

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**MUHASEBE STANDARTLARININ MALİYET
OLUŞUMUNA ETKİSİ VE İNŞAAT İŞLETMELERİNDE
UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

MELİS MUTLU

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**MUHASEBE STANDARTLARININ MALİYET
OLUŞUMUNA ETKİSİ VE İNŞAAT İŞLETMELERİNDE
UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

MELİS MUTLU

DANIŞMAN: PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi MELİS MUTLU'nun MUHASEBE STANDARTLARININ MALİYET OLUŞUMUNA ETKİSİ VE İNŞAAT İŞLETMELERİNDE UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2010 tarih ve 2010-14/19 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

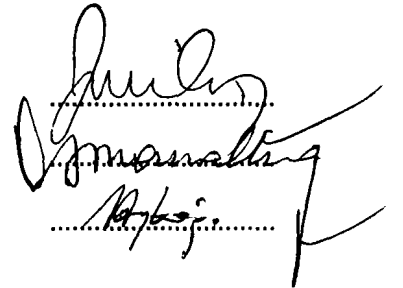
İmzası

Tez Savunma Tarihi : 24.08.2010.

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA


.....
.....
.....

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR	III
0. GİRİŞ	1
1. MALİYET KAVRAMI	4
1.1. Maliyet Tanımı ve Türleri.....	4
1.2. Maliyet Muhasebesi Kavramı.....	7
1.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	9
1.4. Maliyeti Oluşturan Etmenler.....	11
1.4.1. Direkt İlk Madde Malzeme Maliyetleri.....	12
1.4.2. Direkt İşçilik Maliyetleri.....	14
1.4.3. Genel Üretim Maliyetleri.....	16
1.5. Maliyet Yöntemleri.....	17
1.5.1. Kullanılacak Rakamlara Göre Maliyet Yöntemleri.....	19
1.5.2. Kullanılan Üretim Tekniğine Göre Maliyet Yöntemleri.....	26
1.5.3. Maliyet Unsurlarını Kapsayıp Kapsamadığına Göre Maliyet Yöntemleri.....	29
2. MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİM SÜRECİ	34
2.1. Muhasebe Standartları Kavramı ve Oluşumu.....	34
2.2. Türkiye’de Muhasebe ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	37
2.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Standartların Maliyet Yönünden İncelenmesi.....	44
2.3.1. TMS 2 Stoklar Standardı.....	44
2.3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	44
2.3.1.2. Standardın Özeti.....	44
2.3.1.3. Standardın Maliyetle İlişkisi.....	45
2.3.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.....	52
2.3.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	52
2.3.2.2. Standardın Özeti.....	54
2.3.2.3. Standardın Maliyetle İlişkisi.....	56
2.3.3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı.....	60
2.3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	60
2.3.3.2. Standardın Özeti.....	62
2.3.3.3. Standardın Maliyetle İlişkisi.....	65
2.3.4. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.....	67
2.3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	67
2.3.4.2. Standardın Özeti.....	68
2.3.4.3. Standardın Maliyetle İlişkisi.....	70
2.3.5. TMS 18 Hasılat Standardı.....	76

2.3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	76
2.3.5.2. Standardın Özeti	77
2.3.5.3. Standardın Maliyetle İlişkisi	79
2.3.6. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı	81
2.3.6.1. Standardın Amacı ve Kapsam	81
2.3.6.2. Standardın Özeti	82
2.3.6.3. Standardın Maliyetle İlişkisi	85
2.3.7. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı	89
2.3.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	89
2.3.7.2. Standardın Özeti	90
2.3.7.3. Standardın Maliyetle İlişkisi	92
2.3.8. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı	93
2.3.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	93
2.3.8.2. Standardın Özeti	94
2.3.8.3. Standardın Maliyetle İlişkisi	97
3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE MALİYET SİSTEMLERİ.....	103
3.1. İnşa ve İnşaat Kavramları.....	103
3.2. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri	103
3.2.1. İnşaat Muhasebesi.....	103
3.2.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri.....	103
3.3. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Sistemi ve Amaçları	104
3.3.1. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Sisteminin Oluşturulması.....	104
3.3.2. Maliyet Sisteminin Amaçları	107
3.4. İnşaat İşletmelerinde Kârı Belirleme Yöntemleri	107
3.4.1. İşin Kısmen Bitim Yöntemi	108
3.4.2. İşin Tam Bitim Yöntemi	109
3.5. İnşaat Faaliyetlerinin Türleri.....	111
3.5.1. Özel İnşaat Faaliyetleri	111
3.5.1.1. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları	112
3.5.1.2. İnşaat Maliyetinin Hesaplanması	114
3.5.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri.....	116
3.5.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları.....	117
3.5.2.2. İnşaat Maliyetinin Hesaplanması	120
4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE UYGULAMA.....	122
4.1. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Yapılan Uygulama.....	122
4.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Yapılan Uygulama ..	134
5. SONUÇ	140
6. KAYNAKÇA.....	141

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ACP	Accounting Principles Board
A.g.e.	Adı Geçen Eser
A.g.m.	Adı Geçen Makale
DİM	Direkt İşçilik Maliyeti
DİMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
FIFO	First In First Out (İlk Giren İlk ıkar)
GÜM	Genel Üretim Maliyeti
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
LIFO	Last In Firs Out (Son Giren İlk ıkar)
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
SPK	Sermaye Piyasaları Kurulu
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

0. GİRİŞ

Günümüz piyasa koşullarında yatırım ve üretim yapmak çok riskli hale gelmiştir. Pazarda bir çok rakibin bulunması, ekonomik koşullar, ülkenin ekonomik yapısı gibi sebepler işletmelerin üretimini ve satışını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle işletmeler mümkün olduğunca düşük maliyetle üretim yapmak zorundadır. İşte bu noktada maliyetlerin önemi ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerin mamullerinin maliyetini en doğru biçimde hesaplamaları aşamasında devreye maliyet sistemleri girmektedir. İşletmelerde maliyetleme çalışmaları oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu konuda yapılan başarılı çalışmalar işletmelerin verimlilik ve karlılığını arttıracak gibi, yapılan hatalar işletmelerin iflasına kadar uzanan bir süreci doğurabilir.

Muhasebenin en temel görevi, kişi ve kuruluşların ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli bilgileri üretmektir. Bu amaçla, muhasebe sürecinde finansal nitelikteki olaylar toplanır, özetlenir, kayıtlanır ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulmak amacıyla raporlanır.

Uluslararası ticaretin hızla geliştiği, elektronik ortamda ticaretin ve mobil iletişimin bu gelişmeye büyük ölçüde ivme kazandırdığı günümüzde, ekonomik gelişmelere paralel olarak farklı ülkelerde üretilen finansal raporların benzer şekilde değerlendirilip yorumlanması gereksinimi doğması nedeniyle muhasebede uluslararası geçerli bir dilin oluşturulması durumuna yol açmıştır. Muhasebede anlam birliğinin sağlanması gerekliliği ülkelerin ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yol açmış ve ortak bir muhasebe dili olarak uluslararası muhasebe standartlarının kullanılması herkes tarafından kabul edilmiştir.

Ülkemizde 1994 yılından bu yana Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planı'nın muhasebe uygulamalarında ulusal düzeyde tek düzenin sağlanmasındaki rolü yadsınamaz. Ancak yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için farklı düzenlemeler getirmeleri, ülke içerisinde farklı uygulamalara neden olmakta, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini

güçleştirmekte ve işletmelerin birden fazla finansal tablo hazırlamalarına neden olabilmektedir.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarında farklı uygulamaların geçerliliğinden dolayı yeknesaklık sağlanamamıştır. Ülkemizde yaygın olarak kullanılan muhasebe sistemi Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından uygulamaya konulan muhasebe düzenine dayanmaktadır. Ülkemizde, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) saptamak ve yayımlamakla görevli olan ve tekdüzeliği sağlamak amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), ülkemizdeki ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından takip etmiş ve incelemiştir. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ye uyumlu standartları yayımlamaya başlamış ve bu standartlar yürürlüğe girmiştir.

Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile ülkemiz muhasebe sistemine yeni bir anlayış getirilmiştir. Ancak uygulanan vergi mevzuatı ile TMS arasında işlemlerde farklılıklar oluşmakta ve bu da işletmelerin ikilem de kalmasına neden olmaktadır.

Çalışmamızda, Türkiye Muhasebe Standartlarının maliyet üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri incelenmiş, mevcut sistem ile olan farklılıklar ortaya konmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde, maliyet ve maliyet muhasebesi kavramları açıklanmış, maliyet sistemleri ve maliyetleri oluşturan unsurlar incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılmasının gereği açıklanmaya çalışılmış, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde standardizasyon çalışmalarına yön veren kurum ve kuruluşlar hakkında kısaca bilgi verilmiştir. TMS/TFRS’lerin bir kısmı sınıflandırılarak, her bir standardın genel çerçevesi, ana fikri ve getirdiği genel felsefe açıklanmıştır. Ayrıca gerekli yerlerde standartta yer alan düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi kapsamındaki uygulamalar ile karşılaştırılmaktadır.

Diğer bölümde ise, çalışmamızın uygulama kısmını oluşturan inşaat muhasebesi ile ilgili genel bilgiler verilmiş, inşaat işletmelerinde maliyet sistemi ve üretim maliyetlerinin hesaplanması anlatılmıştır.

Son bölümde, inşaat işletmesinde yapılan bir uygulama ile mevcut sistem ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında karşılaştırma yapılmıştır.

1. MALİYET KAVRAMI

1.1. Maliyet Tanımı ve Türleri

Maliyet, gerek iktisat gerekse işletme bilim dalının son derecede önemli ve zor bir konusudur. Maliyet en geniş anlamda, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamı şeklinde tanımlanabilir. Bu tanıma göre kişi ve örgütlerin her çeşit faaliyetinin bir maliyeti olduğu söylenebilir.¹

Maliyet bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemlerde yapılan harcamalardan o mal veya hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Bir başka deyişle, maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır.²

Herhangi bir mal veya hizmeti elde etmek için harcanan her türlü varlık, elde edilen o mal veya hizmetin maliyetini oluşturur.³

İktisadi faaliyetler, insan ihtiyaçlarının giderilmesini sağlayacak mal ve hizmetler sahip olabilmek için girişilen faaliyetlerdir. Dolayısıyla, maliyet tanımımız sadece ekonomik faaliyetler için yapıldığında şu şekli alır:⁴

İktisadi anlamda maliyet, satış değeri olan bir mal ya da hizmete sahip olmak için katlanılan ölçülebilir fedakârlıkların toplamıdır. Sözü edilen fedakârlık iki şekilde anlaşılabilir. Bunlardan birincisi, bir mal satın almak için elden çıkarılan nakit veya herhangi bir iktisadi varlığın kıymeti, ya da mal satın alınmıyor da üretiliyorsa bu üretimde kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal kıymetidir. Ölçülebilir fedakârlıkların ikinci şekli ise, bir mal ya da hizmet edinebilmek için elden çıkarılan ya da kullanılıp

¹ Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999, s.23.

² Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000, s.11.

³ Baki Sodan, **Pratik ve Teorik Yönleri ile Tartışmalı Yönetim Muhasebesi**, Kızılay Ankara, Bizim Büro Basımevi, 2007, s.319.

⁴ Cudi Tuncer Gürsoy, **A.g.e.**, s.24.

tüketilen iktisadi varlıklarla edinilebilecek ya da üretilebilecek diğer mal veya hizmetlerden en değerlisinin işletmeye sağlayacağı yarar (kâr) dır.⁵

Maliyetin çeşitli tanımlamaları yapılabilmektedir. En genel tanımıyla maliyet, “ belirli bir amaca ulaşmak için kullanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümü ” olarak ifade edilir.⁶

Daha kısa ve öz bir tanımla “ mal ve hizmet üretimi için değer kullanımınıdır.”⁷

Amacı ne olursa olsun her işletmede, planlamadan denetlemeye değin tüm yönetim kararlarında maliyet - yarar karşılaştırmalarından hareket edilmesi gereği, işletme yönetiminde maliyet verileri çok büyük bir önem kazanmıştır.⁸

Maliyet, üretim işletmeleri için bilginin önemli bir kaynağıdır. Finansal raporlama açısından stokların maliyeti ve kâr ya da zararların hesaplanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Stok maliyetinin raporlanması için işletmenin birim stok maliyetini ve stok miktarının bilinmesi gerekmektedir. Diğer taraftan da kâr ya da zararın hesaplanması için aynı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.⁹

Maliyet bilgilerinin faydalı olabilmesi için bu bilgilerin,

- Uygun,
- Zamanlı,
- Doğru ve
- Güvenilir

olmaları gereklidir.¹⁰

⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, **A.g.e.**, s.24.

⁶ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, Güncellenmiş 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001, s.15.

⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 6.Baskı, Avcı Ofset, İstanbul, 2007, s.44.(1)

⁸ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.44.

⁹ Sait Yüksel Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, 1. Baskı, Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s.45.

¹⁰ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, Temmuz 2006, s.7.

Maliyet hesabının diğerk bir ifadeyle de maliyetlemenin üretilen mamul ya da hizmetlerin tamamlandığı aşama itibariyle yapılması durumunda üretim maliyeti (sınaf maliyet), satış faaliyetleri aşamasında yapılması durumunda ise ticari maliyet (satış maliyeti) kavramlarından söz edilmektedir.¹¹

Gider, maliyet ve harcama kavramları birbirinden farklı anlamlara gelmekle birlikte, birbiri ile yakın ve iç içe geçmiş kavramlardır. Bu nedenle tanımlarına ve aralarındaki ilişkiye değinmek faydalı olacaktır.

Gider ve maliyet kavramları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Giderin tanımlanmasında, yararı tükenen maliyetlerden söz edilmektedir.¹² Gider kavramını değişik biçimlerde tanımlamak mümkündür. Gider, kurum varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarındır.¹³

Gider kavramı, bilançodan hareketle, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklere göre, tanımlanabileceği gibi, sonuç hesaplarından hareketle karı olumsuz yönde etkileyen akımları belirtmek üzere de tanımlanabilir. Gider kavramının içeriği dar tutulup, arızı zararlar kayıplar, gider kavramından ayrı olarak ele alındığında, bilanço yaklaşımında gideri şöyle tanımlayabiliriz; “ Gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusu ile ilgili diğerk işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar ya da yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır. ” Gelir yaklaşımında ise, “ Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi, bir ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerin hasıllattan düşülen kısmıdır. ” biçiminde tanımlanabilir.¹⁴

Harcama sözcüğü ise, genellikle işletmelerde nakden yapılan ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılır. Harcama kavramını şöyle tanımlayabiliriz:

¹¹ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.15.

¹² Nalan Akdoğan, **A.g.e.**, s.11.

¹³ Vasfi Haftacı, **Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Kocaeli SMMO Eğitim Yayınları Dizisi-6, Çınar Tanıtım Matbaacılık, İzmit 2001, s.26.(2)

¹⁴ Nalan Akdoğan, **A.g.e.**, s.11.

“ Bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır. ”¹⁵ Giderin ana niteliği belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için gerekli oluşudur. Harcama (ödeme) ise, nakit veya nakde bağlı varlık çıkışını gerektiren bir olaydır. Harcama, bir varlık elde etmek bir hizmet sağlamak için ya da bir zararı önlemek için borç altına girmek, para ödemek veya bir varlık nakletmek, faydaları içinde bulunulan hesap dönemini aşacak bir gideri kapsamaktadır. ¹⁶

1.2. Maliyet Muhasebesi Kavramı

Günümüz modern maliyet muhasebesinde, maliyet kavramı tüm kullanımlara ait hesapları içermekte olup, faaliyetlerin önceden bütçelenen standart veya istatistikî rakamlarla öngörülmesi, her faaliyet düzeyinde maliyet hesaplarının yapılması, faaliyetlerin dönemler itibarıyla sonuçlandırılarak analiz kontrol ve karşılaştırmalar yapılmasına olanak verecek bilgilerin ilgililere zamanında sunulması hedef olarak seçilmiştir. Bunun sonucu da maliyetlerin zamanında öğrenilmesi, izlenme, kontrol ve karşılaştırma zorunluluğu, oluşumu, oluşum yer ve biçimlerinin belirlenmesi ile birlikte tüketimlerde para / tutar olarak bir ödemenin yapılması ve maliyet sisteminin kurulmasını zorunlu kılmaktadır.¹⁷

Maliyet muhasebesi, işletmede üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin, maliyet yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından saptanmasına ve izlenmesine olanak sağlayan hesaplama ve kayıt sistemlerinden oluşan muhasebedir. Maliyet muhasebesi, ilgi alanı ve ürettiği bilgilerin kullanıcıları açısından işletme içine dönük bir muhasebe dalıdır. Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetleri, genel muhasebeden alınan veriler yardımıyla, maliyet muhasebesi tarafından hesaplanmaktadır. Üretim sonuçlandığında elde edilen mamul ve hizmetlere ilişkin maliyet bilgileri maliyet muhasebesi tarafından genel muhasebeye aktarılmakta ve mamullerin / hizmetlerin satılmasına yönelik işlemlerin muhasebesini genel muhasebe

¹⁵ Nalan Akdoğan, **A.g.e.**, s.9.

¹⁶ Rüstem Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, Yeniden Düzenlenmiş 3. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000, s.12.

¹⁷ Mehmet Özkan, **Maliyet Sistemleri**, 2. Baskı, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No: 563, 2006, s.47.

yapmaktadır. Dolayısıyla genel muhasebe ile maliyet muhasebesi birbirini izleyen ve tamamlayan muhasebe bölümleridir.¹⁸

Maliyet muhasebesi, üretim ve satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait direkt ve indirekt maliyetlerin çeşitli unsurların saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yöneliktir. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı, planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal gerekse de finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır.¹⁹

Maliyet muhasebesi bilindiği üzere, genel muhasebenin tersine, işletmenin içinde dolaşan ekonomik mal ve hizmetlerin izlenmesi ile uğraşır. Maliyet giderleri hesaplarının yürütülmesi, birim maliyetinin hesaplanması, analizlerin yapılması, program ve bütçelerin hazırlanması gibi işletme içi fonksiyonları yüklenir. Maliyet muhasebesinin karakteristik niteliği içe dönük oluşu ile anlatılmaktadır. Geniş anlamı ile ele alındığında, maliyet muhasebesi; işletmenin iç yönü ile ilgili bulunan tüm hesap işlerini yürütme görevini yüklenen, aynı zamanda maliyet giderlerini kapsayan hesap bölümü olarak tanımlanır. İşletmenin iş yaşamını yansıtan maliyet giderlerinin temel görevi ise, üretimde meydana gelen ünitelerin birim maliyetini saptamak ve çözümlenmeler yapmaktır.²⁰

Maliyet muhasebesi sisteminin kapsamını ve hangi verilerin elde edilmesi gerektiğini aşağıdaki gibi pek çok faktör etkiler:²¹

- İşletmenin büyüklüğü ve ürün sayısı,
- Üretilen mal ve hizmetlerin tipi,
- İşletmede Üretilen mal ve hizmetlerin çeşidi,
- İşletme yöneticilerinin maliyet muhasebesinden beklentileri,

¹⁸ Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, 1. Baskı, Beta Basım, İstanbul, Ekim 2007, s.7.

¹⁹ Rüstem Hacırüstemoğlu ve Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2002, s.2.

²⁰ Nejat Akıncı ve Necmettin Erdoğan, **Tekdüzen Maliyet Sistemine Uyarlanmış Maliyet Muhasebesi**, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1995, s.8.

²¹ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.10.

- Hukuki düzenlemeler gibi dış faktörler,
- Maliyet muhasebesinin kapsamındaki değişimler.

Maliyet muhasebesi sistemi, maliyetlerin tespitinin yapıldığı, kaydedildiği ve raporlandığı sistematik bir süreçtir. Maliyet muhasebesinde birbirinden farklı beş faaliyet gerçekleştirilir.²²

- Maliyetlerin tespiti,
- Kayıtların yapılması,
- Maliyet analizi,
- Stratejik maliyet yönetimi,
- Maliyetlerin raporlanması,

Maliyet muhasebesi sisteminde, finansal muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanabilirken; finansal muhasebe sisteminde işletme sonuçlarının çıkartılması ise, maliyet muhasebe sisteminden sağlanacak bilgiler yardımıyla olanaklı bulunmaktadır. Bu çerçevede, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirlerini tamamlayan iki alt sistem durumdadır. İki muhasebe bölümü arasındaki temel farklılık ise; finansal muhasebe işletmenin dışa yönelik işlemlerini incelerken, maliyet muhasebesinin işletme içinde oluşan iş ve işlemleri (üretim faaliyetlerini) izliyor olmasıdır.²³

1.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Kabul ettiğimiz geniş maliyet tanımı dolayısıyla, maliyet muhasebesi yalnızca belirli bazı faaliyet dalları için ve her cins üretim faaliyeti için söz konusu olabilir. Ancak, üretim işlemleri sırasında kullanılan üretim faktörlerinin çeşitlerinin çoğaldığı,

²² Nihat Küçüksavaş, A.g.e., s.8.

²³ Rüstem Hacırüstemoğlu ve Münir Şakrak, A.g.e., s.3.

üretimin geçirdiği safhaların sayısının fazlaştığı ve üretim süresinin uzadığı oranda maliyet muhasebesinin de önemi ve sorunları artar.²⁴

Maliyet muhasebesinin işletmelerdeki öneminin büyüklüğü tartışılmaz. İşletmelerin üretim departmanlarının üretim ile ilgili kararlarında gereken tüm veriler maliyet muhasebesince sağlanır.²⁵

Bu bağlamda, maliyet muhasebesinin başlıca amaçlarını şöyle özetlenebilir:²⁶

1. Üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerini ölçmek,
 2. Stokların değerlerini hesaplamak,
 3. Geleceğe yönelik planların (bütçelerin) yapılmasına yardım etmek,
 4. Giderlerin kontrolünü ve kalite standardını korumak koşulu ile, olanaklar ölçüsünde maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemleri geliştirmek,
 5. Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler vermek,
- biçiminde sıralanabilir.

İşletmenin ürettiği ürünlerin maliyetlerinin tespitindeki amaç, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan ürünlerinin ve hizmetlerinin maliyetlerini hesaplamak, bu maliyetlerin oluşumunda rol oynayan etkenleri tespit ve analiz etmektir. Böylece iktisadilik prensibine ters düşecek şekilde maliyet üzerinde etkisi olan etkenlere karşı alınacak önlemler için bir öngörü tespit edilmiş olmaktadır.²⁷

Maliyetlerin bilinmesinin diğer önemli bir yararı da, işletme içindeki stokların değerlenmesidir. Stoklar, üretimi tamamlanıp satılmak üzere mamul ambarına alınan mamuller olabileceği gibi çeşitli üretim safhalarında, hesap dönemi sonunda mevcut

²⁴ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, 9. Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2002, s.14.

²⁵ Nejat Akıncı ve Necmettin Erdoğan, **A.g.e.**, s.15.

²⁶ Nalan Akdoğan, **A.g.e.**, s.6.

²⁷ Metin Sağmanlı, **Modern Maliyet Muhasebesi Yönetimi Teori ve Uygulama**, İstanbul, Yaylım Matbaası, 2002, s.20.

olan mamuller de olabilirler. Diğer taraftan, yalnızca satışa sunulmak üzere imal edilen mamullerde değil, işletmenin kendi gereksinimleri için yaptığı imalatta da değerleme sorunları ortaya çıkabilir.²⁸

Maliyet muhasebesi, işletmedeki kısa ve uzun dönemli planlamaya gereken bilgileri üretir. Planlama, amaçların belirlenmesi ve bunlara ulaşmada araçların seçiminde kullanılacak karar modelidir. Kısa ve uzun dönemli planlar maliyet muhasebesinin geçmişte ürettiği maliyet bilgilerinden yararlanılarak gerçekleştirilir.²⁹

Maliyet muhasebesi ıktıları işletmelerde alınacak kararlara yardımcı olmaktadır. Maliyet muhasebecisi karar vermede kullanılacak bilgilerin üreticisidir. Modern yönetimde kararlar maliyet bilgileriyle düzenlenen raporlardan yararlanılarak verilmektedir.³⁰

1.4. Maliyeti Oluşturan Etmenler

Üretim maliyetleri, harcanan çeşitli üretim girdilerine göre farklı unsurlardan oluşur. Bu unsurlar temelde,

- Madde girdileri,
- İşçilik girdileri,
- Diğer unsurlar,

olmak üzere  grupta toplanmaktadır. Bu unsurlar, maliyetleri itibariyle bir sınıflamaya tabi tutulduğunda ise, farklılaşan özellikleri üç temel maliyet unsurunu ortaya çıkarmaktadır. Bunlar;³¹

- Direkt madde maliyetleri,
- Direkt işçilik maliyetleri,

²⁸ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **A.g.e.**, s.15.

²⁹ Rüstem Hacırstemoğu, **A.g.e.**, s.7.

³⁰ Rüstem Hacırstemoğu, **A.g.e.**, s.8.

³¹ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.90.

- Genel üretim maliyetleri

Yapılan maliyet giderinin hangi mamule, hangi üretim birimine veya üretim grubuna ait olduğu doğrudan doğruya saptanabildiği durumlarda giderler direkt (dolaysız) olarak nitelenir. Direkt ilk madde ve malzeme, doğrudan doğruya mamul bünyesinde yer alır. Hangi işçilerin hangi mamul üretiminde çalıştığı izlenebiliyorsa buna da direkt işçilik giderleri adı verilir. Genel üretim giderleri maliyet unsurlarından üçüncüsünü oluşturur ve direkt işçilik, direkt ilk madde ve malzeme dışındaki üretimle ilgili tüm giderleri kapsar.³²

Bir ürünün maliyeti, o ürünün üretimi için kullanılan direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamından oluşur. Başka bir ifadeyle üretim maliyetleri; üretimde ve üretime yardımcı faaliyetlerde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır.³³

1.4.1. Direkt İlk Madde Malzeme Maliyetleri

Bu maliyet türü, öz olarak muhasebenin madde ve gereç sarfı hesaplarına işlenen tutarlardan hareket edilerek belirlenir.³⁴

Üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel yapısını oluşturan, hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı izlenebilen ve iktisadi nitelikteki ilk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme olarak adlandırılır.³⁵

Diğer bir ifadeyle bunlar; üretilen mamulün bünyesine esas madde olarak katılan ve o mamul için ne kadar kullanıldığı herhangi bir dağıtım anahtarına gerek olmaksızın hesaplanabilen ilk madde malzemelerdir.³⁶

Bazı işletmeler için direkt madde; işçilik, makine ve alet edavat kullanılarak bir başka yapıya dönüştürdükleri yani mamul haline getirdikleri hammaddelerdir. Örneğin,

³² Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Bursa, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, Ağustos 2008, s.2. (1)

³³ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.21.

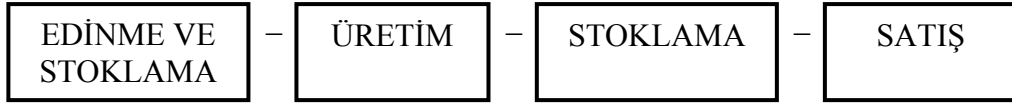
³⁴ Vasfî Haftacı, **A.g.e.**, s.45. (2)

³⁵ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Web Ofset, Eskişehir, Haziran 2006, s.31.

³⁶ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.23.

iplik üreten işletmelerin kullandıkları pamuk gibi. Bazı işletmeler için de, belli bir işleminden geçmiş ve başka işletmelerce üretilmiş mamul parçalar, montaj ile kendi mamulleri haline getirilmek üzere gerekli direkt maddeleri oluşturur. Örneğin montaj televizyon üretimi yapan bir işletmenin satın alarak kullandığı, elektronik parçalar, kasa ve televizyon tüpleri gibi.³⁷

İşletmelerin özellikle hammadde politikalarının belirlenmesinde, ekonomik çevrede yaşanan değişimlerden finansman sorunlarına kadar birçok etken rol oynamaktadır. Bu da işletme yöneticilerini daha rasyonel ve ekonomik çalışmalar yapmaları için zorlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, madde maliyetlerinin istenilen düzeyde tutulması;



döngüsünün etkin bir şekilde yönetilmesine bağlı bulunmaktadır.³⁸

Maddelerin ediniminden mamul haline dönüştürülmesine kadar geçirdiği aşamaların miktar ve tutar olarak izlenmesi sürecinde katlanılan maliyetlerin toplamı madde maliyetlerini oluşturur.³⁹

Bir maddenin satın alma maliyeti, üretim planları doğrultusunda gereksinme duyulan miktarda sağlanması için yapılan harcamaların tümünü kapsar. Satın alma aşamasında katlanılan edinme maliyetleri; maddenin satın alma bedeline ek olarak ortaya çıkan taşıma sigortası, komisyon ve gümrük harcamaları gibi unsurlardan oluşur. Ayrıca bu tür maliyetlere, vadeli satın alımlarda ortaya çıkan vade farklarının, ilgili maddelere yüklenmesi halinde ortaya çıkan finansman maliyetleri de katılabilir. Ayrıca işletme içinde satın alma faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgili olarak katlanılan işletme içi maliyetler de söz konusu olabilir. Ancak bu tür maliyetlerin, satın alma faaliyetlerinin fonksiyonel maliyeti olarak kabul edilip, doğrudan dönem giderlerine yansıtılması, genel kabul gören bir uygulama şeklidir. Madde alımlarında katlanılan

³⁷ Osman Altuğ, A.g.e., s.94.

³⁸ Osman Altuğ, A.g.e., s.106.

