

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ
MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI:
GAZİANTEP YTONG SANAYİ A.Ş.
YTONG GAZBETON ÜRETİMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HİLAL KOCAMAZ

Tez Danışmanı: Yard.Doç.Dr. Mehmet Civan

GAZİANTEP
HAZİRAN 2010

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**“Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Maliyet Muhasebesi
Uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Ytong Gazbeton Üretimi”**

Hilal KOCAMAZ

Tez Savunma Tarihi:21.06.2010

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Yard. Doç. Dr. Ahmet AĞIR

SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylıyorum.

Yard. Doç. Dr. Nurettin İBRAHİMOĞLU

Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Yard. Doç. Dr. Mehmet CİVAN

Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

İmzası

Yrd. Doç. Dr. Mehmet CİVAN

_____.

Doç. Dr. İbrahim ARSLAN

_____.

Yrd. Doç. Dr. Hacı Ali ATA

_____.

ÖZET

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMASI: GAZİANTEP YTONG SANAYİ A.Ş. YTONG GAZBETON ÜRETİMİ

KOCAMAZ, Hilal
Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Yard.Doç.Dr. Mehmet CİVAN
Haziran 2010, 286 Sayfa

Günümüzde sanayileşmenin gelişimi ile birlikte firma yöneticileri pazar paylarını arttırmaya, değişiklikleri takip etmeye, doğru ve açık finansal raporları dünya ile aynı dilde sunmaya çalışmaktadırlar. Firmalar önemi gün geçtikçe artmakta olan maliyetleri ortak dil paydasında analiz edebilmek için IAS(TMS)'lerle uyumlu maliyet muhasebesi çalışmaları gerçekleştirmektedirler. Maliyetler ile ilgili standartlara IAS(TMS)'lerin ve IFRS/TFRS'lerin bazı kısımlarında rastlanılmaktadır. Ülkemiz açısından bakıldığında 1994 yılında TÜRMOB tarafından oluşturulan TMUDESK'in, bütün ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almayı ve muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmeyi amaç edindiği görülmektedir. Daha sonra kurulan ve TMUDESK'in görevlerini devralan TMSK da, IASB tarafından oluşturulan IAS'leri örnek alarak TMS'leri yayımlamıştır. TMS'ler Türkiye'de 2005 yılından itibaren, başta halka açık şirketler olmak üzere, uygulanmaya başlanılmıştır. Çalışmada, IAS(TMS)/IFRS(TFRS)'ler ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Maliyet muhasebesi ile ilgili olarak IAS(TMS) ve IFRS(TFRS)'ler içinde yer alan bilgiler, standartların maliyetler ve maliyet muhasebesi ile yakın bir ilişki içerisinde olduğunu göstermektedir. Fakat, standartlar içerisinde yer alan yöntemler, kurallar ve açıklamalar maliyet muhasebesi çalışmaları açısından yeterli detayda değildir. IAS(TMS)/IFRS(TFRS)'ler içerisinde açıklanmış olan standartların uygulanmasıyla mevcut mevzuata nazaran ne şekilde benzerliklerle ve farklılıklarla karşılaşılacağı, farklılıkların ve sebeplerinin neler olabileceği hakkında yorumlar yapılmaktadır. Çalışmada aynı zamanda, uygulama önerileri ileri sürülmekte, Tekdüzen Hesap Planı'na eklenmesi tavsiye edilmiş hesaplar veya üzerinde çalışılabilecek mevcut hesaplar hakkında bilgi verilmektedir. Çalışmada özellikle, IAS(TMS)-2, IAS(TMS)-11, IAS(TMS)-23, IAS(TMS)-17, IAS(TMS)-21, IAS(TMS)-16, IAS(TMS)-38, IAS(TMS)-36, IAS(TMS)-19 standartları üzerinde inceleme yapılmıştır. Seçilmiş olan standartlar maliyet muhasebesi ile ilişkileri açısından diğer standartlara göre ön plana çıkmaktadır. Çalışmada uygulama örneği olan y tong gazbetonun üretim maliyetlerinin standartlara uyumlaştırılmasına çalışılmakta, Gaziantep Y tong San.A.Ş. firmasına Türk Ticaret Kanun Taslağı'nın yürürlüğe girmesinden sonra maliyet muhasebesi üzerinde yapılması gerekli olacak hususlarla ilgili öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: IAS(TMS), IFRS(TFRS), Maliyetler, Maliyet Muhasebesi

ABSTRACT**COST ACCOUNTING PRACTICES OF
INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS
GAZİANTEP YTONG INDUSTRY INC. PRODUCTION OF
YTONG AREATED AUTOCLAVED CONCRETE**

KOCAMAZ Hilal

M.A.Thesis, Department Of Business Administration

Supervisor: Dr.Mehmet CIVAN

June 2010, 286 Pages

These days companies management are working to increase market share, to follow up changes, to prepare correct and clear financial reports in the same language. Furthermore, they are trying to prepare cost accounting application studies taking into consideration cost accounting standards in IAS(TMS). There is no study about production cost standards which has a big importance on the financial statements. Standards which is related to costs can only be seen in some parts of IAS(TMS)/IFRS(TFRS). From our point of view as Turkey, the first contributions was made by TURMOB by establishing TMUDESK in 1994. TMUDESK's target was to prepare a single chart of account and same financial statements to be used by all companies in Turkey. After terminating the service of TMUDESK, TMSK was established. IAS which have been issued by IASB, has been taken into consideration by TMSK and TMS has been published. The first priority has been given to TMS by IMKB and have been applying since 2005. In this study the relation between IAS(TMS)/IFRS(TFRS) and cost accounting has been examined and noted that, there is a close relationship between standards in IAS(TMS)/IFRS(TFRS) and cost accounting. But methods, rules and descriptions stated in the standards are not clear, not in details and not enough. In case of applying the standards stated in IAS(TMS)/IFRS(TFRS) what will be the differences and similarities? These points need accountants comment. In this study some proposals are made about the accounts to be added to single chart of account especially IAS(TMS)-2, IAS(TMS)-11, IAS(TMS)-23, IAS(TMS)-17, IAS(TMS)-21, IAS(TMS)-16, IAS(TMS)-38, IAS(TMS)-36, IAS(TMS)-19. Because the subject standards are closer than the others to the cost accounting systems. In this study y tong areated autoclaved concrete has been presented as an application sample and examined its point between the production cost and standards. Moreover some recommendations and advises are made to Gaziantep Ytong San.A.Ş. to take precautions in case Turkey Trade Law enters into power.

Key Words: IAS(TMS), IFRS(TFRS), Costs, Cost Accounting

ÖNSÖZ

Globalleşme, küreselleşme gibi kavramların ülkelerarası sınırları ortadan kaldırmasıyla, ticari alanda başlayan faaliyetler yatırım alanlarına ve dolayısıyla finansal alanlara yayılmıştır. Ülkelerin muhasebe ve finansal tablo uygulamalarındaki çeşitlilikler nedeniyle bahis konusu tabloların yorumlanmasında birliktelik yakalanamamıştır. Bu nedenle farklı ülkelerdeki yatırımcıların ortak bir dile ve anlayışa ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç beraberinde uluslararası muhasebe standartlarını getirmiştir.

Muhasebesel açıdan bakıldığında, finansal tablo okuyucularının kolay, doğru ve tutarlı bir karşılaştırma yapabilmeleri ve tam anlamıyla kayıtlı bilgileri yorumlayabilmeleri açısından muhasebe standartları uyumunun önemi büyüktür. Uluslararası muhasebe standartları, mali tabloların eşit kriterlerle karşılaştırılarak, aynı dili konuşan raporların hazırlanmasına olanak tanımaktadır.

Ülkemiz açısından bakıldığında, hem ticaret hacminin genişlemesi, hem uluslararası ticari faaliyetlerin artması, hem de Avrupa Birliği'ne uyum süreci Türkiye'nin 2005 yılından itibaren IASB tarafından hazırlanan standartları uygulamaya koymasını zorunlu kılmıştır. IAS/IFRS'nin Türkiye'de TMS/TFRS şeklinde uygulanmasına yönelik olarak Türk Ticaret Kanun Tasarısı mecliste ilgili komisyonlarda incelenmektedir ve bu tasarının ivedilikle uygulamaya konulması beklenmektedir.

Çalışmada, IAS/(TMS)/IFRS(TFRS)'ler içerisindeki maliyet muhasebesi ile doğrudan ilgili olan ve uygulanabilir nitelik taşıyan standartlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. MSUGT'a uygun olarak gerçekleştirilen ve vergi mevzuatına dayanan güncel uygulamalarla standart uygulamaları arasında karşılaştırmalar yapılarak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada TDHP ve MSUGT ile IAS(TMS)/IFRS(TFRS)'ler arasında uyum sağlayabilmek açısından mevcut muhasebe hesap planına hangi hesap kodlarının eklenmesi veya mevcut olan hangi hesapların nasıl izlenmesi gerektiği yong gazbeton örnek uygulaması ile ortaya konulmuştur.

Çalışmam sırasında manevi desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, bana büyük moral kaynağı olan sayın hocam "anneme", eğitim hususunda son derece anlayışlı olan Sanko Holding Yönetim Kurulu üyelerinden Sayın M.Tansu TUĞLU'ya, yöneticilerinden Sayın M.Yaman KILIÇ'a, yoğun akademik çalışmalarını sırasında benden değerli yardımlarını esirgemeyen hocam ve aynı zamanda tez danışmanım Sayın Yard.Doç.Dr.Mehmet CİVAN'a ve Sayın Yard.Doç.Dr.H.Ali ATA'ya minnettarlığımı, saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Haziran 2010

Hilal KOCAMAZ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLoların LİSTESİ	ix
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	x
KISALTMALAR	xi
BİRİNCİ BÖLÜM	1
GİRİŞ	1
1.1. GİRİŞ	1
İKİNCİ BÖLÜM	10
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE OLUŞUM VE GELİŞİM SÜRECİ	10
2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ	10
2.2. DÜNYADA VE TÜRKİYEDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	11
2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	15
2.2.2. Türkiye’de Muhasebe ve Standartların Gelişimi	18
2.2.2.1. VUK açısından	21
2.2.2.2. TTK açısından	22
2.2.2.3. SPK açısından	24
2.2.2.4. Maliye bakanlığı	26
2.2.2.5. Banka kanunları ve bankacılık düzenleme ve denetleme kurulu düzenlemeleri	27
2.2.2.6. Türkiye muhasebe ve denetim standartları kurulu (TMUDESK)	28
2.2.2.7. Türkiye muhasebe standartları kurulu (TMSK)	29
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	33
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE MALİYET MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER	33

3.1. IAS(TMS)-2 STOKLAR STANDARDI	33
3.1.1. IAS(TMS)-2 Stoklar Standardı Hakkında Genel Bilgi	34
3.3.2. Stoklara İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, MSUGT, TDHP, SPK, TTK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-2 Standardının Karşılaştırılması	35
3.3.3. IAS(TMS)-2 Stoklar Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	41
3.1.3.1. Stok maliyetleri	41
3.1.3.2. Stok maliyeti hesaplama yöntemleri	45
3.1.3.3. Stokların zarar görmesi	46
3.1.3.4. Stok maliyetlerine dahil edilmeyen giderler	47
3.1.3.5. Hizmet maliyeti	47
3.1.3.6. Normal kapasite ve normal maliyet yöntemi	48
3.1.3.7. Özellikli varlık kavramı ve borçlanma maliyetleri	52
3.1.3.8. Stokların değerlemesi ve stok değer düşüklüğü	53
3.2. IAS(TMS)-36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI	59
3.2.1. IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Hakkında Genel Bilgi	59
3.2.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türk Mevzuatında (VUK, MSUGT, TDHP, TTK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-36 Standardının Karşılaştırılması	61
3.2.3. IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	62
3.2.3.1. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespiti ve muhasebe kaydı	62
3.2.3.2. Varlıklarda değer düşüklüğünün mamul maliyetlerine etkisi	63
3.3. IAS(TMS)-38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI	64
3.3.1. IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Hakkında Genel Bilgi	65
3.3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türk Mevzuatında (GVK, VUK, MSUGT, TDHP, TTK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-38 Standardının Karşılaştırılması	67
3.3.3. IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	71
3.3.3.1. Maddi olmayan duran varlıkların maliyet değeri	71
3.3.3.2. Maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömür ve amortisman	73
3.3.3.3. IAS(TMS)-38 standardına göre maddi olmayan varlıkların değerlemesi	75
3.3.3.4. Maddi olmayan duran varlıkların bilanço dışı bırakılması	77
3.3.3.5. Maddi olmayan duran varlıkların mamul maliyetleri üzerine etkisi	78
3.4. IAS(TMS)-21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI	79
3.4.1. IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Hakkında Genel Bilgi	79
3.4.2. Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türk Mevzuatında (VUK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle	

IAS(TMS)-21 Standardının Karşılaştırılması	80
3.4.3. IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	83
3.4.3.1. İşlem tarihi kavramı ve geçerli para biriminin uygulanması	83
3.4.3.2. Kur değişiminin mamul maliyetleri üzerine etkisi	85
3.5. IAS(TMS)-17 KİRALAMA İŞLEMLERİ STANDARDI	87
3.5.1. IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri Standardı Hakkında Genel Bilgi	87
3.5.2. Kiralama İşlemlerine İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, SPK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-17 Standardının Karşılaştırılması	88
3.5.3. IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesi İle İlişkisi	90
3.5.3.1. Kiralama, finansal kiralama, faaliyet kiralaması	90
3.5.3.2. Kiraya veren ve kiralayan açısından kira sözleşmeleri	91
3.5.3.3. Kiralamaya konu varlığın amortismanı ve değerlemesi	93
3.5.3.4. Kiralama sözleşmelerinin mamul maliyetleri üzerine etkisi	94
3.6. IAS(TMS)-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI	96
3.6.1. IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Hakkında Genel Bilgi	96
3.6.2. Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türk Mevzuatında (VUK, SPK, MSUGT, TDHP)Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-23 Standardının Karşılaştırılması	98
3.6.3. IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	100
3.6.3.1. Borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilmesi	100
3.6.3.2. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmesi	101
3.6.3.3. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi	102
3.6.3.4. Borçlanma maliyetlerinin mamul maliyetleri üzerine etkisi	103
3.7. IAS(TMS)-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI	105
3.7.1. IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Hakkında Genel Bilgi	105
3.7.2. İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türk Mevzuatında (GVK, SPK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-11 Standardının Karşılaştırılması	106
3.7.3. IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	109
3.7.3.1. İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelirler	109
3.7.3.2. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi	110
3.7.3.3. İnşaat sözleşmelerinin maliyetleri ve mamul maliyetlerine etkisi	115
3.8. IAS(TMS)-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI	122
3.8.1. IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hakkında Genel Bilgi	122

3.8.2. Maddi Duran Varlılara İlişkin Türk Mevzuatında (VUK, TTK, SPK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-16 Standardının Karşılaştırılması	124
3.8.3. IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlılar Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	129
3.8.3.1. Maddi duran varlıkların maliyeti	129
3.8.3.2. Maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmeyen giderler	131
3.8.3.3. Maddi duran varlıkların yararlı ömrü ve amortismanı	131
3.8.3.4. Maddi duran varlıkların değerlemesi	134
3.8.3.5. Maddi duran varlıkların mamul maliyetlerine etkisi	138
3.9. IAS(TMS)-19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI	140
3.9.1. IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Hakkında Genel Bilgi	140
3.9.2. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türk Mevzuatında (İş Kanunu, SPK, VUK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-19 Standardının Karşılaştırılması	141
3.9.3. IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi	144
3.9.3.1. IAS(TMS)-19 standardı kapsamındaki çalışanlara sağlanan faydalar	144
3.9.3.2. Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi	146
3.9.3.3. Çalışanlara sağlanan faydaların mamul maliyetlerine etkisi	147
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	150
MATERYAL VE YÖNTEM	150
BEŞİNCİ BÖLÜM	152
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ MALİYET MUHASEBESİ İLKELERİ AÇISINDAN GAZİANTEP YTONG SAN. A.Ş. FİRMASI ÜZERİNDE UYGULANMASI	152
5.1. GAZBETON SEKTÖRÜ VE GAZBETONUN ÖZELLİKLERİ	153
5.1.1. Gazbeton Sektörünün Güçlü Yanları	154
5.1.2. Gazbeton Sektörünün Zayıf Yanları	154
5.1.3. Gazbeton ve Genel Özellikleri	154
5.1.4. Gazbeton Sektörü İle İlgili Yasal Düzenlemeler	156
5.2. YTONG GAZBETON ÜRÜNÜ	158
5.2.1. Donatılı Yapı Elemanları	159
5.2.2. Donatısız Yapı Malzemeleri	159
5.2.3. Örgü Tutkalı	160
5.2.4. Gazbeton Olan Ytong'un Özellikleri ve Sağladığı Avantajlar	160
5.3. GAZİANTEP YTONG SANAYİ A.Ş. FİRMASI	160
5.3.1. Firmanın SWOT Analizi	162
5.3.2. Firmanın Üretim Bilgileri	163
5.3.2.1. Kapasite raporuna göre gazbeton imalatı	163
5.3.2.2. Ytong gazbeton üretim şeması	165
5.3.2.3. Firmanın üretim akış diyagramı	166

5.3.2.4. Ytong gazbeton mamulünün üretim süreci	167
5.3.2.5. Firmanın üretim işletmesi masomerleri ve açıklamaları	168
5.3.3. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firması'nda Maliyet Muhasebesi Sistemi	172
5.3.4. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasının Maliyet Muhasebesi İşleyişi	178
5.3.5. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Maliyet Gider Yerlerinin Sınıflandırılması	181
5.3.6. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Yöntemlerden Fiili Maliyet Yöntemi	184
5.3.7. Maliyetlendirme Şeklini Belirleyen Yöntemlerden Safha Maliyet Yöntemi	185
5.3.8. Maliyetlerin Yüklenme Biçimini(Kapsamını) Belirleyen Yöntemlerden Tam Maliyet Yöntemi	186
5.3.9. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Giderlerin Dağıtımı	188
5.3.10. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Mevcut Muhasebe Uygulamaları İle Standartların Uygulamalarının Maliyetler ve Maliyet Muhasebesi Göz Önünde Bulundurularak Karşılaştırılması	194
SONUÇ	243
KAYNAKLAR	254
ÖZGEÇMİŞ(VİTAE)	270
EKLER	271
EK 1. Maliyet Muhasebesi Standartları Olarak ABD Ulaştırma Bakanlığına Bağlı ABD Federal Havacılık Kurulunun Çalışması	271

TABLULARIN LİSTESİ

- Tablo 3.1. VUK, TDHP, TMS-2 Standardının Karşılaştırılması
- Tablo 3.2. IAS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması
- Tablo 3.3. TMS-16 İle VUK Uygulamalarının Karşılaştırılması
- Tablo 5.1. Gazbeton Blokların Sınıflandırılması ve Rötire Değerleri
- Tablo 5.2. Emniyet Katsayısı Değerleri
- Tablo 5.3. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasının Ortaklık Yapısı
- Tablo 5.4. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Birinci Dağıtım İçin Gider Türleri, Toplam Gider Tutarı, Dağıtım Anahtarı Örneklemesi
- Tablo 5.5. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasının Elektrik Dağılımı
- Tablo 5.6. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Kademeli Dağıtım Örneklemesi
- Tablo 5.7. Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması
- Tablo Ek-1.1. CAS'lerle İlgili Açıklama Tablolarının Bölümleri, Kategorileri ve Bilgi Çeşitleri

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

- Şekil 5.1. Ytong Gazbeton Üretim Şeması
- Şekil 5.2. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasının Üretim Akış Diyagramı
- Şekil 5.3. Ytong Gazbetonun Üretim Otomasyon Sistemi ve Gazbetonun Formelere Dökülmesi
- Şekil 5.4. Gazbetonun Bekleme ve Kuruma İstasyonu Tüneline Konulması ve Kesim Tezgahlarına Alınması
- Şekil 5.5. Gazbeton Blokların Buhar Kürüne Tabi Tutulması ve Buhar Küründen Çıkanların Paketlemeye Sevk edilmesi

KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CAS (MMS)	: Cost Accounting Standards(Maliyet Muhasebesi Standartları)
CASB(MMSK)	: Cost Accounting Standards Board(Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu)
EFRAG	: European Financial Reporting Advisory Group(Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu)
EU(AB)	: European Union(Avrupa Birliği)
FEA	: The Federation Of European Accountants(Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAFRS	: International Accounting and Financial Reporting Standards (Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları)
IAS	: International Accounting Standards(Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IASCF	: International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı)
IFAC	: International Federation of Accountants(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFAD	: International Forum for Accountancy Development(Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu)
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee (Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi)
IFRS	: International Financial Reporting Standards(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions(Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü)
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
İZTO	: İzmir Ticaret Odası
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Organization for Economic Co-operation And Development (Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
PCAOB	: US Public Company Accounting Oversight Board(ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu)
SEC	: US Securities and Exchange Commission(ABD Sermaye Piyasası Kurumu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRSY	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSY	: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği
UN	: United Nations(Birleşmiş Milletler)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM GİRİŞ

1.1.GİRİŞ

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları yani sermayesi ve borçları üzerinde değişmeye sebep olan, para ile ifade edilen, mali nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara sunan bir bilgi sistemidir. Muhasebe, bir işletmenin veya firmanın finansal durumunu karşılaştırılabilir, anlamlı ve gerçeğe uygun bir şekilde izleyerek finansal tablo ilgililerine açıklamaktadır. Muhasebe uygulamaları, muhasebedeki genel kurallardan, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden, muhasebe standartlarından kaynaklanmaktadır.

Maliyet kelimesi, genellikle bedel ve karşılık anlamlarında kullanılmakla birlikte çoğunlukla bir işletmeye belli bir mal, hizmet veya faktör şeklinde sunulan girdilerin yükü anlamını taşımaktadır. Maliyetler, elde edilen ürünün meydana gelmesi ve pazarlanabilmesi için kullanılan emek maliyeti, ürün maliyeti, kredi maliyeti gibi maliyet türlerini içermektedir. Benzer şekilde maliyet, bir malın veya hizmetin elde edilmesi için harcanan emek, sermaye, ham madde, toprak gibi faktörlerin toplamını ifade etmektedir.

Genel anlamda maliyet muhasebesi, işletmede veya firmada üretilen malın veya hizmetin maliyetinin ve satış fiyatının belirlendiği bir sistemattir. Maliyet muhasebesi, işletmede giderlerin kontrolü gibi konuların oluşturduğu muhasebe dalıdır. Maliyet muhasebesi, hizmet üreten veya endüstriyel faaliyetlerde bulunan işletmelerin ürettikleri mamul ve hizmetleri saptayabilmek için maliyet giderlerinin türlerini, oluştukları gider yerleri itibariyle ortaya koymaktadır. Maliyet muhasebesi, üretilen mamullerin maliyetlerini gider, taşıyıcıları itibariyle izleyebilmek amacıyla yapılan hesaplar ve tutulan kayıtlardan oluşmaktadır ve ürün ve hizmet maliyetlerinin hesaplanması, kontrolü ve raporlanması işlemlerini gerçekleştiren bir

sistemdir. Maliyet muhasebesi, yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olmakta ve gerçekleştirilecek yatırımlarda son derece etkin bir rol oynamaktadır.

Üretim ve hizmet sektörlerinde son yıllarda artan rekabet, işletmelerin dünya pazarlarına girme çabaları, ürün teknolojileri ve hizmet çeşitliliği alanlarındaki gelişmeler maliyet muhasebesinin önemini arttırmıştır. Hem üretim hem de hizmet işletmeleri, belirtilen şartlar altında faaliyetlerini sürdürebilmek, ayakta kalabilmek ve arzulanan kâr hedeflerine ulaşabilmek için muhasebe bilgilerini etkin biçimde kullanabilmeli ve sunulan hizmetin ve ürünün kalitesini düşürmeden, maliyetlerini kontrol altına alarak minimize etmeye çalışmak suretiyle gelirlerini maksimuma çıkarmayı amaç edinmelidirler. İşletmeler kârlarını arttırmaya çalışırken, satış fiyatlarını arttırma konusunda dış piyasaya bağımlıdırlar ve piyasa fiyatlarını etkileme güçleri ise çok azdır. İşletmelerin, iyi bir şekilde kurulmuş, kontrol fonksiyonu olan, işletme faaliyet sonuçlarını analiz edebilen bir maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaçları vardır.

Muhasebe alanındaki teoriler, uygulama yöntemleri, sistemler, finansal tablo ve raporların hazırlanması, işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin ilgililere ve kullanıcılara, şeffaf, doğru ve güvenilir bir şekilde sunulabilmesi açısından oldukça önemlidir. Ülkeler kendi şartlarına, ekonomik yapılarına, yasal düzenlemelerine, politik sistemlerine uygun olan ve işletmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtan birtakım düzenlemeler ve standartlar getirmişlerdir. Örneğin; “ Türkiye’de Tek Düzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.”

Dünyadaki değişim ve gelişmeler sonucunda meydana gelen elektronik ticaret gibi ilerlemelere uyum sağlayabilmek için ülkelerin muhasebe sistemlerinde de genel bir uyum çabası içine girmeleri ve bu yönde sistemlerini revize etmeleri gerekmektedir. Ülke ekonomileri arasındaki sınırların kalkması bu gelişmeleri desteklemektedir. Gün geçtikçe ülkelerin ekonomileri birbirlerine daha bağımlı hale gelmekte ve ayrıca para ve sermaye hareketleri önemli boyutlara ulaşmaktadır. Bu gelişmeler göstermektedir ki ülkelerin, finansal faaliyetlerini benzer veya aynı şekilde ifade edebilmeleri için güvenilir, anlaşılır, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir bilgileri üretmek ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak açısından muhasebe alanında uluslararası ortak bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir.

Ekonomik alanda dünyada meydana gelen gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak

muhasebe ilkeleri paydasında buluşulmasına ve finansal tabloların aynı kriterler baz alınarak hazırlanmasına yöneltmektedir. Bu gereksinim karşısında çalışmalar öncelikle ülke bazında başlamış, ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya bu çalışmalarda başı çeken ülkeler olmuştur. Bilginin uluslararası alanda paylaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması zorunluluğu standartlaşma çalışmalarını uluslararası boyutlara taşımaktadır.

Günümüzde sınır aşırı faaliyetlerde bulunan işletmelerin sayılarının artması, uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili gereksinimini hızlandırmaktadır. Yatırımcıların sermaye piyasasında yatırım kararı verirken sınır tanımazlıkları ülkeler arasında karşılaştırma yapma ihtiyacı duymalarına sebep olmuştur. Yatırımcılar bu karşılaştırmaları yaparlarken de uluslararası uyumlaştırılmış raporlama dilini kullanmaya ihtiyaç duymaktadırlar.

Ülkelerin kendilerine özgü muhasebe mevzuatları, küresel bağlamda anlaşılır olma ve çok uluslu firmaların ülke ekonomisine girmelerinde önemli zorluklar yaşatmıştır. Ülkelerin birbirinden farklı olan mevzuatları hem karmaşıktır hem de diğer ülkelerinkiyle karşılaştırıldığında çok fazla uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir. Yabancı yatırımcılar sermayelerini değerlendirirken vergisel ve muhasebesel açıdan sorunlarla karşılaşmayacakları ülkelere yatırım yapmak istemektedirler. Karşılaştırılabilir, şeffaf ve anlaşılabilirliği olan uluslar arası muhasebe standartları serisinin oluşturulmasının gerekliliği ve önemi bu durumda kendini açıkça ortaya koymaktadır.

Zaman içerisinde hemen hemen her konuda globalleşme hareketlerinin etkisi ile ortak amaçlara hizmet için standartlaşma yoluna gidilmiştir. Standart kavramı olması gereken anlamına gelebileceği gibi, amaca uygunluk derecesi anlamına da gelmektedir. Uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşmış olması ile birlikte, benzer nitelikteki olayların aynı şekilde ifade edilmesi anlamlı, güvenilir, gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi, işletme ile ilgili bilgilerin tarafların ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılaması amacıyla muhasebe alanında, finansal raporlar ve finansal raporların oluşturulması, teori ve uygulamalar açısından uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gereğini ortaya koymuştur. Oluşturulacak yüksek kaliteli standartlarla muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleştirilmesine olanak sağlamak hedeflenmiştir. IAS(TMS)-1 Finansal

Tabloların Sunuluşu standardına göre, finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, geçmişi değerlendirmeye olanak tanıyan, gelecekle ilgili tahminlerde bulunmayı sağlayan, zamanında bilgi kullanıcılarına sunulabilen niteliklere sahip, ihtiyaca uygun, önemli, sunulmasından sağlanan yararlar elde edilmesi için katlanılan maliyetlerden fazla niteliklere sahip olan bir sistem olması benimsenmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları, finansal tabloların ve raporların temsil ettikleri organizasyonun varlıklarının ve yükümlülüklerinin en doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtılması esasına dayanmaktadır. İşletmeler bu standartlara uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerini küresel bir dilde göstermiş olacaklardır.

Karşılaştırılabilirliği sağlama, birden fazla rapor düzenleme yükümlülüklerini ve maliyetlerini ortadan kaldırma, sağlıklı değerlendirme gibi amaçlara yönelik olarak ilk defa 1960'lı yıllarda çalışmalara başlanılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), Uluslararası Menkul Kıymetler Örgütü(IOSCO), Birleşmiş Milletler Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi kuruluşlar, muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla ilk olarak 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni(IASC) kurmuştur ve bu komite 2000 yılına kadar 39 adet IAS yayınlamıştır. Gelişmeler paralelinde yayınlanan bu standartlar revize edilmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak IASC yaptırım gücü olmaması nedeniyle eleştirilere maruz kalmıştır.

2001 yılında IASC'nin yapısı ve tüzüğü değiştirilerek IASC Vakfı ve Vakıf bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartları (IASB) Kurulu kurulmuştur. IASB göreve başladığında var olan standartları kabul etmiş, gerekli görülenleri revize etmiş, bazılarını ise uygulamadan kaldırmıştır ve ayrıca gerekli gördüğünde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları(IAFRS) adı altında yeni standartlar yayınlamıştır. IAS/IFRS'lerin ülkeler açısından uygulanmasında bazı sorunlar ve zorluklarla karşılaşmış, ülkelerin kendi mevcut yasaları uygulamada en büyük engel olarak ortaya çıkmıştır. Uyumlaştırma çalışmaları ile bu engeller ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Teknolojik gelişmeler paralelinde yeni ürünler ve yeni üretim teknolojilerinin ortaya çıkması, üretim süreçlerinin ve yöntemlerinin de değişmesine neden olmaktadır. Değişen maliyetler ve maliyet yapıları da kullanılan maliyet

hesaplama yöntemlerinin işletmeler açısından yetersiz olduğunun düşünülmesi sonucunu doğurmaktadır. Geleneksel yöntemler gün geçtikçe, özellikle de son dönemlerde uluslararası çalışmaların hız kazanmasıyla, etkinliğini yitirmeye başlamış ve maliyetlerin oluşumlarının kaynağından etkilenmesi esasına dayalı maliyet yönetimi yaklaşımı benimsenmeye başlanmıştır. Bu ihtiyaçlar farklı maliyet muhasebesi tekniklerini ve sistemlerini doğurmaktadır.

Günümüzde işletmeler ürettikleri mal ve hizmetleri en düşük maliyetlerle ve en uygun kalite ile sunmak zorunda olduklarından optimum maliyet seviyesini yakalamaya çalışmaktadırlar. Maliyet azaltımlarında güncel üretim tekniklerinin takip edilmesinin yanı sıra uluslararası düzeyde ülkelerin de bu bağlamda takip edilmesi gerekmektedir. Küreselleşen dünyada teknolojik gelişmelerden geri kalmamak ve şiddetli rekabet ortamında söz sahibi olabilmek için her türlü araştırmanın yapılması ve gelişmelere uyum sağlanması gerekmektedir. Günümüz koşullarında daha iyiyi yakalayamayan, dünyaya ayak uyduramayan işletme ve kuruluşların ayakta kalabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmelerinin zor olduğu görülebilmektedir. Ükelerin dünya ekonomisinde ve kendi ekonomisi içinde var olabilmesi ve pazarda üstünlük sağlayabilmeleri için kendilerini sürekli yenilemeleri ve dünyadaki gelişme ve değişimlere ayak uydurmaları gerekmektedir.

Maliyet muhasebesi standartları adı altında literatürde ve uygulamada henüz standartlar veya standart seti bulunmamaktadır. Ancak IAS(TMS)'lerin içinde maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilgili konu ve kavramlar yer almaktadır. Finansal tablolarda yer alan stoklar, kâr, satılan malın maliyeti gibi bir işletmenin önemli kalemleri maliyetlerden önemli ölçüde etkilendikleri için IAS(TMS)'ler, bu kalemlerin gösteriminin, uygulanmasının ve değerlendirilmesinin nasıl yapılacağına ilişkin standartların bir kısmını içermektedir. IAS(TMS)'ler maliyetlerin nasıl hesaplanacağı, nasıl dağıtılacağı gibi kavramlardan, çok stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar, borçlanma maliyetleri standartları gibi standartlar içerisinde maliyetin doğru hesaplanmasına ilişkin yapılması gereken düzenlemeleri içermektedir. Ancak bu konular üzerinde sınırlı olarak durmaktadır.

Dünya çapında uluslararası muhasebe standartları hususundaki yoğun çalışmalar halen süregelmektedir. Bu çalışmalar içerisinde uluslararası maliyet muhasebesi standartları veya standart seti bulunmaması bazı kuruluşları kendi maliyet muhasebe standartlarını hazırlamaya yöneltmiş ve bu standartların

hazırlanmasında IAS'lerden faydalanılmıştır. Bu duruma, çalışmanın ekler kısmında yer alan ABD Federal Havacılık Kurulu'nun kendi gereksinimlerine özgü olarak oluşturduğu maliyet muhasebesi standartları örnek verilmiştir. Kurul, havacılık sektörünü ülke çapında her açıdan kapsayan, taşeronlarıyla gerçekleştirdikleri işlemleri düzenleyen, çok yönlü bir maliyet muhasebesi seti hazırlamıştır. Kurul, çalışmasında, maliyet türlerini kategorize ederek, geçmiş maliyet bilgilerini göz önünde bulundurmak suretiyle yeni sistemin işlerliğini sağlamaya çalışmıştır. Kurul IAS'lerden etkilenmek ve hatta faydalanmak kaydıyla kendi maliyet muhasebesi sistemini ve standartlarını ülkedeki bütün havacılık sektörünü ihtiva edecek mahiyette hazırlamıştır. Kurulun bu çalışması uluslararası alanda maliyet muhasebesi standartları oluşturulması husunda örnek olabilecek niteliktedir.

Türkiye açısından bakıldığında, muhasebe uygulamalarına yön veren yasalar ve bazı hukuki düzenlemelerle beraber, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Türk Standartları Enstitüsü, Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Muhasebe Standartları Komitesi gibi kuruluşların muhasebe uygulamaları konusunda standardizasyona yönelik olarak ulusal çalışmalar yaptıkları görülmektedir. TÜRMOB Yönetim Kurulu kararı ile 1994 yılında TMSK oluşturularak TMS çalışmalarına başlanılmış, daha sonra bu kurul görevlerini TMSK'ya devretmiştir. Ancak Türkiye'de TMS'lerin halen uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarını etkileyen ve oluşumunu yönlendiren en önemli faktörler vergi mevzuatına dayalı yasal düzenlemeler(Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu vb.) olagelmıştır. Türkiye'de muhasebe uygulamaları önemli ölçüde vergi mevzuatına dayandırılmış durumdadır ve halen kullanılan muhasebe sistemi Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı'dır. Yayınlanan TMS'lerin IAS'lerle uyum gösterdiği ve standartların tercüme edilmesi suretiyle birebir uyumlaştırıldığı görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan standartlar da IAS'lerle uyum içerisindedir. Aracı kurumlar, halka açık şirketler Ocak 2005'ten itibaren finansal tablolarında SPK Muhasebe Standartları'nı uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır(SPK Seri:11 No:25). Türkiye'de Bankalar ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Muhasebe Standartları uyarınca mali tablolarını

hazırlamaktadırlar. Ülkemizde bu gibi farklı uygulamalar nedeniyle finansal raporların hazırlanması ve sunulması hususunda yeknesaklık sağlanamamıştır.

Uluslararası boyutta uygulanan IAS'lerin iş dünyasında ortak bir dil oluşturarak herkesin anlayabileceği, yalın, mukayese edilebilir ve şeffaf mali tablolar üretebilmesi ve farklı raporlamalardan doğan karmaşanın önüne geçilebilmesi için Türkiye'de, yakın zamanda, IAS'lerle tam uyumlu TMS/IFRS seti yürürlüğe konularak uygulama zorunluluğu getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulamaların yasalaşmasına yönelik olarak hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı, TMS/IFRS'lerin olduğu gibi uygulanmasını benimsemektedir.

Tez çalışmasının konusu olan uluslararası muhasebe standartlarının maliyet muhasebesi uygulaması, Gaziantep'te faaliyet gösteren Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasında ytong gazbeton mamülünün üretimi üzerinde incelenmiştir. Çalışmanın gerçekleştirilmesi ile TTK Taslağı'nın kanunlaşması durumunda uygulama zorunluluğu getirilecek olan TMS/IFRS'lerin, Türkiye'de bilfiil faaliyet gösteren bir firmada uygulanması durumunda karşılaşılabilecek durumların ortaya konulması ve uyum önerileri getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışma birinci bölüm olan giriş bölümü ile başlamaktadır. Bu bölümde çalışma ve çalışmanın aşamaları hakkında bilgi verilmekte, çalışmanın amacı, seçilen ve uygulanan yöntemlerin özellikleri ve çalışma ile ulaşılan sonuçlar hakkında genel bilgiler sunulmaktadır.

İkinci bölümde, dünyada ve Türkiye'de IAS(TMS)'lerin durumu ve gelişmesi ele alınmıştır. Bu bölümde muhasebe standartları ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası çalışmalar ve bu çalışmaları yürüten kurum ve kuruluşlar hakkında genel bilgiler verilmiştir.

Üçüncü bölümde, yapılan araştırmalar, literatür taramaları, yayınlanmış olan tez ve makale çalışmalarının incelenmesi sonucunda uluslararası muhasebe standartları içerisinde karşılaştırma yapıldığında maliyet muhasebesi ile yakından ilişkili olduğu sonucuna varılan IAS(TMS)'ler belirtilmiştir. Seçilen standartlar, Türkiye'de mevcut yasal düzenlemeler(VUK, SPK, GVK, TTK, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Tekdüzen Hesap Planı) açısından ele alınmak suretiyle standartların uygulamaya geçilmesi durumunda karşılaşılabilecek yenilik ve değişiklikler açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Maliyetler ve maliyet muhasebesi ile yakından ilgili olduğu kabul edilen IAS(TMS)-2 Stoklar Standardı, IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran

Varlıklar Standardı, IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri Standardı, IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Satandardı, maliyet muhasebesi açısından ayrıntılı olarak incelenmekte ve meydana gelebilecek etkileşimler sunularak, kayıtsal öneriler getirilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde aynı zamanda, mevcut uygulamalar ve standartlar karşılaştırmalı olarak ele alınmış, bu uygulamaların benzerlik ve farklılıkları ortaya konularak mevcut sistemde ne gibi yenilikler ve değişiklikler yapılması gerektiği hususları üzerinde durulmakta, TDHP’nda mevcut olan hesapların standartların uygulanması durumunda nasıl kullanılabilceği ve hangi hesapların hesap planına eklenmesinin gerekli olabileceği hususları incelenmektedir.

Dördüncü bölümde uygulama örneği olan Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasının mevcut uygulamalarla karşılaştırılması mümkün ve maliyet muhasebesi ile yakından ilişkili olan dokuz adet uluslararası muhasebe standardı üzerinde birincil kaynak niteliğinde incelenmesinin materyal ve çalışma yöntemi üzerinde durulmuştur.

Beşinci bölüm olan uygulama kısmında ise gazbeton sektörünün dünyadaki ve Türkiye’deki durumu ve gelişimi ele alınmış suretiyle, gazbeton ve örgü tutkalı mamülleri hakkında genel bilgiler verilerek bu mamullerin özellikleri ve faydaları ortaya konulmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması hakkında genel bilgi verildikten sonra, firmanın üretim sistemi ve maliyet muhasebesi sistemi ve bu sistemlerin işleyişi ele alınarak ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Türkiye’de mevcut vergi mevzuatına göre işlemlerini ve kayıtlarını gerçekleştiren firma açısından, mevcut maliyet muhasebesi işleyişi ile standartların getirmiş olduğu yenilikler örnekler üzerinde sayısal rakamlar ve sözlü ifadeler kullanılmak suretiyle karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. IAS’lerin yürürlüğe girmesi ile işletmelerin karşılaşabileceği farklılıklar ve yeniliklerin neler olabileceğine ve bu durumlarda hangi düzeltmelerin, değişikliklerin ve yeniliklerin yapılma zorunluluğunun getirilebileceğine ve mevcut sistemle hangi durumların uyum içinde sürdürüleceğine örnek uygulama üzerinde yorum yapılmaktadır. Ayrıca firmaya, IAS/IFRS’lerle tam uyumlu TMS/IFRS’lerin yürürlüğe girmesi durumunda karşılaşabileceği yenilik ve farklılıklar hakkında bilgi verilmek suretiyle yapması gerekenler hususunda tavsiyelerde bulunmaktadır.

Çalışmada, IAS'lerin(Türkiye açısından TMS'lerin) maliyet muhasebesi oluşturulabilmesi açısından yeterli olup olmayacağı hususunda yorumlar yapılmak suretiyle mevcut IAS(TMS)/IFRS(TFRS)'lerin maliyetler ve maliyet muhasebesi uygulamaları açısından yeterlilikleri incelenmektedir. Çalışmada ayrıca uluslararası muhasebe alanında tam bir dil birliğinin sağlanabilmesi açısından maliyet muhasebesi alanında da ortak maliyet muhasebesi standartları oluşturulmasının gerekliliği ve önemi vurgulanarak istenilen maliyet muhasebesi standartlarının içermesi gerektiğine inanılan hususlar hakkında önerilerde bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE OLUŞUMU VE GELİŞİM SÜRECİ

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır(Akgül ve Akay,2006:4). Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirileri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür(Yazıcı,2003:35).

Uluslararası muhasebe standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirme sunuluşlarında belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir(Yazıcı,2003:36).

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİŞİMİ

Ulusal muhasebe standartları, belirli bir ülke için konulan, bir ülkedeki kurum ve işletmelerinin muhasebe sistemi içerisinde ve mali tablolarında uygulama birliği sağlamak amacıyla, muhasebe evrensel terim, yasa, kural, ilke, yöntem ve kuramlarına uygun bir şekilde düzenlenen, tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri ile tekdüzen hesap çerçevesinde oluşan yasa hükümleri, kanun maddeleri ve bildirileri ile bütünlük ve uygulanması gereken bir sistemdir. İşletmeler ve kurumlar oluşturulan sisteme göre hesap tutmakta ve bu sistem uyarınca finansal tablolar düzenleyerek hesap vermektedirler(Yazıcı,2003:36).

Bir ÷lkeye ait muhasebe sistemi, o ÷lkede uygulanan ve ilke, kavram ve standartlardan oluşan muhasebe teorilerinden ve yasal dñzenlemelerden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartları ile ÷lke bazında ortak muhasebe uygulaması sağlanmaktadır(Şen,2006:34).

Muhasebe standartlarının taşıması gereken kriterler aşağıdadır;

1. ‘Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
2. Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçeği ölçümler üretmelidir.
3. Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
4. Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.
5. Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
6. Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.
7. Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
8. Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
9. Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.
10. Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır(Sağlam vd. 2008:6).

2.2. DÜNYADA VE TÜRKİYEDE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Dünya çapındaki global hareket ve kürselleşme ile birlikte uluslararası yatırımlar dünya genelinde hız kazanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı boyutlara ulaşması ile yatırımcıların ÷lke dışına yoğun olarak yönelmelerinin sonucunda finansal bilgilerin sunulması açısından, her yerde aynı anlamı ifade eden şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunun önünü ağmış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini de hızlandırmıştır.

Uluslararası arenada parasal işlemlerin artması, para transferlerinin hız kazanması, işletmelerin aynı anda birden çok ülkeye menkul kıymet ihraç edebilmesine olanak sağlamıştır. Ancak bu durum yatırımcılar açısından belli riskler doğurmaktadır. Yatırımcının, yatırım yaptığı ülkedeki uygulamaları kavrayabilmesi ve bu bilgilere güvenmesi önem arz etmektedir. Yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkelerin muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulamakta ve de finansal tabloların gerçek durumu yansıtmasından emin olmak istemektedirler(Akdoğan,2003:32).

IAS(TMS)'ler finansal tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlarla, mali tablo okuyucularına doğru bilgi verilmekte, mali tablolar karşılaştırılabilir boyutlara ulaştırılmaktadır. Hissedarlar, bankalar, kamu kurumları, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer alabilecek mali tablo okuyucularıdır. Küresel ekonomide karşılıklı bağımlılık ve büyük ölçekli işletmelerin var oluşu, bilgi transferi, mikro ve makro dataların değerlendirilmesi gerekliliğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Muhasebenin uluslararasılaşmasından önce var olmayan bu anlayış, uluslararası muhasebeyi hedef almaktadır(Hanns and Schoenfeld,1981:93-100).

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilmektedir(Erdoğan,2002:15). Bu standartlar içerik olarak, muhasebe ilke ve kavramlarının uygulanmasında esas alınacak kuralları, yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirlemektedir(Yalkın,2001:41).

Muhasebe standartları genel kabul görmüş ilkelere nazaran daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve bu standartlar kavram ve ilkelerin uygulamaya yansıtılmasını da sağlamaktadırlar(Sevilengül,2003:33). Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve gerçeği yansıtması amacıyla muhasebe standartları oluşturulmuştur(Tetik ve Demirel,2002:186).

Muhasebe standartları, işletmelerin finansal performansının doğru analizi ile geleceğe yönelik gerçekçi planların oluşturulmasını sağlamak, doğru amaç ve hedeflerin belirlenmesine yardımcı olmak, işletme yönetimine dönemler bazında analiz etme kolaylığı sağlamak, sektördeki mevcut diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmaların sağlıklı bir şekilde yorumlanmasına yardımcı olmak, işletmelerin denetimlerini kolaylaştırmak, işletmelerin performanslarını farklı dönemler bazında karşılaştırabilmelerine ve bu karşılaştırmalar sonucunda işletme için hayati denilebilecek öneme sahip hususlarda

doğru kararlar alınmasına yardımcı olmak babında işletmeler için önem taşımaktadır(Akgül ve Akay,2003:35).

Sermaye piyasalarının uluslararası boyutlara ulaşması, borsalarda çok sayıda şirketin kote olmasına, sınır ötesi menkul kıymet satışlarının bazı ülkelerde gayrisafi yurtiçi hasılanın üzerine çıkmasına, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların artmasına neden olmuştur(Üstündağ,2000:31). Sermaye piyasalarının uluslararası boyut kazanması, çok uluslu şirketlerin bir araya gelmesi, ülkeler arası yatırımların ve birleşmelerin artması, ekonomik birlik oluşturma çabaları, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve bunlara uyum sağlanması gerekliliğini ortaya koymaktadır(Özbek,2004:147).

Güvenilir, anlamlı, karşılaştırılabilir verilerin ve bilgilerin oluşturulması, ilgili tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası ortak bir dil ve kavram bütünlüğünün sağlanması için uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır(Türkot,2005).

İşletme ile ilgili bütün kişiler, organlar, işletmeler ve kuruluşlar karar alırken mali tablolardaki bilgileri esas almaktadırlar. Karşılaştırılabilir ve zamanlı olma özelliklerine sahip muhasebe verileri finansal raporların anlamlı ve işler olmasını sağlamaktadır(Yalkın,2002:2). Aynı zamanda muhasebe standartları, mevzuatlara dayanan dağınık uygulamaları bir düzene oturtmak görevini de yerine getirmektedir. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan finansal tablolar, nitelik ve nicelik yönlerinden yetersiz kalacağından yanlış kararlar alınmasına ve yanlış değerlendirmeler yapılmasına neden olacaktır. Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirme yapmalarına engel olmak, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, uluslararası alanda finansal bilgi sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak, mali tabloların anlaşılabilir, tarafsız ve şeffaf, karşılaştırılabilir olmasını sağlamak gibi amaç ve nedenlerden dolayı muhasebe standartlarına önemli derecede ihtiyaç duyulmaktadır.

Muhasebe standartları finansal tablo kullanıcılarına dönemden döneme şeffaf, tutarlı ve tam bilgi sunmakta, muhasebecileri çalışmalarının kalitesini yükseltmeye zorlamakta, işletme yöneticilerinden gelebilecek ve bazı durumlarda şüphe doğurabilecek muhasebe politikalarına karşı muhasebecilerin direnme gücünü arttırmaktadır(Şensoy,2008:25). Muhasebe standartları, sadece finansal bilgilerin raporlanmasının başarılması amacını değil, aynı zamanda da standartların ait olduğu

ülkelerin birbirleri arasında sistematik olarak uyumlaştırılması amacını da gütmektedir. Çok uluslu şirketlere bakıldığında, yatırım yaptıkları farklı ülkelerde farklı olan ve bazı durumları çelişen ulusal standartlarla karşılaştıkları görülmektedir. Yabancı sermaye olarak farklı ülkelerde yatırım yapan şirketler ve ülkeler arasında uluslararası standartların uyumunun sağlanması gerekmektedir (Uluslararası,2005:1). Yatırım yapılan ülkede;

- a) Finansal tablo raporlarının doğruluğunun sağlanması,
- b) Faaliyet sonuçlarının raporlanması
- c) Ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarının yatırımlardaki karşılığının hesaplanması ve karşılaştırılması, pahalı ve zor bir süreç olmaktadır.

Ülkelerin ekonomik, siyasi, yasal vb. yapılarının farklı özellik taşımasından dolayı ekonomik gereksinimlerinin birbirinden farklı olması sonucunda farklı olarak ortaya çıkan ulusal muhasebe standartları arasında birlik sağlanabilmesi amacıyla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurularak çalışmaya başlamıştır(Weygandt vd.,2002:531). 1973 yılında kurulan IASC'nin(Epstein and Mirza,2002:11) merkezi Londra'dır ve IASC, IAS'leri yayınlamakta ve alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya çalışmaktadır(Larson and Chiappetta,2007:28).

Çeşitli ülkelerde, çeşitli kuruluşlar tarafından muhasebe standartları alanında çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Amerika, Almanya, İngiltere, Avrupa Birliği(AB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC), Birleşmiş Milletler (BM), Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü(OECD) gibi kuruluşlar muhasebe standartları üzerine çalışmalar yapmışlar ve yapmaya devam etmektedirler(Sağlam vd,2008:3-4).

IASB tarafından çıkarılan IFRS'ler tüm dünyada yayılırken, ülkeler ulusal düzenlemelerini IFRS'lerle harmonize etmekte ve uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadırlar(Uysal,2006:100). IFRS'ler uluslararası alanda ortak muhasebe ve finansal raporlama seti olarak kabul edilmektedir. Birçok ülke ya IFRS'leri çevirerek kullanmakta ya da bu standartlara paralel düzenlemeler hazırlanmaktadırlar(Sağlam vd,2008:4).

Muhasebe standartlarının uluslararası uyum çalışmalarına yönelik faaliyetler, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve uluslararası organizasyonların girişimleri sayesinde yürütülmektedir. Uluslararası muhasebe standartları, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde

tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amaçları doğrultusunda oluşturulmaktadır. Aynı zamanda işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirme yapmalarına ve yanlış karar vermelerine engel olmak amacıyla uluslararası alanda finansal bilgi üretilmesi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak amacı da güdülmektedir.

Muhasebe standartları birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumundadır. Muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği tartışma konusu olmasına rağmen standartlar üç şekilde oluşturulmaktadır:

- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla (Türkiye’de AB Direktifleri, SPK Düzenlemeleri)
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi şeklindedir(Türkiye’de TMSK, Amerika’da FASB)(Epstein and Mirza,2002:11-12).

2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Muhasebenin uluslararası standartları ile ilgili çalışmalar yapan kuruluşların en önemlisi olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 29 Haziran 1973’te kurulmuştur. Bu kurul, Kanada, Fransa, Avustralya, Japonya, Meksika, Almanya, İrlanda, Hollanda, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere’nin önde gelen muhasebe mesleği ile ilgili kuruluşlarının yaptığı bir anlaşma ile meydana getirilmiş bir komitedir.

IASC, dünyada kullanılan ve uygulanan ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına yakınlaştırılması yönünde yakınsama çalışmaları yapmıştır. IASC, kamu yararına genel amaçlı finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlayan, bağımsız ve özerk muhasebe standartları yayınlama konusunda genel kabul görmüş bir otoritedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun(IFAC) bir kolu olarak kurulan ve çalışan IASC, tüm çalışmalara rağmen istenilen sonuca tam olarak ulaşamayınca komitenin yapısı ve stratejisi gözden geçirilmiştir. Çalışmalar sonucunda 24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburg’da yapılan Genel Kurul toplantısında, IASC bağımsız bir kuruluş haline getirilmiş, yeni kabul edilen kuruluş sözleşmesine göre de yeni yapının standart belirleme organı

olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) kurulmuştur. 2001 yılından itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak tüm yayın ve yazışmaları yapma, standartları ve taslakları geliştirme, yayınlama ve standart yorumlama komitesinin(IFRIC) yorumlarını onaylama görevlerini edinmiştir(Sağlam vd.,2008:14).

1 Nisan 2001 tarihinde IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla Londra'da kurulan IASB, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite pozisyonuna geçmiştir(Sağlam vd,2008:15). IASB'nin amacı, uluslararası arenada kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. IASB IAS'lerde değişiklikler ve düzenlemeler yapabilmekte, bazı IAS'leri ve IFRS'leri değiştirebilmekte ve aynı zamanda yeni standartlar da oluşturabilmektedir. Kurul, farklı ülkelerin ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile çalışarak dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak için yakınsama çalışmaları yapmaktadır. IASB, uygulama sorunları ortaya çıkması durumunda güncellemeye ihtiyaç var ise standartlarda gerekli görülen şekilde değişiklikler ve güncellemeler yapmaktadır.

IASB'nin görevleri şunlardır:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Standart taslaklarını(Exposure Draft) oluşturmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi(IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin

olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi yapmaktır. (www.iasb.org).

IASB'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı(IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2 tanesi yarı zamanlı 12 tanesi de tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır(www.iasb.org).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun(IASB) çalışmalarını çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rolü olan kuruluşlar aşağıda sıralanmaktadır.

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu(European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı(International Organization of Securities Commissions – IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(International Federation of Accountants – IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu(International Forum for Accountancy Development – IFAD)
- ABD Finansal Standartları Kurulu(US Financial Accounting Standards Board – FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu(US Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu(US Securities and Exchange Commission- SEC)

Uyumlaştırma ve standartlaştırma literatür açısından farklı anlam ifade etmekte, aynı sonuca ulaşsa da bu iki kavram aynı şeyi yansutmamaktadır (Uddin,2005:18). IASB tarafından hazırlanan IAS/IFRS'ler dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırarak hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına imkan vermeyi amaçlamaktadır. IFRS'lerin temel amacı, mali tabloları etkileyecek her işlemi doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde yansıtmak, gerekli dipnotlara da yer verilerek standartlara uygun muhasebe politikalarını,

uygulamaları, bilginin güvenilir, uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır(www.iasb.org).

1973-2000 yılları arasında IASC tarafından standartlar çıkarılmıştır. Bu standartların bazıları daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır. 2000 yılından sonra IASC'nin devamı niteliğinde kurulan IASB tarafından çıkarılan standartlar IAS/IFRS şeklinde adlandırılmıştır ve halen 41 adet standart yürürlükte bulunmaktadır.

2.2.2. Türkiye’de Muhasebenin ve Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımların hız kazanmasıyla uluslararası parasal işlemler artmıştır. Bu sayede işletmeler aynı anda birden fazla ülkede menkul kıymet ihraç edebilir hale gelmiştir. Farklı ülkelere yapılan para hareketleri yabancı yatırımcılar açısından belli riskler taşımaktadır. Yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkeleri nelerdir? Yasal işleyiş nasıldır? gibi sorulara cevap verilmesi ve finansal raporlarının güvenilir olması önemli hale gelmiştir. Yatırımcılar mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemekte ve ülkelerin kendi uygulamalarını ve standartlarını sorgulamaktadırlar.

Türkiye’deki muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde ekonomik ve siyasi ilişkiler paralelinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Başlangıçta muhasebenin gelişimi ağırlıklı olarak kamu sektöründe gerçekleşmiştir. Muhasebe düzenlemeleri, başlangıçta Fransız, sonra Alman daha sonra da Amerikan muhasebe sisteminden etkilenmiştir.

Türkiye’deki muhasebe sisitemine bakıldığında, “Türk Muhasebe Hukuku”nun başta VUK ve TTK olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları vb. düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir(Çiftçi,2007). Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi ile ilgili gerçekleştirilen çalışmalar incelendiğinde çoklu bir muhasebe standardı sisteminin mevcut olduğu ortaya çıkmış ve bir işletme bazen birden fazla muhasebe sistemine tabi olur hale gelmiştir.

Türkiye piyasalarına bakıldığında, bir işletme, vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için, “1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” uyarınca belirlenen ilkeler ve Tekdüzen Hesap Planı’nı, bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu’na vereceği bilanço için “SPK Muhasebe

Standartlarını”, bir banka olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’na vereceği bilanço için “BDDK Muhasebe Standartlarını” ve alacağı uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için “Uluslararası Muhasebe Standartlarını” esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmaktadır.

Türkiye şirketlerinin dünya piyasalarında kendini kabul ettirebilmeleri, finansal kaynaklara daha kolay erişebilmeleri, yabancı şirketlerin Türkiye’deki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, Avrupa Birliği’ne girmeye hazırlanan Türk şirketlerinin rekabet gücüne sahip olabilmesi için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kilit rol oynayacak niteliğe sahiptir.

Türkiye’de standart hazırlama konusunda karmaşanın sona erdirilebilmesi için TMSK kurulmuş ve tüm işletmeleri kapsayacak biçimde TMS’lerin yayımlanması hedeflenmiştir. Türkiye’de muhasebe standartları ile ilgili yapılan çalışmalar devlet öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken ekonomik ve siyasi anlamda ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin yasaları ve uygulamaları örnek alınmaktadır.

Standartların gelişim süreci Türkiye açısından incelendiğinde;

- 1930’lu yıllara kadar Fransız mevzuatının uygulandığı görülmektedir.
- 1930 – 1950 yılları arasında Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisi görülmektedir.
- 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu’nun 1956 yılında revize edilmesi muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve günümüze kadar da etkisini sürdürmüştür.
- Yaklaşık olarak 60 yıl önce düzenlenmiş olan Vergi Usul Kanunu, verginin yüksek hesaplanmasına yönelik çağdaş hükümlerdir. Buradaki değerlendirme hükümleri verginin hesaplanması ile ilgilidir ve ticari esaslara göre düzenlenen bilançoya müdahale edilmemektedir.
- 1950 yılında Vergi Usul Kanunu uygulamaya konulmuş ve işletmeler de sermaye piyasası henüz oluşmadığı için ve finansal tablolarını genel olarak vergi beyanında kullandıkları için vergi muhasebesi anlayışı egemen olmuştur.
- 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ilerlemesi neticesinde Amerikan sisteminin etkisinde kaldığı görülmektedir.

- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş, muhasebe açısından önem taşıyan bu gelişme özel sektörde uygulama imkanı bulamamış ve zaman içerisinde kendini yenileyememiştir.
- 1981 yılında Sermaye Piyasası oluşmuş ve SPK kurulmuştur. Türkiye’de piyasanın oluşmaya başlamasıyla birlikte yine defterler vergi bazlı tutulmuş ve bununla birlikte, finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarını desteklemiş ve açıklanmıştır.
- SPK modern anlamda muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan kamu kuruluşudur.
- 1987 yılından sonra Avrupa Birliği’ne tam üyelik için başvurulması sonucunda AB düzenlemeleri etkisinde kaldığı görülmektedir.
- 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur ve muhasebe mesleğinin sahiplenilmesi ve örgütlenmesi anlamında önemli bir gelişme niteliğindedir.
- 1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur.
- 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve bu kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlanmıştır. Yasal yaptırım bulunmadığı için çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır.
- 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması kabul edilmiştir ve 4487 nolu kanunla TMSK kurulmuş ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir ve 9 üyeden oluşmaktadır.
- TMSK’nın stratejisi, uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu standartlar yayınlamaktadır.

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile yapılan lisans anlaşmaları çerçevesinde TMSK tarafından, bir kavramsal çerçeve, 38 adet muhasebe standardı, 21 adet yorumdan oluşan uluslararası finansal raporlama standartları setinin çevirisi yapılarak resmi gazetede yayımlanmıştır.
- 2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008, Sermaye Piyasası Kurulu, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya koymuşlardır.
- Son yıllarda ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıldığı görülmektedir.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, vergi kanunları ve vergi mevzuatı çerçevesinde uygulanmaya devam edilmektedir ve yürürlükte halen bu uygulamalar bulunmaktadır(Çiftçi ve Erserim,y.y.).

2.2.2.1. VUK açısından

1950-1981 yılları arası muhasebe uygulamaları açısından vergi muhasebesi dönemi olarak kabul edilmektedir. VUK'a yönelik olarak, vergi matrahı verginin yüksek hesaplanması esasına göre düzenlenmiştir. Bu özel değerlendirme hükümleri verginin hesabı ile ilgilidir ve VUK içerisinde yer almaktadır ve ticari esaslara göre düzenlenen bilançoya müdahale edilmek istenmediğini göstermektedir. Türkiye'de uzun yıllar Sermaye Piyasası oluşmadığı, işletmeler mali tablolarında ve genel olarak beyanlarında vergi kanunlarını kullandıklarından, uygulamada vergi muhasebesi anlayışı yaygınlaşmıştır(Üstünel,2008:6).

Vergi Usul Kanunu 1950 yılında 5432 sayıyla olarak yürürlüğe konulmuştur. 1961 yılında ise üzerinde çeşitli değişiklikler yapılarak 213 sayılı VUK oluşturulmuştur ve günümüze kadar kullanılagelen vergi kanunu da budur. VUK'da işletmelerin hazırlamaları gereken muhasebe kâğıt, belge ve mali tablolarına ilişkin hükümlerin yer alması ve hükümlere uymayanlara cezai yaptırımların getirilmesi muhasebe uygulamalarının Türkiye'de vergi mevzuatı çerçevesinde yapılmasını zorunlu kılmıştır(Sayar,2002:77). Vergilendirme esaslı hükümler içeren VUK'a uygun olarak hazırlanan finansal bilgilerin, devlet hariç, işletme ile ilgili diğer gruplara yararlı olabilecek bilgileri yeterli düzeyde sunmayacağı aşıkardır. Buna rağmen vergi mevzuatı Türkiye'de muhasebe uygulamalarını olumlu yönde etkilemiştir ve halen var olan muhasebe sistemiyle birlikte etkilemeye de devam etmektedir(Çiftçi ve Erserim,y.y.).

