

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

STOKLARIN TMS VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR
UYGULAMA

Zeynep KABACAOĞLU ÇALIK

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

MAYIS 2019

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

STOKLARIN TMS VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR
UYGULAMA

Zeynep KABACAOĞLU ÇALIK

(152008164)

10250033

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİMDALİ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

MAYIS 2019

T.C.

İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**STOKLARIN TMS VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR
UYGULAMA**

Zeynep KABACAOĞLU ÇALIK

(152008164)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin Mert

(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ayşe Pamukçu

(Marmara Üniversitesi)

Doç. Dr. Hakan Taştan

(İstanbul Okan Üniversitesi)

MAYIS 2019

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TABLolar DİZİNİ	vi
ŞEKİLLER DİZİNİ	vii
KISALTMALAR	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	3
2.1. MUHASEBE VE STANDARTLARIN KAVRAMLARINA BAKIŞ.....	3
2.2. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİMİ.....	6
2.2.1. Dünyadaki Gelişim	6
2.2.2. Türkiye’deki Gelişim.....	12
2.2.2.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	16
2.2.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)	17
2.2.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ..	18
2.3. TMS 2 STOKLAR STANDARDININ YÜRÜRLÜK TARİHLERİ VE GÜNCELLEMELERİ	20

BÖLÜM 3. TMS 2 STOKLAR STANDARDI.....	22
3.1. STANDARDIN AMACI	22
3.2. STANDARDIN KAPSAMI	24
3.3. STANDARTAKİ TANIMLAR	25
3.4. STANDARDA GÖRE STOK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ..	28
3.4.1. Satın Alma Maliyeti.....	29
3.4.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	30
3.4.3. Diğer Maliyetler.....	33
3.4.4. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	37
3.5. STANDARDA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ.....	41
3.6. STANDARDA GÖRE MALİYET ÖLÇÜM İLE İLGİLİ TEKNİKLER	47
3.6.1. Standart Maliyet Yöntemi	48
3.6.2. Perakende Yöntemi	49
3.7. STANDARDA GÖRE STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA	
YÖNTEMLERİ.....	50
3.7.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	50
3.7.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi(FİFO)	51
3.7.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	52
3.8. STANDARDA GÖRE STOKLARIN ENVANTERDE DEĞERLEMESİ	
.....	53
3.8.1. Net Gerçekleşebilir Değer Kavramı.....	53
3.8.2. TMS 2 Açısından Stok Değerleme Aşamaları.....	58
3.9. STANDARDA GÖRE STOKLARIN GİDER OLARAK	
KAYDEDİLMESİ.....	60

3.10. STANDARDA GÖRE RAPORLANACAK BİLGİLER.....	61
3.11. VUK UYARINCA STOKLAR.....	62
3.11.1. Satın Alma veya İmalat Aşamasında Stoklar	64
3.11.2. Dönem Sonlarında Stokların Değerlemesi	67
3.12. TMS 2 İLE VUK ARASINDAKİ TEMEL FARKLAR	72
BÖLÜM 4. UYGULAMA	75
4.1. İŞLETMENİN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİ	75
4.2. VUK'A GÖRE AYLIK ORTALAMA MALİYET HESABI.....	76
4.3. TMS 2'YE GÖRE AYLIK ORTALAMA MALİYET HESABI	79
4.4. ERTELENEN VERGİ AÇISINDAN YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	85
BÖLÜM 5. SONUÇ	90
KAYNAKÇA.....	92

ÖZET

STOKLARIN TMS VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ VE TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Küreselleşme ile ortaya çıkan uluslararası ortak bir muhasebe dilinin oluşturulma zorunluluğundan dolayı muhasebe ve denetim alanında dünyadaki gelişmeleri yakından takip etmek için ülkemizde de 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurum Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayınlaması konusunda tek yetkili kurum haline getirilmiştir.

Bu çalışmada; ulusal muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’de oluşum ve uygulama süreci üzerinde durulmuş, TMS 2 Stoklar Standardının stokların maliyet unsurlarına, değerlemesine, maliyet yöntemlerine vb. çeşitli işlemlere yaklaşımları açıklanmış ve stok maliyet yöntemleri açısından Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı arasındaki farklılıklar incelenmiştir.

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

ABSTRACT

COMPARATIVE ANALYSIS OF STOCKS IN TERMS OF TMS AND VUK AND AN APPLICATION IN THE TEXTILE INDUSTRY

Due to the necessity of establishing an international accounting language emerging from globalization, the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Institution was established in 2011 in our country in order to closely monitor developments in the field of accounting and auditing. This institution has been made as the sole authority for the creation and publication of Turkish Accounting Standards in parallel with International Accounting Standards.

In this study; establishment and process of national accounting standards in the world and in Turkey were emphasized, approach of IAS 2 Stocks Standard to the cost elements of stocks, valuation, cost methods and etc. was explained and the differences between the Tax Procedure Law and the IAS 2 Inventories Standard are examined in terms of stock costing methods.

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

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo	Sayfa
Tablo 1: Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler	42
Tablo 2: TMS-VUK Farklılıklar	60
Tablo 3: İşletme İçin Aylar İtibariyle Üretim Miktarları-Kapasite Kullanım Oranları - Kapasite Sapmaları.....	66
Tablo 4: Tam Maliyet Yöntemine Göre Aylar İtibariyle Üretim Giderleri.....	67
Tablo 5: Tam Maliyet Yöntemine Göre Aylık Ortalama Birim Maliyetler.....	68
Tablo 6: Tam Maliyet Yöntemine Göre Ağustos Ayına Ait Birim Üretim Maliyeti	69
Tablo 7: 2015 Yılı Sabit GÜG' leri Tam ve Normal Maliyet Farkı.....	70
Tablo 8: Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Giderleri.....	71
Tablo 9: Normal Maliyet Yöntemine Göre Ağustos Dönemi Birim Üretim.....	72
Tablo 10: Normal Maliyet Yöntemine Göre Aylık Ortalama Birim Maliyetler.....	73
Tablo 11: Aylar İtibariyle Tam ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Ortalama Birim Maliyetler.....	74
Tablo 12: Tam Maliyet Yöntemine Göre 2015 yılı Gelir-Gider Tablosu.....	75
Tablo 13: Normal Maliyet Yöntemine Göre 2015 yılı Gelir-Gider Tablosu.....	76
Tablo 14: İşletme İçin Aylar İtibariyle Geçici Fark ve Ertelenen Vergi Tutarları....	77

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil

Sayfa

Şekil 1: TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları.....58



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AISG	: Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	: Birleşmiş Milletler
DİG	: Direkt İşçilik Gideri
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülleri
FASB	: ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GÜG	: Genel Üretim Gideri
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu

KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KKO	: Kapasite Kullanma Oranı
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SGÜG	: Sabit Genel Üretim Gideri
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartlarını
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
THP	: Türkiye Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartlarını
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları

US GAAP : ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri

VUK : Vergi Usul Kanunu



BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Muhasebe bir bilgi sistemidir. Bir işletmede muhasebenin temel işlevi, işletme faaliyetlerine ait işlemlerin doğru, güvenilir, anlaşılır ve karşılaştırılabilir nitelikte belirli ilke ve standartlara göre düzenlenmiş mali tablo ve raporlara dönüştürülerek analiz ve değerlendirilmesi için ilgililere sunulmasıdır. Muhasebenin bu işlevini yerine getirebilmesi için ülke genelinde muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesine dolayısıyla ulusal muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi gerekir. Öte yandan küreselleşme olgusu ile finansal piyasalar küreselleşmiş, çokuluslu şirketler kurulmuş, uluslararası para piyasaları oluşmuş, yabancı sermaye iştirakleri artmış, uluslararası denetim firmaları kurulmuş olup bu dönüşüm süreci muhasebe ve denetim standartlarının ulusal sınırların dışında uyumlaştırılmasını hızlandırmıştır.

Uluslararası alanda yatırım yapmak isteyen işletmelerin mali tablolarının karşılaştırmaya imkan sağlayacak nitelikte düzenlenmesi, uluslararası alan yatırım yapmak isteyenlere doğru, karşılaştırılır ve güvenilir mali veriler verilebilmesi ülke bazlı uygulanan muhasebe ve denetim standartlarının uluslararası alanda kabul gören standartlarla uyumunun sağlanmasıyla ancak mümkün olacaktır.

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinin ülkemizde de kaçınılmaz olmasıyla UMS'ler birebir Türkçe çevirisi yapılarak "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" olarak yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de mevcut muhasebe sisteminde birçok kanunun uygulanmasından dolayı tam bir uygulama birliği yoktur. İşletmeler için genel olarak VUK hükümleri geçerli olup, VUK ile TMS'ler arasında da işletmenin dönem kar/zararını etkileyecek bir takım farklılıklar görülmektedir. Bu farklılıklardan biride işletme varlıkları içerisinde önemli bir büyüklüğe sahip olan bilançoların aktif grubunun önemli kalemi stoklar hesabı için TMS 2 Stoklar Standardıyla yapılan düzenlemeler ile VUK hükümleri arasındaki uygulama farklılıklarıdır.

Stoklar, hem üretim işletmeleri açısından hem ticaret işletmeleri açısından sahip olunan varlık kalemlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Stokların işletme varlıkları içerisinde önemli bir etkisinin olması, özellikle üretim işletmelerinin yatırımlarının büyük kısmını stok kalemleri oluşturması temel mali tablolar olarak kabul edilen bilanço ve gelir

tablosu için stok grubunun önem derecesini arttırmaktadır. Stoklar için uygulanan muhasebe politikalarının değışikliğı işletmelerin kar/zarar rakamlarının farklılaşmasına neden olacaktır.



BÖLÜM 2. MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Günümüzde; globalleşme, teknolojik gelişmeler vb. nedenler ile ülkeler arası ekonomik sınırların kalkması ile uluslararası para, sermaye ve ticaret önemli boyuta gelmiştir. Bu süreç işletmelerin doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bilginin üretilmesi ve bilgi kullanıcılarının yorumlarının sağlıklı olması için ortak muhasebe dilinin gerekliliği uluslararası standartların oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir.

Mali tabloların şeffaflığının ve karşılaştırılabilirliğinin önem kazandığı günümüzde ülkeler uluslararası muhasebe standartlara uyum konusunda çalışmalar yaparak ya ulusal muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunu sağlamaya ya da ulusal muhasebe standartları yerine UFRS’leri uygulamaya başlamıştır. Ülkemizde de UFRS’lerin aynen çevirisi yapılarak TMS/TFRS şeklinde uygulanma zorunluluğu getirilmiştir.

2.1. MUHASEBE VE STANDARTLARIN KAVRAMLARINA BAKIŞ

Muhasebe kavramı, Türk Dil Kurumuna göre; “Hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” anlamlarına gelmektedir¹. Muhasebe başka bir tanıma göre; ölçüm, değerlendirme ve iletişim aracıdır.

Büyükmirza tarafından ise muhasebe; İşletmelerin finansal sonuçlar doğuran faaliyetlerine ait verilerin parasal tutarlar veya diğer sayısal veriler halinde ifade eden, elde edilen verileri işletme iç veya dış kaynaklı bilgi kullanıcılarının talepleri ve amaçları doğrultusunda kaydeden, sınıflandıran ve analiz eden, ulaştığı mali sonuçları talep edilen dönemler itibarıyla özet raporlar halinde ilgilere sunan bilgi oluşturma sistemi olarak tanımlanmıştır².

İşletmenin bir organizma olduğu kabul edilirse muhasebe süreci, organizmanın sinir sistemini oluşturan kısımdır. Organizmalarda organlar, çalışmaları ve yaptıkları işler hakkında devamlı beyine bilgi vermektedir. İşletmelerde muhasebe biriminde, diğer

¹ www.tdk.gov.tr

² Kamil Büyükmirza, (2013). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi, s.27

birimlerin yaptıkları işlerin izlenmesi, ilgili olayların incelenmesi, kayıtların yapılıp ve sınıflandırılması işlemleri yapılmaktadır. Daha sonra belirli dönemler itibariyle muhasebe biriminde elde edilen bilgiler birleştirilerek, raporlar halinde yönetimin kullanımına sunulur. Bundan dolayı muhasebe, yönetimin karar mekanizmasında bir karar aracı olarak ilgili kişilere bilgi sağlayan bir sistemdir³.

Muhasebe kavramının, dar veya geniş olarak farklı tanımları yapılmış olsa da tüm tanımlarda ortak nokta muhasebenin para ile alakalı işlemleri konu edinmesidir. Muhasebe basit anlamda, elde edilen gelir ve yapılan harcamanın hesabını tutma olarak düşünülse de en küçük ekonomik birim olan aileden en büyük ekonomik birim olan devletlere kadar çok geniş bir kitleyi ilgilendirmektedir. Muhasebeye bilim, sanat ya da bilgi sistemi olarak farklı bakış açılarından bakılsa da ulaşılmak istenen temel amaçlar;

- Üretilen finansal tablo verilerinin işletmenin gerçek durumu yansıtarak; açık, doğru, tarafsız, karşılaştırılabilir olması
- Finansal verilerin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun ve doğru karar almalarına destek olması ve
- Aynı mali işlemlerin aynı dille anlatılarak uygulamada birliğin sağlanmasıdır.

Muhasebe temel amaçlarına ulaşmak, muhasebe sisteminin kalitesi ile özdeşleşmiş olup işletmeler için önemlidir. Muhasebe veri kalitesinin oluşturulabilmesi için atılan en önemli adım muhasebede standartlaşma çalışmaları olmuştur.

Muhasebe standardı kavramı; muhasebe işlemlerinde uygulama birliğinin sağlanabilmesi için evrensel alanda terim, ilke, yasa hükümleri vb. konularda işlem bütünlüğünü sağlayıp bu bütünlük sonucunda bilanço ve gelir tablolarına dayalı mali tabloların düzenlenmesi ve değerlendirilmesi konularında uyulması gereken kurallar bütünlüğü anlamına gelir⁴.

³ Osman Altuğ, (1999). Maliyet Muhasebesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, s.6

⁴ Baki Yılmaz, (2008). “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:10, Sayı:16, s.141

Muhasebe Standartları genel olarak, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve mali tabloların hazırlanmasını düzenleyen kurallar bütünü olarak tanımlanabilir⁵.

Ülke içinde muhasebe standartlarının uygulanması ile işletmelerin finansal denetiminin yapılması kolaylaşacak ve finansal bilgi kullanıcılarının hızlı ve doğru karar vermelerine yardımcı olacaktır. Tarihsel süreç içerisinde teknolojik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak muhasebe mesleği gelişmiş her ülkenin kendine özgü ihtiyaçlarına cevap vermiştir ve küreselleşme kavramı ile karşılaşana kadar yeterli görülmüştür. Küreselleşme süreci, ülkeler arası coğrafi sınırları kaldırarak yerkürenin küçük bir köy haline dönüşmesine ve teknolojik gelişmelerin yardımıyla dünyanın her köşesine ulaşımı kolaylaştırmıştır. Erişim kolaylığının bilgi ve kaynak akışını hızlandırması sermayenin dolaşımını da hızlandırmış ve küreselleşmeyi dönüşü imkansız bir sürece sokmuştur⁶.

Küreselleşme kavramı ile adlandırılan bu yeni dünya oluşum sürecinde mallar, yatırımlar, teknolojiler ve sermaye serbestçe dolaşabilmektedir⁷.

Küreselleşmenin, coğrafi sınırları ortadan kaldırması ile uluslararası ticaretin gelişmesi, malların, yatırımların, teknolojinin, paranın serbestçe dolaşması ve bu gelişimin etkilediği alanlarda ki değişim karşısında muhasebe biliminin ülkelere özgü yapısı yetersiz kalmıştır.

Dünyanın farklı ülkelerinde aynı anda faaliyet gösteren işletmelerin her ülkenin kendine özgü muhasebe sistemleri ile karşılaşması her bir ülkede farklı sonuçları olan finansal tablolar düzenlemelerine neden olmuştur. Bu farklılık değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin aynı muhasebe sistemine göre düzenlenmesi için karşılaştırma yapıp benzer şekilde yorumlanması için dünya genelinde ortak bir muhasebe dilinin konuşulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Küreselleşme olgusu ile ulusal ve uluslararası muhasebe standartları kavramlarının ortak bir muhasebe dilinde birleşmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

⁵ Cemal Elitaş, (2011), UFRS(TMS-TFRS) Uygulamaları, Hipotez Yayınları, Ankara s.7

⁶ Serpil Bostancı, (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. Mali Çözüm Dergisi. Nisan/Mayıs/ Haziran Sayı 59, s.16

⁷ Serpil Bostancı, (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. Mali Çözüm Dergisi. Nisan/Mayıs/ Haziran Sayı 59, s.16

2.2. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHİ GELİŞİMİ

2.2.1. Dünyadaki Gelişim

Muhasebe kavramının insanlık tarihi içerisinde ilk ne zaman uygulandığı sorusuna net bir cevap bulunmamakla birlikte muhasebe tarihçileri muhasebenin başlangıcını ilk yazı ve sayının kullanımı Mezopotamya Uygarlığı olarak kabul etmektedirler. İlkçağdan günümüze kadarki zaman akışında insanlık yaşamının, imparatorlukların, devletlerin, medeniyetlerin geçirdiği ekonomik, ticari, siyasi evrimlere göre muhasebe sürekli gelişmiştir.

Muhasebenin başlangıcının “takas” kavramının ortaya çıkması ile birlikte olduğu tahmin edilmektedir. Günümüzden dörtbin yıl önceki ticari hayata ait ilk kayıtların Sümerler tarafından çivi yazısı ile tutulan belgeler olduğu tespit edilmiştir. 14.ve 15.Yüzyıllarda İtalya’nın ticaret şehirlerinde günümüzde geçerli olan iki yanlı muhasebe kayıt sisteminin geliştiği anlaşılmış olup bu uygulamalar İtalyan Luco Paciola tarafından 1494 yılında yazılı hale getirilmiştir. Matematikçi ve aynı zamanda bir papaz olan Luco Paciola muhasebenin babası olarak tarihe geçmiştir. Amerika Birleşik Devletleri ile Avrupa ülkelerinin büyük bir bölümünde iki yanlı muhasebe sistemi 19.yüzyılın ilk yarısına kadar uygulanmıştır⁸.

Türklerde muhasebenin iki yanlı kayıt yöntemi konusundaki ilk denemeleri İlhanlılar döneminde 1363 yılında yazılan Kitab-ı Siyagat’la olmuştur⁹.

Muhasebenin ilk uygulamaları Devlet Muhasebesi olarak uygulanmaya başlanmış olsa da zamanla dini kurumların ve ticaretin gelişmesi ile ticaret muhasebesi olarak gelişmesi insanlık tarihinin geçirdiği değişimle olmuştur.

⁸ Haluk Yeşiloğlu, (1997), Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu,30 Nisan-4 Mayıs 199, s.41

⁹ www.muhasebetr.com

Son yıllarda meydana gelen teknolojik ve ekonomik gelişmeler insan, toplum ve devlet yapısının her alanında etkisini göstermiş Dünyayı küçük bir köy haline getirmiş ve ülkeler arası siyasi sınırlar aynı kalmasına rağmen ülke ekonomileri arası sınırlar kalkmıştır¹⁰.

Dünya ülkeleri gelişmişlik düzeylerine göre kendine özgü; sosyal ve ekonomik yapılarına, yasal düzenlemelerine, siyasi yönetim şekillerine, kültürel yapılarına göre muhasebe sistemlerini kurmuş ve uygulama birliğini sağlamak için muhasebe standartlarını oluşturmuştur. Her ülkenin kendine has muhasebe standartlaşması ülkeler arası muhasebe uygulamalarında farklılıklar yaşanmasından dolayı birlik sağlanamamıştır.

Dünya ekonomilerinde muhasebe uygulamalarındaki farklılık; karşılaştırma yapılamamasına, yatırım ve finansman kararlarının sağlıklı verilere dayandırılmamasına, şirket ortaklıklarının kurulmasında, şirket alım-satım süreçlerinde sıkıntılar yaşanmasına sebep olmuştur.

Uluslararası alanda önemli bir kurum olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Teknik Komitesi, 1989 yılında ülke dışı menkul kıymet ihraçlarında ülkeler arası mali raporlama farklılıklarının önemli bir sorun olduğunu “Uluslararası Halka Arzlar” üzerine hazırladığı raporda belirtmiştir¹¹.

Ülkeler arasındaki farklı mali raporlamalar ile ilgili iki çarpıcı örnek Turkcell ve Daimler-Benz firmalarıdır. Turkcell firması, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında ve New York Borsasında işlem görmektedir. Turkcell’in, 2000 yılında ilk 9 aylık dönemde açıkladığı mali verilerinde Türkiye’de beyan ettiği tutar 23.7 trilyon zarar iken New York Borsası’nda beyan ettiği tutarın 157.8 trilyon kâr olması aynı dönemlerin faaliyet sonuçlarının iki borsada farklı olduğunu göstermiştir. İkinci örnek ise Alman Daimler-Benz firmasıdır. Daimler – Benz firması, New York Borsası’na hisse senetlerini kote ettirmek için 1993 yılında Almanya Muhasebe Standartları’na göre düzenlediği mali tablolarında beyan edilen dönem kârı 615 milyon Deutsche Mark iken, Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan muhasebe standartları’na göre düzenlediği mali tablolarında beyan edilen sonuç 1,839 milyon Deutsche Mark zarardır. Aynı mali döneme ait

¹⁰ www.muhasebetr.com

¹¹ Cemal İbiş, ve Serdar Özkan (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak, Şubat, Mart, Sayı:74, s.26

sonuçların farklı olması Almanya ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki farklı mevzuat durumunu göstermektedir¹².

Dünya ülkelerindeki globalleşme hareketi ve küreselleşme uluslararası yatırımların dünya genelinde hızlanmasına, uluslararası ticaretin okyanus aşırı boyutlara ulaşması ile yatırımcıların farklı ülkelere yönelmeleri finansal bilgilerin sunulması açısından, her ülkede anlaşılacak şeffaf, doğru ve karşılaştırma imkanı sağlayacak muhasebe diline ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler ışığında dünya çapında muhasebe standartlarının oluşum süreci başlamış olup uyum ve uyumlaştırma süreçlerini de hızlandırmıştır¹³ (Kocamaz,2012:105).

Muhasebe biliminin, karar alıcı bir sistem olması nedeniyle hem işletme içi hem işletme dışı çevreler açısından muhasebe standartları önemli hale gelmiştir. Muhasebe standartlarının kim tarafından belirleneceği konusunda ileri sürülen üç görüş olmuştur.

1. Yasama yoluyla yani devlet tarafından kanunlar vb. yöntemlerle oluşturulması,
2. Özel sektör kuruluşları tarafından oluşturulması,
3. Muhasebe Standartlarını oluşturma yetkisinin devlet desteğini almış bağımsız bir kuruluşa devredilmesi.