³⁹ Osman Altuğ, A.g.e., s.107.

maliyetleri etkileyen diğerk bir husus da alımlar sırasında ya da sonradan ortaya çıkan indirim, iskonto ve vade farklarıdır.⁴⁰

Maddelerin işletmeye girişlerinden sonra üretime yükleninceye kadar katlanılan ek maliyetleri özetle stok bulundurma (depolama) ile ilgili harcamalardan oluşur. Stok bulundurma maliyetleri malın muayene ve teslim alınması, kontrolü, tasnifi, yerleştirilmesi ve korunmasına ilişkin işlemler sonucu oluşmaktadır. Örneğin; ambar personelinin ücret ve ekleri, depo alanlarının kira ya da amortismanları, yine bu alanlardaki duran varlıkların amortismanları ve bakım - onarım maliyetleri, stoklar için yaptırılan sigorta harcamaları, bu kapsamda yer alan maliyet çeşitleri olarak sayılabilirler.⁴¹

1.4.2. Direkt İşçilik Maliyetleri

Bu maliyet türü, öz olarak muhasebedeki emek giderleri hesaplarına işlenen tutarlardan hareket edilerek belirlenir.⁴²

Endüstri işletmelerinde, üretim sürecinin temel girdisi olan direkt maddelerin, şeklinin değişmesi ya da mamule dönüşmesinde rol oynayan diğerk temel girdi, insan emeği ya da işçilik faaliyetidir.⁴³ Üretim faaliyetinde oynadığı rolün yanında, insan faktörüne dayalı bir girdi olan işçilik, bu yönüyle işletme içinde gerekli birçok düzenlemeyi gerektirir.⁴⁴ İşçilik; işveren açısından maliyet unsuru ve emek sahibi açısından genellikle tek geçim kaynağı olduğundan, devletin bu alanda pek çok yasal düzenlemeye gittiği görülmektedir.⁴⁵ Vergi kanunlarından, çalışma hayatını düzenleyen mevzuat ve sosyal güvenlik mevzuatına kadar konuyla ilgili geniş kapsamlı hukuki düzenlemeler, işgücü organizasyonu ve işçilik maliyetlerinin önemini ortaya koymaktadır.⁴⁶

Genel olarak geleneksel üretimin her bir üretim aşamasında kendine has özellikleri olan makineler yer almakta olduğu için, bunların işletilmesini de

⁴⁰ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.107.

⁴¹ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.114.

⁴² Vasfi Haftacı, **A.g.e.** s.46. (2)

⁴³ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.157.

⁴⁴ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.157.

⁴⁵ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.51.

⁴⁶ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.157.

uzmanlaşmış işçiler yaparlar.⁴⁷ İşçilik maliyetleri, bir ürünün üretiminde harcanan fiziksel veya zihinsel çaba, emek olarak adlandırılır. Söz konusu fiziksel ve zihinsel çabalar karşılığında, çalışan kişilere ödenen her türlü ödemelerin toplamı, işçilik maliyetlerini oluşturur.⁴⁸

İşçilik maliyeti, bir mal ya da hizmetin üretiminde doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılan zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik fedakârlıkların değer olarak tutarındır. Bir sanayi işletmesinde bu maliyet dört ögeden oluşur. Bunlar dolaysız işçilik, dolaylı işçilik, çeşitli nedenlerden ötürü ortaya çıkan boş geçen zaman, ücret eklerinden ötürü ortaya çıkan emeğe ilişkin diğer maliyetlerdir. Bununla birlikte boş geçen zaman ve emeğe ilişkin diğer maliyetlerin önemli bir bölümü dolaylı işçilik şeklinde sınıflandırılabilir.⁴⁹

Bir ürüne ne kadar isabet ettiği doğrudan doğruya hesaplanabilen, ürün içerisindeki işçilik tutarının en önemli kısmını oluşturan, ücret kısmına direkt işçilik maliyeti denir. Bir başka deyişle direkt işçilik maliyetleri, üretilen mamullere, işletmedeki üretim gider yerlerine veya siparişler gibi belirli birimlere doğrudan yüklenebilir. Direkt işçilik maliyetleri, işi bizzat yapan işçilere ödenen ücret olarak da adlandırılabilir. Mesela, mobilya işletmesindeki kesim işçilerinin ücretleri, direkt işçilik maliyetlerine örnek olarak verilebilir.⁵⁰

Mamulün üretiminde harcanan insan emeğine verilen isim olan işçilik, ilk madde malzemelerde olduğu gibi stoklanamaz. İşçiliklerde stoklama söz konusu olmayıp, doğrudan doğruya işçilik maliyetleri hesaplarına kayıt yapılır. İşçilik maliyetlerine aile yardımı, izin ücreti, ikramiye ya da fazla mesai primi şeklinde değişik koşullara göre eklemeler yapılır. İşçilik, üretim maliyetlerini etkilemesi açısından aktif bir özellik gösterir. Çünkü üretim sürecinde, işçilik dışında kalan diğer üretim maliyeti unsurları (ilk madde ve malzemeler, sabit varlıklar, enerji vb.) işgücünün etkin ve verimli çalışmasıyla doğrudan ilgili olacaktır.⁵¹

⁴⁷ Selman Aziz Erden, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004, s.17. (1)

⁴⁸ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.24.

⁴⁹ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.146. (1)

⁵⁰ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.25.

⁵¹ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.51.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, malzeme maliyeti gibi stoklanamayan bu maliyet türü aktif bir üretim faktörüdür. Bu da, hammaddelerin mamule dönüşmesinde işçiler ne kadar titiz ve verimli çalışırlarsa, hammadde veriminin de o kadar yüksek olacağı anlamına gelir. Bu nedenle bir işletmede verimliliği artırmak ve maliyeti düşürmek için özellikle işçilik maliyetleri üzerinde durmak gerekir.⁵²

1.4.3. Genel Üretim Maliyetleri

Ürün maliyetlerinin üçüncü unsurunu, genel üretim maliyetleri oluşturur. Üretimle ilgili direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışındaki, tüm maliyetlere genel üretim maliyetleri denir. Bunlar, mamullere veya hizmetlere doğrudan yüklenemeyen maliyetlerdir. Genel üretim maliyetleri üretilen mamul ve hizmetler için ortak olarak katlanıldıklarından, bu maliyetlerin belirli mamul veya hizmetlere doğrudan doğruya yüklenmesine imkan yoktur. Genel üretim maliyetlerinin bir kısmının üretim işlevi ile direkt ilgisi yoktur. Ancak bunlar, üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan maliyetlerdir. Bunlara örnek olarak, fabrika binasının amortisman giderini ve üretimde kullanılan elektrik giderlerini verebiliriz.⁵³

Hangi mamule ya da maliyet yerine ait olduğu kesin olarak belirlenemeyen, ancak maliyet yerlerine ya da maliyet taşıyıcılarına göre bölünebilen üretimle ilgili diğer dolaylı maliyetler, genel üretim maliyetleri başlığı altında toplanabilir.⁵⁴

Genel üretim maliyetlerinin belli başlı özellikleri şunlardır.⁵⁵

1. Bu maliyetlerle mamuller arasında doğrudan bir ilişki yoktur.
2. Genel üretim maliyetleri, birbirleriyle ilişkisi olmayan farklı birçok maliyetin bir araya gelmesiyle oluşur. Bunların bir bölümü değişken bir bölümü sabit niteliktedir.
3. Bu maliyetlerden sözcülimi ısıtma gibi bazıları zaman içinde düzensiz bir gelişme gösterirler. Bazı aylar çok bazı aylar az olurlar.

⁵² Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.46. (2)

⁵³ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.25.

⁵⁴ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.207.

⁵⁵ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.104.(2)

4. Bu maliyetlerden sözgelimi bakım - onarım gibi bazılarının kesin tutarı ancak yılın sonunda belli olabilir.

Genel üretim maliyetlerinin bu özellikleri dolayısıyla, bunların aylık fiili tutarlarını esas alarak, şu sonuçları sağlıklı bir şekilde elde edebilmek mümkün değildir.⁵⁶

- Kısa dönemli maliyet hesapları,
- Kısa dönemler için stok değerlemeleri,
- Kısa dönemler için kâr ve zarar hesapları,

Bu durum karşısında, ya kısa dönemli hesap yapmaktan vazgeçip yıl sonundaki kesin sonuçları beklemek ya da genel üretim maliyetleri için fiili rakamlar yerine götürü bazı rakamlar kullanmak yoluna gidilecektir.⁵⁷

Genel üretim maliyetleri farklı birçok veriden oluştuğundan bunların fiili tutarlarla üretim maliyetine katılabilmesi için yıl sonunu beklemek gerekir. Oysa işletmeler kısa dönemlerde maliyeti hesaplama ve işletme sonuçlarını görme eğilimindedirler. Bu nedenle genel üretim giderleri önceden bütçelenir. Bu bütçeleme, ya belli kalemler için götürü yükleme oranları belirleme, ya da tüm genel üretim giderlerini ana maliyet yerlerine göre bütçeleyip üretime yükleme biçiminde yapılır.⁵⁸

1.5. Maliyet Yöntemleri

Maliyet muhasebesinin ilk gelişim aşamalarında en önemli ilgi alanlarını maliyetlerin ayırımı, maliyet dağıtım tabloları ve birim maliyetlerin hesaplanma yöntemleri gibi, şekli sorunlar oluşturmuştur. Zamanla maliyet muhasebesinin amacının sadece birim maliyetleri hesaplamak olmadığı, bir kontrol vasıtası ve planlama için bilgi sağlayıcı olması gerektiği anlaşılmıştır.⁵⁹

⁵⁶ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **A.g.e.**, s.159.

⁵⁷ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **A.g.e.**, s.160.

⁵⁸ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.186. (1)

⁵⁹ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.73.

Maliyet muhasebesinin en geniş biçimde uygulandığı teşebbüsler endüstri - sanayi işletmeleridir. Endüstri teşebbüslerinin en belirgin özelliği, hammadde ve yardımcı maddeleri, iş gücü ile makine ve teçhizat kullanarak, mamul (ve yarı mamul) haline dönüştürmesidir. Bu dönüşüm sırasında üretim faaliyetleri aracılığı ile işletme içi değer akışı izlenmektedir. Bunun yanı sıra, daha geniş bir açı ile değerlendirildiğinde endüstri işletmeleri verimlilik süreci ile üretim faktörlerini tedarik ederek mamul ve yarı mamule dönüştürmekte ve tüketmektedir.

Endüstri işletmeleri, bir maliyet döneminde çeşitli üretim öğelerini, çeşitli üretim araçları yardımıyla işleyerek, çeşitli mamuller üretirler. Bütün bu işlemler sonucunda, hangi üretim öğelerinin ne kadarlık bölümünün bu mamullerin üretimi için kullanıldığını, başka bir deyişle üretilen mamullerin toplam maliyetini bilmek isterler. Toplam maliyet hesaplandıktan sonra bu tutar, üretilen mamuller ile ilişkilendirilir ve birim maliyetler hesaplanır. Ancak üretilen bu mamuller, işletmenin yapısı, üretim tekniği vb. çeşitli özelliklere göre, değişik biçimlerde olur. Endüstri işletmelerinde üretilen mamullerin benzer ya da farklı olması durumuna göre, birim maliyetin hesaplanması da farklı özellikler gösterir.⁶⁰

Maliyet yöntemleri, birim mamul veya birim zaman maliyetlerinin hesaplanması amacıyla geliştirilmiş hesaplama teknikleridir. Bir yöntemin maliyet ögesi saydığı bir gider, bir başka yöntem tarafından dönem gideri olarak kabul edilebilmektedir. Ya da farklı maliyet yöntemleri mamul maliyetinin saptanması için üretimin fiilen tamamlanmış olmasını zorunlu gördüğü halde, diğer bir yöntemde maliyetleme faaliyet başlamadan bile yapılabilmektedir.⁶¹

Maliyet muhasebesi sistemleri, işletmelerin üretmiş oldukları mamul ya da hizmetlerle ilgili olarak, gelirin ölçülmesi amacıyla birim mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve/veya söz konusu maliyetlerin planlama, kontrol ve özel yönetim kararlarında kullanılabilmesi için geliştirilen hesap ve kayıt teknikleri olmaktadır.

⁶⁰ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.281.(1)

⁶¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.19.(1)

Kısaca maliyet muhasebesi sistemleri, maliyet muhasebesinin amaçlarının gerçekleştirme yönünde geliştirilmiş hesap ve kayıt teknikleri olarak tanımlanabilir.⁶²

Farklı açılardan bakılarak sınıflandırılabilen maliyet yöntemlerini; kullanılacak rakamlara göre, kullanılan üretim tekniğine göre ve tüm maliyet unsurlarını kapsayıp kapsamadığına göre olmak üzere üç ana başlık altında inceleyebiliriz.

1.5.1. Kullanılacak Rakamlara Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyetlemede esas alınan rakamlara göre belirlenen yöntemler grubu üç yöntemden oluşmaktadır. Bunlar; fiili maliyetleme, tahmini maliyetleme ve standart maliyetleme yöntemleridir.⁶³

Tarihi gelişim itibarıyla ilk ortaya çıkan maliyet sisteminin fiili maliyet sistemi olduğunu söyleyebiliriz. Bu sistemde, üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretimle ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin fiili tutarları dikkate alınır. Maliyetlerin bu şekilde hesaplanabilmesi için üretimin fiilen tamamlanmış ve maliyetlerin de fiili tutarlarının kesinleşmiş olması gerekir.⁶⁴

Fiili maliyet yönteminde,⁶⁵

- Üretim faktörleri için fiilen gerçekleşen maliyetler esas alınır,
- Üretimi tamamlandıktan sonra faaliyetin maliyeti hesaplanır,

Fiili maliyetleme yöntemi, maliyetlerin, faaliyet yapıldıktan sonra, söz konusu faaliyete ait maliyetlerin, gerçekleşen tutarlarının esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Buna göre, üretim maliyetleri, üretim yapıldıktan sonra fiili tutarlar esas alınarak hesaplanır. Böylece, maliyetlerin hesaplanması gerçek maliyetlere dayanır.⁶⁶ Maliyet hesaplamalarında gerçek rakamları esas alan bu yöntem gerçek maliyet yöntemi olarak da adlandırılır. Örneğin, işletmenin bir süre önce satın almış olduğu madde, üretim

⁶² Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.9.

⁶³ Selman Aziz Erden, **A.g.e.**, s.109. (1)

⁶⁴ Nihat Küçükşavaş, **A.g.e.**, s.78.

⁶⁵ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.20. (1)

⁶⁶ Selman Aziz Erden, **A.g.e.**, s.109. (1)

maliyeti hesaplandığı sırada, piyasadaki değeri ne olursa olsun maliyet değeri ile mamulün maliyetine katılacaktır.⁶⁷

Fiili rakamlara dayanan maliyet muhasebesi sisteminden, mamulün maliyetini oluşturan maliyet unsurlarının belirlenerek dağıtılması ya da mamullere yüklenmesi; üretimin tamamlanmasından sonra elde edilen fiili (gerçekleşen) rakamlara dayandırılır. Bu nedenle burada kullanılan maliyetlere “iş işten geçtikten sonra bulunan maliyetler” adı da verilir.⁶⁸

Bu yöntemin gerçek maliyetleme olarak anılmasının nedeni de, herhangi bir maliyet ögesi işletmeye fiilen kaçma mal olmuş ise, o maliyet değeri üzerinden, maliyetlere yüklenme yolunun seçilmesidir.⁶⁹

Belirtilmesi gereken bir önemli husus da, gerçek maliyet rakamlarının kolayca saptanamamasıdır. Çünkü gerçek maliyet yönteminde kullanılacak rakamların saptanması,

- tedarik = edinme pazarlarındaki fiyat değişiklikleri,
- miktar kısıtlamaları,
- faaliyet kısıtlamaları,

ile sınırlandırılmıştır. Bunun yanı sıra özellikle alınan siparişlere ait fiyatların belirlenmesinde, gerçek rakamlar saptandıktan sonra verilecek fiyat teklifleri siparişin kaçırılmasına ya da müşterinin vazgeçmesine neden oluşturabilecektir. Bu nedenle standart maliyet düzeyinde olmasa dahi en azından kestirme öngörü düzeyinde maliyetlere gereksinim bulunduğu açıktır.⁷⁰

Fiili maliyet sisteminde hesabi faizler, amortismanlar, büyük tamir harcamaları ve vergiler gibi bazı maliyet çeşitlerinin fiili tutarlarını her zaman tespit etmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenlerden dolayı bütün maliyet çeşitlerinin, saf fiili maliyetlerden

⁶⁷ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.350.

⁶⁸ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.10.

⁶⁹ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.350.

⁷⁰ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.350-351.

oluştugu bir maliyet sistemi olduğunu düşünmek mümkün değildir. Çünkü, söz konusu maliyetler için normal veya standart maliyetlerin kullanılması zorunlu olmaktadır. Bugün fiili maliyet sistemi birçok muhasebeci ve yöneticiyi tatmin etmemektedir. Çünkü, bu yöntem maliyet muhasebesinden beklenen amaçları kısmen yerine getirmekte ve bundan da öte birçok hesaplama zorluklarına sebep olmaktadır. Sistem maliyetlerin kontrolüne imkan vermemektedir. Bu da sisteme yapılan en önemli eleştiriyi oluşturmaktadır.⁷¹

Maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol işlevleri önem kazandıkça, sonuçları imalat veya mamul tamamlandıktan sonra veren ve bu nedenle düzeltme işlemlerinin zamanında yapılmasına imkan sağlamayan fiili maliyet sisteminin yetersiz olduğu görülmüş ve maliyetlerin, önceden tespit edilmesi yoluna gidilmiştir. Diğer bir ifadeyle fiili maliyetlerin yeterli olmaması sonucu, fiili maliyetler yerine tahmini maliyetler kullanılmaya başlanmıştır.⁷²

Tahmini maliyetleme, gelecekteki belirli bir zaman aralığı için maliyetleri, gerçek maliyetleri ve gelecek beklentilerini göz önüne alarak genel olarak saptamayı amaçlar.⁷³ Başka bir deyişle, geleceği etkin yansıtacak ve işletme beklentilerini içerecek maliyet bilgilerini saptamak ana amaç olmakta ve bu öngörülerin gerçek maliyetlere olabildiğince yakın olması beklenmektedir. Bu nedenle salt geçmiş maliyet bilgilerini geleceğe dönük öngörülerde temel olarak almak gerçekçi olmamaktadır.⁷⁴

Tahmini maliyetler; geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekteki olası gelişmelere göre, istatistiki bir takım hesaplamalara bağlı olarak tahmin edilen maliyetlerdir. Bu tür maliyetler, işletmeler için olması beklenen bir tür ortalama maliyet niteliğinde olduğundan, standart maliyetlere göre planlama ve kontrol değerleri yüksek olmamaktadır.⁷⁵

Tahmini maliyetleme yöntemi, maliyetlerin geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak, önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre

⁷¹ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.78.

⁷² Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.79.

⁷³ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacirüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, Güncelleştirilmiş 6.Baskı, Alfa Basım Yayın, Mayıs 2000, s.178.

⁷⁴ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacirüstemoğlu, **A.g.e.**, s.179.

⁷⁵ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.11.

tutulması esasına dayanır. Burada maliyetler, bilimsel olmayan bir şekilde geçmiş verilerden yararlanılarak tahmin edilmektedir.⁷⁶

Tahmini maliyetler dönem başlarında, maliyet öğelerinin (gider türlerinin) her biri için ayrı ayrı saptanır. Tahmini maliyetler, belirli mamul grubunu içerebileceği gibi özel siparişlerin maliyetlerinin fiyatlandırma ve gider kontrolü amacı ile öngörülmesini de olanaklaştırır. Maliyet tahminlerinin gider türlerini ayrıntılı kapsamı, ileride sapmaların etkin incelenmesini sağlar.⁷⁷

Normal işletme koşulları altında gelecekte üretim maliyetlerinin nasıl gerçekleşeceği tahmin edilir ve tahmin edilen bu tutarlarla maliyetler muhasebeye yansıtılır. Fiili maliyetler, bu tahminlerden farklı olursa, farklar saptanır, nedenler araştırılır, düzeltme yoluna gidilir, aksaklıklar düzeltilir.⁷⁸

Fiili sonuçlar ile tahminler arasındaki farklar büyük oranlara varırsa, fark ister olumlu ister olumsuz olsun, tahminlerin hatalı olduğu ortaya çıkar. Yeni ve daha gerçekçi tahminler yapılması gerekir. Maliyet tahminleri yapılırken geçmişin tecrübelerinden yararlanılır. Ancak tahminler yapılırken geçmişin zayıf ve kuvvetli yönleri, sektörün, ekonominin gelişme trendi, işçi sendikalarıyla ilişkiler gibi sosyal hareketler de dikkate alınmakta, maliyetler üzerinde oluşturulabilecekleri etkiler göz önünde tutulmaktadır. Bu nedenle tahminleri yapacak kişilerin ekonomi ve işletme nosyonu olan kişiler olması gerekir.⁷⁹

Tahmini maliyetler, daha çok geçmiş dönem verilerine dayanılarak hesaplanmış olan bir tür beklenen maliyetlerdir. Kesinlik dereceleri ve işletme için kontrol değerleri çok yüksek değildir. Bu durum maliyet sistemlerinin tarihi gelişimi içerisinde daha etkin maliyet yöntemlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Standart maliyet sisteminin en belirgin özelliği geçmiş dönemin fiili maliyetlerine dayanmaksızın, maliyetlerin mühendislik etüt ve çalışmalar sonucu elde edilmesidir.⁸⁰

⁷⁶ Selman Aziz Erden, **A.g.e.**, s.110. (1)

⁷⁷ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **A.g.e.**, s.179.

⁷⁸ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.22. (1)

⁷⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.22. (1)

⁸⁰ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.79.

Standart maliyet yönteminde, belirli koşullar gerçekleştirildiği takdirde maliyetlerin ne olması gerektiği araştırılır. Tahmini maliyetler gerçekleşmesi umulan maliyetlerdir. Standart maliyetler ise, belirli koşullar altında olması gereken maliyetlerdir. Belirli koşullardan kasıt, işletme yönetiminin denetim altına alabileceği bütün işletme içi ve işletme dışı faktörlerin safha safha hareket ve zaman etüdüleri yoluyla iş analizlerine tabi tutulmasıdır. Böylece bir üretimi gerçekleştirmek için üretim faktörlerinden ne kadar kullanılması gerektiği belirlenir.⁸¹

Standart maliyet, bir mamule ait planlanmış maliyetleri temsil eder ve genellikle üretim süreci başlamadan oluşturulurlar. Bu nedenle oluşturulan standartlar, yönetime ulaşılması hedeflenen ve gerçek sonuçlarla karşılaştırmak için baz olacak amaçları sunar. Bu çerçevede, standart maliyetler belirli bir üretim sürecinde ve normal koşullar altında ulaşılması beklenen maliyetlerdir.⁸²

Standart maliyetler bilimsel çalışmalar sonucu saptanan ve belirli koşullar altında üretim maliyetlerinin ne olması gerektiğini, üretim gerçekleşmeden gösteren öngörülerdir. Standart maliyetleme yöntemi, maliyetlerin olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir. Bu şekliyle standart maliyetleme yönteminin uygulandığı işletmelerde, işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesine imkân verecek standartların elde edilmesini sağlayarak, planlama, maliyet kontrolü ve başarı değerlemesinde önemli bir rol üstlenirken, verimliliğin ve kârlılığın artırılmasında da işletme yöntemine önemli bilgiler sağlar.⁸³

Tahmini maliyet sisteminde; daha çok geçmiş dönemin veya dönemlerinin ortalama değerlerine dayanılarak gerçekleşmesi umulan maliyetler saptanır. Standart maliyetlerde ise; belirli koşullar altında gerçekleşmesi gerekli olan maliyetlerin bulunması söz konusudur. Bu nedenle standart maliyet sisteminde, bütün üretim faaliyetleri safha safha hareket ve zaman etüdüleri yoluyla ve diğer tekniklerle iş analizlerine tabi tutulur. Üretimde kullanılan girdilerin fiyatlarının gelişme olasılıkları çeşitli ekonomik tahlil yöntemleri kullanılarak tespit edilir. Tespit edilen girdi

⁸¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.23. (1)

⁸² Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.354.

⁸³ Selman Aziz Erden, **A.g.e.**, s.110. (1)

kullanımları ve girdi fiyatlarından yararlanılarak ilerde maliyetlerin hangi düzeyde teşekkül etmeleri gerekeceği hesaplanır. İşte bu anlamdaki maliyete standart maliyet denir.⁸⁴

Standart maliyetler, hem geçmiş hem de denetlenmiş deneyleri kullanan ve bilimsel incelemelere dayanan önceden saptanmış maliyetlerdir. Bununla birlikte, faaliyet öncesi saptanan tüm maliyet rakamlarını standart maliyet olarak ifade etmek mümkün değildir. Çünkü standart maliyetler geçmiş faaliyet dönemlerinin getirdiği deneyimleri ve bilimsel araştırmaları kapsayan çalışmalar sonucu belirlenmektedir. Öngörülen (tahmini) maliyetler standart maliyetlerden farklıdır. Maliyetler önceden saptanan direkt madde (hammadde), direkt işçilik ve genel üretim maliyeti standartlarına göre hesaplanmaktadır. Böylece standart maliyet yöntemi aracılığı ile gerçek rakamlar ile standart rakamlar karşılaştırılarak etkin bir kontrol ve maliyet yönetimi sağlanmaya çalışılır.⁸⁵

Standart maliyetler belli bir işlem düzeyinde ve belli koşullar temel alınarak belirlenir. Bu durumda farklı koşullar için farklı standart maliyetler söz konusu olabilir. Maliyeti hesaplamada standart maliyetler, kuramsal standart maliyetler, temel standart maliyetler ve ulaşılabilir geçerli standart maliyetler diye genellikle üçe ayrılır.⁸⁶

Kuramsal standart maliyetler herhangi bir verimsizlik ve aksaklığın bulunmadığı ideal koşullar altında olması gereken değer kullanımlarını gösterir. Temel standart maliyetler, belirli bir yıl ve bu yıla ait koşullar temel alınarak belirlenir. Bu maliyetlerin başlıca üstünlüğü, fiili maliyetlerin uzun bir dönem boyunca değişmeyen, baz değer kullanımları ile karşılaştırılabilirleridir. Ulaşılabilir geçerli standart maliyetler, varolan ya da ortaya çıkması beklenen normal verimsizlik ve aksaklık gibi kaçınılmaz olguların da dikkate alınması ile belirlenen, olması gereken değer kullanımlarıdır. Dolayısıyla fiili maliyetleri değerlemede, sapmalar belirlenip nedenleri üzerinde durmadan bu maliyetlerden yararlanır.⁸⁷

⁸⁴ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.80.

⁸⁵ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.351.

⁸⁶ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.380.(1)

⁸⁷ Vasfi Haftacı, **Ag.e.**, ss.380-381.(1)

Standart maliyetleri tahmini maliyetlerden ayıran iki temel özellik vardır. Bunlardan biri, standart maliyetlerin bilimsel ve teknik esaslara göre belirlenmesi, diğeri bu maliyetlerin gerçekleşmesi gereken maliyetler olmasıdır.⁸⁸

Standart maliyet yönteminin başlıca yararları olarak şunlar sıralanabilir;⁸⁹

- Maliyet öğeleri etkili bir şekilde denetlenebilir,
- Üretim maliyeti çabuk ve kolay hesaplanabilir,
- Üretim öğeleri üretkenliği ölçülüp bunu artırma ve maliyetleri düşürme kolaylaşır,
- Üretimi planlama kolaylaşır,
- İyi bir iş değerlemesi ve adil bir ücret politikası uygulanabilir.

Tüm bu faydalarının yanında, iyi belirlenemeyen ya da eskiyen standartlar yanıltıcı sonuçlara neden olabilir ve personel üzerine baskı yaratıp işletme içi ilişkileri olumsuz etkileyebilir.⁹⁰

Standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için gerek işletme dışı ekonomik koşullarda gerekse işletme içi faaliyetlerde bir istikrar sağlanmış olması gerekir. İstikrar yoksa standartların sık sık değiştirilmesi ile standart maliyet yönteminden sağlanacak yararlar azalır.⁹¹

⁸⁸ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.11.

⁸⁹ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.381. (1)

⁹⁰ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.381. (1)

⁹¹ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.352.

1.5.2. Kullanılan Üretim Tekniğine Göre Maliyet Yöntemleri

İşletmede üretim maliyetlerinin hesaplanması üretim koşullarına bağlıdır. Üretimin özelliklerine bağlı olarak işletme sipariş maliyetleme veya safha maliyetleme sistemini kullanır.⁹²

Eğer bir üretimde;⁹³

- Üretilen her birimin ya da her grup malın, diğer birim ya da gruplara göre farklı nitelikleri varsa,
- Bu farklı nitelikler çoğu zaman müşteriler tarafından belirleniyorsa,
- Çoğu zaman müşterilerin yaptıkları siparişlere göre üretime geçiliyorsa, bu üretim faaliyetinin maliyet hesaplaması ve muhasebeleştirilmesi sipariş maliyet yöntemi ile olur.

Birbirinden fiziksel açıdan farklı her iş ya da üretim grubu (üretim partisi) için katlanılan üretim maliyetlerinin ayrı ayrı izlenip sipariş kartlarında biriktirildiği yöntem sipariş maliyeti yöntemi denir.⁹⁴

Anglosakson literatürde sipariş maliyeti anlamında kullanılan “ Job Order Costing ” deyimi, Türkçe’de kullanılan sipariş anlamında değildir. Türkçe’de sipariş sözü daha çok bir işletmenin alıcılardan aldığı “ mal satın alma istemi ” anlamında kullanılmaktadır. Oysa sipariş maliyetinde söz konusu olan sipariş, belirli nitelikleri taşıyan bir mamulden belirli bir miktarda üretebilmek için işletmenin maliyet yerlerine verilen bir üretim emridir. Buna piyasada imalat emri de denilmektedir.⁹⁵

Çeşitli türde ve çoğu kez müşterilerinin özel istekleri ile verdikleri siparişler üzerine üretim yapan işletmelerde, her bir mamul ya da mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlendiği sistemde, önemli olan özellik ve temel amaç; her bir sipariş için üretim maliyeti unsurlarının, üretim eyleminin başlangıcından tamamlanmasına kadar

⁹² Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.37. (1)

⁹³ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.37. (1)

⁹⁴ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.291.

