosu	
Yurtiçi Satışlar	808.250,83 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>467.366,43 TL</u>
Brüt Satış Kârı	340.884,40 TL

UFRS'ye Göre	
F Film Yapım Şirketi	
31 Aralık 2011 Tarihli	
Kısmi Bilanço	
154 Özellikli Hizmet Stokları	44.675,00 TL

Kısmi Bilanço'da görüldüğü üzere "154 Özellikli Hizmet Stokları'nın Gelir tablosunda bu satıştan dolayı 340.884,40 TL kâr, bilançoda ise özellikli hizmet stokunun bakiyesi 44.675,00 TL görünmektedir. Özellikli hizmet stokunun bakiyesini, gelecekte yapılacak işlere ilişkin harcamalar oluşturmaktadır. Literatürde bu harcamalar, "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabında raporlanmaktadır. Fakat UMS'deki hükümler ile bu harcamaların "154 Özellikli Hizmet Stoku" olarak raporlanması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

ii. Tamamlanma Yüzdesinin Yapılan Hizmetlerin Verilecek Toplam Hizmetlere Oranı ile Belirlenmesi Sonucunda Özellikli Hizmet Stokları

Fiziki tamamlanma oranı ile tamamlanma yüzdesinin hesaplanması durumunda, projenin tamamlanması ile ilgili bir kıstas belirlenir ve bu kıstasın fiziki miktarları ile başlangıçta öngörülen fiziki miktarları oranlanır. Üretim işletmeleri için böyle bir hesaplama, hizmet işletmelerine nispeten oldukça basittir. Ölçü kullanılan çivi, ahşap, boya...vb materyallerden biri olarak belirlenebilir. Hizmet işletmesi için böyle bir kıstasın belirlenmesi oldukça güçtür. Çünkü hizmet sektörü emek yoğun bir sektör olup, kullanılan işletme malzemelerinin hesaplamada kullanılması doğru sonuçlar vermez. Uygulamada, sektör ve proje göz önünde bulundurularak, projenin tamamlanması için gerekli işçilik saatleri kıstas kabul edilebilecektir. Bu bir anlamda sunulan hizmetin, projenin tamamında sunulacak hizmete oranı şeklinde de ifade edilebilir. Projenin tamamlanması için öngörülen direkt işçilik saati 3360 saat olarak tespit edilmiştir. 31.12.2011 tarihine kadar gerçekleşen fiili direkt işçilik saati ise, 1890 saat olarak gerçekleşmiştir. Tamamlanma yüzdesi hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \text{Fiziki Miktar} / \text{Öngörülen Fiili Miktar}$$

$$\begin{aligned} \text{Tamamlanma Yüzdesi} &= 1360 \text{ saat} / 3360 \text{ saat} \\ &= \% 40,48 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Kaydedilecek Gelir Tutarı} &= 1.500.000,00 \text{ TL} \times \%40,48 \\ &= 607.200,00 \text{ TL}\end{aligned}$$

Görüldüğü üzere tamamlanma yüzdesinin bu yöntem ile hesaplanması durumunda kaydedilecek gelir tutarı değişmektedir. Bu aşamada gelir tutarı ile maliyetler karşılaştırılmalıdır. Bu karşılaştırma yapılırken tamamlanma yüzdesinin kullanılması gerekmektedir.

$$\begin{aligned}\text{Dönemin Geliri ile} & \\ \text{İlişkilendirilebilen} & \\ \text{Maliyet Tutarı} & = \text{Toplam Tahmini Maliyet} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}\end{aligned}$$
$$\begin{aligned}&= 867.366,43 \text{ TL} \times \% 40,48 \\ &= 351.109,93 \text{ TL}\end{aligned}$$

Yukarıda yapılan hesaplamalar ile gelir ve gider arasında ilişki kurulmuş olmaktadır. Dönemin geliri ile ilişkilendirilebilen maliyet tutarı ile fiziki maliyet karşılaştırıldığında gelir tablosuna yansıtılamayacak ve “Özellikli Hizmet Stoku” olarak kaydedilmesi gereken tutar ortaya çıkmaktadır:

$$\begin{aligned}\text{Özellikli Hizmet Stoku} &= \text{Fiziki Maliyet} - \text{Dönemin Geliri ile İlişkilendirilebilen} \\ & \quad \text{Maliyet Tutarı}\end{aligned}$$
$$\begin{aligned}&= 512.041,43 \text{ TL} - 351.109,93 \text{ TL} \\ &= 160.931,50 \text{ TL}\end{aligned}$$