2.2.2.2. TTK açısından

Türk Ticaret Kanunu, 1957 yılında ticari işleri düzenlemek amacıyla 6762 sayılı TTK olarak kabul edilmiştir. Kanunda ortaklıklar, ticari belgeler, kıymetli evrak vb. konulara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Düzenlemelerle ortakların ve alacaklıların haklarının korunması amaçlanmıştır(Çiftçi,2007). Dünyadaki muhasebe alanında ortak bir dilde ve ortak bir paydada buluşmasını sağlama ihtiyacı ve yatırımcıların yatırım yaptıkları ülkedeki veya işletmedeki durumu net olarak anlayabilme gereksinimlerinden doğan gelişmeler ülkeleri ticaret hukuku alanında da reform yaşamaya zorlamaktadır. Bu kapsamda mevcut TTK'nın yerine geçecek TTK tasarısı hazırlanmıştır. TTK Tasarısı'nda muhasebe uygulamalarında TMSK'nın yayımlayacağı standartların geçerli olması, kamuyu aydınlatmaya yönelik hükümler, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu gibi düzenlemeler yer almaktadır. Avrupa Birliği Mevzuatı'na ve dünya ekonomik düzeyinin gerekliliklerine uyum sağlamak, ulusal sanayinin ve ticaretin gelişmesine katkıda bulunmak gibi hedeflerle TTK Tasarısı hazırlanmıştır(Çiftçi ve Erserim,y.y.). Görüldüğü üzere Türkiye'de muhasebe uygulamalarına VUK ve TTK düzenlemelerinde yer verilmiş, söz konusu kanunlardaki mevcut hükümlerin yetersiz kaldığı durumlarda ise yasalarla kurulmuş kurumların düzenlemelerine başvurulmuştur.

Türkiye'de şirketlerin halka açılması ile birlikte hisse senetleri de dünya borsalarında işlem görmeye başlamış ve uluslararası ticari ilişkiler önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu gelişmeler, IAS'lere uygun mali raporların düzenlenerek

kullanılmasının önemini vurgulamıştır. Bu sayede, Türkiye'deki muhasebe standartlarının da IAS/IFRS'lerle uyumunun sağlanması önem kazanmıştır (Sayar,2002:75-76).

Muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında bu gelişimin devletin yönlendirmesi ile gerçekleştiği, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin örnek alınması suretiyle aktarılan yasalar yoluyla bu ülkelerin uygulamalarının etkilerinde kalındığı bilinmektedir(Sayar,2002:77). Önemli ölçüde vergi mevzuatına dayandırılmış bu uygulamalar, belirli ölçülerde Sermaye Piyasası Kanunu'nun da etkisinde kalmaktadır(Lazol,2000:9-10).

Türkiye'de 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformundan sonra kâr ve zarar tablosuna ilişkin muhasebe kuralları vergi hukukundaki esaslara göre geliştirilmekteyken, 1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalmış ve 1957 yılında TTK'nın kabulü ile bu tarihten sonraki bilanço esaslarına ilişkin muhasebe kuralları ise TTK'daki ortaklık esaslarına dayandırılarak gerçekleştirilmiştir.

Ülkemizde vergi muhasebesi kavramının hakim olması nedeniyle, muhasebe standartlarının hükümlerinin vergi yasaları içerisinde yer almadığı bilinmektedir. Ayrıca muhasebe standartlarının tam olarak uygulama zorunluluğunun bulunmaması standartların uygulanabilirliğinin önemli ölçüde kısıtlanmış durumda olduğunu göstermektedir(Gücenme,2003:27).

Türkiye'de bazı işletmeler hem SPK mevzuatına hem de tekdüzen muhasebe sistemi mevzuatına uymak zorunda olduğundan finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibariyle doğru olsalar da mevzuatlar arasındaki bazı tekrarlar ve çelişkilerden dolayı karşılaştırılabilir olma özelliklerini kaybetmiş durumdadırlar (Kishalı,2001:47).

İsviçre Borçlar Hukuku, İtalyan ve Alman mevzuatlarından etkilenilerek hazırlanmış olan TTK'da, muhasebe hesaplarına ilişkin olarak kullanılan terimlerde birlik olmadığı için muhasebe ile ilgili yazı ve raporlar ilgililerce kolayca anlaşılammaktaydı. Yasada, hem deyim birliği sağlanamamıştı, hem de işletme hesapları ve hesap planlarına ilişkin yasal düzenlemeler de yer almamaktaydı. Hesap planı hükümlerinin olmaması hem finansal tabloların açık ve kolay anlaşılır olmasını engellemekte, hem de finansal tablo örneklerinin verilmemesi sonucunu doğurmaktaydı(Şensoy,2008:180-181). Ticari işleri düzenlemek amacıyla

oluşturulan TTK, hem ortakların hem de üçüncü kişilerin haklarını korumayı öngörmüş, kamuyu aydınlatma ilkesi ise yetersiz kalmıştır(Şensoy,2008:181-182).

Türkiye'nin 3 Ekim 2005 tarihi itibariyle Avrupa Birliği'ne tam üyelik için müzakerelere başlamasıyla tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesi zorunluluğuyla birlikte Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak 1999 yılında kurulmuş olan Ticaret Kanunu Komisyonu, 2007 yılında yeni TTK Taslağını hazırlamak üzere görevlendirilmiştir. Bu yeni TTK Taslağı büyük oranda Alman ve İsviçre bilanço hukuku kaynak alınarak hazırlanmıştır.

TTK Tasarısı'nın 88. maddesinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yetkileri tanımlanmıştır. Gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerlerken, TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda tutulmuşlardır. Kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kuruluşların, TMS'lere uygun olmak ve TMSK'nin onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilecekleri, uygulamada TMS'lerde hüküm bulunmayan hallerde, ilgili oldukları alanlar itibariyle belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenlemelere, anılan düzenlemelerde de hüküm bulunmadığı hallerde dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanacağı gibi husular TTK Taslağı'nda ifade edilmiştir(Sayar,2002:75).

2.2.2.3. SPK açısından

30.07.1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve aynı yıl kabul edilip yürürlüğü giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanunla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlerde, kamuoyu aydınlatma ilkesiyle hareket edilerek, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak, halkın iktisadi kalkınmaya etkin bir şekilde katılması sağlanarak, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korumasının sağlanması amaçlanmıştır(Sayar,2002:75). SPK, kanunla verilen yetkiye dayanarak kendine tabi durumdaki şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının kaydedilmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında, finansal tabloların düzenlenmesinde ve denetiminde uyulması gereken kuralları ve ilkeleri

yayınladığı tebliğlerde düzenlemektedir. SPK, sermaye piyasasının düzenleyici otoritesi konumundadır. SPK'nın düzenlenmesindeki amaç, kanununun 16. maddesinde de belirtildiğüzere, "Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın katılımını sağlamak"tır(SPK,1981,16). Ayrıca SPK'nın 216. maddesi Sermaye Piyasası Kurulu'na "Kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, özellikle bilanço, kâr ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standart tespit etmek"(SPK,1981:216) yetkisini vermiştir. SPK muhasebe standartları ile sınırlı sayıdaki ortaklıkların mali tablolarında tekdüzelik sağlanabilmektedir (Sayar,2002:79).

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı, bunlar dışındaki SPK'ya tabi işletmeler için ise, yani borsada işlem görenler dışında kalanlar için, 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan XI/I no'lu Sermaye Piyasası'nda Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ'i yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16 ve 22-e maddeleri ile Sermaye Piyasası Kurulu'na verilen düzenleme yetkisine istinaden Kurul, bağlı işletmelerin uymak zorunda oldukları muhasebe kurallarını, ilke ve esasları yayınlamak suretiyle kamuoyuna tebliğ etmiştir ve bu sayede halka açık anonim ortaklıkların ve aracı kuruluşların muhasebe sistemlerine, finansal tablo şekilleri ve dipnotlar gibi önemli değişiklikler getirilmiştir(Üstünel,2005:18).

Sermaye Piyasası Kurulu, 01.03.1995, 23.11.1996 ve 19.02.1996 tarihlerinde tebliğler yayınlamış ve bu tebliğlerinde "Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ifadesini kullanmıştır. SPK'nın Sermaye Piyasası Mevzuatının 5. bölümünde, "Muhasebe Standartları" başlığı altında yer alan mali tablo ve raporların düzenlenmesine ilişkin ilke ve kurallarla ilgili olarak tebliğler oluşturulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini tanımlarken, muhasebe standartlarını belirleme yetkisini kendisinde gördüğünü belirtmektedir. 15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Resmi Gazete'de seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında TMSK'nın görüşlerinin alınması gerekliliği vurgulanarak, o tarihe kadar çıkarılmış bütün standartlar belirtilmiştir(Uçma,2005).

Asgari formatları SPK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartları 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ana mali tablolardan itibaren geçerli olmak

üzere, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış bulunan tüm şirketler tarafından uygulanmak zorundadır(Uçma,2005). Sermaye Piyasası Kurulu, 2003 yılında yayınlanan bu tebliğ ile 33 adet IFRS ile uyumlu standartlar yayınlamıştır. Kurul, 11.03.2008 tarihinde 2003 yılından bu yana uyguladığı 25 Nolu Tebliği yürürlükten kaldırarak, IFRS ile uyumlu TMS'leri esas almak üzere tebliğ taslağı hazırlanmış ve bu taslağı da <http://www.spk.gov.tr> web adresinde yayınlanmıştır.

2.2.2.4. Maliye bakanlığı

Maliye Bakanlığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni (MSUGT) ve Tekdüzen Hesap Planı'nı ve mali tabloların düzenlenme ilkelerini kapsayan 10 adet Genel Tebliğ'i, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı , güvenilir, mukayese edilebilir, denetlenebilir olması, tutarlı olarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolara yansıtılması ve muhasebede dil birliğinin sağlanabilmesi amacıyla oluşturmuştur. Bu sistem, VUK'un 17 ve mükerrer 275. maddelerinin verdiği yetki ile 26.12.1992 tarihinde mükerrer 21447 sayılı resmi gazete ile yayınlanmıştır. 2 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile finans sektörü dışındaki tüm işletmeler için 01.01.1994 tarihinden itibaren Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin uygulanması zorunlu kılınmıştır. Tebliğin düzenlenme amacı;

“...Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.”(Kışalı,2001:46).

MSUGT'un kapsamında, muhasebe politikalarının açıklanması, muhasebenin temel kavramları, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, mali tabloların ilkeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konuları yer almaktadır(Gençoğlu,2007:5). Tebliğde, muhasebe bilgilerinin yeterli, güvenilir, doğru, tutarlı, zamanlı ve karşılaştırılabilir, anlaşılabilir olması geriliği ve yerel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve temel kavramlarına göre hazırlanması gerektiği belirtilmiştir(Şensoy,2008:194).

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri, vergi mevzuatı ve uygulamalarından bağımsız olarak hazırlanmış ve mali bilanço kârı yerine ticari bilanço kârı amaçlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında Tebliğ ile vergi mevzuatı arasında farklı düzenlemeler olduğu görülmektedir. MSUGT tebliğleri ile belirlenmiş ilkelere göre düzenlenen finansal tablolarda öncelikle “Ticari Kâr” tespit edilmeli, vergiye tabi olan “Mali Kâr” ise daha sonra mali tablolar dışında ayrıca hesaplanmalıdır(Demirel,2003:20-21).

2.2.2.5. Banka kanunları ve bankacılık düzenleme ve denetleme kurulu düzenlemeleri

7129 sayılı Bankalar Kanunu, banka ve sigorta işlemlerindeki muhasebe uygulamalarının bir çatı altında toplanması ve finansal raporların standart olarak sunulması amacıyla ilk olarak gerçekleştirilen hukuki düzenlemedir. Bu kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılmasıyla 1987 yılında yeni Bankalar Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 8. bölümünde bankaların muhasebe uygulamaları ile ilgili hükümler yer almaktadır.

1987 yılından itibaren yeni Bankalar Kanunu, Türkiye Bankalar Birliği’nce hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı, Bankalar Mevzuatı ve T.C. Merkez Bankası Düzenlemeleri içinde yer alan kurallar Türkiye’de faaliyet gösteren bankalar için muhasebe düzenlemelerine yön vermiştir(Şensoy,2008:184-185).

Bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere 1999 yılında yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile BDDK kurulmuştur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu bu kanun vasıtasıyla kendisine verilen yetkilerle bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmıştır. TCMB’nın Türkiye’de faaliyet gösteren bankaları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarından talep ettiği bağımsız denetim çalışmalarında, AB düzenlemeleri ve uluslararası muhasebe standartlarının dikkate alınarak uyum sağlanmasının Türkiye’de standartlara uyum çalışmalarının ilk örneği olduğu görülmektedir. 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 13. maddesinde hesap ve kayıt düzeni ile ilgilidir ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

BDDK, Türkiye’de faaliyet gösteren bütün bankaların hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tek düzeliğin sağlanması, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, işlemlerin kayıt dışı kalmasının engellenmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali durumlar ve mali performanslar ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren, mali tabloların

zamanında hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasında esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tekniğini 2002 yılında yayınlamıştır(Doğruer,2008). 2002 yılında yapılan düzenlemeler 01.11.2006 tarihinde yayınlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'le yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS'lerin esas alınacağı kabul edilmiştir

Türkiye' de sigorta şirketlerinin kuruluşları ve faaliyetleri, Sigorta Şirketlerinin Muhasebesi Hakkında Kanun'la düzenlenmiştir. Bu kanunun 39.maddesi uyarınca sigorta ortaklıkları, her yıl genel kurullarına sunacakları bilançolarını, kar ve zarar hesaplarını, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşlerini almak suretiyle standartlara uygun bir şekilde düzenleyerek en az iki Remi Gazetede yayınlamak suretiyle ilan etmeye mecburdurlar. 31.12.2004 tarihli ve 25687 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile 01.01.2005 tarihinden itibaren sigortacılık muhasebe sisteminde de IAS/IFRS'lere uyum sağlanması amaçlanmıştır. Bu yönetmelik uyarınca, halka açık olan veya olmayan tüm sigorta şirketleri hazine müsteşarlığınca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanıncaya kadar SPK'nın standartlarla ilgili Seri:XI No:25 tebliğine uygun olarak mali tablolarını hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır.

Hazine Müsteşarlığı'nca 2007 yılında 26582 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik uyarınca, 01.01.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere sigorta sektöründe TMSK tarafından belirlenen ve yayınlanan TMS/TFRS'lere uyum esaslı kabul edilmiştir

2.2.2.6. Türkiye muhasebe ve denetim standartları kurulu (TMUDESİK)

Türkiye'de muhasebe standartları açısından en önemli adımlardan biri 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kurulması ile atılmıştır(Yalkın,2002:6).

1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) bünyesinde kurulan TMUDESİK'in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali, tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca Kurul, meslek

mensuplarının finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamayı amaç edinmiştir. TMSK'nin temel amaçlarından biri de denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ile denetim faaliyetlerinin meslek mensuplarınca disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için ulusal denetim standartlarını benimsemek ve yayınlamaktır(Başpınar,2004:50).

TMSK'nin muhasebe standartları ile ilgili amaçları:

- 1) TMS'lerin IAS'lerle uyumlu olmasını sağlamak,
- 2) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayımlamak.
- 3) TMS'lerin ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak.
- 4) Türk ekonomisinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmak.
- 5) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak
- 6) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır.

TMSK yaptığı bütün çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kavramının ve ilkelerinin doğmasına ve gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır(Akgül ve Akay,2003,22).

TMSK, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) üyesidir. Bu nedenle oluşum biçimi ve çalışma şekli IASB'nin oluşum biçimi ve çalışma şekline uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye, ulusal standartlarını belirlerken uluslararası standartların dikkate alınmasını sağlamak üzere benzer çalışmalar yapma yükümlülüğünü üzerine almıştır. Ulusal standartlar, uluslararası muhasebe standartları baz alınarak hazırlanmakla birlikte ülke ekonomisi, ülkedeki muhasebe mesleğinin gelişimi ve içinde bulunulan siyasi vb. koşullar dikkate alınarak ulusal kimlik taşıması sağlanmak suretiyle hazırlanmaktadır.

2.2.2.7. Türkiye muhasebe standartları kurulu (TMSK)

TMSK, 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan kanunun Ek 1. maddesi ile ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olarak kurulmuştur, görev ve yetkileri tanımlanmıştır. Kurul ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yapmış, bu tarih itibarıyla

faaliyetlerine başlamıştır. Kurulun toplantıya ilişkin kararı 14.04.2002 tarihinde 24726 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 16.10.2001 tarih ve 2001/49 sayılı genelge ile TMSK’nın teşkilatlanması tamamlanıncaya kadar SPK’dan sekreteryaya hizmetlerinin talep edilmesi kararlaştırılmıştır.

TMSK öngörülen görevleri yerine getirmek üzere kanunla kurulmuş; idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu tüzel kişiliğidir. TMSK, Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmez, belirtilen kanun hükmünce Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.

TMSK’ nın kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumunu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan Ulusal Muhasebe Standartları’nı saptamak ve yayımlamaktır(Seviğ,2006:1).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakan’lığı, Sanayi ve Ticaret Bakan’lığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşar’lığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurum, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nden birer ve Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği’nden bir yeminli mali müşavir, bir serbest muhasebeci ve mali müşavir olmak üzere dokuz (9) üyeden oluşmaktadır (www.tmsk.org.tr)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun görevleri; gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standardını oluşturmak, muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmalar yapmak, ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standarların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak, muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelgeler yayımlamak, gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek, kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak, çalışma komisyonlarının yıllık yada belli süreli çalışma programlarının görüşüp kesinleştirmek, hazırlanan kurul, bütçe ve kesin hesabını kabul etmek ve Maliye Bakanlığı’na göndermektir(www.tmsk.org.tr).

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren, IAS'ler ile tam uyumlu TMS'ler ve TFRS'lerini, 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMSY ve TFRSY'leri Resmi Gazetede yayınlamaya başlamıştır. Kurul, 2009 yılı itibariyle 10 adet TMS, 8 adet TFRS, 10 adet TMSY ve 17 adet TFRSY hazırlayıp yayınlamış ve Resmi Gazete'de ilan etmiştir.

TMSK, gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerine uyum sağlayabilmek amacıyla uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir(Üstünel,2005:18). Bu amaç doğrultusunda uluslararası muhasebe standartları komitesi ile bir telif anlaşması imzalanmıştır. Anlaşma ile IAS/IFRS'lerin TMSK tarafından resmi olarak Türkçe çevirisinin yapılması ve bunun da Türkiye mevzuatı içinde yer alması ön görülmüştür. TMSK, çeviri çalışmalarını gerçekleştirmek amacıyla IAS/IFRS'ler konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuştur ve bu komisyonlar, TMS'lerin oluşturulması için çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Standartların çevirisi yapılırken IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik verilmiştir. Komisyon tarafından yapılan çeviriler ilgili kurum ve kuruluşlara ve kamuoyuna sunulmuş, gerekli olan düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve standartların son hali hazırlanmıştır(Yalkın vd.,2006:59-60).

TMSK, IASB ile yapılan telif sözleşmesi kapsamında Türkçe'ye çevirdiği TMS'leri Resmi Gazete'de yayınlamıştır(Akdoğan,2006:6).

Muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından TMSK'nın örgütlenmesi ve faaliyete başlayıp bu faaliyetlerini devam ettirmesi ülkemiz açısından uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinin önemli bir aşaması niteliğindedir. Türkiye'de hazırlanan finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla IAS/IFRS'ler paralelinde TMSK tarafından yayınlanacak TMS/TFRS'lere uyulmasına dair zorunluluk getirilmesi amacıyla TTK Taslağı hazırlanmıştır(Üstünel,2005:19).

TMSK tarafından IAS/IFRS'ler ile tam uyumlu TMS'lerin oluşturulması ve Türkiye genelinde uygulanmaya başlanması halinde Türkiye'nin bu konuda Avrupa ve dünya ile entegrasyonu sağlanabilecektir(İbiş ve Akarçay,2003:9). TMSK tarafından oluşturulan standartlar sistemli olan ve belirli prensipler içeren bir çalışma seti niteliğindedir.

Türkiye Muhasebe Standartları'nın hazırlanıp yayınlanmasıyla, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulması suretiyle finansal raporlamaların hazırlanması ve sunulmasında da birlik sağlanacaktır. Finansal tablolarda yer alan ve kendi standartları itibariyle doğru olan Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta Mevzuatı gibi muhtelif mevzuatlar içerisinde yer alan, muhasebesel kayıt ve raporlamalara ilişkin farklı hükümler çerçevesinde ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı tablolar düzenlemelerine neden olan uygulamalarda bütünlük sağlanabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİLERİ

Uluslararası muhasebe standartları içerisinde açık bir şekilde maliyet muhasebesi standartları sayılmamakla birlikte, IAS(TMS)'ler mali tabloları doğru, eksiksiz, açık ve karşılaştırılabilir olarak sunarken, maliyet muhasebesine ilişkin konuları ve kavramları ele almakta, maliyetlerle ilgili bazı spesifik konular ayrıntılı bir şekilde ifade edilmektedir. Ancak muhasebe standartları, maliyet muhasebesi standartları veya standart seti adını taşımamaktadır.

Maliyetlerle ve maliyet muhasebesi ile ilişkili olan standartlar incelenirken, bu standartlar hakkında genel bilgiler verilmekte, mevcut uygulamalar ile standartlarda yer alan açıklamalar ve uygulama önerileri karşılaştırılmakta ve standartlar maliyet muhasebesi ile ilişkileri açısından teker teker ele alınmaktadır.

3.1. IAS(TMS)-2 STOKLAR STANDARDI

Uluslararası muhasebe standartları bilançoda aktif varlıklar arasında yer alan stokların kaydedilmesine ve değerlemesine ilişkin bazı şekil ve kuralları belirlemektedir. Stoklar, işletmedeki fiili durumu, bilançodaki stoklar hesabını ve gelir tablosundaki net kar hesabını meydana getirmektedir. Aynı zamanda stoklar, satılan malın maliyeti hesabını da değiştirerek gelir tablosu üzerinde önemli bir etkiye neden olmaktadır.

Stoklar, işletmelerin sürekliliğinde önemli bir yere sahiptir. Ticaret işletmelerinde mallar, üretim işletmelerinde ise ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin stok hesaplarına alınarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolarda izlenmesi ve değerlendirilmesi konuları IAS(TMS)-2 Stoklar standardını yakından ilgilendirmektedir(Ekergil,2008:104).

Stoklar, ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından kullanmak veyahut da satmak amacıyla elde

bulundurdukları; malları(standart perakendeci tarafından tekrar satılmak amacıyla satın alınan ve satışa hazır ticari mal veyahut tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binaları ticari mal olarak kabul etmektedir(Gencoğlu,2007:178)), işletme tarafından üretilmiş ve tamamlanmış mamulleri, halen üretim safhalarında üretilmekte olan yarı mamulleri, yapımı süren işleri; üretim sürecinde kullanılmayı bekleyen madde, malzeme ve materyalleri kapsamaktadır (Ekergil,2008:104).

3.1.1. IAS(TMS)-Stoklar Standardı Hakkında Genel Bilgi

IAS-2 Stoklar standardında stoklar ile ilgili maliyet tespiti ve gider olarak kayda alma esası dahil olmak üzere muhasebeleştirilme işlemleri açıklanmaktadır. Muhasebesel anlamda stoklar ile ilgili temel husus, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşecek olan gelirler ile bu gelirlerle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir.

IAS(TMS)-2 Stoklar standardı, stok maliyetlerini, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içermek suretiyle bu indirgemenin nasıl belirleneceğini ve de nasıl gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Standardın 1. maddesi, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri konusunda da bilgiler verirken maliyet değerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi konusunu da açıklamaktadır(TMS-2,2009:md.2).

Stoklar standardı, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmelerine, finansal araçlara, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlere uygulanmamaktadır(www.iasplus.com).

IAS(TMS)-2 standardı aynı zamanda aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçülmesinde de kullanılmamaktadır.

- Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri dikkate alınmak suretiyle; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürün üreticilerinin ellerinde bulunan stoklar bu kapsama girmemektedir. Sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülmektedir. Örnek olarak; madenlerin çıkarıldığı ya da tarımsal ürünlerin hasat edildiği ve bunların satışının devlet garantisinde olduğu veyahut da bu ürünler için aktif bir piyasa olduğu yada vadeli işlem sözleşmesiyle garanti altına

alındığı durumlarla satamama riskinin çok düşük olduğu veya hiç olmadığı durumlar gösterilebilir. Bu durumda ise belirtilen stoklar, standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi tutulabilmektedir.

- Stokların rayiç değerlerinden yani gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşmek suretiyle saptayan araçların elinde bulundurdukları stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülmek suretiyle değerlendirilmektedirler ve meydana gelen değişiklikler de meydana geldikleri değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılmaktadır. Burada bahsedilen stok kalemleri, yakın gelecekte satma amacıyla veya fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme veyahut aracılık karı elde etmek amacıyla edinilen mallardır. Belirtilen stoklar bu standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi tutulmakta ve gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılmak suretiyle değerlendirilmektedirler(Ekergil,2008:104-105).

IAS(TMS)-2 standardıyla hizmet stoğu kavramı ortaya çıkmıştır. Stoklar hizmet sunulması durumunda, işletmenin ilgili geliri elde etmediği hizmet maliyetini kapsamakta ve hizmet maliyeti bu durumda hizmet stoğunu oluşturmaktadır. Sunulan hizmet ile ilgili hâsılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili hizmet maliyeti giderleri bilânçodaki açılacak olan hizmet stoğu hesabına alınmaktadır(www.accountancy.com.pk).

Uygulamada genel olarak hizmet işletmesi mamulleri stoklanmamaktadır. Ancak IAS(TMS)-2 standardı hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere bütün işletmelerin stok hesaplarında yer alan çıktılarının maliyetlerinin nasıl belirlenmesi ve sonraki aşamalarda nasıl değerlendirilmesi gerektiği konularında ayrıntılı bilgiler sunmaktadır.

3.1.2. Stoklara İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, MSUGT, TDHP, SPK, TTK) Yer Alan Düzenlemeler ve IAS(TMS)-2 Standardının Karşılaştırılması

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde(MSUGT) ve Tek Düzen Hesap Planı'nda(TDHP) stoklar, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller-üretim, mamuller, ticari mallar, diğer stoklar şeklinde sınıflandırılarak bilânçodaki 15-Stoklar Hesap Grubu'nun altında açılmış hesaplarda kayıtlanmaktadır ve bu hesap grubunun altında 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) Hesabı da yer almaktadır.

MSUGT 1 Sıra Nolu Tebliğ'inde, bilânçonun dönen varlıkları içinde yer alan stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veyahut da tüketmek amacıyla

edindiği ve bir yıldan daha kısa bir sürede kullanılacak olan yada bir yıl içinde nakde çevrilebileceği düşünölen varlık kalemlerinden oluşmaktadır. Ticaret işletmelerinde stoklar sadece satışı hazır ticari mallar olarak gösterilebilmekteyken, üretim işletmelerinde stoklar;

- Üretim sürecine henüz başlanılmamış, üretimde ya da diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere bulundurulan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemelerden oluşun mallardır.
- Üretim safhasında bulunan direk işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış yarı mamul stoklarıdır.
- Üretimi tamamlanmış ve satılmak üzere ambara alınmış mamul stoklarıdır(Demir,2000).

Türkiye’de Vergi Usul Kanunu stoklar ve stokları oluşturun unsurlar açısından IAS(TMS)-2 ile benzerlik taşımaktadır. Ancak, stokların finansmanı hususundan borçlanmalara ilişkin kredi faizleri ve kur farklarının stok maliyetine yansıtılıp yansıtılmayacağı hususunda mevcut düzenlemeler ile IAS(TMS)-2 arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standart stoklar ile ilgili ortaya çıkan borçlanma maliyetlerini dönem gideri olarak kabul etmektedir. Ancak stok kalemi IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardındaki özellikli varlık sınıfına giren varlık konumunda ise, kur farkı ve faiz gideri gibi finansman giderleri varlığın satın alma bedeline dâhil edilerek aktifleştirilebilmektedir. VUK’a göre ise borçlanma maliyetleri stoğun maliyetine dâhil edilerek aktifleştirilmektedir.

Stokların satın alınması ile ilgili ortaya çıkan vade farkları da standartta borçlanma maliyetlerine benzer biçimde, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda, dönem gideri olarak kabul edilmekte ve varlığın maliyetine dâhil edilebilmektedir. Uygulamadaki mevcut sistemde ise vade farkları stoğun maliyetine dâhil edilmektedir.

VUK’un 274. maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değeriendiği belirtilmektedir. Mükellefler, satın aldıkları veyahut imal ettikleri emtianın maliyet bedeline nazaran değerieme günündeki satış bedelinde %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiğini kanıtladığında, stoğun maliyet bedeli yerine VUK 267. maddenin 2. sırasındaki maliyet bedeli esası hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilmektedir(213 Nolu VUK,1961:md.267).

VUK 267. maddesine göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya gerçek değeri bilinmeyen yada gerçek bedeli doğru olarak tespit edilemeyen bir malın

değerleme gününde satılması durumunda emsaline göre sahip olacağı değeri ifade etmektedir. Emsal bedeli birinci sırada, ortalama fiyat esasına göre tayin edilmektedir. Aynı cinsteki veya aynı türdeki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda yada bir önceki veyahut da daha önceki aylarda satış yapılmış ise emsal bedeli, yapılmış olan bu satışların miktar ve tutarı baz alınarak mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanmaktadır.

Emsal bedeli ikinci sırada, maliyet bedeli esasına göre tayin edilmektedir. Emsal bedeli belirlenecek olan malın maliyet bedeli bilinmekte ise yada maliyet bedelinin çıkarılması mümkün ise bu durumda mükellef belirtilen maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklemek suretiyle bizzat belirleyebilmektedir(213 Nolu VUK,1961:md.267).

Emsal bedeli üçüncü sırada, takdir esasına göre tayin edilmektedir(2686 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle değişen fıkra). Ortalama fiyat esasına göre ya da maliyet esasına göre belli edilemeyen emsal bedellerle ilgili olarak mükellefin müracaat etmesi üzerine takdir komisyonu tarafından emsal bedel takdir yoluyla belirlenmektedir. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açma hakkı da saklıdır(www.gib.gov.tr).

Emtia ile ilgili hükümler VUK 275. maddede yer alan mamuller için de uygulanmaktadır. İşletmede imal edilen tam ve yarı mamul mallar olan emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı olan unsurlardan oluşmaktadır.

1. ‘‘Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.’’(www.gib.gov.tr, VUK,1961:md.275).

VUK 262. maddesinde açıklandığı üzere maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin, bir varlığın veya stoğun, iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemeler ile bu ödemelere ilişkin giderlerin toplamını ifade etmektedir(213 Nolu VUK,1961:262).

TTK'nın 461. maddesine göre ise stoklar, cari fiyatlar maliyet bedelinden fazla olsa dahi en fazla maliyet bedelleri üzerinden bilançoaya alınmaktadır.

Stoklara ilişkin satış giderleri hem mevcut uygulamalarda hem de IAS(TMS)-2 standardında dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri de hem mevcut sistemde hem de IAS(TMS)-2 standardında dönem gideri olarak mali tablolara aktarılmaktadır.

Mevcut uygulamada depolama giderleri ile ilgili açık bir ifade bulunmamasına karşın IAS(TMS)-2’de depolama giderlerinin üretim ile ilgili olan kısmı üretim maliyetlerine yüklenirken bunun dışında kalan depolama giderleri ise, dönem gideri olarak kabul edilmektedir ve mevcut sistemin belirtilen standart hükmü ile uygunluk içerisinde olduğu görülmektedir.

Tasarım, fizibilite, geliştirme vb. gibi giderlerinin mevcut uygulamada dönem gideri olarak muhasebeleştirilebileceği ve aynı zamanda üretim maliyetine dâhil edilebileceği belirtilmektedir. IAS(TMS)-2 Stoklar standardı bu giderleri özel bir sipariş ile doğrudan ilişki kurulabilmesi durumunda üretim maliyetine dahil etmektedir.

IAS(TMS)-2 standardındaki diğer maliyetler, stokların mevcut durum ve konuma getirilmesi amacıyla kullanıldıkları taktirde stok maliyetlerine dahil edilmekte, bunun dışında işletme faaliyetleri sırasında ortaya çıkanlar ise dönem giderine aktarılmaktadır. Mevcut uygulamada ise diğer maliyetler stok maliyetine dâhil edilmektedir.

238 nolu VUK Genel Tebliği ile, işletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan veyahut benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri komisyon giderlerinden ve faiz giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu kılınmıştır. Mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan doğruya gider kaydedebilecekleri gibi, diledikleri taktirde stokta bulunan emtiaya denk gelen kısmını maliyete dahil edilebilmektedirler(238 Nolu VUKGT).

Emtianın satın alınmasından işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyet bedeline dâhil edilmesi VUK maddeler ile zorunlu kılınmıştır. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farklarının meydana geldikleri yıllardaki hesap dönemi sonunda gider olarak yazılmaları yada maliyete dahil edilmeleri mümkün bulunmaktadır. Mevcut uygulamadaki vergi mevzuatı uyarınca kredi faiz ve komisyon giderlerinin stok maliyetine yansıtılması hususunda mükelleflere seçimlik hakkı tanınmıştır ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar ortaya çıkan kur farklarının da stok maliyetine dahil edilmesi zorunlu tutulmuştur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda vade farklarının stoklara kaydedilebilmesi için ayrıca bir hesap bulunmamakta ve içinde bulunulan hesap döneminde ortaya çıkan fakat gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı muhasebe hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin takip edildiği bilanço aktifleri arasında yer alan 180-Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları Hesap Grubu'nun vade farklarını da kapsayacak biçimde geliştirilmesi ve emtia maliyetine dâhil edilemeyen vade farklarının bu hesap grubu altında açılacak 182-Ertelenmiş Giderler Hesabı'nda takip edilmesi uygun görülmektedir(Evci, 2008:64).

Hizmet üretim maliyetleri ile ilgili olarak Türkiye'deki mevcut uygulamada, hizmet üretim maliyetleri 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda toplanmakta, dönem sonunda yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerinde, stoklanabilir hizmet maliyeti söz konusu olmadığından dönemsellik ilkesi dikkate alınmaksızın 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla gelir tablosu hesaplarından 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır.

IAS(TMS)-2 Stoklar standardında hizmet üretim maliyetlerinin muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik kavramına uygun bir şekilde, hâsılâtın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, bilanço aktiflerinde stoklanabileceği öngörülmektedir.

Değerleme hususunda, SPK Tebliğleri'ne göre, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı değerlendirme ölçüsü olarak alınmaktadır. Semaye Piyasasında Muhasebe Standartları ve Gerekçesi Seri: XI No:25 Tebliğin'in 19. maddesinde yer alan değerlendirme ölçüleri ile IAS(TMS)-2 Stoklar standardındaki değerlendirme ölçüleri birbirleri ile büyük oranda paralellik arz etmektedir.

Türkiye'de mevcut uygulamanın temelini oluşturan VUK ile IAS(TMS)-2 standardı arasında dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması hususunda farklılık söz konusudur.

Türkiye'deki vergi uygulamalarında stok değerlemesi açısından fiili maliyet yönteminin kullanılması suretiyle işletme stoklarının maliyetleri belirlenmektedir. Fiili maliyet yöntemiyle stoklarda yer alan her türlü emtianın hangi bedelle satın alındığı yada ne kadarlık üretim maliyeti ile stok hesabına kaydedildiği bilinebilmektedir. Emtia sirkülasyonunun çok yoğun olduğu işletmelerde fiili maliyet yerine genel olarak ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır(Gündoğan,2007).

IAS(TMS)-2 standardına göre, kapsamına göre maliyet türlerinden normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. VUK uyarınca ise tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Tam maliyet yöntemi uyarınca, üretim ile ilgili bütün giderler mamul maliyetine dâhil edilirken, normal maliyet yönteminde kullanılan kapasite oranında sabit genel üretim giderleri stok maliyetine yüklenmekte, kullanılmayan kapasite ile ilgili kalan kısım ise dönem gideri olarak kaydedilmekte ve gelir tablosundaki 659-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı'na aktarılmak suretiyle dönem sonundaki vergi matrahına yansıtılmaktadır.

Tek Düzen Hesap Planı'nda net gerçekleşebilir değer kavramına yer verilmemiştir. Ancak, bilânço hesaplarında yer alan 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı(-), gelir tablosunda yer alan 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı ve 654-Karşılık Giderleri Hesabı, TDHP'nin IAS(TMS)-2 Stoklar standardının getirmiş olduğu değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili kavramlarla uyum sağlamasını kolaylaştırmaktadır.

158 nolu hesap, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi için ayrılan karşılıkların izlenmesi amacıyla standart ile uyumlu olarak kullanılabilir. İşletmelerin her hesap dönemi itibariyle net gerçekleşebilir değeri gözden geçirmesi ve gerekli olması durumunda da stoğun yeni tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin yansıtılmasını sağlamak amacıyla ek değer düşüklüğü karşılığı ayırması yada daha önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların tamamen veyahut da kısmen iptal edilmesini sağlaması gerekmektedir.

Stok değer düşüklüğü karşılıkları, mevcut sistemde gelir tablosundaki 62-Satışların Maliyeti Hesap Grubu'nun altında stok değer düşüklüğü karşılık gideri hesabı açılmak suretiyle takip edilebilecektir.

Tablo 3.1. VUK, TDHP, TMS-2 Standardının Karşılaştırılması(Evci,2008:67)

KARŞILAŞTIRMA ESASLARI	VUK	TDHP	TMS-2
İlk Kayıta Değerleme Yöntemi	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle
Stok Çıkışlarında Değerleme Yöntemi	Fiili Maliyet, Ortalama Maliyet, FIFO	Fiili Maliyet, Ortalama Maliyet, Son giren İlk Çıkar, İlk Giren İlk	Fiili Maliyet, Ortalama Maliyet, Son Giren İlk Çıkar

		Çıkar	
Dönem Sonunda Değerleme Yöntemi	Maliyet Bedeli. Satış bedelinde %10 ve daha fazla düşüklük olması halinde emsal bedeli ile	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle
Borçlanma Maliyetleri	Kur farkları Emtianın işletme stoklarına girdiği ana kadar maliyete ilave edilir. Daha sonra ortaya çıkan kur farkları ile kredi faizleri ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebilir.	Edinme aşamasında maliyete ilave edilir.	Özellikli varlıklar dışında gider olarak muhasebeleştirilir

3.1.3. IAS(TMS)-2 Stoklar Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.1.3.1. Stok maliyetleri

Stokların maliyetleri, bütün satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir(Sönmez,2003b)

Stoklarla ilgili maliyet kavramı, ilk elde etmeye ilişkin oluşan satın alma maliyetlerini ve elde edilmeye ilgili olan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Uluslararası muhasebe standartları içerisinde üretim maliyetleri ile en yakın ilişki içerisinde olan standart stoklar standardıdır. Stokların maliyetleri, kendilerine yüklenen direk ilk madde ve malzeme maliyeti, direk işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır(Ekergil,2008:106-107).

Özel amaçlı üretilen ve bu nedenle de piyasa ortamında kolaylıkla el değiştiremeyen stokların maliyetine bu stoklarla doğrudan doğruya ilişkisi olan özel maliyet unsurları ilave edilmektedir(Çil,2002:126-128).

Firmalar, kullanmak amacıyla işletmelerinde imal ve inşa ettikleri varlıklar için kullandıkları stokları bu varlıkların maliyetine yüklemekte ve varlığın hizmet süresi içerisinde gidere dönüştürmektedir ve belirtilen varlığın maliyet bedeline

eklenmek suretiyle bu stokların aktifleştirilmesi gerçekleştirilmektedir(IAS-2,2009:md.35).

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini, firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç diğer vergileri, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetlerini, mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan doğruya bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri kapsamaktadır. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, stokların satın alma maliyetlerinden indirim konusu yapılabilmektedir(Ekergil,2008:107).

Örnek 3.1 : Stoğun satın alma maliyetinin içerisine dahil olan satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer ilgili vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri, bir örnek üzerinde ele alınacak olursa; Mihciöğlü İnşaat Ltd.Şti. firması Gaziantep'in Rumkale ilçesi mevkiinde yapmakta olduğu triplex villardan oluşan 100 konutluk site için, dış cephesini kaplama amacıyla ytong duvar plağı kullanmaya karar vermiş ve Gaziantep'teki ytong fabrikasından 300 m³ duvar plağı sipariş etmiştir. Nakliye ve yükleme işlemini Gaziantep Ytong firması gerçekleştirmiş, nakliye ödemesi ise Mihciöğlü tarafından yapılmıştır. Nakliye bedeli 500 TL'dir. Duvar plağının m³ fiyatı KDV dahil 250 TL'dir. Ödeme teslim tarihinde banka havalesi yoluyla gerçekleştirilmiştir.

- Mal bedeli= 300*250= 75.000 TL
- Nakliye ve yükleme maliyeti= 500 TL

	/	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		75.500
102 Bankalar Hesabı		75.500
	/	

Satın alma maliyetleri içerisinde alış ile ilgili olan faiz ve kur farkı gibi borçlanma maliyetleri yer almamaktadır. Ancak IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı kapsamındaki özellikli varlıklar, standart hükümlerince bu açıklama dışında kalmaktadır. Satışa hazır hale gelmesi uzun bir süre alan tek bir özel varlık kapsamındaki stoklar özellikli varlık olduğundan, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları içermektedir. İşletmenin stokları vadeli ödeme şartıyla alması durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark oluşmaktadır ve bu fark da finansman unsuru içerirse,

finanse edildikleri dönemde faiz giderleri olarak muhasebeleştirilmektedir (Gencoğlu,2007:179).

Örnek 3.2 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması 30 Eylül 2008 tarihinde % 18 KDV dahil peşin fiyatı üzerinden düzenlenmiş fatura karşılığında 30.000 TL'lik işletmede kullanılmak üzere 45 adet rulman satın almıştır. Karşılığında da 34.000 TL nominal değerli ve 2 ay vadeli senet imzalayarak vermiştir. % 6 oranındaki damga pulu kesintisini de işletme kasasından ödemiştir.

30/09/2008	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	24.600
191 İndirilecek KDV Hesabı	5.400
770 Genel Yönetim Gideri Hesabı	204
780 Finansman Gideri Hesabı	4.000
100 Kasa Hesabı	204
321 Borç Senetleri Hesabı	34.000
/	

Örnek 3.3 : Gaziantep'te faaliyette bulunan ytong gazbeton fabrikası olan Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması, Adıyaman'daki Çimko Çimento Adıyaman fabrikasından KDV dahil ton fiyatı 2.360 TL olan çimentodan 100 ton satın almaktadır. Ytong firması çimentoya, Gaziantep'e gelinceye kadar 3.000 TL nakliye ücreti ve 300 TL de nakliye sigortası ödemektedir. Bu hammaddeler için, hammadde stok sahasında yer olmadığından depo kiralanmıştır ve bu deponun kirası yıl sonuna kadar 500 TL olarak belirlenmiş ve ödenmiştir. Bu mallarla ilgili olarak firma 5.000 TL de genel müdürlükte harcama yapmıştır. Mevcut uygulama ve standart açısından ilk madde ve malzemenin maliyeti karşılaştırıldığında, mevcut uygulamaya göre:

Kdv	: 36.000
Satın alma maliyeti	: 200.000
Nakliye maliyeti	: 3.000
Sigorta maliyeti	: 300
Depo maliyeti	: 500
Genel yönetim maliyeti	: + 5.000
	208.800

$$(2.360 \times 100 = 236.000)$$

(VUK'da genel yönetim giderlerinin emtiaya düşen kısmın emtianın satın alma bedeline dahil edilmesi ihtiyaridir.)

İlk madde ve malzeme satın alma maliyeti IAS(TMS)-2 standardına göre ise :

İlk madde ve malzeme satın alma maliyeti

Satın alma maliyeti : 200.000

Nakliye maliyeti : 3.000

Sigorta maliyeti : + 300

203.300 TL

Genel yönetim gideri ve depolama gideri emtianın maliyetine dahil edilmemekte ve doğrudan doğruya dönem giderlerine kaydedilmektedir. Alım ile ilgili 36.000 TL'lik KDV tutarı da indirim konusu yapılmaktadır.

Stokların dönüştürme maliyetleri, direk işçilik giderleri gibi üretim ile doğrudan ilişkili olan maliyetleri kapsamaktadır. Direk işçilik giderleri mamullerin üretilmesi için esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilere ödenen brüt ücreti ifade etmektedir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesi esnasında katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını da içermektedir(Ekergil,2008:112).

Dönem sonlarında kurum ticari kazancını tespit etmekte kullanılan en önemli unsurlardan biri gelir tablosunda yer alan satılan malın maliyeti hesabıdır. Sağlıklı bir stok sistemi, hem maliyetlerin doğru belirlenmesini sağlamakta hem de mevcutların korunması ve vergisel yükümlülüklerin eksiksiz olarak yerine getirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Stoklar konusu maliyet sisteminin belkemiği niteliğindedir(TMS-2,2009:md.12).

Stoklarla ilgili diğer maliyetler ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde, stokların maliyetlerine dahil edilmektedirler. Diğer maliyetlere örnek olarak, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderler veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım ve geliştirme maliyetleri verilmektedir(Ekergil,2008:113).

Diğer maliyetler, stok maliyeti olarak kabul edilen ve stok maliyeti olarak kabul edilmeyen maliyetler olarak ikiye ayrılabilir.

Stokların maliyetine dahil edilen diğer maliyetler, ilk madde ve malzemelerin üretime hazırlanma maliyetleri, makinelerin yeni bir işlem için hazırlanma maliyetleri, işletme yöneticileri tarafından engellenemeyen enerji kısıntıları, grev veya doğal afetlerden dolayı işçilerin boşa geçen zamanlarına ilişkin

maliyetler, makine başında çalışan işçinin arızalanan makinesini kendisinin onarması veya bakımını gerçekleştirmesi, malların depoya yerleştirilmesi, malların satış reyonlarına yerleştirilmesi, malların barkodlanarak satışa hazır hale getirilmesi gibi maliyetlerdir(Ekergil,2008:133–134).

IAS(TMS)-2 standardı, stoklar için maliyetlerin belirlenmesinde ilk giren ilk çıkar ya da ağırlıklı ortalama yöntemlerinden birinin belirlenerek uygulanması esasını getirmiş ve son giren ilk çıkar yönteminin kullanılmasına ise izin vermemiştir (Sönmez,2003b). Giderler, kapsamaları bazında sınıflandırılırlarken, işletme yöntemi kullanıldığı yöntemlere göre bazı giderleri mamul maliyeti olarak kabul ederken bazı giderleri ise dönem giderleri olarak gelir tablosuna aktarmaktadır.

3.1.3.2. Stok maliyeti hesaplama yöntemleri

Esas itibarıyla stokların maliyetlerinin ölçülmesinde *fiili maliyet yöntemi* benimsenmektedir. Sonuçların maliyete yakın olması durumunda stok maliyetlerinin ölçülmesi için *standart maliyet yöntemi* ve *perakende maliyet yöntemi* gibi maliyet belirleme teknikleri de kullanılmaktadır.

IAS(TMS)-2 standardında, *standart maliyet yöntemine* değinilmiştir. Bu yöntemin uygulanması sırasında işletmede fiili sonuçlar beklenmeden, maliyeti oluşturan giderlerin standart tutarları, yapılan çalışmalarla belirlenmektedir. Standart maliyetlerin belirlenmesinde geçmiş dönemlerin sonuçları ve gelecekte beklenen gelişmeler göz önünde bulundurularak istatistikî hesapların yapılması sonucunda tahmini maliyetler oluşturulmaktadır. Stokların standart maliyet yöntemi çerçevesinde değerlendirilmesi durumunda stok kalemlerinin ambara girmesinde veyahut da üretim safhasına sevk edilmesinde üretim hacmi göz önünde bulundurulmaktadır. Bu yöntem sayesinde dönem sonu stokları da kolayca tahmin edilebilmektedir(Ekergil,2008:141).

IAS(TMS)-2 standardında, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanmak amacıyla *perakende yöntemi* belirlenmiştir(Ekergil,2007:122).

Perakende satış yöntemi ile dönem sonu stok maliyeti beş adımda hesaplanmaktadır:

- 1) ‘‘Dönem başı stoklarının ve dönem içinde satın alınan stokların hem maliyeti hem de perakende satış fiyatları listelenir.

- 2) Dönem başı stokları ile dönem içinde satın alınan stokların maliyeti ve perakende satış değeri toplanarak, satılabilir malların maliyetine ve perakende satış değerine ulaşılır.
- 3) Satılabilir malların maliyeti, satılabilir malların perakende satış değerine bölünerek maliyet oranı hesaplanır.
- 4) Satılabilir malların perakende satış değerinden net satışlar çıkartılarak dönem sonu stokların perakende satış değeri hesaplanır.
- 5) Dönem sonu stoklarının perakende satış değeri ile maliyet oranı çarpılarak tahmini dönem sonu stoklarının maliyeti tahmin edilir.”(Weygandt vd.,2002:394).

Alım-satım işlemlerinin hızlı bir şekilde ve büyük hacimlerde gerçekleştiği ve diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı sektörlerde kullanılan perakende satış yöntemiyle stokların maliyeti, stokların satış değerinden, brüt satış karı tutarının düşürülmesi suretiyle hesaplanmaktadır(Sönmez,2003b).

3.1.3.3. Stokların zarar görmesi

İşletmelerdeki stoklar çeşitli afetler nedeniyle ya da işletme faaliyetleri sırasında meydana gelen olaylardan dolayı zarar görmekte ve bu zarar sonucunda da kısmen ya da tamamen değerini kaybetmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalabilmektedir. Böyle bir durumda, söz konusu malların elden çıkarılmasıyla elde edilebilecek tutar malın maliyetinden daha düşük olabilmektedir. Satış fiyatlarının düşmesi veya tahmini tamamlanma maliyeti ya da tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlarda stok maliyetinin bu varlıkların elden çıkarılmasından sağlanacak tutardan daha yüksek olması gibi bir durum doğabilmektedir(Ekergil,2007:135-136).

Örnek 3.4 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması hammaddelerini fabrika binası yanında bulunan stok sahasında muhafaza etmektedir. Kapalı ve korunaklı bir alanda saklanması gereken alüminyum tozu yanıcı bir maddedir. Stok alanı yanında çalışanlardan birinin sigara içmesi ve sigaranın izmaritini tam olarak söndürmeden atması sonucunda yangın çıkmış ve alüminyum tozu stoğunun %80’i zarar görmüştür. Yangının kontrol altına alınmasına rağmen %80 oranında oluşan zarar engellenememiştir. Depoda yangından önce 19.850 kg alüminyum tozu olduğu belirtilmiştir. 1 kg alüminyum tozunun maliyeti 16 TL’dir. Bu durumda firma hammaddeleri ile ilgili zarar kaydını aşağıdaki şekilde yapacaktır.

$$19.850 * \%80 = 15.880 \text{ kg}$$

$$15.880 * 16 = 254.080 \text{ TL}$$

/	
157 Diğer Stoklar Hesabı	254.080
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	254.080
/	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı	254.080
157 Diğer Stoklar Hesabı	254.080
/	

3.1.3.4. Stok maliyetine dahil edilmeyen giderler

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen maliyetler aşağıdaki gibi örneklendirilmektedir:

- Normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri,
- Depolama giderleri(bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetlerini içermektedir)(Büyükmirza,2003:63),
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Boyar ve Güngörmüş,y.y.c).

3.1.3.5. Hizmet maliyeti

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti, mevcut sistemde üretilen hizmetin maliyeti, hizmet işletmelerinde, stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmemekte, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işletmelerinde hizmet maliyetleri inşaat devam ettiği sürece stok maliyeti hesabı olarak kabul edilen bilânço hesaplarından 170- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı'nda, maliyet hesaplarından 740-Hizmet Maliyetleri Hesabı ve 741-Hizmet Maliyeti Yansıtma Hesabı'nda takip edilmektedir. En son gelir tablosu hesaplarından 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır (Boyar ve Güngörmüş,y.y.a).

Hizmet işletmelerinin sunmuş olduğu hizmetler üretim işletmelerinden ve ticari işletmelerden farklı olmak şartıyla, stoklanamamakta, takas edilememekte, elle

tutulmamaktadır ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde ve daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katılmaktadır(Ekergil,2006:71–72).

Hizmet sunan işletmelerde stok, hizmetin sunulması için gereken ilk madde ve malzemeler ile sunulan hizmettir. Konaklama işletmeleri, oteller, moteller vs., misafirlerine, yemek ve kahvaltı hizmeti sunmaktadır. Bu durumda sunulacak yemek ve kahvaltı için gereken malzemeler ilk madde ve malzeme stoğu olarak kabul edilmekte ve işletmenin stoklarını oluşturmaktadır. Müşteriye verilen yemek ise sunulan hizmettir hizmet mamulü olarak kabul edilmektedir.

Hizmet işletmelerinin hizmet üretim maliyetleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

1. Hizmet sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri,
2. Kontrol hizmet giderleri,
3. Diğer giderler(Ekergil,2008: 137).

IAS(TMS)-2 Stoklar standardı, hizmetin stoklanabilir olması ilkesini getirmiştir. Verilen hizmete ilişkin hasılat gelir tablosuna alınmamış ise, bu hizmet bilançoda stoklar arasına kaydedilmektedir. Mevcut sistemde söz konusu olmayan bu uygulama, sunulan hizmeti gerçekleştiren işçi ücretleri ve diğer maliyet unsurlarından oluşmaktadır(Uyar,2009).

3.1.3.6. Normal kapasite ve normal maliyet yöntemi

IAS(TMS)-2 standardı, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınmak suretiyle normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını normal kapasite olarak belirtmektedir(TMS-2,2009:md.13) .

Normal kapasite uygulandığında, işletmede çok yüksek üretim gerçekleşen bir dönemde her bir üretim birimine dağıtılan genel üretim gideri payı düşmekte ve böylelikle de stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemektedir. Değişken genel üretim giderleri ise, işletmedeki üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak ve bu kullanımlarla doğru orantılı bir şekilde her bir üretim birimine dağıtılmaktadır.

Yüksek kapasite ile yüksek düzeyde üretimin gerçekleştirildiği dönemlerde, her bir ürüne dağıtım yoluyla yüklenen sabit genel üretim giderleri tutarı azaltılmakta, bu sayede stokların maliyet bedellerinden daha yüksek bir tutar üzerinden değerlendirilmeleri de engellenmektedir. Standarda göre, üretim miktarının artması durumunda birim başına düşen sabit giderlerin azalması nedeniyle birim

mamul maliyetindeki azalmanın dikkate alınması ve bu azalmanın mamul maliyetine yansıtılması gerekmektedir. Üretim miktarının azalması durumunda birim başına sabit giderdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması halinde, maliyetler normal kapasite üzerinden hesaplanmalı ve de maliyetlere yüklenilmeyen fark da dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır(Gencoğlu,2007:79-80).

Normal maliyet yönteminde işletmenin mamullerini üretmesi ve satmasına ilişkin normal kapasitesi, işletme yönetiminin bu mamulleri üretme ve satma ve işletmenin yaşamını sürekli kılma gücüne sahip olan beşeri ve beşeri olmayan kıt kaynakları birleştirmesi suretiyle belirlenmektedir(Gencoğlu,2007:181).

IAS(TMS)-2 standardına göre, döneme ait üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretim ile ilgili bütün değişken maliyetler ile normal kapasiteye bağlı olarak sabit maliyetler mamulün maliyetlerine normal maliyet yöntemi kullanılmak suretiyle yüklenmektedir.

Stoklar standardında açıklandığı üzere üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri kapasiteye bağlı olarak arttırılmamakta, dağıtılmayan genel üretim giderleri de gerçekleştikleri dönemde gider olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. Normal maliyet yönteminde, genel üretim giderleri sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak ayrıldıktan sonra kapasite ölçüsünde sabit genel üretim giderleri mamullere yüklenmektedir. Sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında ortaya çıkacak kapasite sapmaları dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır(Büyükmirza,2003:65).

Uygulamadaki mevcut Tekdüzen Hesap Planı normal maliyet yöntemi için tasarlanmadığından bu yönteme ilişkin hesap önerileri sunulmamaktadır ve kapasite sapmalarının tamamı sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. IAS(TMS)-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında işletmelerin hiçbir gelir veya gider kalemlerini gelir tablosunda veya dipnotlarda olağan dışı kalemler olarak gösteremeyecekleri açıklanmıştır

Gelir tablosunun 63 numaralı hesap grubu Faaliyet Giderleri Hesap Grubu'dur ve de işletmenin esas faaliyetiyle ilgili giderlerden oluşmaktadır. Bu hesap grubunun altındaki giderler, üretim maliyetine yüklenemeyip faaliyetlerle ilgilidirler ve dönem gideri olarak yazılmaktadır. Faaliyet sapmaları, 634-Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak bu hesap altında gösterilebilecektir. Normal maliyet yönteminde kapasite sapmaları olumsuz ve olumlu kapasite sapmaları olarak ikiye ayrılmaktadır ve 730- Genel Üretim Giderleri

Hesabı ve 731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı'nda takip edilmektedir. Olumsuz kapasite sapmasında, fiili üretim planlanan üretimden düşük olmaktadır, olumlu kapasite sapmasında fiili üretim planlanan üretimden fazla olmaktadır(Boyar ve Güngörmüş,y.y.b).

Örnek 3.5 : IAS(TMS)-2 Stoklar standardı uyarınca dönemin üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretim ile ilgili olan bütün değişken maliyetler mamul maliyetine yüklenmektedir. Buna göre; Sanko Dış Ticaret A.Ş. firması yurt içi ve yurt dışı pazarına Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş. tarafından üretilen banyo havlularını pazarlamaktadır. İşletmenin olağan kapasite seviyesinde sabit genel üretim maliyetlerinin 1.300.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Üretim kapasitesinin belirlenmesi hususu Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş.'nin Yönetim Kurulu toplantısında görüşülmüş ve bu toplantı için daha önceden işletmedeki mühendisler tarafından yapılan çalışmalar sonucunda fabrikanın yıllık teorik kapasitesinin 4.000.000 adet havlu/yıl olması gerektiği belirlenmiştir. Toplantıda işletme yöneticileri pamuk fiyatlarında yükselme ve havluya dış piyasadaki talepte azalma beklediklerini ve bu nedenle de üretim miktarının %30 oranında azaltılarak 2.400.000 adet/yıl düşürülmesi gerektiğini açıklamışlardır. Yöneticilerin, havluya olan talepteki azalmanın arz fazlasına da sebep olabileceğini göz önünde bulundurulmaları sonucunda, stokların satış fiyatlarında indirime gidilmesi gerektiği hususu açıklanmıştır. Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş.'nin üretim yönetimi birimini oluşturan işletme müdürü, üretim şefi, hammadede şefi, kalite kontrol şefi, makine bakım şefi, 2.400.000 adet havlu üretilmesi için vardiyaların 2'den 3'e çıkarılması gerektiğini belirtmişlerdir ve bu durum ek bir külfet doğuracaktır. Toplantıda, açıklanan bütün şartlar göz önünde bulundurularak, üretim miktarının 2.000.000 adet/yıl'a düşürülmesi önerilmiş ve Yönetim Kurulu'nun da ortak kararı ile 2.000.000 adet/yıl havlu üretilmesine karar verilmiştir.

Bu durumda Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş. firmasında kapasite göz önünde bulundurularak aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır(havlu başına birim değişken maliyet: 2,80 TL).

	Bütçelenmiş Sabit Genel Üretim Maliyeti	Bütçelenmiş Kapasite Seviyeleri	Bütçelenmiş Birim Sabit Genel Üretim Maliyeti	Bütçelenen Birim Değişken Maliyet	Birim Üretim Maliyeti
Teorik Kapasite	2.400.000	4.000.000	0,6 TL/havlu	2,80	3,4 TL/havlu
Pratik Kapasite	2.400.000	2.400.000	1 TL/havlu	2,80	3,8 TL/havlu
Normal Kapasite	2.400.000	2.000.000	1,2 TL/havlu	2,80	4 TL/havlu

Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş. firmasının yıl sonunda 2.000.000 adet havlu ürettiği ve bu havlulardan 1.800.000 adedini 6 TL'den sattığı belirtilmiştir. Bu durumda normal kapasite olarak kabul edilen üretim miktarı faaliyet bölgesidir.

$$\text{Satışlar} = 1.800.000 * 6 = 10.800.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değişken Üretim Maliyeti} = 2,80 * 2.000.000 = 5.600.000 \text{ TL}$$

$$\text{Sabit Genel Üretim Maliyeti} = 0,6 * 2.000.000 = 1.200.000 \text{ TL}$$

$$1 * 2.000.000 = 2.000.000 \text{ TL}$$

$$1,2 * 2.000.000 = 2.400.000 \text{ TL}$$

Firmada dönem sonu mamul maliyetleri yoktur. Normal kapasite nispetinde üretim yapıldığı için standart sapmalar gerçekleşmemiştir ve düzeltme işlemi ve düzeltme kaydı yapılmasına gerek yoktur. Sanko Tekstil İşletmeleri A.Ş. firmasının yıllık faaliyet gideri toplamının 2.500.000 TL olduğu kabul edildiğinde aşağıdaki veriler elde edilmektedir.

	Teorik Kapasite	Pratik Kapasite	Normal Kapasite
Kapasite Seviyeleri	4.000.000 adet havlu	2.400.000 adet havlu	2.000.000 adet havlu
Satışlar	10.800.000	10.800.000	10.800.000
Satılan Mamul Maliyeti	0	0	0
Dönem Başı Mamul Maliyeti	0	0	0
Değişken Üretim Maliyeti	5.600.000	5.600.000	5.600.000
Sabit Üretim Maliyeti	1.200.000	2.000.000	2.400.000

Satılabilir Mamuller Maliyeti	6.800.000	7.600.000	8.000.000
Dönem Sonu Mamuller Maliyeti	0	0	0
Satılan Mamul Maliyeti	6.800.000	7.600.000	8.000.000
Brüt Satış Karı	4.000.000	3.200.000	2.800.000
Faaliyet Gideri	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Faaliyet Karı	1.500.000	700.000	300.000

(Ekergil,2007:89-92)

3.1.3.7. Özellikli varlık kavramı ve borçlanma maliyetleri

IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardında ve SPK Seri: XI No: 25 Kısım: 10' da yer alan özellikli varlık niteliğinde olan stoklar, satışa hazır hale yani satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar olarak tanımlanmış ve bu tür stokların elde edilmesi, inşası veyahut üretimiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin istenirse stok maliyetine dahil edilebileceği belirtilmiştir(Boyar ve Güngörmüş,y.y.b).

“Şarap gibi belli bir süre mayalanmaya ihtiyaç duyan veya güneşte belli bir süre kurutulması gereken gıdalar, gemi, uçak, uydu, gibi mamullerin üretiminde stokların kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi için uzun bir süreye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu tür mamullerin üretim sürecinde kullanılan stoklar için gerçekleştirilen borçlanma maliyetleri isteğe bağlı olarak aktifleştirilmektedir.”(Ekergil,2007:134).

Bir işletmenin stoklarını vadeli ödeme koşuluyla satın alması durumunda ortaya çıkan vade farkı yani peşin alım fiyatı ile vade sonundaki değer arasındaki fark, finansman unsuru içerdiği taktirde bu unsurlar ödemenin yapıldığı tarihte veya aynı dönemde finansman giderlerinden faiz gideri olarak gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır(Çömlekçi,2002:185-186).