⁹⁵ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.283. (1)

geçen zaman içinde mümkün olduğu ölçüde ayrı ayrı izlenmesidir.⁹⁶ Ancak unutmamak gerekir ki, sipariş maliyet sisteminde muhakkak dışarıdan bir müşteri talebinin olması da şart değildir. Maliyetlerin hesaplanması açısından üretim müdürünün vermiş olduğu üretim emri de sipariş olarak kabul edilir.⁹⁷

Amaç her siparişin maliyetini ayrı ayrı hesaplayabilmek ve denetleyebilmektir. Her sipariş için ayrı bir sipariş kartı veya üretim hesabı açılır. Her siparişin maliyeti gerek tam maliyetleme, gerek değişken maliyetleme sistemine göre yapılır. Keza sipariş maliyetleri belirlenirken fiili ya da ileriye dönük maliyet rakamlarından yararlanılabilir.⁹⁸

Sipariş maliyeti yönteminde; Direkt İlk Madde Malzeme (DİMM) Maliyetleri, Direkt İşçilik Maliyetleri (DİM) ve Genel Üretim Maliyetleri (GÜM) üretim tamamlanıncaya kadar sipariş maliyeti kartlarında biriktirilmekte ve üretimin tamamlanması ile de üretilen mamul ya da mamullere yüklenmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken DİMM ve maliyetlerinin ne şekilde hesaplanacağı ve genel üretim maliyetlerinin hangi yükleme ve dağıtım yöntemleri ile mamul maliyetlerine yükleneceğinin saptanmasıdır.⁹⁹

Sipariş maliyeti yönteminin biri üretime diğeri muhasebeye dönük iki özelliğinden söz edilir: Birincisi ilk maddeden mamul maddeye kadar üretim faaliyetlerinin geçirdiği değişiklikleri özel birimler ya da partilerde izleyebilme yeteneği; ikincisi dolaysız madde ve dolaysız işçilik giderlerinin ilgili mamullerde teşhis edebilmesi ve dolaylı giderleri çeşitli mamullere akla uygun bir şekilde dağıtabilme yeteneğidir.¹⁰⁰

Birçok sanayi kolunda üretim sürekli akış halindedir. Bu üretim biçiminde maliyetleri zaman ve yer olarak toplamak, bunları bu zaman ve yerde üretilen mamullerle ilişkilendirerek maliyetleri hesaplamak daha kolaydır. İşte üretimle ilgili

⁹⁶ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.12.

⁹⁷ Nihat Küçükşavaş, **A.g.e.**, s.74.

⁹⁸ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, ss.37-38. (1)

⁹⁹ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.292.

¹⁰⁰ Cemal Çakıcı, **Tekdüzen Hesap Planı'na Göre Muhasebe Sistemleri, Maliyet Sistemleri, Maliyet Yöntemleri**, 1.Baskı, İstanbul, Yayılım Yayıncılık, Eylül 2000, s.29.

olarak kullanılan değerlerin zaman ve yer olarak toplanması ve üretim miktarı ile ilişkilendirilerek maliyetin hesaplanmasına safha maliyeti yöntemi denir.¹⁰¹

Safha maliyeti sistemi, genellikle aynı cins mamullerin yığın üretimi ile ilgili bir maliyet sistemidir. Bu sistemde, her bir üretim safhasında oluşan toplam maliyetin söz konusu safhada gerçekleştirilen toplam üretim miktarına bölünmesiyle, her safhanın ortalama birim maliyeti bulunur. Her bir safhaya ait bulunan ortalama birim maliyet, ilgili safhada tamamlanıp, izleyen safhaya (ya da mamul stoklarına) devredilecek birim sayısı ile çarpılmak suretiyle devredilen birimlerin toplam maliyeti bulunur. Devir sonrasında safhalarda kalan maliyetler ise, ilgili safhanın yarı mamul maliyetini oluşturur. Kısaca, önemli olan özellik, üretimin geçirdiği safhalar boyunca maliyetlerin toplanması olmaktadır.¹⁰²

Bu yöntemde safhadan kastedilen üretimin yapıldığı departmanlardır. Bu yöntemde maliyetleri hesaplayabilmek için birinci departmandan başlanır, birinci departmanda ortaya çıkan maliyetler ikinci departmana aktarılır. Bu işleme üretim tamamlanıncaya kadar devam edilir. En son departmandaki tamamlanan ürünlerin maliyetleri mamuller hesabına alınır.¹⁰³ Bu hesaplama tarzı dolayısıyla Anglosakson literatüründe process costing denen safha maliyeti sistemi için Almanya'da bölünme suretiyle maliyet hesaplama anlamına gelen, divisions kalkulation terimi kullanılmaktadır.¹⁰⁴

Safha maliyet yöntemi aynı türden tek bir malın ya da mal gruplarının kitle halinde üretimi durumunda kullanılan bir sistemdir. Yöntemin uygulanması için;¹⁰⁵

- Kitle halinde üretim olmalıdır,
- Mali birimleri arasında az çok standardizasyon olmalıdır,
- Üretimde ve üretim safhaları arasında az çok bir süreklilik olmalıdır.

¹⁰¹ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.296. (1)

¹⁰² Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.12.

¹⁰³ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.76.

¹⁰⁴ Cemal Çakıcı, **A.g.e.**, s.39.

¹⁰⁵ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.37. (1)

Safha maliyeti yöntemi uygulanırken bu özelliklerden biri ya da birkaçı dikkate alınarak üretim safhalara ayrılmalıdır. Ayırmada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta; ayrımlar sonunda elde edilen safhalarda yapılan aynı tür işlerin ortak bir şekilde ölçülebilir bir nitelikte olmasıdır.¹⁰⁶

1.5.3. Maliyet Unsurlarını Kapsayıp Kapsamadığına Göre Maliyet Yöntemleri

Farklı görüşlerden hareketle, sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetleri kapsamına farklı tutarlarda girmesine yol açan, yani maliyetlerin kapsamını belirleyen çeşitli maliyetlendirme yöntemleri geliştirilmiştir. Bunlar; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi ve değişken maliyet yöntemidir.¹⁰⁷

Geniş bir uygulama alanı bulan yöntemlerden biri olan tam maliyet sisteminde üretim maliyetlerinin tamamı maliyet hesaplamalarına alınır. Başka deyişle, üretim giderlerinin tamamı sabit - değişir olmalarına bakılmaksızın mamul maliyetlerine yüklenir.¹⁰⁸ Bu maliyet yönteminde üretimle doğrudan ve dolaylı biçimde ilgili tüm maliyetler mamul maliyetine katılır. Üretimle doğrudan ilgili maliyetler direkt hammadde ve direkt işçiliktir. Her ikisi de üretim artıp azaldıkça, artar ve azalır. Bu nitelikleri dolayısıyla direkt hammadde ve direkt işçiliğe değişken maliyetler adı verilir. Doğrudan mamulün ana hammaddesini oluşturmayan, ancak üretimin tamamlanabilmesi için kullanılması zorunlu olan yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri ise endirekt malzemelerdir. En direkt işçilik ise, doğrudan üretim faaliyetinde çalışmayan, yardımcı işçilik giderleridir. Endirekt hammadde ve endirekt işçilik, genel üretim giderleri içinde toplanır. Buna göre tam maliyet yönteminde üretim maliyetleri, bütün üretim unsurlarını içermektedir.¹⁰⁹

Tam maliyet yöntemi, dönemin giderlerinin tamamını, o dönemde yapılan üretimin maliyetine yükleyen yöntemdir. Bu yöntem, ister değişken, ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan üretim giderlerinin hepsine üretim yapmak için

¹⁰⁶ Vasfi Haftacı, **A.g.e.**, s.297. (1)

¹⁰⁷ Kamil Büyükmirza, **A.g.e.**, s.494.

¹⁰⁸ Yunus Kışhalı ve S.Sadi Işıklılar, **Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları**, 1.Baskı, İstanbul, Beta Kitabevi, Şubat 1999, s.549.

¹⁰⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.24-25. (1)

katlanıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin tamamının üretilen mamullere yüklenmesi gerektiğini kabul eder.¹¹⁰

Bu yöntem maliyet sistemleri içerisinde en eskisi ve en basiti olarak kabul edilmektedir. Tam maliyet sisteminde amaç, belirli bir dönemde ortaya çıkan maliyetleri o dönemin üretimine yükleyerek, birim maliyetleri hesaplamaktır. Bunun için direkt hesaplanabilen maliyetler doğrudan, maliyet yerlerinde biriken maliyetler ise dağıtım anahtarları vasıtası ile ürünlere yüklenir.¹¹¹

Yöntemin üstünlüğü, basit olmasıdır. Genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının birbirinden ayrılmasına ihtiyaç göstermez. Çünkü, hepsi o dönemde yapılan üretimin maliyetine yüklenecektir. Yöntemin sakıncası ise, birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açmasıdır. Özellikle mevsimlik üretim dallarında daha yoğun bir şekilde hissedilen bu dalgalanmalar, üretim hacmindeki değişimin derecesine göre önemli boyutlara ulaşabilir. Tam maliyet yönteminin bir diğer sakıncası ise, dönem kârlarında tutarsızlıklara yol açmasıdır. Dönem kârlarındaki bu tutarsızlıklar işletme yöneticilerini yanlış değerlendirme ve kararlara sevk edebilir.¹¹²

Kapasite kullanım oranlarındaki değişikliklere bağlı olarak birim üretim maliyetlerinin doğrudan doğruya etkilendiği bir gerçektir. Bu nedenle tam maliyet sisteminin, işletme yönetimini üretim, satış ve fiyatlama kararlarında, yanlış istikametlere yönlendirme olasılığı vardır. Bu tür problemlerin üstesinden gelebilmek için, kısmi maliyet sistemi olarak adlandırılan maliyet sistemleri geliştirilmiştir.¹¹³

Kısmi maliyetleme sistemi; kendi arasında direkt ve değişken maliyetleme sistemi olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt maliyetleme sisteminde, üretimle ilgili sadece direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri üretilen mamulün maliyetini oluştururken, değişken maliyetleme sisteminde ise, üretilen mamullerin maliyetlerine

¹¹⁰ Kamil Büyükmirza, **A.g.e.**, s.498.

¹¹¹ Nihat Küçüksavaş, **A.g.e.**, s.80.

¹¹² Kamil Büyükmirza, **A.g.e.**, s.498.

¹¹³ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.11.

direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinin yanı sıra değişken genel üretim maliyetleri de eklenmektedir.¹¹⁴

Üretilen mamul veya hizmet maliyetlerine, sadece doğrudan doğruya ilgili olan direkt madde ve direkt işçilik gibi giderlerin yüklenmesi, geri kalan endirekt nitelikteki giderlerin doğrudan dönemin kâr - zarar hesabına devredilmesiyle ortaya çıkan maliyetlere direkt maliyet; ya da mamul veya hizmetlerinin salt değişken maliyet unsurlarının (direkt madde, direkt işçilik, değişken GÜM ve değişken satış maliyetleri vb.) dikkate alınmasıyla ortaya çıkan maliyetlere değişken maliyet adı verilir.¹¹⁵

Direkt maliyetleme sisteminde; tüm genel üretim maliyetleri dönem gideri kabul edilirken, değişken maliyetleme sisteminde ise genel üretim maliyetlerini sadece sabit kısımları dönem gideri kabul edilerek üretilen mamulün maliyetine katılmayıp doğrudan gelir tablosuna aktarılırlar. Dolayısıyla üretilen mamullerin maliyetine katılmayan genel üretim maliyetleri, dönem sonu mamul ya da mamul stokları üzerinden gelecek dönemlere aktarılamazlar.¹¹⁶

Değişken maliyet yöntemi, mamul maliyetlerine salt, üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişir nitelikteki giderlerin yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemde tüm değişmez (sabit) nitelikteki giderler, bir maliyet unsuru değil, bir dönem gideri olarak kabul edilir. Böylelikle sabit giderler yarı mamul veya mamul stoklarının maliyetleri içinde yer almayıp, doğrudan ilgili dönemin hasılatından indirilir.¹¹⁷

Değişken maliyet yönteminin uygulama esasları şu şekilde sıralanabilir:¹¹⁸

- Değişken maliyet yönteminde üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması gerekir,
- İşletmede maliyet muhasebesi kayıt sisteminin değişken ve sabit maliyet ayrımına uygun olması gerekir,

¹¹⁴ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.11.

¹¹⁵ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.377.

¹¹⁶ Ali Kartal, Adnan Sevim ve H.Erdin Gündüz, **A.g.e.**, s.11.

¹¹⁷ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacirüstemoğlu, **A.g.e.**, s.139.

¹¹⁸ Osman Altuğ, **A.g.e.**, s.380.

- İşletme gelir tablosunda satış gelirinden direkt maliyet çıkarılarak katkı marjı (katkı payı) saptanır, bundan da dönem giderleri çıkarılarak faaliyet kârı elde edilir,
- Değişken maliyet yöntemi, esaslarına uygun bir bütçe sistemi ile birlikte uygulanmalıdır,
- Vergi yasalarınca, envanterin tam maliyetle değerlendirilmesi gerektiğinden dönem sonlarında stoklara düşen sabit maliyet payları hesaplanarak bu stoklara yüklenir.

Değişken maliyetlemede bölümlerin her birinden çok sonuçta elde edilen ve üretimi tamamlanmış olan malın maliyeti ile ilgilenir. Olağan koşullar altında kullanılmasından ziyade aşağıdaki koşullarda kullanılması tavsiye edilir.¹¹⁹

- Üretim olanaklarının, satış olanaklarından çok olduğu durumlarda yeni pazarlara girmeyi sağlayacak asgari fiyatla satış politikasının saptanmasında,
- Mamul çeşitlendirmesinin söz konusu olduğu durumlarda en kârlı mamul çeşitleri bileşiminin bulunması için gerekli kararlarda kullanılır,
- Alt bölüm yöneticilerinin sorumluluk sınırları dışında olan sabit giderler bölüm karlılıklarını etkilemediğinden her bölüm yöneticisi tarafından denetlenebilen değişken maliyetlere bağlı olarak bölüm kârlılıkları ve başarısı değerlendirilebilir. Ancak bir bölümdeki değişken maliyetlerde yalnız o bölüm içindeki değişken giderler değil, diğer bölümlerden de yüklenen değişken giderler yer aldığından bölüm faaliyetlerinin değerlendirilmesinde sistem zayıf kalır.

Normal maliyetleme yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetlerinden oluşan değişken maliyetlerin tamamını, sabit genel üretim maliyetlerini ise, kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine dahil

¹¹⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.26. (1)

edip, kapasite kullanım oranı dışında kalanlarını dönem gideri olarak kabul eden bir yöntemdir.¹²⁰

Örneğin tam kapasitenin %50'si kullanılmış ise, toplam sabit maliyetlerin de %50'si üretim maliyetlerine dahil edilir. Böylece tam maliyetleme sistemindeki, üretim arttıkça kârın artması sakıncası kısmen giderilmiş olur.¹²¹

Bu yöntemin tam maliyet yöntemine üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilememesine izin vermemesidir. Tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyet yönteminde görülmemektedir.¹²²

Normal maliyet yönteminin bir sakıncası, sabit ve değişken giderlerinin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek külfetlere yol açmasıdır. Ancak, maliyet muhasebesini ciddiye alan ve buradan elde edilen bilgileri yönetsel amaçlarla kullanmayı hedefleyen işletmeler için bunun gerçek bir sakınca oluşturmayacağı açıktır.¹²³

¹²⁰ Selman Aziz Erden, **A.g.e.**, s.101. (1)

¹²¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.32. (1)

¹²² Kamil Büyükmirza, **A.g.e.**, s.504.

¹²³ Kamil Büyükmirza, **A.g.e.**, s.504.

2. MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİM SÜRECİ

2.1. Muhasebe Standartları Kavramı ve Oluşumu

Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali durumunu geççeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlar. Bu nedenle de kaynağı doğal kurallara dayanmalıdır. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar ise bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucu oluşabilir. Bu çerçevede muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarından almalıdır.¹²⁴

Günümüzde küreselleşen dünyada yaşanan gelişmeler ekonomi ve finansal piyasalar üzerinde etkilidir. Artan yatırım talepleri, yatırım sahiplerinin doğru, güvenilir ve anlaşılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duymasına sebep olmuştur. Finansal bilgilere duyulan bu ihtiyaç da herkes tarafından kullanılan bir muhasebe sistemi ihtiyacını doğurmuştur.

Muhasebe uygulamalarının daha bilimsel, uygulanabilir ve anlaşılabilir bir şekle getirmek amacıyla muhasebe standartları oluşturulmuştur. Standartlar ulaşılması gerekli bilgilerin düzenli bir şekilde raporlanmasını sağlamıştır. Çünkü her sektör, her işletme birbirinden farklı özelliklere sahiptir. Bu farklı özellikleri kapsayacak bir hesap planı veya tablo formatı oluşturmak mümkün değildir. Standartların amacı, işletmenin geççeğe uygun olarak sunumunu sağlamak, bu farklılıkları göz önüne alarak raporlama yapmaktır.¹²⁵

Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu noktada muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir. Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir.¹²⁶

¹²⁴ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2004, s.4.

¹²⁵ Aydın Karapınar, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs, 2007, Sayı 173.

¹²⁶ Ataman Akgül ve Akay, **A.g.e.**, s.4.

Muhasebe standartları, muhasebeci tarafından hangi nitelikte işlemlerin ve olayların, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporla sunulacağını belirler.¹²⁷

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür:¹²⁸

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur,
- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur,
- İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur,
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

Muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinde kamusal çalışmalar, özel sektör düzenlemeleri, bankacılık alanındaki düzenlemeler gibi pek çok alanda çalışmalar yapılmıştır.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi, muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Bu noktada, son yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının

¹²⁷ Ataman Akgül ve Akay, **A.g.e.**, s.4.

¹²⁸ Ataman Akgül ve Akay, **A.g.e.**, s.5.

sağlanmasını hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulanmasını pekiştiren bir nokta olarak gündeme gelmektedir.¹²⁹

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde, özel sektör düzenleyici kuruluşları görev alabilirler. Özel sektörde oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Dolayısıyla burada en önemli sorun, standartlara uyumun sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının yayınlanarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika’da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Accounting Principles Board (APB) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir.¹³⁰

Kamu sektörünün muhasebe standartlarını düzenleme yetkisini hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devretmesi yöntemi süreci oluşturan parçalarından biridir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’de bu yöntem uygulanmaktadır ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na devretmiştir. Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmuşlardır. Bu yöntemin diğer bir avantajı da, bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlara muhasebe düzenlemelerini yasa organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebilecekleridir.¹³¹

¹²⁹ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Kitabevi, Ekim 2006, s.1.

¹³⁰ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.2.

¹³¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.2.

2.2. Türkiye’de Muhasebe ve Türkiye Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Ülkemizde muhasebe ile ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹³²

- Türk Ticaret Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) düzenlemeleri,
- Sermaye Piyasası Kurulu Mevzuatı,
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Maliye Bakanlığı),
- Türkiye Muhasebe Standartları,

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.¹³³ Muhasebe ve finansal tablolarla ilgili hükümlerin yer aldığı ilk temel yasa 1937 tarihli “Türk Ticaret Kanunu” dur. Alman Ticaret Kanunundan alınmadır. 1956 yılında revize edilmiştir.¹³⁴

İktisadi Devlet Teşekkülleri yeniden düzenleme komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması vardır. Bu çalışma başlangıçta KİT’lere zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır.¹³⁵ Sonuçta 27 adet devlet kuruluşunda kullanılan bu düzenleme çağdaş muhasebe prensiplerini

¹³² Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.3. (2).

¹³³ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı.146, Mayıs-Aralık 2004, s.46.

¹³⁴ Bülent Üstünel, “Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 20-24 Temmuz 2008, İstanbul, s.3.

¹³⁵ Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Standartları**, İstanbul: Alfa Yayınları, Ocak, 1996, s. 30.

içermektedir.¹³⁶ Böylece KİT’lerde muhasebe uyumlaştırması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur.¹³⁷ Ancak çok ağır gelişen ekonomide özel kesimde uygulama imkanı olamamıştır. Zaman içinde de kendisini yenileyememiştir.¹³⁸

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalarda kredi talep eden işletmelerden son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tek düzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, raporları, bankalar arasında tek düzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli bir çalışmadır.¹³⁹

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasına tabi ortaklıklar ve aracı kurumların düzenlemek zorunda oldukları mali tabloların formlarını bir tebliğ ile yayınlamıştır. Söz konusu tebliğdeki değişiklikler 29 Ocak 1989 tarihinde 22064 sayılı Resmi Gazete de ilan edilerek yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de bugüne kadar yapılan bilanço düzenlemeleri arasında SPK tarafından hazırlanan tip bilançolar AB dördüncü yönerge kapsamında yer alan bilançolar arasında en uygundur.¹⁴⁰

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i yayımlamıştır. Bu Tebliğ, bütün uluslararası muhasebe standartlarını kapsamakta, Tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar.¹⁴¹

Türkiye’de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri

¹³⁶ Üstünel, A.g.e., s.7.

¹³⁷ Gökdeniz, A.g.e., s.30.

¹³⁸ Üstünel, A.g.e., s.7.

¹³⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, A.g.e., s.5.

¹⁴⁰ Gökdeniz, A.g.e., s.30.

¹⁴¹ Başpınar, A.g.m., s.49.

Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan ve Tekdüzen Hesap Planı Komitesi tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre işletmeler, iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.¹⁴² Tebliğ ile uygulama zorunluluğu getirilen tek düzen hesap planı ile finansal tabloların genel kabul görmüş formatlara oturtulması, muhasebe uygulamalarında esaslı bir standardizasyon yaratmıştır. Şu anda Türkiye'deki büyük – orta – küçük boy bütün işletmeler tekdüzen hesap planında öngörülen hesap isimleri ve kodlarına kadar aynı formatlarda defter tutmakta ve finansal tablo düzenlemektedirler.¹⁴³

Ülkemizde son yıllarda muhasebe uygulamalarında hızlı bir gelişme görülmektedir. Muhasebe alanında kural oluşturmaya yönelik ulusal düzeyde yürütülen çalışmaların başında Türkiye Muhasebe Standartları gelmektedir.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrasına AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.¹⁴⁴

Türkiye'deki muhasebe standartlarının tarihi gelişimine bakıldığında, sürecin ekonomik gelişmeyle bağlantılı bir şekilde seyrettiği görülmektedir. 1924 yılında kurulan Türkiye İş Bankası ekonomiye en çok desteği sağlayan devlet kontrolündeki özel statülü bir bankadır. Bu süreç içinde 1926 da kurulan “Sanayi ve Maden Bankası” desteğisiyle Osmanlıdan kalan birkaç fabrikanın işletilmesi sağlanmıştır. 1933 yılında kurulan Sümerbank ile tekstil sektörü, 1935 yılında kurulan Etibank ile maden sektöründe yatırımlar yapılmıştır. Bu yıllarda Avrupa muhasebenin gelişimi genelde bir “hesap planı disiplini” tarzında olmaktadır. Genç Türkiye Cumhuriyetinde

¹⁴² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.6.

¹⁴³ Üstünel, **A.g.e.**, s.7.

¹⁴⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.5.

¹⁴⁴ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:1, Nisan 2000, s.52.

yabancılardan yararlanma eğilimi muhasebe alanında da kendini göstermektedir. Ülkede çok değerli muhasebe uzmanları bulunmasına rağmen yabancı uzmanların katkıları görülmektedir. Sümerbank işletmelerinin muhasebe düzeni Prof. Sachenberg tarafından kurulmuştur. Muhasebedeki Masraf neveleri, maliyet yerleri, maliyet dağıtım tabloları, standart maliyet ve fiili maliyet kavramları ile o günün çağdaş uygulamaları muhasebe uygulama alanına girmiştir.¹⁴⁵

1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği kurulmuştur. Bu kuruluş muhasebe alanında ilk sivil toplum örgütü olarak karşımıza çıkmaktadır. 1967 yılında “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” ne (TMUD) dönüşmüştür.¹⁴⁶

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (International Accounting Standards Comitte) katılmıştır. 1977 yılında yapılan çeviri çalışmaları sonunda 31 adet uluslararası muhasebe standardı (IAS) çevirisi önce İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsünde tek tek yayımlanmış, sonra da kitap haline getirilmiştir. Bu girişim Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartları ile ilk tanışmasıdır.¹⁴⁷

Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullardan geçip yayına hazırlanmış olan standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada bu standartların etkili olduğu söylenemez. Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.¹⁴⁸

Türkiye Muhasebe Standartları, 09.02.1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'na dayanmaktadır. TMUDESK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların

¹⁴⁵ Üstünel, A.g.e., s.2-3.

¹⁴⁶ Üstünel, A.g.e., s.3.

¹⁴⁷ Üstünel, A.g.e., s.6.

¹⁴⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, A.g.e., s.5.

finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir.¹⁴⁹ TMMOB, 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır.¹⁵⁰

Ülkedeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.¹⁵¹ TMMOB tarafından yayınlanan, ancak yürürlükten kalkan 19 adet standart, TMSK tarafından yapılan çalışmalara önemli bir alt yapı oluşturmuştur.¹⁵²

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, denetlenmiş mali tabloların sunumunda, mali tabloların ihtiyacına uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmalı için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kurulmuş ve üyelerinin atanmasıyla 2002 yılında faaliyete geçmiştir.¹⁵³

Kurul, strateji olarak Uluslararası Finansal Raporlama standartlarına (IFRS/IAS) tam uyumlu standartlar yayımlamayı hedef olarak belirlemiştir. Bu stratejiyi benimseyip uygulamaya geçiren Kurul üyeleri bu alanda önemli bir misyon üstlenmişlerdir.¹⁵⁴

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile yapılan lisans anlaşmaları çerçevesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca; bir kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı, ve 21 adet yorum'dan oluşan uluslararası finansal raporlama setinin çevirisi yapılarak resmi gazetede yayımlanmıştır. Ayrıca, IFRS' lerde meydana gelen değişiklikler anında yansıtılmak suretiyle güncellemeler yapılmaktadır.¹⁵⁵

¹⁴⁹ <http://www.turmob.org.tr/tmodesk/tmodesk.html> (E.T. 23/02/2007)

¹⁵⁰ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.9.

¹⁵¹ Üstünel, **A.g.e.**, s.7.

¹⁵² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.10.

¹⁵³ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.5-6. (2)

¹⁵⁴ Üstünel, **A.g.e.**, s.7.

¹⁵⁵ Üstünel, **A.g.e.**, s.9.

Avrupa Birliği (AB) topluluğunda Halka açık Őirketler, bankalar ve sigorta Őirketlerine 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunluluğu getirilmiştir.¹⁵⁶

Türkiye'nin 3 Ekim 2005 tarihinden itibaren AB'ye tam üyelik için müzakerelere başlamış olması, başta temel kanunlar olmak üzere tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır. Bunun zerine Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" tarafından çalışmalara başlanmış ve 2007 yılında büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku'nu kaynak alan yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıŐtır.¹⁵⁷

Avrupa Birliği mevzuatına uyum stratejisi çerçevesinde Türk Ticaret Kanunu tümüyle deđiŐtirilmek üzere çalışmalar yapılmış ve tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin gündemine girmiştir. Bu tasarıda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarının yayımlanması konusunda tek otorite olarak benimsenmiŐtir. Taslakta, muhasebe ile ilgili konularda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanacak muhasebe standartlarına yollama yapılmakla, Standartlara yasal bir nitelik kazandırılmıŐtır.¹⁵⁸

Oldukça kapsamlı olan IFRS'lerin orta ve küçük ölçekli işletmeler tarafından uygulanmasının zor olacağı hakkında dünya genelinde yaygın bir anlayış mevcuttur. Bu nedenle IASB, küçük ve orta ölçekli işletmeler için sadeleŐtirilmiŐ bir muhasebe standardı hazırlamayı gündemine almıŐtır. Türkiye de buna paralel bir çalışma içine girmiŐ bulunmaktadır.¹⁵⁹

Ülkemiz muhasebe uygulamalarında tüm Şirketleri kapsayan bir standartlaŐmanın sađlanmamıŐ olması ticari bilanço, mali bilanço, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine uygun bilanço ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun bilanço gibi birden fazla mali tablonun ortaya çıkmasına neden olmuştur.¹⁶⁰

¹⁵⁶ stnel, A.g.e., s.9.

¹⁵⁷ Ali Çelebi, Fırat oŐkun Güçlü, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K.", **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran, 2007, s.144.

¹⁵⁸ stnel, A.g.e., s.9.

¹⁵⁹ stnel, A.g.e., s.10.

¹⁶⁰ Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.4.(2)

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak sigorta denetleme kurulu tarafından da yapılan bu çalışmalar Türkiye’de tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımış ve kullanılmasında öncülük etmiştir. Tekdüzen hesap planı ile mali verilerde birlik sağlanması amaçlanmıştır.¹⁶¹

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, strateji olarak IFRS’na tam uyumu benimsemiştir. Ancak, AB mevzuatına uyum süreci gereği, bu uyumu AB’nin IFRS’nı benimseme tarzına paralel olarak gerçekleştirmek durumundadır. Bunda, AB ülkelerinin uygulama sürecindeki deneyimlerden yararlanma açısından fayda da vardır. Aslında, Türkiye’nin muhasebe standartları uygulaması konusunda attığı adım, AB uygulamalarının bir adım önündedir. Çünkü, her ülkede muhasebe uygulamaları farklı yerel mevzuata tabi olduğundan standartlar defter kayıtlarına değil, çıkarılan finansal tablolarla ilgilendirilmiştir.¹⁶²

Tüm dünyada giderek yaygınlaşan globalleşme olgusu, işletmelerin de ister istemez bu etki altında kalmasına neden olmuştur. Uluslararası piyasalarda yer almaya başlayan işletmelerde muhasebe açısından bazı sorunlar gündeme gelmiştir. Örneğin, farklı ülkelerde yer alan şirket şubeleri arasında muhasebe ve finans işlemleri açısından farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu farklılıklar doğrultusunda şirket bünyesinde bütünlük sağlanması gittikçe güçleşmiştir. Tüm bunların sonucunda muhasebe işlemlerinde birliktelik sağlanması zorunluluk haline gelmiştir.

Gelişen finansal piyasalarda işlem yapmak isteyen şirketlerin mali verileri çok daha fazla önem kazanmıştır. Mali verilerin belli bir sistematik içerisinde, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olması gereği ortaya çıkmıştır. Bu amaçlarla oluşturulan uluslararası muhasebe standartları ile muhasebe işlemlerinde ve dolayısıyla mali verilerde birliktelik sağlanmıştır.

¹⁶¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.6.

¹⁶² Üstünel, **A.g.e.**, s.10.

2.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Standartların Maliyet Yönünden İncelenmesi

2.3.1. TMS 2 Stoklar Standardı

2.3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı tarihi maliyet sistemi altında stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemek, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde ve elden çıkartılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir.¹⁶³ Standartta, stok maliyetlerinin saptanması ve gidere dönüşmesi, stok maliyetlerinin oluşumu, uygulanacak değerlendirme yöntemleri açıklanmaktadır.¹⁶⁴

Stoklara, satın alınmış ve yeniden satışı yapılmak üzere elde tutulan mallar girmektedir. Stoklara ayrıca işletme tarafından üretimi bitmiş mallar ya da üretilmekte olan ve yapımı süren işler girer ve üretim sürecinde kullanılmayı bekleyen materyalleri de içermektedir.¹⁶⁵

2.3.1.2. Standardın Özeti

Stoklarla ilgili olarak standartta bazı tanımlar verilmiştir. Standartta göre stok, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında yani işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmıştır.¹⁶⁶

Standartta ayrıca, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer tanımlanmıştır. İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar net gerçekleşebilir (NGD) değeri ifade eder.¹⁶⁷ Eğer tanımı formülize edersek:

¹⁶³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.55.