Dönem sonunda hesaplanan gelir ve maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi sonucunda, gelir tablosunda bu satıştan dolayı 280.020,06 TL kâr, bilançoda ise özelliikli hizmet stokunun bakiyesi 160.931,50 TL görünecektir:

UFRS'ye Göre	
F Film Yapım Şirketi	
1 Ocak - 31 Aralık 2011 Dönemi	
Kısmi Gelir Tablosu	
Yurtiçi Satışlar	607.200,00 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>351.109,93 TL</u>
Brüt Satış Kârı	256.090,07 TL

UFRS'ye Göre	
F Film Yapım Şirketi	
31 Aralık 2011 Tarihli	
Kısmi Bilanço	
154 Özelliikli Hizmet Stokları	160.931,50 TL

Tamamlanma yüzdesinin, yapılan işle ilgili incelemeler sonucunda belirlenmesi durumunda da kaydedilecek gelir ve gider arasında ilişki kurulması ve çıkan sonuçlara göre muhasebeleştirilmenin yapılması gerekecektir.

b) Hâsılatın Sonucunun Güvenilir Bir Şekilde Tahmin Edilememesi Durumunda Muhasebeleştirme

İşlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda, hâsılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılacaktır¹⁷². Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın gereceğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olmalıdır¹⁷³. Diğer bir deyişle, yapılan giderlerin müşteriden tahsil edilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilmelidir. Sözleşme maliyetleri dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalı ve sözleşme ile ilgili olarak meydana gelmesi muhtemel olan zararlar ortaya çıktığı dönemde gider kaydedilmelidir. Böylece, gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetler de dönem gideri olarak kabul edilecektir. Bu durumda maliyet kadar bir tutar bilançoya alınacaktır. Bu rakamın içinde kâr rakamı yer almayacaktır. Gelir tablosunda ise fiili maliyetler kadar gelir tahakkuk ettirilecektir¹⁷⁴.

Yukarıdaki kayıt ile birlikte dönem sonunda bilançoda Özelliikli Hizmet Stokları raporlanmayacak, tamamı gider olarak kaydedilecektir. Gelir tablosunda ise bu satıştan dolayı kâr veya zarar raporlanmayacaktır.

¹⁷² UMS 18,27.

¹⁷³ UMS 16,6.

¹⁷⁴ ÖRTEN, KAVAL ve KARAPINAR, **a.g.e.**, s. 147.

UFRS'ye GÖre
F Film Yapım Şirketi
1 Ocak - 31 Aralık 2011 Dönemi
Kısmi Gelir Tablosu

Yurtiçi Satışlar	512.041,43	TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>512.041,43</u>	<u>TL</u>
Brüt Satış Kârı	0,00	

3.3.4. UFRS ve VUK Karşılaştırması

VUK'un ilgili maddelerine göre, sarı inşaat ve onarım işlerinde kısmi tamamlanma değil, erteleme yöntemi yani tamamlanmış taahhüt yöntemi kabul edilmektedir. Tamamlanmış taahhüt yönteminde gelirin ve tüm maliyetlerin gelir tablosunda raporlanması ertelenir. Hâsılat gerçekleşene kadar söz konusu maliyetler bilançoda raporlanmaktadır. Bu durumda uygulamadaki maliyetlerin, hâsılat ile ilişkilendirmeye gerek olmaksızın, hâsılat gerçekleşene kadar, "Özellikli Hizmet Stoku" olarak bilançoda raporlanması gerekmektedir.

"Size mi kaldı bütçe?" projesinin satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetleri VUK'a göre sınıflandırıldığında, satın alma maliyetlerinde farklılık ortaya çıkmamaktadır. Fakat kıdem tazminatı karşılık giderinin ve kıdem tazminatı karşılığının faiz maliyetinin VUK hükümlerince kabul edilmemesi sebebiyle, dönüştürme ve borçlanma maliyetlerinde farklılık ortaya çıkmaktadır. UFRS'ye göre hesaplanmış 2.715,07 TL tutarındaki kıdem tazminatı karşılık gideri ve 2.474,53 TL tutarındaki kıdem tazminatı karşılığı faiz maliyetinin, Aralık 2011'de muhasebeleştirilen dönüştürme ve borçlanma maliyetlerinden düşülmesi sonucunda, VUK'a göre özellikli hizmet stokuna ilişkin maliyetler Tablo 19'daki gibi olacaktır:

Tablo 19: Projenin VUK Kapsamında Satın Alma, Dönüştürme ve Borçlanma Maliyetlerinin Aylık Dağılımı

PROJENİN TOPLAM MALİYETLERİ	Satın Alma Maliyetleri	Dönüştürme Maliyetleri	Borçlanma Maliyetleri	AYLIK TOPLAMLAR
NİSAN 2011	0,00	11.875,00	3.630,10	15.505,10
MAYIS 2011	0,00	19.323,00	3.435,30	22.758,30
HAZİRAN 2011	0,00	11.288,00	3.236,80	14.524,80
TEMMUZ 2011	0,00	26.763,00	3.034,20	29.797,20
AĞUSTOS 2011	0,00	40.913,00	2.827,50	43.740,50
EYLÜL 2011	11.000,00	90.825,00	2.616,70	104.441,70
EKİM 2011	9.750,00	78.625,00	2.401,80	90.776,80
KASIM 2011	11.000,00	80.675,00	2.182,40	93.857,40
ARALIK 2011	9.750,00	79.750,00	1.950,10	91.450,10
2011 YILI TOPLAM	41.500,00	440.037,00	25.314,90	506.851,90
OCAK 2012	11.000,00	77.000,00	1.730,50	89.730,50
ŞUBAT 2012	0,00	32.850,00	1.497,80	34.347,80
MART 2012	0,00	51.600,00	1.260,30	52.860,30
NİSAN 2012	0,00	45.975,00	1.018,20	46.993,20
MAYIS 2012	0,00	176.625,00	771,20	177.396,20
2012 YILI TOPLAM	11.000,00	384.050,00	6.278,00	401.328,00
GENEL TOPLAM	52.500,00	824.087,00	31.592,90	908.179,90

“Size mi kaldı bütçe?” projesinin maliyetlerinin VUK’a göre muhasebeleştirilmesi durumunda, gelir tablosunda hâsılat ve gelir raporlanmayacak, bilançoda 506.851,90 TL tutarında özellikli hizmet stoku raporlanacaktır.

VUK’a Göre	
F Film Yapım Şirketi	
1 Ocak - 31 Aralık 2011 Dönemi	
Kısmi Gelir Tablosu	
Yurtiçi Satışlar	0,00 TL
(-)Satılan Hizmet Maliyeti	<u>0,00 TL</u>
Brüt Satış Kârı	0,00 TL

VUK'a Göre F Film Yapım Şirketi 31 Aralık 2011 Tarihli Kısmi Bilanço	
154 Özellikli Hizmet Stokları	506.851,90 TL

UFRS'ye göre hâsılâtın finansal tablolara yansıtılması ile ilgili üç farklı duruma göre özellikli hizmet stoklarının VUK karşılaştırması Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo 20: F Film Yapım Şirketi UFRS-VUK Karşılaştırması

	UFRS			VUK
	Hâsılât Sonucunun Güvenilir Tahmin Edilebilmesi		Hâsılât Sonucunun Güvenilir Tahmin Edilememesi	
	Fiziki Maliyet/ Tahmini Toplam Maliyet	Yapılan Hizmet/ Verilecek Toplam Hizmet		
<u>Gelir Tablosu</u>				
Yurtiçi Satışlar	808.250,83 TL	607.200,00 TL	512.041,43 TL	0,00 TL
(-) Satılan Hizmet Maliyeti	<u>-467.366,43 TL</u>	<u>-351.109,93 TL</u>	<u>-512.041,43 TL</u>	<u>0,00 TL</u>
Brüt Satış Kârı	340.884,40 TL	256.090,07 TL	0,00 TL	0,00 TL
<u>Bilanço</u>				
Özellikli Hizmet Stokları	44.675,00 TL	160.931,50 TL	0,00 TL	506.851,90 TL

Hâsılâtın VUK düzenlemelerinde kabul edilen tamamlanmış taahhüt yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetlerinin tamamı özellikli hizmet stoku olarak raporlanmakta, gelir tablosuna hâsılât ve hâsılât ile ilişkilendirilen hizmet maliyeti yansıtılmamaktadır. Dolayısı ile 31 Aralık 2011 tarihindeki bilançoda özellikli hizmet stoklarının tutarı,

bu tarihe kadar katlanılmış maliyetlerin tamamını içermektedir. Tablo 20’de de görüldüğü gibi, Film Yapım Şirketi’nin gelir tablosunda raporlanan gelir ile satılan hizmet maliyeti ile bilançoda raporlanan özellikli hizmet stoklarının tutarları, hâsılatın UFRS ve VUK düzenlemelerine göre muhasebeleştirilmesi durumunda önemli farklılık göstermektedir. Bu farklılık finansal tabloların bütünü ve dolayısı ile finansal tablo kullanıcıların kararlarını önemli derecede etkileyebilecek nitelikte olacaktır.