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında Amerika, Almanya, İngiltere başta olmak üzere çalışmalar yapan ülkeler bu üç görüşten kendi ülkesine uygun olanı tek başına ya da karışım esasına göre uygulayarak çalışmalar yapmışlar ve yapmaya devam etmektedirler. Muhasebe yapılarında ortak bir zeminde çalışabilmek ve farklılıkları kaldırmak için dünyanın birçok ülkesinde, farklı örgütler tarafından çalışmalar yapılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında ve gelişmesinde etkili olan örgütler ve kuruluşlar aşağıda belirtilmiştir;

- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

¹² Serpil Çelik, (2013), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”: Niğde Örneği, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.6

¹³

- Avrupa Birliği (AB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC)
- Birleşmiş Milletler(BM)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)
- Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEA)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- Uluslararası Muhasebe Mesleđini Geliştirme Forumu (IFAD)
- Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO)

Günümüzde, muhasebe ve finansal süreçlerin raporlaması UFRS diye adlandırılmış olup bu standartların tarihçesi 1972 yılında yapılmış olan Dünya Muhasebe Kongresine dayanmaktadır.

X. Dünya Muhasebe Kongresi, 1972 yılının Ekim ayında Sidney’de düzenlenmiştir. Muhasebe Kongresi’nde, ABD, İngiltere ve Galler’den oluşan Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu’nun (AISG) öncülüğü ile uluslararası alanda kabul görecekt muhasebe standartlarını oluşturmak için uluslararası alanda faaliyet gösterecek bir komitenin kurulması önerilmiş ve 29 Haziran 1973’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) dokuz kurucu üyeli olarak kurulmuştur. IASC’ın temel amacı uluslararası alanda benimsenen muhasebe standartlarını oluşturmak ve kullanımını hızlandırarak uluslararası arenada muhasebe mesleğinin sağlıklı mali veriler üreten sisteme ulaşmasını sağlamaktır. XI. Dünya Muhasebe Kongresinin 1977 yılında Münih’te yapılmasında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuş ve muhasebe mesleğinin dünya genelinde geliştirilmesini amaçlamıştır. 1982 yılında IASC ve IFAC arasında düzenlenen anlaşma ile iki komite aynı çatı altında toplanmış IFAC

üyelerinin IASC üyeleri olarak kabul edildiği ve yapılacak çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmıştır. IASC, IFAC bünyesinde çalışan bağımsız ve özerk bir komitedir¹⁴.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1973-2001 yılları arasında standartları “UMS” olarak yayınlanmıştır¹⁵. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), bilginin kaliteli ve güvenilir olarak elde edilerek uluslararası alanda karşılaştırma ve değerlendirmeye olanak sağlaması için disiplinli ve titiz bir çalışma sonucu ortaya çıkarılmıştır¹⁶. Uluslararası standartlar ile işletmelerin mali verilerini oluşturan her işlemi gerçeğe uygun ve doğru şekilde yansıtarak mali durum ve performansın gerçeğe en yakın olarak yansıtmak ve mali bilgilerin kıyaslanabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerçekleştirmek amaçlanmaktadır¹⁷.

IASC’nin 2001 yılında yeniden yapılanma süreci ile IASB’ye dönüşmesiyle IASC tarafından çıkarılan Uluslararası Muhasebe Standartları’da (UMS) IASB’ nin çıkaracağı Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) dönüşmüştür. IASB, ilk toplantısını 18-20 Nisan 2001 tarihinde yaparak önceden yayınlanmış

UMS ve ilgili yorumların tamamını onaylanmıştır. IASC tarafından yayınlanan UMS’ nin isminin, UFRS olarak değiştirilmesine ve yerine başkası konuluncaya kadar geçerli olmasına karar verilmiştir¹⁸.

Avrupa Birliği 2000 yılı Haziran ayında yayınladığı bir tebliği ile 2005 yılı itibariyle kote edilmiş işletmelerde UMS’lerin kullanılmasını tavsiye etmiştir¹⁹.

¹⁴ Serpil Bostancı, (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. Mali Çözüm Dergisi. Nisan/Mayıs/ Haziran Sayı 59, s.19

¹⁵ Metin Atmaca, (2010).“Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma”. Marmara Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt:28, Sayı:1, s.524

¹⁶ Cemal İbiş, ve Serdar Özkan (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak, Şubat, Mart, Sayı:74, s.27

¹⁷ Metin Atmaca ve Hakan Çelenk (2011). “Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ocak, s.114

¹⁸ Raif Parlakkaya, (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.123

¹⁹ Cengiz Toraman, ve Fatih M. Bayramoğlu (2006). “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi(Özel Sayı), Sayı 76, 17.Dünya Muhasebe Kongresi/Kasım 2006, s.460

UFRS’ı dikkate alınarak düzenlenen finansal tablolar yatırımcılar açısından fırsat ve riskleri karşılaştırma olanağı sağlamış ve bilgi kalitesini de artırmıştır²⁰.

Bu çalışmalar kapsamında yayınlanmış yürürlükte Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve, 15 UFRS, 27 UMS ve 23 yorum bulunmaktadır. Ayrıca KOBİ’lerin uygulayacağı UFRS, IASB tarafından 2009 yılının Temmuz döneminde yayınlanmıştır. KOBİ’lerin uygulayacağı UFRS, ihtiyaç ve finansal raporlamalarda fayda maliyet dengesi de göz önüne alınarak tam set UFRS’ ye göre sadeleştirilmiştir.

Uluslararası alanda geçerliliği olan IFRS ve US GAAP olmak üzere iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) hazırlanmıştır. ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP) ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulmuştur²¹.

Her iki standartta temel amaç aynı olmakla birlikte uygulamada bazı farklılıklar vardır. Türkiye’de, Avrupa Birliğine üyelik yolundaki çalışmalar ve Avrupa Birliğine üye ülkeler ile olan ilişkilerin daha yoğun olmasından dolayı ABD öncülüğünde oluşturulan “US GAAP”den ziyade “UMS/UFRS” ile uyum tercih edilmiştir.

BM, OECD ve IOSCO gibi kuruluşlar tarafından uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ile IASB’nin görevlendirilmesi ve çokuluslu işletmelerin UFRS’yi kullanma zorunluğu getirmeleri muhasebe standartlarının uluslararası alanda uyumlaştırma konusunda IASB’yi en önemli kuruluş haline getirmiştir. 2002 yılında IASB ile uluslararası alanda muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde kabul gören ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standard Board-FASB) yakınlaşma anlaşması imzalamıştır.

IASB ve FASB’in imzaladıkları anlaşma ile kurumlar arası farklılıkların 2005 yılının başına kadar giderilmesi konusunda karar alınmış olması, uluslararası standartların UFRS

²⁰ İdris Varıcı, (2009). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XXVII, Sayı: II, s.285

²¹ Ali İhsan Akgün, (2012). “Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş”. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt:19 Sayı:2, s.7

temelinde uyumlaştırılmasının sağlanması açısından önemli bir adımdır²². FASB ile IASB, 2006 yılı Aralık ayında UFRS konusunda ortak çalışma kararı almıştır. 2002 yılında imzalan yakınlaşması anlaşması 27.02.2007 tarihinde güncellenmiştir²³.

2.2.2. Türkiye’deki Gelişim

Muhasebe sisteminin, Türkiye’deki tarihi incelendiğinde dünya ülkelerine göre oluşum ve gelişim aşamalarının çok yavaş olduğu görülmektedir. Kurtuluş Savaşından sonra kurulan Türkiye devletinin sahip olduğu sermaye, bilgi, teknoloji, insan faktörleri bağımsızlık savaşlarında yitirilmiş olması ekonomik gelişim sürecinin çok yavaş olmasına neden olmuştur. 1989 yılına kadar muhasebe meslek örgütleri etkin olamadığı için ülke genelinde uygulanacak muhasebe ilkeleri geliştirilememiştir. Devlet ülke ekonomisine Kamu İktisadi Teşebbüsleri aracılığı ile öncülük etmiştir²⁴.

Türkiye’de 1930’lu yıllarda ekonomi alanında büyük atılımların başlaması ile muhasebe sisteminin gelişmesinde de ilk önemli adımlar atılmıştır. Savaş sonrası dönemde ekonomik, siyasi, teknolojik, toplumsal açılardan harap olmuş faal nüfusu büyük ölçüde kaybetmiş ülkemizin ekonomik alanda kalkınma sürecinde 1923 yılında İzmir İktisat Kongresinde alınan kararların önemli katkısı olmuştur. 1924 yılında Türkiye İş Bankası, 1926 yılında Sanayi ve Maden Bankası, 1933 yılında T.C. Merkez Bankası ve Sümerbank, 1934 yılında Etibank kurulmuştur. Bankacılık sektöründeki gelişmelerin yanı sıra 1927 yılında özel sanayinin geliştirilmesi için Teşvik-i Sanayi Kanunu’nun düzenlenmesi ve 1932 yılında “Hesap Müttehassıslığı” kanunu tasarısının hazırlanması ekonomik kalkınma sürecinde önemli gelişmeler arasında sayılmalıdır²⁵.

İlk meslek yasa tasarısı taslağı 1932 yılında hazırlanmış olmasına rağmen bakanlıklar arasındaki takip sürecinden sonra Maliye Bakanlığı’nın arşivinde unutulmuş olup ve günümüze bu taslağın bir sureti bile ulaşmamıştır. Sn. Otur’un notlarından, 1938 yılında Avukatlık Kanun tasarısı ile aynı anda Hesap Müttehassıslığı tasarısının düzenlendiği

²² Raif Parlakkaya, (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.125

²³ www.muhasip.com.tr

²⁴ İsmail Can ve Yusuf Gör (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)”. World of IFRS Hakemli UFRS Dünyası Dergisi, Ekim, s.2

²⁵ Mustafa Aysan, (1996). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”. Mali Çözüm Dergisi. Temmuz.Ağustos.Eylül.37, s.2

anlaşılmaktadır. Ancak, Hesap Mütahassıslığı tasarısıyla yargılamada temsil yetkisinin muhasebe mesleği mensuplarına da verilmesi nedeniyle büyük çoğunluğu hukukçu olan T.B.M.M. üyelerinin muhalefetine maruz kaldığı ve tasarı aşamasındaki bu çalışmanın T.B.M.M.'ne ulaşamadığı ve notlardan kaybolduğu anlaşılmaktadır²⁶.

Türkiye ekonomisinde özel sektör gelişim sürecinin yavaş olması muhasebe alanında yapılan ilk çalışmaların İktisadi Devlet Teşekkülleri (İ.D.T.)'nde yapılmasına neden olmuştur. 1930 yılına kadar muhasebe mevzuatında Fransızların etkisi görülse de, Alman Profesör Sachenberg'in Sümer Bank'ın işletme muhasebesini kurması için 1933 yılında davet edilmesi ile oluşturulan Muhasebe Organizasyonu, muhasebe uygulamasına yönelik yeni kavramları ülkemize kazandırmış ve Alman mevzuatının etki sürecine geçilmiştir. Sümerbank'ın muhasebe organizasyonun oluşturulma sürecinde maliyet türleri, maliyet yerleri, maliyet dağıtım tabloları uygulanmış ve hesap planı geliştirilmiştir. Sümerbank için geliştirilen muhasebe hesap planı, zaman içerisinde kurulmuş tüm kamu iktisadi teşebbüsleri için uygulanmış ve özel işletmelerin muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında bir başlangıç noktası olmuştur²⁷. Alman mevzuatının etkisi 1950'li yılların sonuna kadar devam etmiştir. Türkiye'de 1937 yılında Türk Ticaret Kanununun Kabulü, süreç içerisinde revize edilerek geliştirilmesi olumlu bir olaydır.

Ekspert Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği 1942'de rahmetli Profesör Osman Fikret Arkun ve İsmail Otur öncülüğünde 12 arkadaşlarının da katılımıyla ilk özel girişim olarak kurulmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğine" dönüştürülmüş olan derneğin muhasebe mesleğinin ülkemizde ki gelişim sürecinde önemli katkısı olmuştur²⁸.

TMUD, yurt dışındaki gelişmeleri de yakından takip ederek 1973 yılında kurulan IASC'a kurucu üyelerin oy birliğiyle 1974 yılında ortak üye olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkçeye çevrilip yayınlanmasını TMUD'i sağlamıştır²⁹. Bu

²⁶ Mustafa Aysan, (1996). "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi". Mali Çözüm Dergisi. Temmuz.Ağustos.Eylül.37, s.2

²⁷ www.muhasebetr.com.tr

²⁸ www.muhasebetr.com.tr

²⁹ Raif Parlakkaya, (2004). "Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları", SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.130

yapılan çalışma bilimsel bir çalışma düzeyinde kalmıştır³⁰. 1950’li yıllarda Vergi Usul Kanununu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunun kabulü ve uygulanmaya başlanması sermaye piyasasının gelişmemiş olmasından dolayı günümüze kadar gelen vergi muhasebesi anlayışına neden olmuştur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1972 yılından itibaren oluşturulmuş ve tüm İktisadi Devlet Teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. Maliyet muhasebesine geçiş süreci ile ilgili adımlar 1977 yılında atılmıştır. Tekdüzen muhasebesi sisteminin oluşturulması, muhasebe hukuku açısından önemli katkısı olan bir gelişmedir³¹.

1981 yılında Sermaye Piyasası Kurumu kurulmuştur. Türkiye’de, ulusal muhasebe standartlarının oluşum ve gelişim süreci ekonomik ve siyasi alanlarda yoğun ilişkilerin olduğu ülkelerin etkisinde kalınarak devlet öncülüğünde gelişmiştir. Türkiye’de muhasebe uygulamalarının geliştirilme sürecinde öncelikle Fransız daha sonra Alman, ekonomik ve kültürel ilişkilerin 1950’den sonra ABD ile geliştirilmesiyle Amerikan sisteminin ve mevzuatının etkisinde kalınmıştır. Türkiye,1987 yılında Avrupa Birliği’ne tam üyelik için başvurmuş ve AB düzenlemelerinin etkisi başlamıştır. Günümüzde ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır³².

Muhasebe mesleğinin ülkemizde gelişim süreci, 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazete’ de ilan edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yasalaşması ve mesleğin örgütlenme sürecinin Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nin kurulması ile gerçekleşmiştir.

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, 26 Aralık 1992 tarihinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından ülke içindeki muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlamak sonrasında Türkiye muhasebe uygulamalarını AT’ın muhasebe yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmak için yayınlanmıştır³³.

³⁰ Fikret Çankaya, (2007), “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:3, Sayı:6, s.132

³¹ www.mevzuatdergisi.com.tr

³² Ahmet Başpınar, (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. Maliye Dergisi. Mayıs. Ağustos.Sayı:146, s.46

³³ Nalan Akdoğan, (1993). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Eğitiminde Yapılması Gereken Değişiklikler”. Gazi Üniv. End. San. Eğt.Fak.Derg. Cilt:1, Sayı:1, Haziran 1993, s.135

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartları ile uyum sağlamış ulusal muhasebe standartlarını düzenlemek için 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ise, 15.12.1999 tarih 4487 sayılı kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde uyarınca kurulmuştur. TMSK, muhasebe standartları konusunda yapılmış çalışmaları değerlendirerek TMUDESK tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS1 – TMS 19) taslak metin olarak kabul edip tekrar gözden geçirdikten sonra kamuoyunun görüşüne sunmuştur³⁴.

6102 sayılı TTK ile TMS' na göre konsolide ve münferit finansal tablolarını düzenlemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler KGK tarafından "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" ile açıklanmıştır.660 sayılı KHK'de belirlenen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, TTK'unun 397. Maddesi kapsamında Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen bağımsız denetime tabi olacakların ve yine aynı Kanunun 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şirketler finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulamaları kurul kararınca belirlenmiştir.

TTK'nun 14.02.2011 tarihinde yasalaşması ile anonim ve limited ortaklıklara 1 Ocak 2013'den sonra mali tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) göre hazırlanma zorunluluğu getirilmiştir. Günümüzde yapılan yasal düzenlemelerle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamış Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) oluşturulması ve yayımlanması, uluslararası denetim standartlarına uyum sağlamış Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) oluşturulması ve yayımlanması ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ile gözetilmesi hususlarında, artık tek yetkili kurum olarak belirlenmiştir.

Sonuç olarak Türkiye'deki geçmişten günümüze muhasebe yapısı incelendiğinde farklı ülkelerin siyasi, ekonomik vs. faktörlerden etkilenecek farklı kurumlar tarafından çalışmalar yapılmış olduğu görülmektedir. TMS standartlarının Türkiye'de oluşturulmasında etkili olan yasal düzenlemeler öncelikle Türk Ticaret Kanunu, Vergi

³⁴ www.mevzuatdergisi.com

Usul Kanunu, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile ilgili muhasebe düzeni, Maliye Bakanlığının tebliğleri başlıcalarıdır.

Türkiye de uygulanan yasal mevzuatların yanı sıra muhasebe sisteminin gelişim süresinde katkısı bulunan kuruluşlar aşağıdaki gibidir;

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin (TMUD)
- Bankacılık ve Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK),
- Türkiye ve Muhasebe Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü (TSE),
- Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Sermaye Piyasası Kuruludur (SPK),
- Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK)

2.2.2.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 09.02.1994 tarihinde ülke genelinde ekonomik faaliyette bulunan kuruluşların ve firmaların finansal tablolarının hazırlanmasında temel olacak muhasebe ilkelerinde birliği sağlayabilmek ve meslek mensupları tarafından mali tabloların bağımsız denetiminde temel alınacak denetim standartlarını belirlemek amacıyla çalışmalarına başlamıştır. TMUDESK'nun 1996 yılında yapılan toplantısında 11 adet standart taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak oy birliği ile kabul edilmiş ve standartlar 01.01.1997 tarihi itibarıyla yürürlüğe

girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 18.12.1999 tarihinde Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde ile idari ve mali özerk bir kuruluş olarak kurulmuş ve TMSK görevlerini ve yapmış olduğu çalışmaları 07.03.2002 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna devretmiştir³⁵.

2.2.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Sermaye Piyasası Kanunu'na 4487 sayılı Kanunla 18.12.1999 tarihinde eklenen ek madde ile kurulmuştur. TMSK'ü, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyetine başlamıştır. TMSK, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kanunda öngörülen görevleri yerine getirmek için kurulmuş Başbakanlığın ilgili kuruluşudur. TMSK'nın temel görevi; kamu yararı ve ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve kabulünü sağlayacak, mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, şeffaf, anlaşılır ve karşılaştırma yapmaya uygun olarak düzenlenmesi için ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır³⁶.

TMSK Karar Organı; Maliye Bakanlığından bir, Sanayi ve Ticaret Bakanlığından bir, Yüksek Öğretim Kurulundan bir, Hazine Müsteşarlığından bir, Sermaye Piyasası Kurulundan bir, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumundan bir, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden bir, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır. TMSK Karar Organı üyelerinin çalışma süresi 3 yıldır. Kurul üyelerinin görev süresinden önce ayrılması halinde ayrılan üyenin yerine yeni üye seçmesi gerektiğı 2499 sayılı Kanunun EK-1' inci maddesi ile belirlenmiştir³⁷.

Kurul, günümüz modern dünya çalışmalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumu sağlayabilmek için eski adıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), yeni adıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IFRS) benimseme kararını almıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarının, uluslararası piyasalarda kabul görmesi yani

³⁵ Samet Evci, (2008).”Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, s.15

³⁶ Gökçen Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006).Türkiye Muhasebe Standartları. İstanbul. Beta Basım Yayım, s.9

³⁷ TMSK 2015 Raporu.http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Faaliyet_Raporu_2015.pdf

IFRS ile uyum içinde olduğunun kabul edilmesi ancak IFRS setindeki Standartların tamamı ile aynı olması ile mümkün olabilecektir. TMSK ile IFRS Vakfı telif ve lisans anlaşmaları imzalanmış olup bu çerçevede standartların TMSK tarafından Türkçeye resmi çevirisi yapılmış ve gelişmelere paralel olarak güncelliği korunmaktadır³⁸.

TMSK tarafından, 2006 yılında Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla (IAS ve IFRS) birlikte Yorumları Türkçeye çevrilerek TMS, TFRS ve Yorumları hazırlanmış ve yayınlanmıştır. BDDK, SPK ve Hazine Müsteşarlığı kurumlarının kendi alanlarında standart yayımlama yetkilerinin bulunmasına rağmen kurumlarına ait yasal düzenlemeleri iptal ederek TFRS'leri zorunlu hale getirmiş olmaları standartların ülke genelinde tanınmasında ve kabullenme sürecinin hızlanmasında önemli katkısı olmuştur³⁹.

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile birlikte 26.09.2011 tarihinde Kamu Gözetimi Kurumu kurularak TMSK lağvedilmiş tüm görev ve varlıkları ile KGK'na devrolmuştur.

2.2.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

ABD'de ve daha sonrasında diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde 2000'li yılların başlaması ile muhasebe ve bağımsız denetim alanında arka arkaya ortaya çıkan skandallar nedeni ile, bağımsız denetim sistemi aracılığıyla kamunun gözetimi ve denetlenmesi fikri ön plana çıkmıştır⁴⁰.

Kamu Gözetimi alanında ABD ve AB ülkelerinde meydana gelen gelişmeler sonucu Avrupa Birliği üyesi olmayı hayal eden Türkiye'de bu gelişmelere paralel olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca KGK'nu Başbakanlığa bağlı özerk bir kurum olarak kurmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile lav edilmesinden sonra Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim

³⁸ TMSK 2010 Raporu. http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf

³⁹ Burcu Demirel Utku, ve Kemal Gürsoy.(2011), "Kobiler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, s.20

⁴⁰ Rauf Karasu, (2014). "Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", Amme İdaresi Dergisi, Cilt:47, Sayı:1,Mart, s,80

Standartları Kurumuna devredilmiştir. Son yıllarda dünya da ki Kamu Gözetimi anlayışı, Türkiye’de denetim alanında ki çok başlılığın giderilmesi ihtiyacı kuruluş sürecini hızlandırmıştır. Kanunun 1.maddesinde Kurumun amaç ve kapsamı açıklanmıştır.

Madde 1: “Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir”⁴¹.

660 Sayılı KHK ile kurumun mali tabloları; ihtiyaca uygun, şeffaf, güvenilir, anlaşılır, karşılaştırılır ve tutarlı olarak düzenleyebilmek için, uluslararası standartlarla uyumu sağlamış ulusal muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak temel görevleri olarak belirlenmiştir.