¹⁶⁴ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.177. (2)

¹⁶⁵ Ayten Çetin, "Uluslararası Muhasebe Standardı 2", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Yıl.7, Sayı:8 Sayfa.105,1998.

¹⁶⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 6)

¹⁶⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 6)

NGD = Tahmini Satış Fiyatı - (Tahmini Tamamlama Maliyeti + Tahmini Satış Gideri)¹⁶⁸

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar ise gerçeğe uygun değeri (makul değer) ifade eder.¹⁶⁹

Net gerçekleştirilebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise; aynı stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. Net gerçekleştirilebilir değer, işletmeye özgü bir değerdir ancak, gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değildir. Stokların net gerçekleştirilebilir değeri, gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesi ile elde edilen tutara eşit olmayabilir.¹⁷⁰

2.3.1.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

TMS 2 Standardına göre, stoklar maliyet bedeli ve net gerçekleştirilebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilir.

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.¹⁷¹

Stokların maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin anormal miktarlarını, depolama maliyetlerini (bir sonraki üretim süreci için gerekli olmadıkça), genel yönetim giderlerini ve satış giderlerini ise içermez.¹⁷²

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye,

¹⁶⁸ Ali Abbas Mirza, ve J.Barry Epstein, **IFRS: Interpretation And Application of International Accounting And Financial Reporting Standards**, Wiley, ABD: 2005, s.147.

¹⁶⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 6)

¹⁷⁰ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**,s.178. (2)

¹⁷¹ Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards, A Practical Guide**, Newly Revised Edition, Washinton, D.C.:The World Bank, 2005, s.96.

¹⁷² Greuning, **A.g.e.**, s.97.

yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.¹⁷³

Ancak alış ile ilgili borçlanma maliyetleri (faiz ve kur farkı) satın alma maliyetlerine dahil edilmez ve stoklar vadeli ödeme koşulu ile alınmışsa eğer, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark bir finansman unsuru içeriyorsa, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.¹⁷⁴

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı”, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.¹⁷⁵

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri ve mamul oluşumunda katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.¹⁷⁶

Sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine dağıtımında veya tahsisinde üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınır. Normal kapasite ise, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa ve onu iyi bir biçimde yansıtıyorsa fiili üretim hacmi de faaliyet hacim ölçüsü olarak kullanılabilir.¹⁷⁷

Sabit üretim giderlerinin normal kapasite ile orantılı olarak dağıtılmasının sebebi, düşük üretim düzeylerinde genel üretim giderlerinin stok maliyetlerine eklenerek maliyetlerin yüksek gösterilmemesidir. Bu dönemlerde dağıtılmayan genel üretim giderleri, dönem gideri olarak kaydedilir. Olağandışı yüksek üretim düzeylerinde ise, her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı azaltılarak stokların maliyet bedelinden daha yüksek bir değerle değerlendirilmesi engellenmiş olur. Değişken genel

¹⁷³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.56.

¹⁷⁴ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.179. (2)

¹⁷⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 17)

¹⁷⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 12)

¹⁷⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.57.

üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.¹⁷⁸

Standartta uygulanması öngörülen sistem, maliyet rakamlarının dönemler arası dalgalanmasını engelleyeceğinden karşılaştırma ve planlama açısından daha kullanışlı maliyet rakamları elde edilmesini sağlar. Üretimin satıştan fazla olması durumunda, kullanılan maliyetleme sistemine göre, kâr rakamı değişir. Eğer tam maliyetleme kullanılıyorsa, normal maliyetlemeye göre kâr rakamı daha yüksek çıkar. Çünkü tam maliyetlemede sabit maliyetler de maliyetlere katılmakta ve dolayısıyla satılmayan mamul stokları içinde sabit maliyet payları da bulunmakta, bu nedenle de stok maliyetleri yüksek gözükmemektedir.¹⁷⁹

Normal kapasite kullanılarak mamul maliyetlerinin hesaplanması aşağıdaki gibi olmaktadır:¹⁸⁰

Direkt İlk Madde ve Malzeme (+)
Direkt İşçilik (+)
Değişken Genel Üretim Gideri (+)
Sabit Genel Üretim Gideri (Kullanılan Kapasite %) (+)
ÜRETİM MALİYETİ

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya “ana ürün ve yan ürün” olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir şekilde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.¹⁸¹

¹⁷⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 13)

¹⁷⁹ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.181. (2)

¹⁸⁰ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.181. (2)

¹⁸¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 14)

Piyasa değeri yöntemine göre, birleşik maliyetler ürünlerin satış hâsılatına göre dağıtılır. Her bir ürünün satış hasılatı toplam satış hasılatına bölünerek ürünün oransal satış hasılatı bulunur. Bu oran kullanılarak her bir ürünün maliyet payı bulunur.¹⁸²

Net gerçekleşebilir değer yönteminde ise,¹⁸³

- Ayrılma noktasına gelindiğinde tamamlanmış birleşik ürünler için yapılan ek maliyetler ürünün satış hâsılatından düşülür.

- Her bir ürünün net satış hâsılatı toplam net satış hâsılatına bölünerek ürünlerin net satış hâsılatı oranları bulunur.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:¹⁸⁴

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,

- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri; ve

- Satış giderleri ve

- Özellikli varlık niteliğindeki stoklar için yapılanlar hariç borçlanma maliyetleri¹⁸⁵

TMS 23 Borçlanma maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre, özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.¹⁸⁶

¹⁸² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.397. (2)

¹⁸³ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.188. (2)

¹⁸⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 16)

¹⁸⁵ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.184. (2)

¹⁸⁶ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.57.

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ile diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.¹⁸⁷

Uluslararası Muhasebe Standardı 41 “Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirlediği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir.¹⁸⁸

Sonuçlar maliyete yakınsa, aşağıdaki teknikler stok maliyetlerinin ölçümünde kullanılabilir:¹⁸⁹

Standart Maliyet Yöntemine göre;

- İlk madde ve malzemelerin, işçiliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır.

- Standart maliyetler fiili maliyetlere yakınlığı sağlamak için düzenli olarak gözden geçirilir.

Perakende Yöntemine göre;

- Stokların maliyetini hesaplamak için, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjı düşülmelidir.

¹⁸⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 19)

¹⁸⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 20)

¹⁸⁹ Greuning, A.g.e., s.97.

- Her homojen madde grubu için (her perakende satış bölümü için) ortalama bir yüzde kullanılmalıdır.

- Gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınmalıdır.

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri ile ilgili olarak Standartta; normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyetinin, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak Gerçek Parti Maliyet Yöntemi ile belirlenmesini önermektedir. Bunlar dışında kalan stokların maliyeti, İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özellikteki ve benzer kullanıma sahip stokları için aynı yöntemi kullanmalıdır. Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi, Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi şeklinde de uygulanabilir.¹⁹⁰

Standartta göre, Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yönteminin kullanılması önerilmemektedir. Bunun sebebi olarak, stoklara son giren ürünlerin ilk olarak üretime gönderilmesi maliyetleri artırıcı bir özellik taşır. Bu yöntemin kullanılmasıyla maliyetlerde yanıltıcı bir artış meydana gelir ve bu şekilde yapılacak raporlama da sağlıklı olmayacaktır.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamı, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Maliyet bedeli ise; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri ifade eder.

Standartta göre, stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatının düşmesi gibi durumlarda ya da tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım

¹⁹⁰ Gücenne Gençoğlu, A.g.e., s.187. (2)

veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.¹⁹¹

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır.¹⁹²

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşulların nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.¹⁹³

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hâsılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁹⁴

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti;¹⁹⁵

- Satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan,
- Stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden,

¹⁹¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 28)

¹⁹² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 30)

¹⁹³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 33)

¹⁹⁴ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.196. (2)

¹⁹⁵ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.196. (2)

- Üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur.

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleştirilebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.¹⁹⁶

2.3.2. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı

2.3.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Normalde işletmelerin pazarladığı mal ve hizmetler müşteri ile yapılan alım-satım sözleşmesi imzalanmadan önce üretilmişlerdir. Ticari mallar, sınai mamuller bunların örnekleridir. Bu işletmelerin temel özelliği stoğa üretim yapılabilmesi ve stoktan satış yapılabilmesidir. Mal üretimi için uzunca bir sürenin geçmesine çoğu kez gerek bulunmaz. Hizmet endüstrisinde ise, işletme mevcut bir mal ve hizmet üretme kapasitesini hazır bulunduruyordur. Müşterinin talebi doğduğu zaman hemen üretim gerçekleşir. Dolayısıyla stoğa üretim olmaz. Konaklama, ulaşım, mühendislik, müşavirlik hizmetlerinde durum böyledir. Ancak her iki sektörde de öyle sözleşmeler yapılır ki, bu sözleşmelerde;¹⁹⁷

- Müşterinin isteğine uygun bir şekilde üretilecek malların veya sunulacak mamullerin tüm teknik özellikleri her iki taraf açısından belirlenmektedir. Yapımcı bu mal ve hizmetlerin belirli bir süre içinde üretilip teslimini garanti etmektedir. Üretim esas itibariyle müşteriye özgüdür. Stok için üretilmemektedir. Yani; müşterinin adeta işletmeye siparişi niteliğini gösterir,

¹⁹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), **TMS 2: Stoklar** (Paragraf 34)

¹⁹⁷ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2009, s.125.

- Fiyatlar ana hatları ile sözleşmede bellidir. Ancak ileride ortaya çıkacak koşullara göre ayarlamalara tabi tutulabilir,
- Mal ve hizmetin tamamlanması bir hesap döneminden daha uzun döneme yayılıyordur. Ancak harcamalara ve gelirin kazanılması hesap dönemlerine eşit dağıtılmamaktadır.

Böyle olunca yapım işini taahhüt eden taraf (yüklenici) açısından kar veya zararın doğuş zamanı, buna paralel olarak karın vergilendirilmesi, kalanın temettü olarak dağıtılması veya başka şekillerde kullanılmasında sorunlarla karşılaşmaktadır. Temel sorun şu dur. Bu işin karı, acaba yapımın gerçekleştiği dönemlere dağıtılmalı mıdır? Yoksa karın kesin tutarının hesaplanabilir duruma geldiği, işin tamamlandığı döneme mi alınmalıdır?¹⁹⁸

Bu sorunun çözümünde vergi yasaları ile salt muhasebe kuramı arasında önemli farklılaşmalar doğmaktadır. Karın doğumu açısından vergi yasaları taahhüt işinin tamamlanmasını, bu taahhüt için gerekli tüm gider kalemlerinin somutlaşmasını ve dolayısıyla karın tam bir şekilde hesaplanabilir hale gelmesini zorunlu olarak görürken, ticari düşünce tarzı, buna paralel şekilde muhasebe kuramı, karın belirlenmesi için işin kesin sonuçlanmasını değil, yapımın ilerlemesi ölçüsünde belirlenmesini öngörmektedir. İşte bu standart uzun vadeli, müşteri isteğine uygun özellikte yapım sözleşmelerinde karın belirlenme zamanı ve raporlanmasını kurala bağlamak amacıyla geliştirilmiş bir standart olarak görülmektedir.¹⁹⁹

Konuyla ilgili 1979 tarihli yürürlükten kaldırılan standart, yıllara yaygın inşaat sözleşmesine bağlı olarak ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde hem Tamamlanma Yüzdesi yönteminin, hem de Tamamlanmış Sözleşme yönteminin birbirlerine alternatif iki yöntem olarak uygulanacağını kabul etmekteydi. 1993 tarihli olan ve hala yürürlükte bulunan standartta ise, inşaat taahhüt işletmelerinin yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine ilişkin işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde çoğu batı ülkesinin benimsediği **Tamamlanma Yüzdesi yöntemi** tek ve geçerli yöntem olarak

¹⁹⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.126.

¹⁹⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.126.

kabul edilmekte, bir başka deyişle Tamamlanmış Sözleşme yöntemi artık bir alternatif olarak görülmemektedir.²⁰⁰

Ülkemizde mevcut durumda uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için işin bitimine kadar beklenmektedir (Gelir Vergisi Kanunu madde 42). Oysa bu standardın benimsediği Tamamlanma Yüzdesi yönteminde ise, söz konusu işin bitimi beklenmeden, her finansal raporlama dönemi itibariyle ilgili gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve kar /zararın belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre, dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere dağıtılmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır.²⁰¹

Bu standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Burada bahsedilen yüklenici işletme, inşaat sözleşmesine konu olan işi yapacak inşaat işletmesidir. İnşaat sözleşmesi ise yine mevzuatımızda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak ele alınmış konuyu ifade etmektedir. Zaten yıllara yaygın, yani genellikle bir yıldan fazla süren bir iş değilse hangi yöntemin kullanıldığının da bir önemi yoktur çünkü, sözleşme konusu iş aynı dönem içerisinde başlayıp bitirilmiş olmaktadır. Buna göre kendi adına inşaat işi yapıp satan işletmeler bu standardın kapsamında değildir. Bu tür işletmeler tıpkı mamul üretimi yapan işletmeler gibi kabul edilirken standardın kapsamına giren inşaat taahhüt işletmeleri ise hizmet üretimi yapan işletmelerdir.²⁰²

2.3.2.2. Standardın Özeti

Sözleşme geliri, başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış olan bedel ve daha sonradan ortaya çıkan sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden oluşur. Sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinin gelir olarak kabul edilebilmesi için, gelir olarak sonuçlanmasının muhtemel olması ve güvenilir biçimde ölçülmesi gerekmektedir. Ek ödeme talepleri; yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme

²⁰⁰ Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk., **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 52, Mart, 2007, s. 238.

²⁰¹ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s. 101.

²⁰² Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s. 101.

fiyatına dâhil edilmemiş maliyetlerdir. Teşvik ödemeleri; belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutardır.²⁰³

Sözleşme geliri temelde hak edişleri kapsar. Ve hak edişlerin gerçeğe uygun değeri ile belirlenir. Sözleşme gelirin belirlenmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Mali olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir.²⁰⁴

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa sözleşme ile ilgili gelir ve giderin projenin tamamlanma oranına göre kayıtlara alınması gerekir. Proje sonuçları güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyor ise muhasebe kayıtlarına herhangi bir kar dahil edilmemelidir. Bunun yerine, sözleşme gelirleri yalnızca sözleşme maliyetlerinin karşılanabileceği oranda kayda alınmalı ve inşaat maliyetleri gerçekleştiği dönemlerde gider yazılmalıdır.²⁰⁵

Sözleşme maliyetleri ise, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetlerdir.²⁰⁶

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda gelir ve giderlerin hangi dönemde kaydedileceğine ilişkin iki yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleridir. Konu ile ilgili olarak uluslararası muhasebe standardı 11 tamamlanma yüzdesi yöntemini benimsemektedir.²⁰⁷

Tamamlanmış sözleşme yönteminin temel özelliği, kar rakamının, işin bitirilinceye kadar belirlenmesi, sözleşmeden elde edilen gelirin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık

²⁰³ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.103.

²⁰⁴ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.130.

²⁰⁵ Mehmet Sayarı, "İnşaat Taahhütleri, (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004, s.62-76. (1)

²⁰⁶ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.103.

²⁰⁷ Handan Sümer Göğüş, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:Temmuz, 2006, s.76.

olarak bilançoya alınması, dolayısıyla gelir tablosunda herhangi bir rakamın gitmemesidir.²⁰⁸

İkinci yöntem olan tamamlanma yüzdesi yöntemi standardın da esas aldığı yöntemdir. Bu yöntemin temel özelliği, yapım işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde karın finansal tablolara alınması ve dolayısıyla kar veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek bırakmamasıdır. Yöntemde inşaat taahhüt işinin tamamlanma aşamasına göre gelir, gider, kar ve zarar tespit edilir. İşin bitiminde de kesin kar veya zarar belirlenir.²⁰⁹

Toplam sözleşme maliyetinin projeden elde edilecek olan geliri aşması olasılığı varsa, tahmin edilen proje zararının tümünün cari dönemde kayıtlara alınması gerekir.²¹⁰

2.3.2.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

İnşaat sözleşmeleri standardı, maliyetlerin belirlenmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. İnşaat firmaları yerine getirmekle yükümlü oldukları taahhütlerin maliyetlerini doğru rakamlarla mali tablolara aktarmak durumundadırlar. Bu aşamada inşaat sözleşmeleri standardı yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Diğer önemli bir özellik ise, inşaat işlerinin genellikle bir yıldan uzun zamanlarda tamamlanmasıdır. Oluşan maliyet ve gelir rakamlarının hangi dönemlerde kayıt altına alınacağı, nasıl bir maliyet hesaplaması yapılacağı konusunda inşaat sözleşmeleri standardı belirleyici olmaktadır.

İnşaat maliyetleri temel olarak aşağıdakilerden oluşmaktadır:²¹¹

- Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler; ve

²⁰⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.127.

²⁰⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.128.

²¹⁰ Mehmet Sayarı, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:12, Şubat 2002, s.1-16. (2)

²¹¹ Collier Keith, Construction Contracts, 2nd edition, A Reston Book, Prentice Hall Career & Technology, 1987, s.120-127.

- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

İnşaat sözleşmeleri standardına göre maliyetler genellikle işçilik, inşaat işlerinde kullanılan makinelerin amortisman payları, bazı cihaz ve makinelerin kiralama maliyetleri, taşeron firmalar tarafından yapılan işlere ait oluşan maliyetler, onarım maliyetleri ve genel yönetim maliyetleri gibi kalemlerden oluşmaktadır. Bahsedilen bu maliyetler, maliyet muhasebesi açısından direkt işçilik maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve genel üretim maliyetleridir.

Bir inşaat sözleşmesinin gelir ve giderlerinin mali tablolara yansıtılması için bazı şartlar bulunmaktadır. Bu noktada kayıt zamanına ilişkin dikkat edilmesi gereken nokta gelir ve giderlerin tamamlanma aşamalarına dikkat edilerek kaydedilmesidir. Örneğin inşaatın % 60'ı tamamlandıysa gelir ve giderlerin de bu orandaki tutarı kayıtlara yansıtılabilir. Ancak sözleşmenin sonuçlarının da güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi gerekmektedir.²¹²

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Sabit fiyatlı bir inşaat sözleşmesinde sonucun tamamen güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının mevcut bulunması gerekmektedir.²¹³

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir biçimde belirlenebilmesi,

²¹² Mehmet Sayarı, A.g.e., s.62-76.(1).

²¹³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.105.

- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kar sözleşmelerinde ise, sözleşmenin niteliği gereği kriterler ikiye düşmektedir. Buna göre,²¹⁴

- Hesaplanan gelir tutarının işletme tarafından nakden veya hesaben tahsil edilebilir olduğunda şüphe olmamalıdır,
- Sözleşmenin toplam maliyetlerinin, müşterinin bu maliyetlerinin tamamını kabul edip, etmediğinden bağımsız olarak hesaplanabilmesi gereklidir.

İnşaat sözleşmeleri standardında açıklanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre sözleşme maliyetleri işin yapıldığı dönemde giderleştirilir. Böylelikle inşaat işlerine başlamadan önce gerçekleşmiş maliyetler aktifleşmiş olur. Aktifleştirme işlemi standartta belirtilen tamamlanma yüzdesine göre yapılır. Aktifleştirilmiş olan maliyetler, işin tamamlanma dönemine kadar mali tablolarda “Yapılmakta Olan İşler” hesabında izlenir.

Sabit fiyatlı sözleşmelerde, sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinde en önemli kriter tamamlanma derecesinin hesaplanabilmesidir. Maliyet artı kar sözleşmesinde ise, böyle bir kriter yoktur. Çünkü, sözleşmeye göre, kar, gerçekleşen maliyet üzerinden belirlenmektedir.²¹⁵

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı işin tamamlanma yüzdesinin nasıl hesaplanacağına dair bilgi vermektedir. Aktifleştirilen ve giderleştirilen rakamlar bu yöntem ile belirlenip mali tablolara aktarılmaktadır. Bu yüzden standartta yer alan hesaplamalar ayrı bir önem kazanmaktadır.

²¹⁴ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.133.

²¹⁵ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.133.

Standarda göre tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasına ilişkin yöntemler aşağıdaki gibidir:²¹⁶

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler veya,
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Tamamlanma derecesinin hesaplanması sırasında, gerçekleşen maliyet esas alınacaksa, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen, bedeli ödenen veya kullanılmak üzere ayrılan varlıkların maliyetleri, taşeronlara verilen avanslar dahil edilmez.²¹⁷

Kar, işin bitiminde değil, tamamlanma derecesine göre, her dönem hesaplanmaktadır. Bu şekilde bulunan kar muhasebe karı olacak, vergi yasalarına uygun kar ile fark olduğu için ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğacaktır. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü de kayıtlara alınacaktır.²¹⁸

Yukarıda sözleşme maliyeti ve bu maliyetlerin aktifleştirilmesi ve giderleştirilmesine dair bahsedilen tüm uygulamalar sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği durumları yansıtmaktadır. Güvenilir bir tahmin yapılamadığı durumlarda sözleşme maliyetlerinin nasıl yansıtılacağı yine standart tarafından açıklanmıştır.

Bir inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Ayrıca inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi de olabilir. Buna göre, bir inşaat sözleşmesinin toplam maliyetlerinin toplam gelirini aşması muhtemelse, beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara

²¹⁶ Gökçen, Akgül ve Çakıcı **A.g.e.**, s.106.

²¹⁷ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.133.

²¹⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.134.

yansıtılır.²¹⁹Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinde, kar tahakkuk ettirilmez.²²⁰

Sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.²²¹

Görüldüğü üzere TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardında inşaat maliyetlerini belirleyici pek çok unsur yer almaktadır. Hangi kalemlerin gidere yazılacağı yada aktifleştirileceğinin belirlenmesi maliyet rakamları açısından önem arz etmektedir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye Muhasebe Standartlarının maliyet oluşumuna etkisinin önemi göze çarpmaktadır.

2.3.3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

2.3.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek, bir işletmenin bilançosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir.²²²

Standartta yer alan düzenlemeler, kurumların muhasebe standartlarına uygun olarak belirlenmiş olan muhasebe karı üzerinden mali karın tespiti, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkindir. Bu kapsamda dönem karı vergi ve yasal yükümlülükler karşılık giderinin hesaplanması, ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır. Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, muhasebe karından mali kara geçişte yapılan düzeltmelerin mali tablolarda gösterilmesi gerekmemektedir.

²¹⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı **A.g.e.**, s.106.

²²⁰ Örtün, Kaval, Karapınar, **A.g.e.**, s.135.

²²¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı **A.g.e.**, s. 106.

²²² Gökçen, Akgül ve Çakıcı **A.g.e.**, s.123.

Ancak, muhasebe standartlarına göre muhasebe karı üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanmasıdır. Buna göre vergi, yapılan işin maliyetidir ve bu nedenle ticari kar üzerinden toplam vergi yükü hesaplanmalı ve vergi gideri olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Toplam vergi yükü (dönemin toplam vergi gideri) mali kar üzerinden hesaplanan cari dönem vergisi ile diğer dönemlere devredilen (ertelenen vergi yükümlülüğü) veya diğer dönemlerden devralınan (ertelenen vergi alacağı) zamanlama farklarının vergi etkilerini kapsamaktadır. Ertelenen vergi etkisi de dikkate alınarak hesaplanan toplam vergi gideri düşüldükten sonraki ticari karın gelir tablosunda gösterilmesi ile gerçek duruma daha uygun bir raporlama yapılması sağlanmaktadır.²²³

Standarda göre ertelenen vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi tutarıdır. Ertelenen vergi alacağı ise, indirilebilir geçici farklar, indirilmemiş geçmiş yıllar mali zararı ve kullanılmamış vergi istisnaları gibi gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek tutarlardır.²²⁴

Bir dönem için kayıtlanan ertelenen vergi alacağı ve ertelenen vergi borcu, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirleriyle mahsup etme hakkı olması durumunda birbirleriyle mahsup edilir. TMS 12 Madde 75'e göre aksi takdirde ertelenen vergi alacağı ve ertelenen vergi borcunun ayrı olarak aktifte ve pasifte izlenmesi gerekmektedir.²²⁵

Bilindiği gibi, kurum kazancı ticari karı esas alarak belirlenir. Ticari kardan kurum kazancına (mali kara) geçiş için ticari kara vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve diğer unsurlar ilave edilir. Vergiye tabi olmayan gelirler ve diğer unsurlar düşülür.²²⁶

²²³ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.88. (2)

²²⁴ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.89. (2)

²²⁵ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.89. (2)

²²⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.155.

TMS 12 Gelir vergisi standardını açıklarken öncelikle üzerinde durulması gereken konu, bu standardı uygularken ticari kar ve mali kardan hangisinin esas alınacağıdır.

2.3.3.2. Standardın Özeti

Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (alım satım amaçlı olanlar, vadeye bağlı gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artış gelirleri vb.); cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri (kıdem tazminatı karşılığı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, şüpheli ticari alacak karşılık giderleri, stok değer düşüklüğü karşılık giderleri, mali duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri (maliyet bedeli ile değerlendirilen), yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri vb.) geçici farklılıklar olarak belirlenir. Standardın gelir gider açısından ülkemizdeki genel uygulamaya kıyasla getirdiği farklılık; gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir.²²⁷

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre belirlenen muhasebe karı rakamından vergi matrahına ulaşmak için, muhasebe karı tutarına kanunen kabul edilmeyen giderler ve eksik değerlendirilen iktisadi kıymetlerdeki değerlendirme farkları ilave edilir, vergiden muaf / istisna gelirler ve fazla değerlendirilen iktisadi kıymetlerdeki değerlendirme farkı düşülür. Ancak muhasebe karı ile mali karın farklı olmasının iki nedeni vardır. Sürekli ve geçici farklar.²²⁸

Vergi kanunlarına göre mali karın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirler muhasebe karı ile mali karın sürekli olarak farklılaşmasına neden olur ve bu fark sonraki dönemlerden ortadan

²²⁷ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.155-156.

²²⁸ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.91. (2)

kalkmaz. Sürekli fark yaratan gelir ve giderlerin ne cari dönemde, ne de gelecek dönemlerde bir vergi alacağı ve borcu yaratması söz konusu değildir.²²⁹

Standarda yer alan ve sıkça kullanılan tanımlamalarla ilgili bilgi vermek gerekirse,²³⁰

Muhasebe Karı (Muhasebe Zararı); vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder.

Vergiye Tabi Kar (Mali Zarar); vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) karı (zararı) ifade eder.

Vergi Gideri (Vergi Geliri); dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Dönem Vergisi; Vergiye tabi kar (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları; aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- a) İndirilebilir geçici farklar,
- b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,
- c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Geçici Farklar; bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır. Geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak sınıflandırılır:

²²⁹ Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.91. (2)

²³⁰ Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.124.

a) Vergiye tabi geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır.

b) İndirilebilir geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi ya da borcun ödenmesi yada gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farklar olarak adlandırılır. Standarda göre zamanlama farklarının vergi etkisi, ertelenen vergi gideri veya ertelenen vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenen vergi varlığı veya ertelenen vergi borcu olarak da bilançoda gösterilmelidir.²³¹

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan, vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşit olacaktır.²³²

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan değerdir.²³³

Henüz ödenmemiş cari dönem ve önceki dönem vergileri borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler, bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir. Bir mali zararın önceki dönemin vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde faydalanabilecek tutar bir varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.²³⁴

²³¹ Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.94-95. (2)

²³² Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.125.

²³³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.125.

²³⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.125.

2.3.3.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

Türkiye Muhasebe Standardı 12'ye göre gelir vergilerinin belirlenmesi, Türkiye'deki mevcut mevzuat uygulamasından farklılık göstermektedir. Muhasebe standartlarına uygun olarak raporlama yapan işletmeler dönem sonlarında kar hesaplamaları yaptıklarında, mevzuata göre farklı rakamlara ulaşacaklardır. Dolayısıyla işletmelerin yaptığı maliyet-kar analizleri de farklı sonuçları ortaya çıkaracaktır. Bu açıdan konuya baktığımızda kar-zarar rakamlarının ve gelir vergilerinin belirlenmesi maliyet analizi açısından önem taşımaktadır.

Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe karının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir.²³⁵

Standarda göre; varlıklara ve borçlara ait geçici farklılıklar da esas alınır. Varlıklara ait farklılıklar standarda göre şöyle uygulanacaktır. Varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden büyük ise; ertelenmiş vergi borcu, varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi alacağı söz konusu olur. Borçlar için borçların muhasebe değeri vergi değerinden büyük ise ertelenmiş vergi alacağı, borçların muhasebe değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi borcu meydana gelir.²³⁶

Bu farklar için standarda göre getirilen özellikli bir durum da; gelir ve gider nitelikli olmayan farklara ait vergi etkisinin kayda alınmasında ilgili kar zarar hesabı (691 nolu hesap) ile değil özkaynaklar içerisindeki bir hesapla ilişkilendirilmesinin gereğidir.²³⁷

Ertelenen vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü çoğu kez, bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasında farklılaşmadan doğmaktadır.

²³⁵ Cemal İbiş ve Diğerleri, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul, İSMMM Yayın No.99, Mart Matbaacılık, 2008, s.203.

²³⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.156.

²³⁷ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.156.

Ancak bu farklılaşma sürekli değil, geçici bir farklılaşmadır. Farklılaşma neticesinde ileride farklılık ortadan kalkarken, vergi avantajı veya daha az bir vergi ödenmesi gerekiyor ise, Ertelenmiş Vergi Varlığı, aksi taktirde daha fazla vergi ödenmesine neden oluyor ise Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü vardır.²³⁸

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, A.g.e., s.160.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.²³⁹

Vergilendirilebilir geçici fark; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kar/zararın hesabında dikkate alınacak tutarlardır.²⁴⁰

²³⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, A.g.e., s.159-160.

²³⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.129.