SONUÇ

Bilindiği üzere, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) strateji olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) benimsemektedir. Bunun temelinde, işletmenin gerçek finansal durumunu, genel kabul görmüş evrensel standartlar çerçevesinde düzenleyebilme ihtiyacı yatmaktadır. Birçok işletmenin yasal zorunluluk nedeniyle tamamen vergi muhasebesini uygulaması sebebiyle, söz konusu işletmelerin gerçek ticari durumunu tespit etmekte problemler yaşanmaktadır. Fakat yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin tam anlamıyla uygulamaya koyulması ile birlikte, limited ve anonim şirketler açısından muhasebeye yeni bir boyut gelecek ve finansal muhasebe ile vergi muhasebesi birbirinden ayrılacaktır. Bu nedenle UMS'nin önemi günden güne artmaktadır.

Mevcut uygulamalar ile muhasebe standartları kıyaslandığında kayıt etme, sınıflandırma ve değerlendirme işlemlerinin farklılaştığı görülmektedir. Bu çalışma ile açıklanmaya çalışılan “Özellikli Stok” tanımı ise, vergi kanunlarında yer almayan, tamamen yeni bir kavram olma özelliği taşımaktadır. Bu çalışmada, UFRS kapsamında özellikli stokların tanımını ve kapsamını, maliyet unsurlarını ve raporlanmasını incelemek ve VUK hükümleri ile farklılaştığı durumları tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, işletmeler türlerine göre sınıflandırıldığında, buldukları stokların özelliklerinin farklılaştığı görülmektedir. İmalat işletmelerinde ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stokları yer alırken, ticaret işletmelerinde ticari mal stokları yer almaktadır. Özellikli stokların da, işletme türlerine göre farklılaşacağı göz önünde bulundurularak, her bir işletme türüne göre ayrı ayrı sınıflandırılarak, incelenmesi gerektiği düşünülmüştür. Bu sınıflandırma sonucunda, özellikli stokların da işletme türlerine göre önemli ölçüde farklılaştığı görülmüştür.

Özellikli stok, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stoklar olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak bir stokun özellikli olarak kabul edilebilmesi için taşıması gereken iki temel kriter olduğu tespit edilmiştir. Bunlardan birincisi, satışa hazır hale gelmemiş

olması ve diğeri ise bunun için uzun bir sürenin gerekiyor olmasıdır. Uzun süre kriterinin, standartlarda doğrudan açıklanmamış olması, diğer standartlar ile yorum yapmayı gerektirmiştir. Pratikte bir yılı aşan süre, uzun olarak kabul edilebilmektedir. Fakat UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama standardı göz önünde bulundurulduğunda, ara dönem finansal tabloların hazırlanması aşamasında, varlık, borç, gelir ve giderlerin yıllık finansal tablo hazırlanırken benimsenen muhasebe politikaları ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu yorumdan yola çıkarak, özellikli stok olarak raporlanabilecek maliyetlerin ara dönem finansal tablolara yansıtılabileceği sonucuna varılmıştır.

Özellikli stokların maliyetine dâhil edilebilecek maliyetler, UMS 2 Stoklar standardından faydalanılarak satın alma ve dönüştürme maliyetleri olarak sınıflandırılabilir. Fakat özellikli stokların en önemli ayırım noktalarından birisi, UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardından referans alınarak, borçlanma maliyetlerinin de bu sınıflandırmaya dâhil edilebilecek olmasıdır. Bu durumda özellikli stokların maliyet sınıflandırması; satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetleri olarak yapılabilmektedir.