Örnek 3.6: MTT İnşaat Ltd.Şti. firması 01.08.2008 tarihinde, inşaatı sürmekte olan dubleks evlerden oluşan sitenin finansmanında kullanılmak amacıyla 300.000 TL kredi kullanmıştır. Bu kredi 20.09.2009 tarihinde kapatılmıştır ve krediye 12.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır. Sitenin inşaatı ise 30.04.2010 tarihinde tamamlanmıştır.

Bu örneğe göre, sitenin inşaatı yapılması uzun süreyi alan(bir yıldan fazla) nitelikli varlık yani IAS(TMS)-23 standardında açıklanan özellikli varlık niteliği taşımaktadır. Mevcut mevzuata göre ve standarda göre firma borçlanma maliyetini

varlığın maliyetine eklemek suretiyle aktifleştirebilmektedir. Bu durumda firma 12.000 TL'lik faiz giderini de varlığın maliyetine dahil edebilmektedir.

3.1.3.8. Stokların değerlemesi ve stok değer düşüklüğü

IAS(TMS)-2 standardı stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak yöntemleri ve bu yöntemlerin uygulanması sırasında uyulması gereken esasları belirlemektedir. Stok değerlendirme yöntemleri ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinde satın alınan ilk madde ve malzeme veyahut malların dönem sonunda yada mallar satıldığında muhasebesel açıdan değerlerinin ifade edilmesine yardımcı olmaktadır.

İşletmeler için stok değerlendirme yöntemleri IAS(TMS)-2 standardında gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi olarak belirlenmiştir(Ekergil,2007:126).

IAS(TMS)-2 standardı, *son giren ilk çıkar maliyet yönteminin* uygulanmasına izin vermemektedir. Üretim işletmelerinde mantıklı olarak kabul edilen, satın alınıp ambara konulan ilk madde ve malzemenin üretime daha çabuk sevk edilmesi işlemidir. Son giren ilk çıkar maliyet yönteminin uygulanmasının işletme açısından, üretim maliyetlerinin gereksiz olarak artması, direkt ilk madde ve malzemelerin dönem sonunda bilanço stoklarında aslında olduğundan daha fazla tutarda raporlanması gibi olumsuz sonuçları ortaya çıkabilmektedir.

İşletmelerde, normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleriyle özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti her bir varlığa ilişkin *özel maliyeti* dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. *Gerçek parti maliyeti yöntemi*, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, stokların satın alınmış veyahut üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılabilir. Özel maliyet yöntemi adını da taşıyan gerçek parti maliyet yöntemi, genel olarak birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktarlardaki kalemlerden oluşan stoklar için çok da uygun bir maliyet hesaplama yöntemi olmayabilmektedir (TMS-2,2009:md.23-24).

Gerçek parti maliyet yönteminin kullanılması taşınmaz mallar, otomobil, değerli taşlar gibi birbirinden farklı özelliklere sahip malların satışı ile ilgilenen işletmeler tarafından tercih edilmektedir. Belirtilen tarzda işletmelerin sattığı mallar genellikle parasal açıdan değeri yüksek olan fakat miktarsal açıdan sınırlı sayıda üretilen mallardır. Gerçek parti maliyet yönteminin uygulanması durumunda elde

bulunan ilk madde ve malzemelerin hangi parti maliyetine ait olduğu bilinmektedir (Ekerkil,2007:126).

Bir işletmenin birbirleriyle ikame edilebilen, birbirleriyle benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip olan bütün stokları için aynı stok maliyeti hesaplama yöntemini uygulaması gerekmektedir(Ekerkil,2008:150).

İlk giren ilk çıkar maliyet yöntemi, ilk satın alınan stoğun ilk önce üretime verilmesi ya da ilk önce satılması varsayımından dolayı çabuk bozulan veya bozulma riski olan stoğun hemen kullanılmasına olanak sağlamaktadır. İlk giren ilk çıkar yöntemi sayesinde depolama sisteminin de bilgisayar ortamında izlenmesi kolaylaşmaktadır.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak periyodik bazda, (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya bir ek alım /üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) uygulanarak hesaplanabilmektedir(Ekerkil,2008:152).

IAS(TMS)-2 Stoklar standardında stokların, maliyet ve net gerçekleştirilir değerinden düşük olanıyla değerlendirileceği belirtilmektedir ve stoklar mali tablolara belirtilen değerlerden düşük olanı ile kayıtlanmaktadır. Finansal tablolarda stoklar, satılmaları veya kullanılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedel ile izlenememektedir(Cemalcılar ve Önce,1999:278). Böyle bir durumda, stokların maliyet ve net gerçekleştirilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesi kuralıyla uyumlu olmak üzere, stokların değerinin net gerçekleştirilir değere indirilmesi gerekmektedir. Net gerçekleştirilir değer belirlenmesinde işletme tarafından yapılacak değerlemeler büyük önem taşımaktadır. Bu değer belirlenmesinde stokların elde tutuluş amacı dikkate alınmalı ve değer hesaplama sırasında mevcut bulunan güvenilir kanıtlara dayanılmalıdır(Dağdemir,2008).

Net gerçekleştirilir değer, işin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek amacıyla gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesi suretiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir(Hornsgren vd,2003:558-563). Net gerçekleştirilir değer bir işletmenin normal iş akışı içerisinde stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutarı ifade etmektedir(Gençoğlu,2007:178).

Net Gerçekleştirilir Değer = Satış Fiyatı - (Tamamlanma Maliyeti + Satış Gideri) (Gençoğlu,2007:178).

Net gerçekleşebilir değerin belirlenmesinde fiyatlardaki ve maliyetlerdeki geçici dalgalamalar dikkate alınmamaktadır. Satış anlaşmaları yapılmış olarak elde bulunan stokların net gerçekleşebilir değeri, bu stokların satış anlaşmalarında yer alan satış bedelleri olarak belirlenmiştir(Demir,2000).

IAS(TMS)-2 standardında, net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminlerin yapılması husuyla ilgili olarak, taahhüt edilen kesin satış ve hizmet sözleşmelerini yerine getirmek amacıyla elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesiyle ilgili olarak sözleşme fiyatının esas alınacağı örneği verilmektedir. Elde tutulan stokların satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla olması durumunda, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değerinin genel satış fiyatları dikkate alınmak suretiyle belirlenmesi gerekmektedir(Gencoğlu,2007:191).

Örnek 3.7 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firmasının 3.000 TL/ton birim satın alma maliyeti ile kayıtlarına aldığı 20 ton kireç gaz beton mamul üretiminde kullanılmaktadır. Alım işlemi yapılırken 1. sınıf kalitede değerlendirilen söz konusu hammadde, hammadde stok sahasında zarar görmüş ve değer kaybına uğramıştır.

Toz kireç hammaddesinin zarar görmesinden sonra, hammaddenin net gerçekleşebilir değeri bir uzman görüşüne başvurularak alınmış ve net gerçekleşebilir değer kalitenin değişmiş olması nedeniyle 45.000 TL'ye düşmüştür.

Uygulamada verilen maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değer arasında $60.000 - 45.000 = 15.000$ TL tutarında fark oluşmaktadır. Bu fark ilk madde ve malzemenin tahmini satış değerinde oluşmuş olan farklılıktan kaynaklanmaktadır.

IAS(TMS)-2 Stok standardı uyarınca firmanın mali tablolarında kireç stoklarının toplam değerini maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile göstermesi gerektiğinden 45.000 TL'yi seçmesi gerekmektedir.

Bu durumda satılan malın maliyeti 15.000 TL olacaktır.

Satılan malın maliyeti	15.000
Dönem başı stok	0
Dönem içi alışlar	60.000
Dönem sonu stok	45.000

IAS(TMS)-2 standardına uygun olarak kayıt yapmayıp mevcut uygulamalara göre kayıt yapıldığında ise satılan malın maliyeti daha düşük gösterilmekte, alış değeri üzerinden stoklarda izlenmektedir.

Satılan malın maliyeti	0
Dönem başı stok	0
Dönem içi alışlar	60.000
Dönem sonu stok	60.000

Stokların maliyeti, stokların zarar görmesi kısmen veyahut tamamen kullanılamaz duruma gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi nedenlerle geri kazanılamayabilmektedir. Stokların maliyetinin kullanım veya satış sonucunda elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değerlerin eksi (-) değerlere ulaşması durumunda stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekmekte ve stok değer düşüklüğü hesabı ile de bu indirgeme gerçekleştirilmektedir. Her muhasebe dönemi, yani mali dönem itibariyle, net gerçekleşebilir değerlerin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Daha önceki değerlemeler sonucunda stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi sonucunda ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığının iptal edilmesi de şarttır (Karapınar,2007:702).

IAS(TMS)-2 standardının 34. maddesinde, stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarlarının ve stoklar ile ilgili oluşan kayıpların, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirileceği ve net gerçekleşebilir değerlerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirileceği biçiminde yapılan açıklamadan, ayrılan karşılıkların satışların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır(Ekergil,2007:143).

Örnek 3. 8: Damaş İnşaat Ltd.Şti. firması farklı yerlerde farklı şekillerde ve farklı boyutlarda genellikle siteler şeklinde konutlar inşa etmekte ve satmaktadır. Firma 2010 yılının şubat ayında 3 blok ve 60 daireden oluşan Adana Yenikent Konut inşaatına başlamıştır ve Eylül ayında tamamlamayı planlamaktadır. Her bir dairenin çevre düzenlemeleri de dahil olmak üzere 55.000 TL 'ye mal olacağı ve her biri 150 metrekare olan dairelerin metrekaresinin 80 TL'den satılacağı öngörülmektedir. Ancak firma dairelerin her birini Eylül ayında 60.000 TL birim maliyetle tamamlayabilmiştir. Aynı zamanda firma, dairelerin yeniden boyanması için 50.000 TL ve yeni mutfak dolapları takılması için 250.000 TL'ye katlanmıştır. Aralık ayında

satışa hazır duruma getirilen daireler için, inşaat sektöründeki durgunluktan dolayı fiyat indirimine gidilmek durumunda kalınmış ve metrekare fiyatı 62 TL'ye düşürülmüştür. Firmanın bu işlemlerine ait muhasebe kayıtları IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

$$\text{Üretim maliyeti}=60.000*3*20=3.600.000$$

$$\text{Ek maliyetler}=250.000+50.000=300.000$$

$$\text{Birim ek maliyetler}=300.000/60=5.000$$

$$\text{Toplam maliyetler}=300.000+3.600.000=3.900.000$$

$$\text{Tahmini satış fiyatı}=60.000*62=3.720.000$$

$$\text{NGD}=3.720.000-3.900.000=-180.000$$

Stokların değer düşüklüğü tutarı kadar stok değer düşüklüğünün karşılığının zarar olarak kayıtlara alınması aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

/	
654 Karşılık Giderleri Hesabı	180.000
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	180.000
/	

Net gerçekleşebilir değer, stok konumunda olan inşaatın maliyet değerinden daha düşük çıkmıştır. Bu durumda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması suretiyle indirgeme işlemi gerçekleştirilmektedir. Seçilen bu yöntemi standartların değişmezlik kavramı gereğince sonraki dönemlerde de uygulanması gerekmektedir.

Önceleri meydana gelmiş ve stokların net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliklerini kaybetmeleri veya ekonomik koşulların değişmesi sebebiyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğunun kanıtlanabildiği durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmektedir ve iptal edilen bu tutar da önceden ayrılmış olan stok değer düşüklüğü tutarı ile sınırlı kalmaktadır. Bu şekilde yeni kayıtlı değer, maliyet değerinden ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanı olarak belirlenmektedir. Böyle bir durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değerleri üzerinden bilançoda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının da artması durumunda söz konusu olabilmektedir(Örten vd.,2007:52).

Örnek 3. 9: Gaziantep Ytong San.A.Ş. firmasına, fabrikanın üretim ve sevkiyat aşamasında yararlanılan forkliftlerinde ve loderlerinde kullanmak amacıyla varili 600 TL'den 50 varil motorin alınmıştır. Üretim ve sevkiyat departmanlarında kullanılacağı belirtilen motorinin dönem sonunda motorinin varil fiyatı 480 TL olarak açıklanmıştır. Bu durumda işletme varil başına $600-480=120$ TL zarar etmiştir. Toplam zarar ise $50*120=6.000$ TL'dir. Motorin satın alındığında, işletenin stok ambarına alınmak suretiyle stok hesabına kaydedilmektedir. 6.000 TL'lik zarar işletme tarafından aşağıdaki şekilde kayda alınmaktadır.

	/
654 Karşılık Giderleri Hesabı	6.000
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	6.000
	/

Motorinin varil fiyatının dönem sonunda yükselmesinin bekleniyor olması durumunda ise net gerçekleşebilir değer hesaplanmamaktadır. Firma, mazot satın aldığı dönemde satıcı işletme ile bir anlaşma yapmış ise anlaşmanın geçerli olduğu dönem boyunca fiyat artmalarından ya da azalmalarından etkilenmeyecektir.

Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilmiş olan stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptal işleminin gerçekleştiği hesap döneminin tahakkuk eden satış maliyetini azaltıcı şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Stoklar satıldığında, kayıtlı değerleri bu stoklar ile ilgili hasılatın mali tablolara alındığı hesap döneminde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Hesap dönemi içerisinde gider olarak kaydedilen stok tutarları, başka bir şekilde ifade edilecek olursa, satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan, üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarından, stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır(Gencoğlu,2007:196).

IAS(TMS)-2 Stoklar standardı, açıklanan özellikleri dolayısıyla üretim maliyetleri ve maliyet muhasebesi ile en yakın ilişki içinde olan standarttır. IAS(TMS)-2 standardı, finansal tablolarda yer alan stoklar kaleminin kaydedilmesi, izlenmesi, değerlendirilmesi ile ilgili olarak yapılması gereken işlemleri ve kayıtları açıklamaktadır. Standart stokların maliyetini oluşturan, özellikle direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve genel üretim maliyetlerini kapsamına almak suretiyle ayrıntılı bir şekilde işlemekte, ancak direkt işçilik maliyetlerinden ise sınırlı bir şekilde dönüştürme maliyetleri kapsamında bahsetmektedir. Standart, işçilik

maliyetlerinin hesaplanma yöntemini ve hangi tür maliyetlerin direkt işçilik maliyeti grubunda yer aldığını açıklamamaktadır.

3.2. IAS(TMS)-36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI

IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü isimli standart yayınlanıncaya kadar maddi duran varlıklarda değer düşüklüklerinin tespit edilmesine yönelik uygulamada herhangi bir standart bulunmamaktaydı. IAS(TMS)-36 standardı, işletmelerin varlıklarını, geri kazanılabilir tutarından daha fazla bir değerle izlemelerini önlemek amacıyla uygulamaları gereken işlemleri düzenlemektedir.

IAS(TMS)-36 standardı, değer düşüklüğünü, bir varlığın defter değerinin kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak olan geri kazanabilir tutarını aşması durumu olarak ifade etmekte ve varlık değer düşüklüğüne uğramış olarak kabul edilmektedir. Bu durumda işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesi gerekmektedir(Gencoğlu,2007:47).

IAS(TMS)-36 standardı, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarının altına düşmesi halinde değer düşüklüğü zararının nasıl muhasebeleştirileceğini, değer düşüklüğü zararlarının ne zaman iptal edileceğini, kamuoyuna açıklanması gereken bilgileri düzenlemekte, varlıkların finansal tablolarda elde edilebilir değerinden daha yüksek bir değerle gösterilmesini önlemeye çalışmakta ve elde edilebilir değerlerin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmektedir(Çatıkkaş ve Çalış, 2008:1).

3.2.1. IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Hakkında Genel Bilgi

IAS(TMS)-36 standardında yapılan açıklamalarda geçen varlık terimi hem tek bir varlık hem de nakit yaratan bir birimi ifade etmektedir. İşletmelerin, varlıklarının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını gösteren bir belirtinin varlığını her raporlama döneminde kontrol etmeleri gerekmektedir.

Standart, şerefîye, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık, henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin bir belirtinin olup olmadığına bakılmaksızın her yıl değer düşüklüğü testi yapılmasını gerekli kılmaktadır(www.pwc.com).

Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının temel amacı, varlıkların mali tablolarda geri kazanılabilir tutarlarından fazla gösterilmesini engellemektir. (Aksu,2007;907)

IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı araziler, binalar, makine ve ekipmanlar, maliyet değeri ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, IAS(TMS)-16 ve IAS(TMS)-38'e göre yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden işlenen varlıklar, bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirakler gibi varlık kalemlerini, şubeler ve ortaklıklardaki yatırımları kapsamaktadır (www.iasplus.com).

IAS(TMS)-36 standardı, IAS(TMS)-2 kapsamındaki stoklara, IAS(TMS)-11 standardı kapsamındaki inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara, IAS(TMS)-19 standardı kapsamındaki çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklara, IAS(TMS)-12 standardı kapsamındaki ertelenmiş vergi varlıklarına, IAS(TMS)-39 standardı kapsamındaki finansal varlıklara, gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara, IAS(TMS)-41 standardı kapsamındaki gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara, IFRS(TFRS)-5 standardı kapsamındaki sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklara, IFRS(TFRS)-5 standardı kapsamındaki satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanmamaktadır(Gencoğlu,2007:248).

IAS(TMS)-36 standardında varlıkların kullanım değeri ve gerikazanılabilir değer kavramlarına değinilmektedir. Geri kazanılabilir değer, bir varlığın yada nakit sağlayan bir birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanını ifade etmektedir. Geri kazanılabilir değerın tespit edilebilmesi için kullanım değeri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın hesaplanması gerekmektedir. Mevcut piyasa fiyatlarının bulunmaması durumunda işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik şartlarda önemli bir değişiklik olmadığı sürece satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tahmin etmede en son işlem fiyatları esas alınabilmektedir(Aksu,2007;909).

Varlığın kullanılması sırasında ve kullanım dönemi sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilecek nakit girişlerinin bugünkü değeri olan kullanım değeri ise, bu değerın tahminiyle ve iskonto oranının tespit edilmesiyle hesaplanmaktadır. İskonto oranı, paranın zaman değeri ile ilgili değerlendirmeler ve varlığa özgü riskleri yansıtan, geleceğe ait nakit akımının düzeltildiği riskleri

yansıtmayan, vergi öncesi orandır. İskonto oranı aynı zamanda, yatırımların söz konusu olası varlıklara eşdeğer nakit akımını doğuracak bir yatırımı seçmeleri durumunda talep edecekleri getiri oranına eşit olmak durumundadır (www.iasplus.com).

3.2.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, MSUGT, TDHP, TTK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-36 Standardının Karşılaştırılması

Ülkemizde varlıklarda değer düşüklükleri ve muhasebeleştirilmeleri hakkında, gerek Vergi Usul Kanunu'nda gerekse Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Tek Düzen Hesap Planı'nda dönen varlıklar içerisinde yer alan 15-Stoklar Hesap Grubu içinde 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı açılmışken, duran varlıklar için böyle bir hesap bulunmamaktadır. Varlıklarda değer düşüklüğünü kayıtlarını izlemek için duran varlıklar hesap grubunun altında değer düşüklüğü karşılık hesapları açılabilir. Bu hesaplar için TDHP'nda boş kod bulunmadığından dolayı hesap numarası verilmemiştir. 25X-Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı, 26X-Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı oluşturulabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için ise 208-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı kullanılabilir(Aksu,2008:929-930).

TDHP ve MSUGT'a uygun olarak güncel uygulamalarda, değer düşüklüğü zararı için 659-Diğer Olağan Giderler ve Zararlar Hesabı kullanılmaktadır. Ancak incelemeler, bu durumun IAS(TMS)'lerin ruhuna aykırı olduğu göstermekte ve değer düşüklüğü zararlarının izlenmesi için 654-Karşılık Giderleri Hesabı'nın kullanılması önerilmektedir.

VUK'ta ve TDHP'nda varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili açık bir hüküm bulunmamasına karşılık, IAS(TMS)-36 standardında, varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin altına düşmesi durumunda varlıklarda değer düşüklüğünün söz konusu olduğu ve değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir(Tokay,1999:46).

TTK, stoklar ve maddi duran varlıkların en fazla maliyet değerleri ile değerlendirileceklerini, piyasadaki fiyatın bu değer üzerine çıkması durumunda dahi maliyet değerinin aşamayacağını, yani en yüksek değer ilkesini kabul etmiştir.

TTK'da aktif varlıklar için alt değer bulunmamakta, varlık değeri, belirtilen tavan değerini aşmamak kaydıyla belirlenmektedir (Ataman,2005:11-12).

TTK'da maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin olarak hem sermaye şirketlerinde, hem de şahıs işletmelerinde, maddi duran varlıkların amortismanının ayrılması hususunda, bir bedelle değerlendirilmek suretiyle aşınma, yıpranma vb. nedenlerle varlıkların değerlerinde meydana gelen kayıpların kaydedilmesi mümkün kılınmıştır. TTK'da maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ile ilgili olarak da maliyet değeri esas alınmaktadır. (Çatıkkaş ve Çalış,2008:10-11).

3.2.3. IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Maliyetler ve Maliyet Muhasebesi İle İlişkisi

3.2.3.1. Varlıklarda değer düşüklüğünün tespiti ve muhasebe kaydı

Varlığın kayıtlı değeri yani defter değerinin, satış yoluyla geri kazanılacak tutarını aşması durumunda varlık, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarda izleniyor olabilmektedir. Bu durumda varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmekte, ihtiyatlılık ilkesinin bir gereği olarak da değer düşüklüğünün mali tablolara alınması gerekmektedir. Ancak bu durumun net olarak belirlenebilmesi için varlığın belirli sürelerle değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti açısından düzenli bir inceleme yapılması gerekmektedir.

Varlığın Kayıtlı Değeri > Geri Kazanılabilir Tutar

Bu durumda varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve varlığın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir tutara indirgenmesi gerekmektedir. Çünkü zarar söz konusudur ve fiyat indirgemesi yapılmalı ve farklılık değer düşüklüğü zararına aktarılmalıdır (Gencoğlu,2007:250).

Gelir tablosunda dönem zararı olarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat söz konusu varlıklarla ilgili olarak daha önceleri yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuş ise, bu azalış ilk olarak söz konusu hesaptan düşülmekte, değer azalışı bu fondan yüksek ise artan kısım gelir tablosunda zarar olarak kayıtlanmaktadır (Gücenme ve Arsoy,2005:8).

Varlığın kayıtlı değerinden daha büyük bir değer düşüklüğü tutarı tahmin edilmesi durumunda işletmenin bu değeri bir yükümlülük olarak mali tablolara alması gerekecektir (Gencoğlu, 2007:256).

İşletmeler, önceki dönemlerde değer düşüklüğü kaydı yaptığı şerefiye haricindeki varlık veya nakit yaratan birimin, değer düşüklüğünün ortadan kalktığına veya değer düşüklüğünde azalma olabileceğine ilişkin belirtilerin var olup olmadığını her finansal raporlama döneminde kontrol etmelidir(Gökçen vd.,2006: 316).

Varlığın geri kazanabilir tutarını belirlemede kullanılan tahminlerde bir değişiklik olması durumunda işletme, o varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmeli ve değer düşüklüğü iptal edilmelidir. Bu durumda varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine kadar arttırılabilmekte, bu artış da değer düşüklüğünün iptali anlamına gelmektedir(Gencoğlu,2007:257).

Varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı hangi hesapta kaydedilmişse aynı hesap üzerinde azaltılmakta veya iptal edilmektedir. Varlığın ilk değer düşüklüğü kaydedildiği zamanki defter değerine, ilk değer düşüklüğü ile son gün arasında varlık amortismanına tabi tutulduğu için daha fazla değer kaybetmiş olacağından, döndürülmesi imkansız olacaktır(Aksu,2008:808-809).

Değer düşüklüğünün iptal edilmesi durumunda eğer varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmiyorsa, bu değer artışı, gelir tablosuna gelir olarak yansıtılacaktır. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğünün iptali durumunda, bu iptal özkaynaklar hesap grubunda yer alan değer artış fonuna yansıtılacaktır. Yeniden değerlendirilmiş varlığa ilişkin olan yeniden değerlendirme değer düşüklüğü, gelir tablosuna gider olarak yansıtılmış ise değer düşüklüğünün iptali durumunda bu tutarın varlığın değerine eklenmeyip gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir(Gençoğlu,2007:259).

3.2.3.2. Varlıklardaki değer düşüklüğünün mamul maliyelerine etkisi

IAS(TMS)'lerin içinde IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar ve IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartları olmasına IAS(TMS)-36 standardı, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara uygulanabilmektedir. Bu varlıklara üretim maliyetleri açısından bakıldığında, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlar ve itfa paylarının maliyetlerle bir ilişkisi bulunduğu görülmektedir.

Varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü direk olarak üretim maliyetini etkilememekte, ancak varlığın değerinin değişmesi sonucunda amortisman ve itfa payı yoluyla dolaylı olarak genel üretim maliyetleri üzerinden mamül maliyetlerine yansımaktadır. Standart dahilinde asıl hedef amortisman ya da itfa payının konusunu

oluşturan varlığın değerinde meydana gelen azalmanın belirlenmesidir. Varlığın değerinde meydana gelen azalma, değer düşüklüğü için bir fon ayrılmamış ise zarar mahiyetinde olacağından genel üretim maliyetleri kapsamına girmemektedir. Değeri azalan varlığın üzerinden ayrılan amortisman ve itfa payları nedeniyle dolaylı yollardan mamül maliyeti de düşecektir.

Değer düşüklüğüne uğrayan varlık, amortisman yöntemiyle itfa edildiğinde, amortismanın değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirme işlemi yapıldıktan öncemi yoksa sonramı ayrılacağı sorunu ile karşılaşmaktadır. Standart bu konuyla ilgili olarak, varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra ilgili varlığın eğer var ise kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde varlığa ilişkin amortisman tutarı ve itfa paylarının gelecek dönemlerde düzeltilmesi yoluyla bir çözüm sunmaktadır. Buradan anlaşılmaktadır ki, gelecek dönemde amortisman, cari dönemdeki yeniden değerlendirilmiş net defter değeri üzerinden hesaplanacaktır(TMS-36,2009md.62-63).

Maddi olmayan duran varlıklar açısından bakıldığında, varlığın süresiz yararlı ömrünün olması durumunda amortisman ya da itfa payı ayrılmayacağı için varlığın üretim maliyetlerine dolaylı olarak da olsa herhangi bir etkisi olmayacaktır. Standart uyarınca, sınırsız yararlı ömre sahip olan veya henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiyenin değer düşüklüğünün tespit edilmesi için en azından yıllık olarak varlık, değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır(www.pwc.com). Bu testler sonucunda sınırsız yararlı ömre sahip maddi veya maddi olmayan duran varlığın değerinde düşüş olması amortisman ve itfa payı ayrılmadığı için üretim maliyetleri açısından bir önem taşımayacaktır.

Stok kalemlerindeki değer düşüklüğü bilanço hesaplarına yansıtılmaktadır. Bu durumda, varlıktaki değer düşüklüğü direk olarak mamül maliyetlerini etkileyecektir ve satılan mamül maliyetleri de bu durumdan önemli derecede etkilenecektir.

Varlıklardaki değer düşüklüğü standardının üretim maliyetlerine ve maliyet muhasebesine sınırlı bir etkisinin olduğu görülmektedir.

3.3. IAS(TMS)-38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı olmayan, işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veyahut da yaralanmayı beklediği

gerçekleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuki anlamda himaye altında olan haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşan bir varlık grubudur(Akdoğan ve Tenker,2001:102-104).

Maddi olmayan duran varlıklar, işletmeye ticari fayda sağlayan üstünlüklerden ve ayrıcalıklardan ve kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirinde artış sağlayan bir kısım haklardan oluşmaktadır. İşletmenin kayıtlarında ilgili hak, ayrıcalık ve üstünlüklerden işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilenler izlenmektedir(Sevimkan,2001:46). Satın alınan maddi olmayan duran varlık bu durumda aktifleştirilerde ve zaman içinde itfa edilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar; haklar, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan, telif gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar da diğer varlıklar gibi işletme içinde aktifleştirildikten sonra, kullanıldıkça işletmeye hem gelir sağlamakta hem de gider oluşturmaktadırlar(Tenker,1999:232).

Bilançoda duran varlıklar sınıfında yer alan maddi olmayan varlıklar fiziki nitelik taşımamaktadırlar. Maddi olmayan haklar, aktifine girdikleri işletmeye belirli yasal haklar ve rekabet edici avantajlar sağlamaktadırlar(Cemalcılar ve Önce,1999:419).

Mali tablolarının tam açıklama ilkesinin gereği olarak, bu amaca uygun şekilde maddi olmayan duran varlıkların maliyet değerleri ile itfa payları olan birikmiş amortismanlarının birlikte gösterilmeleri gerekmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlık, standartta belirtildiği üzere yalnızca ve yalnızca varlıkla ilişkilendirilen gelecekteki beklenen yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenli bir şekilde ölçülebilmesi durumlarında muhasebeleştirilebilmektedir. Bir işletme beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını, ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili işletme yönetiminin en iyi tahminini yansıtabilen ve makul, desteklenebilir olan varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirmektedir(Şengel,2007:990-991).

3.3.1. IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hakkında Genel Bilgi

Maddi olmayan duran varlıklar standardının amacı, başka bir standartta özel hüküm altında bulunmayan maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili

muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. IAS(TMS)-38 standardı, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığın sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Standart ayrıca maddi olmayan duran varlıkların defter değerlerinin nasıl ölçüleceğini belirlemektedir(www.verginet.net)

IAS(TMS)-38 standardı, eğitim, reklam, ilk tesis araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara da uygulanmaktadır. Bilginin geliştirilmesine yönelik olan araştırma ve geliştirme faaliyetleri fiziksel bir varlıkla sonuçlansalar dahi, varlığın fiziksel unsuru içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsura göre ikincil durumda kalmaktadır (Şengel,2007:983).

Standart IAS(TMS)-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı kapsamındaki finansal varlıklara, IFRS(TFRS)-6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardı kapsamındaki araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine, madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalarına uygulanmamaktadır.

Başka bir standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda IAS(TMS)-38 yerine söz konusu standart uygulanmaktadır (Şengel,2007:981-982).

Bazı durumlarda varlığın maddi varlık mı yoksa maddi olmayan varlık mı olduğu konusunda tereddütler yaşanmaktadır. Kompak diskler(bilgisayar yazılımı olması durumunda, yasal belge, lisans yada patent durumunda), film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilen varlıklar, sanat eserlerinin fiziki varlıkları da söz konusu olmaktadır. İşletme, bir varlık maddi olan ve maddi olmayan unsurlar içerdiğinde IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre mi yoksa bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken hangi unsurun ağır bastığına bakmalıdır. Özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasını oluşturuyorsa bu durumda maddi duran varlık olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynı durum geçerlidir. Yazılımın ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmektedir(Şengel,2007:982). 25 No'lu SPK Tebliği'nin (Sıra No: 11) 177. Maddesinde bu hususla ilgili olarak benzer açıklamalar yer almaktadır.

Araştırma ve geliştirme maliyeti unsurlarının işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık kapsamında değerlendirilerek maddi olmayan varlığın maliyetine, varlığın ortaya çıkması, üretilmesi veya kullanıma hazır duruma getirilmesi için doğrudan belirlenebilen bütün harcamalar araştırma ve geliştirme maliyetleri içinde değerlendirilebilmektedir(Saban ve Genç,2005:126).

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilebilmesi faaliyetin türüne, nasıl örgütlendiğine ve yürütülen projenin niteliğine bağlı olarak gerçekleştirilmektedir(Gencoğlu,2007:227-228).

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık oluşturulmasına veya elde edilmesine yönelik işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alması gerekmektedir. Araştırma harcamaları gerçekleştirildiği zaman gider olarak muhasebeleştirilmekte, araştırmadan kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık ise muhasebeleştirilmemektedir. Geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ise sadece ve sadece standartta açıklanan şartları sağlaması durumunda aktifleştirilmektedir(Gencoğlu,2007:229).

3.3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türk Mevzuatında(GVK, VUK, MSUGT, TDHP, TTK, SPK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-38 Standardının Karşılaştırılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 5. ve 6. bentlerinde maddi olmayan duran varlıklar sınıfındaki gayri maddi haklar ifade edilmektedir. Herhangi bir fiziksel varlığı olmayan, işletmenin belirli ölçülerde yararlandığı veyahut da yararlanmayı planladığı, aktifleştirilmiş giderler, belli şartlarda hukuken himaye gören haklar bilançonun varlıklar bölümünde maddi olmayan duran varlıklar içerisinde gösterilmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca, bu varlıklar, haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler ve diğer maddi olmayan duran varlıklar olarak adlandırılmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıkların haklar, şerefiye gibi bir bölümünün mübadele değerinden söz edilebilirken, aktifleştirilmiş giderler gibi diğer bölümünün mübadele değeri bulunmadığı ifade edilebilmektedir. Aktifleştirilen giderlerin değeri ise işletmenin sürekliliği özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bu tür giderler ileride gelir

doğurabilecek maliyetler niteliğindedir ve belirtilen giderlerin gerçekte değerleri, gelecekte gelir sağlama kapasitelerine bağlıdır. Örneğin; kira süresinden önce boşaltılan ve gidere dönüşmemiş olan özel maliyet harcamaları , maddi olmayan duran varlık olma özelliklerini kaybetmekte ve zarara dönüşmektedir(Akdoğan ve Tenker,2001:102-104).

Maddi olmayan duran varlıkların envanter işlemi kayıtlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Hakların değerleri, kullanım sürelerine göre, VUK'un amortismanına ilişkin hükümleri dahilinde amortisman ayrılmak suretiyle maliyete veyahut da dönem giderine intikal ettirilmektedir. Amortisman konusu Vergi Usul Kanunu'nun 313.maddesinde, ‘Amortisman Mevzuu’ başlığı altında ele alınmıştır. (Sönmez,2004a.;Akyol ve Küçük,2003:94-97).

25 no'lu SPK Tebliği'nin 179.maddesinde standartla uyumlu olan maddi olmayan varlık örnekleri belirlenirken, 180.madde hükmü maddi olmayan duran varlıkların‘tanımlanabilirlik’ kavramını açıklamıştır ve bu açıklama standartta belirtilen açıklama ile uyumludur.Tebliğin 181. maddesi ise kontrol kavramını açıklamaktadır. Belirtilen kontrol kavramı ile ilgili açıklama standart açıklamaları ile paralel niteliktedir.

MSUGT ve IAS(TMS)-38'e göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için fiziksel varlığının olmaması ve işletmenin varlıktan fayda sağlamayı beklemesi, ortak özellik olarak belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde gayri maddi haklar olarak maddi olmayan duran varlıklar tanımlanmaktadır. VUK'a göre, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir. Bu değer ise ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamamaktadır. Kurumun tesis olunması ya da yeni bir şubenin açılması veya işlerin devamı olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmeyen giderler bu tanım içinde yer almaktadır. İşletmelere ilk tesis ve taazzuv giderlerini aktifleştirme husunda ihtiyarilik tanınmıştır. Gerçek kişilerde ve tüzel kişilerde peştamallıklar da mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir(213 Nolu VUK,1961:282).

Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi konusu ihtiyari olmasına rağmen, IAS(TMS)-38 hükümlerince doğrudan gider yazılması gerekmektedir ve dolayısıyla aktifleştirme yapılmamaktadır.

VUK'ta araştırma ve geliştirme giderlerinin değerlemesine ilişkin olarak doğrudan bir hüküm bulunmamasıyla birlikte MSUGT'ta araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili olarak bilançonun duran varlıklarında, "263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, dönem giderleri arasında, "630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri", maliyet hesapları içinde ,"750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesapları bulunmaktadır. MSUGT'ta araştırma ve geliştirme faaliyetleri arasında ayırım yapılmazken, IAS(TMS)-38 standardında araştırma ve geliştirme giderleri ayrı ayrı ele alınmaktadır. MSUGT'ta hangi durumlarda araştırma ve geliştirme giderlerinin gider yazılıp hangi durumlarda aktifleştirileceği hususunda kesin bir hüküm bulunmamasına karşın, IAS(TMS)-38 standardında, işletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın mali tablolara alınma şartlarını taşıyıp taşımadığının değerlendirilmesi hususunda varlığın oluşturulma süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır(Akgül ve Akay,2006:186).

Şirket içinde oluşturulan şerefiye kavramı VUK'ta yer almamakta, şerefiyenin de mukayyet değeri ile değerlendirilerek itfa edileceği belirtilmektedir ve şerefiye için itfa payı ayrılmaktadır. MUSGT'ta şerefiye, işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıkları arasındaki olumlu fark olarak ifade edilmekte, işletme içi oluşturulan şerefiyeden söz edilmemektedir. IAS(TMS)-38'de ise şerefiyenin değerlendirme teknikleri farklılık göstermektedir ve standartta işletme içi oluşturulan şerefiye konusu yer almaktadır(Akışık,2003;87).

IAS(TMS)-38 standardında, maddi olmayan duran varlıkların maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Maliyet modeli, maddi olmayan duran varlıkların elde etme maliyetinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüklerinin indirilmesine dayanan bir yöntem iken, yeniden değerlendirme modelinde ise maddi olmayan duran varlıkların defter değeri varlığın makul değerinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüğünün indirilmesi sonucunda bulunan değeri ifade etmektedir(Greuning,2006:176)

MSUGT'ta maddi olmayan duran varlıkların maliyet değerleri ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların elde etme maliyetlerinden sonra eşit taksitlerle birikmiş itfa payı düşürülerek değerlendirileceği açıklanmaktadır. VUK' ta ise kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, şerefiyenin, araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değeri ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

VUK'un 258. maddesinde değerleme kavramı, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir"(213 Nolu VUK,1961:md.258) şeklinde tanımlanmaktayken, maliyet bedeli ise VUK 262. maddede, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder"(213 Nolu VUK,1961:md.262) şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca maddi olmayan duran varlıkların mukayyet değerinden ve maliyet değerinden birikmiş itfa paylarının indirilmesi suretiyle muhasebe kayıtlarında yer alacağı belirtilmektedir.

Türkiye'de uygulanan mevcut mevzuatta maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesine ilişkin olarak IAS(TMS)-38 standardında yer alan varlığın makul fiyatına göre yeniden değerleme esası uygulaması yer almamaktadır.

MSUGT'ta genel olarak, maddi olmayan duran varlıkların beş yılda eşit taksit tutarıyla itfa edilmek suretiyle yok edileceği ve her yıl eşit taksit tutarıyla itfa işlemi gerçekleştirileceğinden dolayı itfa yöntemi olarak da doğrusal yöntemin kullanılacağı açıklanmaktadır.

VUK'a göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı'nca maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri tespit edilip 333 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile yayınlanmıştır ve bu uygulama IAS(TMS)-38'de belirtilen sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin işletme politikalarınca belirlenmesi ve değerlendirilmesi ilkesi ile farklılık taşımaktadır.

333 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde faydalı ömür süreleri:

- Haklar için 5 yıl(yararlanma süresinin belli olmaması durumunda),
- Araştırma ve geliştirme giderleri için 5 yıl,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri için 5 yıl,
- Şerefiye için 5 yıl,
- Özel maliyetler için 5 yıl,

olarak belirtilirken, maddi olmayan duran varlıkların eşit paylı şekilde itfa yöntemi olarak normal itfa yönteminin uygulanması gerektiği benimsenmiştir.

Özel maliyet bedellerinin itfası hususu, kira süreci dikkate aldığından, diğer maddi olmayan duran varlıklardan farklılık taşımaktadır. VUK 327'inci maddesinde özel maliyet bedellerinin itfası hususu ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

3.3.3. IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Maliyetler ve Maliyet Muhasebesi ile İlişkisi

3.3.3.1. Maddi olmayan duran varlıkların maliyet değeri

Maddi olmayan varlıkların ayrı olarak elde edilmesi durumunda maliyet değeri, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal olan varlıklarla ödenmesi durumunda güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ithal vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve varlığı amaçlanan kullanıma hazır hale getirmeye yönelik olarak gerçekleştirilen ve doğrudan doğruya varlık ile ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşmaktadır(Şengel,2007:987).

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda varlığın maliyeti, peşin fiyatının eşdeğeri olarak kabul edilmektedir(Şengel,2008:991-992).

Örnek 3.10 : Ergüller Kozmetik San.Tic.A.Ş. firması Rosense marka el ve yüz kremlerinin patent hakkını 16 yıllığına 250.000+%18 KDV ile almıştır. Bu işlemin bedeli patent sahibi firmaya banka havalesi yoluyla, işlemin gerçekleştirildiği tarihte ödenmiştir. Patent hakkına sahip olan Ergüller Kozmetik, 15 yıl boyunca bu hakkı eşit paylı olarak itfa edecektir.

$$250.000 * \%18 = 45.000$$

	/	
260 Haklar Hesabı	250.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	45.000	
102 Bankalar Hesabı		295.000
	/	
İtfa payı = 25.000/16 = 15.625		
	/	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	15.625	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		15.625
	/	

Örnek 3.11 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması ytong gazbeton üretebilmek için 01.01.2008 tarihinde Ytong International GmbH'dan ytong ürünün lisans hakkını 500.000 Euro'ya almıştır(kur 1 Euro = 2,20TL).

$2,20 \times 500.000 = 1.100.000$ TL.

Gelir vergisi kesintisi ise %15 olarak gerçekleşmiştir.

$1.100.000 \times \% 15 = 165.000$ TL.

01.01.2008	
260 Haklar Hesabı	1.105.000
Lisanslar	
102 Bankalar Hesabı	930.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	165.000
/	

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti işletme yönetimi tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili olan maddi olmayan duran varlığın üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlık ile ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içermektedir(TMS-38,2009:md.66).

Varlık ile doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetlere, maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri, maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisanların itfa payları örnek olarak verilebilmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir ve kullanılabilir duruma gelmesi ile bitmektedir. Maddi olmayan duran varlığın kullanılması sırasında veyahut da tekrar düzenlenmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler, varlığın defter değerine eklenmemektedir.

Maddi olmayan duran varlığın defter değerine, yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulmasına ilişkin maliyetler ve ilgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi faaliyete başlama zararları dahil edilmemektedir.

Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler(reklam ve promosyon maliyetleri dahil), yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil); ve yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler, varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları maddi olmayan duran varlığın maliyetinin parçası olmayan harcamalardır(Şengel,2007:995-996).

Örnek 3.12 : IAS(TMS)-38 standardı uyarınca yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin reklam ve promosyon maliyeti gibi maliyetler, yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler dönem giderlerine yansıtıldığından dolayı, firmanın ürünlerinin tanıtımı için hazırlattığı broşürler ve yayın araçları vasıtasıyla verdiği reklamların gideri 20.000 + KDV ve aşağıdaki gibi kaydı yapılmaktadır(KDV oranı % 18).

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	20.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	3.600	
102 Bankalar Hesabı		23.600

Örnek 3.13 . Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması kapı ve pencerelerde mimari estetik sağlamak amacıyla yatay ve düşey olarak kullanılan söveler geliştirmiştir. Ancak uygulama yapılırken birtakım problemlerle karşılaşmış ve bu problemlerin çözümü için ürün yeniden düzenlenmiş ve ürünün üretim formülünde bazı değişiklikler yapılmıştır. Gerçekleştirilen harcamalar toplamda 13.000+KDV tutarındadır. Belirtilen problem maddi olmayan duran varlığın tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetleri niteliğindedir, çünkü ürün ile ilgili geliştirme maliyetleri maddi olmayan duran varlık olarak daha önce aktifleştirilmiştir ve bu durumda oluşan maliyetler söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmeyerek dönemin araştırma ve geliştirme giderlerine aktarılacaktır. Ödemeler banka havalesi yoluyla gerçekleştirilmektedir.

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	13.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	2.340	
102 Bankalar Hesabı		15.340

3.3.3.2. Maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömür ve amortisman

IAS(TMS)-38 standardında maddi olmayan duran varlıkların itfası hususunda, varlığın faydalı ömrü belirli ve belirsiz olarak ikiye ayrılmaktadır. Belirsiz faydalı ömür, varlıktan beklenen nakit akışı oluşturma döneminin önceden

belirlenememesinden dolayı bilinmemesi durumudur. Belirsizlik kavramı bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesinde ihtiyatlılık kavramının uygulanmasını gerektirmektedir. Fakat gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün de seçilmesi uygun olmamaktadır. Belirli faydalı ömür ise varlığın faydalı ömrünün süresinin açıkça belirlenebilmesi durumudur(Epstein and Mirza,2002:247).

Maddi olmayan duran varlıklarda, itfa paylarının ayrılabilmesi için varlığın yararlı ömrünün sınırlı olması gerekmektedir. Örneğin; bir kuvarsit maden ocağının 10 yıl süreyle kullanılabilmesine ilişkin devletten izin alınması durumunda belirtilen hak yani maden ocağını işletme ve kullanma hakkı, 10 yıllık süre içerisinde genel üretim maliyetlerine yansıtılmaktadır. Fakat uygulamalarda genel olarak itfa payları kâr yada zarar şeklinde muhasebeleştirilmektedir. İstisna bir durum ise varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların diğer varlıkların üretilmesinde kullanılmasıdır. Böyle bir durumda itfa payları diğer varlıkların defter değerlerine ilave edilmektedir. Örnek olarak, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının stokların maliyetinin bir parçası olarak defter değerine eklenmesi gösterilebilir(Catlett and Norman, 1968:17-18).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü tespit edilirken; varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı, varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi, teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri, varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler, rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasitesi, varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama ve bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar, varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı dikkate alınmaktadır(Şengel,2007:1023).

İtfa işlemine, maddi olmayan varlığın kullanımına başlandığı dönemde başlanılmaktadır. Maddi olmayan varlıkların itfa payları genellikle gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak bazı durumlarda varlığın sebep olduğu ekonomik fayda, gideri arttırmak yerine işletme tarafından kullanılan bir varlığın maliyet unsurunu oluşturabilmektedir. Böyle bir durumda ise itfa payı dönem giderine değil

de varlığın maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilmektedir(Saban ve Genç,2005:124).

Bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılabilmesi için birçok itfa yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemler; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim birimi yöntemidir.

Kullanılacak itfa yöntemi varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenmekte ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili itfa yöntemi dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır.

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi tutulmamaktadır. İşletme, sınırsız yararlı ömre sahip varlığını IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerine yıllık olarak, maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zamanki bir belirti olduğunda, karşılaştırma yapmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test etmelidir(Şengel,2007:1030-1031).

3.3.3.3. IAS(TMS)-38 standarda göre maddi olmayan varlıkların değerlendirilmesi

Maddi olmayan duran varlıklar, aktife alındıktan sonra finansal tablolarda değerlendirme açısından, standart maliyet yöntemi yada yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri kullanarak muhasebeleştirilmektedir.

Maliyet modeline göre değerlendirme yönteminde, bir maddi olmayan duran varlık mali tablolarında maliyetinden birikmiş amortismanları ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerleri ile gösterilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş değer ile değerlendirme yöntemine göre ise, maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş değerleri yani bilanço tarihindeki makul değerleri üzerinden mali tablolara alınabilmektedir. İlave edilen değer gelir tablosuna değil, bilançoda öz sermaye grubu altında yer alan Yeniden Değerleme Fonu'na alınmaktadır. Maddi olmayan duran varlıkların bilançodaki değerlerinin yükseltilmesi durumunda, birikmiş amortisman rakamlarının da düzeltilmesi gerekmektedir(Şengel,2007:1030-1034).

Maddi olmayan duran varlığın değerinin maliyet değeri ile mi yoksa yeniden değerlendirme yöntemi ile mi belirleneceğine işletme tarafından karar verilmesi

gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlığın borsa değerinin olması durumunda, yeniden değerlendirme işleminde bu standart uygulanamamaktadır.

Örnek 3.14 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması sahip olduğu 1.000.000 TL değerindeki ytong gazbeton üretim lisansını başka bir gazbeton üretici firmanın sahip olduğu Japonya kökenli benzer bir lisans hakkı ile 1.350.000 TL'ye değiştirmektedir. Bu durumda 350.000 TL fark ortaya çıkmaktadır. Oluşan bu fark gelir niteliğinde değildir ve firmanın belirtilen farkı değerlendirme farkı olarak dikkate alması gerekmektedir. Güncel mevzuata göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren firmanın standartlara uyum sağlanması sırasında değerlendirme farkını kaydetmesi için TDHP'de uygun bir hesap bulunmamaktadır. Ancak özkaynaklar hesapları içerisinde yer alan 52.Sermaye Yedekleri Hesap Grubu'nun altında 526-Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Artış Hesabı açılarak kaydedilebileceği önerilmektedir. Bu durumda firma muhasebe kaydını aşağıdaki şekilde yapacaktır.

/	
260 Haklar Hesabı	1.350.000
260 Haklar Hesabı	1.000.000
526 MODV Değer Artış Hesabı	350.000
/	

Aksi bir durum olduğu yani değerlendirme farkının olumsuz olduğu bir durum düşünülürse, örneğe paralel olarak 1.000.000 TL değerindeki lisansın 890.000TL değerindeki benzer bir lisansla değiştirildiği kabul edilirse , oluşacak olumsuz değerlendirme farkı da gider olarak kaydedilecektir.

/	
260 Haklar Hesabı	890.000
690 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı	110.000
260 Haklar Hesabı	1.000.000
/	

IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemiştir.

İşletmede ortaya çıkan ve yan işletme tarafından oluşturulan şerefiye, ticari unvan, müşteri listesi, eğitim maliyetleri, kuruluş giderleri ve yeniden yerleşim giderleri aktifleştirilememektedir. Şerefiye diğer varlık kalemlerine bağlı olarak

ortaya çıkmakta, tek başına alınıp satılamamaktadır(Catlett and Norman,1968:17-28).

3.3.3.4. Maddi olmayan duran varlıkların bilanço dışı bırakılması

Maddi olmayan duran varlıklar;

- a. Finansal kiralamaya konu edildiklerinde,
- b. Satıldıklarında,
- c. Kullanıldıklarında,
- d. Herhangi bir fayda sağlanamayacağı anlaşıldığında,

mali tablolardan çıkarılmakta yani bilanço dışı bırakılmaktadır(Şengel,2007:1031).

Maddi olmayan varlıkların satışları hasılat olarak değerlendirilememektedir. Ancak bir maddi olmayan duran varlık satılma, finansal kiralama işlemlerine konu olma gibi çeşitli şekillerde elden çıkarıldıklarında, varlığın elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde işletme mallarının satışından doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak IAS(TMS)-18 Hasılat standardında yer alan kriterler uygulanmaktadır. Aktif değerlerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklükleri karşılıkları çıkarıldıktan sonra kalan net defter değeri ile satıştan elde edilen gelir arasındaki fark kar ya da zararda yazılmaktadır. Satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarmalarda IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardı uygulanmaktadır. Aynı zamanda bu varlıklar kiraya verildikleri zaman da finansal kiralama standardına ve yatırım amaçlı gayrimenkuller standardına uygun bir şekilde başka hesaplara da alınabilmektedirler.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek olan tutar, başlangıç aşamasında gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Varlığın elden çıkarılmasının vadeli satış şeklinde gerçekleşmesi durumunda vade farkı hasılat olarak değil de faiz geliri olarak tahsil dönemlerine uygun bir şekilde, faiz gelirlerine eklenmektedir. Bu varlıkların tahsilâtlarının ertelenmesi durumunda da alınan vade farkı tutarı başlangıçta peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu peşin fiyat eşdeğeri ile nominal tutar arasındaki fark ise IAS(TMS)-18 Hasılat standardı uyarınca alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (Şengel,2007:1032-1034).

Örnek 3.15 : Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasının bağlı olduğu Holding'in Genel Kurul toplantısında, yapılan incelemeler sonucunda oluşturulan mali raporlara dayanılarak firmanın karlı olmadığı sonucuna varılmış, bu gerekçe doğrultusunda firmanın tasfiye edilmesine karar verilmiştir. Firma, defter değeri 1.000.000 TL olan ytong gazbeton lisans hakkını tasfiye işlemlerine başlanmadan önce satmaya karar vermiştir. Lisans hakkı ile ilgili olarak firmanın muhasebe kayıtlarında yeniden değerlendirme hesabında 250.000 TL, birikmiş amortismanlar hesabında 100.000 TL yer almaktadır. Firma lisans hakkını 550.000TL'ye satmıştır ve alıcı ödemeyi banka havalesi yoluyla gerçekleştirmiştir. Muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılabilecektir.

/	
102 Bankalar Hesabı	550.000
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	100.000
526 MODV Değerleme Artışı Hesabı	250.000
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabı	100.000
260 Haklar Hesabı	1.000.000
/	

Örnek 3.16 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firmasının 1.000.000 TL bedelle edindiği lisans hakkının süresinin 10 yıl olduğu kabul edildiğinde, sözleşmede belirtilmiş olan lisans süresinin dolması durumunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

/	
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.000.000
260 Haklar Hesabı	1.000.000
/	

3.3.3.5. Maddi olmayan duran varlıkların mamul maliyetleri üzerine etkisi

IAS(TMS)-38 standardı kapsamındaki maliyetler, üretim maliyetleri açısından ele alındığında, maddi olmayan duran varlıkların genel üretim maliyetleri grubu içerisinde yer alabilmesi açısından, maddi olmayan duran varlık, belirli süre kullanılabilir bir hak ya da üretim maliyetlerine ve maliyet kavramına dahil edilemeksizin maddi olmayan duran varlık grubunda yer alan varlıklardır(Kısa,2008:84).

Maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan geliştirme giderleri ancak direk olarak üretilecek mamulle ilişkilerinin kurulabilmesi ve ticari olarak sonuç vermesi durumunda aktifleştirilebilmektedir. Aktifleştirilen geliştirme giderleri de itfa payı ayrılması yoluyla genel üretim maliyetlerinin aracılığıyla mamul maliyetlerine dolaylı olarak aktarılmaktadır(Saban ve Genç,2005:124).

İtfa payları genel üretim giderlerini dolayısıyla mamul maliyetlerini önemli oranda etkileme kapasitesine sahiptir. Bu açıdan, IAS(TMS)-38 standardı, üretim maliyetlerine itfa paylarının ve amortismanların etkisi açısından önem taşımaktadır. İtfa payı tutarının belirlenebilmesi için de öncelikle itfa payı ayrılacak varlığın ve faydalı ömrün belirlenmesi gerekmektedir.

3.4. IAS(TMS)-21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI

Döviz kurlarının belirli bir zaman aralığında değişmesi işletme faaliyetlerini ve de doğrudan faaliyet sonuçlarını etkilemekte, ayrıca işletmelerin kamuya açıklamak zorunda oldukları hususlarda mali tablolar üzerinde de doğrudan etkiye sahip olmaktadır(Beyazıtılı,2003:15).

IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri standardının dahilinde, yabancı para işlemlerin ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceği konuları açıklığa kavuşturulmaktadır. Bir yabancı para birimli işlemin ilk muhasebeleştirilmesi yapılırken, yabancı para birimindeki tutara, geçerli olan para birimi ile yabancı para birimi arasındaki geçerli olan kur uygulanmak şartıyla geçerli para birimi üzerinden kayıt yapılmaktadır.

İşletmeler mali tablolarını herhangi bir para biriminde veya para birimlerinde sunabilmektedirler. İşletme mali tablolarında kullanılan para biriminin işletmenin para biriminden farklı olması durumunda işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirmek zorundadır (Sağlam ve Sağlam,2007:675-676).

3.4.1. IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Hakkında Genel Bilgi

IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri standardının amacı, yabancı para birimlerinde işlemler yapan ve yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunacak olmalarından dolayı yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin

finansal tablolara nasıl dahil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Mali tablolar hazırlanırken hangi döviz kurunun veya kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı konuları standartta açıklanmıştır(TMS-21,2009:md.1).

İşletme mali tablolarında kullanılan para biriminin işletmenin para biriminden farklı olması durumunda işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimi olan geçerli para birimine çevirmek zorundadır Geçerli para birimi belirlendikten sonra, yabancı paralı bir işlemin muhasebeleştirilmesi için geçerli olan para birimi ile yabancı para arasındaki kurun yani kur farkının ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Yabancı paralı bir işlemin ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılacak olan kur, yabancı para birimi ile geçerli para birimi arasındaki hemen teslim anındaki geçerli olan döviz kuru olan spot(geçerli) döviz kurudur(Gökçen vd,2006:93).

IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, yabancı para işlemlerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde ve işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon yada öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun raporlama para birimine çevrilmesinde kullanılmaktadır(Sağlam ve Sağlam,2007:675-677).

IAS(TMS)-21 standardı uyarınca yabancı paralı işlemlerin geçerli para birimine çevrilmesinde spot kur esas alınırken uygulamada, Merkez Bankasının belirlemiş olduğu kur veya çalışılan bankanın belirlemiş olduğu kur gibi farklı kurlarla karşılaşabilmektedir ve hatta bazı işletmelerde taraflar arasındaki anlaşmada belirtilen kur dahi kullanılabilir(Çiftçi ve Şahin,2008:37).

3.4.2. Kur Değişimi Etkilerine İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-21 Standardının Karşılaştırılması

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi hususunda VUK 280. maddede yer alan düzenlemeler esas alınmaktadır. VUK 280. maddesinde konu ile ilgili olarak yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, ancak eğer borsa rayici muvazaalı durumda ise, bu rayiç bedel yerine alış bedelinin esas alınacağı açıklanmaktadır. Aynı maddede, yabancı paranın borsa rayicinin olmaması durumunda değerlemeye esas alınacak kurun, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceği hükmü getirilmiştir.

VUK 280. madde yabancı paralı olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar için de geçerlidir(485 sayılı kanunun 7. maddesiyle değişen fıkr).

VUK 280. maddede belirtilen ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek kurun belirlenmemiş olması durumunda, Merkez Bankası'nca ilan edilen kurlar esas alınmaktadır ve döviz cinsinden yabancı paralar için döviz kuru, efektif cinsinden yabancı paralar için ise efektif kur uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Aynı maddede bilanço tarihinde borsa rayici ile değerlenmesi gereken yabancı paralar için, Türkiye'de yabancı para borsası bulunmaması nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nca yayınlanacak kurun esas alınması gerektiği açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kurlar efektif kur ve döviz alış kurunu göstermektedir. Ülkemizde bankacılık uygulamalarında nakit yabancı paraların efektif, bunun dışında yabancı para cinsinden ödeme araçları olan ek, poliçe, hazine bonusu ve tahvilin döviz olarak adlandırılmasından dolayı kurda da efektif kur ve döviz kuru ayırımı yapılmaktadır. Banka hesaplarında tutulan yabancı paraların alacak niteliği göstermelerinden dolayı döviz alış kuru ile değerlenecekleri belirtilmiştir(Apak,2007).

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi hükmü yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmiş senede bağlı alacak ve borçlar VUK'un 281. ve 285. maddeleri uyarınca vadesi gelmemiş senede bağlı borçlar değerleme günü kıymetine irca edilebilmekte ve vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar da değerleme gününün kıymetine irca olunabilmektedir. Bu taktirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın 9 Mayıs 2005 tarihinde yayınladığı 3668 sayılı zelge ile finansal kiralama yoluyla edinilmiş olan kıymetlere ilişkin olarak kiralama süresi içinde, söz konusu sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlenmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine dahil edilmesi ve maliyete dahil olan bu farkların da ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu zelge doğrultusunda finansal kiralama işlemlerinde aktifleştirme yılında ve sonraki yıllarda doğan kur farklarının maliyete eklenerek amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir.

Mevcut uygulama gereğince, finansal kiralama işlemleri ile ilgili olarak ortaya çıkan faiz ve kur farklarının mevcut düzenlemeler çerçevesinde aktifleştirme yılının sonuna kadar olan kısmının maliyetlere dahil edilmesi zorunluluğu getirilmişken, sonraki yıllarda oluşanların ise maliyete eklenmesi ya da doğrudan gider yazılması hususunda serbestlik tanınmıştır(Seviğ,2007). Ancak IAS(TMS)-21 uyarınca stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda, kur farkının maliyetin bir unsuru olarak kabul edileceği aksi takdirde gider unsuru olarak dikkate alınacağı açıklanmıştır ve bu kural da stok kalemi işletme stoklarına girinceye kadar geçerli olmaktadır(Çiftçi ve Şahin,2008:43).

Uygulamalar incelendiğinde görülmektedir ki normal şartlar altında işletmeler faaliyette buldukları çevrenin para birimini geçerli para birimi olarak finansal tabloları da dahil olmak üzere kullanmaktadırlar. MSUGT'a göre Türkiye'de mali tabloların hazırlanmasında, muhasebe kayıtlarında vs. TL para birimi geçerli para birimi olarak kullanılmaktadır.

Standart uyarınca yabancı para cinsinden parasal kalemlere ilişkin kur farkları, dönem kârı veya zararı olarak muhasebeleştirilmekte bu konuda standart ile mevcut uygulamalar arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Kur farklarından kaynaklanan kâr ya da zarar, TDHP'nda yer alan 646-Kambiyo Kârları Hesabı ve 656-Kambiyo Zararları Hesabı'nda izlenmektedir.

Tablo 3.2. IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması(Çiftçi ve Şahin,2008:44)

KONU	IAS(TMS) Uygulamaları	Vergi Uygulamaları
Yabancı Paralı Mal Satış İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	IAS(TMS) ile uyumludur.
Yabancı Paralı Mal Alım İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	Stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farkının malın maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi ihtiyari bırakılmıştır.
Yabancı Paralı Duran Varlık Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve	<i>Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olması Durumu:</i> Yatırım maliyetine dahil edilir.	Varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete

Kur Farklarının Raporlanması	<i>Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olmaması Durumu:</i> Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının ise maliyete ya da sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
Yabancı İşletmelerdeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Raporlanması	Yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden “Birikmiş Kur Farkları” başlığı altında özkaynaklar kapsamı içinde raporlanır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları satışın oranına bağlı olarak gelir tablosuna yansıtılır.	Dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümlerince değerlemeye tabi tutularak oluşan farkları dönemin kambiyo (farkı) zararı olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.
Yabancı Paralı Alacak ve Borçların Değerlemesi Sonucu Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	IAS ile uyumludur.

3.4.3. IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.4.3.1. İşlem tarihi kavramı ve geçerli para biriminin uygulanması

İşletmelerin yabancı para birimi üzerinden yaptığı işlemler, işlem tarihindeki geçerli kur hangisi ise o kur üzerinden hesaplanarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. İşlem tarihi kavramı, yapılan işlemin ilk defa kaydedilmesi gereken tarih anlamına gelmektedir. Bu durumun bir istisnası olarak düşünüldüğünde, IAS(TMS)-2 Stoklar standardı gereğince, stokların değerinin belirlenmesinde sadece bir değere, örneğin, işlem tarihi veya ilk kayıt tarihindeki değeri gibi değerlere bakmak yeterli olmamaktadır. Stoklar maliyet değeri yada net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir(Çelik,2002:64).

Geçerli para birimi mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir. İşletmelerin geçerli olan para birimi dışında yapmış oldukları yabancı parayla ifade edilmiş varlık ve yükümlülüklerinin,

bilanço tarihinde geçerli para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Çevirim işlemi yapılırken kullanılacak kurlar sonucunda oluşan kur farkları net yatırımın elden çıkması durumunda gelir tablosuna aktarılmaktadır(Cairns,2005:98)

İşletmenin geçerli para birimi, ülke enflasyonist bir ülke değilse ve/veya yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimi kullanılmıyorsa, işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumunun, finansal tablolarında farklı bir para birimine aşağıdaki şekilde çevrilmesi gerekmektedir.