²⁴⁰ Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.102. (2)

2.3.4. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

2.3.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının amacı, maddi duran varlıkların ilk defa mali tablolarda kayda alınması ve takip eden dönemlerde muhasebeleştirilme ilkelerinin belirlenmesidir.²⁴¹

Maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı süre içerisinde kayıtlarda izlenmesi ve kullanım süresi sonunda aktiften çıkarılması süreci uzun yıllar ülkemizde vergi kanunlarına göre yürütülmüştür. TMS, bu konuda uzun yıllardır Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yer alan ve vergi mevzuatımızda yer alan uygulamalardan farklılık gösteren bir takım düzenlemeleri ülkemize getirmiştir.²⁴²

Yürürlükteki vergi mevzuatına göre, maddi duran varlıkların ilk edinimi dahil tüm işlemlerinde Vergi Kanunlarının hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, Türkiye Muhasebe Standartlarına geçişle birlikte ilgili standart hükümleri uygulanmaya başlanacak ve dolayısıyla tüm işletmeler, ilk olarak standart hükümlerine göre açılış bilançolarını düzenleyerek devamında Standart hükümlerine göre kayıt yapıp, mali tablolarını hazırlayacaklardır.²⁴³

Bu standart, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları/varlıkları, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller dışındaki varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır.²⁴⁴

²⁴¹ IFRS's In Your Pocket, Deloitte, s.61.

²⁴² Cemal İbiş ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.119.

²⁴³ Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, Sayı.83, Eylül-Ekim 2007, s.68.

²⁴⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.145.

2.3.4.2. Standardın Özeti

Maddi duran varlıklar; mal ve hizmet üretimi, kiraya verme ve idari amaçlar çerçevesinde kullanım için elde bulundurulan ve işletmede bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen somut varlıkları ifade eder. Maddi duran varlıkların maliyet değeri, varlığın edinimi veya inşası için işletmenin ödediği nakit ve nakit benzerlerinin tutarı veya bunların dışındaki ödemelerde verilen bedelin gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer, bir varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında ölçülebilir bir işlem çerçevesinde el değiştirebileceği fiyattır. Bir varlığın defter değeri ise, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra bilançoda gösterilen tutarını ifade eder.²⁴⁵

Maddi duran varlıklar ilk defa kayıtlara maliyet değerleri üzerinden alınır ve maliyete varlığın kullanım amacına hazır hale getirilmesi için gereken tüm giderler dahil edilir. Ödemenin ertelendiği durumlarda faiz gideri kaydedilir.²⁴⁶

Sabit varlıkların muhasebeyi ilgilendiren dört durumu vardır. Bunlar:²⁴⁷

- Varlığın elde edildiği zaman ilk olarak kaydedildiği tutar.
- Elde etme sonrasında oluşan eğer artışlarının ve bozulmalara bağlı muhtemel değer azalışlarını da içeren değer değişikliklerinin hesaplarda nasıl gösterildiği.
- Varlık tutarından gelecek dönemlere gider olarak dağıtılacak oranın belirlenmesi.
- Varlığın elden çıkarılmasından (satışından) sonraki kayıt.

Maddi duran varlıkların maliyetleri olduğu tarihte kaydedilir. Bu maliyetler,²⁴⁸

²⁴⁵ Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.198. (2)

²⁴⁶ IFRS's In Your Pocket, A.g.e., s.61.

²⁴⁷ Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali, **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts**, John Wiley&Sons Inc., 2005, s. 202.

²⁴⁸ Greuning, A.g.e., s.123.

- Maddi duran varlığın elde edilmesi veya inşa edilmesi için katlanılan maliyetleri ve
- Sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, bir işletmenin,²⁴⁹

- Değiştirilen veya yenilenen parçaları ve büyük çaplı kontrolleri aktifleştirmesi,
- Bir önceki bakımla ilişkili değiştirilmiş veya yenilenmiş parçaların defter değerlerini bilançodan çıkarması,
- Günlük bakım maliyetlerini gider yazması gerekir.

Bir işletme muhasebe politikası olarak başlangıç değerlemesinden sonra gelen her bir bilanço tarihi itibarıyla maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.²⁵⁰

Maliyet modeli : Varlığın maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer azalışlarının düşülmesidir.²⁵¹

Yeniden değerlendirme modeli: Maddi varlıklar mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Burada yeniden değerlendirilmiş tutar; gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan değerdir.²⁵² Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi yada bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.²⁵³

²⁴⁹ Greuning, A.g.e., s.123.

²⁵⁰ Şeref Demir, **UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri**, Ankara, TÜRMOB Yayınları-303, Yorum Basım Yayın, Sayı 2007-1, Ocak 2007, s.50.

²⁵¹ IFRS's In Your Pocket, A.g.e., s.62.

²⁵² Örtün, Kaval ve Karapınar, A.g.e., s.208.

²⁵³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı A.g.e., s.146.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır.²⁵⁴ Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir.²⁵⁵

Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur.²⁵⁶

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değerlendirme artışları doğrudan özkaynakta yer alır. Yeniden değerlendirme azalışları öncelikle özkaynakta yeniden değerlendirme fonundan mahsup edilir, kalan fazlalık ise gelir tablosuna kayıt edilir. Yeniden değerlendirilmiş varlık elden çıkartıldığında, özkaynakta yeniden değerlendirme tutarı özkaynakta kalır ve gelir tablosuna sınıflanmaz.²⁵⁷

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa değerleridir. Maddi duran varlığın niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya satışının az olması nedeniyle, gerçeğe uygun değeri ile ilgili herhangi bir bilgi ulaşılamıyorsa, gelir yaklaşımı veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanılarak makul değeri saptanmaya çalışılır.²⁵⁸

2.3.4.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

Varlığın çalışabilir duruma getirilmesi için gerekli tüm maliyetler, varlığın maliyeti olarak kabul edilir. Örneğin, satın alma fiyatı, iade alınmayacak olan vergiler

²⁵⁴ Ataman Akgül ve Akay, **A.g.e.**, s.90.

²⁵⁵ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.150.

²⁵⁶ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.206. (2)

²⁵⁷ IFRS's In Your Pocket, **A.g.e.**, s.62-63.

²⁵⁸ Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış Ve Azalışlarının Tespiti Ve Kaydı", **Analiz**, Ekim 2005, s.3.

yada resimler, komisyoncu ücretleri, taşıma masrafları, yer hazırlığı ve diğer yerleştirme maliyetleri, kurulum maliyetleri , varlığın maliyeti olarak göz önüne alınmalıdır. Bu suretle varlığın alınmasından, fiilen kullanımına kadarki tüm makul maliyetler aktifleştirilir.²⁵⁹

Maddi duran varlığın çalışma şartlarına getirilmesine kadar katlanılan tüm maliyetler varlığın maliyetine eklenir.²⁶⁰

Standartta sözü geçen maliyet unsurları aşağıdaki gibidir:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Böylece; maddi duran varlığın fiili kullanımından önce katlanılan, varlığın alıcıya getirme dahil, bütün maliyetler aktifleştirilmiş olur.²⁶¹

Yönetim giderleri ve genel yönetim giderleri ise maliyet unsurları arasında değildir. Ancak, maddi duran varlığın alımına yardımcı olması için ödenen danışmanlık ücretleri ve komisyonlar gibi ek maliyetler maliyet unsuru olarak kaydedilebilir.²⁶²

Olağan bakım ve onarım harcamaları, varlığın ömrü boyunca belirlenebileceği varsayılabılır ve giderleştirilmelidir. Dolayısıyla, harcamanın amacı, ister beklenen üretim kapasitesini devam ettirmek olsun ister, yeniden inşa etmek için, aktifleştirilemezler.²⁶³

²⁵⁹ Estein J Bary and Ali Abbas Mirza , **İnterpretation and Application of International Accounting Standards**, John and Willey Sons, 2002, s.288.

²⁶⁰ Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali, **A.g.e.**, s.202.

²⁶¹ Epstein, Barry J. ve Mirza, **A.g.e.**, s.202.

²⁶² Epstein, Barry J. ve Mirza, **A.g.e.**, s.203.

Varlığın uygun duruma getirilmesi ile ilgili yapılan bazı bu giderlerin kısmi olarak aktifleştirilmeleri mümkündür. Örneğin, kullanılamaz durumda olan bir bina , yeniden inşa edilerek, fabrika olarak yada büro faaliyetleri için kullanılmak üzere satın alınabilir. Bu durumda binanın bakım giderleri, olağan bakım giderleri olarak sınıflandırılmasına rağmen aktifleştirilir. Fakat burada dikkate edilmesi gereken, varlığın bilançodaki tutarının, geri kazanılabilir tutarını aşmamasıdır. Restorasyon işlemi bittikten sonra oluşan bakım ve tadilat masrafları olağan bakım maliyetleri olarak giderleştirilmelidir.²⁶⁴

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:²⁶⁵

- Satın alma fiyatı (indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil);
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet;
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kaleminin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucuna katlandığı yükümlülük.

Maddi duran varlıklarla doğrudan ilişkisi kurulabilen maliyetler ise:²⁶⁶

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,

²⁶³ Epstein, Barry J. ve Mirza, **A.g.e.**, s.291.

²⁶⁴ Estein J Bary ve Mirza, **A.g.e.**, s.291.

²⁶⁵ Demir, **A.g.e.**, s.52.

²⁶⁶ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.148.

- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar ve
- Mesleki ücretler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmektedir.²⁶⁷

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderlerdir.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.²⁶⁸

Maddi duran varlıkların maliyet oluşumunu etkilediği en önemli unsur amortisman uygulamasıdır. Çünkü amortisman ayırma şekilleri maliyetleri önemli bir şekilde etkilemektedir. TMS 16 standardı bu konuda yön gösterici niteliktedir. Standart, söz konusu amortisman ayırma şekillerini belirterek, uygulamasının nasıl yapılması gerektiği konusunda açıklamalar yapmıştır.

TMS 16'ya göre amortisman; bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Bu tanımlamada geçen amortismanına tabi tutar ise; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Bir varlığın kalıntı

²⁶⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.148.

²⁶⁸ Uğur Kaya, **A.g.m.**, s.71.

değeri; tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Yararlı ömür; bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.²⁶⁹

Yararlı ömrün saptanmasında, teknolojik değişmeler, normal olarak bozulmalar (kötüleştirmeler), gerçekleşen fiziksel kullanım ve kanuni veya gayrimenkulün kullanımındaki diğer sınırlamalar göz önüne alınmalıdır.²⁷⁰

Standarda göre, amortisman tabii değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin maliyetten düşülmesi esastır. Ancak, kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar.²⁷¹

TMS 16 standardına göre üç temel amortisman ayırma yöntemi sıralanmıştır:

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi ve
- Üretim miktarı yöntemi.

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.²⁷² Diğer yöntemler, süreyi baz alırken, üretim miktarlarına göre amortisman yönteminde, varlığın, çalışma yoğunluğunu gösteren iş ölçüsü esas alınır.²⁷³

Amortisman ayırmadaki önemli bir farklılıkta, amortisman ayrıldığı dönemdir. Vergi mevzuatımıza göre, binek otomobiller dışındaki, tüm duran varlıklarda, varlığın yılın hangi döneminde alınırsa alınsın o dönemin tümü için amortisman ayrılır. Örneğin

²⁶⁹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.146.

²⁷⁰ Epstein, Barry J. ve Mirza, **A.g.e.**, s.207.

²⁷¹ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.209.

²⁷² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.153.

²⁷³ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.210.

31 Aralık'ta alınan bir varlığa tüm yıl bazında amortisman ayrılır. Standartta ise, böyle bir uygulama söz konusu değildir. Alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan kısım için amortisman ayrılması söz konusudur.²⁷⁴

Kullanılan veya seçilen amortisman oranları her yıl gözden geçirilebilecek ve gerekirse değiştirilebilecektir. Maddi varlıkların kalan faydalı ömürleri ve dolayısıyla seçilen amortisman oranları her dönem gözden geçirilecek ve gerçekliği test edilecektir. Beklentilerin farklı olması ya da seçilen amortisman yöntemin değiştirilmesi durumunda, değişiklikler "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.²⁷⁵

UMS 16'da bahsedilmemesine rağmen, yıl içinde varlık edinimi yada elden çıkarılmasında, bütün yılın amortismanı eşit tutarlara bölünerek, ilgili muhasebe dönemine isabet eden kısmı giderleştirilir. Bu dönemsellik ilkesi gereği yapılmalıdır. Fakat, aynı cinsten varlıkların oluşturduğu bir grup içinden bir varlık, düzenli olarak alınıp satılıyorsa, aşağıdaki seçeneklerden biri uygulanır²⁷⁶;

1. İktisap edinilen yılın tamamı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yıl hiç amortisman ayrılmaz,
2. İktisap edinilen yılın yarısı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yılda da yarım yıllık amortisman ayrılır.

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre hesaplanır. Bu konuyla ilgili detaylı inceleme TMS 36'no lu standart incelenirken yapılacaktır.

²⁷⁴ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.210.

²⁷⁵ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.210.

²⁷⁶ Estein J Bary ve Ali Abbas Mirza, **A.g.e.**, s.295.

2.3.5. TMS 18 Hasılat Standardı

2.3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Hasılatın en önemli konusu, hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve hasılat olarak ne zaman kayda alınacağıdır. Hasılat işletmeye ekonomik faydaların akacağına kesine yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır. Bu standart değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır.²⁷⁷

Standardın kapsamına giren işlem ve olayları şu şekilde tanımlayabiliriz:²⁷⁸

Mal Satışları; satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi, işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.

Hizmet Sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir.

Faiz; nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirlerdir.

İsim Hakları; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen gelirlerdir.

Temettüleri; ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kar tutarlarını ifade etmektedir.

İşletmenin özsermayesinde, olağan faaliyetler kapsamında ortaya çıkan artışlar hasılattır. Ortakların sermayeye yaptıkları ilave katkılar (nakit sermaye artışı) bu tanımın dışındadır. Standart metninde hasılatın tanımında “özsermayede artışla sonuçlanan ekonomik faydalarda artış” ifadesi kullanılmaktadır. “ekonomik fayda da

²⁷⁷ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.267.

²⁷⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.175.

artış” sözü ile ifade edilmek istenen işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklarda artışlar ya da işletmede gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlarda azalışlardır.²⁷⁹

2.3.5.2. Standardın Özeti

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları da özkaynaklarda artış yaratmaz ve hasılat değildir, bu durumda yalnızca alınan komisyon tutarı hasılattır.²⁸⁰

Hasılat gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Yani; belli ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında, bir varlığın el değiştirebileceği tutar hasılattır. İşlem karşılığında nakit veya nakit benzerlerinin alındığı durumlarda, hasılat, nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Ancak her zaman nakit alınmayabilir. Nakit veya benzerlerinin alımının ertelendiği durumlarda (vadeli satışlarda) satış bedelinin gerçeğe uygun değeri alacağın bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunur.²⁸¹

Bu standart kapsamında en önemli değişiklik veya yenilik, hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının gerekli olmasından ve dolayısıyla vadeli satışlarda vadenin içinde gömülü olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı olarak, faiz geliri şeklinde raporlanması gereğinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda işletmeler vadeli satışları için ayrı bir muhasebe kayıt sistemi geliştirmek durumunda kalacaktır.²⁸²

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satış durumunda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir

²⁷⁹ Cemal İbiş ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.87.

²⁸⁰ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.155. (2)

²⁸¹ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.268.

²⁸² Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.269.

veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.²⁸³

Düzenlemenin doğurduğu temel sorun, peşin değere indirgemedede kullanılacak faiz oranının tespiti ve faiz hesaplamasında yatmaktadır. Kullanılacak faiz oranının tespitinde, standart, öncelikle vadeli satış yapılan müşterinin (borçlunun) kredi değerliliğine uygun bir faiz oranı öngörmektedir (TMS18.11/a). Bu da satın alanın kredi değerliliğinin öncelikle belirlenmesini gerektirmektedir. Böyle bir uygulamayı gerçekleştirmek mümkün olmamaktadır. Bunun yapılamadığı durumda kullanılacak faiz oranı o işletmenin genelde uyguladığı faiz oranı olacaktır. Eğer işletmenin zaten peşin ve kredili satışlar için fiyat farkı uygulanıyor ise böyle bir faiz oranı arayışına gerek olmayacak, vade farkı doğrudan dikkate alınacaktır. Vade farkı veya faiz hesaplanırken basit faiz formülü değil, birleşik faize göre iç iskonto yöntemi kullanılacaktır.²⁸⁴

Vadeli satışlarda ortaya çıkan vade farkının hesaplanmasında işletmede genelde uygulanan faiz oranı ya da emsal faiz oranı dikkate alınarak elde edilen hasılat bugünkü değerine indirgenmiş olacaktır.

Vadeli satışlarda satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.²⁸⁵ Standarda göre ortaya çıkan bu faiz geliri 642 Faiz Gelirleri hesabında izlenmelidir. Fakat yapılan çalışmalara göre bu faiz gelirleri, Tekdüzen Hesap Planına 382/482 Ertelenmiş Gelirler adlı iki hesap eklenerek, bu hesaplarda takip edilmesi önerilmiştir.

Mal ve hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takas (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya

²⁸³ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.178.

²⁸⁴ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.269.

²⁸⁵ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.156. (2)

hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır.²⁸⁶

2.3.5.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

Mal, hizmet satışı ve diğer finansal olaylardan dolayı ortaya çıkan hasılat, malın ya da hizmetin meydana getirdiği maliyet ve giderlerle aynı dönemde kaydedilmelidir. İşletme yapılan bu eş zamanlı kayıt ile maliyet-kar analizlerinden gerçekçi sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Bu açıdan TMS 18 Hasılat standardı işletmeleri yönlendirici bir rol üstlenmektedir.

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir.²⁸⁷

Muhasebede önemli bir sorun hasılatın ne zaman doğduğunun kabul edileceği ve dolayısıyla hangi dönemde vergilenmeye ve kar dağıtımına esas olabilecek duruma geldiğidir. Standarda göre aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmesi ile hasılat doğmuş sayılır.²⁸⁸

- Malların önemli risk ve getirilerinin alıcıya devredilmesi,
- Mallar üzerindeki kontrol ve yönetsel etkinliğin sürdürülmemesi,
- Hasılatın güvenilir olarak ölçülmesi,
- Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,
- Yüklenilen veya yüklenilecek maliyetin güvenilir olarak ölçülmesi.

Bu standarttaki muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis

²⁸⁶ Demir, A.g.e., s.139.

²⁸⁷ Gücenme Gençoğlu, A.g.e., s.163. (2)

²⁸⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, A.g.e., s.286.

tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.²⁸⁹

Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.²⁹⁰

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemler ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibariye tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılmaktadır.²⁹¹

Buradaki tamamlanma yüzdesi yöntemi, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardındaki yöntemle aynıdır. Hizmet ölçümü TMS 11'deki gibi belirlenir ve tamamlanma düzeyine göre işlemler muhasebeleştirilip, maliyetlere yansıtılır. Böylelikle mali tablolarda, işletme faaliyetleri gerçek ve tam olarak izlenebilir.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlandığı işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kar yansıtılmaz.²⁹²

²⁸⁹ Gökçen, Akgül, Çakıcı, **A.g.e.**, s.180.

²⁹⁰ Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.163. (2)

²⁹¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.183.

²⁹² Gücenme Gençoğlu, **A.g.e.**, s.166. (2)

2.3.6. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

2.3.6.1. Standardın Amacı ve Kapsam

21 nolu standart, bir işletmenin yabancı paraya dayalı işlemler ile bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde hangi kurun esas alınacağını açıklamaktadır. Ayrıca, bu standart kur değişim etkilerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağını belirlemektedir.

UMS 21 Kur değişimleri standardının amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu nedenle standart, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularını oluşturmaktadır²⁹³.

İşletme iki şekilde yabancı para birimine dayalı faaliyette bulunabilir. Bunlar²⁹⁴;

- Yurt içinde yabancı para birimlerinde işlemler,
- Yurt dışındaki işletmeler (yabancı ülkedeki faaliyetler)'dir.

Bu standart aşağıdaki durumlarda uygulanır²⁹⁵:

- “TMS 39, Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin

²⁹³ Necdet Sağlam, Salin Şengel ve Bünyamin Öztürk, **A.g.e.**, s.675.

²⁹⁴ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.191.

²⁹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları-1, 2006, s.603.

faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde; ve

- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

Bu standart, bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunmasına izin verir. Eğer işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimi geçerli para biriminden farklı ise, yabancı para kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini (faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu) bu standarda uygun olarak raporlar.²⁹⁶

2.3.6.2. Standardın Özeti

Standartta yer alan tanımlar aşağıdaki gibidir.²⁹⁷

Kapanış Kuru: Bilanço tarihinde geçerli olan kurdur.

Kur Farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Döviz Kuru: İki para biriminin değişim oranıdır.

Yabancı Para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırım (Yabancı Ülke Faaliyetlerindeki Net Yatırım): Yabancı ülkedeki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Geçerli Para Birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Bir işletme, geçerli para biriminin tesbitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır:²⁹⁸

- Geçerli para birimi:

²⁹⁶ Demir, A.g.e., s.118.

²⁹⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, A.g.e., s. 192.

²⁹⁸ TMSK- TMS 21.

- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir); ve
 - Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).

Bunlara ilaveten aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar:²⁹⁹

- Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

Geçerli (Spot) Kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından aşağıdaki durumlar söz konusu olabilir:³⁰⁰

- Günlük işlemler (alım-satım işlemleri, ticari borçlanmalar / alacaklanmalar) herhangi bir yabancı para üzerinden yapılabilir.
- TL veya yerli para birimi üzerinden düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para birimi üzerinden yeniden düzenlenmesi gerekebilir. Özellikle yurtdışından kredi kullanacak veya yurt dışı kredi kurumları ile ticari ilişki kurmak isteyen işletmelerimiz bu ihtiyacı duyarlar.
- Yurt dışına ticari bir şirket kurmak amacıyla veya benzer nedenlerle geçici olarak para gönderilmiş, ödünç verilmiş olabilir.

²⁹⁹ Sağlam, Şengel ve Öztürk, **A.g.e.**, s.679.

³⁰⁰ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.343.

- Yurt dışında şube veya temsilcilik açmış olabilirler.
- Yurt dışında bir şirket yerli şirketimizin bağlı ortaklığı durumunda olabilir. Bu durumda gerek münferit finansal tablolarda gerekse konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklığın gösterimi muhasebe sorunları yaratabilir.
- Yurt dışında bir şirket yerli şirketin iştiraki veya iş ortağı olabilir. Bu durumda sırasıyla öz sermaye veya oransal konsolidasyon yöntemlerine göre bu şirketlerin ana şirketin konsolide finansal tablolarına alınması gerekir.

Tüm bu durumlardaki temel muhasebe problemi, yerli para ile yabancı para arasındaki değişim oranı olan döviz kurunun değişiminden kaynaklanır. Bu muhasebe sorunlarının çözümü şirketin bağlı olduğu veya uygulamak zorunda olduğu muhasebe mevzuatına bağlı olmakla birlikte, bu mevzuatın genelde temel aldığı bu standarttır.³⁰¹

Geçerli para birimi, finansal tabloların sunulduğunda kullanılan para birimidir. İşlem tarihindeki kur, genellikle spot kur olarak adlandırılır. Ancak uygulamada, işlem tarihindeki geçerli kura yaklaşık bir kur uygulanabilecektir. (Örneğin haftanın ya da ayın ortalama kuru) Önemli ölçüde döviz kurlarının dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılmaz.³⁰²

Sunulan bilançodaki varlık ve borçlar, (karşılaştırmalı rakamlar dahil olmak üzere) bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden çevrilir, gelir tablosundaki gelir ve giderler (karşılaştırmalı rakamlar dahil olmak üzere) işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir, ve oluşan bütün kur farkları öz kaynakların ayrı bir kalemi olarak muhasebeleştirilir.³⁰³

Her bilanço tarihinde aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir.³⁰⁴

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;

³⁰¹ Örtgen, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.344.

³⁰² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.192.

³⁰³ Orhan Çelik, **Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

³⁰⁴ Adil Yazıcıoğlu, **Faktoring Muhasebesi**, CSD Müşavirlik ve Denetim, 1.Basım, İstanbul: Altan Basım, Eylül 2007, s.301.

- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir; ve
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

2.3.6.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

TMS 21'deki yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması genel olarak VUK hükümleri ile uyumludur. En önemli farklılık borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusundadır. Finansal tabloların farklı para birimine dönüştürülmesi konusu ise VUK hükümleri arasında yer almamaktadır³⁰⁵

Yabancı para birimine dayalı işlemler işlemin gerçekleştiği döviz kuru ile muhasebeleştirilir. Standarda göre kolaylık olması bakımından haftalık, aylık gibi ortalama kurlar kullanılabilir.³⁰⁶

Yabancı paralı bir işlemin ilk muhasebeleştirilmesi işlemi, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesi gerektiren bir işlemdir ve aşağıdaki işlemleri de içerir.³⁰⁷

- İşletme fiyatı yabancı para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alır ya da satar.
- İşletme borç ya da alacak tutarları yabancı para biriminde belirlenen kredileri alır ya da verir.
- İşletme yabancı bir para biriminde belirlenen varlıkları iktisap eder ya da elden çıkarır, borç alır ya da öder.
- Uygulanacak kur işlem tarihinde geçerli kur veya spot kurdur. Spot kur hemen teslim tarihindeki kur şeklinde tanımlanmış ise de uygulamada çok farklı kurlarla karşılaşılır. Örneğin yıl içinde herhangi bir günde T.C. Merkez Bankası'nın (TCMB) döviz alışı, döviz satışı, efektif satış gibi ilan

³⁰⁵ Cemal İbiş ve Diğerleri, **A.g.e** s.50.

³⁰⁶ Cemal İbiş ve Diğerleri, **A.g.e** s.50.

³⁰⁷ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **a.g.e.**, s.192.

edilen ve objektifliği kabul edilen kur kotasyonları olabildiği gibi, her bankanın uyguladığı alış ve satış olmak üzere ilan edilen farklı kurlar olabilir. Bu konuda standartta somut bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte şirket açısından kendi işlemi ile bağlantı kurulabilen en gerçeği kur en uygun kurdur. Örneğin bankalar günlük kurları kendileri belirlemektedirler ve bunu uygularlar. Bu bankalara yatırılan veya çekilen paralar o bankanın uyguladığı kurlarla kayda alınabileceği gibi, TCMB kurları da olabilir. Eğer döviz bürolarından alım veya satım yapılıyor ise bu kurlar uygulanabilecektir.³⁰⁸

İzleyen Her bilanço tarihinde aşağıdaki çevrim işlemleri gerçeğleştirilir:³⁰⁹

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- Tarihi maliyet cinsinden ölçölen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir; ve
- Gerçeğe uygun değerden ölçölen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

İlk kayda alınmadan sonraki bilanço tarihlerinde değerleme, değerlemeye konu varlığın veya yükümlölüğün niteliğine bağlıdır. Doğan kur farklarının tabi tutulacağı işlem yani gelir tablosunda nerede gösterileceği, eğer gelir tablosunda gösterilmeyecek ise bilançonun hangi kaleminde gösterileceği önemlidir. Bu işlemler değerlemeye konu varlığın ya da yükümlölüğün parasal mı parasal olmayan bir kalem mi olduğuna bağlıdır.³¹⁰ Örneğin kasa, banka, alıcılar, krediler gibi bilanço kalemleri cari kur ya da spor kur ile değerlenecektir. Bunun yanında duran varlıklar ve öz sermaye gibi parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru ile değerlenecektir.

³⁰⁸ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.331.

³⁰⁹ Adil Yazıcıoğlu, **A.g.e.**, s.301.

³¹⁰ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.331.

Yabancı para cinsinden işlemler sonucunda oluşan ve döneme tekabül eden kur farkları kâr ya da zarar da muhasebeleştirilir. (gelir tablosuna dahil edilir). İşlem gerçekleştiği hesap döneminde sonuçlanıyor ise, tüm kur farkı aynı dönemde muhasebeleştirilir. Fakat işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde oluşan kur farkı ilgili olduğu dönemde tahakkuk ettirilir.³¹¹

Parasal olmayan kalemlerin değerlemesinde doğan kur farklarının tabii tutulacağı işlem, varlıkların nasıl değerlendirildiğine göre farklılık gösterir. Eğer değerlemeye konu maddi varlık işletme tarafından maliyet bedeli ile değerlemeye konu ediliyor ise, dönem sonunda değerlemede kullanılan kur cari kur değil, tarihi kur veya bunların iktisap tarihindeki kur (işlem tarihindeki kur) olacaktır. Bunların amortismanları ve değer azalma karşılıkları da aynı şekilde o kurla olacaktır. Dolayısıyla değerlemede kur farkı da olmayacaktır.³¹²

Eğer değerlemeye konu maddi varlık cari değerle değerlendiriliyor ise, değerlemede kullanılacak kur cari kur olacaktır. Değerlemeye konu varlık her bilanço döneminde yeniden değerlendiriliyorsa ve cari değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark kar yerine, öz kaynaklarda gösteriliyor ise kur farkları da öz kaynaklarda aynı kalem içinde gösterilecektir. Eğer zarar yazmak gerekiyor ise, kur farklarından doğan lehte veya aleyhe farklarda kar zararda gösterileceklerdir. Özetle kur farkı karı/zararı ile piyasa veya cari fiyatlar farkından doğan kar ve zarar birleştirilerek kayda alınacaktır.³¹³

İşletme finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. Eğer finansal tablolarda kullanılan para birimi işletmenin geçerli para biriminden farklıysa, sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin, bir grup farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, her bir işletmenin sonuçları ve finansal durumu konsolide

³¹¹ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.193.

³¹² Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.348.

³¹³ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.348-349.

finansal tabloların sunulabilmesi açısından ortak bir para birimi ile ifade edilmektedir.³¹⁴

Yurt dışındaki işletmelerin finansal tabloları dönüştürülürken, varlıklar ve borçlar kapanış kuru kullanılarak, gelirler ve giderler ise işlem tarihindeki kurlar kullanılarak dönüştürülür. Eğer gelir ve gider kalemleri yıla yaygın olarak gerçekleşmiş ise ortalama kur kullanılarak da dönüştürülebilir. Dönüştürme işlemlerinden kaynaklanan kur farkları öz kaynaklarda ayrı bir kalem olarak raporlanır.³¹⁵

Yukarıda belirtilen uygulama şekiller dahilinde bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin çevrilmesindeki esasları şu şekilde detaylandırabiliriz:³¹⁶

a) Bilanço Kalemleri:

- Varlıklar: Tüm varlıklar, cari veya cari olmayan, parasal veya parasal olmayan varlıklar, raporlama tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir. Bu kural, bilançoda düzenleyici nitelikteki hesaplar için de geçerlidir. Örneğin, amortisman ve şüpheli ticari alacak karşılıkları gibi,
- Borçlar: tüm borçlar, aynı varlıklarda olduğu gibi, raporlama tarihindeki kur ile çevrilir,
- Özkaynak: Burada uygun kurun seçilmesinde iki faktör dikkate alınmalıdır. İlki, iktisap tarihindeki mevcut sermaye veya yatırım, sonraki sermayelerden (sermaye artırımı) ayrıştırılabilinmesidir. İkincisi, özkaynaklar içindeki diğer yedeklerden yapılan ilaveler ve geçmiş yıl karından transferlerin ayrıştırılmasıdır,
- Ödenmiş Sermaye: Eğer iktisap tarihi veya yatırımın yapıldığı tarih biliniyorsa, iktisap tarihindeki veya yatırım tarihindeki kur üzerinden çevrilir. Eğer yedeklerden transfer olmuşsa, transfer tarihindeki kur üzerinden çevrilir,

³¹⁴ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.194.