İmalat işletmelerinde özellikli stoklar incelendiğinde, satın alma maliyetleri üretim için gerekli olan ilk madde ve malzeme stoklarında ortaya çıkmaktadır. Malzeme ve hizmetin doğrudan elde edilmesiyle ilgili tüm maliyetler satın alma maliyetlerini oluşturmaktadır. Mevcut Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri ile kıyaslandığında, depolama maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde farklılaşma olduğu görülmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na göre satın alınan malın depolama giderleri, satın alma olayından sonra ortaya çıkmaktadır ve satın alma maliyeti olarak kabul edilmemektedir. Eğer depolama gideri üretim sırasında ortaya çıkıyorsa, dönüştürme gideri olarak kabul edilmelidir. Satın alma aşamasında ortaya çıkan depolama giderleri ise, dönem gideri olarak kabul edilmelidir. VUK hükümlerine göre ise, stokların işletmeye getirilmesi sürecinde ortaya çıkan depolama giderleri satın alma maliyeti olarak kabul edilmelidir.

İmalat işletmelerinde dönüştürme maliyetlerini ise, direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim maliyetleri oluşturmaktadır. İmalat işletmelerinde özellikli stoklar yapısı gereği, yarı mamul stoku konumundadır. VUK ile UFRS arasında farklılaşma, dönüştürme maliyetlerinin maliyetlendirme yöntemlerinden kaynaklanmaktadır. UFRS'ye göre normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. VUK'a göre ise tam maliyet yönteminin uygulanması esas alınmaktadır. UFRS'ye göre raporlama yapıldığı takdirde, sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında maliyete eklenecek, boş kapasiteye düşen kısım ise "Çalışmayan Kısım ve Giderleri Hesabı'nı da raporlanacaktır. VUK'a göre bu gider kabul edilmemektedir. Bir diğer farklılaşma ise, üretimle ilgili işçilerin cari dönem hizmet maliyetlerinin UFRS'ye göre, üretim maliyetine dâhil edilmesinin gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. VUK'a göre kıdem tazminatı ancak iş akdinin sona ermesi halinde ödenir ve de muhasebeleştirilir.

İmalat işletmelerinde borçlanma maliyetleri, özellikli stok ediniminde yabancı kaynak kullanılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Yabancı kaynak kullanılması vade farkları, dövizli alımlardan kaynaklanan kur farkları, banka ve diğer kredi kuruluşlarından sağlanan kredilerin yükümlülükleri ile kıdem ve ihbar tazminatı karşılığının faiz maliyeti şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu maliyetler özellikli stok edinimi için özel olarak ortaya çıkabileceği gibi, genel amaçlı borçlanmalardan dolayı da ortaya çıkabilmektedir. Genel amaçlı borçlanma maliyetlerinin, ilgili özellikli stokun maliyetine verilmesi ise aktifleşme oranı yardımı ile yapılmaktadır. UFRS'ye göre, bir stok özellikli olarak nitelendirilebilecek özellikleri taşıyorsa, katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunludur. VUK'ta özellikli stok tanımının yer almaması sebebiyle, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilip aktifleştirilemeyeceği kararına genel olarak stoklar ve borçlanma maliyetleri ile ilgili hükümlerden faydalanılarak ulaşılmaya çalışılmıştır. VUK'ta ise, stokların aktifte kaydedildiği ana kadar katlanılan borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edileceği, daha sonra gerçekleşen borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklenip eklenmemesinde ise işletmelerin serbest olduğu hükümleri yer almaktadır. Diğer bir deyişle, özellikli stokların yapısı gereği, borçlanma maliyetleri her koşulda özellikli stokların maliyetine eklenmelidir. Bu açıdan UFRS ile VUK

arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat kıdem tazminatı karşılığının faiz maliyeti, tıpkı kıdem tazminatının cari dönem maliyetinin kanunen kabul edilmemesi gibi, VUK'ça kabul edilmemektedir.

Ticaret işletmelerinde özellikli stoklar, ticari mal stoku özelliği taşımaktadır. Üretim söz konusu olmadığı için dönüştürme maliyetlerinden söz etmek mümkün değildir. Ancak satın alma maliyetleri ve borçlanma maliyetleri imalat işletmelerindeki özellikli stoklar ile aynı özellikleri taşımaktadır. Ticaret işletmelerinde özellikli stoktan bahsetmek için, satışa hazır hale getirilmesinin uzun süre gerektirmesi, satın alma sürecinin uzun olduğu stoklar için söz konusu olabilmektedir.