- Bilançodaki karşılaştırılmalı rakamlar dahil olmak üzere varlıklar ve kaynaklar(borçlar) bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden çevrilmektedir.
- Gelir tablosunda ise karşılaştırılmalı rakamlar dahil olmak üzere gelirler ve giderler işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilmektedir.
- İşlemler sonunda oluşan kur farkları ise öz kaynakların ayrı bir kalemi olarak muhasebeleştirilmektedir(Çelik,2002:65).

Örnek 3.17 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, Z Bankası'nda, 80.000 USD'lik bir vadesiz döviz hesabı açtırmıştır. İşletme yıl sonunda mevduat hesabını değerlemektedir. Açılış tarihi kuru, 1 USD=1,42 TL, kapanış kuru yani yıl sonundaki kur ise 1 USD=1,49 TL olarak tespit edilmiştir. Bu durumda dönem sonunda;

$30.000 \times 1,49 - 30.000 \times 1,42 = 2.100\text{TL}$ lik kur farkı ortaya çıkmaktadır.

	/	
102 Bankalar Hesabı		2.100
646 Kambiyo Karları Hesabı		2.100
	/	

Z Bankası'nda USD vadesiz hesapta bulunan bu tutarın yeni yılda daha sonra 1,50 kur ile bankadan çekilmektedir.

$$30.000 \times 1,50 = 450.000 \text{ TL}$$

$$30.000 \times 1,50 - 30.000 \times 1,49 = 300$$

	/	
100 Kasa Hesabı		45.000
102 Bankalar Hesabı		447.000
646 Kambiyo Karları Hesabı		300
	/	

Uygulamada, yapılan işlemler için haftalık ortalama kurlar ya da aylık ortalama kurlar belirlenebilmektedir. Kur dalgalanmalarının hızlı olduğu dönemlerde veya dalgalanmaların olduğu ülke ekonomilerinde, ortalama kur kullanılması uygun olmayabilmektedir(Epstein and Mirza,2002:108).

3.4.3.3. Kur değişimlerinin mamul maliyetleri üzerine etkisi

Üretim maliyetleri içerisinde bulunan mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi geçerli para birimidir ve sıklıkla oluşan bu maliyetlerin ödendiği para birimi olarak da ifade edilmektedir(TMS-21,2009:md.9/b).

Yabancı para ile üretimi doğrudan etkileyen veya etkileyecek bir işlem yapıldığında, yabancı paranın geçerli para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Örneğin; gazbeton üretimi yapan Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, mamülde gözenekli yapıyı sağlayabilmek amacıyla Belçika'dan alüminyum tozu ithal etmektedir. Ödemeler Euro üzerinden yapılmakta ve fatura da Euro üzerinden kesilmektedir. İşletme ödeme günündeki kur üzerinden hesaplayarak havale yapmakta, fatura tarihindeki kur üzerinden alüminyum tozunu muhasebe kayıtlarına alarak ambar stoğuna girişini gerçekleştirmektedir. Belirtilen fatura tarihi ve ödeme tarihi döviz kurları arasında eğer fark var ise, bu fark kazançsa 646-Kambiyo Kârları Hesabı'nda, zararsa 656-Kambiyo Zararlar Hesabı'nda izlenmek yerine varlığın değerine eklenerek stoklar hesabına kaydedilmektedir.

Türkiye'deki vergi uygulamalarında, stoklar ile ilgili oluşan kur farkları, stokların işletme aktifine dahil edildiği tarihe kadar oluşan kısmının stok maliyetlerine dahil edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bahsi geçen alüminyum tozu ise masrafları tamamlanıncaya ve mal ambara teslim edilinceye kadar 159-Verilen Sipariş Avansları Hesabı'nda bekletildiğinden, bu fark maliyete eklenmektedir ve bütün işlemler tamamlandıktan ve mal teslim alındıktan sonra stoklara işlenmektedir.

IAS(TMS) uygulamalarına bakıldığında, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda kur farkları maliyetin bir unsuru olmaktadır, aksi taktirde gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Maliyetler açısından bakıldığında, IAS(TMS)'ler uyarınca kur farkları stok maliyetlerini varlığın özellikli varlık olması durumunda yükseltmektedir. Uygulamada ise aktife alma işleminden önce de sonra da kur farkları stok maliyetini yükseltebilmektedir.

İşçilik maliyetleri yada hammadde alım maliyetleri, hammadde depo maliyetleri gibi kavramların işlem tarihi ile değerlendirilmeleri durumunda ticari borçlar, personele borçlar gibi kalemlerin gerçekte farklı bir döviz kuru üzerinden gösteriliyor olabilme ihtimalleri vardır. Böyle durumlar için işletmenin döviz kuru açısından finansal risk aldığı söylenebilmektedir. Kur farklarının maliyetlere yansıtılması muhasebesel açıdan çok da uygun olmayan durumların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.

IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri standardının maliyetler üzerinde sınırlı bir etkisi bulunmaktadır. Sınırlı olan bu etki ise, üretim maliyetleri açısından, maliyetleri oluşturan kalemlerin tarihi maliyet esasına göre değerlendirilmesi sırasında hangi kurun temel alınması gerektiği konusunda ortaya çıkmaktadır. Belirlenen kur yani gerçek kur alınabilmekte, bunun yanı sıra uygulama kolaylığı sağlamak açısından, işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kuruna yaklaşık bir kurun örneğin, dönemin ortalama kurunun da kullanılması mümkün olmaktadır. Ortalama kur, döviz kurlarında dönem içinde önemli dalgalanmalar oluyorsa kullanılamamaktadır(Sağlam ve Sağlam,2007:680).

Maliyetler ile ilişki içerisinde bulunan personele borçlar yada ticari borçlar gibi hesapların yabancı para birimi üzerinden olması, belirtilen durumu etkilememektedir. Bu hesaplardan dolayı ortaya çıkacak kâr yada zararlar üretim maliyetlerine dahil edilmeyerek, faaliyet dışı gelir veya gider hesaplarında gelir tablosunda değerlendirilmektedir. Duran varlıkların amortisman değerlerinin genel üretim giderleri aracılığıyla üretim maliyetlerini etkilediği göz önünde bulundurulduğunda, IAS(TMS)-21'e göre varlık, özelliği varlık ise kur farkları maliyet değerine dahil edilmektedir ve bu durum da hesaplanacak amortisman rakamlarını etkilemektedir. Ancak işletme varlığı özelliği varlık değilse kur farkları dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır. Ülkemizdeki uygulamada işletmelerin kur farklarını genel olarak varlığın maliyetine dahil ettikleri ve bu yolla da itfa ettikleri görülmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın mevcut görüşleri doğrultusunda finansal kiralama sözleşmelerine bakıldığında, kiracıların kullanma hakları ile ilgili olarak ortaya çıkan kur farklarının aktifleştirme yılının sonuna kadar olanların maliyet değerine eklenmesi uygun görülmüştür. Aktifleştirme yılından sonraki yıllarda doğan kur farkı ise maliyete dahil edileceği gibi doğrudan gider olarak da yazılabilmektedir. Bu konuda mükelleflere seçimlik hakkı tanınmıştır. Görüldüğü üzere duran varlıklar için

geçerli olan uygulamalar finansal kiralama sözleşmesi için de geçerlidir. Kur farkları maliyete dahil edildikten sonra amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Buradaki amortismanlar, finansal kiralama yoluyla elde edilip sözleşme süresi sona erdiğinde kiralaanın mülkiyetine giren ve mamül üretiminde, üretim sürecinde, işletme içinde kullanılan ve bu sayede de genel üretim giderleri vasıtasıyla üretim maliyetlerine aktarılan amortisman giderleridir.

3.5. IAS(TMS)-17 KİRALAMA İŞLEMLERİ STANDARDI

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmeleri amacıyla, bazı maddi duran varlıkları, kendi öz sermayelerini oluşturan fonlarından karşıladıklarında, kaynak bulma ve fonlama açısından problem yaşayabilmektedirler. İşletmeler ihtiyaç duydukları bu varlıkları orta vadeli kaynaklarla finanse ettikleri zaman, fon sıkıntısı yaşamamak için varlıkları satın almak yerine kiralayabilmektedirler. Ülke ekonomilerinde kiralama işlemlerinin cirosunun önemli tutarlara ulaşmasından dolayı kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması süreci neticesinde elde edilen bilgilerin önemi de artmaktadır(Başar,2008:415).

3.5.1. IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri Standardı Hakkında Genel Bilgi

IAS(TMS)-17 standardının amacı, gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak finansal kiralama sözleşmesinin tarafları olan kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılması gereken açıklamaları belirtmektir(TMS-1,2009:md.1)

IAS(TMS)-17 standardı, maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri, sinema filmleri, video kasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları, kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkullerin ölçülmesi, kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıkların ölçülmesi, kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen canlı varlıklar hariç bütün kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.

IAS(TMS)-17 standardı, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edildiği sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanmaktadır. Bu standart, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmamaktadır(Başar,2007:513-514).

Standarta göre kiralama süresi, kiracının kiraladığı varlığı kullanma hakkını kazandığı tarihte başlamaktadır. Kiralama süresinin başlangıcı olan tarih, kiralama sözleşmesinin ilk kez muhasebeleştirildiği tarihi ifade etmektedir. Kiralama sözleşmesinde belirtilen ve iptal edilemeyen süre kiralama süresidir. Standartta, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilmiştir(IASC,Foundation Staff,2001).

3.5.2. Kiralama İşlemlerine İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, SPK) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-17 Standardının Karşılaştırılması

Türkiye’de kiralama işlemleri uygulamada, VUK mükerrer 290. maddesi ile 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nda yer alan düzenlemeler esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. 1 Temmuz 2003 tarih ve 4842 sayılı kanunla finansal kiralama işlemlerine uygulanmak üzere VUK mükerrer 290. maddesine “Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme” başlığı eklenmiştir. Bu yasa ile ilgili olarak, değerlendirme konusunu da içeren, Maliye Bakanlığı tarafından 319 seri nolu VUK Genel Tebliği ve 11 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmış ve finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme konusuna değinilmiştir.

VUK 290. maddeye 4842 sayılı Kanun ile eklenen bir konu da finansal kiralama işlemlerinden doğan giderlerin vergi matrahından indirilmesi hususudur ve VUK’a eklenen bu yeni düzenleme ile 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na tabi olmayan mükelleflerin de VUK’a uygun olarak finansal kiralama yoluyla bir kıymeti kiraya verebilecek duruma getirilmeleri sağlanmıştır(Gerçek,2005;Tuğlu,2005). Bu düzenlemeler sayesinde finansal kiralama işlemlerinin IAS(TMS)’lerle uyumlu hale getirildiği görülmektedir.

IAS(TMS)-17 standardına değerlendirme hususunda bakıldığında finansal kiralama sözleşmesinin, kiracının bilançosunda sözleşmenin başlangıcı itibariyle

gerçeğe uygun değer ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile varlık ve kaynak olarak muhasebeleştirildiği görülebilmektedir.

VUK'un mükerrer 290. maddesinde, finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve de bu işlemde doğan borç, söz konusu işlemin rayiç bedeli ya da sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği hükümlerinin yer aldığı ve bu maddenin IAS(TMS)-17 ile benzer ve uyumlu olduğu görülmektedir. Bu durumda ilk olarak yapılması gereken, sözleşmeye konu iktisadi kıymetin gerçeğe uygun değerinin ve kira değerinin bugünkü değerinin tespit edilmesi olacaktır ve muhasebeleştirmeye ancak bu değerler belirlendikten sonra başlanılabilecektir.

IAS(TMS)-17 standardı zımni faiz oranını kabul etmektedir. Bu oran, garanti edilmemiş hurda değeri ile kiralamanın başlangıcı itibariyle asgari kira ödemelerinin toplamını kiralanan varlığın başlangıç maliyetleri ile gerçeğe uygun değerinin toplamına eşitleyen bir iskonto oranıdır(Sayılgan,2004:75).

SPK Seri:11 No:25 Tebliği'nde ifade edildiği üzere, kiralama sözleşmesinin süresinin başlangıcı aktifleştirme açısından önem taşımaktadır. IAS(TMS)-17'ye göre kiralama sözleşmesinin başlangıcı tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin olarak taahhütte buldukları tarih ile sözleşme tarihinden erken olanıdır.

Finansal kiralama sözleşmelerine hem IAS(TMS)-17 hem de VUK açısından bakıldığında kira ödemeleri, hem borcun anapara ödemelerini hem de faizini kapsamaktadır. Kira ödemeleri, kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle borç anapara ve faiz ayırımının yapıldığı ortak uygulama olarak görülmektedir. Finansal kiralama sözleşmesine dayanarak kullanma hakkını elinde bulunduran kiracının iktisadi kıymet için amortisman kaydı da yapması gerekmektedir.

VUK mükerrer 290. maddenin ikinci fıkrasında belirlenen ilkeler çerçevesinde kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanma hakkının amortismanına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu iktisadi kıymet tespit edilmiş olan amortisman sürelerinde amorti edilecektir. Finansal kiralama sözleşmesinin feshedilmesi durumunda kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılmayacağı belirtilmektedir (Şeker,2005).

3.5.3. IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.5.3.1. Kiralama, finansal kiralama, faaliyet kiralaması

IAS(TMS)-17 standardında yer alan kiralama işlemleri kiralanın varlığın yani iktisadi kıymetin mülkiyetinin dolayısıyla mülkiyet hakkından doğan risk ve yararların kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine uygun olarak sınıflandırılmaktadır. Riskler, teknolojik eskimelerden, atık kapasite kullanımından kaynaklanan zarar olasılıklarını ve ekonomik şartlar dolayısıyla oluşabilecek değışikler kapsarken, yararlar ise varlığın yararlı ekonomik ömrü boyunca kârlı bir şekilde işletilmesi ve değerlendirilmesi ile değerinde artış meydana gelmesi sonucunda gelir elde edilmesinin beklenilmesi veyahut da kalıntı değerinin nakde çevrilmesinin beklenmesi olarak tanımlanmaktadır(Başar,2008:520-521).

Standartta kiralama, ‘Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.’(Başar,2007:514), finansal kiralama ise, ‘Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.’(Başar,2007:514) olarak, faaliyet kiralaması, ‘Finansal kiralama dışındaki kiralamadır.’(Başar,2007:514), şeklinde tanımlanmaktadır.

IAS(TMS)-17’ye göre, kiralama dönemi sonunda kiralanın malın kiracıya geçip geçmediğinden bağımsız olarak, mülkiyet ile ilgili risk ve yararların büyük ölçüde kiracıya intikal ettirilmesi durumunda bu işlem bir finansal kiralama işlemi olarak nitelendirilmekte, bu kıstas dışında kalan diğer bütün işlemler ise faaliyet kiralaması olarak kabul edilmektedir.

IAS(TMS)-17 standardına göre arsa ve arazilerin özel bir durumu bulunmaktadır. Kira süresinin sonunda mülkiyetin devri söz konusu ise finansal kiralama, mülkiyetin devri yok ise faaliyet kiralamasıdır. Bu düzenleme uyarınca, ödenen kira bedelleri aktifleştirilmekte ve kira süresine göre gider kaydı yapılmaktadır. Düzenlemelere göre arazi ve bina birlikte kiralanmış ise bu unsurların birbirinden ayrılması gerekmektedir. Standart unsurlarındaki ölçütlere göre, bina finansal kiralama veya faaliyet kiralaması iken, arazi genellikle faaliyet kiralamasıdır(Akdoğan,1999).

Kiracının kayıtlarında temel olarak, sözleşmeye konu olan sabit kıymet ve ilgili yükümlülükler kiralama taksitlerinin bugünkü değerinin düşük olanı ile finansal

kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi için gösterilmektedir(Özulucan ve Deran,2003:73-74).

Örnek 3.18 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, Sanko Factoring'den finansal kiralama sözleşmesi yoluyla gaz beton mamulleri paketlemek için paketleme makinesi kiralanmıştır. Makinenin toplam kira borcu 600.000 TL'dir. Söz konusu makinenin rayiç bedeli ise, 330.000 TL'dir. Kira ödemelerinin bugünkü değeri yapılan hesaplama sonucunda 280.000 TL olarak hesaplanmıştır. Firmanın, kiralamaya konu olan paketleme makinesini 280.000 TL üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir(aktifte finansal kiralama yoluyla edinilen makine maliyetine ödenecek faizler dahil edilmemektedir). Finansal kiralamaya konu ödemelerin faiz giderlerinin sözleşmenin yapıldığı yıla ait olan kısmı 140.000 TL ve gelecek yılına ait kısmı ise 180.000 TL'dir ve kiralama işleminden doğan borçların 100.000 TL'lik kısmı sözleşmenin yapıldığı yıla, geri kalan 5.000.000 TL'lik kısmı ise gelecek yıllara aittir.

/	
260 Haklar Hesabı	280.000
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama	140.000
Borçlanma Maliyetleri Hesabı	
402 Ertelenmiş Finansal Kiralama	180.000
Borçlanma maliyetleri hesabı	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden	100.000
Borçlar Hesabı	
401 Finansal Kiralama İşlemlerinde	500.000
Borçlar Hesabı	
/	

3.5.3.2. Kiraya veren ve kiralayan açısından kira sözleşmeleri

Kiraya veren ile kiracı arasındaki ilişkiler bir finansal kiralama sözleşmesine veya faaliyet kiralaması sözleşmesine dayandırılmaktadır. Finansal kiralama işlemi, kredi kuruluşu müşterisine doğrudan kredi vermek yerine fon tesis etmekte, temin ettiği bu fon ile seçtiği ve istediği taşınırı veya taşınmazı satın almaktadır. Bu işlemde finansal kiralama konusu malın kullanma hakkı olan mülkiyet müşteriye devredilirken malın hukuki açıdan mülkiyeti ise kredi

kuruluşunda kalmaktadır. Müşteri, finansal kiralama yapılan taşınır veya taşınmaz malın kullanımı karşılığı olarak kredi kuruluşlarına bir kira bedeli ödemekte, süre sona erdiğinde ise bu varlık ya kredi kuruluşuna iade edilmekte ya da müşteri tarafından satın alınmaktadır(Sayılğan,2001:119).

Finansal kiralama sözleşmelerinin, kiraya verenin kayıtlarında muhasebeleştirilmesinde, yapılan finansal kiralama işlemi bir satış işlemi gibi değerlendirilmektedir ve finansal tablolarda ise kiraya verilen varlığa yapılan net yatırımın tutarı kadar bir tutar finansal kiralama alacağı olarak kaydedilmektedir. Bu durumda finansman geliri ise kiraya verenin net yatırımı üzerinden geri ödeme süresince sabit bir getiri oranı ile hesaplanmak suretiyle kaydedilmektedir (Maşrap,1999:36-37).

Finansal kiralama işlemine kiraya veren açısından yaklaşıldığında, işlemin muhasebeleştirilmesinde sözleşmeden doğan alacak kiralayan tarafından kiralama süresi boyunca yapılacak anapara+faiz ödemelerinin yani kira ödemelerinin toplam tutarı üzerinden gerçekleştirilecektir(Atila,2007;Çiçek,2008).

Faaliyet kiralaması sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine kiracı açısından bakıldığında, kira ödemelerinin sözleşme süresince eşit taksitler halinde ilgili dönemlerde gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir(Sayılğan,2001:112).

Faaliyet kiralalarında elde edilen kira gelirleri kiraya veren tarafından kiralama dönemi boyunca eşit tutarlarda gelir olarak kaydedilmektedir. Kiralanan varlıktan elde edilmekte olan faydayı tespit etmek açısından daha iyi bir kriter bulunması durumunda, kira gelirleri dönemlere bu kriterler uyarınca dağıtılabilmektedir. Ayrıca yeni kriter bulunması durumunda kira gelirleri kira dönemi boyunca eşit tutarlarda ve doğrusal bazda muhasebeleştirilebilmektedir. Kiralama süresindeki elde edilen gelirleri daha iyi yansıtan bir yöntem mevcutsa, bu yöntem tercih edilmelidir(Sayılğan, 2001:119)

Faaliyet kiralalarında iktisadi kıymet yani varlık, işletmenin varlıkları arasında görülmediğinden dolayı stoklara yüklenecek olan tutarlar kira ödemelerinin taksit tutarları olacaktır. Kiracı açısından, ödenen kira tutarları taksit bedelleri, ilgili hesaplama yöntemine göre üretim maliyetlerine genel üretim giderleri aracılığıyla yüklenecek ve bu şekilde hem stok maliyetlerinin hem de satılan malın maliyetlerinin içine dahil olarak mamül maliyetlerini oluşturacaktır(Kara,2001:57-72).

3.5.3.3. Kiralamaya konu varlığın amortismanı ve değerlemesi

Kiralama sözleşmelerinde İtfa süresinin tespit edilmesinde yararlı ömürden ve kiralama süresinden kısa olanı tercih edilmelidir. Kiralama sözleşmesi uyarınca kiralanana iktisadi kıymetin, sözleşme süresi sona erdiğinde, mülkiyet hakkı kiracı işletmeye geçmiş ise haklar hesabından çıkarılarak, ilgili olduğu duran varlık hesabına aktarılmalıdır. İktisadi kıymetle ilgili olarak kira süresi sonunda ödenen bedel ile kullanma hakkının amorti edilmeyen kısmının toplamı alınarak aktifleştirme işlemi gerçekleştirilmektedir(Teksoy,2006:126).

Finansal kiralama işlemi her bir hesap dönemi itibariyle amortisman tabi varlıklara ilişkin ortaya çıkan amortisman giderlerini de yansıtmaktadır. Kiralama işlemine konu olan amortisman tabi varlığın amortismanı, IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Varlıklar Standardı'na uygun olarak hesaplanmalı ve işletme mülkiyetinde bulunan amortisman tabi varlıklar gibi kayıtlanmalıdır. Kiracının kiralama süresi sonunda kiralama işlemine konu olan varlığın mülkiyetini edineceğine dair tam bir kesinlik yok ise bu durumda, kiralamaya konu olan varlık, kiralama süresi ve yararlı ömürden kısa olanı itibariyle tamamıyla itfa edilmektedir(Başar,2007:527-528).

Örnek 3.19 : Gaziantep Ytong firması 01.01.2008 tarihinde 200.000 TL bedelle 5 yıl süreli peşin ödemesiz finansal kiralama yoluyla Sanko Makine A.Ş.'den forklift kiralamıştır. Forkliftlerin amortisman süresi 10 yıl olarak belirlenmiştir. 200.000 TL'lik finansal kiralama tutarı finansman giderlerini de içeren taksitlerin toplam tutarıdır. Finansal kiralama sözleşmesine göre 4 yıl sonra forkliftler firmanın mülkiyetine girecektir. Forkliftler için 10. yıl sonundaki hurda değeri ise 5.000 TLolarak belirlenmiştir ve yıllık amortisman hesaplanmasında normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Bu varlıklara ilişkin finansal kiralama ödeme planı ise;

31.12.2008	60.000
31.12.2009	60.000
31.12.2010	40.000
31.12.2011	40.000

Amortismanlar ise;

$200.000 - 5.000 = 195.000 / 10 \text{ yıl} = 19.500$ üzerinden ayrılacaktır. İşlem tamamlandıktan sonra forkliftler firmanın aktiflerinde görülecektir ve firma, genel üretim giderleri yoluyla finansal kiralamanın ödenmesi amacıyla yapılan taksit

ödemelerini değil de yıl yıl ayırmış olduğu amortisman tutarı nispetinde, üretim maliyetlerini mamule yükleyecektir.

IAS(TMS)'lere uygun olarak, firmanın amortisman giderlerini üretim maliyetlerine yüklemesi durumunda toplam stok değeri de 195.000 TL artacaktır. Firmanın IAS(TMS)'eri uygulamaması durumunda forklift varlıklarının değeri taksitler için ödenen tutarların üretim maliyetlerine yansıtılması suretiyle toplam stok değerini her yıl, ödenen tutar kadar arttıracaktır.

Kiralama işlemine konu olan iktisadi kıymetin değerlemesi, kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi suretiyle yapılacaktır. Belirlenen bu tutarın "0" veya negatif olması durumunda ise iktisadi kıymet iz bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu durumda oluşan aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulmaktadır(Kocaoğlu ve Uyar, 2004). Hesaplama sonucu bulunan değer pozitif olması durumunda ise aradaki fark kiraya veren tarafından amortisman tabi tutulmalıdır.

3.5.3.4. Kiralama sözleşmelerinin mamul maliyetleri üzerine etkisi

Kiralama işlemlerinin maliyetleri, maliyet muhasebesi açısından üretim maliyetlerine dahil edilebilmektedir. Genel üretim giderleri sınıfına alınabilen bu maliyetler, özel olarak bir mamule, bir ürüne özgü olmazken, tahmini hesaplamalar ile mamule yüklenmektedir. Kira maliyetlerine üretim maliyetleri dahilinde yaklaşıldığında bu maliyetlerin sabit genel üretim giderleri sınıfında yer aldığı ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla mamullere yüklendiği görülmektedir.

Uygulamada kiralama maliyetlerinin ne zaman maliyet hesaplarına yansıtılması gerektiği konusunda, maliyetlerin yansıtılması ile mamullerin üretim tarihleri arasında farklılık olması durumunda, kira bedellerinin belli dönemler boyunca aktifleştirilmesini gerektireceğinden birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Örneğin, üretim departmanı için bir shrink paketleme makinesi kiralandığında, üretim yapıldıkça bu kira tutarı stoklara yüklenmektedir. Ancak, stoklara yüklenme tarihi gelinceye kadar gelecek dönemler için de kira ödemesi yapılmış ise bu tutar gelecek yıllara ait giderler veya gelecek aylara ait giderler hesaplarında varlık olarak mali tablolara alınmaktadır.

IAS(TMS)-17 Kiralama Sözleşmeleri standardı ve uygulamadaki Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca finansal kiralamaya konu olan varlık, işletmenin varlıkları

arasında mali tablolarda muhasebeleştirilmektedir. Bu kiralama işleminde söz konusu iktisadi kıymet üretim ile ilişkili bir sabit kıymet ise bu varlık üzerinden amortisman ayrılması ve ayrılmış olan amortismanın genel üretim giderleri aracılığıyla stokların maliyetine yüklenmesi gerekmektedir.

Örnek 3.20 : Gaziantep Ytong San A.Ş. firmasının aktif hesaplarında kayıtlı olan bir forklifti firma 01.06.2009 tarihinde 180.000 TL karşılığında 6 aylığına kiraya vermiştir. Yapılan kira sözleşmesine göre kira bedelinin tamamı kira döneminin sonunda tahsil edilecektir. Haziran ayından itibaren her ayın sonunda aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

/	
181 Gelir Tahakkukları Hesabı	3.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	3.000
/	

Kira dönemi sona erdiğinde kira bedeli tahsil edildiği zaman firma aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

/	
100 Kasa Hesabı	18.000
181 Gelir Tahakkukları Hesabı	15.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	3.000
/	

Kiraya verilen taşıt konumundaki forklift için belli bir amortisman tutarı ayrılması gerekmektedir.

Kiralama maliyetlerinin mamul maliyetini ihtiva eden üretim maliyetleri ile sınırlı ancak direkt denilebilecek bir ilişkisi vardır. Finansal kiralama yoluyla elde edilmiş olan duran varlık niteliğindeki makine, teçhizat vs. gibi varlıklar üretimle ilişkili olarak işletme içerisinde kullanılıyorsa amortisman giderleri genel üretim giderleri üzerinden üretim maliyetine, stok maliyetine ve satılan malın maliyetine yansıtılmaktadır. Ancak bu varlıklar ile ilgili kiralama işleminin finansal kiralama değil de faaliyet kiralaması olması durumunda, kira tutarları üretim maliyetleri grubuna dahil edilmektedir. Kiralama şeklinin finansal kiralama olması durumunda ise varlık, işletmeye ait bir varlık olarak kabul edildiğinden bu varlığa uygun bir yöntem ile öncelikle amortisman ayrılmalı ve daha sonra üretim maliyetlerine yüklenmelidir.

IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardının üretim maliyetleri ile amortismanlar da göz önünde bulundurulduğunda yakın sayılabilecek bir ilişkisinin olduğu görülebilmektedir.

3.6. IAS(TMS)-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI

İşletmelerin aktif varlıklar edinmek istediğinde bunları edinmek için kaynak kullanmaları gerekmektedir. Ancak işletmelerin kullanacakları kaynaklar sadece özkaynaklardan finansman sağlanması şeklinde olmamalıdır. Hem teknik hem de rasyonel açıdan pek mümkün olmayan bu durum yatırımlarının tamamını özkaynaklardan sağlamaya çalışan bir yöneticinin veya bir işletmenin finansal kaldıraç etkisinden yararlanmamış olması sonucunu doğuracaktır(Ceyhan,2003).

İşletmenin ihtiyaç duyduğu fonların bir kısmının yabancı kaynaklardan sağlanması, ödenecek faizin gider yazılabilmesi ve de bunun sonucunda daha az vergi ödenmesi ve işletme sahiplerine daha fazla kâr kalması vb. rasyonel bir tutum izlenmiş olması, yoğun rekabet ortamında işletme için gerekli olan ve fark sayılabilecek bir kavramdır(Tenker,1999:237)

İşletmeler kaynak ihtiyaçları dışında hammadde, yardımcı madde, yatırım malı gibi unsurları da yurt dışından ithal etmek yoluyla tedarik edebilmektedirler. Yabancı para birimi üzerinden alınan stokların aktifleştirilmesi işlemi ise o tarihteki döviz kuru üzerinden gerçekleştirilmektedir. Yurt dışından alınan stokların karşılığında borçlanılmış olan tutarlar da dövizle bağlı borçlar gibi değerlendirilecek kur değişimlerinden etkilenmektedir. Bu borçlanmalar nedeniyle oluşan olumsuz kur farkı zararları borçlanma maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır(Türk,1998:118).

IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı temelde borçlanmalara ilişkin olarak katlanılan faiz, kur farkları ve diğer giderlerin oluştuğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesini esas alırken, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası ve üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini esas almaktadır(Bekler,y.y.).

3.6.1. IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Hakkında Genel Bilgi

IAS(TMS)-23 standardında borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmıştır.

IAS(TMS)-23 standardı, borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bir özellikli varlığın elde edilebilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetlerinin bir parçası iken diğer bütün borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmektedir(Bektöre ve Sağlam,2007:707).

Borçlanma maliyetlerinin kapsamına, IAS(TMS)-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanan faiz gideri, IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin olan borçlanma maliyetleri, yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde kur farkları girmektedir

Borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisse senetleri dahil olmak üzere özkaynakların tahmini veya gerçekleşen maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır. İşletmelerce çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen stokların ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülebilen canlı varlık gibi bir özellikli varlığın, elde edilmesi, inşası veya üretilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerine bu standardın uygulanması gerekli değildir(Bektöre ve Sağlam,2008:561-562).

IAS(TMS)-23 standardı, inşaat sözleşmelerinde, varlıkların tamamlanmasından önce yeniden düzenlenen sözleşmeler çerçevesinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların tanımlanması ve borçlanmalardaki faiz oranı riskini kontrol etmek amacıyla faiz oranı swapları gibi bazı finansal türev ürünlerin kullanımı sırasında ortaya çıkan borçlanma maliyetleri için çözüm sunmamaktadır(Bekler,y.y.).

Standartta geçen özellikli varlık, ‘amaçlanan kullanıma ve satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar’(TMS-23,2009:md.5) olarak tanımlanmaktadır. Koşullara bağlı olarak stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul varlıklar özellikli varlık veya imal edilebilen stoklar elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık sınıfına dahil edilmektedir.

İşletmeler tarafından, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği, diğer borçlanma maliyetlerinin ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilecekleri standartta açıklanmaktadır. Borçlanma maliyetleri, bir varlığın amaçlanan satışa veya kullanıma hazır hale getirilmesi için gerekli işlemleri,

ilgili varlığın fiziksel inşaatının başlamasından önceki gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri ve fiziksel inşaatını içerirken, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın elde tutulmasını içermemektedir(Bektöre ve Sağlam,2007:714-715).

Özellikli varlığın elde edilmesi amacıyla borçlanılmış olması durumunda, aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi yoluyla belirlenebilmektedir. Özellikle varlıklara ilişkin harcamalardan, bu varlıklarla ilgili olarak tahsil edilen devlet teşvikleri ve hak edişlerin düşürülmesi gerekmektedir.

3.6.2. Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türk Mevzuatıda(VUK, SPK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-23 Standardının Karşılaştırması

Ülkemizde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda gerek VUK Tebliği'nde gerekse de Sermaye Piyasası Kanunu'nda uygulanması zorunlu hükümler yer almaktadır. Yabancı kaynak kullanımını sonucu ortaya çıkan finansman gideri şekli olan borçlanma maliyetinin ne şekilde işleme tabi tutulacağı, hangi amaçla borçlanıldığı hususuna bağlıdır. Normal işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla yapılan borçlanmaların maliyeti direkt olarak sonuç hesaplarına aktarılırken, varlık edinimi amacıyla yapılan borçlanma nedeniyle katlanılan finansman giderleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir(Kaygusuzoğlu,2003:192-194).

VUK'un 163 sıra nolu Genel Tebliği'nde borçlanma maliyetleri açıklanmaktadır. Bu tebliğde sabit kıymet yatırımlarının finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile döviz kredisi kullanılarak yurtdışından sabit kıymet ithal edilmesi durumunda borç taksitlerinin ödenmesinde ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi konuları işlenmektedir. Sabit kıymet yatırımlarına ilişkin olan borçlanma maliyetlerinin, ilgili varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyetlere eklenmesi gerektiği belirtilirken, takip eden hesap dönemlerine ilişkin faiz giderleri ve kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin ise doğrudan gider yazılabileceği gibi sabit kıymetin maliyetine eklenebileceği açıklanmaktadır.

163 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde döviz kredisi kullanılarak ithal edilen sabit kıymetler açısından borçlanma maliyetlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde de varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar ortaya çıkan kur farklarının maliyete eklenmesi gerektiği

belirtilmekte, sonraki dönemlere ilişkin olan kur farklarının ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebileceği açıklanmaktadır. Aynı tebliğ uyarınca kuruluş dönemine yani işletmenin yatırım dönemine ait faiz giderlerinin maddi duran varlığın maliyetine eklenmesinin ve varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar oluşan vade farklarının ve faiz giderlerinin aktifleştirilmesinin zorunlu olduğu açıklanmaktadır. Yatırımın aktifleştirilmesinden sonra işletme dönemine ait yatırım ile ilgili faiz giderlerinin ise içinde bulunulan yılda doğrudan gider yazılabileceği gibi maddi duran varlıkların maliyetine de eklenebileceği belirtilmiştir.

238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre ise stokların elde edilmesi ve aktifleştirilmesi tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu tebliğde belirtildiği üzere, stokların aktifleştirme tarihinden sonraki borçlanma maliyetleri doğrudan gider yazılabileceği gibi stokların maliyetine de eklenebilmektedir.

Genel uygulama açısından bakıldığında, hem VUK'ta hem SPK mevzuatında hem de IAS(TMS)'lerde, borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesinin düzenlendiği görülmektedir. VUK'ta özellikli varlık kavramı yer almamakta ve de sabit kıymetlerin borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak açıklamalara yer verilmemektedir. Bu durumda sabit kıymetlere ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirildiği dönemde maliyetlere ilave edilmesinin zorunlu olması, IAS(TMS)-23 standardı ile ters düşmektedir. Çünkü standartta ancak özellikli bir varlık olması kaydıyla sabit kıymete ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği belirtilmiştir. Benzer durum stoklarda da söz konusudur.

Ülkemizdeki mevcut uygulamalar gereğince TDHP'ye göre borçlanma maliyetleri, maliyet hesaplarından 7/A grubundaki ilgili 780-Finansman Giderleri Hesabı'na gider olarak yazılmaktadır. Dönem sonunda ise 781-Finansman Gideri Yansıtma Hesabı'na aktarılmakta oradan da 66-Finansman Giderleri Hesap Grubu'ndaki ilgili hesaba borç olarak kaydedilmekte ve gelir tablosunda izlenmektedir. Muhasebe dönemi süresince, dönem içerisinde 780 hesapta borçlanma maliyetleri birikmekte, yansıtma işlemi dönem sonunda gerçekleştirilmekte ve gelir tablosundaki 66 grubuna aktarılmaktadır(Marşap,2001:41).

3.6.3. IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.6.3.1. Borçlanma maliyetleri ve aktifleştirilmesi

İşletmeler, bankalardan borçlanabilecekleri gibi, satıcılarla olan ticari ilişkilerden, sosyal güvenlik kurumlarına olan borçlarından, aldıkları avanslardan, dönem ayırıcı işlemlerden sağlanan borçlardan ve tahvil ihracı gibi sermaye piyasası işlemlerinden doğan borçlardan, bilançolarının kaynak kısmında yer alan çeşitli yabancı kaynaklara sahip olabilmektedirler. Aynı zamanda işletmelerin özellikle ithal alımlarda olmak üzere yabancı parada borçlandıkları görülebilmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden para birimi ilkesinin bir sonucu olarak işletmeler yabancı para üzerinden borçlandıkları bu borçların oluşturduğu kur farklarını da borç tutarının üzerine eklemek zorundadırlar ve bu kur farkları varlığın borçlanma maliyeti niteliğini taşımaktadır(Sönmez,2003a:129-130).

Örnek 3.21 : Sakaroğlu İç ve Dış Ticaret A.Ş. firması, T Bank'tan Eylül ayı içerisinde 200.000 TL kredi kullanmıştır. Döneme isabet eden kredinin faiz tutarı 40.000 TL'dir. Firma bu faiz tutarını aşağıdaki gibi muhasebe kayıtlarına almaktadır.

/	
780 Finansman Giderleri Hesapları	40.000
300 Banka Kredileri Hesabı	40.000
/	

Ay sonunda ya da geçice vergi dönemi sonunda kaydedilmiş olan borçlanma maliyetleri gelir tablosu hesaplarına aşağıdaki kayıt yöntemi ile devredilmektedir.

31.12.2009	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı	40.000
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	40.000
/	

Birden fazla alanda faaliyet gösteren işletmeler, finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla borçlanmaktadırlar. Borçlandıkları fonların ise bir kısmını özellikli varlıkların finansmanında kullanabilmektedirler. Fonlardan özellikli varlık için kullandıkları kısmı aktifleştirmeleri gerekmektedir. Böyle bir durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin tutarı, özellikli varlığa ilişkin olarak

yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı aracılığıyla belirlenebilmektedir.

Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti hesaplanırken, alınan kredi tutarından kullanılmayıp vadeli mevduat olarak veya başka bir yatırım aracında değerlendirilmekte olan tutarlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu durum piyasa ortamında sık rastlanılan bir durumdur ve şirketler çoğu zaman aldıkları kredinin tamamını aldıktan hemen sonra ilgili proje veya varlık için kullanmamakta ve bir kısmını finansal araçlarla değerlendirmektedirler. Bu tutarlar geçici yatırım olarak nitelendirilmektedir ve bu yatırımlardan elde edilen gelirlerin o dönemde aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinden düşürülmesi gerekmektedir. Geçici yatırımlardan elde edilen faiz gelirleri, gelir olarak kaydedilmeyip aktifleştirilecek toplam borçlanma maliyetinden mahsup edilmelidir(Yükçü vd.,2008:33-38).

Borçlanma maliyetleri standardında özellikli varlık ile ilgili aktifleştirme işlemine sınır getirilmiştir. Aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin toplam tutarının o dönemde bu varlık için yüklenilen borçlanma maliyetlerinin tutarını aşmaması gerekmektedir. Özellikli varlığın defter değerinin veya beklenen son maliyet değerinin, net gerçekleşebilir değerini veya geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda ilgili varlığın defter değeri yeni kayıtlı değer, diğer IAS(TMS)'lere uygun olarak azaltılmakta veya tamamen silinmektedir. Bir işletme doğrudan özellikli bir varlığı elde etmek amacıyla borçlanarak kredi almış ise ve bu kredinin tamamını da bu varlığı elde etmek amacıyla harcamışsa, bu kredi borçlanmasından kaynaklanan maliyetin tamamı elde edilen özellikli varlıklarla ilgili olarak aktifleştirilmektedir(Yükçü vd.,2008:33-38).

3.6.3.2. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmesi

Borçlanma maliyetleri bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süre ara verildiği bir dönemde ortaya çıkabilmektedir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olduğundan aktifleştirilmeleri mümkün olmamaktadır. Yani işletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik olarak yapılan faaliyetlere ara verildiğinde, ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerine de ara verilmektedir.

Önemli nitelikteki teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmemektedir.

İşlerdeki geçici gecikmelerin varlığın amaçlandığı biçimde kullanılması için şart olması durumunda veya varlığın satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli olan işlemlerin varlığın kaçınılmaz bir parçası olması durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmektedir(Akgül ve Akay,2003:126).

Örnek 3.22 : MTT İnşaat Ltd.Şti. firması şehrin gelişme göstereceğine inandığı Karataş bölgesinde 2005 yılında apartmanlardan oluşan bir site yaparak satmak amacıyla 15 dönümlük bir arsa satın almıştır. Bu arsanın alımı sırasında banka kredisi kullanılmış ve bu krediler ve kredilere ilişkin 30.000 TL'lik faiz 2007 yılına kadar ödenmiştir. İlgili bölgede 2008 yılından sonra yerleşiminin artmaya başlamasıyla, firma da inşaatlara başlama kararı almıştır. 2007 yılının Mayıs ayında inşaatlara ilişkin projeler tamamlanmış ve Karataş bölgesinde bir satış ofisi açılmış ve dairelerin temelden ve inşaat halindeyken satılması için gerekli çalışmalara başlanmıştır. 10 gün önce haber vermek üzere istenildiği zaman kullanılabilir 500.000 TL kredi kullanımı hususunda banka ile anlaşılmıştır. Bankadan çekilen kredi tutarının henüz kullanılmamış olan kısmı günlük olarak bankada ters repo yapılmaktadır. 2008 yılında kullanılan krediler için 10.000 TL faiz gideri ve ters repoda değerlendirilme sonucunda 500 TL faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir.

Firma Karataş'taki arsayı 2005 yılında üzerine apartman inşa etmek amacıyla satın almıştır. 2005-2007 yılları arasında blokların inşaatına yönelik olarak herhangi bir faaliyette bulunulmamış ve bu nedenle de firmanın 2007 yılı sonuna kadar ödemiş olduğu 30.000 TL'lik faiz giderini aktifleştirmesi mümkün olmamaktadır. Çünkü bu dönemde blokların inşası için hiçbir işlem yapılmamıştır. Firma 2008 yılında blokların inşaatı işlemine başladığı için bu dönem ait olan 10.000 TL'lik kredi faizi aktifleştirilebilmektedir ve bu tutar üzerinden de ilgili kredi dolayısıyla elde edilmiş olan 500 TL tutarındaki faiz geliri indirilmektedir ve bu durumda işletmenin kredi faizlerine ilişkin olarak aktifleştireceği tutar ;
 $10.000 - 500 = 9.500$ TL'dir.

3.6.3.3. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmesi

Özellikli bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlerin esas itibariyle tümünün tamamlanması durumunda, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi de sona ermektedir. Normal şartlar altında, özellikli bir varlığın fiziki inşasının tamamlanması durumunda o

varlığın kullanıma veya satışa hazır duruma geldiği kabul edilmektedir. Müşterinin veya kullanıcının talebine göre devam eden dekorasyon ve benzeri işlemler ise inşaatının tamamlandığı anlamına gelmekteyken devam edilen tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlandığı anlamına da gelmemektedir.

Özellikli varlığın aktifleştirilmesi işlemi elde edilmesine yönelik ilk harcama ve tahakkukların yapılması ile başlamakta ve kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi ile sona ermektedir(Aygör,2002:14-17).

3.6.3.4. Borçlanma maliyetlerinin mamul maliyetlerine üzerine etkisi

IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı maliyetler ve maliyet muhasebesi açısından değerlendirilirken, varlığın özellikli varlık olarak elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetlerinin bir parçası olarak aktifleştirilmekte, diğer borçlanma maliyetlerinin tümü dönem sonunda mali tablolarda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi durumunda, borçlanma maliyetleri finansal tablolarda uzun ya da kısa vadeli finansman giderleri hesap gruplarının altında yer alarak işletmenin faaliyet dışı giderlerinin artmasına sebep olmaktadır.

Örnek 3.23 : Arı Film ve Yapımcılık Ltd.Şti. firması peşin bedeli 2.500.000 TL olan bir film hakkını 3.100.000 TL'ye 3 yıllığına kredili olarak satın almıştır. 3 yıllık kredi döneminde; $3.100.000 - 2.500.000 = 600.000$ TL fark oluşmuştur. Bu fark 3 yıl boyunca faiz gideri olarak kayda alınacaktır. IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı hükümlerine göre maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda maliyet değeri peşin fiyat eşdeğeri olarak kabul edilmekte, standartta izin verilen aktifleştirme uygulaması çerçevesinde aktifleştirilmediği müddetçe maliyet bedeli ile toplam ödemeler arasındaki fark kredi süresince faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Bu işlemin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirecektir.

/	
260 Haklar Hesabı	2.500.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	200.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	400.000
320 Satıcılar Hesabı	3.100.000

780 Finansman Giderleri Hesabı	200.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	200.000

IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre, özellikli varlık olan ve satılabilir duruma yada kullanılabilir duruma gelmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri, stokların maliyetine dahil edilebilmektedir. İşletme, stoklarını vadeli ödeme şartıyla almış ise peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında oluşan fon finansman unsuru içerdiğinden, bu unsurlar finanse edildikleri dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Gündüz,2006).

Stokların özellikli varlık olması durumunda maliyetlerine eklenen borçlanma maliyetleri stok maliyetlerini arttırmaktadır. Örneğin, yat üretimi uzun süreyi gerektiren, müşterilerin isteklerine yapım aşamasında hitap edilebilen bir özellikli varlık olarak kabul edildiğinde, bu stoğa ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinin, maliyet bedeline eklenmesi gerekecektir ve bu durumda doğal olarak mamul maliyeti yükselmiş olacaktır.

Borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetleri ile olan ilişkileri IAS(TMS)-23 kapsamında tarif edilerek ,direk ilk madde ve malzeme maliyetleri, direk işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri gruplarında birine dahil edileceği belirtilmiştir. IAS(TMS)-23 uyarınca borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine, borçlanma maliyetleri oluştuğunda, varlık için harcama yapıldığında ve işletme ilgili varlığın kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında başlanılabilmektedir(Bektöre ve Sağlam,2008:594).

IAS(TMS)-23 standardı, stokların maliyetlerinin dönemler itibariyle belirlenmesinde ciddi bir önem taşımaktadır. Literatürde ayrıca uluslararası maliyet muhasebesi standartları bulunmamaktadır ve IAS(TMS)'ler maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilgili açıklamalar ve kavramlar içermektedir. IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardının kapsamında yer alan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi üretim maliyetleri üzerinde önemli etkilere sahiptir. Borçlanma maliyetleri gerekli şartları taşıdığı takdirde üretim maliyetlerini önemli şekilde etkileyebilmektedir.

3.7. IAS(TMS)-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin başlama ve bitim tarihlerinin farklı hesap dönemlerine isabet etmesinden dolayı ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin hangi hesap dönemleri ile ilişkilendirilmesi gerektiği sorununun gündeme gelmesi ile IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi açısından ciddi anlamda önem arz etmeye başlamıştır.

IAS(TMS)-11 standardı yüklenici işletmenin finansal tablolarındaki sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Yüklenici işletme, inşaat sözleşmesine konu işi yapmayı taahhüt eden taraftır. Başlama ve bitim tarihleri farklı dönemlere isabet eden yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin gelir ve maliyetler ilgili hesap dönemleri ile ilişkilendirilmektedir. Yüklenici taahhüt işini müşteri nam ve hesabına gerçekleştirmektedir ve bu işlemler bir hesap döneminden daha uzun bir sürece yayılmaktadır. Standart, yüklenici işletmenin sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanması ve bu maliyetlerin geri alınabileceklerinin muhtemel olması durumunda sözleşmeye konu olan inşaatın bir varlık olarak mali tablolara alınması gerektiğini ifade etmektedir(Ağca,2008:243-244).

IAS(TMS)-11 standardı, birden fazla döneme yayılmış yıllara sari inşaatlarla ilgilidir. Standart genel olarak gelir, gider ve maliyetlerin belirlilik durumunun tayin edilmesi ve finansal tablolara kaydedilme zamanlarının belirlenmesine rehberlik etmektedir.

İnşaat taahhüt işletmeleri, başkasının adına inşaa faaliyetinde buldukları için hizmet üreten işletmeler olarak kabul edilmekte ve bu işletmelerin bir sözleşme dahilinde üstlenmiş oldukları işlerde genel olarak işin başlangıç ve bitim tarihlerinin farklı muhasebe dönemlerine yani hesap dönemlerine denk geldiği görülmektedir. Bu durum, inşa faaliyetlerinin yıllara yaygın olmasından kaynaklanmaktadır (Ağca,2007:240).

3.7.1. IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Hakkında Genel Bilgi

IAS(TMS)-11 standardının amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır.

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Açıklanan nedenden dolayı inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamaları

gerçekleştirilirken sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması gerekmektedir.

Standardın amaçları doğrultusunda inşaat sözleşmeleri, bir varlığın inşası ile doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik, örneğin, proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsamaktadır(Ağca,2008:244-245).

IAS(TMS)-11 standardına göre inşaat sözleşmesi, maliyet artı kar sözleşmesi ve sabit fiyat sözleşmesi olarak sınıflandırılmaktadır.

Maliyet artı kar sözleşmesi, “ yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesi” (Ağca,2008:246) iken, sabit fiyatlı sözleşme de, “yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedelini) veya üretim başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirilmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir”(Ağca,2008:245).

Maliyet artı kar sözleşmelerine tavan fiyat konulması gibi bazı durumlarda inşaat sözleşmeleri hem sabit fiyatlı sözleşme hem de maliyet artı kar sözleşmesi özelliklerini taşıyabilmektedir. Bu tür sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde hem sabit fiyatlı sözleşmelerin hem de maliyet artı kar sözleşmelerinin muhasebeleştirilme koşullarının saptanması gerekmektedir(Sayarı,2002:2-3).

3.7.2. İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türk Mevzuatında(GVK, SPK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemelerle IAS(TMS)-11 Standardının Karşılaştırılması

Muhasebe sistemleri yıllara sari inşaat işlerinin kaydedilmesi konusunda zaman içerisinde farklı çözüm önerileri getirmişlerdir. Türkiye’de ise uzun süredir 193 Sıra Nolu Gelir Vergisi Kanununu 42., 43. ve 44. maddelerinde inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak öngörülen kayıt sistemi kullanılmaktadır. Bu sistemde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerinde ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilmektedir ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilmektedir.Bu maddelerde ayrıca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kar yada zararın işin bittiği yılın hesaplarına alındığı, müşterek genel giderler ve amortismentlerin dağıtımı, inşaat işlerinin bitim tarihi ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarına göre inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki temel öneri inşaat faaliyetlerinden elde edilen

gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu durumda mevcut GVK ile standart arasında fark olduğu görülmektedir.

Standartta geçen inşaat sektöründe faaliyet gösteren yüklenici firmalardan Menkul Kıymetler Borsasında(İMKB) işlem görenler SPK mevzuatına tabidirler. SPK Seri: XI No: 25 Tebliği'nde standartlarla uyumlu maddeler bulunmaktadır. IAS-11 standardı, Türkiye'de TMS-11 olarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan dönemlerde uygulanmak üzere yürürlüğe girdiği için, İMKB'de faaliyet gösteren inşaat firmalarının 2006-2007 yılları arasında sunmuş oldukları finansal tablolarda ve dipnotlarında ve de söz konusu tablolara ait denetim raporlarında bu standart maddelerini uygulamaları gerekmektedir. IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardında inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi ilkeleri SPK Seri: XI No: 25 Tebliği'nin 551. ve 552. maddelerinde standartlarla benzer şekilde açıklanmaktadır.

İnşaatların tamamlanması ile birlikte maliyet ve hak ediş bedellerinin gelir tablosuna intikal ettirilmesi GVK tarafından benimsenirken, IAS(TMS)-11 standardı ve SPK Tebliği, inşaatların tamamlanması sonucunda maliyet ve gelirlerin kaydının gerçekleştirilmesini öngörmekte, gelirin ölçülebilmesi ve ölçülememesi durumlarına göre değişen farklı çözümler önermektedir.

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca, inşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı tarih veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere, Türkiye'de yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait gelir ve maliyetlerin hesaplanmasında tamamlanma yüzdesi yöntemi değil de tamamlanmış sözleşme yönteminin esas alınmaktadır.

Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'ne göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin giderler öncelikle 740-Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı'nda izlenmekte, yıl sonunda inşaat tamamlanmış ise 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılarak gelir tablosuna alınmakta ve inşaatın yıl sonunda veya dönem sonunda tamamlanmış olması durumunda ise 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı'na aktarılmaktadır. İnşaatlar tamamlanıp bitinceye kadar inşaat ve onarım maliyetleri bu hesaplarda ve bilanço aktiflerinde takip edilmektedir. İnşaatın sona erdiği yani tamamlandığı yıl ise 170-178 nolu yıllara yaygın inşaat ve onarım

hesaplarında biriken maliyetler, 622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'na aktarılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerinin bedelleri ise 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hesapları'nda izlenmektedir ve inşaat tamamlandıktan sonra 600-Yurtiçi Satışlar Hesabı'na aktararak gelir tablosuna alınmaktadır(Çankaya,2007:127).

IAS(TMS)-11 standardının sözleşme sonuçlarının hesaplanmasında esas aldığı tamamlama yüzdesi yöntemine göre, sözleşme gelir ve maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için Tekdüzen Hesap Planı'na bazı yeni hesaplar eklenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Bahsedilen maliyetleri takip etmek için 17 nolu hesap grubunun altına 174-Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri Hesabı adıyla yeni bir hesap açılabilir. 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda izlenen maliyetler için de eğer cari dönem işlerine ait tutarlar var ise bu tutarlar, 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı alacağı ile 174-Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri Hesabı'nın borcuna aktarılabilir(Akdoğan ve Sevilengül,2007:56).

İnşaat sözleşmeleri ve inşaat işlemleri ile ilgili olarak bazı durumlarda hak ediş olarak ödenen tutardan daha yüksek bir tutarın gelir olarak gösterilmesi mümkün olmaktadır. Bu durum, söz konusu dönemde planlanandan daha fazla iş yapılması sonucunda, tamamlanan oranın toplam gelir ile çarpımı sonucunda ulaşılan tutarın daha büyük bir tutar olarak meydana gelmiş olmasının sonucudur. Böyle bir durumda işin bütünü açısından ek bir ödeme söz konusu olmamakla birlikte, dönem bazında bir kayıt düzeltmesi yapılması gerekmektedir(Göğüş,2006:84). Bahsedilen hesap düzeltmesinin izlenebilmesi açısından, 18 nolu hesap grubu altında 184-Onaylanacak Hak Edişlere İlişkin Gelir Tahakkukları Hesabı'nın açılacağı öngörülmüş ve bu hesabın, sözleşmeye konu işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanacak cari dönem sözleşme gelirinin, aynı dönemde tahakkuk etmiş olan hak ediş tutarından fazla olması durumunda aradaki farkın kaydedilmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Belirtilen fark bu hesabın borcuna kaydedilecek ve cari döneme ilişkin sözleşme gelirinin, söz konusu dönemde tahakkuk etmiş olan hak ediş gelirlerinden düşük olması durumunda, aradaki fark 38 nolu hesap grubunun altında 382-Gelecek Dönemlere Ait Hak Ediş Gelirleri Hesabı'nda takip edilebilecektir(Evci,2008:71-72).

IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardında açıklanan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, sözleşme sonuçlarının muhasebeleştirilmesi sonucunda, dönem sonunda, döneme ilişkin maliyetlerin bilançoda yer alan hesaplara

aktarılması gerekmeyecek, döneme ilişkin maliyetler 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı'nın kullanılmasına ihtiyaç kalmadan, yansıtma hesapları üzerinden doğrudan 622-Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabı'na aktarılabilir (Evcı,2008:72).

GVK'ya göre inşaat ve onarım işi yapan işletmenin kazancı işin bittiği yıl hesaplandığı ve o dönemin geliri olarak kabul edildiği için muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine aykırı olarak hareket edilmiş olmaktadır. Çünkü belli bir dönemin gider ve zararlarının aynı dönemin gelir ve karları ile karşılaştırılması mümkün olmamaktadır. Ayrıca mevcut bu uygulama nedeniyle, işin yüklenici işletmesi, geçici kabulün yapıldığı döneme kadar gelir tablosunda sanki hiç kar edilmemiş gibi davranmakta ve gelir tablosunda dönem karı yer almamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanılması ile işletmenin faaliyetlerinden sağladığı gelirler işlerin tamamlanma dönemine dağıtılmış olacağından bu tür durumlar da ortadan kalkabilecektir.

3.7.3. IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.7.3.1. İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelirler

İnşaat sözleşmelerinde belirtilen gelir, işlemlerin başlangıcındaki ihale bedeli ile sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler, talep hakları ve de teşvik ödevlerinden gelir olarak sonuçlanma olasılığı olan ve aynı zamanda güvenilir bir şekilde ölçülebilen tutarlardan oluşturmaktadır(Sayarı,2002:3).

İnşaat sözleşmelerinden sağlanan gelirler;

- Başlangıçtaki ihale bedeli ile sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler yani başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel,
- Talep hakları, sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri,
- Teşvik ödemeleri,
- Gelir olarak sonuçlanma olasılığı bulunan ve güvenilir biçimde ölçülebilen tutarlardan oluşmaktadır(Sayarı,2002:3).

İnşaat sözleşmelerine ilişkin gelirler standart uyarınca alınan veya alınacak olan hak edişlerin gerçeğe uygun değerleri ile ölçülmektedir. IAS(TMS)-11 standardına göre, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşması muhtemel bir durumsa, beklenen zarar doğrudan gider olarak mali tablolara

yansıtılmaktadır. Sözleşme geliri, sözleşme aşamasında müşteri ile uzlaşılan tutar ile inşaat sırasında ortaya çıkan varsayımların(ek ödeme talepleri, iş değişiklikleri, maliyet güncellemeleri vs) toplamını ifade etmektedir. Sözleşme gelirlerinde öngörülen herhangi bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi için bu değişiklik ile ilgili olarak yüklenicinin müşteri ile anlaşmış olması ve bu değişiklikten doğan gelir artış ve azalışlarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir(Tunç,2007).

3.7.3.2. İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki temel prensip bilanço günü itibarıyla inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp öngörülemediğidir. Standartta yer alan güvenilir bir biçimde öngörülme, sözleşme gelirin güvenilir bir biçimde tespit edilebilir olması ve gelirin işin bitiminde elde edilebilirliğinin öngörülmesidir. İşin tamamlanma aşamasının da bilanço gününde tespit edilebilir olması gerekmektedir.

Daha önce sözleşme geliri içinde kar ya da zararda yer almış bir tutarın, tahsil edilebilirliği konusunda belirsizlik olması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde bir düzeltme yapılamamaktadır ve söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Bir yüklenici işletmenin güvenilir öngörülerde bulunabildiğinin kabul edilebilmesi için, yaptığı sözleşmenin, ödeme şekli ve koşullarını, alışveriş konusu bedelleri ve tarafların imza edilecek varlığa ilişkin yaptırma bağlanmış haklarını içermesi ve de yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekmektedir. Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, sözleşme maliyetleri oluşturdukları dönemin gideri olarak mali tablolara yansıtılmakta ve sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı gelir olarak kaydedilebilmektedir(Ağca,2008:251-252).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda gelir ve giderlerin hangi dönemlere kaydedileceğine ilişkin olarak tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemi bulunmaktadır ve IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı tamamlanma yüzdesi yöntemini benimsemektedir (Göğüş,2006:75-76).

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre sözleşmeden doğan kar ya da zarar, sözleşmeye konu işin tamamlanması sonucunda muhasebeleştirilmektedir (Kısa,2008:37).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme konusu iş devam ederken, işin ulaşılan tamamlanma aşamasındaki, işin tamamlanma oranını esas alınarak katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilmekte, bitirilen işle orantılı bir şekilde gelir, gider ve karın raporlanması sağlanmaktadır(Gökçen vd.,2006:106).

İnşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi durumunda, sözleşme ile ilgili gelir ve giderlerin projenin tamamlanma oranı göz önünde bulundurularak kayıtlara alınması gerekmektedir. Proje sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda ise muhasebe kayıtlarına herhangi bir kar rakamının dahil edilmemesi gerekmektedir. Bu durumda, sözleşme gelirleri yalnızca sözleşme maliyetlerinin karşılanabileceği oranda kayda alınmalı ve bu durumda ortaya çıkan inşaat maliyetleri, gerçekleştirildikleri dönemde gider olarak yazılmalıdır(Sayarı,2004:62-76).

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetlerinin esas alınması suretiyle belirlenmesi yönteminde, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilmektedir. Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ve yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler sözleşme maliyetlerine dahil edilmektedir(Ağca,2007:248-249).

Örnek 3.24 : MTT İnşaat Ltd.Şti. firması inşaat sözleşmesine bağlı olarak 3 yıl sürmesi beklenen bir okul inşaatı yapacaktır. Belirtilen okulun inşaatı için firma 1. yıl toplam 400.000 TL maliyete katlanmıştır. Belirtilen toplam maliyet tutarı içerisinde yer alan 50.000 TL'lik tutar, okul inşaatının sonraki 2 yıl içinde tamamlanması düşünülen aşamalarda kullanılmak amacıyla sarf edilmiş olan malzeme maliyetleridir. Bu işlemlere ilişkin olarak 50.000 TL tutarındaki malzemenin alındığında ödeme işleminin banka aracılığıyla gerçekleştirildiği kabul edilmektedir.

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	50.000
102 Bankalar Hesabı	50.000
/	
Birinci yılın sonunda:	
/	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı	400.000
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	400.000
/	
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	350.000
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı	350.000
/	

Görüldüğü üzere döneme ait olmayan 50.000 TL, IAS(TMS)-2 Stoklar standardı hükümlerince 622 nolu hesaba aktarılmamış ve bu hesaba sadece döneme ilişkin maliyetler aktarılmıştır. 50.000 TL'lik tutar 170 nolu hesabın ileriye dönük bakiyesini oluşturmaktadır.

Kayda alınacak zararlar beklenen zararların muhasebeleştirilmesidir.

Kayda alınacak zarar=toplam beklenen zarar+daha önceden kayda alınmış olan tüm karlar

Beklenen zarar=sözleşme bedeli-(o tarihe kadar katlanılan maliyetler+işin bitirilmesi için gereken maliyetler)

Beklenen zarar karşılığını kaydetmek için TDHP'de bir hesap ismi bulunmamaktadır. Bu nedenle de bilançodaki 37 nolu hesap grubunun altında 37X Devam Eden Sözleşmelerden Beklenen Zarar Karşılığı Hesabı'nın açılarak kullanılması önerilmiştir. Bu hesabın işleyişi ile ilgili olarak aşağıdaki örnek incelenecektir.

MTT İnşaat firmasının müşterisi olan Zeugma adlı inşaat firması ile 4 yıl sürecek olan bir inşaat sözleşmesi imzalamıştır.