³¹⁵ Cemal İbiş ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.51.

³¹⁶ Keith Alfredson ve diğerleri, **Applying International Accounting Standards**, Cilt 2, Ernst &Young Australia, John Wiley & Sons, Inc., 2004,s.191.

- Diğer Yedekler: Eğer iktisap tarihleri biliniyorsa, iktisap tarihindeki kur üzerinden çevrilir. Eğer yedekler, iktisap tarihinden sonra ve iç kaynaklardan sağlanmışsa, transfer tarihindeki kur üzerinden çevrilir,
- Geçmiş Yıl Karı: İktisap tarihi biliniyorsa bu tarihteki kur üzerinden çevrilir,

b) Gelir Tablosu Kalemleri:

- Gelir ve Giderler: İşlem tarihindeki cari kur üzerinden çevrilirler,
- Kar Payı Ödemeleri : Kar payı ödemesi yapıldığı tarihteki kur üzerinden çevrilir,
- Yedeklerden Transferler veya Yedeklere Transfer: Transfer yapıldığı tarihteki kur üzerinden çevrim yapılır.

Özetle yabancı paralı işlemler ilk kayda alındığında işlem günü kuru kullanılır. Yabancı paralı kalemlerin vadelerine bağlı olmaksızın kapanış kuru yöntemi kullanılır. Kur dalgalanmalarının olmadığı durumlarda pratik olması bakımından belli bir zaman aralığı -haftalık yada aylık- için hesaplanan ortalama kur bu zaman aralığında gerçekleşen tüm yabancı paralı işlemler için kullanılır.³¹⁷

2.3.7. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

2.3.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı borçlanma maliyetlerine ilişkim muhasebe uygulamalarını düzenlemektir.³¹⁸

Borçlanma maliyeti, banka hesap mevcudundan fazla çekilen paralar ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto veya primlerin itfaları, borçlanma anlaşmalarından meydana gelen tali maliyetlerin itfa

³¹⁷ KPMG, **International Financial Reporting Standards**, 3. Baskı, Stuttgart: Schaefer Poeschel, 2004, s.48.

³¹⁸ Gökçen, Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.205.

payları, finansal kiralama ile ilgili finansman giderleri ve yabancı para ile borçlanmalarda finansman maliyeleri niteliğindeki kur farklarını kapsar.³¹⁹

2.3.7.2. Standardın Özeti

Borçlanma maliyetleri iki tip muhasebe modeline izin vermektedir. Bunlardan birincisi gider modelidir (Temel Yöntem). Gider modelinde bütün borçlanma maliyetleri olduğu dönemde giderleştirilir. Kullanılabilecek diğer model ise aktifleştirme modelidir (Alternatif Model). Aktifleştirme modelinde bir varlığın elde edilmesi veya inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ancak söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda getireceğinin belirlenmesi ve ilgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir biçimde hesaplanabilmesi doğrultusunda aktifleştirilir. Bu şartları yerine getirmeyen tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak kaydedilir.³²⁰

Aktifleştirme modelinin benimsenmesi durumunda, modelin işletmenin tüm nitelikli varlıklarına uygulanması tutarlılık ilkesinin bir gereğidir.³²¹

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satılmaya hazır hale gelmesi uzun bir süre alana varlıklardır. Buna örnek olarak üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkullar ve bazı stoklar verilebilir.³²²

Borçlanma maliyetleri faiz, kur farkı, komisyon ve benzeri giderler olarak sayılabilir. Finansman giderlerinden özellikli varlıklara pay verebilmek ve aktifleştirebilmek için mutlaka özellikli varlığın satın alımı, inşa edilmesi veya üretimi ile mutlak ilgisinin olması gerekmektedir.³²³ İşletmenin bazı nitelikli varlıklar için aktifleştirme yöntemi benimseniyorken, diğer bazıları için benimsenmemesi mümkün değildir.³²⁴

³¹⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.373.

³²⁰ Pınar Acar, "Uluslararası Muhasebe Standartları", Ankara: Uluslararası Mali Standartlar, TC. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2002.

³²¹ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.375.

³²² Feriştah Sönmez, "14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, 2003, Sayı:129, s.130.

³²³ Cezmi Aygör, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi" **Mali Çözüm**, Sayı:60, 2002, s.14.

³²⁴ Örtten, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.375.

Aktifleştirme, özellikli varlığın elde edilmesine yönelik ilk harcama veya tahakkukların yapılmasıyla başlar ve kullanımına veya satışa hazır hale geldiğinde son bulur. Aktifleştirme sürecinde çeşitli nedenlerle faaliyetin durması halinde finansman giderlerinden pay verilmesi de durdurulur. Ancak gerekli teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması ve gecikmenin varlığın amaçlandığı şekilde kullanım veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olması durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.³²⁵

İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanımına veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez.³²⁶

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibariyle tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.³²⁷

Borçlanma sadece o varlıkla ilgili ise borçlanma maliyetlerinin tespiti kolaydır. Ancak işletme, özellikli varlığı da kapsayan geniş bir borçlanmaya gitmişse, o varlığa ilişkin borçlanma maliyetinin tespiti zor olabilir. Bu durumda aktifleştirme oranı kullanılır.³²⁸

Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.³²⁹

³²⁵ Aygör, **A.g.e.**, s.14.

³²⁶ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.209.

³²⁷ Örtün, Kaval ve Karapınar, **A.g.e.**, s.382.

³²⁸ Aygör, **A.g.e.**, s.14.

³²⁹ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.208.

2.3.7.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

Standarda maliyet açısından bakıldığında karşımıza çıkan farklı iki yöntemle göre inceleme yapmak gerekmektedir. Gider yöntemine göre borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi söz konusu olduğunda, ilgili varlıkla borçlanma maliyetleri arasında bağlantı kurulamayacak ve finansal tablolarda borçlanma maliyetleri giderler arasında yer alacak ve gider kalemlerinde artışa neden olacaktır. Aktifleştirme yöntemine bakıldığında ise, özellikli varlık durumu söz konusu olduğunda bu varlığın borçlanma maliyetleri varlık üzerinde aktifleştirilebilir.

Standarttaki bu iki farklı durum işletmenin maliyetlerinin belirlenmesinde etkin bir rol oynamaktadır. Ülkemizde yaygın olarak kullanılan yöntem, borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak kaydedilmesidir. Fakat TMS 23 Standardı alternatif bir yöntem geliştirmiş ve aktifleştirmeye izin vermiştir.

TMS 23 Standardına göre; özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlıklardır. Sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanacak üretilen stoklar, özellikli varlık değildir.³³⁰ Standart burada özellikli varlıklara sınırlandırma getirmiştir. Sürekli olarak tekrarlanan stoklar özellikli varlık tanımına dahil edilmemiştir.

³³⁰ Demir, A.g.e., s.79.

2.3.8. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı

2.3.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, özellikle diğer Uluslararası Muhasebe Standartlarında değinilmeyen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Bu standart aynı zamanda maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olan gerekli açıklamalar ile maddi olmayan duran varlıkların net defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirlemektedir.³³¹

Standart, maddi olmayan duran varlıkların niteliğini, değerinin nasıl ölçüleceği hususunu ve muhasebeleştirilme esaslarını açıklar ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilkeleri, aktifleştirme ve doğrudan gider yazma esaslarını, itfa paylarının belirlenmesi esaslarını ve finansal tablolardaki sunumu ve dipnotlarda yapılması gereken açıklamaları belirler³³².

Bu standart aşağıda sayılanlar hariç olmak üzere maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tüm işletmeler tarafından uygulanmalıdır³³³:

- Diğer Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamında olan maddi olmayan duran varlıklar,
- 32 nolu standartta tanımlanan finansal araçlar,
- Maden işletme hakları ile maden, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yeniden yaratılabilir olmayan doğal kaynakların aranması, geliştirilmesi ve çıkarımı için yapılan giderler,
- Sigorta işletmelerinde, poliçe sahipleri ile yapılan sözleşmelerden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar.

Maddi olmayan varlıklar, bazı durumlarda maddi bir varlıkla bir arada olabilir. Maddi olan ve maddi olmayan unsurları bir arada taşıyan bir varlığın değerlendirilmesi

³³¹ Gökçen, Ataman Akgül, ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.339.

³³² Nalan Akdoğan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:3, Ocak 2004, s.51-52.

³³³ Ataman Akgül ve Akay, **A.g.e.**, s.185.

esasının belirlenmesinde, hangi unsurun daha önemli olduğunun değerlendirilmesi ve bu değerlendirme neticesinde daha önemli olduğu sonucuna varılan unsurun değerlendirme esaslarına göre işlem yapılması gerekir. Bu çerçevede, özel bir yazılımı olmaksızın çalışmayacak olan bir bilgisayar kontrolünde çalışan makine için söz konusu yazılım, ilgili donanımın tamamlayıcı parçasıdır ve maddi varlık olarak işleme tabi tutulur. Bir bilgisayarın işletim sisteminde olduğu gibi, yazılımın ilgili donanımın tamamlayıcı parçası olmadığı durumda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan varlık olarak işleme tabi tutulur³³⁴.

Bu standartta yer alan hükümler ayrıca, reklam, eğitim, kuruluş, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili harcamalara da uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bir bilgi geliştirmek amacıyla yapılır. Bu nedenle, bu tür faaliyetler, üretimi planlanan ürünün modeli gibi fiziki bir varlık şeklinde ortaya çıksa da, fiziki varlık, onun maddi olmayan unsuruna göre, diğer bir deyişle bilgiye göre ikincil öneme sahiptir.³³⁵

Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirilmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu standarda göre muhasebeleştirir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar TMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu standardın kapsamına alınmıştır.³³⁶

2.3.8.2. Standardın Özeti

Maddi olmayan bir varlık, mal ve hizmetlerin üretimi veya tedarik edilmesi, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan varlıklardır. İşletmeler, bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması ve uygulanması, lisanslar, fikri mülkiyet, piyasa bilgisi ve ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik

³³⁴ TMS-38, Md. 4.

³³⁵ TMS-38, Md. 5.

³³⁶ TMS-38, Md. 6.

kaynaklarını kullanır veya borçlanırlar. Bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları söz konusu maddi olmayan varlıklara örnek olarak verilebilir.³³⁷

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye, devralanın tek başına belirlenemeyen ve ayrı olarak muhasebeleştirilemeyen varlıklardan gelecekte beklediği ekonomik yararlar için yaptığı ödemedir. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da, finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen ancak devralanın işletme birleşmesinde ödemeye hazır olduğu varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir.³³⁸

Bir maddi olmayan varlık, sadece şu koşulların varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınmaktadır;³³⁹

- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye akışının muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

Bu standarda göre, maddi olmayan varlıklar, başlangıçta, maliyetleri üzerinden değerlendirilir.

Fazla karmaşık ve endüstriyel işlemleri karışık olan işlerde maddi olmayan duran varlığı elde etmek için ödenen tutar belirlenir ve duran varlıklar bölümünde anlamlı olarak yerleştirilebilir. TMS 38'e dahil olarak pazar değeri belli olan maddi olmayan duran varlıklar (şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar) bilançoda

³³⁷ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.341.

³³⁸ TMS-38, Md. 11.

³³⁹ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.342.

aktifleştirilebilirler. Ayrıca kullanılabilir ekonomik ömürlerine göre amortismanına tabi tutulurlar.³⁴⁰

Araştırma ve geliştirme maliyeti unsurlarının işletmede yaratılan maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirilerek maddi olmayan varlığın maliyetine, onun ortaya çıkması, üretilmesi veya kullanıma hazırlanması için doğrudan belirlenebilen veya makul ve uygun bir temele göre maddi olmayan duran varlığın maliyetine doğrudan yüklenebilen tüm harcamaları araştırma ve geliştirme maliyetleri içerisinde değerlendirmiştir.³⁴¹

TMS 38'in 8. paragrafında araştırma, "yeni bilimsel veya teknik bilgi elde etmek amacıyla taahhüt edilen orijinal ve planlanmış incelemedir" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı paragrafta geliştirmenin de tanımı yapılarak, "ticari bir üretim başlamasından önceki hizmetler için veya yeni ya da ilave olarak geliştirilen materyaller, aletler, mamuller, süreçler ve sistemlerin meydana getirilmesi için bir plana ait bilgi veya araştırma bulgularına başvurulmasıdır" biçiminde ifade edilmiştir.³⁴²

Maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan şerefiye; şirketlerin satın alınmasında ödenen bedel ile satın alınan şirketin rayiç bedel üzerinden hesaplanan net varlıkları arasındaki farktır. Bu fark, satın alma bedelinin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklardan büyük olması durumunda pozitif şerefiye, az olması halinde ise negatif şerefiye olarak muhasebeleştirilecektir.³⁴³

Maddi olmayan varlıkların itfa payları genellikle gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bazen bir varlığın yarattığı ekonomik fayda gideri artırmak yerine, işletme tarafından kullanılan bir varlığın maliyet unsurunu oluşturur. Böyle bir durumda ayrılan itfa payı dönem gideri olarak değil, varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilir.³⁴⁴

³⁴⁰ Elliot, Barry ve Jamie Elliot., **Financial Accounting and Reporting**, 10th Edition, FT Prentice Hall, Pearson Education, England, 2006, s. 476.

³⁴¹ Metin Saban ve Murat Genç, "Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38" Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı.70, 200, s.126.

³⁴² Saban, ve Genç, **A.g.m.**, s.126.

³⁴³ Orhan Akışık, "Bir Maddi Duran Varlık Kalemi; Şerefiye; Amerikan, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri" **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:Mayıs 2003, s.87.

³⁴⁴ Saban ve Genç, **A.g.m.**, s.124.

2.3.8.3. Standardın Maliyetle İlişkisi

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilme sırasında maliyet bedeli ile ölçülür.³⁴⁵

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur.

(a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı; ve

(b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.³⁴⁶

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, maliyetin belirlenmesi maddi duran varlık için TMS 16'da açıklandığı gibidir.³⁴⁷

Maddi olmayan bir varlığın yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesinden sonra maliyetlerin aktifleştirilmesine son verilir. Dolayısıyla, maddi olmayan varlığın kullanımı sırasında veya daha verimli hale getirmek için katlanılan maliyetler (varlıkların standart performanslarının iyileştirilmesinden farklı olarak), bu varlıkların maliyetine dahil edilmez.³⁴⁸

İşletme içerisinde üretilen şerefiye, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyetinin güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemekte ve mali tablolara alınmamaktadır.³⁴⁹

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın maliyeti, maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma kriterini sağladığı tarihten başlamak üzere

³⁴⁵ Gençoğlu Gücenme, **A.g.e.**, s.223.

³⁴⁶ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.342.

³⁴⁷ Gençoğlu Gücenme, **A.g.e.**, s.223

³⁴⁸ TMS-38, Md. 30.

³⁴⁹ Başak Ataman Akgül, "Maddi Olmayan Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, Ocak 2005, s.45.

yapılan harcamaların toplamıdır. Önceki dönem yıllık ve ara mali tablolarında gider olarak mali tablolara alınan harcamalar, daha sonra maliyete dahil edilemez.³⁵⁰

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın maliyeti, doğrudan ilişkilendirilebilen ve varlığın yönetimce amaçlanan şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli olan tüm harcamaları içerir. Maliyetler, uygulanabilir ise, aşağıdakileri kapsar.³⁵¹

- Maddi olmayan varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmetlere ilişkin giderler,
- Varlığın oluşturulmasında doğrudan görev alan personelin ücretleri ve diğer ilgili maliyetler,
- İlgili yasal hakkın tesciline ilişkin harçlar, varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları gibi varlığın oluşturulması ile doğrudan ilişkili diğer harcamalar,
- Varlığı geliştirmek için gerekli olan ve o varlığa makul ve tutarlı bir esas üzerinden dağıtılabilen genel üretim giderleri (amortisman, sigorta ve kira giderleri)

Aşağıdaki kalemler, işletme bünyesinde oluşturulan varlıkların maliyetine dahil edilmez.³⁵²

- Varlığın kullanıma hazırlanması ile doğrudan ilgili olanlar hariç, satış, yönetim giderleri ile diğer genel giderler,
- Bir varlığın planlandığı şekilde kullanılmasından önce ortaya çıkan ve açık bir şekilde tanımlanabilen verimsizlik veya başlangıç faaliyet zararları; ve,
- Varlığın kullanımı için personele verilen eğitime ilişkin giderler.

³⁵⁰ TMS-38, Md. 65.

³⁵¹ TMS-38, Md. 66.

³⁵² TMS-38, Md. 67.

TMS 38'e göre, işletme içinde oluşturulan aşağıdaki unsurlar, işletmenin bir bütün olarak geliştirilme maliyetlerinden ayırlamayacağından maddi olmayan duran varlık olarak mali tablolara alınmaz;³⁵³

- Kuruluş giderleri,
- Markalar,
- Müşteri listeleri,
- Reklam maliyetleri,
- Eğitim Maliyetleri,
- İşletme yer değişim maliyeti,
- Yayın isimleri (publishing titles).

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:³⁵⁴

- Araştırma safhası; ve
- Geliştirme safhası.

Araştırma, yeni buluş ve keşiflerin ortaya konması anlamına gelirken, geliştirme ise, araştırma sonucunda elde edilen yeni buluş ve keşifleri, faydalı mamul ve hizmet haline getirmek amacıyla işletmecilik alanına kazandırmayı hedef alan faaliyetlerdir.³⁵⁵

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede varlığın oluşturulma süreci,

³⁵³ TMS-38, Md. 69.

³⁵⁴ TMS-38, Md. 52.

³⁵⁵ Abitter Özulucan, "Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin UMS, TMS, SPK Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve TDHP Göre Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe Bilim Dergisi**, Sayı:4, Cilt:5, Aralık 2003, s.131.

araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır. Araştırma safhasının geliştirme safhasından ayrılmadığı durumlarda, söz konusu projeye ilişkin harcamalar sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.³⁵⁶

Geliştirme giderleri direkt olarak üretilecek mamulle bağlantılarının kurulabilmesi durumunda ve geliştirme giderlerinin teknik ve ticari olarak sonuç vermesi durumunda, geliştirme giderleri aktifleştirilebilir ve itfa payı ayrılması yolu ile genel üretim maliyetleri kullanılarak stoklara yüklenebilir.³⁵⁷

Maddi olmayan duran varlıkların, mali tablolara ilk alınmadan sonraki dönemlerde değerlendirilmesinde iki yöntem belirlenmiştir. Bunlar ;

Temel Yöntem (Maliyet Yöntemi) : Mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir.³⁵⁸

Alternatif Yöntem (Yeniden Değerleme) : İsteyen işletmeler, maddi olmayan varlıkları, temel yönteme ilişkin madde hükmü yerine, aktif bir piyasada bir fiyat oluşması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutarından birikmiş itfa payı ve değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki değerleriyle değerlendirilerek gösterilir.³⁵⁹

Maddi olmayan duran varlığının faydalı ömrünün, ömrün belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebesi faydalı ömrüne bağlı olmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilememekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse, bu ömürleri boyunca sistematik olarak itfa edilmektedir.³⁶⁰

Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde, çeşitli itfa yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler; normal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi

³⁵⁶ Ataman Akgül ve Akay, **A.g.e.**, s.186

³⁵⁷ Saban ve Genç, **A.g.m.**, s.124.

³⁵⁸ Deloitte Touche Tohmatsu, **Uluslararası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı**, s.56.

³⁵⁹ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.345.

³⁶⁰ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.346.

ve üretim birimi yöntemidir.³⁶¹ İşletmenin doğrusal itfa yönteminden başka bir yöntem kullanması durumunda, bunun varlığın ekonomik hizmet potansiyelinin bir göstergesi olması gerekmektedir.³⁶²

Maddi olmayan bir varlığın kalıntı değerinin aşağıda belirtilen durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır,³⁶³

- Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça satın alınacağına dair bir taahhüdün olması,

- Varlığın aktif bir piyasası olması, kalıntı değerinin bu piyasa tarafından belirlenebilmesi ve bu varlığın ekonomik ömrü sonunda böyle bir piyasanın mevcut olmasının muhtemel olması.

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, onun kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Bakiye değerinin sıfır olması, işletmenin sıfır olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı onun ekonomik ömrünün sonundan önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir.³⁶⁴

İtfa dönemi ve itfa yöntemi asgari her hesap dönemi sonunda yeniden gözden geçirilir. Eğer varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden önemli farklılık gösteriyorsa, itfa dönemi, yeni tahminler doğrultusunda değiştirilir.³⁶⁵

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği

³⁶¹ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.346.

³⁶² Barry J. Epstein ve Abbas Ali Mirza, **Interpretation Application of International Accounting Standards**, John Wiley&Sons, Inc., USA 2002.

³⁶³ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.346.

³⁶⁴ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.347.

³⁶⁵ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.347.

yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir.³⁶⁶

Maddi olmayan bir varlık, elden çıkarıldığında yada onun kullanımından veya elden çıkarılmasından herhangi bir ekonomik fayda elde edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda kayıtlardan çıkarılır. Yani bilançodan elimine edilir. Maddi olmayan bir varlığın kullanım dışı bırakılması yada elden çıkarılması nedeniyle oluşan kar yada zarar, elden çıkarma neticesinde elde edilen net tutar ile kayıtlı değer arasındaki fark olarak belirlenir ve gelir tablosunda kaydedilir.³⁶⁷ Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmez.³⁶⁸

³⁶⁶ TMS-38, Md. 104.

³⁶⁷ Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, **A.g.e.**, s.346.

³⁶⁸ TMS-38, Md. 107.

3. İNŞAAT MUHASEBESİ VE MALİYET SİSTEMLERİ

3.1. İnşa ve İnşaat Kavramları

İnşa; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir gayrimenkul yapmaya yönelik sistemli ve birbiriyle ilişkili faaliyetlerin tümüne verilen addır.³⁶⁹

Genel olarak inşaat faaliyeti bir üretim eylemidir. Bir yanda inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ya da arazi, diğer yanda ilk madde malzeme kullanımı yoluyla arsa ve arazi üzerine oturtulan yapı bulunmaktadır. İnşaat dediğimiz üretim bu unsurların birleşiminden oluşur. Arsa veya arazi üzerinde ilk madde malzeme (çimento, kum, demir vb.) kullanımından sonra ortaya çıkan yapı tam anlamıyla yeni bir üründür.³⁷⁰

3.2. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri

3.2.1. İnşaat Muhasebesi

İnşaat işletmelerindeki, finansal karakterli olaylara ilişkin bilgilerin derlenmesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir.³⁷¹

3.2.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin yapısı gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle inşaat muhasebesinin kendine özgü bir takım özellikleri bulunmaktadır.³⁷² Bu özellikler;³⁷³

- Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır,
- Kar etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri ile yakından denetleme zorundadır. Yapı

³⁶⁹ Fikret Öcal, Selman Erden ve Sadi Işıklılar, **İnşaat Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003, s.3.

³⁷⁰ İslam Çankaya, **İnşaat Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003, s.17.

³⁷¹ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül 2007, s.95.

³⁷² Şenol Babuşçu ve Diğerleri, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Öncü Basımevi, Ankara, 2007, s.89.

³⁷³ Şenlik, **A.g.e.**, s.96.

işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır,

- Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır,
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinden önemli etkiler yapabilmektedir,
- İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir,
- İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir,
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

3.3. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Sistemi ve Amaçları

Maliyet sisteminin kurulmasında önemli olan işletme faaliyetinde işletmeye amaçlarına götürebilmek için yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin özelliklerine uygun pratik ve maliyeti yüksek olmayacak bir sistemin kurulup işletilmesidir.³⁷⁴

3.3.1. İnşaat İşletmelerinde Maliyet Sisteminin Oluşturulması

Maliyet muhasebesinin temelinde giderlerin dağıtılması esas alındığından, oluşan maliyetlerin doğru gider yerlerine dağıtımını oldukça önemli olmaktadır. Bu

³⁷⁴ Şenlik, A.g.e., s.97.

dağıtım esnasında en önemli nokta birim maliyetlerin doğru hesaplanarak ilgili gider yerine doğru olarak yüklenmesidir.³⁷⁵

Maliyet Muhasebesi sistemleri; işletmelerin ürettikleri mamul veya hizmetleri ile ilgili olarak birim maliyetlerin belirlenmesi, belirlenen maliyetlerin maliyet muhasebesi amaçlarını gerçekleştirmede kullanılabilmesi için geliştirilen hesap ve kayıt teknikleridir.³⁷⁶

İnşaat işletmeleri değişken maliyet yöntemini kullanarak planlama, kontrol ve karar alma ve performans değerlemede daha etkin olabilirler. Çünkü değişken maliyet yönteminde elde edilen karlardaki artışlar faaliyet hacmindeki değişime bağlıdır. Bu yöntemle inşaat işletmeleri mali tabloları daha kolay bir şekilde anlama imkanına kavuşmuş olurlar.³⁷⁷

İnşaat işletmeleri, genellikle birbirinden farklı projeleri yürüttükleri için, bu projelerin her birinin maliyetlerini ayrı ayrı hesaplamak durumundadırlar. Dolayısıyla birbirinden farklı işlerin maliyetlerinin ayrı ayrı takip edilmesine olanak sağlayan yöntem; sipariş maliyet yöntemidir. Bunun yanında, vergi kanunları “kapsamına göre maliyet yöntemleri” içerisinde, tam maliyet yönteminin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır.³⁷⁸

Maliyetlerin saptanma tarihine göre yöntemin seçiminde ise üst yönetimin istekleri dikkate alınarak belirlenir. İşletme üst yönetimi maliyetlerin kontrolü, maliyetlerin düşürülmesi, performans ölçümü konularında etkinlik istiyorsa o zaman standart maliyet yöntemini benimsemelidir. Ancak bu yöntem sadece tekrarlanan işlemler için kullanılabilir. Eğer inşaat işletmeleri maliyetlerini gerçekleştikten sonra kayıtlamak istiyorlar ise o zaman fiili maliyet sistemini kullanacaklardır.³⁷⁹

³⁷⁵ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.99-100.

³⁷⁶ Çiğdem Özkaya Yıldırım, **İnşaat Muhasebesi**, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.48.

³⁷⁷ Şenlik, **A.g.e.**,s.103.

³⁷⁸ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.49.

³⁷⁹ Şenlik, **A.g.e.**, s.103.

Maliyet Sistemi 1

İnşaat işletmesi vergi yasalarına uygun, gerçekleşmiş maliyetlerin kayıtlandığı ve işletmenin faaliyet alanına (üretim biçimine) uygun bir maliyet sistemi oluşturmak istiyorsa maliyet sistemi şu şekilde oluşturulmalıdır.³⁸⁰

Tam maliyet sistemi + Fiili maliyet sistemi + Sipariş maliyet sistemi

Maliyet Sistemi 2

İnşaat işletmesi vergi yasalarına uygun, maliyetleri kontrol edebileceği ve işletmenin faaliyet alanına (üretim biçimine) uygun bir maliyet sistemi oluşturmak istiyorsa maliyet sistemi şu şekilde oluşturulmalıdır.

Tam maliyet sistemi + Standart maliyet sistemi + Sipariş maliyet sistemi

Maliyet Sistemi 3

İnşaat işletmesi resmi kayıtlarını vergi yasalarına uygun olarak yaparken aynı zamanda değişken maliyetlerini de hesaplayabileceği, aynı zamanda maliyetlerini de kontrol edebileceği, işletmenin faaliyet alanına (üretim biçimine) uygun bir maliyet sistemi oluşturmak istiyorsa maliyet sistemi şu şekilde oluşturulmalıdır.

Vergisel Açıdan,

Tam maliyet sistemi + Standart maliyet sistemi + Sipariş maliyet sistemi

Yönelimsel Açıdan,

Değişken maliyet sistemi + standart maliyet sistemi+ Sipariş maliyet sistemi

İnşaat sektöründe sürekli tekrarlanan işler için tamamı için fazla söz konusu olmadığı için standart maliyet sistemi, sadece işin sürekli aynı koşullarda yapılan

³⁸⁰ Şenlik, A.g.e., s.103.

üretimler için geçerli olur. Örneğin inşaatlarda kullandığı briketleri kendisi üreten bir inşaat işletmesi, briket üretimi için kullanabilir.³⁸¹

Maliyet sistemlerini daha da çoğaltmak mümkündür ancak ülkemizde en çok kullanılan maliyet sistemi, Tam maliyet + Fiili maliyet + Sipariş maliyet sisteminden oluşan maliyet sistemidir.³⁸²

3.3.2. Maliyet Sisteminin Amaçları

İnşaat işletmelerinde de maliyet sistemi bir bilgi sağlama sistemi olarak anlaşılmalı ve bu amaç için kurulmalıdır. Bu nedenle işletmelerde uygulanan maliyet sistemleri aşağıda belirtilen amaçları içerecek bilgileri de taşıması gerekir.³⁸³

- Kar ve zararın saptanması ve stokların değerlendirilmesi,
- Stokların kontrolü,
- Bütçe, planlama,
- Maliyetlerin kontrolü,
- Maliyetlerin azaltılması,
- Mamüllerin fiyatlandırılması,
- Alınacak özel kararlar için gereksinim duyulan maliyetler,
- Mamül / hizmet üretim maliyetinin saptanması

3.4. İnşaat İşletmelerinde Kârı Belirleme Yöntemleri

Genel anlamda kar, işletmenin belirli bir dönemde elde etmiş olduğu gelirlerin, aynı dönemde katlanmış olduğu maliyetleri aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. İnşaat

³⁸¹ Şenlik, A.g.e., s.104.

³⁸² Şenlik, A.g.e., s.104.

³⁸³ Şenlik, A.g.e., s.104.

işlerinin yapısı gereği faaliyetler genellikle uzun süreler yayıldığından karın tespiti diğer işletmelere göre farklılık göstermektedir.³⁸⁴

Birçok ülkede uygulanmakta olan ve ülkemizde de uygulanmaya başlanan inşaat taahhüt işlerinde, kar belirleme yöntemleri 2 grupta toplanabilir.