Ticaret ve imalat işletmelerinde özellikli stokların değerlemesi hususu ise UMS 2 Stoklar standardından faydalanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. Genel olarak stokların maliyetinin değerlemesi "Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'in düşük olanı" esasına dayanmaktadır. Bu nedenle özellikli stokların da aynı esasa dayalı olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Özellikli stok maliyetlerinin hesaplanması ve ölçülmesi yöntemi olarak ise "Gerçek Parti Maliyet Yöntemi" esas alınmaktadır. Birbirleriyle ikame edilebilen büyük miktardaki stoklar için ise ilk giren ilk çıkar ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılmalıdır. VUK hükümlerine göre ise maliyet bedeli esas alınmalıdır.

Hizmet işletmeleri ise, sektör olarak ticaret ve imalat işletmelerinden oldukça farklıdır. Hizmet işletmesinde üretilen ürünün somut olmayışı ve genellikle üretildiği anda satışının gerçekleşmesi, hizmet işletmelerinde özellikli stok tanımını güçleştirmektedir. Mevcut uygulamada da hizmetin hiçbir koşulda stok olarak kaydedilebilmesinden bahsedilememektedir. UFRS bu açıdan da yeni bir kavram ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle çalışmanın uygulama bölümünde, film yapım şirketi verileri ile çalışılarak, hizmet işletmesinde özellikli stokların ortaya çıkışı ve içeriği incelenmiştir.

Hizmet işletmelerinde özellikli stokları tanımlayabilmek için öncelikle UMS 2 Stoklar standardından faydalanılmıştır. UMS 2'nin 19. Maddesinde, "Verilen hizmetle ilgili hâsılâtın mali tablolara gelir olarak kaydedilemediği durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır" hükmü ile söz konusu stokların "hizmet stoku" olarak tanımlanabileceği sonucuna varılmıştır. Hizmet stokunun bahsedilebilmesi için henüz elde edilememiş gelir ve henüz elde edilmemiş gelir ile ilişkilendirilecek maliyetin saptanması gerekmiştir. Çalışmanın bütününde, hâsılâtın muhasebeleştirilmesindeki yöntemler UFRS ve VUK kapsamında ele alınmıştır. UMS 18 Hâsılât standardından faydalanılarak, uzun sürede tamamlanan hizmet işlerinde hâsılâtın ve ilişkili maliyetlerin nasıl tespit edileceği açıklanmaya çalışılmıştır. Standarda göre, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hâsılât işleminin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Tamamlanma düzeyi, fiziki maliyetlerin toplam maliyetlere oranı, gerçekleşen hizmetin toplam hizmete oranı ve yapılan işle ilgili incelemeler yöntemlerinden birisi ile tespit edilebilmektedir. VUK hükümlerinde ise, hâsılât tamamlanmış taahhüt yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. Özellikli hizmet stoku, hâsılâtın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı ile ilişkilendirilebilen maliyetler söz konusu olduğunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle hâsılâtın muhasebeleştirilmesindeki yöntem, hizmet stokunun tutarını doğrudan etkilemektedir. Bu farklılaşma hizmet işletmesi uygulamasında açıkça görülebilmektedir.

Özellikli hizmet stoklarının üretiminde, sektörün özelliklerinden dolayı, satın alma maliyetlerine kıyasla dönüştürme maliyetlerinin daha etkin olduğu görülmektedir. Bir diğer etkin maliyet ise, borçlanma maliyetleridir.

Özellikli hizmet stoklarının tutarında hâsılât tutarının önemli olması, değerlendirme işlemlerinde hâsılât tutarının değerlemesini de önemli hale getirmektedir. UMS 18 Hâsılât standardında, hâsılâtın satın alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi gerektiği belirtilmektedir. Uygulamada sunulan hizmetin hâsılât tutarı sözleşme ile belirlenmemektedir. Bu nedenle işletme hâsılât

tutarını istatistiki çalışmalar yardımı ile saptayabilmektedir. Bu tutar için hâsılâtın “Gerçeğe uygun değeridir” denilebilmektedir. Çünkü yapılan istatistiki çalışmalar ile hâsılât tutarı, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı işaret etmektedir. Bu nedenle uygulama çalışmasında dönem sonunda hâsılât tutarı değerlemeye tabi tutulmamıştır. UMS 2 Stoklar standardına göre stokların değerlemesi ise maliyet ve NGD’den düşük olanı ile değerlendirme esasına dayanmaktadır. NGD, satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetleri ve tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda oluşan değerdir. Uygulamadaki projenin NGD’sini tespit etmekte, geçmiş tarih piyasa değeri verilerine ihtiyaç duyulacağından dolayı, güçlükler yaşanmıştır. Bu sebeple maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemi seçilmiştir. Bu nedenle dönem sonunda herhangi bir düzeltme işlemine gerek duyulmamıştır.