Sözleşmenin öngörülen maliyeti: 5.000.000 TL

Sözleşme bedeli: 7.000.000 TL

İlk yıl katlanılan maliyet: 1.500.000 TL

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre ilk yıl karı: 60.000 TL

3.yılın sonuna kadar katlanılan kümülatif maliyet: 4.800.000 TL

Sözleşmenin tamamlanması için gereken maliyet: 2.400.000 TL

Zarar =7.000.000-4.800.000-2.400.000: - 200.000TL

Kayda alınacak toplam zarar =200.000+600.000: 800.000TL

/	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı	800.000
37X Devam Eden Sözleşmelerden Beklenen	800.000
Zarar Karşılığı Hesabı	
/	

(Ağca,2007: 269-270)

Bir inşaat sözleşmesine ilişkin gelir, gider ve maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması için işin tamamlanma aşamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Kayıt zamanına ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken nokta, gelir ve giderlerin tamamlanma aşamalarıdır ki bu nedenle de standart tamamlanma yüzdesi yöntemini benimsemiştir. Örneğin; muhasebe dönemi sonunda inşaat işinin %45'i tamamlanmış durumda ise gelir ve giderler tutarları da bu oran doğrultusunda kayıtlara yansıtılacaktır(Sayarı,2004:62-76).

IAS(TMS)-11 standardına göre bir işin tamamlanma yüzdesi, o güne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı , yapılan işe ilişkin incelemeler, sözleşmeye konu olan işin fiziki tamamlanma oranı göz önünde bulundurularak ve gerçekleştirilen sözleşmenin niteliğine bağlı olarak belirlenmektedir. IAS(TMS)-11 standardında geçen tamamlama yüzdesi yöntemi sayesinde ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme maliyetleri, işin gerçekleştirildiği hesap dönemlerinde giderleştirilmektedir. Bu işlemin gerçekleştirilmesi ise işin yapılmasından önceki maliyetlerin aktifleştirilmesini sağlamaktadır(Gökçen vd.,2006:106)

Örnek 3.25 : Köşeler İnşaat ve Taahhüt Ltd.Şti. firması 3 yıl sürecek olan bir adliye binası inşaatı ihalesini kazanmıştır ve sözleşme yapılmıştır. İşin sözleşme bedeli 2.400.000 TL, sözleşmenin öngörülen maliyeti 1.800.000 TL'dir. İnşaat firması 1. Yıl 600.000 TL maliyete katlanmıştır ve 800.000 TL'lik hak ediş bedelini fatura etmek suretiyle nakden tahsil etmiştir.

Firmanın zararı=0

1. yıla ait fatura edilmiş hak ediş tutarı: 800.000 TL

1. yılda sözleşme için katlanılan maliyetler: 600.000 TL

1. yılda elde edilen kar: 198.000 TL

İlk yıl için işin tamamlanma yüzdesi= o tarihe kadar gerçekleşen maliyet/(o tarihe kadar gerçekleşen maliyet + işin bitirilmesi için gerekli maliyet)=600.000/(600.000+120.0000)= %33

2.400.000*%33= 792.000 TL

1.800000*%33= 594.000 TL

792.000-594.000= 198.000 TL kar

Müşteriye brüt borç tutarı=800.000-798.000=2.000

/		
Devam Eden İşler Hesabı	600.000	
102 Bankalar Hesabı		600.000
/		
102 Bankalar Hesabı	800.000	
Sözleşme Hak Ediş Tutarı Hesabı		800.000
/		
Kazanılmış Gelirin Maliyeti Hesabı	600.000	
Devam Eden İşler Hesabı		600.000
/		
Sözleşme Hak Edişleri Hesabı	800.000	
Kazanılmış Sözleşme Gelirleri Hesabı		798.000
Tamamlanmayan Sözleşmelerde Hak Edişlerin Maliyetler ve Tahmini Karları Aşan Kısmı Hesabı		2.000
/		

(Ağca,2007:255-256)

Örnek 3.26 : MTT İnşaat Ltd.Şti. firması 5.000.000.TL bedelle devletin açmış olduğu ihale ile TOKİ Gaziantep Merveşehir ihalesini 01.01.2009 tarihinde yüklenmiştir. Projenin 4 yıl sürmesi beklenmektedir(çevre düzenlemeleri dahil).

Toplam proje maliyetinin 3.800.000 TL olacağı tahmin edilmektedir.

Toplam proje brüt karının 1.200.000 TL olacağı tahmin edilmektedir.

MTT firması 31.12.2008 tarihine kadar toplam 2.000.000 TL gider kaydı yapmıştır.

MTT firması 01.06.2009 tarihinde 2.100.000 TL ve 01.08.2009 tarihinde 2.300.000 TL hak ediş düzenlemiş ve hak ediş bedelleri devletten tahsil edilmiştir.

MTT firmasının yapmış olduğu ilerleme programına göre işin %10'u tamamlanmıştır.

31.12.2008 tarihinde IAS(TMS)'lere göre finansal tablo hazırlayan MTT İnşaat Ltd.Şti. firması tamamlanma yüzdesi yönetimini kullanarak 2008 yılı sonu itibariyle oluşmuş maliyetlerini standartlarda belirtilen kurallar doğrultusunda aşağıdaki gibi gerçekleştirmiştir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre; projenin %10'unun tamamlandığı kabul edilmektedir. Bu durumda 31.12.2008 tarihindeki toplam satışlar; inşaatın maliyetleri ve ek maliyetleri; giderleri ve brüt karı, öngörülebilir proje sonu tutarlarının tamamlanma yüzdesi ile çarpılmak suretiyle hesaplanmaktadır.

Öngörülen satış tutarı : 5.000.000 TL

Öngörülen maliyet tutarı : 3.800.000 TL

Öngörülen kar tutarı : 1.200.000 TL

31.12.2008 tarihi itibariyle finansal tablolarda

Satışlar : [5.000.000 x % 10] = 500.000 TL

Toplam giderler = [3.800.000 x % 10] = 380.000 TL

Brüt kar : 1.200.000 x % 10 = 120.000 TL

MTT İnşaat Ltd.Şti. firmasının muhasebe kayıtlarını yapması sırasında IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre değil de mevcut uygulamalara göre bütün gider ve maliyetlerini finansal tablolara yansıtması durumunda:

Satışlar (2.100.000 + 2.300.000) 4.400.000 TL

Toplam gider 2.000.000 TL

Brüt kar 1.600.000 TL

IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardının uygulanması durumunda mevcut uygulamaya göre yapılan hesaplamalar arasında

1.600.000 - 1.200.000 = 400.000 brüt kar farkı oluşmaktadır.

3.7.3.3. İnşaat sözleşmelerinin maliyetleri ve mamül maliyetlerine etkisi

IAS(TMS)-11 standardında sözleşme maliyetlerinin, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadarki süre zarfında o sözleşmeye ait olan ve yüklenebilecek maliyetleri içerdiği belirtilmektedir.

Sözleşme maliyetleri, direk işçilik ve direk malzeme gideri gibi belli bir sözleşme ile doğrudan ilgisi kurulamayan maliyetler olsa bile yapılan inşaat işiyle ilgisi kurulabilen ve o inşaat işine pay verilebilen maliyetlerin toplamını ifade etmektedir(Tunç,2007).

İnşaat sözleşmenin yapılabilmesi amacıyla katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemin gideri olarak kaydedilmişlerse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması durumunda sözleşme maliyetlerine dahil edilememektedirler.

İnşaat sözleşmelerinin maliyetleri belli bir sözleşme ile doğrudan ilgili olan maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve inşaat sözleşmesi hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerden oluşmaktadır(Ağca,2008:249-250).

IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardında belirtilen maliyetlerin IAS(TMS)-2 Stoklar standardındaki gibi, inşaat alanındaki sözleşmesi ile ilgili işçiliklerin, makinelerin yıpranma paylarının, taşıma maliyetlerinin, kiralama maliyetlerinin, destek maliyetlerinin, onarım maliyetlerinin, üçüncü kişiler tarafından yapılacak talepler nedeniyle oluşabilecek maliyetlerin, maliyet muhasebesi alanındaki direk ilk madde ve malzeme maliyetleri, direk işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri ile direkt ve dolaylı ilişkileri bulunmaktadır.

İnşaat sözleşmesinin yüklenici tarafı olan firma, gözetim alanı dahil işçilik maliyetlerini direk işçilik maliyetlerine yansıtmaktadır, çünkü işçilikler mamul olan inşaatın yapımında kullanılan, demir, çimento, gazbeton gibi inşaat malzemeleri mamulün oluşturulmasında direk olarak kullanılmakta ve direk ilk madde ve malzeme maliyetlerine dahil edilebilmektedir. İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanları, taşıma maliyetleri, kiralama maliyetleri, tasarım ve teknik destek maliyetleri, sigorta maliyetleri gibi maliyetler de genel üretim giderlerine dağıtım anahtarı vasıtasıyla dağıtılarak mamul maliyetlerini oluşturmakta ve bu maliyetler de mamul olan inşaatın maliyetlerine yüklenmektedir. Açık bir şekilde görülmektedir ki inşaat maliyetleri ve maliyet muhasebesi birbiriyle yakın ilişki içerisindedir.

İnşaat işlemlerinde, işin tamamlanması sonrasında bazı malzemeler atık haline gelebilmekte ve aynı zamanda da bazı tesis ve makineler elden çıkarılabilmektedir. Örneğin; inşaatın iskeletini oluşturmak ve yapım planına işlerlik kazandırmak amacıyla inşaatlarda kullanılan direk şeklindeki tahtalar işlem sona

erdiğinde hurda durumuna gelerek elden çıkarılabilmektedir. Böyle bir durumda elden çıkarılan bu malzemeler eğer bir bedel karşılığında satılıyorsa, inşaat maliyetlerinin azaltılması mümkün olabilecektir, çünkü elde edilen gelir bu maliyetlerden mahsup edilebilmektedir(Gökçen vd.,2006:102-105).

IAS(TMS)-11 standardına göre müşteriden geri kazanabilmesi olasılığı düşük olan, tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olan, müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayan, istimlâk veya kamulaştırılması olasılığı bulunan, geçerliliği konusunda ciddi kuşklar olduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayan ve yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkan maliyetlerin sözleşme sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi ve toplam sözleşme maliyetlerinin, toplam sözleşme gelirlerini aşmasının muhtemel olması durumunda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak mali tablolara yansıtılmaktadır(TMS-11,2009:md.32-33). Bu durumda, sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilebilmektedir. İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu anda, beklenen zararın tutarı gider olarak mali tablolara yansıtılmaktadır(Gökçen vd.,2006:106).

İNşaat sözleşmeleri standardının maliyetler ve maliyet muhasebesi ile yakın bir ilişkisi mevcuttur. Özellikle de üretim maliyetleri açısından, proje, inşaat ve onarım işlerinde faaliyet gösteren firmalarının üstlendikleri taahhütlerin finansal tablolarında doğru rakamlarla gösterilmesi gerekmektedir. İnşaat işlerinin gelir, gider ve maliyetlerinin mali tablolarda en doğru şekilde yansıtılması hususunda inşaat sözleşmeleri standardının önemi ortaya çıkmaktadır.

Örnek 3.27 : Zencirci İnşaat Ltd.Şti. firması 500.000 TL bedelle bir taahhüt işi almıştır. İşin 3 yıl sürmesi ve 300.000 TL'ye mal olması beklenmektedir. 3 yılda yapılan işlemler aşağıdaki gibidir.

1.yıl: İşletme 100.000 TL'lik harcama yapmış ve 150.000 TL'lik hak ediş düzenlemiş ve dönem içinde 130.000 TL hak ediş tahsil etmiştir.

2.yıl: 1.500.000 TL harcama yapılmış, işin bitirilmesi için ise daha 75.000 TL harcama yapılması gerektiğine karar verilmiş ve dönem içinde 300.000 TL'lik hak

ediş hazırlanmış ancak bu bedelin 200.000 TL'si ve geçmiş yıldan kalan 20.000 TL'lik hak ediş bedeli tahsil edilebilmiştir.

3. yıl: 60.000 TL daha harcama yapılan iş tamamlanmıştır. 50.000 TL'lik hak ediş bedeli fatura edilmiş bu bedelin 40.000 TL'si tahsil edilmiş, geçmiş yıldan kalan 100.000 TL'si de tahsil edilmiştir.

	1. yıl	2. yıl	3. yıl	Toplam
Giderler	100.000	150.000	60.000	310.000
Hak ediş	150.000	300.000	50.000	500.000
Tahsilât	130.000	(200.000+30.000)=230.000	(40.000+80.000)=120.000	480.000

Firmanın mevcut uygulamalara göre tamamlanma yöntemine göre, yani işin bitirilmesi yöntemine göre gelir tablosu aşağıdaki gibi düzenlenmektedir.

Gelir tablosu kalemleri	T ₁	T ₂	T ₃
Satış gelirleri			500.000
Satışların maliyeti			(310.000)
Brüt taahhüt karı			190.000
Vergi karşılığı			(38.000)
Vergi sonrası net kar			152.000

Yıllar itibariyle bilançoları aşağıdaki gibi olmaktadır.

Aktif	T ₁	T ₂	T ₃
İnşaat sözleşmesinden alacaklar	20.000	100.000	10.000
Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri maliyeti	100.000	300.000	-
Pasif	-	-	-
Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş	150.000	450.000	-
Dönem karı vergi ve D.Y.Y.K.	-	-	38.000
Dönem karı	-	-	152.000

Tamamlanma aşamaları yöntemine göre ise işin tamamlanması dereceleri göz önünde bulundurularak, IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre gelir tablosu aşağıdaki gibi oluşturulacaktır.

Gelir tablosu kalemleri	T ₁	T ₂	T ₃	Toplam
Satış gelirleri	105.000	188.000	147.000	500.000
Satışların maliyeti	(100.000)	(150.000)	(60.000)	310.000

Brüt taahhütleri	65.000	38.000	87.000	190.000
Vergi giderleri	(13.000)	(7.600)	(17.400)	(38.000)
Vergi sonrası net kar	52.000	30.400	69.600	152.000

Birinci yıl tamamlanma oranı = $100.000/300.000 = 1/3 = \% 33$

Dönem geliri = $1/3 \times 500.000 = 165.000$ TL

2. yıl tamamlanma oranı = $250.000/325.000 = 5/7$

Dönem geliri [$(5/7 \times 500.000) - 165.000$] = $353.000 - 165.000 = 188.000$ TL

3. yıl dönem geliri = $500.000 - 353.000 = 147.000$

	1. yıl	2. yıl
İnşaat maliyeti	165.000	353.000
Birinci yıl maliyeti	100.000	100.000
İkinci yıl karı	65.000	65.000
İkinci yıl maliyeti		150.000
İkinci yıl karı		38.000
Birikimli hak ediş tutarı	<u>(150.000)</u>	<u>(450.000)</u>
	15.000	(97.000)

İşletmenin yukarıdaki tablolara göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

/	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	100.000
Değişik Varlık ve Kaynak Hesabı	100.000
/	
Yapılan harcamaların kayda alınması :	
/	
125 Devam Eden İnşaat Taahhüt Alacakları Hesabı	150.000
350 Alınan Hak Ediş Bedelleri Hesabı	150.000
/	
102 Bankalar Hesabı	130.000
125 Devam Eden İnşaat Taahhütlerinden Alacaklar Hesabı	130.000
/	

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı	100.000	
741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		100.000
/		
170 Devam Eden İnşaat Taahhütleri Hesabı	65.000	
622 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	100.000	
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		165.000
/		
691 Vergi Gideri/ Geliri Hesabı	15.000	
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı		15.000
/		
II. YIL		
/		
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	150.000	
Değişik Varlık ve Kaynak Hesabı		150.000
/		
125 Devam Eden İnşaat Taahhütlerinden Alacakları Hesabı	300.000	
350 Alınan Hak Ediş Bedelleri Hesabı		300.000
/		
102 Bankalar Hesabı	220.000	
125 Devam Eden İnşaat Taahhütlerinden Alacaklar Hesabı		220.000
/		
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı	150.000	
741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı		150.000
/		
170 Devam Eden İnşaat Taahhütleri Hesabı	38.000	
622 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	150.000	
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		188.000
/		

/	
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı	7.600
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı	7.600
/	
III. Yıl	
/	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	60.000
Değişik Varlık ve Kaynak Hesabı	60.000
/	
125 Devam Eden İnşaat Taahhütleri	50.000
Alacaklar Hesabı	
350 Alınan Hak Ediş Bedelleri Hesabı	50.000
/	
102 Bankalar Hesabı	140.000
125 Devam Eden İnşaat Taahhütlerinden	140.000
Alacaklar Hesabı	
/	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	60.000
Maliyetleri Hesabı	
741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı	60.000
/	
170 Devam Eden İnşaat Taahhütleri Hesabı	87.000
622 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	60.000
600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	147.000
/	
691 Vergi Gideri / Geliri Hesabı	17.400
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı	17.400
/	
Dönem sonu kapanışları	
/	
350 Alınan Hak Ediş Bedelleri Hesabı	500.000
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım	500.000
Maliyetleri Hesabı	
/	

/	
691 Vergi Gideri/ Geliri Hesabı	38.000
370 Dönem Karı Vergi Karşılıkları Hesabı	38.000
/	
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı	38.000
691 Vergi Gideri/ Geliri Hesabı	38.000
/	

(Örten vd.,2007:128-133)

3.8. IAS(TMS)–16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Maddi duran varlık, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli olarak kullandıkları, işletmenin sahip olduğu gayrimenkuller, işletmede kullanılan ve taşınır nitelikte olan her türlü büro malzemeleri, alet edevat gibi fiziki varlıklara denilmektedir(Kaya ve Dinç,2007:344-345).

Maddi duran varlıkların iktisabında, ilk defa kayda almada, elde etme maliyeti veyahut da işletme üretim maliyeti hesabı dikkate alınmaktadır.

Bir maddi duran varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenmektedir. Varlık yönetimi politikasına göre işletme, varlıkları belirli bir süre sonra veyahut gelecekteki ekonomik faydalarının belirli oranda kullanılarak tüketilmesinden sonra elden çıkarmaktadır. Bu nedenden dolayıdır ki, varlığın faydalı ömrü ekonomik hizmet süresinden daha kısa olabilmektedir. Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar esas itibariyle işletme tarafından kullanım süresince tüketilmektedir/Akgün,2008:400-401).

IAS(TMS)-16 standardı, maddi duran varlıkların kayda alınarak muhasebeleştirilmesi, takip edilmesi, yeniden değerlendirilmesi ve kayıtlardan çıkarılması işlemleri ile ilgilidir. Bir işletme, standartta belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri çerçevesinde, maddi duran varlıklar ile ilgili bütün maliyetleri oluştukları tarihteki değeri ile muhasebeleştirmektedir ve bu maliyetler, bir maddi duran varlığın ilk elde etme veyahut inşaa aşamasında oluşan ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım amacıyla katlanılan maliyetlerinden oluşmaktadır(TMS-16,2009:md.10).

3.8.1. IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hakkında Genel Bilgi

Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklarındaki yatırımlarını ve bu yatırımlardaki değişimlerini belirleyebilmelerini

sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerinin düzenlenmesidir(TMS-16,2009:md.1).

Standartta hangi iktisadi kıymetin maddi duran varlık olarak değerlendirileceğine dair bir ölçü mevcut bulunmamaktadır.

Standartta maddi duran varlıklar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak ve kiraya verilmek amacıyla iktisap edilen ve bir yıldan daha uzun süre kullanılacağı tahmin edilen fiziki varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Standart, maddi duran varlıkların ilk defa mali tablolarında kayda alınmasını ve takip eden dönemlerde muhasebe ilkelerinin belirlenmesini de sağlamaktadır(Akgün,2007:461-462)

Güvenlik veyahut da çevresel nedenlerle edinilmiş olan maddi duran varlıklar, mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik faydaları doğrudan doğruya arttırmasa dahi bir işletmenin gelecekteki varlıklarından ekonomik fayda sağlayabilmesi açısından gerekli olabilmektedir. Yasa uyarınca fabrika bacasına filtre takılması gibi yatırımlar bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir. Fabrika, belirtilen filtreyi taktırmadan üretim yapamayacağından dolayı, bu filtre maddi duran varlık olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır(Kaya ve Dinç,2007:347-348).

IFRS(TFRS)-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı uyarınca, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıklar, IAS(TMS)-16 standardı kapsamında muhasebeleştirilmemektedir. Benzer şekillerde, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları, varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi veyahut da petrol, doğalgaz vb. nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar için de bu standart uygulanmamaktadır(Akgün,2007:463,465).

Bir maddi duran varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmaması durumunda, ilgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması ve belirli aralıkta çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilirliğinin bir biçimde değerlendirilebilmesi ve de gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması koşullarından birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilmektedir.

Bir işletmenin alınan veyahut da elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir biçimde belirleyebilmesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık bir şekilde belirlenememesi durumu söz konusu olmadığı

müddetçe, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri, satın alınmış olan varlığın maliyeti olarak kabul edilmektedir(Akgün,2007:475).

Örnek 3.28: Gaziantep Ytong firması genel müdürlük olarak kullanılmak amacıyla bir idari bina inşa etmiştir. Binanın yapımı esnasında firma K Bank'tan zaman zaman kredi kullanmıştır. Bu krediler ve faizleri ilgili dönem içerisinde ödenmiş ve binanın varlık değerine eklenmiştir ve bu bina 2008 yılında hizmete başlamıştır.

İdari binan maliyeti : 600.000 TL

Maliyet bedelinin içindeki faiz gideri tutarı : 170.000 TL,

İdari binanın net satış fiyatı : 410.000 TL dir.

Binanın kullanım değeri :480.000 TL'dir.

Bu durumda binanın geri kazanılabilir değeri 480.000 TL'dir ve varlığın maliyetinin de geri kazanılabilir tutarı aşmaması gerekmektedir.

Binanın finansman gideri : $600.000 - 170.000 = 430.000$ TL'dir.

Binanın finansman gideri eklendikten sonraki maliyet: 600.000 TL'dir

Bu durumda maliyet tutarı geri kazanılabilir değeri aşmaktadır. Standartlara göre firma binanın kayıtlı değerini 480.000 TL'ye düşürmelidir.

Standarta göre işletme tarafından inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklar ile aynı ilkeler doğrultusunda belirlenmektedir. İşletmenin bir varlığın üretilmesi sırasında kullandığı normalin üzerinde tutardaki artık madde, işgücü veyahut da diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmemektedir.

3.8.2. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türk Mevzuatında(VUK, TTK, SPK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Karşılaştırılması

Vergi Usul Kanunu'nda işletmeye dahil gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirilecekleri belirtilmektedir(213 Nolu VUK,1961:md.269) .

Gayrimenkullerin maliyet bedeline, satın alma bedeline ek olarak, makine ve tesisattan gümrük vergilerinin, nakliye ve montaj giderlerinin, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği belirtilmektedir. Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin mükellefin isteğine bağlı olduğu, mükellef isterse varlığın maliyet bedeline dahil edebileceği, istemezse doğrudan doğruya dönem giderlerine kaydedebileceği de

belirtilmektedir(213 Nolu VUK,1961:md.270,2365 sayılı Kanununun 49. maddesiyle değişen fıkra).

163 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, iktisadi varlıkların muhasebeleştirildikleri hesap döneminin sonuna kadar tahakkuk etmek ve ödenmek suretiyle kesinleşmiş olan finansman giderlerinin sabit kıymetlerin maliyet bedellerine dahil edilmek suretiyle aktifleştirilmeleri zorunlu tutulmuştur. Aktifleştirilen sabit kıymete ilişkin olarak hesap döneminden sonraki dönemlerde tahakkuk edecek olan finansman giderlerinin yada kredi faizlerinin sabit kıymetin maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmesi yada dönem giderlerine yüklenmesi hususunda mükellefe seçimlik hakkı tanınmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 460. maddesinde, maddi duran varlıkların amortisman ayrıldıktan sonra en fazla maliyet değerleri üzerinden değerlenebileceği belirtilmiştir. Maliyet bedeli değerlemede en üst sınır olarak belirtilmiştir, ancak bu bedelin nasıl belirleneceği konusuna açıklık getirilmemiştir. TTK'da amortisman kavramından bahsedilmiştir ve uygulayıcılara amortisman yönteminin seçilmesi ve uygulanması husunda serbestlik tanınmıştır.

Elde etme maliyetleri ile ilgili, VUK madde 270'in son paragrafında belirtilmiş olan "noter, mahkeme, kıymet taktiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerinin maliyete verilmesi veya dönem giderine aktarılması"(213 Nolu VUK,1961:md.270) konusunda mükellefe seçimlik hakkı tanınmıştır. Bunlar maddi duran varlık ile ilişkilendirilebildikleri çerçevede elde etme maliyetlerine dahil edilebilmektedirler.

IAS(TMS)-16 standardı uyarınca maddi duran varlıklar işletmede üretiliyorsa ve üretilmesi bir yıldan fazla süren özellikli varlık niteliğini taşıyorsa, bu durumda finansman giderleri IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardında açıklandığı şekilde varlığın maliyetine intikal ettirilmektedir.

Maddi duran varlıkların taksitli bir şekilde satın alınmaları durumunda, bu varlık IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyeti standardında belirtilen özellikli varlık niteliğini taşıyor ise fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılmakta ve dönemin finansman giderleri içinde yer almaktadır ve elde etme maliyetlerinin içinde finansman gideri bulunmamaktadır. Mevcut uygulamalarda ise belirtilen finansman gideri varlığın iktisap bedeline dahil edilmektedir. Standarda göre aktifleştirme işlemi, maddi duran varlığın yönetimin satın alma amaçlarında

öngörmüş olduğu duruma gelmesiyle gerçekleşmektedir. Mevcut uygulamalar gibi yıl sonunun gelmesi veya varlığın üzerinden amortisman ayrılır olması şart değildir.

Örnek 3.29. Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması 300.000 TL'ye İtalya'dan bir otoklav vinci satın almıştır ve bu vinci alırken de akreditif kredisi olarak DEG kredisi kullanılmıştır. Bu kredi faizinin 20.000 TL olduğu varsayılmaktadır. VUK'a göre maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı 320.000 TL ve IAS(TMS)-16 standardına göre 300.000 TL'dir. Vinç için saptanan yararlı ömür 5 yıldır.

VUK uyarınca gelir tablosuna yansıtılacak olan amortisman gideri tutarı
 $= 320.000 \times \%20 = 64.000$ TL'dir(yararlı ömür 5 yıl her yıl için % 20).

IAS(TMS)-16 standardına göre gelir tablosuna yansıtılacak amortisman gideri tutarı= $300.000 \times 0,20 = 60.000$ TL'dir.

VUK'a göre maddi duran varlıkların ediniminde kullanılan kredilere ilişkin kredi faizlerinin ve kur farklarının yani borçlanma giderlerinin aktifleştirmenin yapıldığı yılın sonuna kadar ilgili varlığın maliyetine eklenmesinden dolayı vinç ile ilgili finansman gideri oluşmamaktadır.

IAS(TMS)-16 standardı uyarınca, duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, eğer maddi duran varlık özellikli varlık değil ise gerçekleştirilmemekte dönem gideri olarak finansman gideri oluşmaktadır. IAS(TMS)-16 uyarınca firmanın 20.000 TL finansman gideri oluşmaktadır. Bu durumda VUK'a göre hesaplanan kar ile IAS(TMS)-16 ya göre hesaplanan kar arasında fark oluşacaktır(VUK'a göre mali kar IAS(TMS)'ye göre ise ticari karı hesaplanmaktadır).

$200.000 - (64.000 - 60.000) = 196.000$ TL

Vergi oranında % 20 olduğu varsayılırsa $196.000 \times \% 20 = 39.200$ TL

Vergi öncesi karın 20.000 TL olduğu farz edilirse

Ticari kar üzerinden hesaplanan vergi = $20.000 \times \%20 = 4.000$

Mali kar üzerinden hesaplanan vergi = $(20.000+196.000) \times \%20 = 43.200$ TL'dir

/	
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karş. Hesabı	4.000
283 Ertelenmiş Vergi Alacağı Hesabı	39.200
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük	43.200
Karşılıkları Hesabı	
/	

(Akgün,2007:498)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maddi duran varlıklar hesabı, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve de tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubu şeklinde tanımlanmaktadır. Tebliğ uyarınca bu varlıklar elde etme maliyeti ile değerlendirilmektedir.

Bir binanın üzerinde bulunduğu arsayla birlikte satın alınması durumunda standarda göre arsa ve bina ayrılmalıdır. Arsa, sınırsız yararlı ömrü olduğundan amortismanına tabi tutulmamalı bina ise sınırlı yararlı ömre sahip olduğu için amortismanına tabi tutulmalıdır. Mevcut uygulamada ise arsa ile bina birlikte amortismanına tabi tutulabilmektedir.

Standartta bir bütün olarak iktisap edilen bir maddi duran varlık kaleminin değişik yararlı ömre sahip unsurlarının ayrı hesaplara alınabileceği ve farklı kullanım sürelerine göre amorti edilebileceği açıklanırken, mevcut uygulamalarda bir bütün olarak iktisap edilen maddi duran varlığın parçaları farklı ömürlere sahip olsalar dahi varlığın mütemmim cüzünü oluşturdukları için o sabit kıymet ile birlikte amorti edilebilmektedirler.

VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet değerleri üzerinden değerlendirilmektedir. Ancak bu işlem yeniden değerlendirme işlemi değildir. Standartta ise maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modellerinden birinin kullanılması gerektiği belirtilmektedir.

Standartta yer alan ve yeniden değerlendirme esasının temelini oluşturan makul değer kavramı vergi mevzuatında yer almamaktadır. Türk mevzuatında halen tarihi maliyet modeli uygulanmak suretiyle maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilmektedir.

Standartta hurda değer ve değer düşüklüğü kavramları ele alınarak açıklanmaktadır. Ancak vergi mevzuatı uygulamalarında bu kavramlara değinilmediği görülmektedir.

VUK'ta maliyet bedeli belli bir tutarı aşmayan(01.01.2010'dan itibaren 680 TL) varlıkların doğrudan doğruya gider yazılabileceği serbestisi mükelleflere tanınmıştır. Uygulamada genel olarak belirtilen tutarın altında kalan değerlere sahip varlıklar amortismanına tabi olamayan küçük demirbaş sınıfına alınmaktadır. Ancak standartta bu şekilde bir uygulama yer almamaktadır ve ilgili varlıklar aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulabilmektedir.

Standartta geçen faydalı ömür kavramı VUK'ta da yer almaktadır. Fakat faydalı ömür süresinin belirlenmesi hususunda temel farklılık bulunmaktadır. IAS(TMS)'lerde faydalı ömür süresi işletme yönetimi ve politikalarınca belirlenmekteyken, VUK'ta faydalı ömür süresi Maliye Bakanlığı'nın taktirine bırakılmıştır. 01.01.2004 tarihinden itibaren aktife giren amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yararlı ömürleri ve uygulanacak amortisman oranı, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 339 ve 365 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'leri ile değişik 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki liste ile belirlenmiştir. Yine Maliye Bakanlığı'nın 27.12.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 389 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri değiştirilmiş ve listeye yeni iktisadi kıymetler de eklenmiştir. Standartta faydalı ömrün dönemler itibariyle revizyona tabi tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki değişikliğin yapıldığı dönem ve sonrasına uygulanması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak VUK'ta bu tarz bir açıklama bulunmamaktadır.

VUK'ta amortisman hesaplama yöntemi olarak normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve fevkalade amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Standartta ise normal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri uygulanabilmektedir(Akgül,2004:100).

Standart belirtilen amortisman yöntemleri dışında gerekli olması durumunda diğer amortisman yöntemlerinin de kullanılabileceği hususunda uygulayıcılara esneklik tanınırken, VUK'ta ise sadece azalan bakiyeler yönteminin uygulanmasından normal amortisman yöntemine geçilebileceği hususunda esneklik tanınmaktadır.

SPK Seri:11 No:25 Ek-1'inci maddesinde doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi açıklanmaktadır.

Tablo 3.3. IAS(TMS)-16 İle VUK Uygulamalarının Karşılaştırılması(Örten ve Bayırlı,2007)

Mevcut VUK'u İçeren Uygulama	IAS(TMS)-16 Uygulaması
1. Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelidir	1. Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar

tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. MDV’ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortisman konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etmeyle ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK’ta yapılan değişiklikle “yararlı ömür” amortismanına esas süre olmasına rağmen yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	6. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılacak yöntemler, a) normal amortisman yöntemi, b) azalan bakiyeler yöntemi ve c) istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler, a) doğrusal amortisman yöntemi, b) azalan bakiyeler yöntemi ve c) üretim miktarı yöntemi’dir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırılma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	9. Parçalara ayırarak, gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

3.8.3. IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.8.3.1. Maddi duran varlıkların maliyeti

IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca, varlığın maliyet unsurları, indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatını, varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyetleri, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetleri ve işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli

bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülükleri kapsamaktadır (Akgün,2008:381).

Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar ve mesleki ücretler doğrudan doğruya maddi duran varlığa atfedilen maliyetlerdir(Akgün,2007:469).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine, yeni bir tesis açılmasının maliyetleri, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin reklam ve tanıtım harcamaları gibi maliyetler, yönetim giderleri ve diğer genel giderler, personel eğitim masrafları dahil yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler dahil edilmemektedir(Akgün,2008:383).

Örnek 3.30 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması ürettiği gazbeton blokların ambalajlanmasında shrink naylonu kullanmaktadır. Bu naylon Gaziantep içinde bir firmadan alınmaktadır. Ancak ambalajlama işlemini gerçekleştirmek için firma, üretim süreci parçası olarak ambalajlama makinesine ihtiyaç duymaktadır. Bu makineyi 350.000 TL bedel üzerinden ithal etmektedir. Belçika'daki satıcı firma ise, fatura bedeli üzerinden %4 oranında iskonto uygulamıştır. Navlun bedeli 16.000 TL'dir ve bu bedel alıcı firma tarafından karşılanmaktadır. Firma gümrük ve vergi masrafı olarak 30.000 TL gidere katlanmıştır. Makinenin kurulum ve montaj bedeli olarak da 5.000 TL ödenmiştir. Satıcı firma çalışanları makineyi tesisin içine monte etmekte ve kurulumunu gerçekleştirmektedir. Firmanın yeni almış olduğu ambalaj makinesinin verimli bir biçimde çalıştırılabilmesi için fabrika içinde üretim tesisine bağlı olarak yerleştirileceği yerde, yeniden yerleşim için de 10.000 TL harcamıştır. Ambalajlama makinesinin aktife alınmasında dikkate alınması gereken maliyet unsurları aşağıdakilerdir.

Fatura bedeli	: 350.000	(350.000 x % 4 = 14.000 TL)
Iskonto	: (14.000)	
Navlun bedeli	: 16.000	
Gümrük vergisi ve vergi masrafları	: 30.000	
Kurulum ve montaj :	<u>+5.000</u>	TL

387.000 TL

Diğer makinelerin yeniden yerleşimi için harcanan 10.000 TL ise ambalajlama makinesinin satın alma bedeline dahil edilmek suretiyle aktifleştirilmemekte ve dönem giderlerine aktarılmaktadır.

Makinenin aktifleştirilmesi ile ilgili yapılacak olan günlük defter kaydı ise;

/	
253 Makine, Tesis ve Cihazlar Hesabı	387.000
100 Kasa Hesabı	387.000
/	

3.8.3.2. Maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmeyen giderler

Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan maddi duran varlık kalemleri için katlanılan maliyetler, kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve işletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar kapsamında belirtilenler gibi maliyetler maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmemektedir(TMS-16,2009:md.20).

İşletmeler maddi duran varlıklarının günlük bakım maliyetlerini aktifleştirmemektedir. Bu harcamalar işçilik, sarf malzemesi ve küçük parça maliyetlerini içermektedir ve maddi duran varlıkların tamir ve bakımı şeklinde tanımlanmaktadır. Bazı maddi duran varlıkların bazı parçalarının düzenli bir şekilde yenilenmesi de gerekebilmektedir. Bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanmasının gerekmesi, uçak iç döşemeleri ve uçağın mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi bu konu ile ilgili örneklerdir(Akgün,2007:476).

3.8.3.3. Maddi duran varlıkların yararlı ömrü ve amortismanı

Maddi duran varlığın yararlı ömrü, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir (Akgün,2007:495)

IAS(TMS)-16 standardı maddi duran varlıkların amortismanına ilişkin hükümler içermektedir. Standarda göre bir maddi duran varlık, işletme

yöneticilerinin amaçladığı kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman tabi tutulmaktadır. Varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmasında ve bilanço dışı bırakılmasında amortisman ayırma işlemine son verilmektedir(TMS-19,2009:md.6).

Bir maddi duran varlığın toplam maliyetine nazaran önemli maliyete sahip her bir parçası ayrı ayrı amortisman işlemine tabi tutulmaktadır. Bazı durumlarda işletmeler, bir uçağın gövdesine ve motoruna, ister işletme mülkiyetinde olsun ister finansal kiralama yoluyla edinilmiş olsun ayrı ayrı amortisman ayırmak gibi maddi duran varlığın başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırmak suretiyle her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutabilmektedir. Bir maddi duran varlığın önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi, aynı varlığın bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı olabilmekte ve de bu çeşit parçalar amortisman giderlerinin belirlenmesi hususunda gruplandırılabilir(Akgün,2007:492)

Bir maddi duran varlığın faydalı ömrü ekonomik hizmet süresinden daha kısa olabilmektedir. Varlığın faydalı ömrünün tahmini işletmenin benzer varlıklara ilişkin olarak edinmiş olduğu tecrübelerle dayanan bir takdir meselesidir. Bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı kalıntı değeri düşülmek suretiyle belirlenmektedir. Varlığın kalıntı değeri uygulama açısından genel olarak değersizdir ve dolayısıyla da amortisman tabi tutarın hesaplanması aşamasında önemsiz olarak kabul edilmektedir. Bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarı, varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılmaktadır(Yükçü ve İçerli,2007:23).

Varlıklara ilişkin her bir muhasebe dönemine ait amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği müddetçe gelir tablosu ile ilişkilendirilerek dönem giderine yazılmaktadır. Maddi duran varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların diğer varlıkların üretiminde kullanılması durumu dışında kalmak şartıyla, döneme ilişkin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir(Akgün,2007:492).

Türkiye'deki mevcut uygulamalarda genel olarak sabit oranlı amortisman yöntemi uygulanırken, IAS(TMS)-16 standardı, amortisman oranlarının seçilmesinde ekonomik ömür ve faydalı ömrün dikkate alınması gerektiğini açıklamaktadır.

Bir maddi duran varlığın kalıntı değerinin ve yararlı ömrünün en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu husustaki beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, ortaya çıkan

değişikliklerin, IAS(TMS)-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardı hükümleri uyarınca muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Genel olarak, varlığa ilişkin kalıntı değer dikkate alınmaktadır ve bu değer amortisman tabii tutarın hesaplanmasında değerlendirilmektedir. Bazı durumlarda maddi duran varlığa ait kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit duruma çıkabilmekte ya da daha fazla bir tutara da yükselebilmektedir. Böyle bir durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan defter değerinin altında bir değere düşünceye kadar sifira eşit olmaktadır. Varlığa ait amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı müddetçe gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi mali tablolara yansıtılmaktadır(Akgün,2008:401-402).

Standartta itfası özellik arz eden arsa ve binalar için bazı düzenlemeler getirilmiştir. Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilen varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilebilmektedirler. Arsalar, taş ocakları ve toprak doldurmak amacıyla kullanılan bazı alanlar gibi birtakım istisnalar hariç olmak üzere sınırsız yararlı ömre sahiptirler ve bu nedenle de amortisman tabii tutulmamaktadırlar. Binalar sınırlı yararlı ömre sahiptirler ve amortisman tabii tutulmaktadır. Arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrünün olması durumunda, kullanımından sağlanacak olan faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılması gerekmektedir. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerinde artış gerçekleşmesi, binanın değerini etkilememektedir. Arsa maliyetlerinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman tabii tutulmaktadır(Akgün,2007:495).

Maddi duran varlıkların amortismanında kullanılan itfa yöntemi, işletme tarafından da kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların kullanılma şeklini yansıtmak zorundadır. Amortismanlar, varlığın kullanma süresi üzerinden sistematik olarak kayda alınmaktadır. Kullanılan amortisman yönteminin ve modelinin sabit kıymetin sağlamış olduğu faydanın sarfiyatını yansıtması gerekmektedir. Varlığa ilişkin amortisman yöntemi ve varlığın hurda değerinin her muhasebe dönemi sonunda gözden geçilmesi gerekmektedir. Varlığın hurda değerinin, işletmenin varlığın yararlı ömrünün sona ermesi durumunda ulaşabileceği tutara eşit olması gerekmektedir(Epstein ve Mirza,1997:121).

İşletmede maddi duran varlıklar için kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması gereken tüketim modelini yansıtmaktadır(Yükçü ve İçerli,2007:22).

Maddi duran varlığın, IFRS(TFRS)-5 satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilmiş olduğu tarih ile varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihten erken olanında varlığın amortisman ayrılma işlemi durdurulmaktadır. Bu nedenden dolayı da, amortisman ayırma işlemi varlık tamamıyla itfa olmadığı müddetçe atıl kaldığından veyahut da kullanımdan kaldırıldığından durdurulmamaktadır(Epstein ve Mirza,1997:128).

3.8.3.4. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konular, varlığın defter değerinin belirlenmesinden sonra muhasebeleştirilmesi, defter değeri ile ilgili olarak mali tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarının ve varlık ile ilgili değer düşüklüklerinin belirlenerek, değer düşüklüğü zararlarının hesaplanmasıdır(Yükçü ve İçerli,2007:16).

Maddi duran varlıklar, temel olarak yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmaları ve değerde ani bir düşüş veyahut da yükseliş olması dışında ilk adım maliyetleri yani iktisap bedelleri üzerinden değerlendirilmektedirler. Ancak amortisman tabi olan üretim ile ilgili duran varlıkların ilk alımlarındaki kurulum maliyetleri ve/veya ekleme, kısmi yenileme veyahut da bakım maliyetleri de varlığın iktisap bedeline eklenecektir(Epstein and Mirza,2005:228-229).

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden aktifleştirildikten sonra, yani ilk muhasebeleştirilmesi işleminden sonra, bilançoda izlenmeleri sırasında maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modellerinden biri ile muhasebeleştirilme işlemleri sürdürülmektedir.

Maliyet modeline göre maddi duran varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra mali tablolarda maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleri ile gösterilmektedirler. Belirtilen bu değer, geri kazanılabilir değer veyahut kullanım değerinden yüksek olmamaktadır. Birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisindeki maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir(Yükçü ve İçerli,2007:19).

Yeniden değeri lenmiş tutar, değeri leme tarihindeki sabit kıymetin rayiç değeri dir ve bu değeri den sonraki dönemde birikmiş amortisman ve değeri düşüklüğü nün indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Yeniden değeri lemeler bilanço tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri kullanılmak suretiyle bulunan tutarın defter değeri inden önemli derecede farklı olmasına neden olmayacak bir biçimde düzenli aralıklarla yapılmalıdır.

Yeniden değeri leme modelinde, yeniden değeri leme sonucunda ortaya çıkan değeri leme artışları doğrudan öz kaynak hesap grubunun altında yer alan 522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değeri leme Artışları Hesabı'nda izlenmelidir. Gelir olarak muhasebeleştirilebilmesi için bir yeniden değeri leme değeri artışının, aynı varlığın daha önce kar veyahut zarar ile ilişkilendirilmiş olan yeniden değeri leme değeri azalışını tersine çevirmesi gerekmektedir ve tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilmektedir(Gökçen vd.,2006:151).

Maddi duran varlıkların değeri lemesi ile ilgili olarak;

“Maddi duran varlıkların yeniden değeri lemesi sonucunda net defter değeri gerçeğe uygun değeri ni aşarsa aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak aynı kaleme ilişkin yeniden değeri leme fonunun bulunması durumunda bu tutar fondan indirilir.”(Sönmez,2004b:92) açıklaması yapılmaktadır.

Yeniden değeri lenen bir maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ninin defter değeri inden büyük ölçüde farklı olması durumunda, varlığın yeniden değeri leme işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Bazı duran varlıkların gerçeğe uygun değeri lerinin önemli değeri şiklikler göstermesinden dolayı yıllık değeri lerinde yeniden değeri leme işlemlerinin yapılması gerekirken, önemli değeri şiklikler gerçekleşmeyen maddi duran varlıklar için ise, bu kadar sık(yani yıllık bazda) yeniden değeri leme işleminin yapılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Bu tarzdaki varlık kalemleri için sadece üç veyahut da beş yılda bir yeniden değeri leme işleminin yapılması gerekli ve aynı zamanda yeterli olmaktadır. Maddi duran varlık yeniden değeri lendiğinde, o varlığın ait olduğu bütün maddi duran varlık sınıfının da aynı grupta bulunan tüm varlıklarla birlikte yeniden değeri leme işlemine tabi tutulmaları gerekmektedir(Yükçü ve İçerli,2007:19).

Bir maddi duran varlığın ilk değeri lemesinden sonra değeri azalışına uğramış olduğu bir durumda, sonraki dönemde değeri lenmesinden sonra yeniden değeri atışı olması durumunda, muhasebe kaydı yapılırken, ilk olarak önceki dönemlerde ayrılmış olan birikmiş değeri azalış zararlarından mahsup edilmesi gerekmektedir.

Değer artışının, önceki yıllarda ortaya çıkmış olan birikmiş değer düşüklüğü zararlarından fazla olması durumunda aradaki fark, yeniden değerlendirme modeli uyarınca özkaynağın bir unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir.

IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının 117. maddesi itibariyle, maliyet modelinde maddi duran varlığın defter değerinin, değer düşüklüğünün hiç dikkate alınmaması durumunda belirlenmiş defter değerini aşamayacağını belirtmiş olmasından dolayı, değer atışı önceki yıllarda ortaya çıkmış birikmiş değer düşüklüğü zararından fazla olsa dahi maliyet modelinde kayda alınmamaktadır(Gökçen vd.,2006:318;Akbulut ve Marşap,2006:104).

Yeniden değerlendirme modeline göre, önceki yıllarda değer artışı kaydedilmiş olan maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ortaya çıkması durumunda, oluşan değer düşüklüğü zararı öncelikle mevcut olan yeniden değerlendirme değer artış fonundan mahsup edilmekte, değer azalış zararının bu değerden fazla olması durumunda ise arada oluşan fark gider olarak mali tablolara alınmaktadır. Sonuç itibariyle yeniden değerlendirme artışları hiçbir zaman borç bakiyesi vermemektedir (Epstein ve Mirza,2005:218).

Örnek 3.31 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması 01.01.2007 tarihinde gazbeton mamullerinin dışını kaplamak suretiyle paketleme işlemini gerçekleştiren bir shrinkleme makinesini 250.000TL'ye satın almıştır. Bu makinenin yararlı ömrü 5 yıl olarak firma tarafından tahmin edilmiştir(Maliye Bakanlığı'nın belirtmiş olduğu oranlar ve amortisman süresi VUK çerçevesinde uygulanmaktadır ve IAS(TMS)'lere uygun değildir) ve normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. 01.01.2010 tarihinde makinenin amortiedilmiş yenileme maliyeti 210.000 TL olarak tespit edilmiştir.

31/12/2007	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	50.000
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	50.000
/	
31/12/2008	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	50.000
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	50.000
/	

2009 yılında makinenin kayıtlı değeri=250.00-100.00=150.000

2009 yılında makinenin yenileme maliyeti=210.00TL

Artış oranı= $250.000-210.000/250.000-100.000=60.000/150.000=\%40$

Belirlenen %40'lik artış oranının hem makinenin maliyet bedeline hem de birikmiş amortismanlarının tutarına yasıtılması gerekmektedir. Arada oluşan fark öz kaynak hesaplarında yer alan 522-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı'na kaydedilmelidir.

Kalan değer= $250.000*\%40=100.000$ artış olursa

$250.000+100.000=350.000$

$350.000*\%20=70.000$ TL amortisman(doğrusal amortisman-5 yıl)

31/12/2009

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	100.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		50.000
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı		50.000
/		

31/12/2009

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	70.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		70.000
/		

2009 yılında makinenin değeri=350.000 TL

2009 yılında birikmiş amortisman =220.000 TL

Maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artışı fonunda ise 50.000 TL bulunmaktadır.

31/12/2010 tarihinde ayrılan amortismanla: $220.000+70.000=290.000$ TL

31/12/2010

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	70.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		70.000
/		

01.01.2011 tarihinde makinenin net defter değeri:

$350.000-290.000= 60.000$ TL olacaktır.

Varlığın amorti edilmiş yenileme maliyeti bu tarihte 30.000 TL olarak tespit edilmiştir. Bu durumda varlıkla ilgili olarak = $30.000/60.000= \%50$ oranında değer azalışı söz konusudur.

01/01/2011

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	150.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı	30.000	
25X MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı		180.000

(Örten vd.,2007:215-217)

IAS(TMS)-16 standardına göre maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması durumunda ilgili varlık kalemine ilişkin öz kaynak grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı tutarı doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılmaktadır. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıda belirtilen durumlarda;

- Maddi duran varlık elden çıkarıldığında,
- Maddi duran varlığın kullanımından veyahut elden çıkarılmasından gelecekte herhangi bir ekonomik yarar beklenmemesi durumlarında bilanço dışı bırakılmaktadır(varlığın satış değeri kalmamaktadır).

Bir maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından dolayı ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar, ilgili varlık kalemi bilanço dışı bırakıldığı takdirde gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir ve bilanço dışı bırakmadan doğan kazançlar da hasılat olarak sınıflandırılmamaktadır(Yükçü ve İçerli,2007:25-26).

Maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması durumunda varlık ile ilgili değer artışının bir kısmının, varlık, işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılması mümkün olmaktadır. Maddi duran varlık değer artış fonundan dönemin kar/zararına aktarım sınırlı olarak gerçekleştirilmektedir. Aktarılan değer artışı tutarı, varlığın yeniden değerlendirilen defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olabilmektedir. Yeniden değerlendirme değer artışı fonundan geçmiş dönem karlarına veya kar yedekleri hesabına kar/zarar üzerinden aktarma yapılmamaktadır(Yükçü ve İçerli,2007:26).

3.8.3.5. Maddi duran varlıkların mamul maliyetlerine etkisi

IAS(TMS)-16 standardına maliyet muhasebesi açısından yaklaşıldığında, maddi duran varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlar ile mamul maliyetlerinin ilişkilendirilebileceği görülmektedir. Maddi duran varlıklar, yani arsalar, binalar, makineler, tesisler, araçlar üretimde kullanıldıklarında üretim maliyetleri açısından, üretimde girdi olarak yer aldıkları için mamul maliyetleri ile yakın ilişki içindedirler. Bahsedilen bu varlıkların, mamul üretiminde, işletme içerisinde kullanılmaları ve bu

kullanımlarından dolayı da belirli sürelerle yıpranmaları dolayısıyla maliyetler meydana gelmektedir. Bu varlıklara ilişkin amortisman maliyetleri genel üretim maliyetleri aracılığıyla üretim maliyeti unsuru haline dönüşmektedir. IAS(TMS)-16 standardı, işletmelerde genel üretim maliyetleri içerisinde yer almakta olan amortisman kavramının en doğru şekilde hesaplanabilmesi ve mamul maliyetlerine, maliyet olarak yüklenebilmesi için yol göstermektedir.

IAS(TMS)-16 standardı, muhasebecilere, bir varlığın maddi duran varlık olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda muhakeme yapma yetkisi tanımıştır. Üretim faaliyetleri ile direkt olarak ilişki içinde bulunan bir varlığın veya malzemenin direkt olarak maliyetlere mi yükleneceği ve/veya amortisman ayrılarak genel üretim maliyetlerine mi aktarılacağı hususu, muhasebecinin belirtilen muhakemeyi yapması sonucunda ortaya net olarak çıkacaktır. Türkiye'deki uygulamalarda, vergi muhasebesi sistemi çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan tebliğler ile her varlık grubu belirlenmiş ve bu varlık gruplarına ilişkin amortisman oranları da tablo halinde yayınlanmıştır.

Üretim ve üretim maliyetleri ile ilişkisi bulunan maddi duran varlık kaleminin işletmenin kayıtlarına ilk olarak alınması sırasında da bazı şartların oluşması gerekmektedir. Özellikle de varlığa ilişkin ekonomik faydanın belirlenebilir olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi önemlidir. Maddi duran varlığın değerinin belirlenmesi, maliyet muhasebesinde üretim maliyetlerinin, genel üretim maliyetleri aracılığıyla mamule yüklenen amortismanının belirlenmesi açısından gereklidir(Sönmez,2004b:92).

Genel üretim maliyetleri içerisinde bir diğer kalem olarak değerlendirilebilecek maliyetler ise yedek parça ve bakım maliyetleridir. Normal olarak yedek parça ve bakım maliyetleri kullanıldıkları dönem içerisinde üretim maliyetlerine yansıtılmaktadırlar. Ancak bu tip yedek parça ve bakım malzemelerinin birden fazla dönemde kullanılabilir olması durumunda maddi duran varlık olarak değerlendirilmeleri mümkün olmaktadır ve bu işlemin yapılması durumunda malzeme ve yedek parçanın niteliği önem kazanmaktadır. Örneğin; bir yedek parçanın ambarda uzun süre bekletilmesi ve bu malzemedeki herhangi bir yıpranma payının oluşmayacak olması durumunda belirtilen yedek parçaya amortisman ayırmak uygun olmayıp varlık kullanıldığı zaman üretim maliyetlerine yansıtılması daha doğru olacaktır. Aynı yedek parçanın zaman içerisinde değer kaybının tahmin edilebilir ve faydalı ömrünün tespit edilebilir olması durumunda ise amortisman

giderleri genel üretim maliyetleri grubunda değerlendirilebilmektedir (Kocapınar,2002).

Maddi duran varlıkların değerlendirme sonrasında değerlerinin artması veya azalması da üretim maliyetlerine yansıyan bir durumdur. Değerleme sonucunda varlığın defter değerinin artması ya da azalması amortismana tabi tutarın artmasına ve azalmasına dolayısıyla genel üretim maliyetlerine dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenen amortisman rakamlarının da değişmesine sebep olmaktadır. Döneme ilişkin amortisman giderlerinin yani varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın diğer bir varlığın üretiminde kullanılması, bu amortisman giderinin diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturması durumunda bu tutar, varlığın defter değerine ilave edilmektedir. İşletmede kullanılan ve mamulün üretim direncini oluşturan üretim tesisinin ekipmanlarının amortismanları, stok maliyetlerinden dönüştürme maliyetlerine dahil edilmektedir ve bu sayede de direkt olarak üretim maliyeti ile ilişkili duruma getirilmektedir.

3.9. IAS(TMS)- 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı, işletmelerin bünyelerinde çalışan ve çalışmakta olan personellerine sağlamış oldukları faydaları incelemektedir. Standart, çalışanların sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte sağlayacakları faydalara ilişkin olarak borç ve çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sundukları hizmetler karşılığında oluşan ekonomik yararların işletmece kullanılması durumunda gider olarak muhasebeleştirilmesi işlemlerini kapsamaktadır.

IAS(TMS)-19 standardının içeriği çalışanlara sağlanan faydaların kapsamı baz alınmak suretiyle oluşturulmuştur. Standart çalışma sözleşmesi biriminde elde edilecek olan sağlık ve hayat sigortası haklarının, biriken izin haklarının ve buna benzer hakların tahakkuk esasına uygun olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

3.9.1. IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Hakkında Genel Bilgi

Standardın amacı, işletmelerde çalışanlara sağlanan her türlü hak ve menfaat olan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standartta, personele sağlanan kısa vadeli faydalar, emeklilik, hizmet

sonrası hayat sigortası, sağlık yardımı ve diğer uzun vadeli faydalar ile ilgili muhasebe politikaları ve ilgili açıklamalar belirlenmektedir(TMS-19,2009:md.1).

IAS(TMS)-19 standardı, bir işletmenin sunmuş olduğu hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak borç ve çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda ise gider olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

IAS(TMS)-19 standardı, çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlanmasını, IAS(TMS)-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama standardında izlendiği için düzenlenmemektedir. Bu standart işverenler tarafından IFRS(TFRS)-2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı kapsamı dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesi işleminde uygulanmaktadır(Morgül,2008:492-493).

Standartta, çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işveren işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde işten çıkarma tazminatları dışında ödeme günü gelecek olan faydaları, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, çalışmanın yani iş akdinin tamamlanmasından sonra işten çıkarma tazminatları dışındaki ödenebilir duruma gelen faydaları, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar, bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi ya da gayri resmi düzenlemeleri ifade etmektedir. Ayrıca, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde çalışma dönemi zamanına ilişkin faydalar ile işten çıkarma tazminatları hariç, ödenmeyecek olan faydaları içermektedir. İşten çıkarma tazminatları ise, normal emeklilik tarihinden önce işveren kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi sonucunda ödenebilir duruma gelen faydaları ifade etmektedir(Morgül,2007:597-599).

3.9.2.Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türk Mevzuatında(İş Kanunu, SPK, VUK, MSUGT, TDHP) Yer Alan Düzenlemeler İle IAS(TMS)-19 Standardının Karşılaştırılması

Türkiye’de kıdem tazminatının hesaplanması hususunda 4857 sayılı İş Kanunu esas alınmaktadır. İşçilerin işveren tarafından iş kanununda yazan hallerde

işten çıkarılmaları durumunda kıdem tazminatlarının ödenmesi kanun hükmüyle zorunlu kılınmıştır. Kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için işçinin çalıştığı işyerinde bir yılını doldurmuş olması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı, 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi uyarınca en az tam bir yıllık çalışma süresini dolduran işçinin hizmet sözleşmesinin kanunda öngörülen nedenlerden biri ile sona ermesi durumunda işçiye veyahut da işçinin mirasçılara yapılan bir ödeme şekli olarak belirtilmektedir. Kıdem tazminatı hükümleri, 17.10.1980 tarih ve 2320 sayılı Kanun ile İş Kanunu'nun 98. maddesine D bendinin eklenmesi suretiyle mutlak emredici duruma getirilmiştir. Bu maddeden sonra işçinin lehine dahi olsa işveren bu konu ile ilgili sözleşmede değişiklik yapamayacaktır.

Kıdem tazminatının uygulanabilmesi için çalışanın iş kanunu kapsamında işçi olması, işyerinde asgari olarak bir yıl çalışmış olması, iş sözleşmesinin yasa da belirtilen belli nedenlerle sona ermiş olması gerekmektedir(Günay,2009:222).

Türkiye’de kıdem tazminatı, işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devam ettiği sürece her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında ödeme yapılmasıdır ve birinci yıldan itibaren de her geçen yıl için belirtilen aynı oran üzerinden ödeme yapılmaktadır. Kıdem tazminatına esas alınacak menfaatlerin süreklilik arz ediyor olması gerekmektedir ve bu menfaatler her türlü ayni ve nakdi ödemeler olarak tanımlanabilmektedir(Morgül,2006).

Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun yayınlamış oldukları tebliğlere göre, kıdem tazminatı iskonto edilmek suretiyle bugünkü değerine getirilmektedir ve bulunan tutar üzerinden de karşılık ayrılmaktadır. SPK'nın Seri: XI No: 25 Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'inin 29. kısmı, ‘‘Çalışanlara Sağlanan Faydalar’’ başlığını taşımaktadır ve kıdem tazminatının hesaplanması ile ilgilidir.

Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanın sunmuş olduğu hizmet karşılığında işletmenin sağladığı ve sağlamak zorunda olduğu her türlü bedeli ifade etmektedir. 28.07.1981 tarihli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1'inci maddesi ile 24.02.2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinde çalışanlara sağlanan faydalar ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Tebliğ önemli derecede IAS(TMS)-19 standardı ile uyum içindedir ve Tebliğ’de çalışanlara sağlanan faydalar IAS(TMS)-19 standardında belirtilen

faydalar ile hemen hemen aynıdır, ek olarak özsermaye kaynaklı faydalar getirilmiştir.

“Özsermaye kaynaklı faydalar; işletme veya işletmenin ana ortaklığı tarafından çıkarılan öz sermaye niteliğindeki finansal araçları alma haklarının olması ve işletmenin çalışana karşı olan sorumluluğunun, miktarının, işletmenin ihraç ettiği öz sermaye niteliğindeki finansal araçların gelecekteki fiyatına bağlı olmasıdır.” (Morgül,2002007:626).

Ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından kıdem tazminatı karşılıkları ayrılması ihtiyaridir ve işletme açısından kesin bir borç mahiyeti arz etmemektedir. Kıdem tazminatının ileride de oluşup oluşmayacağı net olarak belli olmaması gibi durumlar bu sonucu doğurmaktadır ve VUK’un 288. maddesi gerekçe gösterilerek, kıdem tazminatı karşılığının ayrılarak gider yazılamayacağı, ayrılması durumunda ancak kanunen kabul edilemeyen gider olarak yazılabileceği ifade edilmektedir (Öğredik,2008).

IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi, mevcut yasalarımıza ve uygulamalara nazaran daha detaylı bir şekilde ele alınarak açıklanmaktadır. Bu şekilde, işletmelerin gerçek durumlarının mali tablolara yansıtılması da sağlanmış olmaktadır.

İşten çıkarma tazminatları içinde yer alan kıdem tazminatı karşılığını hesaplamak amacıyla, işçinin emekli olabileceği tarihte yapılacak olan ödeme tahmin edilmektedir. Kıdem tazminatının ödeneceği tarihteki çalışanın kıdeminin yanında ona her bir kıdem yılı için ne kadar kıdem tazminatı ödenmesi gerektiğinin de bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenle her yıl çalışanın ücretine % kaç oranında zam yapılacağı da tahmin edilmelidir. Kıdem tazminatının, ödeme tarihindeki tavanından tahmin edilmesi gerekmektedir. İleride yapılacak kıdem tazminatı ödemelerinin bugünkü değerlere indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranı Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında belirtilmiştir. Iskonto oranı buna göre, işletmenin bulunduğu sektörde alım satım konusu yapılan birinci sınıf tahvillerin getiri oranı esas alınarak hesaplanan orandır(Kaval,2005:510).

Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre kıdem tazminatı karşılıkları, her hesap dönemi sonunda hesaplanan kıdem tazminatı tutarları, 372/472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydedilirken ilgili gider hesaplarına da borç kaydedilmektedir.

İşletmelerde dönem sonlarında hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarının toplam tutarı 372/472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na alacak kaydedilirken, bu tutarın direk işçiliklerle ilgili olan kısmı, 720- Direk İşçilik Giderleri Hesabı'na , endirek işçilikle ilgili olan kısmı, 730-Genel Üretim Giderleri Hesabı'na, hizmet üretimi ile ilgili olan kısmı, 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na, araştırma ve geliştirme personeli ile ilgili olan kısmı, 750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'na, pazarlama, satış ve dağıtım personeli ile ilgili kısmı, 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı'na ve idari personelle ilgili kısmı ise 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı'na borç kaydedilmektedir.