Kurum, Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapma, gerekli kararları alma ve kendi alanları itibariyle düzenleme yetkisine sahip olmasının yanısıra SPK,BDDK gibi kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeleri onaylama yetkisine sahiptir. Bu durum KGK’nun onayı alınmadan farklı düzenlemeler yapılmasının engellenmesine ve bu alanda tek yetkili kurum olarak düzensiz yapının ortadan kaldırılmasını sağlamıştır⁴².

KGK’u kuruluşunun ardından öncelikli olarak, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa ek 1.maddede belirtildiği şekliyle “finansal tabloların işletme bilgi kullanıcılarının ihtiyacına cevap verecek nitelikte, gerçek ve güvenilir verilerden oluşan, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte düzenlenmesi için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini, kabullenilmesini sağlamak, kamunun yararı için uygulanması gereken ulusal muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayınlamak üzere” kurulan Türkiye Muhasebe

⁴¹ 660 Sayılı KHK, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011),T.C. Resmi Gazete, 28103, 2 Kasım, 2011.

⁴² Rauf Karasu, (2014). “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:47, Sayı:1,Mart, s,97

Standartları Kurulunun, uluslararası muhasebe standartlarından çevirerek yayınladığı ulusal muhasebe standartlarındaki terminoloji sorunlarını gidererek daha sade ve daha anlaşılır Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlamıştır⁴³.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, muhasebe standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması hususunda tek yetkili kurum olarak tanımlanmıştır⁴⁴.

Muhasebe Standartları Daire Başkanlığı, IFRS'lere uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiş Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IFRS Foundation) ile IASB arasında imzalanan telif anlaşması kapsamında yayımlanan IFRS'leri Türkçeye çevirerek "TMS, TFRS, TMS Yorum ve TFRS Yorum" adı altında bu standartları mevzuatımıza kazandırmıştır. IASB tarafından, ekonomik ve finansal alanda meydana gelen gelişmeler doğrultusunda güncellenen veya gerektiğinde yenilenen IFRS'ler, Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığı tarafından sürekli olarak izlenmekte ve belirli süreçler takip edilmek suretiyle TMS'lere yansıtılarak standartların güncelliği sağlanmaktadır⁴⁵.

2.3. TMS 2 STOKLAR STANDARDININ YÜRÜRLÜK TARİHLERİ VE GÜNCELLEMELERİ

TMS 2 Stoklar Standardı, 15/01/2005 tarihinde 25701 sayılı Resmi Gazete ile 31/12/2005 tarihinden itibaren mali dönemler için uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Bu Standart, uluslararası alanda kabul gören Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanması amacıyla aşağıda belirtilen tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir⁴⁶;

1. 11/04/2006 / 26136 sayılı Resmi Gazete / 38 Nolu Tebliği,
2. 13/08/2008 / 26966 sayılı Resmi Gazete / 78 Nolu Tebliği,

⁴³ Jale Sağlar, Derya Yüce (2015). "Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz, Cilt-Sayı:8- 3, s.49

⁴⁴ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁴⁵ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁴⁶ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

3. 28/11/2008 / 27068 sayılı Resmi Gazete / 123 Nolu Tebliği,
4. 08/01/2009 / 27104 sayılı Resmi Gazete / 131 Nolu Tebliği,
5. 27/04/2010 / 27564 sayılı Resmi Gazete / 179 Nolu Tebliği,
6. 20/03/2011 / 27880 sayılı Resmi Gazete / 211 Nolu Tebliği,
7. 30/12/2012 / 28513 sayılı Resmi Gazete / 5 Nolu Tebliği”

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Standartta yapılan üçüncü değişim TMS 41 standardı ile yapılmıştır. 31/12/2008 döneminden sonraki mali dönemleri için geçerli olup yapılan değişimin erken uygulanması da mümkündür. Değişikliğin erken uygulanması halinde 31/12/2007 döneminden sonraki mali dönemlere uygulanacaktır⁴⁷.
- TMS 2 Standardı tarafından birinci, ikinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler düzenlenmiş olup, birinci değişim 31/12/2005, ikinci değişim 31/12/2007, dördüncü değişim 31/12/2008, beşinci değişim 31/12/2012 döneminden sonraki mali dönemler için uygulanacaktır⁴⁸.
- TFRS 9 ile, standartta altıncı değişim yapılarak 31/12/2012 döneminden sonraki mali dönemler için uygulanacaktır⁴⁹.
- TFRS 13 ile, standartta yedinci değişim yapılarak 31/12/2012 döneminden sonraki mali dönemler için uygulanacaktır⁵⁰.

⁴⁷ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018)
https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁴⁸ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018)
https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁴⁹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018)
https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁵⁰ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018)
https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

BÖLÜM 3. TMS 2 STOKLAR STANDARDI

Stoklar grubu mali tablolar içinde önemli bir paya sahip olmasından dolayı uluslararası muhasebe standartları içinde ayrı bir standart olarak düzenlenmiştir. Ülkemizde küreselleşme süreci ile hızlanan uluslararası rekabette avantaj sağlamak için UMS/UFRS'ler ile birebir uyumlu TMS/TFRS'leri yayınlanmıştır.

TMS 2 Stoklar Standardı 15.01.2005 Tarih 25701 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. TMS 2 Stoklar Standardında; stok, özellikli varlık kavramı, net gerçekleştirilir değer, gerçeğe uygun değer kavramları tanımlanmıştır. Hizmet işletmelerinde stok kavramı ve stok maliyeti konusuna değinilmiştir. Standart da, stok maliyetinin nelerden oluştuğu, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, stok maliyet hesaplama yöntemleri açıklanmıştır. Stokların giderleştirilmesi ve dipnotlarda belirtilmesi gereken hususlar standartta anlatılmıştır.

3.1. STANDARDIN AMACI

İşletmelere finansal tablolarını, Yeni Türk Ticaret Kanunuyla getirilen değişiklikler kapsamında Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'na uygun olarak 01.01.2013 tarihinden itibaren düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak, yasa yürürlüğe girmeden değişikliğe gidilmiş alınan Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi şirketlerin mali tablolarını TMS/TFRS'ye göre düzenlemelerinin zorunlu olduğu, bağımsız denetim kapsamı dışında kalan şirketlerin ise vergi yasalarına göre mali tablolarını düzenlemeye devam edeceği belirtilmiştir.

Stoklar kalemi bilanço kalemleri içerisinde önemli bir yere sahip olmasından dolayı farklı muhasebe politikalarının uygulanması halinde sonuçlar farklılaşacak ve işletmenin kâr/zarar durumu doğrudan etkilenecektir. Bu durum işletme karar alıcılarının güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir bilgiye ulaşmasını güçleştirmektedir⁵¹.

⁵¹ Dursun Adem, Serkan Yalnız (2013). "Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri -Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 1, s.140

TMS 2 Stoklar Standardında, bu hesapla ilgili uluslararası muhasebe standartlarına uyum için neler yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, TMSK tarafından hazırlanmış ve 15/01/2005 tarihli 25701 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır.

Bu Standart, uluslararası alanda kabul gören Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlanması amacıyla aşağıda belirtilen tebliğiler aracılığıyla güncellenmiştir⁵²;

1. “11/04/2006 / 26136 sayılı Resmi Gazete / 38 Nolu Tebliği,
2. 13/08/2008 / 26966 sayılı Resmi Gazete / 78 Nolu Tebliği,
3. 28/11/2008 / 27068 sayılı Resmi Gazete / 123 Nolu Tebliği,
4. 08/01/2009 / 27104 sayılı Resmi Gazete / 131 Nolu Tebliği,
5. 27/04/2010 / 27564 sayılı Resmi Gazete / 179 Nolu Tebliği,
6. 20/03/2011 / 27880 sayılı Resmi Gazete / 211 Nolu Tebliği,
7. 30/12/2012 / 28513 sayılı Resmi Gazete / 5 Nolu Tebliği”

TMS 2 Stoklar standardının amacı; genel olarak stoklarla ilgili muhasebe işlemlerinin açıklanması olarak ifade edilebilir. Stokların muhasebeleştirilme süreci ile ilgili önemli konu, stokların bir varlık kalemi olarak muhasebeleştirilme sürecinin, kullanılmasının ve elden çıkarılma aşamasında elde edilecek gelirler ile karşılaştırılacak olan maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesini, hesaplanma ve gidere dönüştürülme süreçlerinin nasıl olacağını, stok maliyetlerinin içeriği ile stoklara uygulanacak değerleme yöntemlerini açıklamaktadır⁵³.

TMS 2 Stoklar Standardı;

- Stokların maliyet hesabının yapılmasını,
- Stok maliyetinin hangi kalemlerden oluşacağını,

⁵² TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁵³ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

- Stokların giderleştirme sürecini,
- Stok değerleme yöntemlerinin neler olduğu,
- Stok değerleme sonuçlarının mali tablolarla nasıl aktarılıp raporlanacağını açıklamaktadır⁵⁴.

3.2. STANDARDIN KAPSAMI

İşletmeler faaliyet alanlarına, ürettikleri mal ve hizmet türleri gibi birçok faktöre göre farklı açılardan sınıflandırılabilirler. Her işletme yatırım yaptıkları sektöre göre hammadde, yarı mamul, ticari mal, mamul gibi farklı türde stokları ayrı ayrı ya da tamamını bulundurabilir. Stoklar, bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloların önemli bir kalemi olduğu için her işletmede stok muhasebesinin takibi önem arz etmektedir.

TMS 2'nin 2.maddesinde standardın kapsamadığı üç konu açıklanmış olup bunlar; inşaat sektöründe yapılan sözleşmeler ve bu sözleşmeler ile doğrudan bağlantısı olan hizmet sözleşmeleri, tarımsal faaliyetler alanında canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler ile finansal araçlardır. Standardının kapsamı dışında kalan inşaat sözleşmeleri için “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”, tarımsal faaliyetler için “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”, finansal araçlar için de “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standartları referans olarak gösterilmiştir⁵⁵.

Yine TMS 2 Standardının 3, 4 ve 5. Paragraflarında; elinde stok tutanlardan kimlerin kapsam dışında kalacağını tespiti yapılmıştır. Standarda göre; tarım ve orman ürün üreticileri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün üreticileri ile mineral ve mineral ürün üreticileriyle birlikte stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek belirleyen araçların elinde bulundurdukları stoklar TMS 2 Stoklar Standardının kapsam dışında kalacaktır⁵⁶.

⁵⁴ Yakup Selvi, (2008). “TMS 2 Stoklar (Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları)” İSMOO Yayınları. Sayı:99, s.89

⁵⁵ Şeref Demir, (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.44

⁵⁶ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

Yukarıda sözü edilen stoklardan birinci grupta belirtilenler, üretimin belli dönemlerinde(örn: tarımsal ürünlerin hasat edilmesi ya da madenlerin çıkarıldığı zaman), satışın devlet garantisiyle veya vadeli işlem sözleşmesi ile garanti altına alındığı ya da aktif bir piyasa olduğu zaman satamama riskinin çok düşük olduğu durumlarda net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. İkinci grupta yer alan stoklar yakın gelecekte satmak için, fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar beklentisiyle ya da aracılık karı elde etmek amacıyla edinilirler. Bu gruptaki stokların değerlendirilmesi gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerinin çıkarılmasıyla olur. Bu iki stok grubu, Stoklar Standardı kapsamına dahil olmakla birlikte, standardın değerlendirme esaslarının kapsamı dışındadır⁵⁷.

Standart kapsamında, stoklar grubunda birkaç yeni hesap açılmasına ihtiyaç duyulmuş olup Akdoğan ve Sevilengül tarafından 154 ve 155 Hesap kodlarının açılması önerilmiştir. “Tekdüzen Muhasebe Sistemi göz önünde bulundurularak stoklar kapsamında aşağıda belirtilen stok hesapları yer almaktadır⁵⁸.

150 -İlk Madde ve Malzeme

151 -Yarı Mamuller-Üretim

152 - Mamuller

153 - Ticari Mallar

154 -Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

3.3. STANDARDTA Kİ TANIMLAR

Stoklar; Muhasebe Standartları Uygulama Genel Tebliği’nde (1 Sıra No’lu) işletmelerin tüketmek, üretimde kullanmak veya satmak için satın aldığı, ilk madde ve malzeme, ticari mal, yarı mamul, mamul, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacağı düşünülen veya bir yıl içerisinde nakde dönüştürüleceği düşünülen varlıklar olarak tanımlanmıştır.

⁵⁷ Şeref Demir, (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.44

⁵⁸ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. Mali Çözüm Dergisi. Kasım-Aralık, Sayı:84, s.43

Vergi Usul Kanununda stok kavramı “emtia” olarak ifade edilmiş olup stok grubu; satın alınmış veya üretilmiş emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır⁵⁹. TMS 2 Stoklar standardının 6.maddesinde; stokların tanımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır; Stoklar;

a) İşletmenin normal koşullardaki faaliyetleri kapsamında iş akış sürecinde satılmak için bulundurulan,

(b) Satılmak amacıyla üretilen ya da imalat sürecinde kullanılacak veya hizmet üretiminde kullanılması düşünülen ilk madde ve malzemeler şeklindeki varlıklar olarak tanımlanmıştır. Stokların tanımı açısından THP ve TMS 2 uyum içerisindedir. İşletme aktiflerinde bulundurulan stok varlıkları, işletmelerin faaliyet alanına göre çeşitlilik göstermektedir. Üretim işletmelerinin stok varlıklarının önemli bir kısmını; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, yardımcı malzeme, yan ürün, artık ve hurda değerler gibi varlıklar oluşturmakta olup, stokların miktarsal dağılımı üretilen mamulün yapısına göre değişmektedir. Ticari işletmelerde ise stok varlıklarının büyük bir kısmı ana faaliyet konusu olan ticari mallardan oluşmakta olup gıda, giyecek, ambalaj, kırtasiye, temizlik ve diğer yardımcı malzemeler de bulunmaktadır. Hizmet işletmelerinin stok varlıkları ise üretilen hizmet konusuna göre farklılık gösterecek olup üretilecek hizmet için kullanılacak madde ve malzemelerden oluşmaktadır⁶⁰.

TMS 2 Stoklar Standardının 8.maddesinde, stokları aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır.

- Tekrar satılmak üzere satın alınan arsa, bina, ticari malları
- İmal edilen mamulleri
- Mamule dönüşümü tamamlanmamış yarı mamulleri
- İmalat sürecinde tüketilmek için alınmış ilk madde ve malzemeleri,
- Hizmet verilmesi durumunda, işletmenin henüz gelir elde etmediği hizmetin maliyetini.

⁵⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (2004), T.C Resmi Gazete,25539,

⁶⁰ Seçkin Gönen ve Çağla Demir (2012). “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. C:4, S:2, s.164

TMS 2 Stoklar Standardı ile net gerçekleşebilir değer (NGD) ve gerçeğe uygun değer kavramları ön plana çıkarılmıştır. TMS 2 Stoklar Standardına göre, stokların değerlemesi yapılırken, stok maliyet değerinden ya da stok net gerçekleşebilir değerinden düşük olan dikkate alınmalıdır.

Net Gerçekleşebilir Değer kavramı TMS 2 Standardının 7.maddesinde; işin normal akış sürecinde, tahmin edilen satış fiyatından tahmin edilen tamamlanma maliyetinin ve satışın yapılabilmesi için gerekli tahmin edilen satış giderleri toplamının çıkarılmasıyla ulaşılan sonuç olarak tanımlanmıştır⁶¹.

Net gerçekleşebilir değerın hesaplanması, tahminin yapılacağı zaman güvenilir mevcut delillere göre stokların satışının yapılması durumunda elde edilmesi düşünülen satış değerleri esas alınarak yapılır.

Bu tahmin işlemi yapılırken dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönemin kapanmasından sonra gerçekleşen fiyat ve maliyet değişiklikleriyle doğrudan ilgisi olan olayları da dikkate alınır. Net gerçekleşebilir değerın belirlenmesinde geçici olan fiyat ve maliyet dalgalanmaları dikkate alınmaz⁶².

Günümüzde küreselleşme olgusu, işletmelere ait finansal tabloların bilgi kullanıcıları ve finansal piyasaların bilgi talepleri doğrultusunda sunulmasını ve bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini ve gerçeğe uygunluğunu önemli konuma getirmiştir. Bundan dolayı muhasebe standartlarında finansal tablolarda yer alacak mali bilgilerin güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde oluşturulmasını sağlamak amacıyla gerçeğe uygun değer yaklaşımının ön plana çıkarıldığı görülmektedir⁶³.

Gerçeğe uygun değer; Bir varlığın el değiştirilmesi ya da bir borcun ödenmesi için bilgi sahibi ve istekli gruplar arasında karşılıklı pazarlık ortamında ortaya çıkması gereken değer olarak tanımlanır. Ayrıca standardın 7.maddesinde gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları tarafından piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stoğun satılmasıyla gelecek gelir ya da bir borcun devredilmesinde ödenecek değer olarak ifade

⁶¹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁶² Hale Akın ve Fahri Kurşunel (2010). “TMS’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”. Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi. Cilt:13.Sayı:1-2, s.325

⁶³ Enver Bozdemir, (2014). “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi”. Mali Çözüm Dergisi. Ocak-Şubat, s.78

edilmektedir. Gerçeğe uygun değer ilki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin çıkarılmasıyla kazanılan değere eşit olmayabilir⁶⁴.

Gerçeğe uygun değer, piyasa bazında yapılan ölçüm işlemi olup işletmeye has bir ölçüm değildir. Varlık ve borçların bazıları için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olabilirken bazıları için mevcut olmayabilir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesiyle istenen her iki koşulda da mevcut piyasa şartlarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satılması veya bir borcun devredilmesi için ölçüm tarihinde normal bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Tahmin edilen fiyat, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış değeridir⁶⁵.

3.4. STANDARDA GÖRE STOK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

TMS 2 Stoklar Standardı mamullerin maliyetini oluşturan unsurları 3 ana başlıkta ele alınmıştır. Bu maliyet unsurları aşağıdaki gibidir⁶⁶;

- Hammadde, Yardımcı Malzeme, İşletme Malzemesi, Ticari Mal vb. stok değerlerin satın alma maliyetlerinin toplamından,
- Direkt İşçilik Maliyetleri ve Genel Üretim Giderlerini kapsayan Dönüştürme Maliyetlerinden,
- Stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetlerdir.

Mamul maliyetini oluşturan satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler ana başlıklar şeklinde aşağıda açıklanmıştır.

⁶⁴ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁶⁵ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁶⁶ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

3.4.1. Satın Alma Maliyeti

Stoklarla ilgili satın alma maliyeti, stoğun ilk elde edilmesine ilişkin doğrudan etkili olan tüm satın alma maliyetlerinden oluşmaktadır. İşletmeler stoklarını yurt içinden temin edebilirler ya da yurt dışından satın alabilirler ve stok maliyeti farklı maliyet kalemlerinden oluşur. TMS 2 Stoklar standardının 11.maddesinde stokların satın alma maliyetlerini oluşturacak unsurlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- Stok satın alış bedeli,
- İşletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecek vergiler dışında kalan ithalat ve diğer vergiler,
- Nakliye, yükleme ve boşaltma giderleri
- Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişki kurulabilen diğer maliyetler

Satın alma maliyetinin tespitinde ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, indirim konusu yapılır⁶⁷.

Ticari mal alımı yapan işletmeler, “153 Ticari Mallar” hesabında, mamul üretimi ya da hizmet sunumunda kullanılmak için alınan ilk madde ve malzemelerin satın alma maliyetleri üretim veya hizmet işletmeleri tarafından “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında izlemektedir.

Satın alma maliyetini oluşturan unsurları içeren örnek aşağıdaki gibidir.

Örnek:

İşletme üretimde kullanmak üzere 450.000 TL’lik elektrikli hasta yatağı motoru ithal etmiştir. Malın gümrükten çekilmesi sırasında 81.000,00 TL’lik Kdv, ithalat işlemleri sırasında gümrük masrafları olarak 18.000,00 TL ve ithal edilen hammaddenin fabrika deposuna taşınması için de 2.500 TL nakliye ücreti banka aracılığıyla ödenmiştir. (KDV oranı % 18)

⁶⁷ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

- Fabrikanın yönetilmesi ve idaresi ile ilgili maliyetler,
- Isınma giderleri,
- Dolaylı (Endirekt) malzeme giderleri,
- Vergi ve Harçlar,
- Dolaylı (Endirekt) işçilik giderleri,
- Aydınlatma giderleri,
- Fabrika binası ve üretimle ilgili makine-teçhizatın bakım-onarımı ve sigortalanması gibi unsurlar yer alır.

Standartta Sabit ve Değişken genel üretim maliyetlerinin ayrımı yapılmıştır. SGÜG; bir üretim döneminde aynı kalan ve üretim miktarından bağımsız olarak gerçekleşen amortisman giderleri, bina ve teçhizat bakım onarım giderleri, fabrika yönetimi ile ilgili giderler gibi gerçekleşen dolaylı üretim maliyetleridir⁶⁸.

Değişken genel üretim giderleri ise, üretim miktarına bağlı olarak değişen endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi dolaylı üretim maliyetleridir⁶⁹.

Standart, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında üretim kapasitesinin normal kapasitede gerçekleşeceğini varsaymıştır. Standartta Normal kapasite, planlanmış tamir-bakım faaliyetlerinden kaynaklanan kapasite düşüklüğü göz önüne alınarak, işletmenin normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda üretilmesi tahmin edilen ortalama üretim miktarıdır şeklinde tanımlanmıştır. İşletmenin gerçek üretim kapasitesi normal kapasitesine yakınsa kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir⁷⁰.

⁶⁸ Muhsin Çelik, (2012). “KOBİ TFRS Kapsamında Üretim Maliyeti ve Maliyetleme Yöntemi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 290.Kasım, s.98

⁶⁹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁷⁰ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

Sabit genel üretim giderlerinden, üretim birimlerine dağıtılan tutarlarda, üretim kapasitesinin düşük ya da boş kapasite olması sebebiyle artırım yapılmaz ve genel üretim giderlerinden dağıtılmayan kısmı gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilip sonuç hesaplarına aktarılır.

Üretimin çok yüksek gerçekleştiği dönemlerde, üretimin her birimine dağıtılan sabit genel üretim gider payı düştüğü için stoklar yüksek maliyetten değeri düşer. Değişken genel üretim giderlerinin dağıtılmasında, üretim tesislerinin gerçek kullanım kapasitesine göre her bir üretim birimine dağıtılması gerekir⁷¹.

Üretim sürecinde aynı direkt ilk madde ve malzemenin aynı işlemlerden geçirilmesi sonucu birkaç ürün aynı zamanda beraber üretilir. Üretimi birlikte yapılan ürünler, ana ürün, yan ürün veya üretilen her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” olabilir. Ortak ürünler, üretim işleminde belli bir yere kadar birlikte üretilip üretimden ayrıldıkları noktaya ayrılma noktası denir.