Uygulamada, projenin satın alma, dönüştürme ve borçlanma maliyetleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Satın alma maliyetlerinin tamamını teknik malzeme alımlarının oluşturduğu görülmüştür. Projenin dönüştürme maliyetlerini; oyuncu, senarist, yönetmen gibi proje çalışanlarının ücretleri, post prodüksiyon harcamaları ile diğer saha ve idari giderler oluşturmaktadır. Hizmet işletmelerinin özelliği dikkate alındığında dönüştürme maliyetlerinin, toplam maliyet içerisindeki payının yüksek olacağı düşünülmüştür. Borçlanma maliyetlerini ise proje için özel olarak alınan kredinin maliyetleri ile kıdem tazminatı maliyeti oluşturmaktadır. Her bir maliyet grubu incelendiğinde, hizmet işletmelerinde dönüştürme maliyetlerinin payının önemli olduğu tespitini doğrulamaktadır.

Projenin maliyetleri dönem içerisinde, henüz hâsılâtın gelir olarak kaydedilememesi sebebiyle hâsılât ile ilişkilendirmeye gerek duyulmaksızın her bir aylık dönemde, “154 Özellikli Hizmet Stokları” hesabına kaydedilmiştir. Dönem sonunda hâsılât ile maliyet ilişkisinin kurulması gerektiğinden, her bir tamamlanma yüzdesi hesaplama yöntemine göre gelir olarak kaydedilecek hâsılât tutarı ve ilişkili maliyet tutarı saptanmaya çalışılmıştır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde UFRS'nin kabul ettiği tamamlanma yüzdesi yöntemi esas alındığında, hasılat sonucu güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise, fiziki maliyetlerin tahmini toplam maliyetlere oranı ve yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı yöntemleri ile hesaplanan hasılat ve özelliikli hizmet stokları tutarları farklılaşmaktadır. Eğer hâsılat sonucu güvenilir olarak ölçülemiyorsa, hâsılat ancak yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılabilmektedir ve bu nedenle dönem sonunda "154 Özelliikli Hizmet Stokları" hesabında bakiye görünmemektedir.

VUK düzenlemelerine göre muhasebeleştirme yapıldığında, özelliikli hizmet stokunun satın alma maliyetlerinde farklılık ortaya çıkmamıştır. Fakat kıdem tazminatı karşılık giderinin ve kıdem tazminatı karşılığının faiz maliyetinin VUK hükümlerince kabul edilmemesi sebebi ile projenin dönüştürme maliyetleri ve borçlanma maliyetlerinde UFRS'ye göre farklılık ortaya çıkmıştır. VUK düzenlemelerinde hizmet hâsılatının muhasebeleştirme yöntemi olarak tamamlanmış taahhüt yönteminin kabul edilmesi sebebi ile, bu maliyetin tamamı dönem sonu bilançosunda özelliikli hizmet stoku olarak raporlanmıştır. Gelir tablosunda ise kâr veya zarar raporlanmamıştır. UFRS ve VUK karşılaştırması ile hizmet hâsılatının muhasebeleştirme yönteminin, kâr veya zarar ve özelliikli hizmet stoklarının tutarını önemli derecede etkilediği görülmüştür.

Sonuç olarak, "Özelliikli Stok" tanımına, maliyetine dâhil edilebilecek unsurlarına, değerlendirme ve kayıt etme gibi hususlara, UFRS'nin farklı standartlarından faydalanılarak ulaşılabilmektedir. VUK'ta ise "Özelliikli Stok" tanımını hiçbir şekilde yer almamaktadır. Bu nedenle ilişkili olabilecek kanun maddeleri yardımı ile yorumlama yapmak gerekmektedir. Özellikle, hizmet işletmelerinde özelliikli stokun raporlanabilmesi ile işletmelerin finansal durumunun fotoğrafı büyük ölçüde değişecektir. Bu değişimin, işletmeler, devlet ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek olması, mevcut boşlukların doldurulmasının gerekliliğini arttırmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalân: “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,” **İSMMMO Yayını**, İstanbul, 2003.
- Arpacı, Altar Ömer: “Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi”, (Çevrimiçi) www.alomaliye.com, 03 Mart 2012.
- Assael, Henry: **Marketing: Principles & Strategy**, Indiana, The Dryden Press, 1993.
- Ataman, Ümit: **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Genel Muhasebe**, Cilt 2, 16. Baskı İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009.
- Bağdat, Aydın: “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 ile TMS-2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması”, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Başbozkurt, S. Gökçen: “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme İlkeleri, Yöntemleri ve Standartlar Açısından İncelenmesi”, Ankara Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2002.
- Boyar, Ender ve Güngörmüş, A. Haydar: “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi,” **Marmara Üniversitesi Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, 7.Cilt, Ekim 2006, (Çevrimiçi) <http://muhasabemerkezi.marmara.edu.tr/analiz16.pdf>, 04.03.2012.
- Büyükmirza, Kamil: **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 17. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2012.
- Civelek, Muzaffër ve Özkan, Azzem: **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2004.

- Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan: “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı,” **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, (ISSN:1307-6639) Türmob- (Hakemli), Yıl:7, Sayı:23,Eylül 2007, s 65-79.
- Demirel, Nuray: “Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları’nın SPK’ ya Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri,” **KMU İİBF Dergisi**, Sayı 17, 2009, s 42-67.
- Ekergil, Vedat: **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Elmacı, Orhan; Gümüş, Yusuf Ve Güngörmüş, Haydar: **Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Nadir Yayınevi, Kütahya, 2002.
- Emerging Issues and Practical Guidance: Price Water House Coopers IFRS News, 2008, (Çevrimiçi) <http://www.pwc.be>, 20 Ocak 2012.
- Ercan, Melis: Hizmet Sözleşmelerinde Hâsılâtın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması; Uygulama Örnekleri, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2012.
- Erdoğan, Murat ve İlter, Cenap: “Faiz Aktifleştirme”, (Çevrimiçi) www.mufad.org.tr, 5 Şubat 2012.
- Kabataş, Yaşar ve Pamukçu, Ayşe: “TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi,” **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı 48, 2010, 191-199.
- Karataş, Muharrem: “Borçlanma Maliyetlerinin Ums 23, Kobi’ler İçin Ufrs Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi,” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, İstanbul, 2010, s 117-141.

- Karahan, Kasım: **Hizmet Pazarlaması**, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.
- Kaval, Hasan: “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması”, (Çevrimiçi) www.akademikdenetim.com.tr, 02 Mart 2012.
- Marşap, Beyhan: “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi,” **Mevzuat Dergisi (elektronik dergi)**, (Çevrimiçi) www.mevzuatdergisi.com, Sayı 41, 2001.
- Örmeci, Musa: “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, (Çevrimiçi) www.muhasebe.gen.tr, 03 Mart 2012.
- Örten, Remzi ve Karapınar, Aydın: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İ.İ.BF Yayınları, 2003.
- Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın: **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, 4. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010.
- Palmer, Adrian: **Defining Relationship Marketing: An International Perspective Management Decision**, MCB UP, 1997.
- Selvi, Yakup: “TMS 2 Stoklar,” **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, İSMMMO Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2009, s. 89-109.
- Sayın, Ferhat ve Aydın, Volkan: “Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistemik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri ile Etkileşimine Dair Teorik bir Çalışma,” **Dumlupınar**

Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,
Nisan 2011, Sayı 29, s 245-262.

Sönmez, Feriştah:

“13 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar (IAS 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)”,
(Çevrimiçi) www.mufad.org.tr, 20 Mart 2012.

Tarakçı, Hızır:

“Finansman Giderlerinden Dönem Sonu Stokta Bulunan Malların Maliyetlerine Pay Verilmesini Gerektiren Teorik ve Yasal Nedenler”, (Çevrimiçi) www.vergidünyası.net, 15 Ocak 2012.

Türk, Kurtuluş:

“Hizmet İşletmelerinde Etkin Maliyet Tespiti ve Bir Uygulama Örneği”, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.

Uçak, Cemalettin:

“Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi”, (Çevrimiçi) www.muhasabetr.com, 03 Mart 2012.

Yereli, Ayşen; Kayalı, Nilgün ve

Demirlioğlu, Lale:

“İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi,”
Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 13, Sayı 3, 2011.

Yükçü, Süleyman ve diğerleri:

Finansal Yönetim, 1.Baskı, İzmir, Vizyon Yayınları, 1999.

Yükçü, Süleyman:

“Ticari İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, (Çevrimiçi) www.suleymanyukcu.com, 09 Mart 2012.