Kıdem tazminatı almaya hak kazanan personelin iş akdinin fesih tarihi itibariyle kıdem tazminatı hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu tutar 335-Personele Borçlar Hesabı'na alacak, söz konusu personelle ilgili karşılık hesabında yer alan tutar, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na borç ve ödenecek kıdem tazminatı ile karşılık hesabındaki fark ilgili gider hesaplarına(720-730-740-750-760770-791-792) borç kaydedilmektedir. Hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı tutarı 335-Personele Borçlar Hesabı'na borç, Personele Ödenen Kıdem Tazminatı Kasa Hesabına alacak ve mevzuat gereğince yapılan kesintiler 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı'na alacak kaydedilmektedir

Kıdem tazminatını ödemeyi gerektirmeyecek bir şekilde iş akdi feshedilen personelle ilgili olarak ayrılan kıdem tazminatı tutarları 372 ve 472 nolu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesapları'nın borcuna, 679- Olağan Gelir ve Karlar Hesabı'nın alacağına kaydedilmektedir(Karacan,2006).

Uygulamada, şirketlerin bilançolarında kıdem tazminatı karşılığı ayırmamaları durumunda, bu karşılık tutarlarını göstermek amacıyla 90 Nazım Hesaplar Grubu altında 900/901 nolu hesaplara kaydetmek suretiyle takip ettikleri görülmektedir. İş Kanunu'nda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda karşılık hesabı kapatılarak dönemin gider hesapları ile ilişkilendirilmektedir.

3.9.3. IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı İle Maliyetler ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi

3.9.3.1. IAS(TMS)-19 standardı kapsamındaki çalışanlara sağlanan faydalar

1- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: Maaşlar, ücret ve sosyal sigorta yardımları, çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden 12 ay içinde ödenecek kar payları paylaşımı ve ikramiyeler, mevcut çalışanlara sağlanan parasal

olmayan sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi faydalar ve izin dönemine tekabül eden ücretlerin çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden 12 ay içinde ödendiği kısa süreli ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni gibi izinlerdir. Bu faydalar iskonto edilmeksizin ölçülmektedir(Morgül,2008:488-489).

2- Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar: İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalardır. Emekli aylığı gibi emeklilik hakları, işten ayrılma sonrası, emeklilik sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasına ilişkin diğer faydalar bu sınıfta yer almaktadır. İşletmenin çalışanlarının işten ayrılmasından sonra sağladığı faydalara yer verilen düzenlemeler, işten ayrılma sonrasında çalışana fayda sağlayan planlardır(Morgül,2007:603).

İşten ayrılma sonrasında yani hizmet sonrası emeklilik ve sağlık bakımı gibi sosyal yardım planları tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılmaktadır. Tanımlanmış katkı planı kapsamındaki giderler, katkının ödenebilir olduğu dönem içinde muhasebe kayıtlarına alınabilmektedir(Akresh ve Hassan,2001:57-69).

Tanımlanmış katkı planında, ilgili işletmenin yasal veyahut da üstü kapalı kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlandırılmıştır. Bu durumda çalışanın işten ayrılmasından sonra sağlanan fayda işverenin ve/veya çalışanın plana veya bir sigorta şirketine yapmış olduğu katkı ile bu katkılardan elde edilen getirilere göre belirlenmektedir. Sonuç itibariyle, faydaların belirlenenden daha düşük olarak gerçekleştiği aktüeryal risk ve beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması sonucu doğan yatırım riski çalışana ait olmaktadır(Akgül ve Akay:2003:105).

Tanımlanmış fayda planlarında ise, işletmenin yükümlülüğü, taahhüt ettiği veya taahhüt edilen faydaları, mevcut ve önceki çalışanlara ödeme zorunluluğudur. Bu durumda aktüeryal risk ile yatırım riski işletmeye ait olmaktadır(Morgül,2006).

Tanımlanmış fayda planları kapsamında yükümlülük, ertelenmiş aktüeryal kazançlar ve zararlar ve ertelenmiş geçmiş hizmet maliyeti, bilanço tarihinde emeklilik fon varlıklarının gerçeğe uygun değeri, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün altına alınmaktadır(Morgül,2006).

3- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile yada diğer uzun süreli hizmet verme faydaları,

işgöremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren 12 ay içinde tamamı ödenmeyen ikramiyeler ve ertelenmiş ödemelerden oluşmaktadır(Morgül,2007:624).

4- İşten ayrılma tazminatı: IAS(TMS)-19'a göre, bir çalışan, işletmede tam zamanlı, yarı zamanlı, sürekli, iş bazında çalışabilmekte veya işletmeye geçici hizmetler sağlayabilmektedir. Çalışan kapsamına yönetim kurulu üyeleri ve diğer yönetici personel de girmektedir. Çalışanlara sağlanan faydanın başka bir boyutu olan işten çıkarma tazminatları sadece ve sadece bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi ve gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatını sağlaması durumlarında yani işverenin açıkça taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç olarak kaydedilmekte ve gider olarak muhasebeleştirilmektedir(Morgül,2008:518).

Bir işletme, sadece ve sadece işten çıkarma faaliyeti için resmi bir planı olduğunda ve işletmenin bu planı geri çekmek için geçerli bir olasılığı bulunmadığı takdirde açık bir şekilde işten çıkarmayı taahhüt etmektedir. Bu detaylı planın en azından, her görev sınıf ve niteliği itibariyle ödenecek işten çıkarma tazminatını, işlerine son verilecek çalışanların yeri, görevi ve yaklaşık sayısını, planının yürürlüğe konulduğu zamanı içermesi gerekmektedir.

İşten ayrılma tazminatları işletmeye geleceğe yönelik ekonomik fayda sağlamamakta ve de derhal gider olarak muhasebeleştirilmektedir(TMS-19,2009:md.136-138).

3.9.3.2. Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi

IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı, personele sağlanan faydaların nasıl hesaplanacağı, nasıl tahakkuk ettirileceği, bu işlemlerin hangi esaslara göre nasıl gerçekleştirileceği ve nasıl muhasebeleştirileceği konularına rehberlik etmektedir(Morgül,2008:497).

Standartta, personele sağlanan faydalarla ilgili olarak ödemelerin yapıldığı veyahut da ödenecek rakamların personel hesaplarına yansıtıldığı zaman değil, faydanın personel tarafından kazanıldığı dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Çalışanlara sağlanan ve on iki ay içinde ödenebilir olan kısa vadeli faydalar, çalışanın hizmet verdiği süre zarfında giderleştirilmektedir. İşletmenin çalışanlarına kar paylaşımı veya ikramiyeye ilişkin olarak yapmış olduğu ödemeleri ise asal veya zimmî kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğün bulunması

durumunda ve aynı zamanda maliyetin güvenilir bir biçimde hesaplanabildiği şartlarda muhasebeleştirilebilmektedir(Kısa,2008:96).

3.9.3.3. Çalışanlara sağlanan faydaların mamul maliyetlerine etkisi

İşçilerin işyerinde çalışmaları, emek maliyetini oluşturmaktadır. Emek maliyeti, bir ünite malın veya daha fazlasının elde edilmesi için harcanan üretim faktörlerinden biridir.

Üretim maliyetlerine emek maliyetlerinin yansması direk işçilik maliyetleri ya da genel üretim maliyetleri vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Ancak emek maliyetlerinin direk işçilikler vasıtasıyla üretim maliyetleri içerisinde yer alabilmesi ve mamule özgülenebilmesi için, emeğin yüklendiği mamul ile ilgili hizmetlerinin gerçekleştiriliyor olması gerekmektedir ve işçilik direk olarak mamulün üretimi için harcanmalıdır. Örneğin; gazbeton üretiminde otoklav bölümünde(esas üretim yerlerinden biridir) çalışan işçi direk olarak mamulün formelerde bekleyip sertleşmesi ve kabarması sırasında görev almaktadır ve bu çalışan ile ilgili gider direk işçilik maliyetini teşkil etmektedir. Emek maliyetinin belirli bir mamul ya da safhaya özgülenememesi durumunda, bu maliyet, mamüle ya da üretim safhasına genel üretim maliyetleri vasıtasıyla yansıtılmaktadır. Örneğin; gazbeton üretim tesisinde, loder işletmesi veya yemekhane işletmesi yardımcı hizmet yerleridir. Burada çalışan işçilerin maliyetleri dolaylı olarak dağıtım anahtarı vasıtasıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılmakta ve genel üretim maliyetleri aracılığıyla mamul maliyetlerine yüklenmektedir (Erdoğan,2002:26-35).

İşveren açısından çalışanlara sağlanan faydaların tamamı aslında işçilik maliyetidir. Bu maliyetler çalışanların sunmuş oldukları hizmetler karşılığında firmadan alacaklarıdır ve çalışanların sunmuş oldukları değerlerin de mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Üretim maliyetleri kapsamında direk işçilikler ve genel üretim maliyetlerine yansıtılan işçilikler yer almaktadır.

Direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri içerisindeki işçilikler standartta belirlenen bütün unsurların toplamından oluşmaktadır. İşçilik giderlerinin üretim maliyeti olarak kabul edilmek suretiyle stok maliyetlerine yüklenmesi hususunda IAS(TMS)-19 standardı, IAS(TMS)-2 Stoklar standardını adres göstermekte ve bu standart kapsamındaki işçilik maliyetlerinin üretim maliyetlerine IAS(TMS)-2 standardının izin vermesi şartıyla yansıtılabileceğini belirtmektedir. IAS(TMS)-2 Stoklar standardı, işçilik maliyeti olan ücretlerin üretim ile

ilişkilendirilebilmesi durumunda mamul maliyetlerine yansıtılabileceğini açıklmaktadır ve normalin üzerinde gerçekleşen işçilik giderlerinin üretim maliyetlerine dahil olmak kaydıyla stoklara aktarılamayacağını, bu çeşit işçilik giderlerinin, giderleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Genel olarak incelendiğinde IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı ile maliyet muhasebesinin yakın ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Çalışanlara sağlanan faydalar, bir bütün olarak işçilik giderleri şeklinde düşünüldüğünden, işçilik maliyetleri hem direk işçilik giderleri hem de dağıtım anahtarı vasıtasıyla hesaplanan genel üretim giderleri aracılığıyla üretim maliyetlerine ve stok maliyetlerine yüklenebilen endirek işçilik maliyetlerini kapsamaktadır.

İşçilik ödemeleri için hazırlanan planlar ve de çalışanlara sağlanan faydalar üretim ile ilişkilendirildikleri ve arızı olmadıkları sürece üretim maliyetlerine açık bir şekilde yansıtılabilmektedir. Ancak plan ve faydaların arızı olmaları durumunda ise çalışanlara sağlanan faydalar üretim maliyeti ile ilişkilendirilemeyeceklerdir. Fayda planlarında 12 aydan daha uzun yükümlülüklerin söz konusu olması durumunda, bu yükümlülüklerin ıskonto edilmeleri zorunluluğu ortaya çıkacaktır(Morgül,2006).

Örnek 3.32 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, daha önce başka bir esasa göre kıdem tazminatı karşılıklarını hesaplarken, IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı hükümleri uyarınca kıdem tazminatı karşılığı hesaplamaya başladığında, geçiş döneminde mevcut kıdem tazminatının raporlanacak tutarını aşağıdaki gibi hesaplaması gerekmektedir.

Raporlanacak tutar= Toplam yükümlülüğün net şimdiki değeri - eğer bir fon oluşmuş ise bu planın varlıklarının net şimdiki değeri - fayda planlarında değişiklik olduğunda ilerideki dönemlerde kayda alınacak geçmiş hizmet maliyeti(gelecek dönemlere aktarılabilecek geçmiş hizmet maliyetleri) - eğer kar ise hesapta kalan tutar

Firmada Ahmet Kurt adlı işçi 5 yıl önce göreve başlamıştır. Bu kişinin maaşı 1.500 TL'dir. 31.12.2009 tarihi itibarıyla işletme bütçesinde yer alacak yükümlülüğün 2.850 TL olduğu ve bu tutarın 840 TL'lik kısmının cari dönem maliyetine, geriye kalan 2.100 TL'lik kısmının ise önceki dönem maliyetlerine ilişkin olduğu hesaplanmıştır. Geçmiş dönemlere ilişkin olan tutarın 2009 yılı da dahil olmak üzere 3 yılda amortismanı gerçekleştirildiğinde;

730 Genel Üretim Gideri Hesabı	840	
680 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı	840	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		1.680
<hr/>		
973 Ertelenen Kıdem Tazminatı Hesabı	1.680	
974 Ertelenen Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		1.680
<hr/>		
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	336	
691 Vergi Gideri/ Geliri Hesabı		336
1680 x % 20 = 336		
<hr/>		

(Örten vd.,2007:302-303)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM MATERYAL VE YÖNTEM

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) tarafından 1973 yılından bu yana yayınlanmakta olan IAS'ler, Türkiye'de 2005 yılından itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından TMS'ler olarak yayınlanmak suretiyle uygulanmaya başlanmıştır. TTK Taslağı'nda yer alna Türkiye Muhasebe Standartları, taslağın kanunlaşmasıyla birlikte uygulanması zorunlu hale getirilecektir. 2005 yılı itibariyle halka açık ve borsaya kote şirketler muhasebe standartlarını, SPK 'nın Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları olarak yayınlanmasıyla uygulama zorunluluğuna tabi tutulmuşlardır.

Çalışmanın konusu, uluslararası muhasebe standartlarının maliyet muhasebesi uygulaması: Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. ytong gazbeton üretimidir. Uygulama örneği olan işletme, halka açık olmayan ve hisseleri borsada işlem görmeyen bir firmadır ve mevcut şartlarda Türkiye'de muhasebe kayıt ve uygulamalarının temelini oluşturan vergi mevzuatına tabidir.

Çalışmanın amacı, IAS/IFRS'lerin Türkiyede TMS/TFRS'ler olarak yürürlüğe girmesinden sonra mevcut uygulamalar ile literatür araştırmaları, yayınlanmış tezler ve makale çalışmaları sonucunda maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılan dokuz adet uluslararası muhasebe standardının maliyetler ve maliyet muhasebesi uygulamaları açısından Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması üzerinde karşılatırmalı olarak uygulanmasıyla ortaya çıkabilecek farklılıkların ve yeniliklerin neler olabileceğinin ortaya konulmasıdır. Çalışmada, mevcut vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki farklar ayrıntılı bir şekilde incelenerek ortaya konulmakta ve uygulama önerileri getirilmektedir.

Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması bir ytong gazbeton üretim fabrikasıdır. Fabrika, pilot bir tesis olarak seçilerek standartların uygulanmaya başlanmasıyla karşılaşılabilecek yeniliklerin, değişikliklerin, zorunlulukların neler olabileceğinin

ortaya konulmasıyla Türkiye’de özellikle sanayici konumundaki firmalara ışık tutmak amaçlanmaktadır.

Seçilmiş olan dokuz adet standart maliyetler ve maliyet muhasebesi ile doğrudan ya da dolaylı yollardan ilişkili olsa da uygulama açısından önem taşımaktadır. Araştırma kapsamındaki standartlar; IAS(TMS)-2 Stoklar Standardı, IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri Standardı, IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı’dır.

Çalışmada literatür taraması yapılmak suretiyle ulusal nitelikte olan TMS/TFRS’ler ve uluslararası nitelikte olan IAS/IFRS’lerden oluşan dokuz adet standart öncelikle münferit olarak, daha sonra mevcut uygulamalar ile farklılıkları boyutuyla ve en son maliyet muhasebesi ile ilişkileri açısından incelenmiştir.

Çalışmanın yöntemi, birincil kaynak niteliğinde olan Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması üzerinden elde edilen bilgiler doğrultusunda maliyet muhasebesi ile ilgili olan söz konusu dokuz adet standardın mevcut mevzuat uygulamaları ile karşılaştırılması suretiyle standartların uygulanmaya başlamasıyla Türkiye’de faaliyette bulunan firmaların muhasebe kayıtlarında yapılması gereken değişiklikler ve yenilikler ile yeni hesaplar açılması suretiyle adaptasyonun nasıl olacağını ortaya konulmasıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ MALİYET
MUHASEBESİ İLKELERİ AÇISINDAN GAZİANTEP YTONG SANAYİ A.Ş.
FİRMASI ÜZERİNDE UYGULANMASI

Dünyanın hemen hemen bütün ülkelerinde üretilebilen, tüm iklim bölgelerinde kullanılabilen bir malzeme olan gazbeton, know-how hizmetleri ile de birleştirildiğinde global kriterlerden ödün vermeksizin, ulusal karakteristiklere uygun inşaat yapımı için en akılcı çözümlerden biri olmaktadır. Gazbeton ürünlerinde dünya pazarında lider konumunda bulunan Xella grubundaki lisanslı Hebel ve Ytong fabrikalarının sayısı 21 ülkede toplam 77 'ye ulaşmıştır. 70 fabrika Avrupa'da yer alırken diğer 7 fabrika Şili, Çin, Meksika ve ABD'ye yayılmış durumdadır. Türkiye'de ise 4 adet Ytong fabrikası bulunmaktadır. 2008 yılında Ytong fabrikalarının toplam üretimi 8 milyon m³ ü bulmuştur.

Gazbetonun yüksek kalitesi ve sahip olduğu özellikler Amerika'dan Japonya'ya kadar birçok ülkede pazarlanmasını sağlamaktadır.

Türkiye, dünyanın büyük Gazbeton üreticisi ülkeleri arasındadır. Gazbeton tüketimi ile de Avrupa ülkeleri arasında ilk beşe girmektedir.

Türkiye'de gazbeton yapı malzemesi ve elemanları, ilk olarak 1950'lerde İstanbul Hilton Oteli inşaatında Almanya'dan ithal edilmek suretiyle uygulanmıştır. 1963'te ilk gazbeton fabrikası İstanbul Pendik'te Ytong markası ile üretime geçmiştir. Gazbeton üretimi 1989 yılına kadar bir tek bu firma tarafından gerçekleştirilmiştir. Son yıllarda ise büyük sermaye ölçekli inşaat malzemeleri ve çimento firmaları tarafından kurulan gazbeton tesisleri ile üretim miktarı hızla arttırılmaktadır. İlk üretim yıllarında, çoğunlukla, yalıtım malzemesi sınıfından sayılan gazbeton son birkaç yıldır sahip olduğu ısı yalıtımı, ses yalıtımı ve hafiflik gibi özellikler sayesinde ana inşaat yapı malzemesi olarak final kullanıcılar tarafından kullanılmaktadır.

Son yıllarda çok ciddi oranlarda üretim artışı gösteren gazbeton sektöründeki pazar payları açısından Türkiye, Orta Asya ve Balkanlar pazarında ilk sırada, Avrupa pazarında ise Almanya'dan sonra ikinci sırada yer almaktadır ve Türkiye, içinde bulunduğu coğrafyada gazbeton sektörünün liderliğini elinde tutmaktadır. Türkiye'deki gazbeton firmaları Avrupa Gazbeton Üreticileri Derneği'ne üyedirler ve bu firmalar Orta Asya Cumhuriyet'leri üzerinde oluşturduğu pazarını genişletme şansına da sahiptirler.

5.1. GAZBETON SEKTÖRÜ VE GAZBETONUN ÖZELLİKLERİ

Genel olarak gazbeton, dünyada ve özellikle Avrupa'da üstünlüğünü kanıtlamış ve inşaat sektöründe kabul görmüş bir yapı malzemesidir ve gazbeton sektörü teknolojik açıdan uluslararası deneyim ve bilgi birikimine sahiptir. Ülkemizde her geçen yıl artmakta olan gazbeton üretimi beraberinde yatırım, istihdam ve ekonomik fayda da getirmektedir. Binalarda gazbeton kullanılması sonucu sağlanan yüksek ısı yalıtımı, enerji tasarrufu olarak ülkemize fayda sağlamaktadır. Ayrıca gazbetonun hafif bir duvar malzemesi olması nedeniyle sağladığı deprem güvenliği özellikle ülkemiz koşullarında büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında A1 sınıfı yanmaz yapı malzemesi olan gazbeton yüksek yangın güvenlik performansına da sahiptir. Bütün bu özellikleri ile gazbetonun gün geçtikçe daha belirgin bir evrensel problem olan çevre ve insan sağlığı ve güvenliğine katkıları mesleki çevrelerde iyi bilinir duruma gelmiştir.

Gazbeton gözenekli hafif bir yapı malzemesidir. Bu gözenekler hacimce % 70-80 oranındadır. Gözenekler küçük, yuvarlak ve homojen dağılımlıdır ve malzemenin yoğunluğu düşüktür. Gazbetonun literatür tanımı, bünyesindeki milyonlarca gözenek ile ısı yalıtım değeri çok yüksek, hafif, esnek, depreme ve yüksek ısıya dayanıklı bir yapı malzemesi şeklindedir(www.mmade-ytong.com). Gazbeton teknik olarak, köpük beton, ince öğütülmüş silisli bir agrega ve inorganik bir bağlayıcı madde ile hazırlanan karışımın(kireç veya çimento gibi) alüminyum tozu gibi gözenek oluşturucu bir madde eklenerek hafifletilmesi ve yüksek basınçlı buhar kürü uygulanarak sertleştirilmesi suretiyle elde edilen gözenekli bir beton çeşididir.

5.1.1. Gazbeton Sektörünün Güçlü Yanları

Gazbeton yapı elemanları sahip oldukları ısı ve ses yalıtımı, hafiflik ve deprem güvenliğini artırmak gibi temel özellikleri ile inşaat sektöründe ana malzemeler arasında yerini almıştır. Üretilen malzeme milimetrik ölçülerdedir ve bu nedenle boyutsal sapma toleransları da düşüktür ve ayrıca kolay kesilebilen, hafif olan blokların büyüklüğü nedeniyle hızlı işlenebilen bir malzemedir ve işçilikte ve imalat sürecinde bu özelliklerinden dolayı büyük faydalar sağlamaktadır. Bu ürünler projelendirme ve tasarım sürecinde tercih edildiğinden hafifliği nedeniyle taşıyıcı sistem kesitlerinin minimize edilmesini sağlayarak yalıtım maliyetlerini azaltmaktadır.

Gazbeton yapı malzemeleri sahip olduğu yüksek yangın performansı ile yapılarda yangın güvenliği konusundaki önemini artırmaktadır. Teknik ve idari olarak yetkin ve büyük firmalar tarafından üretilen gazbeton bir ileri teknoloji ürünüdür.

5.1.2. Gazbeton Sektörünün Zayıf Yanları

Türkiye'deki yapıların büyük çoğunluğunda standartlara uygun olmayan yapı malzemesi kullanımının devam etmesi sektörün temel problemidir. Yapı malzemelerinin ısıtılma nitelikleri konusunda yeterli ulusal bilincin oluşmaması, bims beton blok gibi bazı malzemelerin yanlış anlatımlarının yer aldığı ısıtılma değer tanıtım broşürleri, kataloglar ve anlatımlarla piyasaya lanse edilmesi şekli, hatalı sistem seçimlerine neden olarak yatırımcı ve tüketicileri yanıltabilmektedir. Bu şekilde nitelikli malzemelerin, uygun çözümlerin, enerji tasarrufunun önü kapatılmaktadır.

5.1.3. Yong Gazbeton ve Genel Özellikleri

Ytong gazbeton ilk kez İsveç'de üretilmiştir. Gazbetonun oluşumundaki temel farklılıktan dolayı belirleyici olan özellikleri diğer çimento esaslı malzemelerden farklıdır. Bu hafif beton, kalkan esaslı malzemelerden (çimento, kireç, alçı taşı), silis esaslı malzemelerden (doğal veya öğütülmüş kum, bazı durumlarda uçucu kül veya öğütülmüş yüksek fırın cürufu kuvarsit) ve boşluk oluşturan malzemelerden (genellikle alüminyum tozu) oluşmaktadır.

Gazbeton üretiminde 1 m³ lük hammadde ile yaklaşık 4 m³ lük mamül elde edilmektedir. Çünkü bu hafif maddenin yaklaşık %80'i hava boşluğudur, bu sayede üretimde daha az hammadde kullanılmaktadır. Bu hammaddelerin büyük kısmı

kuvarsit ve kireç olduğundan tarımsal alanlardaki toprağın harcanması önlenmektedir. Uçucu kül ve öğütülmüş yüksek fırın curufu gibi endüstriyel atık malzemeler de hammadde olarak kullanılabilirlerinden çevrenin korunmasına katkıda bulunmaktadır(Yıldırım,2002).

Gazbeton üretiminde CO₂, CO, NOX gibi gaz emisyonları tuğla gibi yapı malzemelerine nazaran daha düşüktür ve bu durumda gazbeton, çevresel anlamda üstünlük kazanmaktadır ve ayrıca üretiminde diğer yapı malzemelerine nazaran fazla enerji harcanmamaktadır.

Türkiye büyük depremlere sebep olan aktif fay ve kırık sistemlerin bulunduğu jeolojik yapıya sahiptir. Günümüzde can ve mal kayıplarına neden olan depremler olmaktadır ve gelecekte de olmaya devam edecektir. Japonya, ABD gibi gelişmiş ülkelerde şiddetli büyüklüklerde depremler olsa da depremlerde can ve mal kaybının olmaması veya çok az olması, gerekli önlemlerin alınmasıyla mümkün olmaktadır. Hafif malzemeler bina yükünü büyük oranda azaltmakta, depremin olduğu yatay ve dikey yöndeki şiddetli sarsıntılar boşluklu malzemeler tarafından emilmekte, dolayısıyla bina sallanmakta fakat yıkılmamaktadır. Gazbeton kullanılmasıyla binalar kendi ağırlıklarıyla ezilmemekte, depremin yıkıcı zararları azalmaktadır ve gazbeton kullanılarak binaların ölü yükü % 67 'ye varan oranlarda azaltılabilmektedir.

Gazbeton üretiminde endüstriyel kalitede su kullanılmakta ve bu su çevreye salınmamaktadır. Gazbeton hafif bir malzeme olduğu için taşınması da kolaydır. Aynı zamanda gazbetonun kolay işlenebilmesi sayesinde yanlış kesim yapılabilmektedir ve bu özelliğiyle işlenme sırasında ortaya çıkan zayıfların minimum düzeyde olması sağlanmaktadır. Gazbetonun kullanım ömrü boyunca potansiyel atıklar mümkün her noktada yeniden değerlendirilmek suretiyle ortaya çıkan atık miktarı en aza indirilmektedir.

Gazbeton duvarlarda küçük malzemelerle örülmüş duvarlara oranla ısı köprüleri çok daha azdır. Yapıların yangından korunması hakkındaki yönetmeliğe göre, 1200°C'ye kadar ısıya dayanıklı "A1 Sınıfı Hiç Yanmaz Malzeme" sınıfındaki gazbeton, yangına 240 dakikadan fazla karşı koyabilmekte, yangına karşı emniyetli yapılar inşaa edilmesinde yangın duvarı ve yangın güvenlik holü yapımlarında vazgeçilemez bir malzeme haline gelmektedir.

5.1.4. Gazbeton Sektörüyle İlgili Yasal Düzenlemeler

Gazbeton sektörüne ait yapısal düzenlemeler TSE'nin Ocak 1988 tarih ve 453 Sayılı Nizamnamesi'nde belirtilmiştir.

Gazbeton maddesinin TSE 453 Nizamnamesi'ne göre piyasaya arz edilebilmesi için sırasıyla aşağıdaki aşamalardan geçmesi gerekmektedir.

- a) **Parti ve Numune Alma:** Gazbetonun standart tespiti Türk Standartları Enstitüsü tarafından yapılmaktadır. TSE 453'te yazılı özelliklerin kontrolü için yapılacak deneylerde kullanılmak üzere teslim edilen partiden geliş güzel numune alınmaktadır.
- b) **Birim Hacim Ağırlığı Tayini Deneyi:** Gözenekli beton yapı malzemesi ve elemanlarının birim hacim ağırlık değerlerinin her biri sınıfına ait ortalama birim hacim ağırlığı sınır değerlerinin $0,05 \text{ kg/dm}^3$ 'den fazla altında veya üstünde olmamalıdır ve bunların aritmetik ortalamaları tabloya uygun olmalıdır.
- c) **Basınç Mukavemeti Tayini Deneyi:** Gözenekli beton yapı malzemeleri üzerinde deney uygulandığında bulunacak basınç mukavemeti değeri çizelgede belirtilen değerlere uygun olmalıdır.
- d) **Rötre Deneyi:** Gözenekli beton yapı ve elemanlarının rötre değerleri Tablo 5.1'de gösterilen değerlerden $0,5 \text{ mm/m}$ 'den fazla olmamalıdır.
- e) **Yapı Elemanları Emniyet Katsayısı Deneyi:** Gözenekli beton yapı malzemeleri üzerinde deney uygulandığında bulunacak emniyet katsayısı değeri Tablo 5.2'deki verilerden daha az olmamalıdır.

Tablo 5.1. Gazbeton Blokların Sınıflandırılması ve Rötre Değerleri

Sınıfı	Ortalama En Küçük Basınç Mukavemeti Değeri Kgf/Cm ² (N/mm ²)	En Küçük Basınç Mukavemeti Değeri Kgf/Cm ² (N/mm ²)	Birim Hacim Ağırlığı	Ortalama Birim Hacim Ağırlığı kg/dm ³	Sınıf İşareti
G1	15(1,5)	10(1,0)	0,4	0,31 ile 0,40	G 1 / 0,4
			0,5	0,41 ile 0,50	G 1 / 0,5
G2	25(2,5)	20(2,0)	0,4	0,31 ile 0,40	G 2 / 0,4
			0,5	0,41 ile 0,50	G 2 / 0,5
G3	35(3,5)	30(3,0)	0,5	0,41 ile 0,50	G 3 / 0,5
			0,6	0,51 ile 0,60	G 3 / 0,6

G4	50(5,0)	40(4,0)	<u>0,6</u> 0,7	<u>0,51 ile 0,60</u> 0,61 ile 0,70	G 4 / 0,6 G 4 / 0,7
G5	75(6,0)	50(5,0)	<u>0,7</u> 0,8	<u>0,61 ile 0,70</u> 0,71 ile 0,80	G 6 / 0,7 G 6 / 0,8

Tablo 3.2. Emniyet Katsayısı Değerleri

Yapı Elemanının Tipi	Emniyet Katsayısı
Çatı ve Döşeme Plakları	2,3
Kapı ve Pencere Lentoları	2,0
Düşey ve Yatay Yapı Elemanları	1,9
Yalıtım Elemanları	-

Ambalajlama: Gözenekli beton yapı malzeme ve elemanları piyasaya ambalajlı veya ambalajsız olarak arz edilmektedir. Ambalajlı olmaları halinde işaretler ve ambalajdaki yapı ve malzeme elemanı sayısı belirtilmelidir. Bunlar aşağıda tanımlanmıştır.

İşaretleme: Gözenekli beton yapı malzemelerinin; en az 10 tanesinden birinin uygun bir yerinde gömme ve kabartma şeklinde aşağıdaki bilgiler yazılmış olmalıdır.

- İmalatçı firmanın ticari unvanı veya kısa adı, varsa tescilli markası
- Sınıf İşareti
- Verilen tip sembolü

Gözenekli beton yapı elemanlarının; uygun bir yerinde gömme veya kabartma şeklinde;

- İmalatçı firmanın ticari unvanı veya kısa adı, varsa tescilli markası
- Sınıf İşareti
- Verilen kip sembolü
- Anma yükü

yazılmış olmalıdır ve bu işaretleme TS 453 normlarına uygun olarak yapılmalıdır.(Yıldırım,2002).

Gazbeton yapı malzemeleri çeşitleri aşağıdakilerdir:

Gözenekli beton yapı malzemeleri: G2, G3, G5 (donatısız-blok), asmolen blok, gaz veya köpük betondan yapılmış teçhizatsız yapı bileşenidir.

Gözenekli beton yapı elemanı : (Yalıtım plakları) lento, çatı plağı, duvar plağı, döşeme plağı, gaz veya köpük betondan yapılmış teçizatlı yapı bileşenidir.

Gazbeton tutkalı: Tutkal, gazbeton duvar ve yapı malzemeleri için geliştirilmiş blokların birbirini tutmasına yarayan ince bir tutkaldır.

Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları (G.T.İ.P): Kayıtlı GTİP sayısı 1. Gazbeton Maddesi Gümrük Tarife Pozisyonunda, G8. fasılda yer almaktadır. Yapı elemanları ve yapı malzemeleri için farklı GTİP numaraları kullanılmakta olup tek tip GTİP no vardır.

GTİP NO	AÇIKLAMA
G8.10.11.10.0000.00	İnşaat İçin Bloklar ve Levhalar-Hafif Betondan

Gazbetonun basınç dayanımı TSEN 679'a göre yapılmaktadır.

- Otoklav basıncı 12 atmosferdir.
- Otoklav sıcaklık 190-200⁰C'dir.
- Otoklavda doymuş buhar ile sertleştirme süresi 11-12 saattir.
- Otomatik kesme makinelerinden çelik teller ile TSE'nin 845 normlarına göre kesim yapılmaktadır.
- Ana hammadde; kuvarsittir.
- Bağlayıcı maddeler; çimento, kireç, alçıtaşıdır.
- Gözenek oluşturucu madde; alüminyum tozudur.
- Tutkalın ana hammaddesi; mermer tozu veya kalsit tozudur(Taşdemir,2000).

5.2. YTONG GAZBETON ÜRÜNÜ

Ytong gazbeton mamülü, çok basit bir tanımla kuvarsit, çimento, kireç ve suyun karışımından elde edilmektedir. Değirmenlerde üretilen ve öğütülen kuvarsit, çimento, kireç, alüminyum tozu ve su ile karıştırıldıktan sonra elde edilen ytong harcı 6 metre boyundaki formelere dökülmektedir. Ytong harcı içinde bulunan kirecin su ile reaksiyona girmesi sonucu yüksek ısı açığa çıkmaktadır. Açığa çıkan bu ısı alüminyum tozunun kabartıcı etkisi ile gazbeton hamurunun kabarmasını ve gözenekli bir yapı kazanmasını sağlamaktadır. Kabaran ve gözenekli bir yapıya sahip

olan bu kütle belli bir sertlik kazandıktan sonra otomatik kesme makinelerinde çelik teller ile TSE'nin 845 normlarına uygun ölçülerde kesilmektedir.

Ön yapımlı donatılı elemanlarının çelik hasırları otomatik punto kaynak makinelerinde hazırlanmaktadır. Hazırlanan çelik hasırlar bütümlü kaplanmakta ve döküm kalıplarına önceden monte edildikten sonra üzerine ytong harcı dökülmektedir.

Kesim işlemi tamamlanan ytong kütlesi, düşük yoğunluk ve yüksek basınç mukavemetine erişmesi için otoklavlarda 12 atmosfer basınç ve 200°C sıcaklıktaki doymuş buharla 11-12 saat süre ile sertleştirilmektedir.

Ytong malzemesi otoklavdan çıktıktan sonra TSE normlarına uygun mukavemet ve hacim sertliğine ulaşmaktadır. Bu işlemden sonra otomatik boşaltma makinelerine boşaltılmakta ve stok sahasına alınmakta, bir gün bekletildikten sonra da sevkiyat sahasına sevk edilmektedir.

TSE uygunluk belgesine sahip ytong ürünleri istenen yapı elemanı şekline göre blok olarak kullanılmaya hazır hale gelmektedir.

5.2.1. Donatılı Yapı Elemanları

Donatılı yapı elemanları, mühendislik kurallarına uygun biçimde çelik hasır donatılı olarak üretilen, yapılarda çatı, döşeme ve duvar oluşumunda kullanılan büyük boyutlu yapı elemanlarıdır. Bu elemanlar inşaatlarda zaman, malzeme ve işçilikten tasarruf sağlayarak ekonomik çözümler üretmektedir. Basit uygulama tekniği ve her mevsim çalışabilme imkanı sayesinde başta konut inşaatları olmak üzere endüstriyel ve ticari yapılarda ileri bir yapı teknolojisi getirmektedir.

Donatılı yapı elemanları fabrikadan paketler üzerinde istiflenmiş olarak sevk edilmektedir. Bu elemanlar çelik, ahşap, beton örme gibi bilinen tüm taşıyıcı yapı sistemlerine kolayca monte edilerek yapının duvar, döşeme ve çatı oluşumunda tasarımcıya ve uygulamacıya fonksiyonel çözümler sunmaktadır. Donatılı yapı elemanları; lentolar(taşıyıcı lentolar ve taşıyıcı olmayan lentolar), söveler, bölme panoları, yatay ve düşey duvar elemanları, taşıyıcı düşey duvar elemanları ve çatı ve döşeme elemanlarıdır.

5.2.2. Donatısız Yapı Malzemeleri

Donatısız yapı malzemeleri, her türlü taşıyıcı yapı sisteminde dış ve iç duvar dolgu malzemesi olarak uygulanmaktadır. Donatısız bloklar, yığma kagir yapı

sisteminde taşıyıcı dış ve iç duvar yapımında, betonarme döşemelerde, asmolen dolgu malzemesi olarak ısı yalıtımı yetersiz döşeme ve duvarlarda, ısı yalıtımı sağlamak üzere yalıtım plağı olarak, duvarlar içinde betonarme yatay-düşey hatıl oluşumunda ahşap kalıp yerine U blok olarak kullanılan hafif yapı malzemeleridir ve fabrikadan paletli ve ambalajlı olarak sevk edilmektedir. Donatısız yapı malzemeleri; duvar blokları, asmolen bloklar ve yalıtım plakalarıdır.

5.2.3. Örgü Tutkalı

Örgü tutkalı, duvar bloklarının örülmesi için özel olarak geliştirilmiş çimento esaslı derz malzemesidir. Satışları, 25 kg'lık kraft torbalarda yapılmaktadır ve uygulandığında duvarın derz kalınlığı azaldığı için taşıma gücü artmakta ve de ısı köprüleri azalmaktadır.

Örgü tutkalı, Harmonize Avrupa Standardı EN 998-2'ye uygun olarak üretilmektedir ve $\geq 5\text{N/mm}^2$ basınca dayanıma sahiptir. Tutkal, CE sertifikalı TS 210'daki C sınıfı derz harcına eşdeğer mukavemette gazbeton harçtır ve kullanıldıktan tam 8 saat sonra sertleşmektedir. Gazbeton duvarlar, özel tutkalı ile örülmesinden ve blokların büyük boyutlu olmasından dolayı plaka şeklini alarak levha özelliği taşımaktadır.

5.2.4. Gazbeton Olarak Ytong'un Özellikleri ve Sağladığı Avantajlar

1. Yüksek ısı yalıtımı sağlar.
2. Hafiftir.
3. Sağlamdır.
4. Yanmaz.
5. Ses yalıtımı sağlar.
6. Kolay işlenir.
7. Milimetrik ölçülerdedir.
8. Sağlıklı mekanlar sunar.
9. Çevre dostudur(www.ytong.com.tr).

5.3. GAZİANTEP YTONG SANAYİ A.Ş. FİRMASI

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması, Gaziantep ili 3. Organize Sanayi Bölgesi'nde Başpınar Mevkii'nde mükim olup gazbeton yapı elemanları ve örgü

tutkalı üretimi fabrikasıdır ve 13.01.1997 tarihinde, ticaret siciline tescil olarak tüzel kişilik kazanmıştır.

Ortaklık yapısı Sanko Holding A.Ş. ve Türk Ytong A.Ş.'dir. Lisansör firma Ytong International GmbH'dir. Yapılan yatırımların ardından Ağustos 1998'de deneme üretimine geçilmiş, Eylül 1998'de ise sürekli üretime başlanmıştır. İlk yıllarda 270.000 m^{3/yıl} olan gazbeton imalatı kapasitesi, yapılan tevsi yatırımlarla 330.000 m^{3/yıl} kapasiteye ulaştırılmıştır. TS 453 Gaz ve Köpük Beton Yapı Malzeme ve Elemanları Standardı'na uygun olarak üretim yapan Gaziantep Ytong firmasında, 62/04 Blok, 63/05 Blok, 64/06 Blok, Ytong Asmolen Blok, Lentol, Çatı Plağı, Döşeme Plağı, Duvar Elemanı, Ytong Örgü Tutkalı üretilmektedir. CE belgesi ve TS EN ISO 9001:2000 kalite sistem belgesine sahip olan ve Türkiye Gazbeton Üreticileri Birliği'ne üye Gaziantep Ytong firması, Türkiye gazbeton üretim kapasitesinin % 13 'üne sahiptir.

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. 'nin misyonu, yaratıcılık ve teknolojinin en uygun birleşimini, dünya standartlarında bir kalite ve hizmet anlayışıyla, saygın, güvenilir ve çevreye duyarlı kimlikle birleştirerek inşaat sektöründe, bulunduğu bölge ve ülkelerde öncülük etmektir

Firmanın satış ve pazarlama faaliyetleri merkezdeki ve bölgelerdeki çalışanlar tarafından yapılmaktaysa da satışların %85'i bayii organizasyonları marifetiyle gerçekleştirilmektedir. Fabrikadan perakende satış yapılmamakta, bayilere toptan satış yapılmakta, piyasada perakende satışları bu bayiler gerçekleştirmektedir. Firma İç Anadolu, Doğu Anadolu, Güneydoğu Anadolu, Doğu Karadeniz ve Akdeniz Bölgeleri'nde faaliyetini sürdürmektedir. Organizasyon yapısında Yönetim Kurulu Başkanlığı, Genel Müdürlük, Mali İşler Müdürlüğü, Satış ve Pazarlama Grup Müdürlüğü, Personel ve İdari İşler Müdürlüğü ve İşletme Müdürlüğü bulunmaktadır. Fabrika 50 dönümlük arsa üzerinde 7.219 m² fabrika kapalı alanı ve 2.781 m²'lik idari bina kapalı alanından oluşmakta, kalan alan ise stok sahası olarak kullanılmaktadır.

Firma siparişe bağlı bir üretim programı benimsemiştir. Yıl içerisinde hangi aylarda ne miktarda satış yapıldığı, geçmiş yıllar verileri ile desteklenerek raporlanmakta, bu doğrultuda gerçekleştirilen planlama ile seri üretim yapılmakta ve stok sahasında depolama yöntemi ile üretim programı düzenlenmektedir. Bu program dahilinde üretim yapılırken, en fazla tercih edilen, en çok talep alan kalınlıklar göz önünde bulundurulmak suretiyle hangi ölçülerde ne kadar mamul üretileceğine karar

verilmektedir. Üretim, sipariş bazında değil benzer özellikli ve büyük hacimlerde üretimler şeklinde gerçekleştirilmektedir. Taleplerin yoğun olduğu aylarda tam kapasite ile üretim yapılırken, taleplerin düşük olduğu aylarda ise fabrikanın bakım ve onarım işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Üretim departmanına hangi ay ne kadar üretim yapması gerektiği bilgisi ve talebi, müşterilerden aldıkları siparişler doğrultusunda satış ve pazarlama departmanı tarafından verilmektedir. Ytong'un Türkiye'deki 4 tesisinden biri olan Gaziantep Ytong fabrikası, tüm makine ve donanımlar açısından en son teknolojik otomasyon sistemini kullanmaktadır.

Müşteriler tarafından verilen siparişler, sisteme girildikten sonra irsaliyelendirme ve faturalandırma otomatik olarak gerçekleştirilmektedir ve tüm bölümlerde kullanılan modüller birbirleri ile entegredir. Firma üretimini lisans sözleşmesi altında yürütmektedir. Lisans sözleşmesi maddesi uyarınca da yıllık cironun %1,5'u kadar royale ödemektedir.

Gaziantep Ytong A.Ş. firması, müşterilerinin ve çalışanlarının en üst seviyede memnuniyeti için, kurulu kapasitesini maksimum seviyede kullanmak, sürekli ve güvenilir bir kalite çizgisi oluşturmak ve bu çizgiyi bozmadan sürdürmek, her seviyede eğitimli insan kalitesine önem vermek ve bunun için gerekli eğitim programlarını hazırlamak ve uygulamak amaçlarını taşımaktadır (www.sanko.com.tr/sirket/ytong.asp).

Firmanın kalite politikası, işçisinden Genel Müdürü'ne kadar tüm çalışanlarla, bağlı olduğu Holding'in ülke ve Dünya inşaat piyasasındaki konumuna yakışır şekilde, müşterilerin ve çalışanların en üst seviyede memnun edilmesi için; kurulu kapasitesini en yüksek seviyede kullanmak, sürekli ve güvenilir bir kalite çizgisini hedef alarak her zaman aranılan ve tercih edilen bir konuma gelmek ve bu konumu sürdürmek, üretim sırasında meydana gelen fireleri en aza indirmek ve belirli limitlerin altında tutmak, müşteri memnuniyetini en üst seviyede tutmak, her seviyede eğitimli insan kalitesine önem vermek ve bunun için gerekli eğitim programları hazırlamak ve uygulamak, kuruluşun proseslerini belirlemek, bu prosesleri uygulamak ve iyileştirmektir.

5.3.1. Firmanın Swot Analizi

Güçlü Yanları: İşletmede tamamen otomasyon sistemi hakimdir. Üretim sistemi emek yoğun değil makine yoğundur. Almanya'daki lisans sahibi olan

firmanın çok güçlü bir AR-GE tesisi ve laboratuvarı bulunmaktadır. Ürünle ilgili iyileştirme yöntemleri belirlenmekte ve maliyet düşürme çalışmaları yapılmaktadır. Üretilen ürünler yüksek ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaktadır. Lisans sözleşmesinde belirtilen maddeye dayanılarak, lisans sahibi Gaziantep Ytong San. A.Ş., bütün gelişmelerden ve yeniliklerden yararlanabilmektedir. Ürünün hafif bir duvar malzemesi olması nedeniyle sağladığı deprem güvenliği ülkemiz koşullarında önem taşımaktadır. Gazbeton olan ürün kendini dünya çapında tanıtmış ve ismini marka yapmıştır.

Zayıf Yönleri: Gazbeton ürünün özelliklerinin bilinmesi ve kullanılması ile ilgili toplumsal bilincin olmamasıdır. Toplumumuzda yaygın olarak gelenekselliğin etkisi ile tuğla ve bims olan biriket adı verilen yapı elemanları daha yoğun olarak kullanılmaktadır. Aslında tuğla ile ytongun birim fiyatları, ytongun sağladığı avantajlar göz önünde bulundurularak eşit hale gelmiş olsa da, ytong üzerinde yaygın toplumsal bilinç oluşmamıştır. Pazar payı açısından da yapı sektöründe tuğla ve biriket in ytong gazbetone nazaran bu gibi nedenlerden dolayı daha fazla payı olduğu görülebilmektedir.

Fırsatlar: Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere ürün bilinci oluşturularak ihracat yapılmasıdır. Zaten gelişmiş Avrupa ülkeleri tarafından iyi bilinen ve yaygın olarak kullanılan bu ürünlerin, Türkiye'nin coğrafi konumunun iyi değerlendirilmesi suretiyle, Kuzey Kıbrıs, Ürdün, Lübnan, Suriye, Irak gibi ülkelere tanıtılarak ihracatın yapılması ve zamanla ihracat seviyesinin yükseltilmesi firma açısından çok iyi bir fırsattır.

Tehlikeler: Lobi faaliyetlerinde bulunan ısı yalıtım firmalarının, hükümet üzerindeki etkisinin olumlu olması durumundan dolayı, ısı yalıtımının daha fazla olduğunun iddia edildiği mantolama sisteminin gazbeton sektörünün önünde bir engel oluşturmasıdır. Bu engel doğal olarak ısı yalıtımı yüksek olan gazbeton Ytong'un yalıtımda kullanılmasının önüne geçebilecek bir tehlike unsurudur.

5.3.2. Firmanın Üretim Bilgileri

5.3.2.1. Kapasite raporuna göre gazbeton imalatı:

Gazbeton imalatı, Gaziantep Ticaret Odası tarafından Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasına verilen kapasite raporunda açıklanmaktadır.

Firma gazbeton imalatı yapmaktadır. Kapasite raporunun ihtiyaç malzemeleri kısmında kullanılan hammadde oranları, işletmede her bir metreküp

imalatta kullanılan hammadde miktarını ifade etmektedir. Gazbeton mamülünün beş temel hammaddesi vardır.

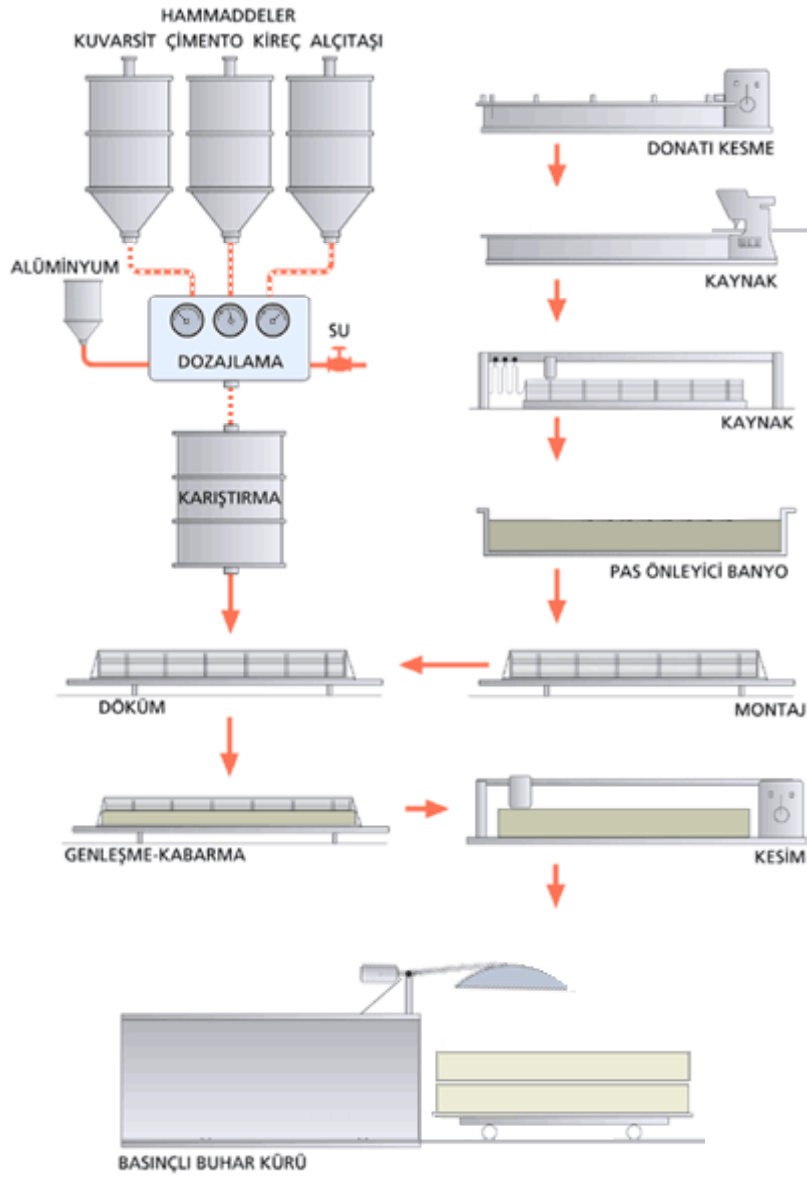
- Kuvarsit
- Çimento
- Kireç
- Alçıtaşı (Anhidrit)
- Alüminyum Tozu

Her bir metreküp imalatta kullanılan su ve doğal gaz miktarları da kapasite raporunda belirtilmektedir. Her bir hammaddenin kendine özgü işletmesi bulunmaktadır (ytong tozu geri dönüşümlü olarak üretimin karıştırma aşamasına geri gelerek kullanıldığı için bütün hammaddelerden tasarruf sağlamaktadır).

Hammaddeler kendilerine ait işletmelerde önce kırılmakta daha sonrada öğütülmektedir. Bu hammaddelerden kuvarsit kırılmakta ve ardından öğütülmekte, kireç ve alçıtaşı ise direk öğütülmektedir. Çimento ve alüminyum tozu bu aşamalardan geçmeden karıştırma ünitesine gönderilmekte, hammaddeler eleme ve öğütme işleminden geçtikten sonra silolara gönderilmektedir. Her bir hammaddenin kendi silosu vardır ve bu silolar marifetiyle karıştırıcıya getirilmektedir. Reçetelere göre mikserlerde karıştırılan hammaddeler harç haline getirilerek kalıplara dökülmekte ve kalıplar daha sonra dinlenme kısmında yaklaşık olarak 2,5 saat dinlendirilmektedir. Bu bekleme süresinden sonra mamül kek haline gelmekte ve kesme ünitesine gönderilmektedir.

Siparişlere göre belirlenen ebatlarda kesilen kekler otoklav ünitesine gönderilmekte, burada belirlenen bir süreç kadar pişirilmekte ve daha sonrada paketleme ünitesine sevk edilmektedir. Paketleme ünitesinde blokların altına paletler konulmakta ve üzerleri de shrink naylonu ile kaplanmakta, sonrada mamül sevkiyat için hazırlanmakta ve bu amaçla stok sahasına gönderilmektedir. Belirtilen silolara üretim reçetesine göre talimatlar girilmekte ve bu talimatlar doğrultusunda karıştırma aşamasına silolar marifetiyle hammaddeler getirilmektedir. Toplam buhar giderinin %90'ı otoklav ünitesinde ürünün pişirilmesi için kullanılmakta, %10'u ise kazanın kendi bünyesinden işletmedeki ve ana binadaki diğer yerlere ısınma amacı için dağıtılmaktadır. Hammadde siloları, kalıplar ve kalıp dinlendirme alanları, işletmede yeterli sayıdadır ve kapasiteyi karşılayacak düzeyde bulunmaktadır. Firmadaki bütün işlemler otomasyona tabi olup bilgisayar kontrollüdür.

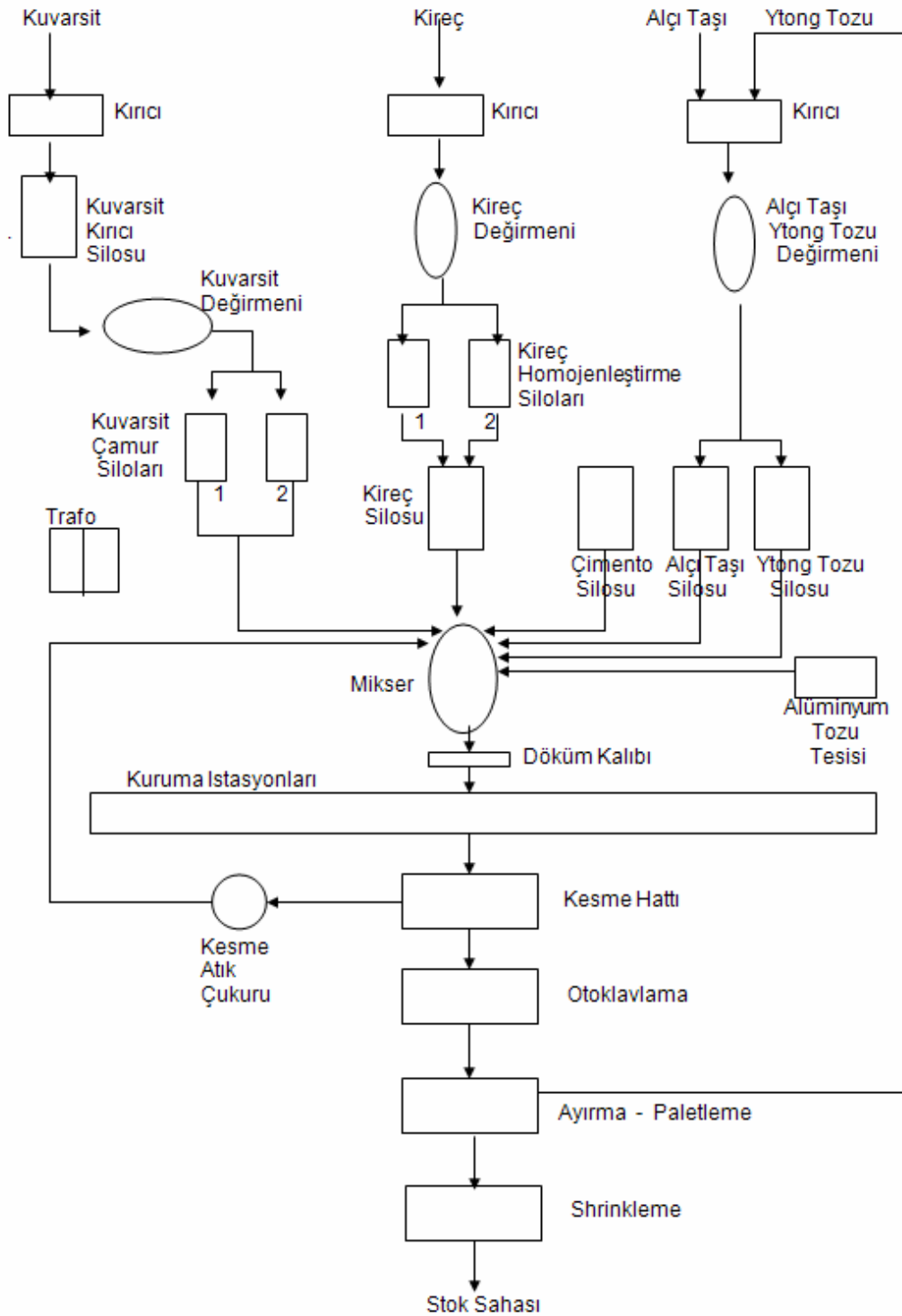
5.3.2.2. Ytong gazbeton üretim şeması



Şekil 5.1. Ytong Gazbeton Üretim Şeması

5.3.2.3. Firmanın üretim akış diyagramı

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasının üretim akış diyagramı aşağıdaki şekil itibariyle şematize edilmektedir.



Şekil 5.2. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasının Üretim Akış Diyagramı

5.3.2.4. Ytong gazbeton mamülünün üretim süreci

Gazbeton duvar ve yapı malzemeleri-elemanları, “hafif beton” grubunda yer almaktadır. Gazbeton blokların üretiminde kullanılan hammaddeler; kuvarsit, çimento, kireç ve alçıtaşıdır ve ince toz kıvamında öğütülen bu malzemeler, su ve gözenek oluşturucu alüminyum tozu ilave edilerek elde edilmekte ve karışım kalıp arabalarına dökülmektedir.



Şekil 5.3. Ytong Gazbeton Üretim Otomasyon Sistemi ve Gazbetonun Formelere Dökülmesi

Donatılı üretiminde, döküm işlemi öncesinde, yapı elemanları için korozyona karşı korunmuş, çelik hasır donatılar kalıba yerleştirilmektedir. Döküm sonrası karışım, sıcaklığı sürekli kontrol altında tutulan bekleme ve kuruma istasyonu tüneline sertleşmeye bırakılmaktadır. 11-12 saatlik süre sonunda kesim sertliğine ulaşan ytong bloklar bilgisayar kontrollü kesim tezgahlarına alınmakta ve istenilen boyutlarda milimetrik duyarlılıkta kesilmektedir.



Şekil 5.4. Gazbetonun Bekleme ve Kuruma İstasyonu Tüneline Konulması ve Kesim Tezgahlarına Alınması

Kesim işleminden çıkan ytong, otoklavlara alınarak buhar kürüne tabi tutulmaktadır. Buhar küründen çıkan ürünler, kalite kontrol işleminden sonra hafif,

gözenekli ve yüksek basınç dayanım özellikleri ile kullanıma hazır olarak piyasaya sunulmaktadır.



Şekil 5.5. Gazbeton Blokların Buhar Kürüne Tabi Tutulması ve Buhar Küründen Çıkanların Paketlemeye Sevk edilmesi

5.3.2.5. Firmanın üretim işletmesi masomerleri ve açıklamaları

100 Kuvarsit İşletmesi

Kuvarsit işletmesi K.Maraş-Afrazlı'daki primer kırma eleme tesisi ve Gaziantep'deki fabrikada bulunan sekonder ve tersiyer kırma eleme tesisinden oluşmaktadır. Afrazlı'da ocaktan kazılarak hazırlanan tüvenan kuvarsit kamyonla yüklenerek primer kırma eleme tesisine getirilmekte, burada 20-150 mm boyutunda küçültülmektedir. Bu ürün kuvarsit stok sahasından kamyonlara yüklenerek Gaziantep'teki fabrikaya getirilmekte ve stok sahasına boşaltılan kuvarsit loderle kırma-eleme sistemine beslenerek, önce çeneli kırıcılardan geçirilmekte ve çeneli kırıcıdan çıkan kırılmış kuvarsit konik kırıcıya beslenmektedir. Konik kırıcıda da kuvarsit elekten geçirilerek final bandı aracılığıyla kuvarsit silosuna alınmaktadır.

101 Kuvarsit Çamur İşletmesi

Kuvarsit silosundaki kuvarsit, tartım kantarlı bant vasıtasıyla bilyalı değirmene su ile birlikte belirli oranlarda beslenmekte ve bu oran değirmen çıkışında istenen çamur yoğunluğuna göre ayarlanmaktadır. Çamur halinde değirmenden çıkan öğütülmüş kuvarsit, pompa tarafından çamur stoklama tanklarına sevk edilmektedir. Çamur tanklarındaki öğütülmüş kuvarsit sürekli karıştırılarak homojen hale getirilmektedir.

102 Ytong Tozu İşletmesi

Ayırma ünitesinden çıkan atık ytong pasası ,ytong tozu öğütme tesisine getirilerek önce primer kırıcıdan geçirilerek kırılmakta, primer kırıcıdan çıkan

parçalar sekonder kırıcıdan geçirilerek tekrar kırılmakta ve boyutu küçültülerek elevatör vasıtasıyla döküm silosuna gönderilmektedir.

103 Alçı Taşı (Anhidrit) İşletmesi

Tedarikçi firma tarafından fabrikaya getirilen alçıtaşları, alçıtaşı öğütme tesisinde loderle primer kırıcıya beslenerek kırılmakta, primer kırıcıdan çıkan kırılmış parçalar sekonder kırıcıdan geçirilerek tekrar kırılmakta ve boyutu küçültülmek suretiyle elevatör vasıtasıyla kırıcı silosuna sevk edilmektedir. Kırıcı silosundaki malzemeler ayarlı mal besleyici tarafından valsli değirmene beslenmekte, valsli değirmende öğütülen malzemeler havalı sevk sistemi vasıtasıyla döküm silosuna gönderilmektedir.

104 Toz Kireç İşletmesi

Tedarikçi firma tarafından fabrikaya getirilen sönmemiş kireçler, kireç öğütme tesisinde loderle bunkere beslenmekte, burada vargel besleyici tarafından sekonder kırıcıdan geçirilerek kırılan kireçler elevatör vasıtasıyla kırıcı silosuna sevk edilmektedir. Kırıcı silosundaki malzemeler ayarlı mal besleyici tarafından valsli değirmene beslenmekte, valsli değirmende öğütülen malzemeler helezonlar vasıtasıyla homojenleştirme silolarına götürülmekte ve buradan da havalı sevk sistemi vasıtasıyla döküm silosuna gönderilmektedir.

105 Donatılı Dairesi

Donatılı ürünlerin üretimi için kullanılan demir hasırların hazırlandığı ünitedir. Kangal halindeki tel, tel çekme makinesinde istenilen çapta çekilmekte ve doğrultma ve kesme makinesinde istenilen uzunlukta kesilmektedir. Teller kaynak makinesinde projeye uygun punto kaynak yapılarak hasır hazırlanmakta, hazırlanan hasırlar korozyon önleyici ile kaplanarak donatılı üretiminde kullanılmaya hazır hale getirilmektedir. Lento, plak vs. olarak üretilen donatılılar gerekirse donatı kesme makinesinde istenilen ebatlarda kesilmektedir.