Ortak ürünlerin birbirinden ayrıldıkları noktaya kadar yapılan giderlere birleşik gider denir. Üretilen ürünlerin her birinin maliyetlerinin bağımsız tespit edilemediği zamanlarda, gerçekleşen maliyetlerin üretilen ürünler arasında dağıtımı ölçülü ve tutarlı bir orana göre yapılır. Maliyetlerin üretilen ürünlere dağılımı yapılırken örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerleri dikkate alınabilir⁷².

Yan ürünler, standardın 14.maddesinde çoğunlukla yapıları gereği önemsiz olarak değerlendirilen ürünler olarak belirtilmiştir. Eğer yan ürünler yapıları gereği değersiz ise net gerçekleşebilir değerleri dikkate alınır ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Sonuç olarak, ana ürünün kayıtlı defter değeri ile maliyeti arasında önemli bir farklılık gerçekleşmez⁷³.

⁷¹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁷² Veli Öztürk, (2002). “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi. Sayı:2, s,9

⁷³ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

3.4.3. Diğer Maliyetler

Diğer Maliyetler hakkında, TMS 2 Stoklar standardının 15,16-17 ve 18.maddelerinde açıklama yapılmıştır.

Satın alma maliyetleri ve dönüştürme maliyetleri dışında gerçekleşen bir maliyet kaleminin stok maliyetine ilave edilmesi için stokların mevcut konum ve durumuna katkılarının olmasıyla mümkündür. Muhasebenin temel kavramlarından olan “Özün Önceliği Kavramı” gereği bir giderin veya bir maliyetin bir stokla ilişkilendirilebilmesi halinde (örneğin özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı ve geliştirme maliyeti gibi) stokların maliyetine ilave edilmektedir. Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki stokla ilişkilendirilemeyen gider ve maliyet kalemleri doğrudan gidere dönüştürülmelidir⁷⁴.

TMS 2’nin 16.maddesinde stokların maliyetine dahil edilmeyen ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler aşağıdaki şekilde açıklanmıştır⁷⁵:

- İlk madde ve malzeme maliyetlerinden (fire ve kayıplar), işçilik maliyetlerinden ve diğer üretim maliyetlerinden normal üstü
- Üretim aşamalarının devamı için yapılacak depolama giderleri dışında gerçekleşen depolama giderleri
- Stokların bulunduğu duruma gelmesinde herhangi bir katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri”.

Borçlanma maliyetlerinin stok maliyetine ilave edilmesi konusunda TMS 2 Stoklar Standardında, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında sınırlı koşulların belirlendiğine dair atıf yapmış finansman giderlerinin sınırlı olarak maliyete ekleneceğini belirtmiştir. Borçlanma maliyetleri TMS 23 Standardında, bir işletme tarafından yapılan

⁷⁴ Yakup Selvi,. (2008). “TMS 2 Stoklar (Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları)” İSMOO Yayınları. Sayı:99, s.93

⁷⁵ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmıştır. Borçlanma maliyetlerine;

- Hesaplanan faiz gideri (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı uyarınca),
- Kur farkları (Borçlanmaların yabancı para ile yapılması durumunda faiz maliyetlerinin düzeltilmesi olarak dikkate alındıkları ölçüde)
- Finansal kiralamalara ilişkin finansal tablolara yansıtılan borçlanma maliyetleri (TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca), örnek verilebilir.

TMS 23 Standardıyla yeni bir kavram olan özellikli (nitelikli) varlık muhasebe literatürüne kazandırılmıştır. Özellikli varlık kavramı TMS 23'ün 5.Maddesinde; istenen kullanım veya satışa hazırlanması mecburi olarak uzun bir zamanı gerektiren varlıklar olarak tanımlanmıştır⁷⁶.

Özellikli varlığın, standartta stoklar ve maddi duran varlıklardan oluştuğu belirtilmiştir. Özellikli varlık olarak belirtilen stoklar, genellikle sipariş üzerine üretilen stoklardır. Özellikli varlığa örnek olarak aşağıdakiler verilebilir;

- Üretim tesis yapıları
- Enerji üretim santralleri
- Binalar
- İnşa edilmekte olan yer altı ve yerüstü düzenleri
- Deniz araçları üretimi yapan işletmede imal edilen yat,
- Yap-sat işi ile uğraşan işletmede inşa edilen daireler,
- Şarap üretimi işiyle uğraşan bir işletmede üretilen şaraplar.

⁷⁶ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

TMS 23 Standardına göre; özellikli varlık olarak kabul edilebilecek yani satılabilir aşamaya getirilmesi uzun bir süreci gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma giderleri stok maliyetine dahil edilmelidir.

Bir işletme stoklarını vadeli olarak alması halinde peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark ilgili dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir⁷⁷.

Alıcı açısından vade farkı “faiz gideri” olarak muhasebeleştirilmiştir. TMS 18 hasılat standardı ile vadeli yapılan satışlar için farklı düzenlemeler yapılmıştır. Mal veya hizmet satışlarında oluşacak vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir⁷⁸.

Stoklar standartı (TMS-2) ve Borçlanma Maliyetleri standardına (TMS-23) göre işletmenin stokları kredi yoluyla elde etmesinden ortaya çıkan faiz, komisyon ve kur farkı giderleri finansman gideri olarak kabul etmekte, stok ancak “Özellikli Varlık” ise bu giderler varlığın maliyetine dahil edilebilmektedir.

Vergi mevzuatı ise bu konuyu 238 sıra no’lu VUK Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıklamıştır; Satın alınan emtianın işletme stoklarına dahil olduğu zamana kadar oluşan kur farklarının maliyete ilave edilmesi zorunlu olup, stokta kalan emtia ile ilgili daha sonraki dönemlerde gerçekleşen kur farklarının ise, gerçekleştiği yıllarda gider yazılması yada maliyete eklenmesi tercihe bağlıdır. İşletmelerin, bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından finansman teminiyle kullandıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermek zorunda değiller. Yani işletmeler söz konusu ödemelerini direkt gidere dönüştürebileceği gibi, isterlerse stoklara düşen payı stok maliyetine ekleyebilirler.

Yani VUK’a göre, vadeli gerçekleşen satın almalarda vade farkı maliyete eklenirken, kredili gerçekleşen satın almalarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir. Diğer satın alma maliyetini oluşturan unsurlara ait açıklamaları aşağıdaki gibi örneklendirilebilir.

⁷⁷ Ufuk Gölköy, (2008). “TMS 2 Stoklar”. Mali Ufuklar Dergisi.Sayı:43.Ekim- Aralık, s.21

⁷⁸ Mehmet Yücenurşen, Ali Aykut Peker, İbrahim Apak, Yusuf Polat (2014). “TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi .6(2), s.4

Örnek:

ABC işletmesi, 31.10.2015 tarihinde peşin satış bedeli 25.000 TL olan bir ticari malı üç ay vadeli olarak 28.000 TL'ye almıştır (Hesaplamalarda Kdv ihmal edilmiştir).

TMS 2 'ye göre vade farkı stok maliyetleri içerisinde yer almayıp finansman gideri olarak kaydedilecektir.

31.10.2015		
153 Ticari Mallar	25.000	
182 Ertelenmiş Finansman Giderleri	3.000	
320 Satıcılar		28.000
30.11.2015		
780 Finansman Giderleri	1.000	
182 Ertelenmiş Finansman Giderleri		1.000
31.12.2015		
780 Finansman Giderleri	1.000	
182 Ertelenmiş Finansman Giderleri		1.000
31.01.2016		
780 Finansman Giderleri	1.000	
182 Ertelenmiş Finansman Giderleri		1.000

VUK' na göre kayıt;

31.10.2015		
153 Ticari Mallar	28.000	
320 Satıcılar		28.000

3.4.4. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet kavramının tanımlanmasında, “hizmet” olarak düşünülen faaliyetlerin çeşitli ve birbirinden farklı olması sebebiyle evrensel bir görüş birliğine ulaşmak zordur. Hizmetin temel özelliği insanla iç içe olmasıdır ve bu özellik hizmet üretimini mamul üretiminden ayıran en önemli faktördür. Hizmet genel olarak, “bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı/alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir⁷⁹”.

Hizmet işletmeleri; herhangi bir hizmetin sunulması veya hizmetin üretimi ile faaliyet gösteren kuruluşlardır. Hizmet işletmelerine örnek olarak; kuaförler, lokantalar, oteller, doktor, avukatlık ve mali müşavir büroları, bankalar, sigorta şirketleri, taşıma ve depolama şirketleri, elektrik, havagazı, su ve sağlık hizmetlerini yürüten işletmeler verilebilir. Hizmet işletmeleri tarafından üretilen hizmetin maliyet unsurları, üretim işletmelerine göre farklılık gösterir. Hizmet maliyeti; hizmetlerin üretilmesi amacıyla her türlü ödeme ve harcama biçiminde katlanılmış maliyetlerin faydası tükenmiş halidir diye genel olarak tanımlanmıştır⁸⁰.

Üretilen hizmetler çoğunlukla depolanamaz ve bu yüzden stok niteliği taşımaz. Üretim işletmeleri ile hizmet işletmeleri açısından ürünün stoklanabilirliği konusunda farklılık olmasından dolayı Tek Düzen Hesap Planı’nda hangi hesapların kullanılacağı ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Mevcut uygulamada, hizmet üretimi maliyetlerinin dönem içinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takibi yapılarak, istisna olarak yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışında kalan hizmet işletmelerinde dönem sonunda hizmetlerin stoklanmayacağından dönemsellik ilkesi gözardı edilerek, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabından 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır⁸¹.

⁷⁹ Yaşar Kabataş ve Pamukçu Ayşe (2011). “TMS–2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, s.191

⁸⁰ Ramazan Yanık, (2013). “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 3, s.82

⁸¹ Ali Haydar Güngörmüş, Boyar Ender (2009). “TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:23. Nisan, s.2

TMS 2 Stoklar Standardının yürürlüğe girmesi ile, hizmet sunan işletmelerde stok maliyetinde düzenlemeler yapılmış, sadece yıllara yaygın inşaat işleri için kullanılan bu kavram bütün hizmet işletmeleri olarak ifade edilerek genişletilmiştir. TMS 2 Stoklar Standardının 19.maddesi ile yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir.

Standardın 19.maddesinde verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmaması halinde verilen hizmet ile ilgili giderler stok hesabına kaydedilir. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan ve kontrol işlemlerini yürüten personellerin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim görevlerini yürüten personelin işçilik ücretleri ve diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmeyip gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara yansıtılır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjı veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez⁸².

TMS 2 Stoklar Standardı ile hizmet işletmelerinde stok maliyetinin 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabından stok hesabına alınarak aktifleştirilmesine olanak sağlamıştır. Hizmet maliyetinin aktifleştirilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gereklidir;

- Hizmet Maliyetinin doğru olarak ölçülmesi,
- Gelecek zamanda ekonomik faydaya dönüşme olasılığının bulunması,
- Hizmet maliyetinin işletmenin kontrolünde gerçekleşmesi.

Standartta açıklanan aktifleştirme durumu, genellikle bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde söz konusu olabilmekte ve bu tarz hizmetler, özgün olarak belirli müşteriler için verilmektedir⁸³.

Akdoğan ve Sevilengül; standart kapsamında hizmet üretimi sonucu oluşan maliyetlerin henüz bir gelire dönüşmemiş kısmının, stoklar hesap grubunda “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim maliyetleri” hesaplarında takip edilmesini önermiştir. Bu hesapların kullanılması halinde

⁸² TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

⁸³ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2013).Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.7.Baskı, Gazi Kitabevi, s.52

dönem içinde 740 Hizmet üretim maliyetleri hesap kodunda takip edilen hizmetlerden, tamamlanmamış hizmet değerleri yıl sonunda 741 Hizmet üretim maliyetleri yansıtma hesabı ile 154 Tamamlanmamış hizmet üretim maliyetleri hesabına aktarılır. Tamamlanan hizmetlerden takip eden dönemlerde gelir elde edilecek olması durumunda bu hesaptan 155 Tamamlanmış hizmet üretim maliyetleri hesabına aktarılır. Tamamlanmış hizmetlerden gelir elde edilme aşamasında gelir- gider karşılaştırılacağı için bu hesaplar 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak kapatılır⁸⁴.

Örnek:

Yağmur Yapım A.Ş., hiçbir medya şirketi ile anlaşma yapmaksızın 6 bölümlük bir belgesel hazırlamıştır. Belgeselin çekimi, 01.09.2007 yılında başlamış ve 11.05.2008 tarihinde bitmiştir. 2007 yılında, 200.000 TL, 2008 yılında ise 100.000 TL gidere katlanılmıştır. 01.06.2008 tarihinde, belgeselin tüm hakları 450.000 TL'ye NTV'ye nakden satılmıştır⁸⁵.

2007		
744 Program Maliyetleri Hs.	200.000	
Belgesel Programlar		
XXX Çeşitli Aktif veya Pasif Hs.		200.000
31.12.2007		
154 Yapımı Devam Eden Programlar Maliyeti	200.000	
745 Program Yapım Maliyetleri Yansıtma Hs.		200.000

⁸⁴ Ramazan Yanık, (2013). "Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 3, s.82

⁸⁵ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2013).Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.7.Baskı, Gazi Kitabevi, s.52

2008		
744 Program Maliyetleri Hs.	100.000	
Belgesel Programlar		
XXX Çeşitli Aktif veya Pasif Hs.		100.000
2008		
154 Yapımı Devam Eden Programlar Maliyeti	100.000	
Belgesel Programlar		
745 Program Yapım Maliyetleri Yansıtma Hs.		100.000
11.05.2008		
155 Tamamlanmış Programlar Maliyeti	300.000	
Belgesel Programlar		
154 Yapımı Devam Eden Programlar Maliyeti		300.000
1.06.2008		
100 Kasa	450.000	
600 Yurtiçi Satışlar		450.000
/		
624 Satılan Programlar Maliyeti	300.000	
155 Tamamlanmış Programlar Maliyeti		300.000

Örnek:

Yağmur Yapım A.Ş. NTV ile 6 bölüm belgesel hazırlamak için 2007 yılında 450.000 TL'lik bir anlaşma yapmıştır. Programın 300.000 TL'ye malolacağı tahmin edilmektedir. Sözleşme bedeli, iş tesliminde ödenecektir. Diğer koşullar önceki örnekte olduğu gibidir⁸⁶.

⁸⁶ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2013).Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.7.Baskı, Gazi Kitabevi, s.53

2007		
744 Program Yapım Maliyetleri Hs.	200.000	
Belgesel Programlar		
XXX Çeşitli Aktif veya Pasif Hs.		200.000
31.12.2007		
624 Satılan Programlar Maliyeti Hs.	200.000	
745 Program Yapım Maliyetleri Yansıtma Hs.		200.000
31.12.2007		
120 Alıcılar	297.000	
600 Yurtiçi Satışlar		297.000

Tamamlanma oranı= 200.000 / 300.000 = 0,66

Gerçekleşen hasılat= 0,66 x 450.000 = 297.000 TL

2008		
744 Program Yapım Maliyetleri Hs.	100.000	
Belgesel Programlar		
XXX Çeşitli Aktif veya Pasif Hs.		100.000
2008		
624 Satılan Programlar Maliyeti Hs.	100.000	
745 Program Yapım Maliyetleri Yansıtma Hs.		100.000
2008		
120 Alıcılar	153.000	
600 Yurtiçi Satışlar		153.000
2008		
100 Kasa	450.000	
120 Alıcılar		450.000

3.5. STANDARDA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ

Bir işletmede maliyetlendirme yöntemleri; mamullere “hangi giderler”, “ne zaman” ve “nasıl” yüklenecektir sorularını cevaplayan üç grup halinde ortaya çıkmaktadır. Bir maliyet sisteminin oluşabilmesi için, üç grubun her birinden en az bir yöntemin bir araya

getirilmesi gereklidir. Bu yöntemler, işletmenin ihtiyaçlarına ve muhasebeden beklentilerine göre, istenildiği şekilde birleştirilebilir. Tahmini ve standart maliyet yöntemlerinin tam maliyetle birlikte kullanılmaması hariç, gruplar arasında herhangi bir bağdaşmazlık söz konusu değildir⁸⁷.

Bir işletmenin maliyet sistemi oluşturulurken genel olarak dört tür maliyet yöntemi kullanılabilir. İşletmenin maliyet sistemi oluşturulurken, bu dört grup maliyet yönteminden birer yöntem seçilerek sistem kurulur⁸⁸.

“Maliyet sistemini oluşturan yöntemler, Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler

MALİYET SİSTEMİNİ OLUŞTURAN YÖNTEMLER			
Giderlerin Kapsamına Göre			
TAM	DEĞİŞKEN	NORMAL	DİREKT
Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre			
FİİLİ	TAHMİNİ	STANDART	
Giderlerin Dağıtımında Esas Alan Baza Göre ³			
HACİM TABANLI		FAALİYET TABANLI	
Mamul Maliyetinin Hesaplama Şekline Göre			
SİPARİŞ	SAFHA	KARMA	

Kaynak: (Güngörmüş, Boyar 2009:315)”.

Tablo 1’de detayları görülen giderlerin kapsamına göre belirlenmiş yöntemlerden normal maliyet yöntemi, TMS-2 Stoklar Standardı ile ön plana çıkarılmıştır.

⁸⁷ Kamil Büyükmirza, (2013). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi, s.242

⁸⁸ Ali Haydar Güngörmüş, Boyar Ender (2009). “TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:23. Nisan, s.315

Normal maliyet yöntemi; direkt ilk madde ve malzeme giderinin, direkt işçilik giderinin, değişken genel üretim giderlerinin tamamından ve sabit genel üretim giderlerinin ise kapasite kullanım oranı dikkate alınarak saptanmış kısmından oluşur⁸⁹.

Sabit Genel Üretim Gideri(SGÜG)'nin kapasite kullanım oranına düşen kısmının üretim maliyetlerine aktarıldığı, kullanılmayan yani atıl kapasiteye düşen kısmının ise sonuç hesaplarına aktarıldığı görülmektedir. Normal maliyet yönteminin en önemli avantajı, dönem içinde üretilecek miktarda meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan maliyet dalgalanmalarını önleyerek üretim dönemleri arasında sağlıklı karşılaştırma imkânı sağlayabilmesidir⁹⁰.

Normal maliyet yönteminde esas olan kapasite sapması sonucu oluşan farkların tamamının sonuç hesaplarına aktarılmasıdır, ama hangi muhasebe hesaplarında takip edileceği hususunda bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi mevzuatı normal maliyet yöntemini önermediği için tekdüzen hesap planında normal maliyet yöntemine göre hesap önerileri sunulmamaktadır.

Tekdüzen hesap planında yer alan 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI hesabı, üretimin dönemselsel olarak yapılmadığı durumlarda veya faaliyeti durdurulan birimler için gerçekleşen üretim giderlerinin mali tablolara aktarılmasında kullanılmakta olup normal maliyet yöntemini esas almadığı açıktır.

Gelir tablosunda 63 grubu ile yer alan faaliyet giderleri, işletmenin ana faaliyetinden dolayı ortaya çıkmış ancak üretim maliyetlerine dahil edilmeyen gider kalemlerinden oluşmaktadır. Normal maliyet yöntemine göre ortaya çıkan kapasite sapmasından kaynaklanan farkların 63 faaliyet giderleri grubuna yeni bir hesap olarak açılacak 634 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE SAPMALARI HESABI'nda gösterilebileceği önerilmiştir⁹¹.

⁸⁹ Necmettin Erdoğan, (2002).Maliyet Muhasebesi. İzmir. Barış Yayınları, s.59

⁹⁰ Ayşe Yereli, Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu(2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”. Mali Çözüm Dergisi. Mart- Nisan, s.27

⁹¹ Ali Haydar Güngörmüş, Boyar Ender (2009). “TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:23. Nisan, s.87

Ülkemizde, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi mevzuatı açısından üretim maliyetinin hesaplanmasında uygulanan yöntem Tam Maliyet Yöntemidir. Tam Maliyet yöntemi, mamul veya hizmetin maliyetinin hesaplanmasında diğer yöntemlere göre basit olmasından dolayı uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

Tam maliyet yönteminde, üretimle ilgili oluşan maliyetlerin tamamı, maliyetlerin içeriğine ve değişkenlik derecesine bakılmaksızın birim maliyetlere yüklenerek stoklara aktarılmış olur. Bu yöntemde; direkt hammadde giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı, üretilen mamullerin maliyetine yüklenir⁹².

Dolayısıyla Tam Maliyet Yönteminde, kapasitenin kullanılma oranının değişiminin birim üretim maliyetleri üzerindeki etkisi gözardı edilmektedir. Bu durum dönem kârlarında tutarsızlıklara yol açmakta, işletme tarafından alınan kararların yanlış olmasına ve işletme taraflarının yanlış bilgilendirilmesine yol açmaktadır⁹³.

Normal Maliyet ve Tam Maliyet yöntemine ait rakamlı açıklamalar aşağıdaki örnekle gösterilmiştir.

Örnek:

“Aylık normal üretim kapasitesi 153.350 kg olan A işletmesi, 2011 yılı Mart ayında 124.07 kg üretim yapmış, bunun 98.476 kg’nı satmıştır. İplik üretimi yapan bu işletmenin 2011 Mart ayındaki üretim maliyetlerine ait bilgileri aşağıdaki gibidir⁹⁴.

MART 2011	
DİMMG	383.870
DİG	35.660
GÜG	162.518
Değişken GÜG	101.724
Sabit GÜG	60.851

⁹² Rıfat Üstün, (1996). Maliyet Muhasebesi (Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, s.91

⁹³ Ali Kartal, Adnan Sevim ve Erdin Gündüz (2003). Maliyet Muhasebesi. Eskişehir: Açık öğretim Fakültesi Yayını, s.10

⁹⁴ Ayşe Yereli, Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”. Mali Çözüm Dergisi. Mart- Nisan, s.33

İşletmenin 2011 Mart ayına ait tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi göre maliyet hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

TAM MALİYET YÖNTEMİ	Gider Tutarı (TL)	Gideri Yüklenen Üretim Miktarı (KG)	Birim Üretim Maliyeti (TL/KG)
DİMMG	383.870	124.074	3,094
DİG	35.660	124.074	0,287
Değişken GÜG	101.724	124.074	0,82
Sabit GÜG	60.851	124.074	0,49
BİRİM ÜRETİM MALİYETİ(TL / KG)	582.105		4,691

NORMAL MALİYET YÖNTEMİ	Gider Tutarı (TL)	Gideri Yüklenen Üretim Miktarı (KG)	Birim Üretim Maliyeti (TL/KG)
DİMMG	383.870	124.074	3,094
DİG	35.660	124.074	0,287
Değişken GÜG	101.724	124.074	0,820
Sabit GÜG	60.851	153.350	0,397
BİRİM ÜRETİM MALİYETİ(TL / KG)	582.105		4,598

Yöntemlerin Karşılaştırılması

MART 2011	TAM MALİYET YÖNTEMİ	NORMAL MALİYET YÖNTEMİ
DİMMG	383.870	383.870
DİG	35.660	35.660
GÜG Değişken	101.724	101.724
GÜG Sabit	60.851	49.234
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	582.105	570.488

Yukarıda yapılan hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere tam maliyet yönteminde birim üretim maliyeti 4,691 TL, toplam üretim maliyeti 582.105 TL'dir. Normal maliyet yönteminde SGÜĞ' nin KKO' na düşen kısmı maliyete aktarıldığı için iki yöntem arasında SGÜĞ' ler farklı olacaktır. Aşağıdaki formül ile işletmenin KKO'nın % 81 olduğu tespit edilmiştir. KKO'na düşen SGÜĞ ise, 49.234 olduğu hesaplanmıştır.