3.4.1. İşin Kısmen Bitim Yöntemi

İşin kısmen bitim yöntemi, götürü olarak üretilen yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde yapılan işler karşılığında alınan hak edişlerin, çoğunlukla işin tamamlanma derecesiyle tam ilişkili olmaması nedeniyle geliştirilmektedir. Tamamlanma yüzdesi olarak da ifade edilebilen bu yöntemin ana düşüncesi, projenin (inşaat taahhüt işi) sonuçlandırılmasına bağlı kalmaksızın gelir ve giderin dönem bazına göre muhasebeleştirilmesini içermektedir.³⁸⁵

Yöntemin esası, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır ve tümüyle tamamlanmadan önce de yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kar veya zararın hesaplanmasına olanak verir.³⁸⁶

Bu yönteme göre gösterge, o tarihe kadar oluşan maliyetlerin, toplam tahmini maliyetlere oranlanması ile bulunan yüzdesidir.³⁸⁷

Bu yöntemde, seçilen belirli bir tamamlama ölçüsüne bağlı olarak, yapımı sürdürülen inşaat işine ait hasılatın ve giderlerin dönemler itibariyle karşılaştırılması olanağı elde edilir. Dolayısıyla, işletmenin hazırlayacağı finansal tablolardan daha anlamlı bilgilerin elde edilmesi söz konusu olabilir. Çünkü bu yöntem, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hasılatların tek bir döneme kaydedilmesi yerine onları ait oldukları dönemlere yayılmasını ve finansal bilgilerin anlamlı olarak iletilmesini sağlar.³⁸⁸

³⁸⁴ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.89-90.

³⁸⁵ Şenlik, **A.g.e.**, s.106.

³⁸⁶ Şenlik, **A.g.e.**, s.106.

³⁸⁷ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.90.

³⁸⁸ Özkaya Yıldırım **A.g.e.**, s.18.

İşin kısmen bitim yönteminin yararları ve sakıncaları özet olarak aşağıda sıralanmıştır.³⁸⁹

Yararları:

- Diğer bütün işletmeler gibi inşaat taahhüt işletmelerinde de 12 aylık muhasebe devresi itibariyle sonuçlar hesaplanabilir,
- İş birkaç döneme yayılsa bile, her bir muhasebe devresinin gelir ve giderleri bağımsız bir şekilde eşleştirilerek yalnızca o yılın kar ve zararı saptanabilir,
- Gelir ve giderlerin ilgili döneme mal edilmesi nedeniyle muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına da uygun hareket edilmiş olur.

Sakıncaları:

- Tahmin edilen maliyetlerin esas alınması,
- Uzun dönemler itibariyle maliyet tahmininin çeşitli etkenlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması durumunda, yıllara dağıtılan kar gerçek durumu yansıtmayabilir.

3.4.2. İşin Tam Bitim Yöntemi

İşin tam bitim yönteminde inşaat taahhüdünün bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde hasılatın ve karın doğacağı kabul edilmektedir. Bu görüşe uygun olarak taahhülle ilgili inşaat maliyetleri ve hak edişler biriktirilmekte, karşılaştırma yapılmamaktadır.³⁹⁰

Bu yönteme göre bir yapı işine ilişkin gelirlerin saptanması, ancak o işin bitirilmesiyle olanaklıdır. Uygulamanın doğal sonucu, yıllarca sürebilecek yapı işlerinde yapılan giderler, dönem hasılatıyla eşleştirilmek yerine bir aktif hesapta biriktirilecek ve

³⁸⁹ Özkaya Yıldırım, A.g.e., s.20.

³⁹⁰ Şenlik, A.g.e., s.110.

yine o işe ait olup pasif bir hesapta toplanan hak edişlerle eşleştirilmeleri, yapının bitirilmesine kadar ertelenecektir.³⁹¹

İşin tamamlandığı yıl hasılatlar ve maliyetler kar – zarar hesabına devredilerek kar ve zarar işin bütününe kapsayacak şekilde işin bittiği yıl hesaplanır.³⁹² İnşaat süresince oluşan maliyetler 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabından, elde edilen hak edişler ise 350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabında biriktirilmektedir.³⁹³

Nitekim ülkemizdeki yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 42. Maddedeki düzenleme ile inşaat taahhüt işlerinden elde edilen karın belirlenmesinde işin tam bitimi yöntemi esas alınmıştır.³⁹⁴

İşin tam bitim yönteminin yararları ve sakıncaları özet olarak aşağıda sıralanmıştır:³⁹⁵

Yararları:

- Ulaşılan sonuç tümüyle objektiftir,
- Maliyet ve giderler işin bitiminde tam olarak saptanacağından, hesaplanan gelir kesinlik ve anlam kazanacaktır,
- Tahmin zorunluluğunu giderdiğinden, temkinlilik ilkesiyle uygun bir niteliğe sahiptir,
- İstihkaklardan kesilen vergiler hariç, vergi ödenmesi söz konusu olmadığı için vergi ertelemesi sağlamaktadır.

³⁹¹ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.20.

³⁹² Şenlik, **A.g.e.**, s.110.

³⁹³ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.94.

³⁹⁴ Şenlik, **A.g.e.**, s.110.

³⁹⁵ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.21.

Sakıncaları:

- Eğer hasılat, maliyet ve giderler belli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazsa, karar alma tekniklerinden birisi olan karşılaştırmanın bir anlamı olmaz,
- Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır,
- Kâr işin bitiminde belirlendiği için inşaat işletmelerinin kârlarında yıllar itibari ile aşırı dalgalanmalara yol açmaktadır. Mali tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır.

3.5. İnşaat Faaliyetlerinin Türleri

3.5.1. Özel İnşaat Faaliyetleri

Özel inşaat işletmeleri, kanunlara uygun bir şekilde kendi nam ve hesaplarına mesken veya işyeri olarak kullanıma mahsus yapılar inşa eden ve bunları ticari bir organizasyonla satan işletmelerdir. Esas itibariyle bu işletmelerin, inşaat taahhüt işletmelerinden ayıran en önemli özellik, yapıları kendi nam ve hesaplarına yapmalarıdır.³⁹⁶

İnşaat taahhüt işletmeleri ile nam ve hesabına yapı inşa edilen iş sahibi arasında istisna akdi hükümleri geçerli iken, özel inşaat işletmelerinde böyle bir akit bulunmaz; bu işletmelerde işletme ile müşteri arasında satış akdi hükümleri uygulanır.³⁹⁷

Bu inşaatların kimin arsası üzerine yapıldığı önemli değildir. Arsa inşaatı yapanın kendi malı olabileceği gibi kiralanmış da olabilir. Arsa sahibinin kimliği de

³⁹⁶ Öcal, Erden ve Işıklılar, **A.g.e.**, s.321.

³⁹⁷ Öcal, Erden ve Işıklılar, **A.g.e.**, s.321.

özel inşaat olma özelliği değiştirmez. Özel inşaatlar, inşaat sahibi tarafından yapılabileceği gibi, başkasının taahhüdüne bırakılmak yoluyla da yapılabilir.³⁹⁸

İnşa edilen yapılar, satılıncaya kadar işletmenin ticari stoklarını oluşturur; bu sebeple bilançoda 152 veya 293 no' lu hesaplarda gösterilir.³⁹⁹

3.5.1.1. Özel İnşaat Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları

Özel inşaat işletmeleri mamul üretimi gerçekleştirdiğinden üretim işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadırlar. Özel inşaat işletmeleri maliyet hesaplarında 7/A veya 7/B seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekmektedir.⁴⁰⁰

Özel inşaat işi yapan işletmeler, ilk madde malzeme alımlarını 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nın borcuna kaydetmektedir. Kullanılan kısmın maliyetlere yüklenmesi söz konusu olduğunda ise işletmenin kullandığı yöntem önem kazanmaktadır.⁴⁰¹

Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen direkt maddeler 7/A seçeneğine göre 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabına, 7/B seçeneğine göre 790 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda ilgili yansıtma hesapları aracılığıyla üretim maliyetleri hesabına aktarılır.

Özel inşaat işletmelerinde arsalar inşaatın bünyesine doğrudan girmektedir, diğer bir ifade ile onun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle arsalar inşaatın bünyesine girdiği ve onun esas yapısını oluşturduğu için bir maliyet unsurudur. Bu özellikleri ile arsalar özel inşaat işletmeleri için ilk madde malzeme olarak ifade edilebilir⁴⁰²

Özel inşaat işletmelerinin arsa sağlama yöntemlerinden birincisi, arsayı satın almaları veya daha önce almış oldukları arsa ve arazileri kullanmalarıdır. Satın alınan

³⁹⁸ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s14.

³⁹⁹ Öcal, Erden ve Işıklılar, **A.g.e.**, s.321.

⁴⁰⁰ Şenlik, **A.g.e.**, s.473.

⁴⁰¹ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.157.

⁴⁰² Şenlik, **A.g.e.**, s.499.

arsalar ilk madde ve malzeme niteliğinde olduğundan, alış maliyetleri ile inşaaata başlanıncaya kadar 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında bekletilir. İnşaaata başlandığında ise üretime katıldığından arsa maliyeti üretim maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir. Daha önce satın aldıkları ve aktiflerinde kayıtlı arsa ve arazileri inşaat yapmak amacıyla kullandıklarında, arsa artık ilk madde ve malzeme niteliği kazandığından, 250 Arsa ve Araziler Hesabından alınmalıdır.⁴⁰³

Özel inşaat işletmelerinde arsa sağlama yöntemlerinden ikicisi ise, arsanın, arsa sahibine inşa edilecek yapının bazı kısımlarının verilmesi karşılığı da temin edilebilmesidir. Arsa sahibine verilen daire veya dükkanların maliyeti, aslında müteahhide kalan dairelerin arsa payının bedelidir; dolayısıyla inşa edilen yapıdan işletmeye kalan daire ve/veya dükkanların maliyetine dahil olur. Bu sebeple, önce inşa edilen tüm yapının maliyeti hesaplanır. Bu maliyet yapı birimlerine dağıtılır. Arsa sahibine verilen daire ve/veya dükkanların maliyeti tekrar işletmeye kalan yapı birimlerine yüklenir.⁴⁰⁴

Özel inşaat işletmeleri inşaatlarda çalışan işçilere yapacakları ödemeleri belirlemek, hangi inşaatla ne kadar çalışma yapılmış saptamak için puantaj kartları ve puantaj defterleri tutabilirler. İşçilik maliyet kartı niteliğindeki bu puantaj kartları yardımıyla düzenlenen ücret bordrolarına göre işçilik giderleri saptanır, tahakkuk ettirilir ve ödenir.⁴⁰⁵

Özel inşaat işletmeleri, yapmakta oldukları inşaatlar sebebiyle katlandıkları direkt işçilik giderlerini, çeşitli hesaplara alacak kaydederken; 7/A seçeneğine göre 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabına, 7/B seçeneğine göre 791 İşçi Ücret ve Giderleri Hesabına borç kaydedilir.⁴⁰⁶ Her iki hesabın kullanılması durumunda da işletmeler, devam eden inşaatlarını dikkate alarak alt hesap kullanmalıdırlar. Böylece hangi inşaat için ne kadar direkt işçilik giderinin yapıldığı tespit edilecektir.⁴⁰⁷

⁴⁰³ Şenlik, A.g.e., s.499-500.

⁴⁰⁴ Öcal, Erden ve Işıklılar, A.g.e., s.326.

⁴⁰⁵ Şenlik, A.g.e., s.507.

⁴⁰⁶ Öcal, Erden ve Işıklılar, A.g.e., s.389.

⁴⁰⁷ Özkaya Yıldırım, A.g.e., s.162.

Özel inşaat işletmeleri ürettikleri yapının uzmanlık isteyen bölümlerini taşeronlara yaptırabilirler. Taşeronlara yaptırılan işler içinde hem işçilik hem malzeme giderleri bulunabilmektedir. Taşeronların düzenledikleri faturalarda gösterdikleri işçilik giderleri direkt işçilik gideri olarak, malzeme giderleri de türüne göre direkt veya genel üretim gideri olarak kayıtlanmalıdır. Bir işin yapılması için taşeronlara avans verildiğinde ise 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabına kayıt yapılır.⁴⁰⁸

Direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetlerine yansıtılmasında 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı kullanılır. Direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak, bu hesabın alacağı karşılığında ilgili maliyet hesabına borç kaydedilir.

Genel üretim giderleri üretimle doğrudan ilgili olmayan fakat üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan giderlerden oluşurlar. Gerçekten bir inşaat şantiye binası, gerekli makineler, şantiye şefleri, tesis araçları, bakım onarım hizmetleri vb. olmadan sadece direkt ilk madde ve direkt işçiliklerle inşaat yapımının sürdürülmesi olanaksızdır. Bu nedendir ki genel üretim giderleri üretim maliyetinin bir unsurunu oluşturmaktadır.⁴⁰⁹

Özel inşaat işletmelerinin, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, hangi inşaat işin ne kadar yapıldığı dağıtım ölçüsüne gerek kalmadan tespit edilebilen giderleri diğer direkt gider olarak isimlendirilir. 7/A seçeneğinde işletmeler 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının alt hesaplarında diğer direkt giderlerini takip ederken; 7/B seçeneğinde ise, giderin ilgili olduğu gider çeşidine göre kayıtlama yapılmaktadır.⁴¹⁰ Dönem sonunda 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı ve 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı aracılığıyla kapatılır.

3.5.1.2. İnşaat Maliyetinin Hesaplanması

İnşaat işletmelerinin faaliyetleri yapısı gereği yapılan işin birden fazla yılı kapsamaması nedeniyle maliyet hesaplamaları ve dönem sonu işlemleri diğer işletmelere

⁴⁰⁸ Şenlik, A.g.e., s.519.

⁴⁰⁹ Şenlik, A.g.e., s.522.

⁴¹⁰ Özkaya Yıldırım, A.g.e., s.167.

göre farklılık göstermektedir. Özellikle işin tamamlanma yöntemi uygulayan işletmelerde inşaat süresince oluşan maliyetler biriktirilmekte daha sonra işin bitiminde gelir tablosuna yansıtılarak kar ya da zarar belirlenmektedir.⁴¹¹

Özel inşaat işletmelerinde dönemin toplam üretim maliyetinin hesaplanmasında; üretime ilişkin oluşan maliyetler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesabında toplanan giderlerin toplamından meydana gelmektedir.⁴¹² Dönem sonu geldiğinde işletmeler, bu hesaplarda toplanan maliyetlerini yansıtma hesapları aracılığı ile ilgili üretim maliyeti hesabına atarlar.⁴¹³ Böylelikle ilgili üretim döneminde inşaat üretiminin maliyeti belirlenmiş olur.

İnşaat işlerinin özelliği gereği inşaat üretim faaliyeti bir yıldan fazla uzun süreyi kapsamaktadır. Bu nedenledir ki bir üretim döneminde, daha önceden başlamış ve ilgili dönemde tamamlanmış inşaatlar olabileceği gibi, daha önceden başlamış ve ilgili üretim döneminde de devam eden inşaatlarla birlikte, ilgili üretim döneminde başlanmış ve bitmiş inşaatlar olabilmektedir.⁴¹⁴

Dönemin üretim maliyetlerinin tamamlanan veya yapımı devam eden inşaatlara ait olan kısımları dikkatli bir şekilde tespit edilip, mamul ve yarı mamul niteliklerine göre inşaatlara yüklenmesi gerekmektedir. Bunun için özel inşaat işletmeleri inşaat maliyetlerini izledikleri hesaplara kayıt yaparken, gider merkez, ve gider çeşitleri esas olarak eş zamanlı kayıtlamayı seçerse dönem sonunda maliyetlerin inşaatlara yüklenmesinde zorluk çekmezler.⁴¹⁵

Tamamlanmayan inşaat maliyetleri, tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanan işletmelerde, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma yüzdesine göre kayıtlar yapılmaktadır.⁴¹⁶

⁴¹¹ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.128-129.

⁴¹² Şenlik, **A.g.e.**, s.540.

⁴¹³ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.173.

⁴¹⁴ Şenlik, **A.g.e.**, s.540.

⁴¹⁵ Şenlik, **A.g.e.**, s.541.

⁴¹⁶ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.129.

Tamamlanan inşaatların maliyetleri ise ilgili dönemdeki bu inşaatlara isabet eden maliyetler ile önceki dönemlerde bu inşaatlara ait olan 151 Yarı Mamuller üretim hesabındaki yarı mamul maliyetleri toplamından meydana gelir.⁴¹⁷

Tamamlanmış inşaat üretimlerinin maliyeti hesaplandıktan sonra, projede yer alan bağımsız bölüm başına düşen birim maliyetler hesaplanabilir. Örneğin toplam inşaat alanına ait maliyet rakamları belirlendikten sonra m^2 başına düşen birim maliyet hesaplanıp, her bağımsız bölümün metrekaresiyle çarpılıp, o bağımsız bölüme ait maliyet ortaya çıkarılmış olur.

3.5.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Türkiye’de inşaat sektörü, ekonominin tüm diğer dallarında olduğu gibi, Cumhuriyetle başlamış ve gelişmiştir. İlk yıllarda Ankara’da yapılan devlet binaları dışında müteahhitliğin asıl gelişmesi demiryolu inşaatları ile başlamıştır.⁴¹⁸ Taşeron firmalara verilen otoyol, demiryolu, fabrika binası gibi inşaat işleri ile taahhüt faaliyetleri gelişmeye başlamıştır.

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.⁴¹⁹

Türkçe literatürde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak adlandırılan; bina, köprü, baraj yapım gibi işler bir yıllık dönemde tamamlanamayacak büyük projeleri ve büyük sermayelileri gerektiren kapsamlı işlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin en belirgin özellikleri büyük riskleri içermeleri, bir çoğunun benzerleri bulunmamasından dolayı pazar değerinin olmaması ve bir yıl içinde tamamlanamayacak boyutta detayları içermeleridir. Kapsadıkları risklerin en önemlileri fiyat riski, teknik risk ve faiz riskidir. İş sürecini sözleşme öncesi, sözleşmenin yapılması, uygulama ve garanti süresi olmak üzere dört ayrı aşama halinde düşündüğümüzde risk işin her

⁴¹⁷ Şenlik, A.g.e., s.541.

⁴¹⁸ Kırhan Dadaşbilge, **İnşaat Yönetimi**, Cilt1-Genel Yönetim, Lebib Yalkın Yayınları, Mayıs, 1999, s.151.

⁴¹⁹ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, 14.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s.43.

aşamasında karşımıza çıkmaktadır. En başta fiyatın maliyet tahminlerine dayalı olarak saptanmak zorunda oluşu (fiyat riski) sözleşme öncesinde başlamasına sebep olmaktadır. Konu ile ilgili ikinci risk boyutunu teşkil eden teknik risk üreticinin üründe taahhüt ettiği özelliği yerine getirememesi veya işi sözleşmede belirtilen zamanda tamamlayamaması gibi nedenlerden ötürü ceza ödemeye zorunlu olması sonucunda ortaya çıkar. Üçüncü önemli risk olan faiz riski ise projelerdeki büyük sermaye ihtiyacından dolayı kredi kullanma gereksiniminden kaynaklanmaktadır.⁴²⁰

Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde olması için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:⁴²¹

- İşin yaptırılmasını isteyen bir tarafın var olması,
- İşin yapılmasını gerçekleştirmek isteyen ikinci bir taraf olması,
- İnşaat işinin sözleşmeye konu olması,
- Gerçekleştirilecek inşaat işinin belirli bir ücret karşılığında gerçekleştirilmesi.

İnşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler esasen bir üretim faaliyetinde bulunmalarına rağmen, işin yapımını başkasının istemesi, işin niteliklerini yapımını isteyen kişinin belirlemesi, iş bedelinin sözleşmeye dayalı olarak belirlenmesi gibi nedenlerden dolayı hizmet üretimi yapan işletmelerdir.⁴²²

3.5.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetlerinde Maliyet Unsurları

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler başkası adına bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadırlar. Bu nedenle yaptıkları iş bir tür siparişin yerine getirilmesidir. Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıran işletme tarafından

⁴²⁰ Sümer Göğüş, **A.g.m.**, s.76.

⁴²¹ Babuşcu ve Diğerleri, **A.g.e.**, s.84.

⁴²² Şenlik, **A.g.e.**, s.541.

belirlenmesi nedeni ile bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir.⁴²³

İnşaat taahhüt işletmelerinde, sözleşmeye dayalı olarak taahhüt edilen işin bütünü, belli bir yerde inşa edilen komple bir yapı maliyet birimini oluşturur.⁴²⁴

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler, hizmet ifa ettiklerinden dolayı, hizmetin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmektedir. Hizmetin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. Dönem sonunda, bu hesapta toplanan maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılır.⁴²⁵

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinin maliyet hesapları Tek Düzen Hesap Planı'na göre 2 farklı şekilde 7/A ve 7/B seçeneklerinde izlenebilmektedir.

Doğrudan doğruya inşaatın bünyesine dahil olan demir, tuğla, çimento, kum gibi madde ve malzemeler, ilk madde ve malzeme olarak ifade edilmektedir. Direkt ilk madde ve malzemeler inşaatın bünyesine doğrudan dahil oldukları için inşaat maliyetinin belirlenebilmesi için ana unsur kabul edilmektedir. İşletmelerin satın aldıkları ilk madde ve malzemeler inşaata ait depolarda, ihtiyaç halinde kullanılmak üzere saklanmaktadır.⁴²⁶

İnşaat taahhüt işletmeleri, yapmakta oldukları inşaatlarda kendi stoklarından kullandıkları ilk madde ve malzemeleri, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydederken, 7/A seçeneğini kullananlar 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına; 7/B seçeneğini kullanan işletmeler ise, 790 İlk Madde Malzeme Giderleri Hesabına borç kaydederler.⁴²⁷

⁴²³ Şenlik, **A.g.e.**, s.127.

⁴²⁴ Öcal, Erden ve Işıklılar, **A.g.e.**, s.403.

⁴²⁵ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.75.

⁴²⁶ Özkaya Yıldırım, **A.g.e.**, s.76.

⁴²⁷ Öcal, Erden ve Işıklılar, **A.g.e.**, s.408.

İnşaat işletmeleri, her bir inşaat taahhüdü için şantiyeler itibariyle esas gider yerleri açabilirler. Ayrıca, merkez ve bölge sabit şantiyeleri, proje departmanı gibi yardımcı gider yerleri açılarak bu gider yerlerinde oluşan müşterek giderler esas gider yerlerine dağıtılır.⁴²⁸

İnşaatın yapımında doğrudan doğruya çalışan işçilere ait giderler direkt işçilik gideri olarak ifade edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin aynı anda birden fazla inşaat faaliyetini yürütmeleri durumunda, hangi inşaatla ne kadar işçilik giderinin yapıldığının tespit edilebilmesi, inşaat maliyetinin doğru belirlenmesine yardımcı olacaktır.⁴²⁹

İnşaat taahhüt işletmeleri, yapmakta oldukları inşaatlarda sarf ettikleri işçilikleri çeşitli borç hesaplarına alacak kaydederken, 7/A seçeneğine göre 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına; 7/B seçeneğini göre ise, 791 İşçi Ücret ve Giderleri Hesabına borç kaydederler.⁴³⁰

Taahhüt edilen inşaat işinin bazı bölümlerinin sorumluluk ana taahhüt işletmesinde kalmak üzere taşeronlara devredilmesi suretiyle taşeronlara yaptırılan işler taşeron giderlerinde takip edilir.⁴³¹

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, işin tamamını kendileri yapmak zorunda değildir. Özellikle iş makinelerinin yüksek finansman ihtiyacı yarattığı göz önüne alınırsa inşaat işletmeleri, yapmış oldukları işin bir bölümünü ya da tamamını alt yüklenici olarak isimlendirilen taşeronlara yaptırabilirler. Taşeronlara yaptırılan işler nedeniyle yapılan ödemeler direkt işçilik giderlerinde olduğu gibi doğrudan inşaatın maliyetine ilave edilmelidir. İşin bir bölümü taşeronlara devredildiğinde, taşeronlara verilen avanslar 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabında izlenmelidir.⁴³²

Dönem sonunda, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı hizmet maliyetini oluşturan giderlerin 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına ve taahhüt işleri

⁴²⁸ Şenlik, A.g.e., s.132.

⁴²⁹ Özkaya Yıldırım, A.g.e., s.86.

⁴³⁰ Öcal, Erden ve Işıklılar, A.g.e., s.410.

⁴³¹ Selman Aziz Erden, **İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**, Genişletilmiş 2.Baskı, Tuğra Ofset, Isparta, 1997, s.46. (2)

⁴³² Özkaya Yıldırım, A.g.e., s.94-95.

yapan inşaat işletmelerinde ise yapımına devam edilen inşaatların, dönem içinde (üretim döneminde) oluşan inşaat maliyetlerinin inşaat tamamlanıncaya kadar biriktirilmesini sağlamak için, dönem sonlarında 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hesabının borcuna aktarılır, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.⁴³³

3.5.2.2. İnşaat Maliyetinin Hesaplanması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki tartışmaların temelini, söz konusu işlerin birden fazla faaliyet dönemini kapsamaması nedeniyle işin ifası sırasında meydana gelen gelir ve giderlerin hangi dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu teşkil etmiştir. Uygulamada tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi geliştirilmiştir.⁴³⁴ Daha önceki bölümlerde yaptığımız incelemelerde TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı tamamlanmış sözleşme yöntemini benimsediğini belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur (bahsi geçen) yıl beyannamesinde gösterilir." denilmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler için, GVK'da işin tam bitim yöntemi benimsenmiş durumdadır.⁴³⁵

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre kâr işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilir. Örneğin tamamlanmış sözleşme yönteminin kabul edildiği Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 44'ncü maddesine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne göre tabi ise; iş geçici kabulün yapıldığı yılda bitmiş sayılır. Geçici kabul tarihi ise, kabul tutanağının komisyonca düzenlendiği tarihtir. Ancak uygulamada, geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi ile onay tarihi de farklı olabilmektedir. Geçici kabul tutanağı onaydan sonra hüküm ifade edeceğinden vergi idaresi, onay tarihini, geçici kabulün yapıldığı tarih olarak kabul etmektedir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne tabi değil ise; işin fiilen tamamlandığı

⁴³³ Şenlik, A.g.e., s.139.

⁴³⁴ Sümer Göğüş, A.g.m., s.76.

⁴³⁵ Özkaya Yıldırım, A.g.e., s.121.

tarikh bitim tarihi olarak kabul edilecektir. Burada, işin fiilen tamamlanmasından; taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılmasını anlamak gerekir.⁴³⁶

Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki ana düşünce, projenin sonuçlandırılmasına bağlı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda başlangıçta işin tamamı için saptanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere dağıtılmış olur. Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yöntemin tahmin ve işin tamamlanma derecesi olmak üzere iki önemli boyutu söz konusudur. İşin tahmin boyutunda güvenilirlik ön koşuldur. Bu noktada bir yandan iş ile ilgili hesaplamaların doğru yapılması, bir yandan da tarafların sözleşmede ortaya konan taahhütleri yerine getirmeleri konusu önem kazanmaktadır. Tamamlanma derecesinin hesaplanması ile ilgili işin ikinci boyutunda ise girdi – çıktı analizlerinden biri kullanılabilir. Uygulamada daha çok girdi analizi yardımı ile hesaplanan bu oran daha sonra gelir dağılımının belirlenmesi için kullanılır. Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirileceği hesap, bilançoda işin bitimine kadar kalan geçici bir hesap niteliğindedir.⁴³⁷

⁴³⁶ Metin Kaynak, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, **Vergi Dünyası**, Sayı:244, Aralık 2001, s.41.

⁴³⁷ Sümer Göğüş, **A.g.m.**, s.79.

4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE UYGULAMA

Çalışmamızın son bölümü olan dördüncü bölümde, inşaat sektöründe yer alan, İstanbul'da 25 yıldır faaliyet gösteren çok ortaklı bir işletme ele alınacaktır. Çalışmada incelenen işletme inşaat taahhüt işleri yapmakta olup, uygulamada kullanılacak olan değerler uygun bir katsayı ile genişletilerek kullanılmıştır.

Uygulamamızda önce Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak, sonrasında da Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre inceleme yapılmış olup iki sistem arasındaki farklılıklar karşılaştırılmalı olarak verilmiştir.

4.1. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Yapılan Uygulama

ABC İnşaat taahhüt işletmesi 2006 yılında bir okul inşa etmek için 4.500.000 - TL tutarında yıllara yaygın bir inşaat sözleşmesi yapmıştır. Yüklenici ABC firması başlangıçta sözleşme için 4.000.000.-TL tahmini maliyet öngörmüş olup, okul inşaatı 3 yılda tamamlanacaktır. Birinci yılın sonunda yüklenici ABC firmasının sözleşme için yapmış olduğu tahmini maliyet 4.025.000.-TL'ye yükselmiştir. ABC işletmesinin başta yapmış olduğu tahmini inşaat sözleşmesi tutarının ikinci yılda, 4.600.000.-TL'ye, sözleşme tahmini maliyetinin de 75.000.-TL artış istemesini iş sahibi kabul etmiştir.

Uygulamada tamamlanma yüzdesi esas alınarak hesaplanacak gelir kadar hakediş alındığı ve yüklenicinin vergi yükünün %20 olduğu varsayılmıştır.

İnşaat sürecinde ortaya çıkan veriler şu şekildedir:

	2006 Yılı	2007 Yılı	2008 Yılı
Sözleşme başlangıcında kararlaştırılan bedel	4.500.000	4.500.000	4.500.000
Değişiklik	---	100.000	100.000
Toplam sözleşme bedeli	4.500.000	4.600.000	4.600.000
O tarihe kadar gerçekleşen maliyetler	1.125.000	3.200.000	4.100.000
İşin bitirilebilmesi için gereken maliyetler	2.900.000	900.000	----
Tahmini toplam sözleşme maliyetleri	4.025.000	4.100.000	4.100.000
Tahmini kar	475.000	500.000	500.000
Tamamlanma Aşaması (Yüzdesi)	%28	%72	%100

I. Yıl için, 1.125.000

II. Yıl için, 1.125.000 + 2.075.000 = 3.200.000

III. Yıl için, 1.125.000 + 2.075.000 + 900.000 = 4.100.000

Toplam Tahmini İnşaat Maliyeti = 4.000.000 + 25.000 + 75.000 = 4.100.000

I. YIL

Başlangıçta sözleşmenin tahmini maliyeti 4.000.000.-TL olarak belirlenmişti. Ancak ilk yılın bitiminde ABC işletmesi sözleşmenin maliyetini 25.000.-TL arttırarak 4.025.000.-TL'ye yükseltmiştir.