106 Karıştırma – Kesme – Boşaltma Dairesi

Karıştırma ünitesinde döküm çamuru hazırlanmakta, hammaddeler otomatik olarak tartı sistemi (loadcell) ile tartılarak mikserde karıştırılmakta, forme adı verilen kalıplara boşaltılmakta ve dinlenme istasyonlarına bırakılmaktadır. Burada kabarıp belirli sertliğe ulaşan kek, kesme dairesine getirilerek istenilen kalınlıkta kesilmektedir. Otoklavda buhar kürü uygulanmakta, otoklavdan çıkan Ytong ürün boşaltma ünitesinde kesim yerlerinden, ayırma vinci yardımıyla ayrılmaktadır. Paletlenen ve shrinklenen ytong ürünü stok sahasına alınmaktadır.

107 Otoklav

Otoklav ünitesinde, adet otoklav bulunmaktadır. Kesilmiş kekler otoklava yerleştirilerek buhar kürü uygulanmakta, kekler yaklaşık 12 saatlik buhar kürü sonunda Ytong ürün mukavemetine ulaşmakta ve otoklavdan çıkan ürünler boşaltma ünitesine alınmaktadır.

108 Ytong Değerlendirme Ünitesi

Boşaltma bölümünde krater, yapışma vs. sorunlar nedeniyle ayrılan blok ürünler bu üniteye kuru kesim ile değerlendirilmektedir. Üniteye 2 Adet kuru kesme makinesi bulunmaktadır.

109 Yan Ürünler

Tedarikçi firma tarafından getirilen mermer tozu, çimento, kireç ve katkı maddesi walocel belirlenen reçeteye göre bunkere tartılarak alınmakta, bunkerdeki bu karışım mikserde karıştırılarak torbalama ünitesine beslenmekte ve torbalama ünitesindeki karışım torbalanarak paletlere dizilmektedir.

200 Su İşletmesi

İşletmenin ve idari binanın içme, kullanım, bahçe sulama ve ürün üretim suyunu karşılamaktadır.

☆ Vakum pompası için arıtılmış su hazırlanmaktadır.

☆ Kazan için kum filtresi + aktif +karbon + reçine tankı ile suyu yumuşatır. R/O cihazı ile iletkenliği düşürülmektedir.

☆ Yangın için 2 pompa 1 hidrofor tankı bulunmaktadır.

☆ İşletme ve kullanım suları için 3 pompa, 2 hidrofor tankından oluşmaktadır.

201 Kazan Dairesi

15 bar, 14 ton/h buhar kapasiteli kazan besi suyu ekipmanlarından oluşmaktadır.

Ytong'un üretilmesini sağlayan buharı karşılamakta ve ayrıca kışın fabrikanın ısıtılması ve dökümün sıcak suyu buradan sağlanmaktadır.

202 Kompresör Dairesi

2 adet GA55 vidalı hava kompresörü ve 5m³'lük hava tankından oluşmaktadır. İşletmedeki proses gereği hareket etmesi gereken pnömomatik sistemin çalışmasını sağlamak ve ayrıca toz kireç, alçıtaşı ve ytong tozunun silolara nakli toz pompaları vasıtasıyla bu hava ile sağlanmaktadır.

300 Emniyet Temizlik

Fabrikanın güvenliğini sağlamak için oluşturulan güvenlik ekibi fabrika girişini ve fabrika sahasını sürekli kontrol etmektedir.

İdari bina ve fabrika binasındaki sosyal tesisler (tuvalet, soyunma odası, duş vs) temizlik görevlisi tarafından periyodik olarak temizlenmektedir.

301 Yemekhane

Yemekhanede personel 3 vardiya yemek yemektedir. Yemek firmasından gelen yemekler ısıtıcı tezgâh üzerine yerleştirilmekte ve yemekhane görevlisi tarafından dağıtılmaktadır.

302 Lift

İşletmede 4 adet 3 ton kapasiteli forklift mevcuttur. 2 adet forklift sevkiyatta yongaların ve yan ürünlerinin araçlara yüklenmesinde kullanılmaktadır. Forkliftlerin bir adedi ise işletmeden çıkan yong bloklarını istiflemekte, diğer bir adedi bakım amaçlı ağır parçaların taşınması, donatılının taşınması ve işletmeye (kangal demir, alüminyum, yağlama ve bakım yağı) malzeme vermek amacıyla kullanılmaktadır ve ayrıca arızalanan forkliftleri yedeklemeye de yaramaktadır.

303 Loder

Tüm hammaddeleri (kuvarsit, kireç, alçı, yong tozu) kırma, eleme ve öğütme tesislerine beslemekte ve kuvarsit stok sahasını düzenlemektedir.

304 Kompresör

Silobaslarla gelen çimentoların silolara basılmasında kullanılmaktadır.

305 Jeneratör

Elektrik kesintilerinde üretimin sürekliliğini sağlamak için işletmenin enerjisini karşılamaktadır.

306 Traktör

Yong bloklarının alt kafesinin yong tozu stok sahasına taşınmasında kullanılmaktadır.

307 Vasıta Bakım

İşletmedeki iş makinelerinin (forklift, loder, traktör) periyodik bakımı, yağ ve filtre değişimi vasıta bakımcı tarafından yapılmaktadır.

308 Mekanik Bakım Şefliği

İşletmede hammaddeden ürün çıktısına kadar kullanılan tüm makine ve ekipmanların tutkal tesisi dahil arızaları giderilmekte ve bakımları yapılmaktadır.

309 Elektrik Bakım

İşletmenin tüm elektrik arızaları giderilmekte ve makinaların elektrik bakımları yapılmaktadır. İdari bina ve dış aydınlatma elektriği bu bakımcıların sorumluluğundadır.

400 İşletme Müdürlüğü

Hammadde hazırlama, üretim, bakım ve laboratuvar birimlerinin verimli ve koordineli çalışmasını yürütmektedir.

401 Maden Şefliği

Hammaddelerin teminini ve hammaddelerin kırılıp öğütülerek Ytong üretimi için hazırlanmasını sağlamaktadır.

402 İmalat Şefliği

Uygun reçeteleri kullanarak istenilen niteliklerde ürün elde etmek için tüm üretim birimlerinin kontrollü ve düzenli çalışmasını sağlamaktadır.

403 Kalite Güvence (Laboratuvar)

Fabrikaya gelen bütün hammaddeleri kontrol etmekte, ayrıca hammadde hazırlama ve üretim birimlerinde kalite planında belirtilen kontrolleri yapmakta, numuneler almaktadır. Numune deney sonuçlarını hammadde ve üretim birimlerine ileterek gerekli düzenlemelerin yapılması sağlanmaktadır. Ürünlerden numuneler alınmak suretiyle gerekli test ve deneyleri yapmakta ve ürün kalitesini sürekli kontrol etmektedir.

5.3.3. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firması'nda Maliyet Muhasebesi Sistemi

Uygulama örneği olan Ytong gazbeton işletmesi teknoloji yoğun bir işletmedir ve ileri üretim ortamında üretim işlemi gerçekleştirilmektedir. Gider türlerinin toplam üretim maliyeti içerisindeki ağırlıkları göz önünde bulundurularak ileri üretim ortamındaki Ytong gazbeton mamülünün gider unsurları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

a) Direk ilk madde ve malzeme, işletmenin tedarikçilerden sağladığı ve üretimde doğrudan kullandığı hammadde, malzeme ve yedek parçalardan vs. oluşmaktadır. Üretimin çeşitli safhalarında kullanılacak olan direk ilk madde ve malzemelerin fiziki olarak kullanımında çok fazla değişim beklenmemesine karşın, maliyetleri azaltıcı yöntemler geliştirilebilmektedir(Needles vd.,2002:69).

Tedarikçi seçimleri ve bu tedarikçilerin yönetilmelerinde işletmede kullanılan direk ilk madde ve malzemenin kalitesi arttırılırken kullanılan miktarda

herhangi bir azaltma yapılmaksızın daha düşük ve uygun fiyatlarla mal alımı gerçekleştirilerek maliyetler azaltılabilmektedir. İşletmenin az sayıda tedarikçi ile sürekli olarak bağlantı kurulabilmeyi yani sürekli olarak ilişki içerisinde olunan tedarikçilerle çalışmayı, çok sayıda tedarikçi ile ihtiyaç oldukça şeklinde çalışmaya tercih etmesi sayesinde, direk ilk madde ve malzeme gider türlerinin etkin bir şekilde kontrol altına alınması da sağlanabilmektedir. Ayrıca uzun yıllar iş yapılan ve toptan alım işlemi gerçekleştirilen sürekli tedarikçiler ticari ilişkileri dolayısıyla aynı ürüne piyasaya nispeten fiyat kırımını yaparak(piyasadan daha düşük fiyata firmaya tedarik ederek) ticari ilişkilerinin korunmak suretiyle devamını da sağlayabilmektedirler.

İşletmenin bulundurması gereken maksimum ve minimum stok miktarlarını stokların giriş çıkışlarının takip edildiği stok kartlarında belirtmesi gerekmektedir.

Ytong gazbeton ve tutkal üretimi yapan Gaziantep Ytong firmasında kullanılan ilk madde ve malzeme örnekleri aşağıdaki gibidir.

Direk ilk madde ve malzemeler

- Kuvarsit
- Alüminyum tozu
- Çimento
- Kireç
- Mermer tozu
- Ytong tozu
- Demir
- Bütüm

Yardımcı maddeler

- Silpeps
- Tritenolamin
- Tipol

İşletme malzemeleri

- Yağlama malzemeleri (makine yağları ve kalıp yağları)
- Elektrik malzemeleri (kablolar, şarteller, ampuller, panolar vs.)
- Yedek parçalar (çeşitli makine yedek parçaları)
- Matkap, hitli, spiral, mengene, taşlama gibi amortismanına tabi olmayan araç ve gereçler
- Tel, cıvata, somun, kelepçe, pul,tornavida, pense, matkap ucu, keski, sökme takma anahtarı, dübel, rondela gibi hırdavat malzemeleri

- Maskeler ve işçi elbiseleri gibi işçi donatısı
- Büro ve kırtasiye malzemeleri

Ambalaj malzemeleri

- Gazbeton blokların üretiminin tamamlanmasından sonra shrink naylonu ile kaplanması ve kaldırma, taşıma ve yükleme işlemleri için paletlenmesi
- Ytong tutkalının kraft torbalarla paketlenmesi

Firmanın satın alma departmanı üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli olan ilk madde ve malzeme ihtiyacını, miktar, kalite, zaman ve nitelik bakımından çeşitli departmanlardan aldığı talep ve bilgiler doğrultusunda değerlendirmektedir. Firmadaki ilk madde ve malzemenin alış bedeli ve alış giderleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

- Taşıma giderleri
- Sigorta giderleri
- Alış komisyonları
- Geçici depo giderleri
- Akreditif açılması ile ilgili çeşitli giderler
- Gümrük vergileri
- Damga vergileri ve harçlar
- Diğer çeşitli giderler

b) Direk işçilikler, değişen üretim ortamından en fazla etkilenen gider türü olagelmıştır. İşletme yatırımı, sermaye yoğun bir yatırım ağırlığıyla gerçekleştirilmiş ve son sistem otomasyon sistemi kurulmuştur. Genel olarak işçiler bu sistemin sürekli olarak sağlıklı bir şekilde çalışması için görevlendirilmişlerdir. Üretim sürecinde mekanik bakım, elektrik bakım, otoklav gibi yüksek teknolojiye teknik işlemler gerçekleştirilmektedir. Bunun sonucunda da direk işçiliğin toplam maliyetler içindeki payı emek yoğun işletmelere nazaran bir hayli azalmaktadır. İleri sistem üretim teknolojilerinin kullanılıyor olması, işlerin daha az işgören tarafından gerçekleştirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda mevcut işçiler de genellikle teknolojik sistemin tamir, bakım, onarım gibi işlemlerini gerçekleştirmektedir. Direk işçilik giderlerindeki azalma ise, genel üretim giderleri üzerinde etki doğurmaktadır(Howell and Soucy,1987:43).

Gaziantep Ytong firmasında işçilerin günlük puantajla çalışma süresi yani bir günde kaç saat çalıştığı tespit edilmekte ve işçinin çalıştığı gider yeri ayrımı yapılarak o gider yerine işçilik giderleri yüklenmektedir. Direk işçilikler esas üretim gider yerleri ile ilgilidir ve direk olarak üretilen mamullere yüklenmektedir. Bu işlem firmada direk işçilik saatleri olarak adlandırılan direk işçilik saatlerinin belirlenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Aylık bazda puantaj yöntemiyle departmanlar bazında işçilik sarflarının hesaplanmasından sonra işçilerin hak etmiş olduğu ücretler tahakkuk ettirilmekte ve belli tarihlerde ödemeler gerçekleştirilmektedir. Bu sayede işçilik giderleri üretim maliyetlerine yüklenebilmektedir.

c) Genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetleri içerisinde en fazla paya sahip olan giderlerdir. Direk ilk madde ve malzeme, direk işçilik giderleri dışında kalan giderler genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Bu çeşit giderler direk giderlere nispeten farklı türlerde ve farklı yapılarda giderlerdir(Garrison and Noreen,2000:45-47).

Gaziantep Ytong firmasında endirek ilk madde ve malzeme giderleri (yardımcı malzeme, işletme malzemesi) endirek işçilik giderleri, üretimde kullanılan sabit kıymetlerin amortisman giderleri, üretimde kullanılan sabit kıymetlerin vergileri, kiralari, harçları, enerji ve yakıt giderleri, tamir bakım ve onarım giderleri, sosyal giderler, sağlık giderleri, yemekhane giderleri, aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. İşletmede oluşan giderlerin gider yerleri itibariyle izlenmesi üretim maliyetlerinin hesaplanması açısından ne kadar önemli ise, maliyet kontrolü açısından da o kadar gereklidir. İşletme içerisinde etkin bir maliyet kontrol sistemi sağlanabilmesi için işletmede yönetici pozisyonundaki kişilere kontrolü altındaki giderlerle ilgili sorumluluk yüklenmesi gerekmektedir

Bazı durumlarda genel üretim giderlerinin dönem içindeki dağılımları istikrarsız ve düzensiz olabilmektedir. Giderlerin dönemler arasındaki düzensiz dağılımı, giderlerin üretim maliyetlerine bütçe yardımıyla yüklenmesini gerektirmektedir. Firmada sadece yıl bazında ve bir defada bütçe hazırlandığı ve bu bütçede ayrıntılı olarak maliyet işleyişleri ele alınarak yorumlanmadığı için bazı beklenmedik giderlerle karşılaşmakta ve bu giderlerin yorumu daha önceden yapılamamaktadır. Sonuç itibariyle bazı genel üretim giderlerinin yıllar itibariyle ya da aynı yıl içerisinde dalgalanmalar gösterdiği görülmektedir. İşletmenin bir maliyet

muhasebesi uygulama sisitemine sahip olması ile ancak bu gibi giderlerin tahmin edilemesi ve yıllık bütçenin de bu yönde oluşturulması sağlanabilecektir.

Maliyet yönetim sistemi aşağıda sayılan amaçları bünyesinde bulundurmalıdır:

- a) Performans değerlendirmesi yapılarak işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin belirlenmesi gerekmektedir.
- b) İşletmede esas faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetlerinin tespit edilmesi ve esas faaliyetlere ilişkin muhasebe model ve uygulamalarının kurulması gerekmektedir.
- c) İşletmenin gelecekteki performansını geliştirmeye yönelik yeni faaliyetlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yapılarak yatırım yönetimi sistemi kurulması gerekmektedir.
- d) Gerçekleştirilmeye çalışılan amaçların değişen teknoloji ortamı ile özellikle üretim uygulamaları açısından uyumlu olmasının sağlanması gerekmektedir(Thomas and Kaplan,1987:228).

Teknolojik yatırımların artmasından dolayı genel üretim giderleri içerisindeki teknolojik yatırımlarla ilgili olan giderler ve gider türleri de artmaktadır. Örneğin; Gaziantep Ytong firması çok yüksek meblağlar ödeyerek en son teknolojiye sahip otomasyon sistemi kurduğunu belirtmiştir. İşletmedeki bütün makineler ve üretim süreci bu sisteme bağlı olarak işlemektedir. Hardware ve software yani donanım ve yazılım yenilenmesi ile otomasyon sistemi yenileyen firma daha hızlı, daha verimli ve daha seri bir üretim sürecini amaçlamaktadır. Bilgisayar sistemlerinin, bilgisayar yazılımlarının, bilgisayarın kendisinin yenilenmesi işlemi bu sayede gerçekleştirilmiştir. Örneğin 10 yıl önce alınmış olan bir bilgisayarın parçasının yenilenmesinin gerekmesi durumunda bu parçanın bulunamaması, o bilgisayara bağlı üretim aşamalarının gerçekleşmesine engel olacaktır. Bahsedilen bilgisayarlar üretimden ve kullanımdan kaldırılmış oldukları veya olabilecekleri için işletme üretim sürecinin aksamasını göze alamamıştır ve donanım ve yazılım sistemi tamamen yenilenmiştir. Ayrıca yüksek rekabetin yaşandığı pazar ortamında, rakiplerle yarışabilmek, pazardaki pozisyonunu koruyabilmek, aksaklık yaşamadan üretimine devam edebilmek için teknolojik gelişmelere ayak uydurulması gerekmektedir.

Bakım, onarım, tamir giderleri, teçhizatların yenilenmesi, varlıkların amortismanı gibi unsurlar işletmedeki genel üretim giderlerinin büyük bir kısmını

teşkil etmektedir. Üretimin aksaklık yaşanmadan sürdürülebilmesi veya durma ve beklemelerin olmaması için sürekli olarak bakım ve onarım işlemlerinin gerçekleştirilmesi, makinaların değişmesi gereken parçalarının yenilenmesi, gerekiyorsa yenilerinin tedarik edilerek monte edilmesi gerekmektedir. Ayrıca her dönem işletmede kullanılan bütün iktisadi varlıklar için de amortisman ayrılması şarttır. Bu çeşit giderler genel üretim giderleri vasıtasıyla mamül maliyetlerine yansıtılmaktadırlar.

Firmada, maliyetlerin tespit edilmesi, kontrol edilmesi ve maliyetle ilgili olarak performans değerlendirmelerinin yapılabilmesi için maliyet muhasebesi hesaplama ve değerlendirme tabloları ve raporları geliştirilmiştir. Gaziantep Ytong firması açısından, pazardaki payını korumak, rakipleri ile rekabet edebilmek için, kaliteyi ve fonksiyonelliği arttırarak, zamanlama açısından aksilikler yaşamaması gerekmektedir. Firmada gerçekleştirilen faaliyetleri destekleyici olarak yapılandırma ihtiyacıyla maliyet yönetim sistemi oluşturulması tam anlamıyla belirlenmiş olan amaç ve beklentilere hizmet edecektir.

Firmada uygulanan maliyet sistemi, firmanın stratejilerinin belirlenmesinde ve bu stratejileri takip etmek için gerekli olan taktik ve yöntemlerin uygulanmasında önemli bir belirleyici olarak esas alınmaktadır. İşletmenin teknoloji yoğun olmasından dolayı direk maliyet unsurları endirek maliyet unsurlarından daha az paya sahiptir. Ayrıca da işletme içerisindeki yeni otomasyon sistemi de azalan üretim süreleri ile ve katma değer sağlamayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması sayesinde maliyetlerin kontrol altına alınmasını da sağlayabilmektedir.

Firmada, maliyet yönetim sistemi oluşturulması sayesinde süreç-değer analizi yapmak yoluyla üretim ortamında oluşan faaliyetlerin analizi de gerçekleştirilebilecektir. Üretilen ürünün özelliklerinde eğer değişiklik yapılmak isteniyorsa bu değişikliğin ürüne katma değer sağlayıp sağlamadığına bakılması gerekmektedir. Katma değer sağlayan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi, katma değer sağlamayan faaliyetlerin ise kontrol altına alınması suretiyle üretimde etkinlik sağlanmaya çalışılmalıdır.

İşletmedeki geliştirilmiş otomasyon teknolojisi uygulaması ile birlikte yurtdışındaki gelişmeler doğrultusunda üretim yapısına uyum sağlanmıştır ve devamında işletmenin kendine özgü bir performans sistemi geliştirmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Firmada, sadece finansal göstergelere dayalı ve mevcut ortamı değerlendiren klasik performans ölçüm sistemleri yerine üretim faaliyetlerini ve

bunların finansal olmayan sonuçlarını değerlendirebilecek, üretim sürecinde etkinliğin sağlanması, zamanında teslim, ürün kalitesi, müşteri tatmini gibi yeni başarı ölçüleri ile değişime uyum gösteren bir performans ölçüm sistemi geliştirilmelidir. İşletmenin stratejik yönetiminin gereklilikleri esas alınmak suretiyle maliyet muhasebesi sisteminin yapılandırılması sayesinde, gelişen yapıdaki değişikliklerin en iyi şekilde belirlenmesi, kontrol edilmesi ve raporlanması sağlanabilecektir.

Maliyet yönetimi sisteminin amacı, işletme ile ilgili olanlara(yönetim kurulu, ortaklar, yöneticiler, çalışanlar, denetçiler, kreditorler) sistem ve sonuçlar hakkında zamanlı, yeterli ve doğru bilgileri sunmaktadır. Firmada, maliyet muhasebesi sisteminde yapılacak değişiklikler ve yeniliklerin stratejik yönetim anlayışı ile yapılandırılması gerekmektedir.

5.3.4. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasının Maliyet Muhasebesi İşleyişi

Firmanın muhasebe departmanı diğer departmanlarla entegre bilgisayar yazılımı ve programı kullanmaktadır. Muhasebe departmanında kullanılan bu program muhasebe kayıtlarının tutulması ve izlenmesinde avantaj sağlamaktadır. Aynı zamanda kullanılan sistemin işletmenin diğer departmanlarınca tutulan kayıtlarla entegre olması(personel ve idari işler dışında) sayesinde işletme içerisinde sağlıklı bir veri akışı sağlanabilmektedir. Bu entegrasyon sayesinde ambardaki stok hareketleri ve satış ve sevkiyat departmanı tarafından girilen sipariş hareketleri rahatlıkla takip edilebilmektedir.

Firmada maliyet muhasebesi ile genel muhasebe birlikte ve aynı birimde, muhasebe departmanında tutulmaktadır. Firmanın maliyet sistemi safha maliyet sistemidir. Firma stok değerlemelerinde hammaddeler için ağırlıklı ortalama, diğer stok kalemleri için ise hareketli ağırlıklı ortalama yöntemlerini kullanmaktadır.

İmal edilen mamülün maliyetine, Vergi Usul Kanunu gereğince (tam ve yarı mamül maliyetleri), mamülün üretimi sırasında kullanılan hammaddeler ile ilgili tüm giderler, mamüle isabet eden işçilik giderleri, genel üretim giderlerinden mamüle düşen işletme sarf malzemeleri, yardımcı madde, bakım onarım giderleri gibi üretim ile dolaylı ilgisi bulunan kısımlar, genel yönetim giderlerinden mamüle düşen kısım ihtiyari olarak mamül maliyetine yüklenilebilmektedir.

Gaziantep Ytong firması birebir olarak vergi kanunlarına ve vergi mevzuatına tabidir, dolayısıyla da belirtilen açıklama gereğince mamül maliyetleri

hesaplanmaktadır. Piyasada satılırken ambalajlı olarak sunulması zorunlu olan mamüller için ambalaj malzemelerinin bedelinin de üretim maliyetlerine yüklenilmesi zorunlu tutulmuştur ve firma da ambalaj malzemelerini mamül maliyetine dahil etmektedir.

Firmada maliyetlerin saptanma zamanına göre fiili maliyet yöntemi esas almakta, standart ya da tahmini maliyet sistemi oluşturulmamaktadır. Firmada her yıl düzenli olarak ayrıntılı bütçe hazırlanmakta, gerçekleşen maliyetler dönemler itibariyle maliyet tablolarında bütçe verileri ile karşılaştırılmaktadır. Fakat maliyet muhasebesi kayıtlarında bu karşılaştırma yapılmamakta, doğrudan fiili maliyetler kayıtlanmaktadır.

Firma, maliyetlerin yüklenme biçimlerine(kapsamına) göre ise tam maliyet yöntemini benimseyerek uygulamaktadır. Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince mevcut mevzuat tam maliyet yönteminin kullanılmasını zorunlu tutmaktadır. Maliyet muhasebesi kayıtları, Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan 7/A seçeneğine uygun olarak tutulmaktadır. Firmada kullanılan hesap isimleri ve alt hesap isimleri Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak tanımlanmıştır.

Firmada üretim yapısı ve işleyişi gereği dönem başı ve dönem sonu yarı mamul stokları oluşmamaktadır.

Üretim departmanına hangi ay ne kadar üretim yapması gerektiği hususunda talimatlar, satış ve pazarlama departmanının hazırlamış olduğu yıllık bazdaki bilgiler dahilinde bütçe hazırlanması suretiyle verilmektedir. Bütçe parametreleri bir önceki yılın Ekim ayında Yönetim Kurulu tarafından Mali İşler Müdürlüğü'ne iletilmekte, hedeflenen üretim ve satış miktarı belirlenmekte, departmanlar arası etkileşim, geçmiş yıllar istatistikleri ve projeksiyonlar tespit edilerek Mali İşler Müdürlüğü'nce bütçe hazırlanmaktadır. Bir yıllık üretim programı da bu bütçe ışığında belirlenmektedir. Bütçeleme döneminde Satış ve Pazarlama Müdürlüğü tarafından geçmiş dönemlerdeki müşteri talepleri de göz önünde bulundurularak hangi kalınlıklarda ve ne kadar blok üretilmesi gerektiği hususunda yıllık sevkiyat rakamları sunulmakta, bu doğrultuda yıl boyunca yapılacak üretim miktarı bütçe ile belirlenmektedir.

Firmada sabit maliyetler genel üretim maliyetlerinin %40'ını, değişken maliyetler ise genel üretim maliyetlerinin %60'ını kapsamaktadır. Çünkü, firmanın makineleri amortisman süresini doldurmuştur.

İşletmede ilk madde ve malzemenin hepsi stoklara, elde etme maliyetleri üzerinden girmekte ve muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Firmada alüminyum tozu ve silpeps bilya gibi ilk madde ve malzemeler ithal edilmek suretiyle tedarik edilmektedir.

İlk madde ve malzeme ambarındaki hammaddeler ve ambar stoğuna konu olan diğer madde ve malzemeler maliyet merkezlerine iki şekilde gönderilmektedir. Birincisi; hammaddelerin üretimin tam otomasyon sisteminde yürütülmesinden dolayı ilgili modülden çekilen hammadde kullanım miktarı listesi kullanılmasıdır. Çünkü hammaddeler üretim formülünün girilmiş olduğu silolar içerisinde işlem görerek öğütülmekte ve karıştırma bölümüne gönderilecek duruma getirilmektedir. Bu silolardan üretime verilen miktarlar sayılmamakta, ancak üretimin yapıldığı sürede ne kadar hammaddenin silolardan üretim safhasına gönderildiği bu makinelerden çekilen bir rapor sayesinde görülmektedir. İkincisi ise, sair stoğa konu olan kalemlerin departmanlar tarafından talep edilmeleri üzerine ambar sorumlusu tarafından düzenlenen ambar çıkış fişi üzerinde belirtilen maliyet merkezlerine gönderilmesidir. Maliyet merkezlerine gönderilen giderler, ilk madde ve malzeme ambarında bulunan entegrasyon çalıştırılarak muhasebe modülündeki maliyet muhasebesi bölümüne gitmektedir.

İşletmede aralıklı envanter yöntemi uygulanmakta, yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi giderlerinin esas üretim yerlerine yüklenmesinde ise kademeli dağıtım yöntemi uygulanmaktadır. Hammaddelerin hepsi ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile dönem sonlarında ortalama rakam üzerinden gerçekleştirilen ortalama bir fiyat hesaplanarak, diğer sair malzemeler (yardımcı maddeler, işletme malzemeleri vs.) ise hareketli ağırlıklı maliyet yöntemi uygulanmak üzere her satınalma işleminden sonra bir ortalama fiyat hesaplanarak belirlenmektedir. Tekrar ilk madde ve malzeme alışı yapılmıyaya kadar, üretim aşamalarına verilen ilk madde ve malzemeler, bu ortalama fiyattan değerlendirilmektedir. Ortalama fiyatın hesaplanmasında stokta bulunan ilk madde ve malzemenin tutarı, yeni satın alınan ilk madde ve malzemenin miktarı ile toplanmakta, daha sonra da toplam tutar toplam miktara bölünmek suretiyle ortalama fiyat hesaplanmaktadır.

İşletmenin üretim akışı gereğince, safha sonlarında, bir sonraki safhaya geçmeden kalan yarı mamulü bulunmamaktadır. İşletmede oluşan giderler sistematik

bir şekilde raporlanabilmektedir fakat çok da fazla gider kontrolü yapılamamaktadır ve işin aksamadan sürdürülebilmesi için ne gerekiyor ise o, gerçekleştirilmektedir.

Mamulün, 108-Ytong Değerleme Ünitesi'nde işlem görmesi aşamasında, üretim işlemleri sırasında hasara uğramış, şekli bozulmuş, amaçlanan boyutta çıkmamış olan ürünler tekrar bu aşamaya gelmekte ve ytong tozu olarak adlandırılmak suretiyle 102-Ytong Tozu İşletmesi'ne alınmakta, buradan da karıştırma aşamasına hammadde gibi tekrar gönderilmekte ve tekrardan üretime girmektedir. Bu sayede hammadde tasarrufu sağlanmaktadır.

İşletmedeki yardımcı faaliyet yerlerinin birbirlerine faydaları bulunmaktadır. İkinci dağıtım aşamasında, bu nedenle kademeli dağıtım yöntemi uygulanmaktadır.

İşletmede atıl kapasite olayı yoktur. Zarar gören hammaddeler üretimde tekrar değerlendirilirken, sair maddeler ve ambalajlar gibi diğer ilk madde ve malzemeler ise hurda satışı yapılmak suretiyle değerlendirilmektedir. İşletme mamul özelliklerine dayalı miktar yöntemini uygulamaktadır.

Üretim safhasında, direk işçilik giderleri ve endirek işçilik giderlerinin oluşması, operasyon iş emirlerinin hazırlanması ve üretim departmanı tarafından uygulanması ile gerçekleştirilmektedir. Her operasyon, üretilmesi hedeflenen üretim miktarını, her üretim miktarı için gerekli olan yaklaşık hammadde miktarını ve planlanan süreyi belirtmektedir. Üretim departmanı, üretim süresince safhada gerçekleşen üretim adetlerini, üretimi gerçekleştiren operatörü, üretim sürelerini operasyon emrine kaydetmektedir. Operasyon iş emirlerinden elde edilen bilgiler doğrultusunda planlanan üretim adedi ile gerçekleşen üretim adedi karşılaştırılmak suretiyle hedeflere ne kadar yaklaşıldığı izlenebilmekte ve çalışan işçilerin verimliliği ölçülebilmektedir.

5.3.5. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Maliyet Gider Yerlerinin Sınıflandırılması

1) Esas üretim gider yerleri: Üretim işleminin fiili olarak yapıldığı, işletmenin üretmiş olduğu asıl konusu olan nihai ürünün üretiminin gerçekleştiği teknik birimleri ifade etmektedir. Bu birimler mamuller üzerinde birebir ve teknik olarak çalışılan ünitelerdir. Bu maliyet birimlerinde toplanan maliyetler, biriktikleri bu yerlerden gerçekleştirilen üretime yüklenebilmektedir(Bursal ve Ercan,2000:195). Bu bölümler işletmenin ana üretim konusunu teşkil eden ürünlerin üretildikleri işlem

merkezleridir. Esas üretim gider yerleri Gaziantep Ytong firmasında, Ytong gazbeton tesisindeki 100-109 kodlu birimlerdir.

- 100 - Kuvarsit İşletmesi
- 101 - Kuvarsit Çamur İşletmesi
- 102 - Ytong Tozu İşletmesi
- 103 - Anhidrit İşletmesi
- 104 - Toz Kireç İşletmesi
- 105 - Donatılı Dairesi
- 106 - Karıştırma-Kesme-Boşaltma Dairesi
- 107 – Otoklav
- 108 – Ytong Değerlendirme Ünitesi
- 109 – Yan Ürünler (Sair Mamuller -Tutkal)Tesis

2) Yardımcı üretim gider yerleri: İşletmenin asıl, temel konusu dışında kalan fakat üretimin teknik bir gereği olarak ya da ekonomik anlamda yararı olduğundan dolayı yine işletme içerisinde üretilen bazı ürünler üzerinde çalışılan teknik üniteleri ifade etmektedir. Esas üretim gider yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından gerekli olan girdileri üreten birimlerdir(Bursal ve Ercan,2000:195).

Ytong gazbeton işletmesinde yardımcı üretim yerleri:

- 200 - Su İşletmesi
- 201 - Kazan Dairesi
- 202 – Kompresör Dairesidir

3) Yardımcı hizmet yerleri giderleri: Esas mamuller üzerinde ya da yardımcı mamuller üzerinde fiili olarak çalışmamakla birlikte üretimin düzenli bir şekilde ve kesintiye uğramadan sürdürülebilmesine katkıda bulunan yardımcı hizmetlerin gerçekleştirildiği birimlerdir. Diğer gider yerlerine hizmet vermek amacıyla kurulmuş olan bu birimlerin faaliyeti mamul ile doğrudan ilişkili olmadığından bu birimlerin maliyetleri mamullere dolaylı olarak maliyet dağıtım yöntemi aracılığıyla yüklenmektedir(Bursal ve Ercan,2000:195-196).

Ytong gazbeton işletmesinde yardımcı hizmet yerleri aşağıdakilerdir.

- 301 – Yemekhane
- 302 – Lift
- 303 – Loder
- 305 – Jeneratör

306 – Traktör

308 – Mekanik Bakım Şefliği

309 – Elektrik Bakım Şefliğidir.

4) Üretim yerleri yönetimi giderleri: İşletmenin üretim faaliyetlerinin yönetim ve organizasyonlarının gerçekleştirildiği maliyet yerleri olup üretim faaliyetlerinin yönetim ve organizasyon ile yakından ilişkili faaliyet gruplarından ve de organizasyon birimlerinden oluşmaktadır. Fabrikadaki çalışmalarını yöneten ve yönlendiren birimlerden oluşmaktadır(Bursal ve Ercan,2000:196).

Ytong gazbeton işletmesinde üretim yerleri yönetimi birimleri aşağıdakilerdir.

400 – İşletmeler Grup Müdürlüğü

401 – Maden Şefliği

402 – İmalat Şefliği

403 – Kalite Güvence Müdürlüğüdür.

Buraya kadar açıklanan birimler ve bu birimlerde gerçekleşen maliyetler üretim maliyetlerini ilgilendirmektedir ve firmada sinai maliyetler olarak adlandırılan mamul üretim maliyetlerini kapsamaktadır.

5) Araştırma ve geliştirme gider yerleri: Araştırma ve geliştirme giderlerinin biriktirildiği ve takip edildiği gider yerlerini ifade etmektedir. Bu giderlerin yoğun olduğu işletmelerde araştırma konularına göre gider yerlerinin belirlenmesi ve de şekillendirilmesi gerekmektedir(Kışalı ve Işıklılar,1999:143). Gaziantep Ytong firmasında araştırma ve geliştirme gider yeri olarak bir birim hizmet vermemektedir. Çünkü firma lisans sözleşmesi ile lisansör firma Ytong International'ın bağlı olduğu Xella International GmbH'dan gerçekleştirmiş olduğu bütün araştırma ve geliştirme tekniklerinden, yeni ürün tasarımlarından ürün iyileştirmelerinden vs. yararlanma hakkına sahiptir.

6) Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri: Her türlü pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinin sevk ve idare edildiği birimlerden oluşmaktadır ve ihtiyaçlar doğrultusunda alt bölümlere ayrılabilir. Ytong gazbeton işletmesinde pazarlama satış ve dağıtım gider yerleri aşağıdakilerdir:

600 – Satış ve Pazarlama Grup Müdürlüğü

601 – PAG Şefliği

603 – Sevkiyat Şefliği

604 – Proje Uygulama Şefliği

608 – Ticaret Şefliğidir.

7) Genel yönetim gider yerleri: İşletmenin üst yönetimi ile bu yönetime bağlı birimlerin giderlerinden oluşmaktadır. Üst düzey yöneticilerin ve bunlara bağlı birimlerin giderlerinin gerçekleştiği birimler olarak da tanımlanabilmektedir. Ytong gazbeton işletmesinin genel yönetim gider yerleri aşağıdakilerdir:

700 – Yönetim Kurulu

701 – Genel Müdürlük

703 – Bilgi İşlem Şefliği

706 – Mali İşler Müdürlüğü

707 – Personel Müdürlüğü

709 – Sosyal İşler Şefliği

710 – İkmal ve Ambarlar Müdürlüğüdür.

Firmada, sinai maliyetler olarak tanımlanan mamül üretim maliyetlerinin üzerine pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri ve az da olsa mevcut olan finansman giderleri eklenmesi suretiyle mamül ticari maliyeti hesaplanmaktadır. 100-499 nolu departmanların giderleri üretim maliyetlerini kapsarken 600-799 nolu departmanların giderlerinin de eklenmesi ile tam ticari maliyetler hesaplanmaktadır.

5.3.6. Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Yöntemlerden Fiili Maliyet Yöntemi

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasında maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemlerden fiili maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Fiili maliyet yöntemi, üretilen ürünlerin mamul maliyetlerini üretim yapıldıktan sonra gerçekleşmiş maliyet verilerine göre hesaplayan üretim faktörleri için fiilen ödenen tutarları dikkate almak suretiyle hesaplama işlemini gerçekleştiren bir yöntemdir. Bu yöntem tarihi maliyet ya da gerçek maliyet gibi isimlerle de anılmaktadır ve uygulama açısından en yaygın olarak kullanılan yöntemdir. Fiili maliyet yöntemi için veriler ancak, üretim faaliyetinin tamamlanmasından sonra bütün giderlerin gerçekleşmesiyle hesaplanabilmektedir(Lazol,2008:184).

Güncel uygulamalarda vergi mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilen fiili maliyet yöntemi, asıl itibariyle incelendiğinde, aksi bir açıklama ya da uygunsuzluk IAS(TMS)'lerde ayrıca bir hüküme bağlanmadığından, standartlarla uyumsuzluk taşımadığı görülmektedir. Standartlar incelendiğinde daha çok standart maliyet

yöntemine değinilmeye çalışıldığı sonucu çıkarılabilirse de illaki standart maliyet yöntemi uygulama zorunluluğu getirilmemekte ve fiili maliyetlerin uygulanmaması gerektiğine dair açıklamalar yer almamaktadır. Sonuç itibariyle bu yöntem standartlara uygun olarak da gerçekleştirilebilecektir.

Genel olarak, VUK hükümlerince hazırlanmış olan mevcut mevzuata uygun olarak yaygın bir şekilde fiili maliyetler esas alınmaktadır. Ayarlanmış fiili maliyet yönteminin kullanılması sonucunu doğuran nedenler işletmede gerçekleşmektedir. Sabit maliyetler, bütün maliyetler içerisinde, önemli bir yer tutmaktadır. Bu yöntem, kapasite kullanımındaki değişmelerin maliyeti etkilemesini önlemektedir. Firma özellikle dönem içi amortisman giderlerinin tahmin edilmiş rakamlarını maliyetlere yansıtırken 373-Maliyet Gider Karşılığı Hesabı'nı kullanmakta ve dönem içerisinde biriken giderleri muhasebe döneminin sonunda bu hesaptan birikmiş amortisman giderleri olarak 257-Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabı'na aktarılmaktadır. Ancak fiili gerçekleşen tutarlar ile maliyet gider karşılığı hesabına yansıtılan tutarlar arasında ufak farklar olabilmektedir. Bu durumda artış ya da azalışa göre maliyet düzeltilmesi yapılmakta ve bu düzeltmeler doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Fiili maliyet yöntemi uygulanması açısından kolay bir yöntemdir ve gerçek durumu yansıttığı için kesin rakamlar sunabilmektedir. Ancak yönetime yardımcı olabilmek hususunda yöntemin eksiklikleri bulunmaktadır.

5.3.7. Maliyetlendirme Şekli Belirleyen Yöntemlerden Safha Maliyet Yöntemi

Gaziantep Ytong San.A.Ş. firmasında maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemlerden safha maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Safha maliyet yöntemi, aynı türden tek bir mamulün yada bir mamul grubunun kitleler halinde üretilmesi durumunda kullanılan bir yöntem olup bu yöntemin uygulanabilmesi için mal birimleri arasında az çok standardizasyonun bulunması ve üretimde ve üretim safhalarında sürekliliğin var olması gerekmektedir(Gencoğlu,2008:38). Bu yöntemde tek ya da benzer olan mamuller sürekli olarak üretilmektedirler ve homojendirler, mamuller ya birbirinin aynısıdır ya da birbirinden fazla farklı değildirler.

Üretim safhaları, mamulün üretilmesi sırasında birbirini takip eden üretim aşamalarını ifade etmektedir. Safha maliyeti yönteminde tek tür, tek tip mamul üretimi söz konusu olduğundan dönem sonlarında safhada yarı mamul bulunması durumunda giderlerin tamamlanan mamuller ile yarı mamuller arasında paylaşılması gerekmektedir. İşletmede mamullerin üretilmesi birden fazla safhada

gerçekleşiyor ise bir safhada işlemi tamamlanan ürün diğer bir safhaya devredilmektedir ve son safhada üretimin tamamlanmasından sonra mamuller, mamul ambarına gönderilmektedir(Karakaya,2007:339-342).

Tamamlanma derecesi, üretime alınan bir birimin ürün haline gelmesi için görmesi gereken işlemlerin yüzde kaçının uygulandığını göstermektedir. Tamamlanma derecesinden yararlanılmak suretiyle üretim yönünden yarı mamuller tek bir birime yani eş değer birime dönüştürülmek suretiyle hesaplama işlemi gerçekleştirilmektedir. Eş değer ürün kavramı, dönem sonunda herhangi bir üretim safhasında tam olarak üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin kalması durumunda dönem giderlerinin mamuller ve yarı mamuller arasında doğru bir şekilde dağıtılabilmesi için bunların eşdeğer ürün miktarına dönüştürülmeleri gerektiğinde ortaya çıkmaktadır. Yarı mamullerin üretimi tamamen tamamlanmış olan mamuller ile eşdeğer hale getirilebilmesi için bu yarı mamullerin tamamlanma dereceleri belirlenmekte ve bu dönüşüm için de;

Eşdeğer mamul miktarı = Tamamlanma derecesi * Yarı mamul miktarı
formülü kullanılmaktadır(Lazol,2008:138).

Safha maliyet sistemi içerisinde aynı ya da benzer nitelikte ürün veya hizmetlerin birimleri maliyet objelerinde kümelenmektedir. Örneğin; City Bank müşteri mevduatlarında bütün müşterilerine aynı hizmetleri sunmaktadır. Time Warner Company her müşterisine haftalık Time Dergisi'ni, yani aynı ürünü sunmaktadır. Her bir dönemde safha maliyetleme sistemleri aynı ya da benzer nitelikli ürün ya da hizmetlerin üretim maliyetlerinin toplamını, toplam üretilen birim miktarına bölmek suretiyle birim başı maliyeti bulmaya yönelmektedir. Bu ortalama maliyet, aynı veya benzer nitelikte olarak üretilen mamüllere uygulanmaktadır (Horngren vd,2000:96-97).

Safha maliyet sisteminin temeli, miktar ve tutar dengeleri esasıdır.

Miktar dengesi; giren miktar = çıkan miktar,

Tutar dengesi; giren tutar = çıkan tutar şeklindedir.

5.3.8. Maliyetlerin Yüklenme Biçimini (Kapsamını) Belirleyen Yöntemlerden Tam Maliyet Yöntemi

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasında maliyetlerin yüklenme biçimini belirleyen yöntemlerden tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Tam maliyet yöntemi, dönem içerisinde ortaya çıkan üretim giderlerinin tamamına üretim yapmak

amacıyla katlanıldığı kabul edilen genel üretim giderlerinde sabit ve değişken gider ayrımı yapılmaksızın ürün maliyetlerine yüklenmesi esasına dayanan bir sistemdir. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin bağlı olacağı işlemler, maliyetlerin çeşitli yöntemlerle ve çeşitli araçlar vasıtasıyla gider yerlerine ve mamullere dağıtılması şeklinde gerçekleşmektedir(Yükçü,y.y.).

İşletmede üretimi tamamlanan her mamul ya da mamul grubu direk ilk madde ve malzeme, direk işçilik, değişken genel üretim ve sabit genel üretim giderleri toplamından faydalandıkları oranda pay almaktadır. Bu yöntemin uygulanması kolay ve yaygındır. Çünkü, değişken ve sabit genel üretim giderleri ayrımı yapılmaksızın, bütün genel üretim giderleri mamullere yüklenmektedir (Gencoğlu,2008:24).

Endirek hammaddeler ve endirek işçilikler diğer genel üretim maliyetleri ile birlikte genel üretim giderlerinin içinde toplanmaktadır. Endirek hammddeler, doğrudan doğruya üretilen mamulün ana hammaddesini oluşturmayan fakat üretim işleminin ve işlemlerinin tamamlanması için zorunlu olan, üretimde yer almakla birlikte mamulün temel maddesi olmayan yardımcı maddeler ve üretim ile doğrudan ilişkisi bulunmayan fakat üretim işlemlerinin aksamadan devam etmesine yardımcı olan onarım malzemeleri, alet, edevat gibi işletme malzemelerinden oluşmaktadır. Endirek işçilik giderleri ise, doğrudan doğruya mamulün üretim faaliyetlerinde çalışmayan işçilik giderlerini ifade etmektedir. Endirek maliyetler üretilen mamulü ve sunulan hizmeti destekleyici unsurlardır. Endirek maliyetler, özel dağıtım metotları ve anahtarları kullanılmak suretiyle dağıtılmaktadır ve bu maliyetler mamul ya da hizmetlerin direk maliyetlerinin bazı ölçümlenmeleri ile ilişki içerisindedir(<http://leg.mt.gov>).

İşletmelerde fiili maliyet yöntemi ile birlikte tam maliyet yönteminin kullanılmasıyla, fiili tam maliyetleme yöntemi oluşmaktadır. Bu yöntemde, birim maliyetlerdeki değişmelerin bir kısmının hammadde ve işçilik fiyatlarındaki oynamalardan, bir kısmının makine ve teçizatın verimli kullanılmamasından, bir kısmının kapasite kullanılış oranının düşük olmasından kaynaklanabileceği belirtilmesine karşın hangi nedenden kaynaklandığı bilgisi verilmemektedir. Bu yöntem, özellikle fiyatlama, envanter belirleme ve işletmenin normal faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu kar yada katlanmış olduğu zararın hesaplanması amacıyla kullanılmaktadır(Lazol,2008:121).

Firmada tam maliyet yöntemi uygulanmak suretiyle oluşan bütün direk ilk madde ve malzeme giderleri, direk işçilik giderleri, sabit ve değişken ayırımı yapılmaksızın genel üretim giderleri mamul maliyetlerine yüklenmektedir. İşletme tam fiili maliyet yöntemine uygun bir maliyetleme yöntemi benimsemiştir. Bu yöntemde, üretim arttıkça üretilen mamullerin tamamı satılmasa da dönem karı yükselmektedir. Çünkü bu yöntemde, dönem karı sadece satılan mallara bağlı değil, aynı zamanda stoktaki sabit maliyet paylarına da bağlıdır. Üretimin artması ile birim maliyetler azalmakta, dolayısıyla da kar artmaktadır. Bu sebepten dolayı satış seviyeleri aynı kalsa da üretim miktarı arttıkça kar da artmaktadır.

Firmaya ait sinai tam maliyet akışı aşağıdaki gibidir.

Direk İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 Direk İşçilik Giderleri
 Genel Üretim Giderleri
 Üretim Tam Maliyeti (Sinai Maliyet)

Firmaya ait ticari tam maliyet akışı aşağıdaki gibidir.

Üretim Tam Maliyeti (Sinai Maliyet)
 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
 Genel Yönetim Giderleri
 Finansman Gideri
 Ticari Tam Maliyet

5.3.9. Gaziantep Ytong San.A.Ş. Firmasında Giderlerin Dağıtımı

1.Dağıtım:

Gaziantep Ytong firmasında, birinci dağıtım işleminde, dağıtımı yapılacak olan genel üretim giderlerinin toplamı her bölüm için dağıtım anahtarları toplamına bölünmekte, bu sayede yükleme oranı hesaplanmaktadır. Yükleme oranı ile dağıtım anahtarı olarak seçilen ölçünün her bölümdeki kullanımı çarpılmakta ve bu sayede her bölüm için genel üretim gideri hesaplanmaktadır. Her departmana ait genel üretim giderleri dağıtım yoluyla yüklendikten sonra esas üretim yerlerinde ve yardımcı üretim yerlerinde birikmekte ve bu işlemden sonra bir sonraki aşama olan tevzii işlemine yani ikinci dağıtıma geçilmektedir.

Genel üretim giderlerinin dağıtılabilmesi için uygun dağıtım anahtarları kullanılması gerekmektedir. Ytong gazbeton üretimi için tüketilen genel üretim giderleri ve dağıtımları aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.4. Gaziantep Ytong San.A.Ş. Firmasında Birinci Dağıtım İçin Gider Türleri, Toplam Gider Tutarı, Dağıtım Anahtarı Örnekleme

Gider Türü	Toplam Gider Tutarı	Dağıtım Anahtarı
Elektrik Gider	52.311,25	Enerji tüketim miktarı, kws
Su Gideri	13.931,62	Tüketim miktarı, metreküp
Doğalgaz Gideri	16.509,09	Tüketim miktarı, kws
Yemekhane(Yemek) Gideri	17.131,29	Personel sayısı
Servis Gideri	68.60,15	Personel sayısı

Firmada gerçekleştirilen birinci dağıtım işlemine tablosal açıdan elektrik dağılımı örnek verilmektedir.

Tablo 5.5. Gaziantep Ytong San.A.Ş. Firmasında Elektrik Dağılımı

ÜNİTE ADI	SARF MİKTARI(Kw)	TUTARI
Kuvarsit İşletmesi	24.183,00	3.347,68
Kuvarsit Çamur İşletmesi	109.050,00	15.095,91
Ytong Tozu İşletmesi	21.003,00	2.907,47
Alçı Taşı İşletmesi	9.001,00	1.246,02
Toz Kireç İşletmesi	22.393,00	3.099,89
Donatılı Dairesi	1.983,00	274,51
Karıştırma-Kesme-Boşaltma İşletmesi	95.126,00	13.168,39
Otoklav İşletmesi	14.867,60	2.058,14
Ytong Değerlendirme İşletmesi	1.795,00	248,48
Tutkal Tesisi	1.169,00	161,83
Su İşletmesi	10.175,00	1.408,54
Kazan Dairesi	3.638,00	503,61
Kompresör Dairesi	46.162,00	6.390,25
Makina Bakım Şefliği	574,00	79,46
Elektrik Bakım Şefliği	440,00	60,91
İşletme Müdürlüğü	464,00	64,23

Hammadde Şefliği	379,00	52,47
Üretim Müdürlüğü	367,00	50,80
Labaratuar (Kalite Güvence Müd.)	917,00	126,94
Dış Aydınlatma	5.117,00	708,35
Sevkiyat Şefliği	623,00	86,24
Ambarlar ve Satınalma Şefliği	489,00	67,69
İdari Bina	7.971,00	1.103,43
TOPLAM	377.886,60	52.311,25
İdari Bina Elektrik Giderlerinin Dağıtımı		
BÖLÜM	ODA	TUTAR
Santral	1	47,98
Personel	2	95,95
Satış	4	191,90
Muhasebe	6	287,85
Bım	2	95,95
Yön.Kurulu Başkanı	1	47,98
Genel Müdürlük	2	95,95
Yemekhane+Sosyal (3+2)	5	239,87
	23	1.103,43

İdari binaya ait elektrik sarfiyatları oda sayıları esas alınmak suretiyle dağıtılmaktadır. Doğalgaz dağılımı yapılırken de idari bina açısından dağıtım oda sayıları esas alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Personel taşıma işleminde her departmanda kaç personel çalışıyor ise bu sayı baz alınmak suretiyle değil, taşıma giderleri belli bölümlere ağırlık verilmek suretiyle yüklenmiştir. İşletme çalışanlarının taşınmasına ilişkin giderler direk işçilik giderleri hesabına, 106-Kesme,Karıştırma,Boşaltma Ünitesi'ne yüklenmek suretiyle verilmiştir ve sadece işletme personelinin taşıma gideri olduğu için direk işçilik giderlerine yüklenmiştir. Ancak her üretim biriminde kaç kişinin çalıştığı belirlenmek suretiyle bu gider, bölümler bazında da dağıtılabilir. İdari personel olarak kabul edilen ve 700, 701, 703, 706, 707, 709, 710 nolu departmanları kapsayan taşıma giderlerinde de aynı sistem uygulanmış ve taşıma gideri genel

yönetim giderleri altında 709-Sosyal İşler Şefliği'ne yüklenmiştir. Amortismanların dağıtılması hususunda da benzer bir sistem benimsenmektedir. İşletmede kullanılan makine ve tesisatın amortisman giderleri ortak bir üretim yerine yüklenmiştir. Sigorta poliçeleri de makine ve tesisatları ayrı ayrı kullanımına göre üretim yeri bazında hazırlayıp göndermemekte, tek bir hesaplama yapmak suretiyle beyan etmektedir.

2.Dağıtım:

Gaziantep Ytong firmasının maliyet uygulamaları sırasında yardımcı gider yeri ve yardımcı hizmet yeri giderlerinin dağıtımında kademeli dağıtım yöntemi uygulanmaktadır. Kademeli dağıtım yönteminde, doğrudan dağıtım yönteminin aksine hizmet yerleri arasındaki ilişki dikkate alınmaktadır. Yardımcı gider yerleri arasındaki hizmet alış verişi tek taraflı olarak dikkate alınmakta, önce ilk sıradaki, sonra ikinci sıradaki, daha sonrada üçüncü ve dördüncü sıradaki gider yerlerinin giderlerinin dağıtımı gerçekleştirilmektedir. Hizmet bölümleri kendinden önceki hizmet bölümünün dağıtmış olduğu giderlerden payını almaktadır. Kendine gider dağıtılan hizmet bölümü ise, bu dağıtılan gideri kendi hizmet maliyeti ile birleştirmekte ve kendinden sonraki bölüme dağıtmaktadır(Civelek ve Özkan,2006:166).

Firmada bu yöntemin kullanılmasıyla, giderlerinin dağıtımı ve yüklemesi yapılan yardımcı gider yeri, kendinden önce gelen ve giderlerini kademeli olarak yüklemiş olan gider yerlerine ve kendi kendine gider payı verememektedir.Kademeli dağıtımda gider dağıtım işlemi sırayla yapıldığı için gideri dağıtılan yardımcı gider yeri kendinden sonra gelen gider yerlerinden pay alamamaktadır.Firmada ikinci dağıtım işlemi tevzii işlemi olarak adlandırılmak suretiyle gerçekleştirilmekte ve esas üretim yerlerine giderler yüklenmektedir.

Giderlerin esas gider yerlerine ve yardımcı gider yerlerine(yardımcı üretim gider yeri, yardımcı hizmet gider yeri, gider yerleri yönetimi) birinci dağıtım işlemi yapıldıktan sonra, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Kademeli olarak dağıtım aşağıdaki tablolarki gibi gerçekleştirilmektedir.

Tablo 5.6. Gaziantep Yong San.A.Ş. Firması'nda Kademeli Dağıtım Örneklemesi

Elektrik Bakım Atölyesi(309)			
KISIM	MASOMER NO	İŞÇ.SARF	TUTAR
Kuvarsit İşletmesi	100	99	1.194,76

Ytong Tozu İşletmesi	102	61	736,16
Anhidrit İşletmesi	103	11	132,75
Toz Kireç İşletmesi	104	55	663,75
Karıştırma-Kesme-Boşaltma	106	655	7.904,72
Kazan Dairesi	201	36	434,46
Kompresör	202	33	398,25
Jeneratör	305	22	265,50
Su İşletmesi	200	26	313,78
Tutkal Tesisi	109	19	229,30
İdari Bina	701	77	929,26
TOPLAM		1.094,0	13.202,69
		730-309-98	12.273,43
		730-309-99	929,26
		TOPLAM	13.202,69

Lift İşletmesi(302)			
KISIM	MASOMER NO	ADET	TUTAR
Üretim (Personel Gid.)	106	2	5.866,06
Üretim	106	2	1.947,14
Sevkiyat	603	2	1.947,15
TOPLAM		4	3.894,29

Loder(303)			
KISIM	MASOMER NO	İŞÇ.SARF	TUTAR
Kuarsit İşletmesi	100	55	2.203,07
Ytong Tozu İşletmesi	102	57	2.283,18
Alçı Taşı İşletmesi	103	33	1.321,84

Toz Kireç İşletmesi	104	46	1.842,57
	TOPLAM	191	7.650,66

3.Dağıtım:

Direk ilk madde ve malzeme giderlerinin, direk işçilik giderlerinin, genel üretim giderlerinin dağıtılmasından sonra esas üretim gider yerlerinde toplanan üretim giderleri mamüllere yüklenmektedir

Gaziantep Ytong firmasında üçüncü dağıtım işlemi birinci ve ikinci dağıtım işlemleri gerçekleştirildikten sonra esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamül maliyetlerine yüklenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu işlemde 151-Yarı Mamuller-Üretim Hesabı'nda üretilen ürünler bazında ayrı ayrı olmak üzere biriken maliyetlerin 152-Mamuller Hesabı'na yüklenmesi yoluyla olmakta ve bu sayede mamullerin birim üretim maliyetleri de hesaplanabilmektedir.

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin yansıtma hesapları vasıtasıyla, 151-Yarı Mamül-Üretim Hesabı'na yüklenmiş, yarı mamuller hesabından mamuller hesabına ve satışların maliyetlerine aşağıdaki kayıtlar yoluyla aktarılmıştır.

/	
152-001-000002 Donatısız-G2	1.285.715,84
151-007-0000001 Donatısız Ytong Üretim	1.285.715,84
/	
152-001-000005 Donatısız G5	10.006,89
151-0007-000001 Donatısız Ytong Üretimi	10.006,89
/	
Donatısız ortak havuzundan farklı ebatlarla kesilerek çıkan G5 mamülü	
/	
152-002-000004 Donatılı L-LW	24.076,93
151-009-000004 L Üretimi	24.076,93
/	
152-002-000006 Donatılı Ç-D-ÇW-DW	13.967,74
151-0009-000005 TPC-TPD Üretimi	13.967,74
/	

152-003-000001 Tutkal	60.288,21
151-008-000001 Tutkal	60.288,21
154-001-000001 Curuf	673,50
151-008-000001 Curuf Üretimi	673,50
620-100-000002 Donatısız G2 Maliyeti	1.393.841,19
152-001-000002 Donatısız G2	1.393.841,19
620-100-000005 Donatısız G5 Maliyeti	6.950,14
152-001-000005 Donatısız G2	6.950,14
620-200-000004 Donatılı L-LW Maliyeti	32.070,18
152-002-000004 Donatılı L-LW	32.070,18
620-200-000006 Donatılı Ç-D-ÇW-DW Maliyeti	13.334,32
152-002-000006 Donatılı Ç-D-ÇW-DW	13.334,32
620-300-000001 Tutkal Maliyeti	60,814,50
152-003-000001 Tutkal	60.814,50

5.3.10. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Firmasında Mevcut Muhasebe Uygulamaları ile Standartların Uygulamalarının Maliyetler ve Maliyet Muhasebesi Gözönünde Bulundurularak Karşılaştırılması

Stoklarla ilgili olarak, IAS(TMS)-2 Stoklar standardının uygulanmaya başlaması ile, firma TDHP’da yer alan 15-Stoklar Hesap Gurubu’nu kullanmaya devam edebilecektir. Standartlarda hizmet üretim maliyetlerinin hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda bilanço aktiflerinde stoklanabileceğinin öngörülmesinden dolayı, hizmet stokları ile ilgili olarak 154-Hizmet Stokları Hesabının açılması

yoluyla hizmet üretim maliyetleri bilançoda stoklanabilecektir. Firma üretim işletmesi olduğundan dolayı 150-151-152-153-157-158-159 nolu hesapları kullanmaya devam edecektir ve üretim işletmesi niteliğinden dolayı 154 nolu hesabı bilançosuna ekleme zorunluluğu bulunmayacaktır.

Stokların net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi hükmünün IAS(TMS)-2 standardında belirtilmesi ile stokların değerlendirilmesi neticesinde stok değer düşüklüğünün tespit edilmesi durumunda maliyet değeri net gerçekleşebilir değere 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı yoluyla indirgenecektir. Mevcut uygulamada firma stoklarını maliyet bedeli üzerinden değerlemektedir. Firma açısından da net gerçekleşebilir değer kavramı standart ile yeni kazanılmış bir kavram olmaktadır.

Örnek 5.1 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması yeni bir yalıtım plağı türünü inşaat malzemeleri pazarına sunmayı planlamaktadır. Yalıtım plaklarının metreküpünün 230 TL maliyetinin olacağı ve pazardaki yalıtım malzemeleri ile rekabet edebilmesi açısından metreküp satış fiyatının 330 TL olması gerektiği belirtilmiştir. Mamul ile ilgili olarak diğer satış maliyetlerinin de metreküp başına 25 TL olması beklenmektedir. Bu durumda ytong yalıtım plağının metreküpünün net gerçekleşebilir değeri:

NGD: Tahmini satış fiyatı- (Tahmini tamamlanma maliyeti+ Tahmini satış maliyeti)

$$NGD= 330-(230+ 25)= 75 \text{ TL olacaktır.}$$

Firma üretim işletmesi olduğundan dolayı üretim sürecine henüz başlanılmamış, üretimde ya da diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere bulundurulmuş hammadde, yardımcı maddeler, işletme malzemeleri ve diğer malzemeler 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na, üretim safhasında bulunan direk işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış yarı mamul stokları 151-Yarımamuller-Üretim Hesabı'na, üretimi tamamlanmış ve satılmak üzere mamul ambarına alınmış olan donatılı ve donatısız bloklar ile tutkal 152-Mamuller Hesabı'na kaydedilmeye devam edecektir. Firma ticaret işletmesi niteliğini taşımayan bir üretim işletmesidir, ancak el aletleri adı verilen testere, lastik tokmak, gönye, rende, buat açıcı, kanal açıcı, elmas uçlu testere, tutkal malası gibi gazbeton blokları kesmeye, bu blokları düzgün ve terazisine uygun duvar örülmesinde kullanmaya, duvar örümü sırasında her blok sırası üzerine örgü tutkalının uygulanmasına vs. yardımcı olan alet ve edevatlarıdır ve

dışarıdaki satıcılardan tedarik edilmek suretiyle müşterilere satılabilmektedir. El aletleri bu nedenle 153-Ticari Mallar Hesabı'nda takip edilmektedir.

Standart, mevcut uygulamalardan farkı olarak stoklarla ilgili ortaya çıkan borçlanma maliyetlerini dönem gideri olarak kabul etmekte ancak stokların IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardında belirten özellikli varlık niteliğini taşıması durumunda kur farkı ve faiz gideri gibi borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceğini belirtmektedir. Firma Türkiye'deki vergi mevzuatına uygun olarak musahabe kayıtlarını tuttuğu için VUK'da belirtildiği şekli ile borçlanma maliyeleri stoğun maliyetine dahil etmektedir.