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \text{Fiili Kapasite} / \text{Normal Kapasite}$$

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = 124.074 / 153.350 = 0,809 = \% 81$$

$$\text{KKO' na düşen SGÜĞ} = 60.851 \times 0,809 = 49.234$$

Normal Maliyet yönteminde ise SGÜĞ 'nin kapasite kullanım oranına göre dağıtılmasından dolayı, birim üretim maliyeti 4,598 TL, toplam üretim maliyeti 570.488 TL olacaktır.

İşletmenin 2011 yılı Mart ayına ait dönem sonu stok maliyeti ve satılan mamuller maliyeti iki yöntemle göre aşağıda hesaplanmış kapasite sapması için hesaplamalar aşağıda gösterilmiştir.

TAM MALİYET YÖNTEMİNDE	
Dönem sonu mamul stok maliyeti (25.598KG X 4,691TL/KG= 120.091TL) (124.074-98.476=25.598)	120.091
Satılan mamuller maliyeti (98.476KG X 4,691 TL/KG = 461.994TL)	461.994

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE	
Dönem sonu (DS) mamul stok maliyeti (25.598KG X 4,598TL/KG= 117.699TL)	117.699
Kapasite sapması (olumsuz) (153.350KG-124.074KG=29.276KG) (29.276KG X 0,396TL/KG = 11.617 TL)	11.617
Satılan mamuller maliyeti (98.476KG X 4,598 TL/KG = 452.792TL)	452.792

Tam maliyet yönteminde DS mamul stok maliyeti 120.091 TL, satılan mamuller maliyeti ise 461.994 TL'dir.

Normal maliyet yönteminde DS mamul stok maliyeti 117.699 TL, kapasite sapması 11.622 TL, satılan mamuller maliyeti ise 452.792 TL'dir.

Normal maliyet yönteminde dönem sonunda kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki gibi yapılabilir.

730 Genel Üretim Giderleri Hs.	162.575	
XXX Çeşitli Hesaplar		162.575
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.	150.958	
634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hs.	11.617	
730 Genel Üretim Giderleri Hs.		162.575
Olumsuz kapasite sapmasının sonuç hesabına aktarılması ⁹⁵		

3.6. STANDARDA GÖRE MALİYET ÖLÇÜM İLE İLGİLİ TEKNİKLER

İşletmelerin maliyet unsurlarını tespit ederken temel amacı; işletme net kar/zararını doğru belirlemek için elde edilen gelirin ve oluşan maliyet verilerinin kontrol ve analize imkan sağlayacak şekilde doğru ve anlamlı bilginin üretilebilmesidir⁹⁵.

TMS 2 Stoklar Standardında da, gerçek maliyete en yakın maliyetlendirme yönteminin esas alınması benimsenmiştir. Maliyetlerin fiili maliyet yöntemine göre hesaplanamadığı durumlarda standartta maliyetin ölçümüyle ilgili iki yöntemin kullanılabileceği belirtilmiştir.

Perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemi olmak üzere belirtilen bu iki yöntemin kullanılabilmemesinin ön koşulu normal fiili maliyet yöntemlerine yakın sonuçlar vermesi

⁹⁵ www.finansgundem.com

ve değerlemeye konu olan malların gerçek maliyetlerinin bulunmasının oldukça maliyetli olmalarıdır⁹⁶.

3.6.1. Standart Maliyet Yöntemi

TMS 2 Stoklar standardına göre; stokların maliyetinin belirlenmesinde sonuçların fiili maliyete yakın olması durumunda stok maliyetlerinin ölçülmesi için standart maliyet yöntemi ve perakende maliyet yöntemi gibi maliyet belirleme teknikleri de kullanılabilir. Standart maliyet, birim üretim için planlanan maliyetler ve özellikle her üretim birimi için planlanmış üretim maliyetleri olarak tanımlanmaktadır⁹⁷.

Yani standart maliyet yöntemin uygulanması sırasında işletmede fiili sonuçlar beklenmeden, geçmiş dönemlerin sonuçları ve gelecekte beklenen gelişmeler göz önünde bulundurularak istatistikî hesaplamalar yapılarak maliyeti oluşturan giderlerin standart tutarları veya tahmini maliyetler belirlenmektedir⁹⁸.

Bu yöntemde mamulün maliyetini; mamulün yapısını direkt oluşturan ilk madde ve malzeme gideri ile işçilik giderinin yanı sıra genel üretim giderlerinden mamule düşen payın toplamı oluşturduğundan, mamul standart üretim maliyetinin hesaplanması için gider türlerinin ayrı ayrı standart tutarları belirlenmelidir⁹⁹.

Standart Maliyet Yönteminde, giderlerin standart tutarları çalışmalar sonucunda belirlenir, fiili sonuçlara bakılmaz. Standart maliyet yönteminde maliyet kontrolü, farklar(sapmalar) üzerinden gerçekleştirilir. Fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında olumlu ya da olumsuz sapmalar oluşması durumunda, sapmaların nedenleri incelenerek önlemler alınır. Dönem sonunda, standart maliyetler ile fiili maliyetlerin karşılaştırılması yapılarak, standart maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülür¹⁰⁰.

⁹⁶ Şeref Demir, (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.280

⁹⁷ Ali İhsan Akgün, (2012). “Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş”. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt:19 Sayı:2, s.7

⁹⁸ Mahmut Yardımcıoğlu, Hilal Kocamaz. “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”. İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi, s.33

⁹⁹ Kamil Büyükmirza, (2013). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi, s.616

¹⁰⁰ Ali Haydar Güngörmüş, Boyar Ender (2009). “TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:23. Nisan, s.114

Bu yöntemde, ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarının normal değerleri dikkate alınır. Standart maliyet yönteminde, maliyetler sürekli takip edilir ve ihtiyaç duyulursa içinde bulunulan koşullar değerlendirilerek maliyetler yeniden hesaplanır¹⁰¹.

3.6.2. Perakende Yöntemi

TMS 2 Standardına göre bu yöntemin perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın uygun olmadığı benzer kar marjlarına sahip hızla değişen çok çeşitli kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılacağı belirtilmiştir. Perakende yönteminde stok maliyeti, stok satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşürülmesi ile hesaplanmaktadır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Her farklı perakende satış grubu için ortalama bir yüzde değer genellikle kullanılır¹⁰².

Örnek:

Perakende satış yapan A işletmesi, çamaşır makinesi satışında % 10 kâr marjıyla ticaret yapmaktadır. Dönem başında stoklarında 30.000 TL bulunan (B) modeli çamaşır makinesinden 50.000 TL'lik alış yapmış ve aynı dönemdeki (B) modeli satış tutarı 11.000 TL'dir. (A) işletmesinin dönem içindeki (B) modeli satış maliyeti ve dönem sonundaki (B) modeli stok tutarını perakende yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

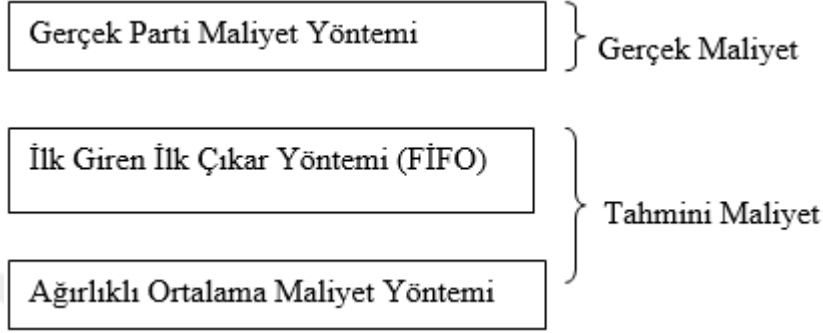
Satışların maliyeti	= 11.000 / 1,10	= 10.000 TL
Satıştan elde edilen kar	= 11.000 – 10.000	= 1.000 TL
Dönem başı stok	=	30.000 TL
Alışlar	=	50.000 TL
Satışların maliyeti	=	(10.000) TL
Dönem sonu stok	=	70.000 TL

¹⁰¹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹⁰² TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

3.7. STANDARDA GÖRE STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

TMS 2 Stoklar Standardında stok maliyetlerini hesaplama yöntemi olarak aşağıda belirtilen üç yöntem açıklanmıştır;



Standart, gerçek maliyet yönteminin kullanılmasını öncelik olarak belirtmiştir. Standart'ın 25.maddesinde stokların maliyetini hesaplamada gerçek parti maliyet yönteminin kullanılmadığı durumlarda ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanabileceği açıklanmıştır.

İşletmeler, aynı özelliklere ve kullanıma sahip tüm stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanabileceği gibi, türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemlerini kullanılabileceği standartta belirtilmiştir¹⁰³.

3.7.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Standartın 23.maddesinde “gerçek parti maliyet yöntemi aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

- Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile,
- Özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir”.

¹⁰³ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

Bir varlığın maliyetinin özel olarak belirlenebilmesi için, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesi gerekir. Stokların belirli bir proje için ayrılmasında, stokların üretilmesine yada satın alınmasına bakılmadan gerçek parti maliyet yöntemi kullanılabilir. Özel maliyet yöntemi farklı bir ifadeyle gerçek parti maliyet yöntemi, birbirlerinin yerine kullanılması mümkün yani aynı nitelikte miktarsal ağırlığı büyük kalemlerden oluşan stoklar için her ürünün satış ve dönem sonu stok takibinin yapılmasının zor olmasından dolayı uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir¹⁰⁴.

Gerçek Maliyet yönteminin kullanılmasına örnek olarak bir otomobil galerisini verirken, dönem sonu stok maliyetinin hesaplanmasında elde bulunan otomobil stoklarının her birinin stok maliyetini “otomobillerin motor numarası” ile alış faturalarını karşılaştırarak tek tek tespit edilecektir. Bu yöntemde stoklar tek tek gerçek maliyetleriyle değerlendiriliyor olup uygulamalarda “Has Maliyet Yöntemi” olarak da geçmektedir¹⁰⁵.

3.7.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi(FİFO)

TMS 2 Standardının 25.maddesinde gerçek parti maliyet yönteminin kullanılmasının uygun olmadığı ya da zor olduğu stokların maliyetinin hesaplamasında ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin uygulanabileceği belirtilmiştir. FIFO yönteminde; işletme tarafından ilk satılan ürünlerin, ilk alınmış veya üretilmiş stok kalemi olduğu ve dönem sonunda stokta bulunan kalemlerin en son alınmış veya üretilmişlerden olduğu varsayılmaktadır ve maliyet hesapları bu varsayıma göre yapılmaktadır¹⁰⁶. FIFO yöntemi aşağıdaki bir örnek ile açıklanabilir.

Örnek: Bir işletmenin dönem başı stoku ve dönem içi alış-satış miktar ve fiyat bilgileri aşağıda belirtilmiştir. Buna göre, bu stok için dönem sonu satılan mal maliyeti ve kalan stok maliyetini FIFO yöntemine göre hesaplayalım;

¹⁰⁴ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹⁰⁵ Yakup Selvi., (2008). “TMS 2 Stoklar (Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları)” İSMOO Yayınları. Sayı:99, s.95

¹⁰⁶ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

	Adet	Fiyat	Tutar
Dönem Başı Stok	100	15	1.500,00 TL
1 Nisan Alış	300	20	6.000,00 TL
5 Nisan Satış	150	25	3.750,00 TL

Satılan Mal Maliyeti: 150 Adetlik satışın maliyeti 2.500 TL'dir.

	Adet	Fiyat	Tutar
Dönem Başı Stok	100	15	1.500,00 TL
1 Nisan Alış	50	20	1.000,00 TL
Toplam			2.500,00 TL

Dönem Sonu Stok Maliyeti 5.000 TL'dir.

	Adet	Fiyat	Tutar
1 Nisan Alış	250	20	5.000,00 TL
Toplam			5.000,00 TL

TMS 2 Standartın'da LİFO (Son Giren İlk Çıkar) yönteminin uygulanması kaldırılmıştır.

3.7.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

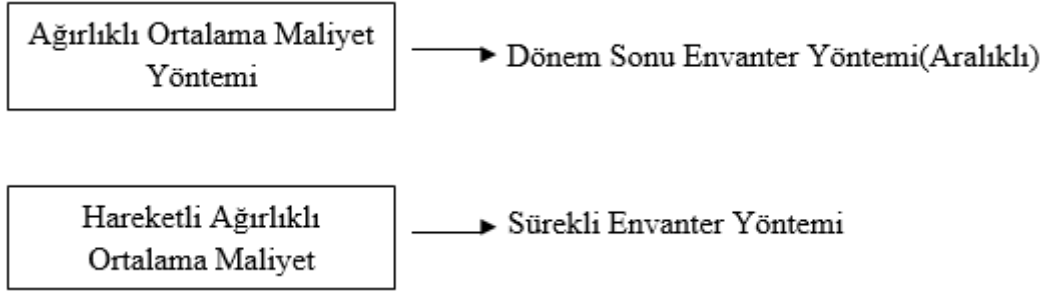
Standardın 27.maddesinde her bir stok kaleminin maliyetinin, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesaplanması açıklanmıştır. Bu yöntemde maliyet hesabı benzer varlıkların, dönem başındaki ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle yapılır¹⁰⁷.

Girişlerin Toplam Maliyeti

Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet = Girişlerin Toplam Miktarı

İşletmenin yapısına göre ortalama maliyet hesabı iki farklı şekilde yapılabilir. Ya belirli dönemler sonunda Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ya da her bir satın alma ya da imalat sonrasında Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi kullanılabilir.

¹⁰⁷ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf



İşletmeler sürekli envanter esasına göre stok takibin yapıyorsa, her yeni mal satın almasından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması yapılır ve dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, kısa vadede meydana gelen fiyat değişikliklerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletme eğilimindedir¹⁰⁸.

3.8. STANDARDA GÖRE STOKLARIN ENVANTERDE DEĞERLEMESİ

Değerleme, işletmenin sahip olduğu varlıklarının ulusal para ile ifade edilmesidir¹⁰⁹. Değerleme konusu TMS 2 Standardının 9.maddesinde, stokların maliyet değerleri ile net gerçekleşebilir değerin kıyaslanarak düşük olan değer ile değerlendirileceği şeklinde açıklanmıştır.

Stokların, mali tabloların en önemli varlık kalemi olması stok maliyetinin tespitinin ve değerlendirilmesinin yapılmasının hem işletmelerin gerçek mali durumunu görmesi hem de vergi mevzuatı açısından önemli hale getirmektedir. TMS 2'nin değerlendirme konusunda uygulamaya getirdiği en önemli yenilik "Net Gerçekleşebilir Değer Kavramı" dır.

3.8.1. Net Gerçekleşebilir Değer Kavramı

Net gerçekleşebilir değer kavramı, standartta işletmelerin işin normal akış sürecinde, stokların satışının yapılmasıyla kazanacağını tahmin ettiği net tutardır diye açıklanmıştır.Net Gerçekleşebilir Değeri formül olarak aşağıdaki şekilde ifade edilir.

¹⁰⁸ Tuba Akkaya, (2016).TMS 2 Stoklar. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, s.81

¹⁰⁹ Osman Tuğay, (2013). "Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi" .Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Ekim. Sayı:26, s.212

$$NGD = SF - TMM - TSG$$

SF :Satış Fiyatı

TMM :Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG :Tahmini Satış Gideri

NGD :Net Gerçekleşebilir Değer

Stokların, çeşitli sebeplerle zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi gibi sebeplerle katlanan stok maliyetlerinin kazanca dönüşmesi olmayabilir ya da stok maliyeti kazanılan tutardan yüksek olabilir. Stokların değerinde meydana gelen kayıpların değer düşüklüğü karşılığı ayrılması ile stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi standardın değerleme ilkesiyle uyumludur¹¹⁰.

Net gerçekleşebilir değer tahmini yapılırken, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre Tahmini Satış Fiyatı, Tahmini Tamamlama Maliyeti, Tahmini Satış Giderlerinin tespit edilmesi gerekir. Bu tahminlerin yapılmasında, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alınması gerekir¹¹¹.Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınmalıdır¹¹².

Tekdüzen hesap planında “654 Karşılık Giderleri” hesabı kullanılırken, Stoklar Standardı, stoklardaki değer düşüklüğü karşılık giderini bir stok gideri olarak kabul ettiğinden bu tutarın “654 Karşılık Giderleri” hesabı yerine satışların maliyeti grubunda açılacak yeni bir hesapta takip edilmesi daha uygundur.

¹¹⁰ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹¹¹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹¹² TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

Net gerçekleşebilir değer, her mali dönem itibariyle yeniden gözden geçirilerek aşağıda belirtilen birkaç örnek durumun gerçekleşmesine göre ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmelidir¹¹³.

- Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda,
- Ekonomik şartların değişmesinden dolayı net gerçekleşebilir değerde artış olduğunun tespit edildiği zaman,

Örnek:

“Yamaç Ticaret işletmesi 1.2.2007 tarihinde 600 TL + %18 KDV tutarında bir adet renkli tüplü televizyonu peşin olarak satın almıştır. 31.12.2007 tarihi itibariyle, piyasaya yeni giren plazma televizyonlar nedeniyle renkli tüplü televizyonların satış fiyatında belirgin bir düşüş olmuştur ve bu düşüşün sürekli olacağı kesindir. Renkli tüplü televizyonun tahmini piyasa satış fiyatı 400 TL’dir. Tamamlanma maliyeti gerekmemektedir. Tahmini satış giderleri (reklam, nakliye vb.) 20 TL’dir. Yamaç işletmesi bu televizyonu 10.1.2008 tarihinde peşin satmıştır¹¹⁴.

Satış fiyatı;

a) 380 TL + %18 KDV’dir.

b) 300 TL + %18 KDV’dir.

c) 450 TL + %18 KDV’dir.

Ticari mal alış kaydı aşağıdaki gibidir:

1.02.2007		
153 Ticari Mallar	600	
191 İndirilecek KDV	108	
100 Kasa		708

¹¹³ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹¹⁴ Yakup Selvi., (2008). “TMS 2 Stoklar (Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları)” İSMOO Yayınları. Sayı:99, s.103

İşletme 31.12.2007'de değerleme yapacağı için NGD'i aşağıdaki gibi hesaplamaktadır.

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer} = \text{SF-TMM-TSG}$$

$$= 400 - 0 - 20$$

$$= 380 \text{ TL}$$

$$\text{Maliyet} > \text{NGD}$$

600 > 380 olduğundan işletme, 31.12.2007 tarihinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayıracaktır.

$$\text{Stok Değer Düşüklüğü} = \text{Maliyet} - \text{NGD}$$

$$= 600 - 380$$

$$= 220 \text{ TL}$$

31.12.2007		
62x Karşılık Giderleri	220	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		220

a) Satış fiyatının 380 TL + %18 KDV olması durumunda işletmenin 10.1.2008 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir;

10.01.2008			
100 Kasa	448,40		
600 Yurtiçi Satışlar		380,00	
391 Hesaplanan Kdv		68,40	
10.01.2008			
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	380,00		
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	220,00		
153 Ticari Mallar		600,00	

b) Satış fiyatının 300 TL + %18 KDV olması durumunda işletmenin 10.1.2008 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir.

10.01.2008			
100 Kasa	354,00		
600 Yurtiçi Satışlar		300,00	
391 Hesaplanan Kdv		54,00	
10.01.2008			
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	380,00		
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	220,00		
153 Ticari Mallar		600,00	

c) Satış fiyatının 450 TL + %18 KDV olması durumunda işletmenin 10.1.2008 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir.

10.01.2008			
100 Kasa	531,00		
600 Yurtiçi Satışlar		450,00	
391 Hesaplanan Kdv		81,00	

d) seçeneğine göre Satılan Malın Maliyetinin hesaplanmasına ilişkin üç alternatif kayıt bulunmakta olup üç farklı kayıt yöntemi de Gelir Tablosunun sonucunu değiştirmemekte ancak Gelir Tablosundaki Brüt Kâr, Faaliyet Kârı ve Olağan Kâr rakamlarını değiştirmektedir.

1.Kayıt:

10.01.2008		
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	380,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	220,00	
153 Ticari Mallar		600,00

2.Kayıt:

10.01.2008		
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	450,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karş.	220,00	
153 Ticari Mallar		600,00
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar		70,00

3.Kayıt:

10.01.2008		
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	600,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karş.	220,00	
153 Ticari Mallar		600,00
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar ¹¹⁵		220,00

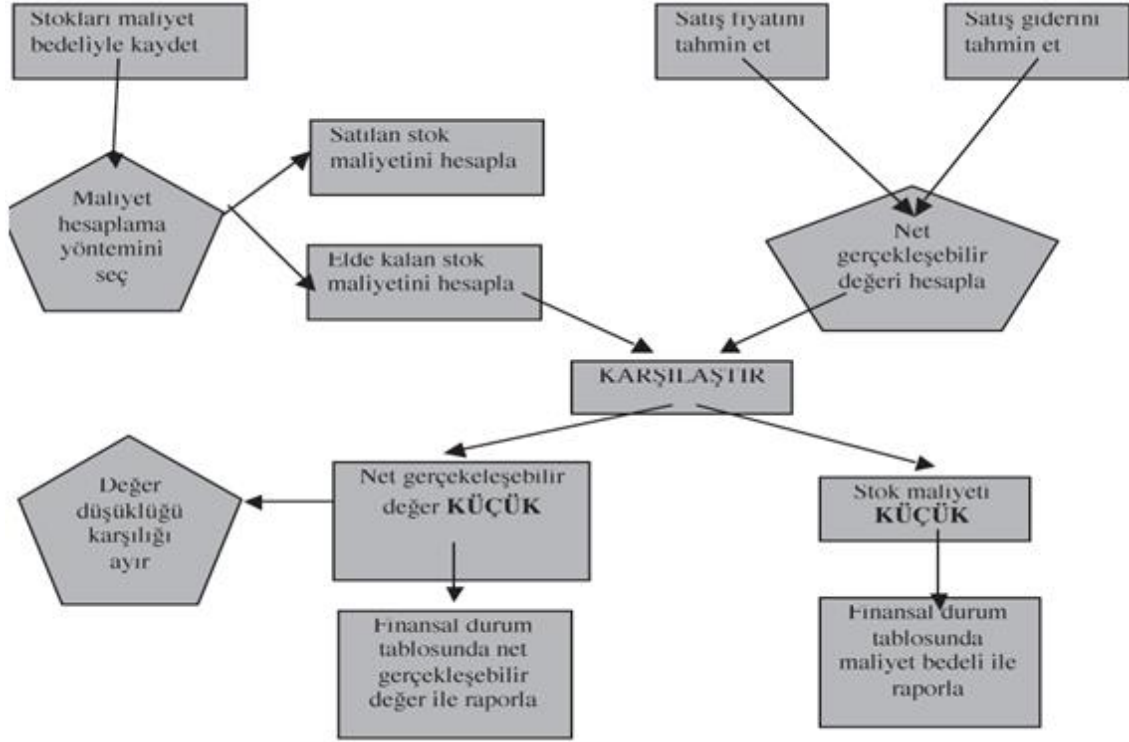
3.8.2. TMS 2 Açısından Stok Değerleme Aşamaları

Türkiye Muhasebe Standartlarının yürürlüğe girmesi ile stokların değerlemesi konusunda yeni kavramlar uygulamaya geçmiştir. Standarda göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerinin karşılaştırılması sonucu düşük olan değer ile değerlendirilir. Standarda göre stokları değerlendirme aşamaları aşağıdaki gibidir¹¹⁵.