Sözleşme için ilk olarak tespit edilen tahmin maliyet = 4.000.000.-TL

İlk yıl için yapılan maliyette ortaya çıkan değişiklik = 25.000.-TL

İlk yılın sonunda gerçekleşen maliyet = (1.125.000.-TL)

İşin tamamlanması için gerekli olan maliyet rakamı = 2.900.000.-TL

İlk yıl için tamamlama yüzdesi = O güne kadar oluşan maliyet / Tahmini toplam maliyet

$$= 1.125.000 / 4.025.000$$

$$= 0,28$$

II. YIL

İş sahibinin ikinci yılda tahmini maliyette 7.500.-TL'lik artışı kabul etmesiyle oluşan maliyet durumu;

$$\text{Sözleşme için tespit edilen tahmin maliyet} = 4.025.000.-\text{TL}$$

$$\text{İkinci yılda maliyette ortaya çıkan değişiklik} = 75.000.-\text{TL}$$

$$\underline{\text{İkinci yılın sonunda gerçekleşen maliyet}} = (3.200.000.-\text{TL})$$

$$\text{İşin tamamlanması için gerekli olan maliyet rakamı} = 900.000.-\text{TL}$$

İkinci yılda, üçüncü yıl kullanılmak üzere 250.000.-TL'lik malzeme stoku bulunduğu için, tamamlanma yüzdesi hesaplanırken, ikinci yıl maliyetinden bu tutar düşülmüştür.

İkinci yıl için tamamlama yüzdesi = O güne kadar oluşan maliyet / Tahmini toplam maliyet

$$= 3.200.000 - 250.000 / 4.100.000$$

$$= 0,72$$

	O Tarihe Kadar	<u>Önceki Yıllarda</u> <u>Kayda Alınan</u>	<u>Cari Yılda Kayda</u> <u>Alınan</u>
<u>2006 Yılı</u>			
Gelir	1.260.000	-----	1.260.000
Gider	1.125.000	-----	1.125.000
Kar	<u>135.000</u>	-----	<u>135.000</u>
<u>2007 Yılı</u>			
Gelir	3.312.000	1.260.000	2.052.000
Gider	2.952.000	1.125.000	1.827.000
Kar	<u>360.000</u>	<u>135.000</u>	<u>225.000</u>
<u>2008 Yılı</u>			
Gelir	4.600.000	3.312.000	1.288.000
Gider	4.100.000	2.952.000	1.148.000
Kar	<u>500.000</u>	<u>360.000</u>	<u>140.000</u>

2006 Yılındaki Gelir ve Gider

$$\begin{aligned}
\text{2006 Yılı Geliri} &= \text{Sözleşme Tutarı} \times \text{Tamamlama Yüzdesi} \\
&= 4.500.000 \times 0,28 \\
&= 1.260.000
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{2006 Yılı Gideri} &= \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlama Yüzdesi} \\
&= 4.025.000 \times 0,28 \\
&= 1.125.000
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{2006 Yılı Karı} &= \text{2006 Yılı Geliri} - \text{2006 Yılı Gideri} \\
&= 1.260.000 - 1.125.000 \\
&= 135.000
\end{aligned}$$

2007 Yılındaki Kümülatif Gelir ve Gideri

$$\begin{aligned} \text{2007 Yılı Geliri} &= \text{Sözleşme Tutarı} \times \text{Tamamlama Yüzdesi} \\ &= 4.600.000 \times 0,72 \\ &= 3.312.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2007 Yılı Gideri} &= \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlama Yüzdesi} \\ &= 4.100.000 \times 0,72 \\ &= 2.952.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2007 Yılı Toplam Karı} &= \text{2007 Yılı Geliri} - \text{2007 Yılı Gideri} \\ &= 3.312.000 - 2.952.000 \\ &= 360.000 \end{aligned}$$

2007 Yılı için cari yılda kayda alınan gelir = 2007 Yılı için kümülatif gelir – önceki yıllar gelirleri

$$\begin{aligned} &= 3.312.000 - 1.260.000 \\ &= 2.052.000 \end{aligned}$$

2007 Yılı için cari yılda kayda alınan gider = 2007 Yılı için kümülatif gider – önceki yıllar giderleri

$$\begin{aligned} &= 2.952.000 - 1.125.000 \\ &= 1.827.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2007 Yılı için cari yıl karı} &= \text{Cari Yılı Gelirleri} - \text{Cari Yıl giderleri} \\ &= 2.052.000 - 1.827.000 \\ &= 225.000 \end{aligned}$$

2008 Yılındaki Kümülatif Gelir ve Gideri

$$\mathbf{2008\ Yılı\ Geliri} = \text{Sözleşme Tutarı} \times \text{Tamamlama Yüzdesi}$$

$$= 4.600.000 \times 1$$

$$= 4.600.000$$

$$\mathbf{2008\ Yılı\ Gideri} = \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlama Yüzdesi}$$

$$= 4.100.000 \times 1$$

$$= 4.100.000$$

$$\mathbf{2008\ Yılı\ Toplam\ Karı} = \text{Gelir} - \text{Gider}$$

$$= 4.600.000 - 4.100.000$$

$$= 500.000$$

2008 Yılı için cari yılda kayda alınan gelir = 2008 Yılı için kümülatif gelir – önceki yıllar gelirleri

$$= 4.600.000 - 3.312.000$$

$$= 1.288.000$$

2008 Yılı için cari yılda kayda alınan gider = 2008 Yılı için kümülatif gider – önceki yıllar giderleri

$$= 4.100.000 - 2.952.000$$

$$= 1.148.000$$

$$\mathbf{2008\ Yılı\ için\ cari\ yıl\ karı} = \text{Cari Yılı Gelirleri} - \text{Cari Yıl giderleri}$$

$$= 1.288.000 - 1.148.000$$

$$= 140.000$$

Yukarıda yapılan hesaplamalar doğrultusunda muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

- 2006 YILI KAYITLARI

31.12.2006	
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONR. MALİY. HES.	1.125.000
170 01 2006 Yılı Maliyetleri	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.125.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Yansıtılması	

31.12.2006	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.125.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
740 HİZMET ÜR. MALİYET HES.	1.125.000
740 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	

31.12.2006	
622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	1.125.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
170 YILLARA YAY. İNŞ.ONR. MALİY. HES.	1.125.000
170 01 2006 Yılı Maliyetleri	
Okul İnşaatı 2006 Yılı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	

31.12.2006	
350 YIL.YAY. OKUL İNŞ. HAKEDİŞ BED. HES.	1.260.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES.	
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri	
Okul İnşaatı 2006 Yılı Hakedişlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	

31.12.2006	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR. HES.	1.260.000
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.260.000
Okul İnşaatı 2006 Yılı Gelirlerinin K/Z Hesabına Devri	

31.12.2006	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.125.000
622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	1.125.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
Okul İnşaatı 2006 Yılı Giderlerinin K/Z Hesabına Devri	
/	

Yukarıdaki kayıtlar yapıldıktan sonra 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI hesabı 135.000 -TL borçludur.

$$\begin{aligned}
 \text{Vergi Karşılığı} &= \text{Vergi Öncesi Kar} \times \text{Vergi Oranı} \\
 &= 135.000 \times 0,20 \\
 &= 27.000
 \end{aligned}$$

İnşaatın tamamlanmasına bir yıldan daha uzun bir süre bulunması nedeniyle ayrılacak olan vergi karşılığı için hesap planında standardın ikinci taslak metninde de önerilen, 470 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hesabı kullanılmıştır.

31.12.2006	
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.	27.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
470 DÖN. KAR. VER. DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.	27.000
470 01 Okul İnşaatı 2006 Yılı Kurumlar Vergisi	
Okul İnşaatı 2006 Yılı karından vergi karşılığı ayrılması.	

31.12.2006	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	135.000
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.	27.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	108.000
Vergi sonrası okul inşaatı dönem net karı	
/	

31.12.2006	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	108.000
590 DÖNEM NET KARI HESABI	108.000
Okul inşaatı 2006 Yılı net karının bilanço hesabına devri	
/	
• 2007 YILI KAYITLARI	
31.12.2007	
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONR. MALİY. HES.	1.827.000
170 01 2007 Yılı Maliyetleri	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.827.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Yansıtılması	
31.12.2007	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.827.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
740 HİZMET ÜR. MALİYET HES.	1.827.000
740 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	
31.12.2007	
622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	1.827.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
170 YILLARA YAY. İNŞ.ONR. MALİY. HES.	1.827.000
170 01 2007 Yılı Maliyetleri	
Okul İnşaatı 2006 Yılı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	
31.12.2007	
350 YIL.YAY. OKUL İNŞ. HAKEDİŞ BED. HES.	2.052.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES.	2.052.000
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri	
Okul İnşaatı 2007 Yılı Hakedişlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	
/	

31.12.2007	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR. HES.	2.052.000
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	2.052.000
Okul İnşaatı 2006 Yılı Gelirlerinin K/Z Hesabına Devri	
31.12.2007	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.827.000
622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	1.827.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
Okul İnşaatı 2007 Yılı Giderlerinin K/Z Hesabına Devri	
/	

Yukarıdaki kayıtlar yapıldıktan sonra 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI hesabı 225.000.-TL borçludur.

$$\begin{aligned}
 \text{Vergi Karşılığı} &= \text{Vergi Öncesi Kar} \times \text{Vergi Oranı} \\
 &= 225.000 \times 0,20 \\
 &= 45.000
 \end{aligned}$$

31.12.2007	
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.	45.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
470 DÖN. KAR.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ. HES.	45.000
470 02 Okul İnşaatı 2007 Yılı Kurumlar Vergisi	
Okul İnşaatı 2006 Yılı karından vergi karşılığı ayrılması.	
31.12.2007	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	225.000
691 DÖN. KAR.VER. VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HES.	45.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	180.000
Vergi sonrası okul inşaatı dönem net karı	
/	

31.12.2007	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	180.000
590 DÖNEM NET KARI HESABI	180.000
Okul inşaatı 2006 Yılı net karının bilanço hesabına devri	
/	

- 2008 YILI KAYITLARI

31.12.2008	
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONR. MALİY. HES.	1.148.000
170 01 2008 Yılı Maliyetleri	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.148.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Yansıtılması	

31.12.2008	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.148.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
740 HİZMET ÜR. MALİYET HES.	1.148.000
740 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	

31.12.2008	
622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	1.148.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
170 YILLARA YAY. İNŞ.ONR. MALİY. HES.	1.148.000
170 01 2008 Yılı Maliyetleri	
Okul İnşaatı 2008 Yılı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	

31.12.2008	
350 YIL.YAY. OKUL İNŞ. HAKEDİŞ BED. HES.	1.288.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES.	
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri	1.288.000
Okul İnşaatı 2008 Yılı Hakedişlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	
/	

31.12.2008	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR. HES.	1.288.000
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.288.000
Okul İnşaatı 2008 Yılı Gelirlerinin K/Z Hesabına Devri	
31.12.2008	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.148.000
622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	1.148.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
Okul İnşaatı 2008 Yılı Giderlerinin K/Z Hesabına Devri	
/	

Yukarıdaki kayıtlar yapıldıktan sonra 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI hesabı 140.000. -TL borçludur.

$$\begin{aligned}
 \text{Vergi Karşılığı} &= \text{Vergi Öncesi Kar} \times \text{Vergi Oranı} \\
 &= 140.000 \times 0,20 \\
 &= 28.000
 \end{aligned}$$

2008 yılı sonunda inşaatın tamamlanması nedeniyle 470 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.'ndaki vergi karşılıklarının 370 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.'na aktarılması ve 2008 vergi karşılığının da 370 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.'dan ayrılması gerekmektedir. Bu doğrultuda 470 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES. 72.000.-TL alacak kalanı vermektedir.

31.12.2008	
470 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.	72.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
370 DÖN. KAR.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ. HES.	72.000
370 01 Okul İnşaatı 2006 Yılı Kurumlar Vergisi	
370 02 Okul İnşaatı 2007 Yılı Kurumlar Vergisi	
Okul İnşaatının 2006-2007 yılı vergi karşılığının ilgili hesaba devri.	
/	

31.12.2008	
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES.	28.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
370 DÖN. KAR.VER.DİĞ.Y.Y.KARŞ. HES.	28.000
370 03 Okul İnşaatı 2008 Yılı Kurumlar Vergisi	
Okul İnşaatı 2008 Yılı karından vergi karşılığı ayrılması.	
31.12.2008	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	140.000
691 DÖN. KAR.VER. VE DİĞ.Y.Y.KARŞ. HES.	28.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	168.000
Vergi sonrası okul inşaatı dönem net karı	
31.12.2008	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	168.000
590 DÖNEM NET KARI HESABI	168.000
Okul inşaatı 2008 Yılı net karının bilanço hesabına devri	
/	

4.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Yapılan Uygulama

Uygulamamızın buraya kadar olan kısmında yapılan işlemler TMS' ye göre kabul edilmiş olan Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi benimsenerek muhasebeleştirilmiştir. Bundan sonraki kısımda uygulama ile ilgili veriler üçüncü bölümde anlatıldığı üzere GVK madde 42 göz önünde bulundurularak ele alınacaktır.

Ülkemizdeki vergi sistemine göre yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde İşin Tam Bitim Yöntemi uygulanmaktadır. İnşaat işlerine ilişkin ortaya çıkan maliyetler her dönem sonunda 170 - 177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında, hasılatlar ise 350 - 357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlenir. İnşaat işinin bittiği yıl bu hesaplarda toplanan maliyetler ve hasılatlar kar – zarar hesabına aktarılarak hesaplamalar yapılır.

- 2006 YILI KAYITLARI

31.12.2006	
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONR. MALİY. HES.	1.125.000
170 01 Okul İnşaatı Maliyetleri	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.125.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Yansıtılması	
31.12.2006	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.125.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
740 HİZMET ÜR. MALİYET HES.	1.125.000
740 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	
/	

- 2007 YILI KAYILARI

31.12.2007	
170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONR. MALİY. HES.	1.827.000
170 01 Okul İnşaatı Maliyetleri	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.827.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyetlerinin Yansıtılması	
31.12.2007	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.827.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
740 HİZMET ÜR. MALİYET HES.	1.827.000
740 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
Okul İnşaatı Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması	
/	

• 2008 YILI KAYITLARI

2008 yılında Okul İnşaatı hak ediş gelir vergisi kesintisi olarak 130.000.-TL belirlenerek kayıt altına alınmıştır.

31.12.2008

170 YILLARA YAY. İNŞ. VE ONR. MALİY. HES.	1.148.000
170 01 Okul İnşaatı Maliyetleri	
741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.148.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	

Okul İnşaatı Maliyetlerinin Yansıtılması

31.12.2008

741 HİZMET ÜR. MALİY. YANS. HES.	1.148.000
741 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	
740 HİZMET ÜR. MALİYET HES.	1.148.000
740 01 Okul İnşaatı Maliyeti Yansıtma Hesabı	

Okul İnşaatı Maliyet ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması

31.12.2008

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON HES.	130.000
193 01 Okul İnşaatı hakediş Gv. Kes.	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON HES.	130.000
295 01 Okul İnşaatı hakediş Gv. Kes.	

Okul İnşaatının tamamlanması nedeniyle hak ediş peşin vergisinin ilgili hesaba devri.

31.12.2008

622 SATILAN HİZ. MALİY. HES.	4.100.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.	
170 YILLARA YAY. İNŞ.ONR. MALİY. HES.	4.100.000
170 01 2008 Yılı Maliyetleri	

Okul İnşaatı Maliyetlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması

/

31.12.2008
350 YIL. YAY. OKUL İNŞ. HAKEDİŞ BED. HES. 4.600.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR HES. 4.600.000
600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri
Okul İnşaatı Hakedişlerinin Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması

31.12.2008
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 4.100.000

622 SATILAN HİZ. MALİY. HES. 4.100.000
622 01 Yıllara Yaygın Okul İnşaatı Maliy.
Okul İnşaatı Giderlerinin K/Z Hesabına Devri

31.12.2008
600 YURTİÇİ SATIŞLAR. HES. 4.600.000

600 01 Yıllara Yaygın Okul İnş. hak edişleri
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 4.600.000
Okul İnşaatı Gelirlerinin K/Z Hesabına Devri

Uygulamamızda Kurumlar Vergisi oranı % 20 olarak hesaplanacaktır. İnşaatın 2008 yılı sonunda tamamlanmasıyla kayıtlar aşağıdaki gibi devam edecektir.

31.12.2008
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES. 100.000

691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı
370 DÖN. KAR. VER. DİĞ. Y.Y. KARŞ. HES. 100.000
370 01 Okul İnşaatı Kurumlar Vergisi

Okul İnşaatı vergi karşılığı ayrılması.
(4.600.000 – 4.100.000 = 500.000 x 0,20 = 100.000)

31.12.2008
371 DÖN. KAR. PEŞ. ÖD. VER. DİĞ. Y. KARŞ. HES 100.000

371 01 Kurumlar Vergisi
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON HES. 100.000
193 01 Okul İnşaatı Hakediş Gelir Ver. Kes.

Okul inşaatı peşin vergisinin mahsup edilebilecek kısmının ilgili hesaba devri.

31.12.2008	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	500.000
691 DÖN. KAR. VER. VE DİĞ. Y. Y. KARŞ. HES.	100.000
691 01 Kurumlar Vergisi Karşılığı	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	400.000
Vergi sonrası okul inşaatı dönem net karı	
31.12.2008	
692 DÖN. NET KARI VEYA ZAR. HS.	400.000
590 DÖNEM NET KARI HESABI	400.000
Okul inşaatı 2008 Yılı net karının bilanço hesabına devri	
/	

Satışlar	4.600.000
Satılan Hizmet Maliyeti	4.100.000
Brüt Satış Karı	500.000
Faaliyet Giderleri	----
Faaliyet Karı	-----
Finansman Giderleri	----
Dönem Karı	500.000
D.K. Vergi Karşılığı	100.000
Dönem Net Karı	400.000

İncelemiş olduğumuz uygulama sonucunda Vergi Usul Kanunu'na göre İşin Tam Bitim Yöntemi kullanıldığında işletmenin Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin bitiminde finansal tablolara aktarıldığı tespit edilmiştir. Uygulamamızdaki gibi uzun yıllar süren inşaat ve onarım işlerinde, işin devam ettiği yıllarda finansal tablolarda sayısal veriler izlenememekte ve işin bittiği yıl, işletmenin finansal tablo verileri bir

anda yükselmiş olacaktır. Bu durum tablolarda açıklık ve şeffaflık ilkesiyle çelişmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları ise bu duruma çözü getirmiş ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemini geliştirmiştir. Uygulamamızda ilk yıl işin %28'i tamamlanmış ve bu doğrultuda muhasebe kayıtları yapılarak tablolara yansıtılmıştır. İkinci yıl ise %72 tamamlanma yüzdesi tespit edilerek işlemler yapılmıştır. Son yıl ise işin tamamı bitirilmiştir. Her döneme ait maliyetlerin tespit edilmesiyle kar – zarar belirlenerek geçici vergi karşılıkları ayrılmış, böylece hem işletme bütçesi oluşturulurken daha gerçekçi rakamlara ulaşılmış hem de şeffaf ve açık finansal tablolar oluşturulmuştur. Her dönemde inşaat ve onarım işinin maliyeti, bu maliyeti işletmenin nasıl finanse ettiği ve bu işten ne kadar kazanç sağladığı finansal tablolarda açıkça izlenebilmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın inşaat işletmeleri için getirdiği en önemli yenilik bu uygulamadır.

5. SONUÇ

Özel işletmelerin en önemli kuruluş amacı kâr etmektir. İster üretim işletmesi ister ticari işletme olsun bu amaç değişmemektedir. Bu amaç doğrultusunda işletmeler, düşük maliyet – yüksek kârlılık noktasını yakalamaya çalışırlar.

Ülkemizde uygulanmakta olan muhasebe sistemi ile maliyetler belirlenmekte ve finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ancak gelişen ve değişen ekonomik dengelerin bir sonucu olarak muhasebe sisteminde de değişiklikler ve yeni düzenlemeler yapılması gerekliliği öne çıkmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, ülkemiz koşullarına uygun şekilde tercüme edilerek uygulanmaya başlanmıştır. Bahsi geçen standartların uygulanması ile muhasebe kayıtlarında ve finansal kayıtlarda farklılıklar oluşmaya başlamıştır. Bu farklılıklar Türkiye Muhasebe Standartlarına geçişle birlikte ortadan kaldırılmaya çalışılmış olup, buradaki amaç mümkün olduğunca şeffaf, açık ve gerçeği yansıtan rakamlar sunmaktır.

Çalışmamızda maliyetlerin nasıl oluştuğu, finansal tablolarda nasıl yer aldığı, muhasebe standartlarının ortaya çıkış sebebi ve oluşması incelenmeye çalışılmıştır. Standartlar içerisinde maliyetlere etkisi olanlar seçilip, karşılaştırılmalı olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

İnşaat işletmelerinde yapılan uygulama neticesinde ulaşılan sonuç, muhasebe standartlarının işletme yöneticilerinin ve bilgi kullanıcılarının daha şeffaf ve açık bir raporlama yapmalarına imkan sağladığı görülmüştür. Ayrıca işletme, muhasebe standartlarına uygun kayıt yaptığında, her yıl oluşturacağı tahmini bütçelerini daha sağlıklı gerçekleştirebilecek ve bu sayede finansal dengelerini gerçekçi bir şekilde oturtmuş olacaktır.

Maliyet rakamları, doğru ve gerçeğe uygun hesapladığında da işletme, asıl kuruluş amacı olan kârlılık oranlarını belirlemekte güçlük çekmeyecektir.

6. KAYNAKÇA

Kitap Kaynakları:

Acar, Pınar, **Uluslararası Muhasebe Standartları**, Ankara: Uluslararası Mali Standartlar, TC. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, 2002.

Akdoğan, Nalan **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000.

Akıncı, Nejat ve Erdoğan, Necmettin, **Tekdüzen Maliyet Sistemine Uyarlanmış Maliyet Muhasebesi**, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 1995.

Altuğ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Güncellenmiş 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001.

Alfredson, Keith, Leo, Ken, Picker, Ruth, Pacter, Paul ve Redford, Jenie, **Applying International Accounting Standards**, Ernst&Toung and Deloitte, John Wiley Sons, Australia, 2005.

Alfredson, Keith ve diğerleri, **Applying International Accounting Standards**, Cilt 2, Ernst & Young Australia, John Wiley & Sons, Inc., 2004.

Ataman Akgül, Başak ve Akay, Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’ de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 2003.

Şenol Babuşçu ve Diğerleri, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Öncü Basımevi, Ankara, 2007.

Benligiray, Yılmaz – ERDOĞAN, Nurten – BEKTÖRE, Sabri – KAYA, Ergün; **Muhasebe Uygulamaları**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Bursal, Nasuhi ve Ercan, Yücel **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, 9. Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2002.

Collier Keith, **Construction Contracts**, 2nd edition, A Reston Book, Prentice Hall Career & Technology, 1987.

İslam Çankaya, **İnşaat Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003.

Çelik, Orhan, **Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

Dadaşbilge, Kırhan, **İnşaat Yönetimi**, Cilt1-Genel Yönetim, Lebib Yalkın Yayınları, Mayıs, 1999.

Deleoitte Touche Tohmatsu, Uluslararası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı.

Demir, Şeref, **UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri**, Ankara, TÜRMÖB Yayınları-303, Yorum Basım Yayın, Sayı 2007-1, Ocak 2007.

Elliotte, Barry ve Elliotte, Jamie, **Financial Accounting and Reporting**, 10th Edition, FT Prentice Hall, Pearson Education, England, 2006.

Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali, **İnterpretation Application of International Accounting Standards**, John Wiley&Sons, Inc., USA 2002.

Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali. **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts**. John Wiley&Sons Inc. 2005.

Erden, Selman Aziz, **İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**, Genişletilmiş 2.Baskı, Tuğra Ofset, Isparta, 1997.

Gökçen, Gürbüz, Akgül, Başak Ataman ve Çakıcı, Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Kitabevi, İstanbul, Ekim 2006.

Gücenme, Ümit, **Envanter**, 2. Baskı, Bursa: Marmara Kitabevi, 2002.

Gücenme Gençoğlu, Ümit, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, 2007.

Gürsoy, Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999.

Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Şakrak, Münir, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2002.

İbiş, Cemal ve Diğerleri, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul, İSMMMÖ Yayın No.99, Mart Matbaacılık, 2008.

Kartal, Ali, Sevim, Adnan ve Gündüz, H.Erdin, **Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003.

KPMG, **International Financial Reporting Standards**, 3. Baskı, Stuttgart: Schaefer Poeschel, 2004.

Kızılot, Şükrü, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, 14.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Metin, Kazım ve Yalçın, Hüseyin; **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**, 1. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayıncılık.

Mısırlıoğlu, İsmail Hakkı, **Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Uygulamalarında Şerefiye**, Yayılım Yayıncılık, İstanbul,2001.

Mirza, Abbas Ali, Holt, Graham J. and Orrell, Magnus, **IFRS International Financial Reporting Standards Workbook And Guide**, John Wiley & Sons, Inc., United States of America, 2006.

Mirza, Ali Abbas ve Epstein, J.Barry, **IFRS: Interpretation And Application of International Accounting And Financial Reporting Standards**, Wiley, ABD: 2005.

Öcal Fikret, Erden Selman ve Işıklılar Sadri, **İnşaat Muhasebesi, Özel İnşaat İşletmeleri, İnşaat Taahhüt İşletmeleri Yapı Kooperatifleri, TDHP, UMS 11, SPK Tebliği**, Türkmen Kitabevi, Şubat 2003.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, Türkiye **Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2009.

Özkaya Yıldırım, Çiğdem, **İnşaat Muhasebesi**, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.

Özulucan, Abitter, **Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.

Pekdemir, Recep ve Selvi, Yakup **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi (5024 Sayılı Kanun)**, İSMMMMO yayını, Yayın No.48, 2004.

Sağlam, Necdet, Şengel, Salim ve Öztürk, Bünyamin, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 52, Mart, 2007.

Sodan Baki, **Pratik ve Teorik Yönleri ile Tartışmalı Yönetim Muhasebesi**, Kızılay Ankara, Bizim Büro Basımevi, 2007.

Şenlik, Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Eylül 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları-1, 2006.

Van Greuning, Hennie, **International Financial Reporting Standarts, A Practical Guide**, Newly Revised Edition, Washinton, D.C.:The World Bank, 2005.

Sürelî Yayınlar:

Akay, Hüseyin, Ulusal ve Uluslararası Boyutta Stokların Değerlemesi – 1, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:18, 2003.

Akbulut, Yıldız, “Yeni Ekonomi Ortamında Önem Kazanan Maddî Olmayan Duran Varlıklar Ve UMS38’e Göre İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**.

Akdoğan, Nalan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:3, Ocak 2004.

Akışık, Orhan, “Bir Maddî Duran Varlık Kalemi; Şerefiye; Amerikan, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:Mayıs 2003.

Ataman Akgül, Başak, “Maddî Olmayan Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:25, Ocak 2005.

Aygör, Cezmi “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” **Mali Çözüm**, Sayı:60, 2002.

Boyar, Ender – GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar; “TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyete Uygulanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:32, (Ekim 2006).

Çelebi, Ali, Güçlü, Fırat Çoşkun, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K.”, **Vergi Dünyası**, Sayı:310, Haziran, 2007.

Çetin, Ayten, “Uluslararası Muhasebe Standardı 2”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Yıl.7, Sayı:8, 1998.

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan, **UFRS’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamındaki Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı**, Muhasebe Ve Denetime Bakış Eylül, 2007, sayı,23.

Göğüş, Handan Sümer “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:Temmuz, 2006.

Gücenme Gençoğlu, Ümit ve Poroy Arsoy, Aylın, **Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış Ve Azalışlarının Tespiti Ve Kaydı**, Analiz, Ekim 2005.

Gündüz, N. Kemal, ”Satın Alınan Veya İmal Edilen da Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:93, Haziran, 1996.

Karapınar, Aydın, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 173, Mayıs 2007.

Kaya, Uğur, **Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması**, Mali Çözüm,İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı:83, Eylül- Ekim 2007.

Kaynak, Metin, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, **Vergi Dünyası**, Sayı:244, Aralık 2001.

Özulucan, Abitter, “Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin UMS, TMS, SPK Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve TDHP Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dergisi**, Sayı:4, Cilt:5, Aralık 2003.

Saban, Metin ve Genç, Murat, “Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38”Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı.70, 2007.

Sayarı, Mehmet, “İnşaat Taahhütleri, (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004.

Sayarı, Mehmet, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:12, Şubat 2002.

Sönmez, Feriştah, “13 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003.

Sönmez, Feriştah, “14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:129, 2003.

Üstündağ, Saim, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2000.

Yükçü, Süleyman ve İçerli, Yılmaz, **TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82. Temmuz-Ağustos 2007.

Sempozyumlar:

İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-II**, Princess Otel, Balçova-İzmir, 5-9 Kasım 1997.

Koç Yalkın, Yüksel, “Türkiye Muhasebe Standartları”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II**, İzmir, Kasım-1997.

Bülent Üstünel, “Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi”, **12.Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, İstanbul, 20-24 Temmuz 2008.

Susmuş, Türker, Yükçü, Canan; “Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar ve Uygulaması”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX**, 17-21 Kasım 2005, Kıbrıs

İnternet Kaynakları:

Akdoğan, Nalan Türkiye **Muhasebe Standartlarının İlk Uygulanmasında Uyulacak Esaslar ve IFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi**, Bakınız www.modav.org/Upload/tezler/TURKIYE_MUHASEBE_STANDARTLARI.doc

TMSK. TMS 16:Maddi Duran Varlıklar.<http://www.tmsk.org.tr/>
(e.t.:29.02.2008)

<http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html> (E.T. 23/02/2007)

<http://www.turmob.org.tr/web/ekutuphane/tmsk/index.htm>

http://www.ebso.org.tr/b2b/haber/resimler/ek5_Ebso.pdf

<http://www.accountingreform.ru/en/materials/accounting/workbooks>

(e.t.: 29 Şubat 2008)

http://www.mazarsdenge.com.tr/cont205_No_Header (06.03.2008)