- “Stok maliyet hesaplama yöntemleri aracılığıyla stok maliyetinin hesaplanması,
- Stok net gerçekleşebilir değerinin hesaplanması,
- Hesaplanan stok maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin karşılaştırılması,
- Stokların finansal durum tablosunda maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden

¹¹⁵ Oğuzhan Bahadır, (2012).Stoklarda Değerleme: “UFRS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”. Mali Çözüm Dergisi. Ocak-Şubat, s.54

düşük olanı ile gösterilmesi”.



Şekil 1: TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları

Kaynak: (Bahadır, 2012: 55).

TMS 2 Standardına göre stokların değerlendirme işlemi için ilk adım: stok maliyetlerinin tespit edilmesidir. Standart stok maliyetinin oluştuğu kalemleri; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler olarak açıklamıştır.

Stok değerlendirme işleminin ikinci adımı: stokların net gerçekleşebilir değerinin tespit edilmesi işlemi olup, bu tahmin işleminin yapılması gerekir.

Stok değerlendirme işleminin üçüncü adımı: stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değeri ile karşılaştırılmasıdır.

Stok değerlendirme işleminin dördüncü ve son adımı, stokların finansal durum tablosunda yer alan maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin karşılaştırılması sonucu düşük olanı ile raporlanmasıdır.

3.9. STANDARDA GÖRE STOKLARIN GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ

Stoklar satıldığında veya kullanıldığında kayıtlı değeri gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Stoklar, stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde, stoklar ile ilgili stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış ancak net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilmesi gerektiğinde iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir¹¹⁶.

Stokların, işletmelerde kullanılmak için imal ve inşa edilen varlıklara harcanması durumunda stok maliyeti, imal ve inşa edilen varlıkların maliyetine eklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür¹¹⁷.

Stokların gider olarak kaydedilmesi ve kaydedilecek hesap kodları stoğun niteliğine göre değişmektedir. İlk madde ve malzeme stoklarından üretimde direkt nitelikte kullanılanlar “710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI” nda, endirekt olarak kullanılanlar ise “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI” nda takip edilir. İlk madde ve malzeme stoklarından işletme faaliyetlerinde harcanması halinde kullanılan stok maliyetleri 750, 760, 770 gibi fonksiyonel gider hesaplarında takip edilmelidir. Mamul stoklarının ya da ticari mal stoklarının satışı yapıldığı zaman giderede dönüşmektedir¹¹⁸.

Örnek:

A İşletmesi 30.000 TL maliyetli malını 35.000 TL’ye (%18 KDV hariç) peşin olarak satmıştır, ödeme banka aracılığı ile yapılacaktır. Satışı yapılan mal için önceki dönemde 12.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. Malın satış kaydı ve maliyet kaydı

¹¹⁶ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹¹⁷ www.ozdogrular.com.tr

¹¹⁸ Ahmet Gökgöz, (2012).“KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt: XIV.Sayı:II, s.56

aşağıdaki gibidir;

102 Bankalar	41.300	
600 Yurtiçi Satışlar		35.000
391 Hesaplanan KDV		6.300
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	18.000	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karş.	12.000	
153 Ticari Mallar		30.000

3.10. STANDARDA GÖRE RAPORLANACAK BİLGİLER

Finansal tablo dipnotlarında bulunması gereken hususlar standardın 36.maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır¹¹⁹:

- Stokların değerlendirme aşamasında uygulanan muhasebe politikaları ve maliyet hesaplama yöntemleri,
- Stokların, gerçeğe uygun değerlerinden satış için katılan maliyetler düşüldükten sonraki finansal tablolardaki tutarı,
- Stokların, dönem içinde giderleştirilen tutarı,
- Stokların dönem içinde satılması sonucu gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar,
- Stokların dönem içinde değer düşüklüğü karşılık tutarlarının iptal tutarları ve iptaline neden vakalar ve şartlar,
- Stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış tutarları ve toplam kayıtlı değerleri,
- Stokların teminat olarak gösterilmesi durumunda stokların kayıtlı değeri.

¹¹⁹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

Finansal tablo kullanıcıları açısından, stokların kayıtlı değerleri, bu varlıklarda gerçekleşen değişimin boyutu ve bu konuda yapılacak açıklamalar önemlidir. Stoklar; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde sınıflandırılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir¹²⁰.

İşletmenin dönem içinde gerçekleşen satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan, gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye mahsus gerçekleşen özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine ilave edilmesini gerektirebilir¹²¹.

Bazı işletmeler, dönem içinde stokların maliyetinden başka giderleştirilen tutarların da gösterildiği, işletme gider analizinin çeşitlerine göre sınıflandırıldığı kamuyu aydınlatan farklı bir format oluşturabilir. İşletmeler, ilk madde malzeme maliyetlerini, tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar¹²².

3.11. VUK UYARINCA STOKLAR

İşletmelerin temel amacı; insan ihtiyaçlarını gidermek ve fayda yaratmaktır. Üretim ve hizmet işletmeleri ihtiyaç gideren faydalı mal ve hizmet üretmektir. Ticari işletmeler ise; ürünleri üretim yerinden alarak ya da üretim zamanlarında stoklayarak, üretim olmadığı dönemlerde tüketiciye ulaştırarak zaman ve mekân faydası sağlar¹²³.

VUK'a göre bilanço kalemlerini değerlemenin amacı, vergi matrahına (mali kara) ulaşmak, hedef ticari bilanço olduğundan vergi matrahının tespitine yönelik değerlendirme ölçülerinin itibar edilmeyecek, bunlara vergi beyannamesi üzerinde ilave ve indirimler

¹²⁰ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹²¹ TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹²² TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2018) https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf

¹²³ Muharrem Samur, (2012). "Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama", Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 1, s.2.

yapılmak sureti ile yapılacaktır¹²⁴. Muhasebe ise; bir işletmenin mali nitelikteki hareketlerini kaydeden, sınıflandıran, işletmenin mevcutlarını alacaklarını ve borçlarını saymak, ölçmek, ya da tartmak suretiyle müfredatlı olarak ortaya çıkaran ve bunları VUK'ta belirtilen değerlendirme ölçekleriyle de değerlendirerek sonuçları işletmenin sahipleri ile birlikte işletmenin diğer ilgililerine bir rapor şeklinde sunan bir teknik ya da bilimdir¹²⁵.

Muhasebede stoklarla ilgili temel konu stokların bir varlık (aktif) olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Stok hesapları işletmelerin satmak, üretmek ve tüketmek amacıyla edindiği; miktarı ve adedi olan aktif varlıkların izlendiği hesaplardır. Cins, miktar, adet, tutar olarak kaydedilirler. Kayıt anında ilk hareket, borçlanarak başlar devamlı borç bakiyesi verirler veya sıfır olurlar. Kesin aktif karakterli hesaplardır.

VUK'ta “emtia” olarak ifade edilen stok kavramı, VUK'un 274. ve 275. Maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır. Türkiye'de “vergi için muhasebe” anlayışının yaygın olması nedeniyle VUK açısından stokların değerlendirilmesi yapılmaktadır¹²⁶.

Bununla birlikte, yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile vergisel kaygıyı ön planda tutmayan, şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alan TMS/IFRS uygulamaları açısından stoklar kalemini incelemek “farklılıkların belirlenmesi” açısından önemlidir¹²⁷.

Satılmış ve muhasebeleştirilmiş ancak henüz müşteriye yollanmamış mallar ile, emanet olarak işletmeye bırakılmış mallar varsa, bunlar envanter listelerine dahil edilmemelidir¹²⁸.

¹²⁴ Mehmet Ali Feyiz, (2008). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Rize: Murathan Yayınevi, Güncellenmiş 5.Baskı, 2008, s.7.

¹²⁵ Nurten Erdoğan, (2012). Genel Muhasebe, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, 1.Basım, s.2.

¹²⁶ VUK, Md. 274-275.

¹²⁷ Ersin Güredin, (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayımlarını Dağıtım Ltd. Şti., s.15.

¹²⁸ Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer,(2003). “Ticaret İşletmelerinde Stokların Değerlemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:172, s.38.

3.11.1. Satın Alma veya İmalat Aşamasında Stoklar

VUK'un 274. maddesinde satın alınan ve imal edilen emtianın maliyet bedeliyle değeri belirleneceği belirtilmiş olup, VUK'un 274. maddesinde satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde herhangi bir belirleme yapılmamıştır¹²⁹.

Bu nedenle satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde, sadece 262. Maddede yapılan maliyet bedeli tanımına göre belirlenmesi gerekecektir. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemelere bu ödemelere ilişkin olarak yapılan bilumum giderlerin toplamıdır¹³⁰.

Yurt içinden satın alınan malların aşağıda sayılan ve malı satın alan tarafından ödenen bu giderleri malın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir¹³¹:

- Emtianın satın alma bedeli,
- Emtianın işyerine getirilmesi için yapılan nakliye ve hamaliye giderleri,
- Emtianın alımı ile ilgili olarak ödenen sigorta giderleri,
- Alış komisyonları,
- Emtia ile ilgili finansman giderleri,
- Emtianın işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleri.

Satın alınan emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dâhil edilip edilemeyeceği konusunda 238 seri no'lu VUK genel tebliğinde açıklamalar yapılmış olup, söz konusu tebliğe göre; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır¹³².

¹²⁹ VUK, Md. 274.

¹³⁰ VUK, Md. 262.

¹³¹ 238 seri no'lu VUK genel tebliği.

¹³² VUK, Md. 238.

- İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır.

Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir¹³³.

- Benzer şekilde kurlardaki düşüş nedeniyle lehe kur farkı olduğu durumda da; söz konusu mallar satıldığı takdirde lehe oluşan kur farklarının doğrudan gelir yazılması, satılmayıp işletme stoklarında yer almaya devam ettiği bir durumda ise mükellefin tercihinine bağlı olarak emtianın maliyetinden düşülmesi veya doğrudan gelir kaydedilmesi gerekecektir¹³⁴.
- Vadeli olarak satın alınan emtialarla ilgili olarak satıcılara ödenen ve satış faturasında gösterilen vade farkları emtianın maliyet bedelinin bir unsurudur.

Vade farklarının satış faturasına eklenmeyip, ayrıca fatura edilmesi de durumu değiştirmeyecek ve emtianın alındığı anda tutarı belli olan vade farklarının ilgili olduğu emtianın maliyetine eklenmesi gerekir. Ancak emtianın alımı aşamasında söz konusu olmayıp, alıcının borcunu belirlenen vadede ödeyememesi gerekçesiyle doğan ve ayrıca fatura edilen vade farklarının ise emtia maliyetine eklenmeyip, finansman giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir¹³⁵.

- *İskontolarda ise, mal alımı anında yapılan iskonto tutarı faturada gösterilir ve alınan mal bedelinden düşülür. Dönemler itibariyle veya yılsonlarında, alınan mal miktarına bağlı olarak satıcı tarafından yapılan iskontolar, ciro primi olarak bilinmektedir. Bu tutarlar mal alış maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir yazılmaktadır. Yine ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir yazılır, bu tutar aynı zamanda bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir. Söz konusu mallar işletme aktifinde bu bedelle gösterilir.*¹³⁶

¹³³ VUK, Md. 275.

¹³⁴ VUK, Md. 275.

¹³⁵ VUK, Md. 275.

¹³⁶ VUK, Md. 275.

VUK'un 275. maddesi hükmüne göre; imal edilen emtia da maliyet bedeli ile değerklenmekte olup ve maliyet bedeli (tam ve yarı mamuller için) aşğıdaki bedellerden oluşur¹³⁷:

- *Mamulün üretiminde kullanılan iptidai ve ham maddelerin bedeli,*
- *Mamule isabet eden işçilik,*
- *Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay,*
- *Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (bu giderlerin mamul maliyetine ilave edilmesi ihtiyari olup, bu giderler doğrudan gider kalemi olarak da dikkate alınabilir).*

Münhasıran ilgili mamulün üretildiği birimlerde çalışan personele ödenen doğrudan işçilik ücretleri doğrudan doğruya üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesi gerekir. Birden fazla mamulün üretildiği birimlerde çalışan personelin ücretleri ise bu mamullerin maliyetlerine belli kriterler dikkate alınmak suretiyle dağıtılabilir. Gerek doğrudan gerekse dolaylı işçilik giderleri mamul maliyetine firmaya olan maliyetleri üzerinden dahil edilirler. Bir başka deyişle; ödenen brüt ücretler, yasal yükümlölüklerin işveren hisseleri, işçi istihdam etmek için yapılan giderler vb. maliyetin tespitinde dikkate alınır¹³⁸.

VUK'un 275/5. maddesinde ambalaj malzemesi bedelinin imal edilen malın maliyetine eklenmesi gerektiği açıkça belirtilmiş olup, bu durum ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mallar için geçerlidir. Piyasaya sürölmesi için ambalajlanması şart olmayan mallar için ise kullanılan ambalaj bedellerinin maliyete eklenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır¹³⁹.

Firelerde ise ticari ve sinai faaliyetin normal icapları dahilinde alım, satım, taşıma veya üretim sürecinde meydana gelen kayıpların (firelerin) takdir komisyonuna başvurulmadan da gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür. Yine aynı muktezada her zaman için takdir komisyonuna başvurulmasının güçlüğü dolayısıyla

¹³⁷ VUK, Md. 275.

¹³⁸ VUK, Md. 275.

¹³⁹ VUK, Md. 275.

bağlı bulunulan oda, kurum veya kuruluşların tespit ettikleri fire oranlarının da gözönünde bulundurularak fiilen meydana gelen kayıpların bilirkişilerden oluşmuş komisyon nezdinde tespit edilmek suretiyle imhasının yapılması, istenildiğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla muhasebe kayıtlarına doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak intikalinin de mümkün olduğu belirtilmiştir¹⁴⁰.

VUK'un 278. maddesi uyarınca maliyet hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar, emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu durumda belli bir değeri olan imalat artıkları emsal bedelle değerlendirilir.

Bu şekilde yapılacak olan emsal bedel tespitinin ardından bulunan değer ya mamul birim maliyetinin hesaplanmasında imalat maliyetinden düşülür ya da bu dönem içinde mamullerin satılmaları halinde elde edilen değerler satış hâsılatı olarak gelir yazılır.

Yine dönem sonu itibarıyla mevcut imalat artıkları da emsal bedelle değerlendirilerek envanterde gösterilmek zorundadır. Bununla beraber hiçbir ekonomik değeri olmayan ve atılan imalat artıkları değerlendirme konusu yapılmaz¹⁴¹.

3.11.2. Dönem Sonlarında Stokların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nda stokların değerlemesine Birinci Kısım ve İkinci Bölüm'de yer verilmiştir. "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme" başlığı altında yer alan emtia, imal edilen emtia, zirai mahsuller, hayvanlar ve kıymeti düşen mallar maddeleri stokların değerlemesini kapsamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde yer alan satın alınan emtia ve 275. maddesinde yer alan imal edilen emtia; maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu emtiaların maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa emsal bedeli ölçüsü kullanılabilir. İmal edilen emtianın maliyet bedeli hesaplanırken; kullanılan hammaddelerin bedeli, işçilik bedeli, genel üretim ve genel yönetim giderleri ve ambalaj giderlerinin emtiaya düşen payı da dahil edilmelidir¹⁴².

¹⁴⁰ VUK, Md. 275.

¹⁴¹ VUK, Md. 278.

¹⁴² VUK, Md. 275.

Diğer bir ifade ile stokların satın alınmasından üretim ve satış aşamasına kadar geçen sürede katlanılan bütün maliyetler; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin hem değişken hem de sabit kısımları maliyet bedeline ilave edilmektedir¹⁴³.

Üretim sürecince katlanılan bütün maliyetlerin ürün maliyetine dahil edildiği bu yönteme Tam Maliyet Yöntemi adı verilmektedir¹⁴⁴.

Özellikle genel üretim giderlerinin sabit veya değişken gider olarak ayrılmayıp tamamının maliyete eklemesi nedeniyle diğer yöntemlere göre uygulanması daha basit bir yöntemdir. Ancak tüm giderleri kapsadığından yani işletmenin faaliyet gösterebilmesi için ortaya çıkan diğer maliyetler de buna dahil olduğundan, işletme faaliyetlerinin yorumlanması açısından objektif bir sonuç elde edilmeyecektir. Aynı zamanda ürünlere yüklenen üretim maliyetleri de yükseleceğinden, ürünlerin birim maliyetleri de yüksek çıkacak ve buna bağlı olarak birim fiyatları daha üst seviyede belirlenecektir. Bu da işletmenin kar-zarar durumunu etkileyecek böylelikle başa baş noktası da değişecektir. İşletme ile ilgili bilgilerin sunulduğu paydaşların alacakları kararlarda da yanıltıcı etki yaratacaktır¹⁴⁵.

Dönem sonunda stokların maliyet bedellerinin tespit edilmesi hususunda Vergi Usul Kanunu'nda hangi yöntemin kullanılacağı konusunda açık bir hüküm bulunmadığı için farklı görüşler ortaya çıkmıştır. İlk görüşe göre gerçek (fiili) maliyet yöntemi ile ortalama maliyet yöntemi uygulanmalıdır. Gerçek maliyet yönteminin uygulanması konusunda herhangi bir zorunluluk bulunmamasıyla beraber işletmenin aktifine kayıtlı stokların gerçek maliyetlerinin hesaplanabildiği durumlarda bu yöntemin kullanılması gerekmektedir. Ancak maliyetlerin gerçekçi bir şekilde tespit edilemediği durumlarda ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir¹⁴⁶.

¹⁴³ Süleyman Yükçü, (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Vizyon Yayınları, İzmir 1999, s. 815

¹⁴⁴ Baki Rıza Balcı, (2012). “Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:27, Sayı:1, s. 171

¹⁴⁵ Ayşe N.Yereli, Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu, (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS-2 Stoklar Standartı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:110, s. 25

¹⁴⁶ Harun Yartaş, (2009). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması Ve Uygulamaya Etkisi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, s. 115

Diğer bir görüş ise, dönem sonu stoklarının maliyet tespitinde diğer stok değerleme yöntemleri de uygulanabilmektedir. Ancak dönem sonu işlemleri, vergi matrahlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde tespit edilmesi için yapılmaktadır. Bu nedenle fiili durumu yansıtmayan stok değerleme yöntemlerinin uygulanması vergi kanunları gereğince de mümkün olmamaktadır¹⁴⁷.

V.U.K.'nın 261. maddesinde iktisadi kıymetlerin cinslerine ve özelliklerine göre sekiz farklı değerleme ölçüsünden biri ile değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Bunlar¹⁴⁸;

- *Maliyet Bedeli: İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. Satın alma, imalat bedeli, nakliye, sigorta, montaj, gümrük vergileri zorunlu olmakla beraber; noter, mahkeme, komisyon, emlak alım satım veya tasfiye gibi giderler ise isteğe bağlı maliyet bedeline eklenebilecek giderlerdir.*
- *Borsa Rayici: Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. Yalnızca borsaya kayıtlı olan iktisadi kıymetler için değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabilir.*
- *Tasarruf Değeri: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Diğer bir deyişle kullanım bedelini ifade etmektedir.*
- *Mukayyet Değer: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. İktisadi kıymetlerin aktifte kayıtlı değeri veya defter değeri olarak da adlandırılmaktadır.*
- *İtibari Değer: Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. Kıymetli evrakların nominal değeri veya üzerinde yazılı olan değerlerini ifade eder.*
- *Rayiç Bedel: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Cari değer olarak da adlandırılmaktadır.*

¹⁴⁷ Güray Öğredik, (2007). Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 36

¹⁴⁸ VUK, Md. 261.

- *Emsal Bedel: Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*
- *Vergi Değeri: Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir. Değerleme gününde maliyet bedeli bilinmeyen veya tespit edilemeyen bina, arsa ve arazilerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin alış tarihindeki rayicine göre değerlendirilmektedir¹⁴⁹.*

Daha açık bir şekilde maliyet bedelinin tanımını yaparsak; üretimi yapılacak olan mal veya hizmetlerin üretiminin tamamlanması veya satmak suretiyle satın alınacak olan mal veya hizmetlerin işletmeye getirilmesi için katlanılacak olan bedellerin tümüdür.

Stokların işletmeye getirilmesine kadar, yani teslim alınıp işletme deposuna girinceye kadar geçen sürede katlanılan her türlü giderler stok maliyetlerine eklenir. Bundan sonraki aşamada gerçekleşen giderler maliyetlere eklenememektedir¹⁵⁰.

Satın alınan ürünlerin özelliklerine göre veya yurt içi ya da yurt dışı alımlara göre maliyet bedelleri de değişecek, maliyet bedeline eklenecek giderler farklılık gösterecektir.

VUK'a göre; alış giderleri, taşıma giderleri, depolama giderleri, sigorta ve montaj giderleri gibi harcamalar her iki durumda da maliyete eklenirken, yurt dışı alımlarda farklı olarak akreditif giderleri, gümrük giderleri, kur farkları, vade farkları, damga vergisi ve harçlar gibi giderler de maliyet bedeline eklenmektedir.

Stokların satın alınmasında satıcı tarafından yapılan alış iskontoları veya belirli dönemler sonu işletmenin satış büyüklüğüne bağlı olarak yaptığı ciro primleri yılsonu değerlendirme işleminde stokların maliyeti hesaplanırken dikkate alınmaktadır¹⁵¹.

Stokların alımı yabancı para cinsi üzerinden yapılıyor ise; dönem içerisinde kur farkı meydana gelecektir. Bu kur farklarının, yalnızca stokların satın alınıp işletmenin aktifine

¹⁴⁹ Fatih Saraç, (2009). Kuyumculuk Sektörü Ve Kuyumcu İşletmelerde Stok Hesaplarının Denetimi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne, s. 97

¹⁵⁰ A. Taylan Altındaş, (2011). "Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku", Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, s. 171

¹⁵¹ VUK, Md. 261.

girinceye kadar geçen zamanda oluşan kısmı stokların maliyetine eklenecektir ve bu zorunlu tutulmuştur. Ancak aktive alındıktan sonraki kur farkları; istenirse stok maliyetine eklenebilecek, istenirse dönem gideri olarak kayıtlara alınabilecektir. Faiz giderleri ise; isteğe bağlı olarak dönem gideri olarak doğrudan giderleştirilebilir veya stokların edinilmesine denk düşen kısmı maliyetlere eklenebilecektir. Vade farkları ise stokların satın alınması ile ilgili olduğundan maliyetlerine eklenmektedir¹⁵².

Zirai mahsuller ve hayvanlar da emtialar gibi maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Maliyet bedellerinin tespitinin mümkün olmadığı hallerde, zirai kazanç komisyonlarının belirlenecek olan emsal bedeli ile değerlendirilir. Üretimi yapılacak veya satın alınıp satılacak olan ve doğal afetler yüzünden bozulma, çürüme, kırılma, paslanma gibi nedenlerle iktisadi değerlerinde azalış olan her türlü emtia, emsal bedelleri ile değerlendirilir¹⁵³.

Emsal bedel ise; gerçek bedelinin bilinmediği veya tespit edilemediği durumlarda, satışının yapılması halinde emsallerine yakın olarak belirlenecek bir değerdir. Değeri düşen mallar genellikle aynı nitelikte olmayacağından veya aynı oranda değer düşüklüğü gerçekleşmeyeceğinden emsal bedel olarak birbiri ile denk olmayabilir. Bu açıdan değer düşüklüğü oranı konusunda birbirine denk olacak malların bir veya iki ay önceki satışı göz önüne alınmalıdır.

Böyle durumlarda ortalama satış bedeli belirlenerek maliyet hesaplanabilir. Ancak daha önce satışı yapılmamış veya aynı oranda değer düşüklüğüne uğramamış mallar değerlendirilecek ise; hesap dönemi sonuna kadar başvuru takdir komisyonu tarafından piyasa fiyatları ve maliyetleri araştırılarak ayrıca yıpranma oranları da göz önüne alınarak bir emsal değer tespit edilir¹⁵⁴.

¹⁵² Ozan Taştan, (2013). Stoklarda Değer Düşüklüğü'nün Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi Ve Mali Tablolara Yansıtılması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul, s. 35

¹⁵³ VUK, Md. 276-277-278.

¹⁵⁴ Harun Yartaş, (2009). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması Ve Uygulamaya Etkisi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul, s. 107.

3.12. TMS 2 İLE VUK ARASINDAKİ TEMEL FARKLAR

Finansal raporlama standartlarının VUK hükümlerine ya da TMS'ye göre düzenlenmesinde stoklarla ilgili olarak bazı ilkelere farklılıklar vardır. VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların esas amacı, vergi matrahının doğru hesaplanmasıdır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların esas amacı ise finansal tablo kullanıcılarına yeterli ve tarafsız bilgi sunulmasıdır. VUK ve TMS arasındaki uygulama farklılıkları tablo şeklinde aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 2: TMS-VUK Farklılıklar

	TMS	VUK
İLK KAYIT	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli(274-275)
MALİYETİN BELİRLENMESİ	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi (Md.275)
SONRAKİ DEĞERLEME	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı	Maliyet Bedeli (Md. 274 uyarınca karşılık ayrılabilir)
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Özellikli varlıklarda maliyete eklenir, diğerlerinde doğrudan faiz gideridir	Vadeli satın almalarda maliyete eklenir, kredili satın almalarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir (VUK Gen. Teb. 238)
MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntem
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	Net gerçekleşebilir değer ile değerlendirildiğinde karşılık ayrılmış olur	Md.274 uyarınca değerleme gününde satış bedeli maliyet bedeline göre %10 veya daha fazla düşüklük gösterirse veya Md.278: tabi afetler veya diğer haller nedeniyle değeri azalırsa emsal bedel ile değerlendirilir
YAN ÜRÜN DEĞERLEMESİ	Net gerçekleşebilir değerle değerlendirilir.	Md. 278 uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir.

Kaynak: (Ağsakal, Baral 2016:277).

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinde, TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK hükümlerinin ikisinde de maliyet bedeli esastır. TMS 2'deki stok tanımı VUK' da yer alan stok tanımı ile uyumludur. VUK'ta, stokların satın alma maliyeti net olarak açıklanmamış olup, TMS 2 Stoklar standardında net olarak açıklanmıştır.

Stokların maliyetine, borçlanma maliyetlerinin dahil olup olmama açısından bakıldığında TMS 2 Stoklar Standardı ile “Özellikli Varlık” kavramı ön plana çıkarılmıştır. TMS 2’ye göre borçlanma maliyetleri özellikli varlıklarda maliyet olarak, diğerlerinde dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. VUK hükümlerinde ise, malın vadeli olarak alımlarında vade farkı maliyet bedeline eklenmektedir. TMS 2 Standardına göre malın vadeli alınması durumunda, normal fiyat ile vadeli fiyat arasında ortaya çıkan fark finansman gideri sayılır. Ayrıca; finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinden VUK hükümlerine göre dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunluluğu bulunmamakta olup mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydetme ya da stokta bulunan mala isabet eden kısmı bunların maliyetine dahil etme konusunda seçimlik hakka sahiptir. TMS 2 de ise bu tür giderler dönem gideri olarak doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilir.

TMS 2 Stoklar standardı ile muhasebe uygulamalarında değişikliği doğuran önemli yeniliklerden bir diğeri ise eksik kapasite ile çalışıldığı yani üretimin düşük olduğu dönemlerde atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine yüklenmemesidir. Standart, Normal Maliyet Yöntemini ön plana çıkararak Genel Üretim Giderlerinde Sabit ve Değişken Gider ayrımı yapılmasını, değişken giderin tamamını sabit giderlerin ise KKO’ na isabet eden kısmın maliyete dağıtılmasını açıklamıştır. VUK hükümlerine göre işletmeler, Tam Maliyet Yöntemine göre maliyetlerini hesaplamakta yapmakta olup üretim kapasitesini dikkate almamaktadır.

VUK hükümlerinde göre stok değerlemesinde Fiili Maliyet esas alınmakta olup FIFO ve Ortalama Maliyet Yöntemleri de kullanılabilir. TMS 2’de stok değerlendirme yöntemleri konusunda VUK hükümleri de örtüşmekte olup, sadece fiili maliyete yakın olması halinde Perakende ve Standart maliyet yöntemlerinin de kullanılmasına izin vermektedir. LİFO maliyet yöntemi hem VUK açısından hem de TMS 2 Stoklar Standardı açısından uygulaması kaldırılmıştır.

TMS 2 Stoklar standardının önemli kavramlarından biri de NGD kavramı olup, standart stokların maliyet bedeli ile NGD’den küçük olan ile değerlendirileceğini ve maliyet ile NGD arasındaki ilişkiye göre karşılık ayrılacağını belirtmiştir. VUK hükümlerinde ise stokların maliyet bedeli ile değerlemesi esas olup VUK 274.mad. uyarınca değerlendirme gününde satış bedeli maliyet bedeline göre %10 veya daha fazla düşüklük gösterirse veya

278.maddeye göre tabi afetler veya diğ er haller sebebiyle değ eri azalırsa emsal bedel ile değ erleneceği belirtilmiştir.

Yan  r nlerin değ erlemesi ise TMS 2 Stoklar standardına g re NGD ile VUK h k mlerine g re emsal bedel ile değ erleneceği belirtilmiştir.



BÖLÜM 4. UYGULAMA

4.1. İŞLETMENİN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Uygulamaya konu işletmede farklı kumaş türlerine ilişkin üretim yapılmaktadır. İşletme yetkilileri maliyet yöntemini oluştururlarken veri mevzuatı doğrultusunda hareket etmiş ve aşağıda detayları belirtilen maliyet yöntemlerinden seçim yapmıştır.



İşletmelerin, üretim yapılarına göre yukarıda belirtilen maliyet hesaplama yöntemlerinden en az birini seçerek maliyet sistemlerini oluşturması gerekir. İşletmede kapsamına, zamana ve şekle göre aşağıdaki maliyet yöntemleri uygulanmaktadır.

- Tam Maliyet Yöntemi
- Fiili Maliyet Yöntemi
- Sipariş Maliyet Yöntemi ve Safha Maliyet Yöntemi birlikte

İşletmede, stokların maliyetinin hesaplamasında hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır.

İşletmede, 2015 yılı stok alımlarında tedarikçi firmalar ile anlaşmalarında vade farkı ile alım yapılmamıştır.

Stokların net gerçekleşebilir değerlerin, maliyet değerlerinden yüksek olacağından TMS 2 Stokları Standardı seçenekleri uyarınca maliyet bedelleri esas alınmıştır.

4.2. VUK'A GÖRE AYLIK ORTALAMA MALİYET HESABI

İşletmede, VUK hükümlerine göre birim maliyetin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. TMS 2 Standardı ise normal maliyet yöntemi önermektedir.

Uygulama çalışmamızda tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemlerinin birim maliyete etkisini hesaplamada yıllık ortalama birim maliyet üzerinden hesap yapmayı tercih ettik.

İşletmenin üretilen ürün çeşitliliğinin fazla olması ve işlem kolaylığını sağlamak için birim maliyetin oluşumunu ortalama maliyet üzerinden hesapladık.

Aşağıdaki tabloda işletmenin 2015 yılındaki aylar itibariyle gerçekleşen üretim miktarları ve normal kapasiteye göre meydana gelen kapasite kullanım oranları ve kapasite sapmaları gösterilmektedir.

Tablo 3: İşletme İçin Aylar İtibariyle Üretim Miktarları-Kapasite Kullanım Oranları - Kapasite Sapmaları

AYLAR / ÜRETİM MİKTARI	Aylık Üretim Kapasitesi (X) (Metre)	Fiili Üretim Miktarı (Y) (Metre)	Kapasite Kullanım Oranı % (Y / X)	Kapasite Sapması (Y-X) (Metre)
OCAK	91.000	79.025	86,84	-11.975
ŞUBAT	91.000	76.293	83,84	-14.707
MART	91.000	82.015	90,13	-8.985
NİSAN	91.000	76.640	84,22	-14.360
MAYIS	91.000	63.276	69,53	-27.724
HAZİRAN	91.000	88.237	96,96	-2.763
TEMMUZ	91.000	82.644	90,82	-8.356
AĞUSTOS	91.000	54.283	59,65	-36.717
EYLÜL	91.000	74.243	81,59	-16.757

EKİM	91.000	80.747	88,73	-10.253
KASIM	91.000	65.576	72,06	-25.424
ARALIK	91.000	85.843	94,33	-5.157
TOPLAM	1.092.000	908.822	83,22	-183.178

Tablo 3’de, işletmenin 2015 yılı üretim miktarlarına bakıldığında aylık kapasite kullanımları değişiklik göstermiş ve Haziran ayında % 96,96 oranı ile en yüksek; Ağustos ayında ise % 59,65 oranı ile en düşük kapasite ile çalışmıştır. İşletme 2015 yılında kapasitesinin altında çalışmıştır.

İşletmenin 2015 yılı fiili (gerçekleşen) üretim giderleri aylık olarak Tablo 4’de gösterilmiştir

Tablo 4: Tam Maliyet Yöntemine Göre Aylar İtibariyle Üretim Giderleri

AYLAR	MALİYET UNSURLARI				TOPLAM
	D.İ.M.M.	D.İ.G.	G.Ü.G.		
			Değişken G.Ü.G.	Sabit G.Ü.G.	
OCAK	1.020.871,69	1.329.847,18	1.385.241,05	402.332,19	4.138.292,11
ŞUBAT	1.065.151,64	945.629,26	1.304.774,94	402.332,19	3.717.888,03
MART	1.363.215,91	1.018.355,22	1.533.713,03	402.332,19	4.317.616,35
NİSAN	1.346.607,74	924.595,32	1.453.299,27	402.332,19	4.126.834,52
MAYIS	821.529,96	917.856,86	1.406.772,22	402.332,19	3.548.491,23
HAZİRAN	1.207.798,57	944.255,21	1.453.636,46	402.332,19	4.008.022,43
TEMMUZ	1.110.262,77	1.288.812,61	1.440.115,02	402.332,19	4.241.522,59
AĞUSTOS	1.096.647,57	900.405,52	1.155.970,48	402.332,19	3.555.355,76
EYLÜL	1.209.708,37	1.335.025,49	1.168.825,33	402.332,19	4.115.891,38
EKİM	1.297.386,01	1.039.360,22	1.512.930,91	402.332,19	4.252.009,33
KASIM	1.115.810,16	969.226,72	1.481.612,94	402.332,19	3.968.982,01

ARALIK	1.002.786,65	1.041.830,64	1.320.703,69	402.332,19	3.767.653,17
TOPLAM	13.657.777,04	12.655.200,25	16.617.595,34	4.827.986,33	47.758.558,96

İşletmenin 2015 yılı aylar itibariyle gerçekleşen D.İ.M.M , D.İ.G. ve G.Ü.G. dağılımı ve yıllık toplamı yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. İşletme tam maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamasını yaptığı için sabit genel üretim giderleri aylık eşit olarak dağılmıştır.

İşletmenin 2015 yılında tam maliyet yöntemine göre hesaplanan aylık ortalama birim maliyetler Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5: Tam Maliyet Yöntemine Göre Aylık Ortalama Birim Maliyetler

Aylar	Ortalama Birim Maliyetler
OCAK	52,37
ŞUBAT	48,73
MART	52,64
NİSAN	53,85
MAYIS	56,08
HAZİRAN	45,42
TEMMUZ	51,32
AĞUSTOS	65,50
EYLÜL	55,44
EKİM	52,66
KASIM	60,52
ARALIK	45,89

İşletmenin Tablo 5’de tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış aylık birim maliyetlerden Ağustos ayına ait birim maliyet detayı Tablo 6’da gösterilmiştir. Ağustos ayına ait KKO verileri aşağıda gösterilmiştir.

Ağustos dönemi Kapasite Miktarı	91.000
Ağustos dönemi Üretim Miktarı	54.283
Ağustos dönemi KKO %	59,65%

Tablo 6: Tam Maliyet Yöntemine Göre Ağustos Ayına Ait Birim Üretim Maliyeti

D.İ.İ.M.		1.096.647,57
D.İ.G.		900.405,52
G.Ü.G.		1.558.302,67
Sabit G.Ü.G. (% 100'ü)	402.332,19	
Değişken G.Ü.G. (% 100'ü)	1.155.970,48	
Toplam Üretim Maliyeti		3.555.355,76
Üretim Miktarı		54.283
Birim Maliyet (3.555.355,76 / 54.283)		65,50

İşletme birim maliyeti hesaplarken uyguladığı tam maliyet yönteminde, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken gider ayrımı yapmadan tamamını ürün maliyetine dağıtmaktadır.

İşletme 2015 yılı Ağustos döneminde % 59,65 kapasite oranı ile yılın en düşük kapasite ile çalıştığı dönem olup, maliyet hesabında kapasite kullanım oranına dikkat edilmemiştir. Bu yüzden aylık maliyetlere bakıldığında KKO'nın en düşük olduğu Ağustos ayında birim maliyet 65,50 TL olarak gerçekleşerek aylar bazında en yüksek birim maliyet oluşmuştur.

4.3. TMS 2'YE GÖRE AYLIK ORTALAMA MALİYET HESABI

TMS 2 Stoklar Standardı ise maliyet hesabında normal maliyet yöntemini önermiştir. Normal Maliyet Yöntemine göre kâr/zarar ve maliyet hesaplamaları kapasite kullanım oranından dolayı farklılık gösterecektir.

Tam Maliyet Yönteminde, genel üretim giderlerinin tamamı sabit ve değişken gider ayrımı yapılmadan ürün maliyetine dağıtılmaktadır.

Normal Maliyet Yönteminde ise genel üretim giderleri sabit ve değişken gider ayrımı yapıp; değişken giderlerin tamamı sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına isabet eden tutar kadar maliyete dağıtılmaktadır. Yani işletmenin tam kapasite ya da eksik kapasite ile çalışmış olması gider dağılımında etkili hale gelmiş olup eksik kapasite ile üretim yapıldığı dönemlerde fazla gider dağılımı yapılması önlenmiş olacaktır.

		<u>Tam Maliyet Yönteminde</u>	<u>Normal Maliyet Yönteminde</u>
Değişken	GÜG	Tamamı	Tamamı
Sabit	GÜG	Tamamı	% KKO'na düşen kısmı

İşletmenin 2015 yılı aylık kapasite kullanım oranını dikkate alan normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin tutarları hesaplanmış Tablo 7’de değerleri gösterilmiştir.

Tablo 7: 2015 Yılı Sabit GÜG’ leri Tam ve Normal Maliyet Farkı

AYLAR	(1) AYLIK SABİT GENEL ÜRETİM GİDERİ	(2) TAM MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE SGÜG (1)	(3) AYLIK KAPASİT E KULLANI M ORANI (%)	(4) NORMAL MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE SGÜG (1 X 3)	(5) YÖNTEMLER ARASI SGÜ GİDER FARKI (2-4)
OCAK	402.332,19	402.332,19	86,84	349.387,93	52.944,26
ŞUBAT	402.332,19	402.332,19	83,84	337.309,12	65.023,07
MART	402.332,19	402.332,19	90,13	362.607,42	39.724,78
NİSAN	402.332,19	402.332,19	84,22	338.843,29	63.488,90
MAYIS	402.332,19	402.332,19	69,53	279.757,93	122.574,26
HAZİRAN	402.332,19	402.332,19	96,96	390.116,33	12.215,87
TEMMUZ	402.332,19	402.332,19	90,82	365.388,37	36.943,82
AĞUSTOS	402.332,19	402.332,19	59,65	239.997,79	162.334,41
EYLÜL	402.332,19	402.332,19	81,59	328.245,59	74.086,60
EKİM	402.332,19	402.332,19	88,73	357.001,29	45.330,90
KASIM	402.332,19	402.332,19	72,06	289.926,77	112.405,43
ARALIK	402.332,19	402.332,19	94,33	379.531,90	22.800,30
TOPLAM	4.827.986,33	4.827.986,33		4.018.113,73	809.872,60

Tablo 7, incelendiği zaman tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasında 809.872,60 TL’lik Sabit Genel Üretim Giderinden kaynaklanan gider farkı oluşmuş olduğu görülmektedir.

2015 yılı içerisinde gerçekleşen SGÜG’nin, tam maliyet yönteminde tamamı mamul maliyetine yüklenmiş ve Tablo 7/2.sütünde gösterilmiştir. Normal Maliyet Yönteminde ise KKO’ na düşen kısmı kadar yüklenmiş olup Tablo 7/4.sütünde gösterilmiştir. Örnek olarak Ocak ayındaki SGÜG’ nin hesabına baktığımızda 402.332,19 TL gerçekleştirmiş olduğunu görüyoruz.

	Fiili Tutar	Tam Maliyet Y.	Normal Maliyet Y.
Ocak SGÜG	402.332,19	402.332,19	349.387,93

$$\begin{aligned}
 \text{Normal Maliyet Yönteminde SGÜG} &= \text{SGÜG} \times \text{KKO} \\
 &= 402.332,19 \times 86,84 \% \\
 &= 349.387,93
 \end{aligned}$$

İşletmenin 2015 yılı Normal Maliyet Yöntemine göre gider dağılımları ayrımı ve Sabit GÜG’ nin kapasite kullanım oranına göre hesaplanmış tutarları Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Giderleri

AYLAR	MALİYET UNSURLARI				TOPLAM
	D.İ.M.M.	D.İ.G.	G.Ü.G.		
			Değişken G.Ü.G.	Sabit G.Ü.G.	
OCAK	1.020.871,69	1.329.847,18	1.385.241,05	349.387,93	4.085.347,85
ŞUBAT	1.065.151,64	945.629,26	1.304.774,94	337.309,12	3.652.864,96
MART	1.363.215,91	1.018.355,22	1.533.713,03	362.607,42	4.277.891,58
NİSAN	1.346.607,74	924.595,32	1.453.299,27	338.843,29	4.063.345,62
MAYIS	821.529,96	917.856,86	1.406.772,22	279.757,93	3.425.916,97
HAZİRAN	1.207.798,57	944.255,21	1.453.636,46	390.116,33	3.995.806,57

TEMMUZ	1.110.262,77	1.288.812,61	1.440.115,02	365.388,37	4.204.578,77
AĞUSTOS	1.096.647,57	900.405,52	1.155.970,48	239.997,79	3.393.021,36
EYLÜL	1.209.708,37	1.335.025,49	1.168.825,33	328.245,59	4.041.804,78
EKİM	1.297.386,01	1.039.360,22	1.512.930,91	357.001,29	4.206.678,43
KASIM	1.115.810,16	969.226,72	1.481.612,94	289.926,77	3.856.576,59
ARALIK	1.002.786,65	1.041.830,64	1.320.703,69	379.531,90	3.744.852,88
TOPLAM	13.657.777,04	12.655.200,25	16.617.595,34	4.018.113,73	46.948.686,36

İşletmenin, Tablo 6’da Ağustos döneminin Tam Maliyet Yöntemine göre birim maliyetinin hesabı yapılmıştı. Aynı dönemin Normal Maliyet Yöntemine göre birim maliyet detay hesabı Tablo 9’da hesaplanmıştır. İşletmenin Ağustos dönemi Üretim Miktarı bilgileri aşağıdaki gibidir.

Ağustos dönemi Kapasite Miktarı	91.000
Ağustos dönemi Üretim Miktarı	54.283
Ağustos dönemi KKO %	59,65%

Tablo 9: Normal Maliyet Yöntemine Göre Ağustos Dönemi Birim Üretim

D.İ.İ.M.		1.096.647,57
D.İ.G.		900.405,52
G.Ü.G.		1.395.968,27
Sabit G.Ü.G. (% 59,65)	239.997,79	
402.332,19 *59,65 =239.997,79		
Değişken G.Ü.G. (% 100)	1.155.970,48	
Toplam Üretim Maliyeti		3.393.021,36
Üretim Miktarı		54.283
Birim Maliyet		62,51

Tablo 6 ve Tablo 9 incelendiğinde işletmenin Ağustos ayında tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre ayrı ayrı birim maliyetleri hesapladığımızda farklılık görülmüştür. Aynı dönemin; tam maliyet yöntemine göre hesap yapıldığı zaman birim

maliyeti 65,50 TL olarak gerçekleşirken, normal maliyet yöntemine göre hesap yapıldığı zaman 62,51 TL olarak gerçekleşmiştir.

Birim Maliyet **Tam Maliyet Yöntemi** **Normal Maliyet Yöntemi**
Ağustos 65,50 TL $\longrightarrow$ 62,51 TL

İşletmenin 2015 yılı normal maliyet yöntemine göre aylık maliyetleri Tablo 10’de gösterilmiştir.

Tablo 10: Normal Maliyet Yöntemine Göre Aylık Ortalama Birim Maliyetler

Aylar	Normal Maliyet Yöntemine Göre Ortalama Birim Maliyet
OCAK	51,70
ŞUBAT	47,88
MART	52,16
NİSAN	53,02
MAYIS	54,14
HAZİRAN	45,28
TEMMUZ	50,88
AĞUSTOS	62,51
EYLÜL	54,44
EKİM	52,10
KASIM	58,81
ARALIK	45,62

İşletmenin, hem tam maliyet yöntemine hem de normal maliyet yöntemine göre aylık üretim giderleri dağılımı ve birim maliyet hesaplamaları tablolar halinde gösterilmiştir. İşletmede, maliyet hesaplamalarında mevzuata uygun olarak, uygulamada tüm üretim giderleri mamul maliyetine dâhil edilmekte, kapasite kullanım oranları göz önüne alınmamaktadır. Bu sebeple, üretim miktarı ne olursa olsun, sabit genel üretim giderinin tamamı mal maliyetine dahil edilmekte dolayısıyla üretimin normal kapasite altında

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

İşletmenin normal maliyet yöntemini kullanması halinde hesaplanan sabit genel üretim giderleri Tablo 8’de gösterilmektedir. Kapasite kullanımının normal kapasiteyi aşması halinde sabit genel üretim giderinin tamamı maliyete alınacak ve iki yöntem arasında bir fark oluşmayacaktır.

Tablo 11’de, tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre üretim giderlerinden ortalama adet başına düşen maliyet tutarları hesaplanmıştır.

Tablo 11: Aylar İtibariyle Tam ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Ortalama Birim Maliyetler

Aylar	Tam Maliyet Yöntemine Göre Ortalama Birim Maliyet	Normal Maliyet Yöntemine Göre Ortalama Birim Maliyet	Adet Başına Ortalama Birim Maliyet Geçici Fark
OCAK	52,37	51,70	-0,67
ŞUBAT	48,73	47,88	-0,85
MART	52,64	52,16	-0,48
NİSAN	53,85	53,02	-0,83
MAYIS	56,08	54,14	-1,94
HAZİRAN	45,42	45,28	-0,14
TEMMUZ	51,32	50,88	-0,45
AĞUSTOS	65,50	62,51	-2,99
EYLÜL	55,44	54,44	-1,00
EKİM	52,66	52,10	-0,56
KASIM	60,52	58,81	-1,71
ARALIK	45,89	45,62	-0,27

Tam maliyet yöntemi uygulayan işletmenin ortalama maliyetleri üretimin azaldığı dönemlerde artmaktadır. Çünkü, sabit genel üretim gideri düşük kapasite sebebiyle birim başına dağılımı artmaktadır. İşletmenin kapasite kullanımının en az (%60) olduğu Ağustos ayında birim maliyetler en yüksek (65,50 TL) olarak gerçekleşmiştir.

Normal maliyet yöntemi uygulandığında, üretim miktarının birim maliyet hesabında bir etkisi olmayacaktır. Çünkü, normal maliyet yönteminde sabit genel üretim gideri üretim miktarı ne olursa olsun kullanılan kapasiteye göre maliyete dâhil edilecektir. Buna göre tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasındaki en yüksek maliyet farkı kapasitenin en az kullanıldığı dönemde olacaktır. Üretimin normal kapasiteyi aştığı aylarda ise birim maliyette herhangi bir fark meydana gelmeyecektir.

4.4. ERTELENEN VERGİ AÇISINDAN YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

İşletmenin maliyet hesaplama yöntemleri arasındaki farklılığın birim maliyette meydana gelen etkisi gelir tablosunu da doğrudan etkileyeceğinden işletmenin dönem kâr veya zararını değiştirecektir.

İşletmenin VUK 275.maddesinde belirtilen tam maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tablosu Tablo 12’de gösterilmiştir. İşletme tam maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunda 29.095.160,92 TL Brüt Satış Kârı ve 20.807.777,48 TL Dönem Net Kârı elde etmiştir.

Tablo 12: Tam Maliyet Yöntemine Göre 2015 yılı Gelir-Gider Tablosu

	Cari Dönem
Brüt Satışlar	75.080.298,01
Satış İndirimleri (-)	-2.713.569,48
Net Satışlar	72.366.728,53
Satışların Maliyeti(-)	-43.271.567,61
Brüt Satış Kârı	29.095.160,92
Faaliyet Giderleri (-)	-8.207.075,63
Faaliyet Kârı veya Zararı	20.888.085,29

Diğer Faal. Olağan Gelir ve Karlar	3.744.638,80
Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar(-)	-3.068.204,48
Finansman Giderleri(-)	-282.871,90
Olağan Kar veya Zarar	21.281.647,71
Olağandışı Gelir ve Karlar	147.859,23
Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	-334,56
Dönem Karı veya Zararı	21.429.172,38
Dönem Kar. Ver. ve Diğ. Yasal Yük. Karş.(-)	-621.394,90
Dönem Net Karı	20.807.777,48

TMS 2 Stoklar Standardı ile maliyet hesaplamasında normal maliyet yönteminin önerilmesi muhasebe uygulamalarına getirilen önemli yeniliklerden biridir. Normal maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tablosu Tablo 13’de gösterilmiştir.

İşletme normal maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunda 29.905.033,52 TL Brüt Satış Kârı ve 21.617.650,08 TL Dönem Net Kârı elde etmiştir.

Tablo 13: Normal Maliyet Yöntemine Göre 2015 yılı Gelir-Gider Tablosu

	Cari Dönem
Brüt Satışlar	75.080.298,01
Satış İndirimleri (-)	-2.713.569,48
Net Satışlar	72.366.728,53
Satışların Maliyeti(-)	-42.461.695,01
Brüt Satış Karı	29.905.033,52
Faaliyet Giderleri (-)	-8.207.075,63
Faaliyet Karı veya Zararı	21.697.957,89
Diğer Faal.Olağan Gelir ve Karlar	3.744.638,80
Diğer Faal.Olağan Gider ve Zararlar(-)	-3.068.204,48
Finansman Giderleri(-)	-282.871,90

Olağan Kar veya Zarar	22.091.520,31
Olağandışı Gelir ve Karlar	147.859,23
Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	-334,56
Dönem Karı veya Zararı	22.239.044,98
Dönem Kar.Ver.ve Diğ. Yasal Yük. Karş.(-)	-621.394,90
Dönem Net Karı	21.617.650,08

Tam maliyet yöntemine ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablolarında dönem net kâr /zararı değerlendirildiğinde, kapasite kullanım oranını dikkate almayan tam maliyet yönteminde dönem net kârının 20.807.777,48 TL olduğu kapasite kullanım oranını dikkate alan normal maliyet yönteminde ise 21.617.650,08 TL olduğu görülmektedir. Ürün maliyetini hesaplarken kapasite kullanım oranını göz ardı eden tam maliyet yönteminde dönem net kâr /zararı düşerken, kapasite kullanım oranını dikkate alarak ürün maliyetini hesaplayan normal maliyet yönteminde dönem net kâr/zararın arttığı görülmektedir. Ama işletmenin tam kapasite ile çalışması durumunda tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasındaki fark kapanacaktır.

Normal maliyet ve tam maliyet yöntemleri arasındaki hesaplama farklılığının aylık birim maliyet, toplam maliyet ve vergi durumuna etkisi Tablo 18’de gösterilmektedir.

Tablo 14: İşletme İçin Aylar İtibariyle Geçici Fark ve Ertelenen Vergi Tutarları

AYLAR	Adet Başına Birim Maliyet Geçici Fark (TL) (1)	Üretim Miktarı (Adet) (2)	Toplam Geçici Fark (TL) (1x2)	Ertelenen Vergi (TL)
OCAK	-0,670	79.025,00	-52.944,26	-10.588,85
ŞUBAT	-0,852	76.293,00	-65.023,07	-13.004,61
MART	-0,484	82.015,00	-39.724,78	-7.944,96
NİSAN	-0,828	76.640,00	-63.488,90	-12.697,78
MAYIS	-1,937	63.276,00	-122.574,26	-24.514,85
HAZİRAN	-0,138	88.237,00	-12.215,87	-2.443,17
TEMMUZ	-0,447	82.644,00	-36.943,82	-7.388,76
AĞUSTOS	-2,991	54.283,00	-162.334,41	-32.466,88

EYLÜL	-0,998	74.243,00	-74.086,60	-14.817,32
EKİM	-0,561	80.747,00	-45.330,90	-9.066,18
KASIM	-1,714	65.576,00	-112.405,43	-22.481,09
ARALIK	-0,266	85.843,00	-22.800,30	-4.560,06
TOPLAM		908.822,00	-809.872,60	-161.974,52

VUK' na göre tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Ancak standart, normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngördüğü için sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Boş kapasiteye düşen kısım ise (809.872,60 TL), 680 Çalışmayan Kısım Giderleri Hesabına yansıtılarak dönem giderine kaydedilir. Vergi kanunları bu gideri kabul etmediği için mamul satılmışsa; mamul ilgili maliyetlerin tamamı giderleşeceğinden hem normal maliyet yönteminde hem tam maliyet yönteminde de sonuç hesapları aynı olacağından problem olmaz. Eğer üretilen mamullerin tamamı satılmamış ise maliyetlerin tamamı gidere dönüşmeyeceğinden iki yöntemde de sonuç hesapları farklı olacaktır. Eksik kapasiteden kaynaklanan gider farkı (809.872,60) mamule yüklenmeyecek ve dönem gideri olarak kaydedilecektir .Ancak bu giderde düşülmeyeceği için vergi uyumlama kaydı yapılmalıdır.

Kapasite Sapmasının TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

		/		
634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları			809.872,60	
	620 Satılan Mamul Maliyeti			809.872,60

Mamuller satılmamışsa 809.872,60 TL'lik farkın uyum kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

		/		
970 Vergi Açısından				
	971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		809.872,60	

VUK' na göre gider kabul edilmeyen 809.872,60 TL'lik gider için vergi etkisi kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır;

/		
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı		161.974,52
691 Vergi Gideri / Geliri		161.974,52
809.872,60 * 0,20= 161.974,52		

BÖLÜM 5. SONUÇ

Küreselleşme olgusu, ülkeler arası iletişimin artması, uluslararası rekabet ortamı işletmelere, mali yapısının doğru ve karşılaştırılabilir olma zorunluğu getirmiştir. Dünya ülkeleri finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlamak için UFRS'yi benimsemiş, ülkemizde bu konuda çalışmalar yürütülerek UFRS ile tam uyumlu olarak TMS' leri yayınlanmıştır. Uluslararası rekabetin artması mali tabloların doğru ve karşılaştırılabilir olması ile birlikte maliyet kavramını da önemli hale getirmiştir.

Ticarette rekabetin artışı maliyet kontrolünün ve maliyet hesaplamalarının öneminin artmasına, bu durumda maliyet hesaplamalarında önemli etkisi olan stok varlığına dikkat çekmiştir. Stoklar, hem ticaret işletmeleri hem üretim işletmeleri açısından üretimin, ticaretin devam etmesi için faaliyetin esas konusudur. İşletmeler için stoklar çok çeşitlilik gösterebilen, devir hızı yüksek olan varlıklardır. İşletmeler tarafından uygulanan stok yönetimi; satın alma, satış, üretim sürecinin her aşamasında aktif olarak işletme kazanç ve maliyetleri üzerinde etkisi vardır. İşletme içi iletişimin güçlü olması stok maliyetlerinin azaltılmasına katkı sağlayıp işletmeyi rakipleri karşısında bir adım ileri taşıyacaktır.

Bir işletmede stoklarla ilgili katlanılan maliyetler stok maliyetleri olarak adlandırılmaktadır. İşletmeler, stok bulundurma maliyetine katlandığı gibi stok bulundurmama maliyetlerine de katlanabilmektedir.

Stokların muhasebe uygulamalarında ki önemi göz önünde tutularak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından IAS 2 stoklara tahsis edilmiş ve bu standartta stoklarla ilgili muhasebe işlemleri açıklanmıştır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından IAS 2'nin çevirisi niteliğinde olan TMS 2 yayınlanmıştır.

TMS 2'de stok maliyet unsurları; birincisi satın alma maliyeti, ikincisi dönüştürme maliyetleri ve üçüncüsü de stokları mevcut duruma getirinceye kadar yapılan diğer giderler olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetlerinin ürüne yüklenmesinde TMS 2 ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasında önemli farklılık söz konusudur. VUK hükümlerine göre kolay hesaplanması açısından avantaj görülen tam

maliyet yöntemi uygulanırken TMS 2 Stoklar Standardı mamul maliyet hesaplamasında normal maliyet yönteminin kullanılmasını öngörmüştür. Tam maliyet yönteminde maliyet unsurlarının tamamı ürün maliyetine yüklenirken genel üretim giderlerinde sabit değişken gider ayrımı yapmamaktadır. Yöntemin en önemli özelliği sabit değişken gider ayrımı yapmaması nedeni ile avantaj görülmesi ancak; gider ayrımı yapmaması ve KKO'nın dikkate alınmaması sonucu maliyetlerin doğru hesaplanmaması gibi bir dezavantajı vardır. Tam maliyet yöntemi ile maliyet hesaplamalarında önemli bir eksiklikte, üretim kapasitesinin kullanımının göz ardı edilerek sabit genel üretim giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklenmesidir. Bu eksikliğin ortadan kaldırılabilmesi için çözüm olarak TMS-2 Stoklar Standardı devreye girmektedir.

Standarda göre normal maliyet yönteminde; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kapasite kullanımına isabet eden kısmını üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Kullanılmayan (boş) kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasında üç farklılık söz konusudur; Birincisi genel üretim giderlerinde değişken sabit gider ayrımı yapılmaktadır. İkincisi üretimin dalgalanma gösterdiği aylık üretimlerde birim maliyetlerde farklılık oluşmasıdır. Üçüncüsü ise, kapasite sapmalarının maliyet etkisi normal maliyet yönteminde ortadan kalkmakta maliyetlerin doğru yansıtılmasını sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan (1993). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Eğitiminde Yapılması Gereken Değişiklikler”. Gazi Üniv. End. San. Eğt.Fak.Derg.Cilt:1,Sayı:1,Haziran 1993,s.s.135-157.

Akdoğan Nalan, Orhan Sevilengül (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. Mali Çözüm Dergisi. Kasım-Aralık, Sayı:84.ss.29-70.

Akgün, Ali İhsan (2012). “Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş”. Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt:19 Sayı:2.ss.1-16.

Akın Hale, Fahri Kurşunel (2010). “TMS’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”. Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi. Cilt:13.Sayı:1-2.ss.311-330.

Akkaya, Tuba (2016).TMS 2 Stoklar. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. ss.1-107.

Altındaş A. Taylan, (2011). “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku”, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1,

Altuğ, Osman (1999).Maliyet Muhasebesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi,12.Baskı

Atmaca, Metin ve Hakan Çelenk (2011). “Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ocak. s.s.113-125.

Atmaca, Metin (2010).“Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma”. Marmara Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt:28,Sayı:1, s.s.523-548.

Aysan, Mustafa (1996). “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”. Mali Çözüm Dergisi. Temmuz.Ağustos.Eylül.37.s.s.1-9.

- Bahadır, Oğuzhan (2012).Stoklarda Değerleme: “UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”. Mali Çözüm Dergisi. Ocak-Şubat. ss.51-68.
- Balcı Baki Rıza, (2012). “Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:27, Sayı:1,
- Başpınar, Ahmet (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. Maliye Dergisi. Mayıs. Ağustos.Sayı:146.s.s.42-57)
- Bostancı, Serpil (2002). “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. Mali Çözüm Dergisi. Nisan/Mayıs/ Haziran Sayı 59.
- Boyar Ender, Güngörmüş Ali(2006). “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”. Analiz Dergisi. Cilt:7 Yıl:15 Sayı:16.Ekim. ss.83-91.
- Bozdemir, Enver (2014). “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi”. Mali Çözüm Dergisi. Ocak-Şubat. ss.77-105.
- Büyük mirza, H. Kamil (2013). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, İsmail ve Yusuf Gör (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)”.World of IFRS Hakemli UFRS Dünyası Dergisi, Ekim, s.s.5-10.
- Çankaya, Fikret (2007), “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:3, Sayı:6,s.s.127-148.
- Çelik, Muhsin (2012). “KOBİ TFRS Kapsamında Üretim Maliyeti ve Maliyetleme Yöntemi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 290.Kasım. ss.95-105.
- Çelik, Serpil (2013), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”: Niğde Örneği, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.s.1-167.
- Demir, Şeref (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Dursun Adem, Serkan Yalnız (2013). “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri -Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 1, 2013 139-157.

Erdoğan Nurten, (2012). Genel Muhasebe, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, 1.Basım,

Erdoğan, Necmettin (2002).Maliyet Muhasebesi. İzmir. Barış Yayınları.

İbiş, Cemal ve Serdar Özkan (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak, Şubat, Mart, Sayı:74,s.s.25-43.

Elitaş, Cemal (2011), UFRS(TMS-TFRS) Uygulamaları, Hipotez Yayınları, Ankara.

Evcı, Samet (2008).”Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, ss.1-218.

Feyiz Mehmet Ali, (2008). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Rize: Murathan Yayınevi, Güncellenmiş 5.Baskı, 2008,

Gökçen Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006).Türkiye Muhasebe Standartları. İstanbul. Beta Basım Yayım.

Gökgöz, Ahmet (2012).“KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”,

Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt: XIV.Sayı:II.ss.243-258.

Gölköy, Ufuk (2008). “TMS 2 Stoklar”. Mali Ufuklar Dergisi.Sayı:43.Ekim- Aralık.ss.9-22.

Gönen Seçkin, Çağla Demir(2012). “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. C:4, S:2, s. 163-171.

Güngörmüş Ali Haydar, Boyar Ender (2009). “TMS – 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”. Dumlupınar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı:23. Nisan. ss.315-320.

Güredin Ersin, (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayım Dağ. Ltd. Şti.,

Kabataş Yaşar ve Pamukçu Ayşe (2011). “TMS–2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos. ss.191-199.

Karasu, Rauf (2014). “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:47, Sayı:1,Mart,s.s.79-105.

Kartal Ali, Adnan Sevim ve Erdin Gündüz(2003).Maliyet Muhasebesi. Eskişehir: Açık öğretim Fakültesi Yayını.

Kocamaz, Hilal (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, KSÜ İ.B.B.F. Dergisi, Cilt:2, Sayı:2,s.s.105- 120.

Öğredik Güray, (2007). Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,

Örten Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2013).Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları.7.Baskı, Gazi Kitabevi.

Öztürk, Veli (2002). “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi. Sayı:2 ss.1-19.

Öztürk Bünyamin ve Özer Mustafa, (2003). “Ticaret İşletmelerinde Stokların Değerlemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:172,

Parlakkaya, Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.s.119-139.

Sağlar Jale, Derya Yüce (2015). “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz, Cilt-Sayı:8- 3,ss.45-57.

Samur Muharrem, (2012). “Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama”, Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 1,

Saraç Fatih, (2009). Kuyumculuk Sektörü Ve Kuyumcu İşletmelerde Stok Hesaplarının Denetimi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne,

Selvi, Yakup. (2008). “TMS 2 Stoklar (Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları)” İSMOO Yayınları. Sayı:99.ss.89-110.

Taştan Ozan, (2013). Stoklarda Değer Düşüklüğü’nün Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi Ve Mali Tablolara Yansıtılması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul,

Toraman, Cengiz ve Fatih M. Bayramoğlu (2006). “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi(Özel Sayı), Sayı 76, 17.Dünya Muhasebe Kongresi/Kasım 2006,ss.457-480.

Tuğay, Osman (2013). “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi” .Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Ekim. Sayı:26.ss.207-230.

Utku, Burcu Demirel ve Kemal Gürsoy.(2011), “Kobiler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat,s.s.19-42.

Üstün, Rıfat (1996).Maliyet Muhasebesi(Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Varıcı, İdris (2009). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS)

Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XXVII, Sayı: II, s.s.279-296.

Yanık, Ramazan(2013). “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 3, ss.81-90.

Yardımcıoğlu Mahmut, Hilal Kocamaz. “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”. İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi. ss.27-40.

Yartaş Harun, (2009). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması Ve Uygulamaya Etkisi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul,

Yereli Ayşe N, Nilgün Kayalı, Lale Demirlioğlu (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”. Mali Çözüm Dergisi.Mart- Nisan.ss.21-42.

Yeşiloğlu, Haluk (1997), Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu,30 Nisan-4 Mayıs 199.

Yılmaz, Baki (2008). “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:10, Sayı:16, s.s.139-153.

Yücenurşen Mehmet, Ali Aykut Peker, İbrahim APAK, Yusuf POLAT(2014). “TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi .6(2).ss.1-8.

Yükçü Süleyman, (1999). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Vizyon Yayınları, İzmir 1999,

660 Sayılı KHK, Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011),T.C. Resmi Gazete, 28103, 2 Kasım, 2011.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (2004), T.C Resmi Gazete,25539, 31 Temmuz 2004

TMS/TFRS 2018 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2015)
https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS23.pdf

TMSK 2010 Raporu. http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf Erişim Tarihi: 20.09.2016,04.11.2016.

TMSK 2015 Raporu. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Faaliyet_Raporu_2015.pdf

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hulya/002/>

<http://muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/0118/>

<http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>

<http://www.finansgundem.com/yazarlar/yeni-ttk-ile-tmsden-stoklar-standardi-yazisi/466236>

<http://www.ozdogrular.com/content/view/16723/>

<http://www.kgk.gov.tr/>

<http://www.muhasip.com>