Örnek 5.2 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması üretimde gazbeton mamülünün boşluklu yapısını sağlayabilmek amacıyla Belçika'dan alüminyum tozu ithal etmektedir. İthal alım işlemi ise uzun bir süreçte gerçekleşmektedir. Satın alınan stok kalemi işletme stoğuna girinceye kadar 159 nolu Verilen Sipariş Avansları Hesabı'nın ara hesap olarak kullanılmak suretiyle alüminyum tozuna ilişkin bütün maliyetler biriktirilmekte, alüminyum tozu işletme stoğuna girdikten sonra 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı'na alınmaktadır. Firma VUK gereğince ilk madde ve malzeme ambara girinceye kadar oluşan giderleri maliyet bedeline yüklemektedir. Alüminyum tozunun işletme stoklarına alınmasından sonra gerçekleşen masraflar da vergi kanunlarının gidere verme ya da stok maliyetine dahil etme ihtiyariliğinden stok maliyetlerine dahil etmeyi seçmek suretiyle aktifleştirilmektedir. IAS(TMS)-2 Stoklar standardına göre ilk madde ve malzemeye ilişkin olarak, stok işletme ambarına girdikten sonra oluşan giderlerin dönem giderlerine aktarılması gerekecektir.

Alüminyum tozuna ilişkin olarak oluşturulan 159-0003-000073 nolu alt hesapta:

Alüminyum tozu nakliye bedeli	: 86,27
Navlun bedeli	: 9.967,40
Mal bedeli(70.294,77EURO)	: 137.843,82 (1Euro= 1,96094 TL'dir.)
İthal alım gümrük ve damga vergisi:	37,25
Gümrük komisyonu vs bedeli	: 423,49

159 nolu hesapta alüminyum tozuna ilişkin olarak biriken toplam maliyet, mal işletme ambarına girdiğinde 150 nolu hesaba aktarılmaktadır. Üretim sürecine alüminyum tozu verildiğinde ise muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

/	
710-Direk İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	95.800
150-İlk madde ve Malzeme Hesabı	95.800
/	

Firma mevcut uygulamalarında, stok, malzeme ambarına teslim edildikten ve de fatura tarihinden itibaren üç ay sonra satıcı firmayla ödeme hususunda anlaşmıştır. Fatura tarihindeki kur ile ödeme tarihindeki kur farklı olduğu takdirde firma oluşan kur farkını stok maliyetine yansıtmayı kararlaştırmıştır.

Örnek 5.3 : Firmanın 25.000 Euro'luk İtalya'dan silpeps bilya aldığı kabul edilsin, fatura tarihindeki kur 1 Euro =1,96094 TL, üç ay sonraki ödeme tarihi kuru 1 Euro= 2,2022 TL olsun. Bu durumda;

$$25.000 * 1,9094 = 47.735$$

$$25.000 * 2,2022 = 55.055$$

$$\text{Fark} = 7,320 \text{ TL}$$

/	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	7.320
320 Satıcılar Hesabı	7.320
/	

Ancak standarda göre, bu şekilde oluşan borçlanma maliyeti özellikli varlık niteliği taşımayan stok kalemleri ile ilgili olduğundan, maliyetlere dahil edilmeyip dönem giderlerine yansıtılmalıdır.

/	
780 Finansman Giderleri Hesabı	7.320
102 Bankalar Hesabı	7.320
/	

Belirtilen kur farkları kredili ithalatta işletme tarafından bankaya yatırılan mal bedeli henüz yabancı ülkeye transfer edilmeden kur ayarlamaları yada devalüasyonlar nedeni ile de ortaya çıkabilmektedir. Firmada 15-Stoklar Hesap Gurubu'na dahil edilen stok kalemlerinin genel olarak özellikli varlık niteliği taşımadığı görülmektedir.

Firmada stokların borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak aşağıda verilen örnekte yabancı parayla alım işlemleri, standartlar açısından açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek 5.4 : IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı hükümlerince özellikli varlıkların maliyetinin bir parçası olarak varlık için harcama yapıldığında, borçlanma maliyetleri oluştuğunda, bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli olan işlemler başlatıldığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine başlanmaktadır. Firmanın Belçika'dan 1 ay akreditif karşılığında 25.000 Euro'luk alüminyum tozu ithal ettiği kabul edilsin(1 Euro=1,5 TL). Firma alüminyum tozunun nakliyesi, navlunu, ithal alım, gümrük ve damga vergileri ve gümrük komisyonu için toplam 1.500 TL ödesin ve bu ödeme fabrika kasasından karşılansın.

$$25.000 * 1,5 = 37.500 \text{ TL}$$

$$\text{Mal bedeli} = 37.500 + 1500 = 39.000 \text{ TL}$$

Alışa ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

/	
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	39.000
320 Satıcılar Hesabı	37.500
100 Kasa Hesabı	1.500
/	
912 Euro Borçları B.N. Hesabı	25.000
962 Euro Borçlar A.N. Hesabı	25.000
/	

Belirtilen ilk madde ve malzeme 1 aylık akreditif karşılığında alındığından 1 ay sonra 1 Euro=1,52 TL kur üzerinden borcun ödenmesi banka hesabından gerçekleştirilmiştir. Bu işlem ile satın alınan alüminyum tozundan henüz üretime verilmediği ve halen işletme ambar stoğunda beklediği kabul edilmesine rağmen firma borçlanma maliyetinin stok maliyetine eklenebilmesine değil dönem gideri olarak kaydedilmesine karar vermiştir. Stok özellikli varlık niteliğinde değildir. Bu durumda muhasebe kaydının aşağıdaki gibi gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

$$25.000 * 1,52 = 38.000 \text{ TL. Fark} = 38.000 - 37.500 = 500 \text{ TL}$$

/	
320 Satıcılar Hesabı	37.500
656 Kambiyo Zararları Hesabı	500
102 Bankalar Hesabı	38.000
/	

962 Euro Borçlar A.N. Hesabı	25.000
912 Euro Borçlar B.N. Hesabı	25.000

(Bektöre ve Sağlam,2007:713)

Stoğun satışının gerçekleştirilmesi için gerekli olan tahmini satış giderleri hem standartta hem de mevcut uygulamalarda gidere verildiği için firma da mamul malzemenin satışı için gerekli olan satış harcamalarını gider hesaplarına yansıtmaya devam edecektir.

VUK'nun 275. maddesinde, genel idare masraflarından mamule düşen payın, imal edilen malın maliyet bedeline dahil edilmesi hususunda işletmelere ihtiyarilik tanımışsa da firma bu ihtiyarilikten oluşan genel idare giderinin mamule düşen kısmını mamul maliyetine eklemeyi tercih etmeyip gidere vermiştir ve bu durumda standartta belirtilen hükümler ile tutarlılık taşıdığı görülmektedir. Çünkü IAS(TMS)-2 standardında stok maliyetlerinin içine genel idari giderlerinin mamule düşen kısmı da olsa dahil edilmesine izin verilmediği belirtilmektedir.

Normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyeti, hem mevcut uygulamalarda hem de standart uygulamalarında dönem giderine aktarılmaktadır. Firmada normalin üzerinde üretim maliyeti gerçekleşmemektedir. Ancak gelecek dönemlerde normalin üzerinde üretim maliyeti gerçekleşse dahi mevcut uygulama ile standartlarda bu hususta paralel açıklamalar gerçekleştirildiği için bir sorun yaşanmayacaktır.

Fire ve özürlü mamüllere ilişkin olarak işletmede, deneme üretimi aşamaları dışında çok yüksek oranda fire olmadığı gözlemlenmektedir. Yeni bir mamülün, örneğin, donatılı duvar elemanının ilk üretimine başlandıktan itibaren birkaç ay yüksek fire gözlemlenmiş sonraki aşamalarda bu fire oranı normal seviyeye gelmiştir. Her iş kolu ya da üretim faaliyetleri ile ilgili kuruluşlar tarafından belirlenmiş fire oranları bulunmaktadır. İTO(İstanbul Ticaret Odası)'nın belirlemiş olduğu fire oranlarına göre gazbeton örgü tutkalının normal fire oranı %3 'tür, gaz beton blokların normal fire oranı ise %5'tir(belirtilen oranlar maksimum normal fire oranlarıdır)(www.ito.org.tr).

Gazbeton olarak adlandırılan hafif beton yapı malzemesinin depolanması, nakliyesi, yüklenmesinde ve boşaltılmasında dikkat gösterilmemesi durumunda malzemede kırılmalar olabilmektedir. Bu zayıflar malzemenin kalınlığına, depolanmasına, araçlara yüklenmesine, nakliyeye ve nakliye mesafesine, yol

durumuna ve araçlardan malzemenin indirilmesinde gösterilecek dikkate bağlıdır. Gazbeton malzemesinin imalat aşamasında, pazarlanmasında, alım-satımında ve şantiyede kullanılması aşamasında zayıyat miktar ve oranları değişmektedir. Gazbeton malzemesinin alım ve satımı ile uğraşan firmalarda;

Donatısız gazbeton normal fire oranı azami: %1-5

Donatılı gazbeton normal fire oranı azami : %3

Gazbeton örgü tutkalı normal fire oranı : %3'tür(www.izto.org.tr).

Gaziantep Ytong firmasının donatısız gazbeton fire oranı ortalama %2,8 olarak saptanmıştır ve bu değer normal fire sınırları dahilindedir. Donatılı gazbeton için fire oranını %4,2 olarak belirleyen firma, %5'e kadar donatılı gazbeton için normal fire oranı kabul etmektedir. Fireler, maliyet muhasebesi uygulamalarına mamül maliyetlerini yükseltici, üretim miktarlarını ise azaltıcı bir unsur olarak etki etmektedir

İşletmede oluşan normal fireler oluştukları safhada ve oluştukları zamanda mamül maliyetleri ile ilişkilendirilmektedir. Eğer fire satın alma aşamasında ya da satış aşamasında meydana gelmiş ise satın alma yada satış maliyetleri ile hesaplamalarda dikkate alınmaktadır. Firenin, üretim sürecinin değişik safhalarında meydana gelmesi durumunda olduğu safhada mamul maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

Firmanın işletmesinde oluşan fireler yalnızca hammadde maliyetlerini etkilemekle kalmayıp diğer maliyet unsurlarını da etkilemektedir. Fireler direk işçilik ve genel üretim giderlerinden de pay almaktadır. Oluşan firelerin ilgili departman yöneticileri tarafından göz önüne alınarak analiz edilmeleri ve maliyet kontrollerinde kullanılmaları gerekmektedir. Mamül maliyetlerinin belirlenmesi hususunda fireler, maliyet arttırıcı ve mamül miktarını azaltıcı bir unsur olarak değerlendirilebilmektedir.

Vergi mevzuatına uygun mevcut uygulamada depolama giderleri ile ilgili bir açıklama yer almamaktadır. Ancak standart hükmünce, depolama giderlerinin üretim ile ilgili olan kısmının üretim maliyetlerine yüklenmesi, bunun dışında kalan depolama giderlerinin ise dönem giderlerine aktarılması gerekliliği belirtilmektedir. Firma hava şartlarına dayanıklı mamul ürettiği ve bu mamullerin dışı shrink naylonuyla kaplı olduğu için açık hava ortamında depolanabilecek türde bir mamuldür. Şirketin büyük bir mamul stok sahası bulunmaktadır ve ambar görevi

görmesi amacı ile depo kiralanmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. İşletmenin kendine ait hammadde stok ambarı mevcuttur ve bu ambar yeterli büyüklüktedir.

IAS(TMS)-2 standardında geçen ve stokların mevcut durum ve konuma getirilmeleri için kullanılan diğer maliyetlerin stok maliyetlerine dahil edileceği belirtilmiştir. Diğer maliyetler, mevcut mevzuat esasınca da stok maliyetlerine dahil edilmektedir ve firma benzer uygulamalarına diğer stoklar hususunda devam edebilecektir.

Firmadaki diğer maliyetlere örnek olarak; üretimde yeni otomasyon sisteminin kullanılması için üretim bölümünde çalışan mühendislerin katıldığı eğitim harcamaları, üretimi tamamlanan mamul blokları stok sahasına taşıyan forkliftlerin bakım giderleri, yakıtları, yağları, makinelerin arıza durumunda tamirat giderleri, makinelerin sigorta giderleri, teslim alınan ilk madde ve malzemelerin ambara taşınarak yerleştirilmesi, makinelerin yeni bir üretim işlemine başlanması için hazırlanması vs. örnek olarak verilebilir.

Vade farkları VUK hükümleri gereğince satın alma bedelinin bir unsuru olduğundan dolayı stok maliyetlerine ilave edilmektedir. Ancak standart vade farklarının stok maliyetinde aktifleştirilmeyip dönem giderlerine yansıtılması gerektiğini belirtmektedir. Firmada mevcut uygulama gereğince uygun herhangi bir vade farkı işlemi gerçekleşmemektedir. Çünkü firmada alışlarla ilgili vade farkları uygulanmamaktadır. Firma ortalama 30 günden daha uzun vadeli alış işlemi yapmamaktadır. Bu durumda tedarikçiler, firma ile olan anlaşmaları ve ticari ilişkileri gereğince vade farkı uygulamamaktadır. Standartların uygulamaya geçilmesinden sonra eğer vadeli alışlar gerçekleştirilirse, vade farkları stok maliyetlerine yansıtılmayarak dönem giderine aktarılacaktır.

Tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin firmanın maliyet muhasebesi sistemi üzerinde uygulanması hususunda aşağıdaki çalışma yapılmıştır.

Türkiye’de TMS’lerin uygulanmaya geçilmesiyle ibrikte mevcut uygulamadaki muhasebe sisteminden daha farklı uygulamalar getirilmesi beklenmektedir. Bu farklı uygulamalardan biri de mamullerin maliyetinin hesaplanma şekillerinden tam maliyet yöntemi yerine, normal maliyet yönteminin kullanılmasına yönelik olarak yapılan düzenlemedir.

Ytong gazbeton mamulünün, mevcut sistemde yer alan ve VUK’da belirtilen tam maliyet yöntemine göre maliyeti hesaplanmaktadır. Firma, maliyet sistemini

oluştururken, aşağıdaki maliyet yöntemlerini bir araya getirerek kendi maliyet sistemini kurmuştur.

- Tam maliyet
- Fiili maliyet
- Safha maliyeti
- Hacim tabanlı maliyet

Ytong gazbeton üretim işletmesinde, birbirini takip eden ve birbirine bağlı olan üretim aşamalarında sürekli olarak seri halinde birbirine benzeyen mamuller üretilmektedir. Bu durum safha maliyet yöntemini yansıtmaktadır. Safha maliyet yöntemi, birbirini izleyen aşamalarda ya da birbirine bağlı aşamalarda sürekli olarak ve seri halinde benzer mamul üreten işletmelerde kullanılmaktadır(Horngren vd,2000:98).

Tam maliyet yöntemine göre gerçekleştirilen mamullerin maliyetinin hesaplanması yöntemine göre, doğrudan üretim ile ilgili maliyetler, direk ilk madde ve malzeme, direk işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Genel üretim giderleri, sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak ayrılmakta ancak maliyete yüklenirken gerçekleşen bütün sabit ve değişken genel üretim giderleri aktarılmaktadır. IAS(TMS)-2 Stoklar standardına göre ise, sabit ve değişken genel üretim giderleri ayrımı yapılmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde kapasite oranı esas alınmaktadır. Standarda göre, sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite normal kapasitedir.

IAS(TMS)-2 Stoklar standardının 13. maddesinde normal kapasite tanımlanmaktadır. Normal kapasite bu tanıma göre, birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen ortalama üretim düzeyini ifade etmektedir. Muhasebede beklenen kapasite, bir yıllık kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite, uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. IAS(TMS)-2 Stoklar standardına göre gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir(TMS-2,2009:md.13).

Normal maliyet yönteminde sabit maliyetlerin kullanılan kapasite oranında üretim maliyetlerine dahil edilmesinden dolayı tam maliyetleme sistemindeki üretim arttıkça karın artması sakıncası da kısmen giderilmektedir. Bu yöntem, maliyet rakamlarının dönemler itibariyle dalgalanmasını engellemek suretiyle, karşılaştırma

ve planlama açısından daha kullanışlı maliyet rakamlarının elde edilmesine olanak tanımaktadır(Gencoğlu,2008:32).

IAS(TMS)-2 Stoklar standardı fiili üretimin esas alınması suretiyle tam maliyet sisteminin uygulanmasına, normal maliyet, tam maliyete yakın bir sonuç verdiği için ve uygulama açısından kolaylık sağlanmaya çalışıldığından dolayı izin vermektedir. Standarda göre her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim giderleri tutarı, düşük kapasite ve atıl kapasiteye göre arttırılamamaktadır. Dağıtılamayan genel üretim giderleri gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilmekte ve sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Üretimin çok yüksek olduğu dönemlerde ise, her bir üretim birimine dağıtılmış olan sabit genel üretim giderleri payı düşmektedir. Bu durumda stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemektedir. Değişken genel üretim giderleri ise, üretim tesisinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır.

IAS(TMS)-2 Stoklar standardında, üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ve çok yüksek üretim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülememektedir. Bu durumda meydana gelen olumsuz kapasite sapmaları mamulün üretim maliyetine yüklenmekte ve dönem giderlerine aktarılmamaktadır. Aşırı kapasite sapmasının gerçekleştiği çok yüksek üretim dönemlerinde ise, her bir mamul kalemine düşen dağıtılmış sabit genel üretim payı azalmaktadır. Bu sayede de mamul stoğu aşırı değerlendirilmektedir(Boyar ve Güngörmüş,2006).

Türkiye’de uygulanan mevcut sistemde, atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri, üretim maliyetine dahil edilirken, standart uyarınca normal kapasite uygulanması durumunda dönem giderlerine aktarılmaktadır.

Normal maliyet yönteminde, boş kapasiteye düşen ya da kapasitenin aşılma kısmına düşen sabit genel üretim giderleri kapasite sapması adıyla ayrılmak suretiyle kayıtların denkleştirilmesi sağlanmaktadır. Kapasite kavramı, maksimum üretimi ifade edebileceği gibi öngörülen üretimi de ifade etmektedir. Kapasite sapmaları, fiili üretim seviyesinin öngörülen kapasiteye ulaşmaması durumunda olumsuz, ön görülen kapasiteyi aşması durumunda ise olumlu şeklinde nitelendirilmektedir. Olumsuz kapasite sapması, öngörülen kapasitenin altında üretim yapılmış olmasından dolayı üretim maliyetlerine yedirilmemiş ve açıkta kalmış sabit genel üretim giderleri tutarını ifade etmekten ziyade, olumlu kapasite sapması ise, öngörülen

kapasitenin üzerine çıkılmış olmasından dolayı, üretim maliyetlerine fazladan yedirilmiş sabit genel üretim giderlerini ifade etmektedir.

Normal maliyet yönteminde, birim maliyetler en azından yıl sonuna kadar aylık üretim dalgalanmalarından etkilenmemekte, kapasite sapmaları da tam maliyet sistemine dönüşümün söz konusu olmaması durumunda en geç yıl sonunda gelir tablosuna yansıtılmakta ve çoğunlukla da satışların maliyeti hesabının altında gösterilmektedir. Bu yöntem üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetini etkilemesine izin vermemekte, tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunların önüne geçmektedir. Normal maliyet yöntemi, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanmasından dolayı işletmeye ek külfet doğurmaktadır. Ayrıca tam maliyet yönteminin dönem karı açısından sebep olduğu çelişkiler, normal maliyet yönteminin uygulanması durumunda da ortaya çıkmaktadır(Büyükmirza,2007:500-506).

Tam maliyet yönteminin uygulanmasından normal maliyet yönteminin uygulanmaya geçilmesi durumunda olumlu ve olumsuz kapasite sapmaları ortaya çıkacaktır. Firma, normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerine göre hesaplama yaptığında ortaya çıkan faaliyet sapmalarını, 63-Faaliyet Giderleri Hesap Grubu'nun altında, 634-Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açarak gelir tablosuna kaydedebilecektir. İşletmede fiili üretimin planlanan üretimden fazla olması durumunda olumlu kapasite sapması fiili üretimin planlanan üretimden düşük olması durumunda olumsuz kapasite sapması meydana gelecektir.

Türkiye'de vergi kanunları tam kapasite yönteminin uygulanmasını esas aldığından ve atıl kapasiteye düşen sabit giderler mamule yüklendiğinden dolayı normal maliyet yönteminin uygulanması durumunda atıl kapasite için kaydedilen dönem giderleri 659-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı'nda dikkate alınmaktadır(Gencoğlu,2008:33).

Normal maliyet yöntemi ile tam maliyet yöntemi arasındaki en önemli fark, tam maliyet yönteminin gerçek yani fiili endirek maliyet oranlarını kullanırken, normal maliyet yönteminin bütçelenmiş endirek maliyet oranlarını kullanmasıdır.

Tablo 5.7. Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması (Horngren vd,2000:97)

	Tam Maliyet	Normal Maliyet
Direk Maliyetler	Gerçek direk maliyet oranı *Direk maliyetlerin gerçek miktarı	Gerçek direk maliyet oranı * Direk maliyet giderlerinin gerçek miktarı
Endirek Maliyetler	Gerçek endirek maliyet oranı * Maliyet dağıtım anahtarlarının gerçek miktarı	Bütçelenmiş endirek maliyet oranı * Maliyet dağıtım anahtarlarının gerçek miktarı

Örnek 5.5 : Firma Ytong gazbeton donatılı duvar elemanı üretimini ve satışını yapmaktadır. 2008 yılının Eylül ayına ait üretim ve satış bilgileri aşağıdaki gibidir.

Direk ilk madde ve malzeme giderleri	800.000
Direk işçilik giderleri	80.000
Genel üretim gideri	500.000
Değişken GÜG 300.000	
Sabit GÜG 200.000	
Genel yönetim giderleri	150.000
Üretim miktarı	30.000 m ³

İşletmenin 40.000 m³ maksimum üretim kapasitesine sahip olduğu kabul edilsin. İşletmenin maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri aşağıdaki gibidir.

	Tam maliyet	Değişken maliyet	Normal maliyet
DİMMG	800.000	800.000	800.000
DİG	80.000	80.000	80.000
GÜG			
Değişken GÜG	300.000	300.000	300.000
Sabit GÜG	200.000		150.000
Toplam ürt. maliyeti	1.380.000	1.180.000	1.330.000

Normal dağıtım yöntemine göre sabit GÜG yükleme oranı = $5 \times 30.000 = 150.000$

Maliyetlere verilecek sabit GÜG = $200.000 / 40.000 = 5$

Dönem gideri yazılacak sabit GÜG = $200.000 - 150.000 = 50.000$ TL

Mevcut uygulamadaki vergi kanunları uyarınca tam maliyet yönteminin uygulanması gerektiği daha önceki bölümlerde belirtilmiştir. Fakat standart ise normal maliyet yönteminin uygulanması gerektiğini öngörmektedir ve normal maliyet yöntemine göre, sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetlerine verilmektedir. Boş kapasiteye düşen kısım olarak kabul edilen 50.000 TL ise vergi kanunları bu gideri kabul etmediği için mamulün satılması durumunda bir kayıt problemi yaşanmamakta ancak mamulün satılmayarak işletme bünyesinde kalması durumunda ise çalışmayan kısım giderlerinden düşülemediği için vergi ile uyumlama kaydı yapılması gerekmektedir. Tam maliyet uygulandığı zaman - mevcut uygulama tam maliyet yöntemidir- 50.000 TL'lik tutar stok maliyelerine kaydedilmek suretiyle aktifleştirilmektedir ve bu sayede de mamulün satıldığı yılın maliyetlerine yazılmaktadır.

Üretilmiş olan mamulün satılmaması durumunda ise muhasebe kayıtlarının aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir.

/	
970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	50.000
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacak Hesabı	50.000
/	

Vergi etkisi kaydı da aşağıdaki gibidir

/	
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	10.000
681 Vergi Giderleri / Gelirleri Hesabı	10.000
/	

(50.000 x % 20 = 10.000)

Örten vd.,2007:58-59)

Gaziantep Ytong firmasının normal kapasitesinin tespit edilmesinde öncelikle IAS(TMS)-2 Stoklar standardında belirtilen normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetlerine yüklenmesinde esas alınacak olan kapasitenin belirlenmesi gerekmektedir. Türkiye'de, Sanayi Odaları tarafından verilen kapasite raporları normal maliyet yönteminin uygulanmasında kullanılacak kapasite oranını göstermektedir. Sanayi Odası'ndan alınacak kapasite raporunda belirtilen kapasiteye dayandırılan maliyet hesaplamaları, yani normal maliyet yönteminde kapasiteye dayandırılmış maliyet hesaplamaları, muhasebenin temel

kavramlarından belgelendirme ve tarafsızlık ilkeslerine de uygun düşmektedir. Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasına, Gaziantep Sanayi Odası tarafından verilen kapasite raporunda aşağıdaki kriterler dikkate alınmıştır:

- Firmanın ünvanı: Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş.'dir.
- Üretim konusu: Gazbeton ve Gazbeton Örgü Tutkalı imalatıdır.
- Firmanın İSO-1400 belgesi bulunmaktadır.
- Firmanın deşarj izni yoktur.
- Firmanın emisyon izni vardır
- Gayri Maddi Hak: Lisans Almanya
- Kalite Kontrol Cihaz ve Laboratuvarı mevcuttur.

İş yerinde mevcut özellikleri belirtilmiş makine ve tesisatın yürürlükteki yöntem ve kriterlere göre günde 8 saat, 300 iş günü üzerinden hesaplanan mamul üretim kapasitesi ile ana, yardımcı ve ambalaj malzemeleri tüketim kapasitesini kapsamaktadır. 8 saat, 300 iş günü bir vardiya için geçerli olan kapasite süresini ifade etmektedir ve firma sürekli üretim sürecinde günde 3 vardiya çalışmaktadır. Dolayısıyla bütün üretim; $300 \times 3 = 900$ iş günü üzerinden gerçekleştiğinden bütün üretim miktarı 3 vardiya üzerinden hesaplanmaktadır.

Yıllık üretim kapasitesi de;

Gazbeton bloklar için $110.000 \text{ metreküp} \times 3 = 330.000 \text{ metreküp}$ (Kapasite raporundaki üretim miktarı 109.240 metreküptür, fakar uygulama kolaylığı açısından 110.000 olarak yaklaşık rakam alınmıştır.)

Gazbeton örgü tutkalı $9.120 \text{ ton} \times 3 = 18.360 \text{ ton}$

Firmanın yıllık üretim kapasitesinin hesabında, firma fason olarak dışarıya üretim yaptırmadığı için bu kavram bir anlam da ifade etmemektedir. Firmanın yıllık üretim programı göz önünde bulundurulduğunda, yıllık üretim kapasitesinin ürünlere göre dağılımı yapılmaktadır. Ürün çeşidi birden fazla olduğu için tesisin tamamında bir yıl boyunca bir çeşit ürün üretiliyor gibi düşünülmemekte, birden fazla olan ürün çeşidinin her biri için ayrı ayrı üretim miktarı, üretim yöntemi, kullanılan hammadde miktarı ve oranları belirtilmektedir.

Firmanın maliyet sistemi, gider kapsamı açısından normal maliyet yönteminin kullanılması ile karşılaştırılmak suretiyle ele alınmaktadır.

Örnek 5.6 : Firmada gazbeton blok mamulünün üretimi 10 safhada (firmada 10 adet farklı esas üretim gider yeri vardır) gerçekleşmektedir. Firmanın Gaziantep Sanayi

Odası'ndan almış olduğu kapasite raporuna göre aylık üretim kapasitesi; $330.00/12 = 27.500$ metreküptür. İşletmede üretilen mamullerin birim maliyeti ortalama maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır. İşletmenin gazbeton blok mamulü ile ilgili Ocak ve Şubat aylarına ait bilgiler aşağıdaki tabloda verilmektedir.

Gazbeton Üretim Bilgileri

Miktar Bilgisi	Ocak	Şubat
Dönem Başı Yarı Mamul	0	700
Dönemde Başlanılan	23.200	26.800
Tamamlanan	22.500	27.500
Dönem Sonu Yarı Mamul	700	0

Maliyet Bilgileri	Ocak	Şubat
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	895.040	880.740
Direk İşçilik Giderleri	65.002	73.292
Genel Üretim Giderleri	366.290	422.532
Değişken GÜG	19.774	253.519
Sabit GÜG	146.516	169.013
Toplam	1.326.332	1.376.564

DSYM (Dönem Sonu Yarı Mamul) Tamamlanma Derecesi		
	Ocak	Şubat
DİMMG	%100	%100
DİG	%80	%100
GÜG	%80	%100

Tam Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Hesaplanması - Ocak Ayı

Eşdeğer Ürün Miktarı			
	DİMMG	DİG	GÜG
Tamamlanan	22.500	22.500	22.500
DSYM	700	560	560
Toplam	23.200	23.060	23.060

Birim Maliyetler	Tamamlanan	DSYM
DİMM (895.040/23.200)	38,58	38,58
DİG (65.002/23.060)	2,82	2,26
GÜG (366.290/23.060)	15,88	12,71
Toplam	57,28	53,55

Maliyet Dağıtımı		
Tamamlanan (22.500 * 57,28)		1.288.851,00
DSYM		37.481,00
DİMMG (700 * 38,58)	27.006,00	
DİG (700 * 2,26)	1.580,00	
GÜG (700 * 12,71)	8.895,00	
Toplam Yüklenen Gider		1.326.332,00
Toplam Gider		1.326.332,00

Tam Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Hesaplanması – Şubat Ayı

Eşdeğer Ürün Miktarı			
	DİMMG	DİG	GÜG
Tamamlanan	27.500	27.500	27.500
DSYM	---	---	---
Toplam	27.500	27.500	27.500

Birim Maliyetler	Tamamlanan
DİMMG (27.006+880.740)/27.500	33,01
DİG (1.580+73.292)/27.500	2,72
GÜG (8.895+422.532)/27.500	15,69
Toplam	51,42

Maliyet Dağılımı	
Tamamlanan	(907.746+74.872+431.427)=1.414.045,00
Toplam Yüklenen Gider	1.414.045,00
Toplam Gider	1.414.045,00

Not:Birim maliyetlerdeki ufak sapmalar yuvarlamalarından kaynaklanmaktadır.

Normal Maliyet Yöntemine Göre Maliyetlerin Hesaplanması – Ocak Ayı

Eşdeğer Ürün Miktarı				
	DİMMG	DİG	GÜG Değişken	GÜG Sabit
Tamamlanan	22.500	22.500	22.500	---
DSYM	700	560	560	27.500
Toplam	23.200	23.060	23.060	27.500

Birim Maliyetler	Tamamlanan	DSYM
DİMM (895.040/23.200)	38,58	38,58
DİG (65.002/23.060)	2,82	2,26
GÜG Değişken(219.774/23.060)	9,53	7,62
GÜG Sabit (146.516/27.500)	5,33	4,27
Toplam	56,26	53,05

Maliyet Dağıtımı		
Tamamlanan	1.265.850,00	
DSYM (22.500*56,26)	36.909,00	
DİMM (700*38,58)	27.006,00	
DİG (700*2,26)	1.580,00	
GÜG Değişken (700*7,62)	5.334,00	
GÜG Sabit (700*4,27)	2.989,00	
Toplam Yüklenilen Gider		1.302.759,00
Toplam Gider		1.326.332,00
Sapma	Olumsuz	23.573,00

Normal Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Hesaplaması – Şubat Ayı

Eşdeğer Ürün Miktarı				
	DİMMG	DİG	GÜG Değişken	GÜG Sabit
Tamamlanan	27.500	27.500	27.500	---
DSYM	---	---	---	---
Toplam	27.500	27.500	27.500	27.500

Birim Maliyetler	Tamamlanan	DSYM
DİMM (27.006+880.740)/27.500	33,01	-
DİG (1.580+73.292)/27.500	2,72	-
GÜG Değişken(5.334+253.519)/27.500	9,41	-
GÜG Sabit (169.013)/27.500	6,15	-
Toplam	51,29	-

Maliyet Dağılımı	
Toplam Yüklenen Gider	(907.746+74.872+258.853+169.013)= 1.410.484,00
Toplam Gider	1.376.564,00
Fark (Olumlu)	33.920,00

(Boyar ve Güngörmüş,2006:170-176)

TDHP’de net gerçekleştirilir değer kavramının bulunmadığı görülmektedir. Bu nedenle belirtilen kavram firma için de yeni bir literatür kavramıdır. Bilanço hesaplarında yer alan 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı, gelir tablosu hesabında yer alan 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı ve 654-Karşılık Giderleri Hesabı, IAS(TMS)-2 Stoklar standardının getirmiş olduğu değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili kavramlarla uyum sağlamaktadır.

Örnek 5.7 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması Ytong blok (gazbeton) ve Ytong tutkalı (gazbeton harcı) olmak üzere iki tip mamul üretip satmaktadır. Firma, 2007 yılında girdi maliyetleri ucuz olduğu ve depolama alanı sorunu olmadığı için yüklü miktarda hammadde alımı ve stoklaması yapmıştır. Blok maliyeti 65 TL/m³ ve satış fiyatı ise 75 TL/m³ tür. 2008 yılında gazbeton blok üreten yeni bir firmanın piyasaya girmesi ve fiyatları aşırı derecede (sırf piyasaya kendini tanıtabilmek ve rekabeti kızdırmak amacıyla) indirmesi durumunda Ytong blokların piyasada satış imkanı kalmamıştır. Firma elindeki ürünleri satabilmek için satış fiyatını 50 TL’ye (m³ satış fiyatıdır) indirmiştir. Ayrıca bayi bazlı çalışan firma bu satışlar sırasında bayilerine %20 komisyon hakkı tanımak amacıyla fiyat opsiyonu koymuştur.

Satış fiyatı	50 TL/ m ³
Bayi opsiyonu	<u>+10 TL/ m³</u>
Net gerçekleştirilir	40 TL/m ³

Ytong blokların net gerçekleşebilir değeri 40 TL olmuştur ve firmanın her bir blok için (m3 bazında) $65 - 40 = 15$ TL karşılık ayırması gerekmektedir. Bu durumda ortaya çıkan karşılık gideri ise vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğindedir ve uygulama kaydı yapılması gerekmektedir.

İşletmenin elinde 30.000 m^3 Ytong blok olduğu varsayılarak ayrılacak olan karşılık, vergi kanunları ile uyumlu olmamakta ve vergi etkisi kayıtları aşağıdaki gibi yapılmaktadır($30.000 \times 15 = 450.000$ TL)

/	
654 Karşılık Giderleri Hesabı	450.000
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	450.000
/	
970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	450.000
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacak Hesabı	450.000
/	
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	90.000
691 Vergi Giderleri / Gelirleri	90.000
/	

($450.000 \times \% 20 = 90.000$ TL)

(Örten vd.,2007:57-58)

Yukarıdaki işleme göre ayrılmış olan karşılık tutarı, uygulamadaki vergi kanunları açısından satış işlemi gerçekleştirilmediği müddetçe gider olarak kaydedilmekte ve bu nedenle de karşılık tutarı için vergi ile uygulama yapılmaktadır.

Standart gereğince net gerçekleşebilir değer en önemli özelliklerinden birisinin, tahmini satış giderlerinin net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında değer azaltıcı bir unsur olmasından dolayı dönem sonu stok maliyetlerinden düşürüldüğü ve stok maliyet değerindeki azalma kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrıldığı görülmektedir. Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabı stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi için ayrılan karşılıkların izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Firma, stokların net gerçekleşebilir değerinin stok maliyetlerinin altına düştüğünü tespit ettiğinde, belirtilen hesapları kullanarak değer düşüklüklerine karşılık ayıracaktır. Standart gereğince net gerçekleşebilir değer maliyet değerinin üstüne çıkamamakta ve bu nedenle de maliyet değerinden daha yüksek bir bedelle değerlemeye tabi tutulamamaktadır.

Firmanın standartları uygulaması durumunda stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarlarını ve stoklar ile ilgili oluşan kayıpları indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi ve karşılık giderleri hesabına aktarması gerekecektir. Firmada net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarlarının, iptalin gerçekleştiği dönemin maliyetlerini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi zorunlu olacaktır.

Stok çıkışlarında değerlendirme yöntemleri açısından mevcut uygulamalar ile standart arasında yöntemler açısından paralellik olduğu görülmektedir. Hem standartta hem de mevcut VUK mevzuatında fiili maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi uygulanmaktadır. Firma fiili maliyet ve ortalama maliyet yöntemlerini (hem ağırlıklı ortalama hem de hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri) kullanmaktadır. Bu nedenle sistemler arasında uyum sağlanabildiğinden standartların uygulanmaya başlanması ile firma mevcut uygulama yöntemine devam edebilecektir.

Standartların uygulanması ile firma satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetleri sınıflandırma hususunda herhangi bir sorun yaşamayacaktır. Çünkü maliyetler ve maliyetlerin sınıflandırılması hususunda standart ve mevcut uygulamalar birbiri ile paralellik arz etmektedir. Mevcut uygulamada ilk madde ve malzeme, işçilik, sabit ve değişken genel üretim giderleri ayrımı yapılmaktadır ve bu giderler birbirleri ile çok yakın bir ilişki içerisinde standartların uygulanması durumunda da var olacaktır.

Firma fiili maliyet yöntemini benimsemiştir ve tahmini maliyet ya da standart maliyet yöntemleri ile ilgili olarak herhangi bir çalışma yapmamıştır. Standartta uygun olarak firma, fiili maliyet yöntemini kullanmaya devam edebilecektir.

Standartta geçen net gerçekleşebilir değer belirlenmesi hususundaki fiyatlardaki ve maliyetlerdeki geçici dalgalanmaların dikkate alınmaması, firma açısından olumlu bir yorum niteliğindedir ve firmanın standartlar uygulamaya geçildikten sonra net gerçekleşebilir değeri her hesap dönemi itibari ile yeniden gözden geçirmesi, daha önce meydana gelmiş olan ve stokların net gerçekleşebilir değerine indirgenmesine sebep olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda net gerçekleşebilir değer artış olduğunun tespit edilmesi ve bu artışın kanıtlanması

durumunda ayrılan değer düşüklüğü karşılığını iptal etmesi ve iptal edilen bu tutarı da önceden ayrılmış olan stok değer düşüklüğü tutarı ile sınırlı tutması gerekecektir.

Firma 2007 yılında kendi ambar binasının bazı stok kalemleri için yetersiz kalmasından dolayı kullanım amacıyla fabrika binasının hemen yanına ek olarak prefabrik ambar binası inşa etmeye başlamış ve 2008 yılı sonunda inşaatını tamamlamıştır. Bu inşaat bir yıldan uzun sürmüş ve sabit kıymet açısından bakıldığında IAS(TMS)-23 standardı kapsamındaki özelliği varlık tanımına dahil olmuştur. Bu binanın inşaatında işletmede imal edilen gazbeton bloklar ve gazbeton örgü tutkalı kullanılmıştır. Bu işlemde fabrikanın üretmiş olduğu mamul stoklar maddi duran varlık vasfına sahip olan prefabrik ambar binasının maliyetine yüklenmiştir ve binanın hizmet süresi içerisinde normal amortisman yöntemi uygulanmak suretiyle gidere dönüştürülmüştür. Binanın inşası için kullanılan mamul stok kalemleri, maddi duran varlığın maliyet bedeline eklenerek aktifleştirilmiştir. Bu uygulama IAS(TMS)-2 Stoklar standardının 35. maddesi ile çok yakın bir ilişki içerisindedir. Standartların uygulanmasıyla da firma, gerçekleştirmiş olduğu bu tarzdaki işlemlerine benzer şekillerde devam edebilecektir.

Varlıklarda değer düşüklüğü hususunda, TDHP'nda stoklardaki değer düşüklüklerinin kaydedilmesi amacıyla 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı bulunmasına karşın maddi duran ve maddi olmayan duran varlıklar için bu amaçla herhangi bir hesap açılmamıştır. TDHP'nda duran varlıklar hesap gurubunun altında 25X Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı, 26X Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı açılmak suretiyle standartlara uyumlu bir değerlendirme işlemi kaydı yapılabilecektir. Değer düşüklüklerinin karşılığında da 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar ve 654-Karşılık Giderleri Hesabı kullanılabilir(Örten vd.,2007:526-527). Varlıklarda değer düşüklüğü, varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin altına düşmesi durumunda sözkonusu olmaktadır. Firmanın tabi olduğu vergi mevzuatında varlıklarda değer düşüklüğü hususunda açık bir hüküm bulunmamasından dolayı, standart uygulamalarında tavsiye edilen hesapları, mali tablolarına eklemek suretiyle varlığın gerçek değerini yansıtacak varlık değer düşüklüğünü kayda alması gerekecektir.

TTK hükümleri uyarınca firma, mevcut uygulamalarında stoklar ve duran varlıklar açısından en fazla varlığın maliyet değeri ile değerlendirilebileceği hususunun belirtilmesinden dolayı, piyasadaki varlık fiyatlarının bu değer üstüne

çıkması durumunda dahi en yüksek değer olarak yine maliyet değerinin kabul edileceği ilkesi ile hareket etmektedir. TTK hükmü, standart ile birebir uyumlu olduğundan firma mevcut uygulamalarına devam edebilecektir.

Varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri direk olarak mamul maliyetini etkilememelerine karşın, varlığın değerinin değişmesi sonucunda amortisman ve itfa payı dolayısıyla genel üretim giderleri üzerinden mamul maliyetlerini etkilemekte olduğundan, firmanın amortismanını hesaplayacağı varlığının değerindeki düşüklüğü göz önünde bulundurarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Varlığın değerinde meydana gelen azalma, bir fon ayrılmaması durumunda da zarar niteliğinde olup genel üretim maliyetlerine yansıtılmayacağından dolayı mamul maliyeti ile ilişkisi olmayacaktır. Firma, varlığa ilişkin olarak değer düşüklüğü karşılığı ayırdıktan sonra kalıntı değeri düşürülmüş, kalan ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmış bir şekilde varlığa ilişkin amortisman tutarı ve itfa paylarını düzeltmelidir. Firma gelecek dönemdeki amortismanlarını cari dönemdeki yeniden değerlendirilmiş net defter değeri üzerinden hesaplamalıdır.

Firma herhangi bir varlığında değer düşüklüğü tespit edip değer düşüklüğü zararı kaydetmesi gerektiğinde, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme fonu oluşturmuş ise değer azalışını ilk olarak ayırmış olduğu fondan düşecek, değer azalışının yeniden değerlendirme fonundan yüksek olması durumunda ise artan kısmı zarar olarak gelir tablosuna aktaracaktır. Firma, varlığına ilişkin değer düşüklüğü kaydını iptal ederse, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izlenmemesi durumunda, değer artışını, gelir tablosuna gelir olarak yansıtacaktır. Firma yeniden değerlendirilmiş bir varlığının değer düşüklüğünü iptal ediyorsa, iptal ettiği tutarı öz kaynaklar hesap grubu altında açmış olduğu değer artış fonuna yansıtacaktır. Ancak yeniden değerlediği varlığına ilişkin olarak yeniden değerlendirme değer düşüklüğünü gelir tablosuna dönem gideri olarak yansıtmış ise değer düşüklüğünün iptal edilmesi durumunda bu tutarı gelir tablosuna yansıtması gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak, bu varlıkların envanteri muhasebedeki kayıtları üzerinden gerçekleşmektedir. VUK'un amortismanına ilişkin hükümleri dahilinde, hakların değerleri üzerinden amortisman ayrılmak suretiyle her yıl amortisman tutarları ve itfa payları genel üretim giderleri aracılığıyla (eğer maddi olmayan duran varlık direkt olarak üretim faaliyetleri ile ilgili ise) dolaylı olarak

mamul maliyetine aktarılabilmektedir. Firma, güncel uygulamalardan vergi mevzuatına tabidir ve GVK'da maddi olmayan duran varlıkların neler olduğu belirtilmiş ve TDHP'nda, bu varlıklarla ilgili hesaplar açılmıştır.

Firma belirtilen hesaplardan lisans sözleşmesi için 260- Haklar Hesabı'nı kullanmaktadır. Çünkü firma y tong gazbeton üretimini, Ytong İnternational GmbH firmasından almış olduğu lisans hakkı ile gerçekleştirmektedir. IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında nelerin maddi olmayan duran varlık olduğu belirtilmiştir. Bu açıdan standartların uygulanması sırasında varlıkların sınıflandırılması hususunda bir zorluk yaşanmayacağı beklenmektedir. Firma, maddi olmayan varlık üzerindeki ekonomik faydayı lisans sözleşmesi yoluyla elde etmiş olduğundan dolayı, lisans hakkı üzerinde kontrol yetkisine sahiptir. Fiziki bir varlık olmayan lisans hakkı, mamul malların üretilmesi amacıyla elde tutulan ve parasal olmayan varlık niteliği taşıyan belirlenebilir, kontrol edilebilir ve işletmeye ekonomik yarar sağlayan bir varlık olduğundan, mevcut uygulamalar IAS(TMS)-38 standardı ile paralellik arz edecektir. Firmada uygulanan maddi olmayan duran varlıkların fiziksel varlığının olmaması ve işletmenin varlıktan fayda sağlamayı beklemesi gibi özellikleri ile IAS(TMS)-38 standardında belirtilen özellikler birbiriyle örtüşmektedir.

Standartlarda maddi olmayan duran varlıkların elde etme maliyetinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüklerinin indirilmesine dayanan bir yöntem olan maliyet modeli ya da maddi olmayan duran varlığın defter değeri varlığın makul değerinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüğünün indirilmesi sonucunda oluşan değeri ifade eden yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilebilecektir. Mevcut vergi mevzuatına tabi olan firmada maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi işlemi varlığın maliyet değeri üzerinden gerçekleştirilmektedir ve bu varlık elde etme maliyetinden sonra eşit taksitlerle birikmiş itfa payı düşülmek suretiyle değerlendirilmektedir. Bu uygulama standarttaki maliyet modeli ile benzerlik taşımaktadır. Ancak mevcut uygulamalarda maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılık hesabı olmadığı bilinmektedir ve bu nedenle varlığın maliyetinden sadece 268-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nda biriken değer düşülmesi yoluyla değerlendirme gerçekleştirilmektedir. Firmanın, standartların uygulanmasına başlanmasından sonra finansal tablosuna 26X Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı'nı ve de ayrıca 526 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme Artışları Hesabını da eklemesi gerekecektir.

Örnek 5.8 : Gaziantep Ytong firması AS400 adlı bir bilgisayar yazılım programı kullanmaktadır(firmanın işletim programı windows'tur) Ancak departmanlar arasında ve bağlı olunan holdingle yeterli düzeyde entegrasyon sağlayacak kapasitede olmayan bu programın defter değeri 25.000 TL, birikmiş amortismanları 2000 TL'dir. Firma bu programı 35.000 TL değerindeki Java yazılım programı ile değiştirmiştir. Java programını satan firma AS400 programını Gaziantep Ytong firmasından defter değeri üzerinden almıştır. Arada oluşan fark için banka aracılığıyla havale yapılmak suretiyle ödeme gerçekleştirilmiştir(Kdv oranı %18'dir).

/	
260 Haklar Hesabı	35.000
191 İndirilecek KDV Hesabı	6.300
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000
260 Haklar Hesabı	25.000
391 Hesaplanan KDV Hesabı	4.500
526 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	20.000
Değerleme Artışları Hesabı	
102Bankalar Hesabı	11.800
/	

(Şengel,2007:1005)

Örnek 5.9 : Firmanın lisans hakkının defter değerinin 1.000.000 TL ve birikmiş amortismanının 300.000 TL olduğu kabul edilerek bu hak yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmaktadır. Yeniden değerlendirme oranı ise %20'dir.

Lisans hakkının defter değeri=1.000.000

Lisans hakkının birikmiş amortismanı=300.000

Lisans hakkının net defter değeri =700.000

Yeniden değerlendirme sonrası değer=defter değeri*yeniden değerlendirme oranı

1.000.000*%20=200.000

300.000*%20=60.000

Değerleme farkı =200.000-60.000=140.000 TL oluşacaktır.

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda lisans hakkının değeri toplamda 200.000TL yükselmiştir. Bunun 60.000 TL'sinin amortisman olduğu görülmektedir ve arada oluşan 140.000TL'lik fark ise maddi duran varlığın değerlendirme farkıdır.

Güncel mevzuat uygulamalarında TDHP’de maddi olmayan duran varlıklara yeniden değerlendirme yapılmadığı için oluşacak değerlendirme farklarının kaydedileceği bir hesap da bulunmamaktadır. IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre bu farkların öz kaynaklarda 526-Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı altında muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

/	
260 Haklar Hesabı	200.000
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	60.000
526 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	140.000
Değerleme Artışları Hesabı	
/	

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda söz konusu artış yukarıdaki örnekte olduğu gibi doğrudan doğruya öz kaynaklar hesap grubu altında yeniden değerlendirme artışlarında alacak olarak kaydedilmektedir. Fakat yeniden değerlendirme artışının varsa daha önce aynı varlık için kar ya da zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Yukarıdaki örnekte yeniden değerlendirme artışının daha önceden yapıldığı görülmektedir. Aynı örneğe istinaden lisans hakkının değerinin 31.12.2009 tarihinde yeniden değerlendirme işlemi sonucunda 820.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda lisans hakkı $1.000.000 - 820.000 = 180.000$ TL değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu tutar daha önce kaydedilmiş olan yeniden değerlendirme artışından daha fazladır. Muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirilebilecektir.

/	
526 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	140.000
Değerleme Artışları Hesabı	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	40.000
260 Haklar Hesabı	160.000
/	

Firmanın sahip olduğu lisans hakkının değeri 30.06.2006 tarihinde ise 92.000TL’ye yükselmiştir. Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

$$920.000 - 820.000 = 100.000 \text{ TL değerlendirme farkı oluşmuştur.}$$

260 Haklar Hesabı	100.000
526 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	60.000
Değerleme Artışları Hesabı	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	40.000

(Şengel,2007:1019-1021)

Maddi olmayan duran varlıkların amortismanının belirlenmesinde değerlendirme sonrası varlık değeri göz önünde bulundurulduğundan maliyetlerle ilişkisi kurulabilmektedir. Maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarları ve itfa payları dolaylı olarak mamul maliyetlerine genel üretim giderleri vasıtasıyla yüklenebilmektedir. Bu durumda yeniden değerlendirilmiş değer değiştiği için amortisman değerleri de değişecektir. Görüldüğü üzere maliyetlerle maddi olmayan duran varlıklar arasında önemli kabul edilecek bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü maddi olmayan varlığın amortismanına tabi tutarı, varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değer düşülmesi yoluyla bulunan tutardır. Varlıkta değer düşüklüğünün tespit edilmesi ve bu düşüklüğün kanıtlanması durumunda firmanın değer düşüklüğünü kayıtlarına alması ve amortismanı da değer düşüklüğüne tabi tutarak yeniden hesaplaması gerekecektir.

Açıklamalar paralelinde firmada standartların uygulanmaya başlamasıyla muhasebe politikasına daha uygun olduğu düşüncesiyle değerlendirme yöntemlerinden maliyet modelini kullanabilecektir. VUK'ta da hakların maliyet değeri ile değerlendirilmesi hükmünün uygulama ile aynı olmasından dolayı da herhangi bir mevzuat sorunu yaşanmayacak ve dolayısıyla yeni uygulamalarda hak olarak varlığın değer düşüklüğünün hesaplanması gerekecektir. Yeni bir kavram olan makul değer yani gerçeğe uygun değer kavramı da işletme literatürüne kazandırılarak üzerinde çalışmalar yapılması gerekecektir.

Varlıkların faydalı ömürleri ile ilgili olarak standartta tanımların olduğu ancak faydalı ömür süresinin tespitinin işletmelere bırakıldığı görülmektedir. Amortisman ve itfa payı hususuna hem maddi hem de maddi olmayan duran varlıklar açısından yaklaşıldığında, standartlarda mevcut firma uygulamasından farklı esasların benimsendiği görülmektedir. Firma güncel uygulamalarında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 313 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde belirtilen amortisman süreleri ve oranlarını uygulamaktadır ve

işletmelere bu oranları belirleme hususunda bir serbestlik tanınmamıştır. Standartların uygulanmaya başlanması, mevcut vergi mevzuatına göre hesaplanarak kayıtlanan amortismanlar ile IFRS(TFRS) hükümlerine göre hazırlanan amortismanlar arasında belli bir fark oluşmasına sebep olacaktır

Maddi olmayan duran varlıkların lisans hakkının girdiği haklar sınıfı için yararlanma ömrünün belli olmaması durumunda faydalı ömür VUK uyarınca 5 yıl olarak belirtilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi varlığın firma yönetimince istenilen ve planlanan şekilde kullanılabilir ve çalışılabilir duruma gelmesi ile sona ermektedir. Lisans hakkından dolayı doğan maliyetler üretim maliyeti açısından ele alındığında, maddi olmayan duran varlığın genel üretim giderleri içerisinde amortisman tutarları göz önünde bulundurulmak suretiyle yer aldığı görülmektedir. Çünkü belirli bir süre kullanılabilir hakka ilişkin olarak amortisman ve itfa payları dolaylı olarak mamul maliyeti ile ilişkilendirilebilmektedir.

Lisans hakkı sözleşmeden doğan bir hak olduğu için, sözleşmede belirtilen kullanılabilir süre sözleşmenin geçerlilik süresini aşmamaktadır. Sözleşmede maddi olmayan duran varlığın değeri ve kullanılabilir süre belirtilmektedir ve bu sayede hakla ilgili itfa payları belirlenebilmektedir.

5024 sayılı Kanun ile değiştirilen VUK'un 315. ve mükerrer 315. Maddelerinde normal amortismanlar ve azalan bakiyeler usulü ile amortismanlar düzenlenmiştir. Azalan bakiyeler yönteminin bir diğer adı da hızlandırılmış amortisman yöntemidir. Vergi kanunlarında ayrıca fevkalade amortisman yöntemi de yer almaktadır. Mevcut mevzuata göre firma, normal amortisman yöntemini uygulamaktadır. Standartlar doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemini esas almaktadır. Doğrusal itfa yöntemi ile normal amortisman yöntemi aynı özellikleri taşıdığından standartların uygulanmaya geçilmesiyle de firma normal amortisman yöntemini uygulamaya devam edecektir.

Firma kullanılacak itfa yöntemini, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik faydaların kullanım şekillerine göre belirlediği için söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadığı sürece, ilgili olan itfa yöntemini dönemden döneme tutarlı olarak kullanmaya devam edecektir.

Firmanın sınırsız yararlı ömre sahip arsası bulunmaktadır. Standartların uygulamaya geçilmesiyle birlikte firmanın bu sınırsız yararlı ömre sahip varlığını IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerine yıllık bazda varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olması durumunda karşılaştırma yapmak suretiyle değer düşüşü açısından test etmesi gerekmektedir.

VUK'a göre maddi duran varlıklar da maliyet bedelleri ile değerlendirilmektedir. Yukarıda açıklanmış olan amortisman oranları, süreleri, yöntemleri maddi duran varlıklar için de hem güncel uygulamalar hem de IAS(TMS)-16 standardının getirileri açısından paralelik arz etmektedir.

163 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre iktisadi varlıkların muhasebeleştirildikleri hesap döneminin sonuna kadar tahakkuk etmek ve ödenmek suretiyle kesinleşmiş olan finansman giderlerinin sabit kıymetin maliyet bedeline dahil edilmek suretiyle aktifleştirilmesi zorunlu tutulduğundan firma belirtilen kurala uygun olarak muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmektedir.

Firma, aktifleştirilen sabit kıymete ilişkin olarak hesap döneminden sonraki dönemlere tahakkuk edecek olan finansman giderlerinin ya da kredi faizlerinin sabit kıymet maliyetine dahil edilerek aktifleştirilmesi ya da dönem giderlerine yüklenmesi hususunda tanınan seçimlik hakkından aktifleştirme hakkını kullanmaktadır. TTK ile de maddi duran varlıkların amortisman ayrıldıktan sonra da en fazla maliyet değeri üzerinden değerlendirileceği belirtilmiştir. Benzer şekilde maddi duran varlıkların taksitli olarak satın alınmaları durumunda fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti varlığın iktisap bedeline dâhil edilmektedir. Belirtilen hususlarla ilgili olarak IAS(TMS)-16 standardı farklılıklar taşımaktadır.

İktisadi varlığın IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardında belirtilen özellikli varlık tanımına girmemesi durumunda finansman giderleri, sabit kıymetin maliyet bedeline dahil edilmeyecek ve taksitli olarak satın alınan maddi duran varlığın da özellikli varlık olmaması durumunda fiyatın içinde gömülü olan finansman giderlerinin ayrıştırılarak dönemin finansman giderlerine aktarılması gerekecek ve bu durumda elde etme maliyetinin içinde finansman gideri bulunmayacaktır. Belirtilen ilke doğrultusunda, firmanın, özellikli varlık niteliği taşımayan iktisadi kıymet iktisap etmesi durumunda finansman gideri ve vade farklarını dönem giderine yüklemesi gerekecektir.

Örnek 5.10 : Firmanın stok ambarı küçük geldiği için ek bir ambar binası inşaa edilmiştir. Ek ambar binasının inşaatı 6 ayda tamamlanmış ve bu inşaaatla ilişkin olarak kredi faizleri 40.000 olmak üzere toplamda 270.000TL harcama yapılmıştır. IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca inşa edilen duran varlık, yapımı uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlık olmadığı için 40.000 TL'lik finansman giderinin binanın maliyet bedeline eklenmeyerek dönem giderlerine aktarılması uygun görülmüş ve muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir.

/	
252 Binalar Hesabı	230.0000
780 Finansman Gideri Hesabı	40.000
320 Satıcılar Hesabı	230.000
102 Bankalar Hesabı	40.000
/	

Örnek 5.11 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, 25 Ağustos 2009 tarihinde %18 KDV dahil peşin fiyatı üzerinden İntaş Makine firmasından 35.400 TL'lik ytong değirmen kazanı almıştır. Firma İntaş Makine'ye bu parça karşılığında peşin değeri üzerinden 40.000 TL'lik nominal değerli ve 3 ay vadeli bir senet vermiştir. % 0,6'lık damga pulu kesintisinin ödemesi Gaziantep Ytong firmasının kasasından yapılmıştır. Bu işleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

Makinanın bedeli	: 30.000
KDV	: 5.400
Damga pulu	: 240
Değer farkı	: 4.600

25/08/2009

/	
253 Tesis Makine ve Cihaz Hesabı	30.000
191 İndirilecek KDV Hesabı	5.400
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	240
780 Finansman Giderleri Hesabı	4.600
100 Kasa Hesabı	240
321 Borç Senetleri Hesabı	40.000
/	

Firmaların muhasebe yöneticilerine standartların uygulanmasıyla özellikli varlığa hangi sabit kıymetlerin gireceğinin tespit edilmesi konusunda belirleme hakkı tanınmaktadır. Firma içerisinde özellikli varlıklar belirlendikten sonra muhasebeleştirme işlemleri yapılırken borçlanma maliyetlerinin aktifleştirileceğine mi yoksa dönem giderlerine yüklenileceğine mi karar verilmesi gerekecektir.

Firma, vergi mevzuatına uygun olarak aktifleştirme işlemini yapmak için iktisadi kıymetle ilgili olarak yıl sonunun gelmesi ya da varlığın üzerinden amortisman ayrılır hale gelmesi şartını standartlara geçilmesi durumunda uygulamayacaktır. Standarda uygun olarak maddi duran varlıklar, firmadaki ilgili yönetimin satın alma amaçlarında öngörmüş olduğu kullanılabilir ve üretime başlanabilir hale gelmesi ile aktifleştirilebilecektir.

Firma, vergi mevzuatı gereğince gerçekleştirilen sabit kıymet kayıtlarında bir varlığın amortismanına tabi maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için 680 TL ve üzerinde bir bedelle iktisap edilmesi şartını taşımaktadır. Bu bedelin altında bir tutarla elde edilen varlıklar dönem gideri olarak nitelendirilmektedir. Ancak standardın 680 TL'yi aşan gibi bir bedel sınırlaması getirmemesinden dolayı varlığın maddi duran varlık olarak aktifleştirilmesi hususunda da amortisman ve itfa payı oranı mevzusundaki gibi işletmelere serbestlik tanınmıştır. Firmanın hangi iktisadi kıymeti maddi duran varlık sınıfına alacağına karar vermesi gerekecektir.

Firmanın fabrika binasının hemen yanında yapılan prefabrik ambar binası örneğinde olduğu gibi maddi duran varlığın işletmede üretilmesi konusunda, işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla üretilen ve üretim işlemi 1 yıldan daha uzun süren bir bina olduğundan özellikli varlık sınıfına girmektedir ve bu varlık ile ilgili bütün borçlanma giderleri varlık aktife alınıncaya kadar maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmek suretiyle aktifleştirilebilmektedir. Bir maddi duran varlığın kullanıma ve satışa hazır hale gelmesinden itibaren ilgili varlık için yapılan masraflar ve oluşan maliyetler aktifleştirilmeyerek gider yazılmaktadır.

Örnek 5.12 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, ürünlerini Ortadoğu pazarına tanıtmak amacıyla Irak Uluslararası Fuarı'na katılmıştır. Bu fuarda firma 3 günlüğü 1.800 TL olan stand kiralamıştır. Ayrıca fuarda ürünlerin tanıtımını sağlamak amacıyla broşürler bastırılmıştır. 1.000 adet broşür için toplam 2.500 TL ödenmiştir. Bu harcamalar bir maddi duran varlığın maliyetinin parçası olmayan harcamalardır.

Bu nedenle firma belirtilen harcamaları dönem giderlerine yansıtacaktır. Belirtilen fiyatlara KDV dahildir ve ödemeler banka havalesi yoluyla yapılmıştır.

/	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	4.300
102 Bankalar Hesabı	4.300
/	

Firma maddi duran varlıklarını maliyet bedeli üzerinden değerlemektedir. Standardın uygulanmasıyla birlikte maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılan açıklamalarla paralel olarak firma, standardın getirdiği maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinden maliyet modelini kullanabilecektir. Net gerçekleşebilir değer, maddi duran varlık değer düşüklüğü ve yeniden değerlendirme azalışı gibi hususlarda mevcut vergi mevzuatında herhangi bir açıklama yapılmadığı için firmanın standartları uygulaması ile birlikte finansal tablolarına 25X Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı'nı eklemesi gerekecektir. VUK'ta yeniden değerlendirme kavramından bahsedilmektedir. Ancak bu kavram standartların belirtmiş olduğu yeniden değerlendirme kavramlarından farklıdır.

Vergi mevzuatı uyarınca muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren firma standarda göre amortismanına konu değeri hesaplarırken, varlığın maliyet değerinden tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini değerleri düşülerek ulaşılan tahmini değeri olan kalıntı değerini düşüktükten sonraki tutarı üzerinden hesaplanacaktır. VUK'ta kalıntı değer kavramı yer almadığından ve uygulama hükmü getirilmediğinden yeni bir kavram niteliği taşımaktadır ve üzerinde çalışılması gerekmektedir.

Örnek 5.13 : Alsecco Sıva Malzemeleri Satış Ltd.Şti satış firması 25.000 TL tutarında hazır sıva üretimi ile ilgili bir telif hakkı satın almıştır. Sözleşmeye göre firma telif hakkını 5 yıl süreyle elinde tutacaktır. Araştırmalar sonucunda piyasada benzer bir telif hakkının değerinin 9.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Firma telif hakkının itfa payını hesaplarırken sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarının kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenmesi açıklamasını IAS(TMS)-38 standardı hükümlerince göz önünde bulundurmaktadır.

$$\text{İtfaya tabi tutar} = \text{itfa matrahı} = 25.000 - 9.000 = 16.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yıllık itfa tutarı} = 16.000 / 5 = 3.200 \text{ TL olarak belirlenecektir.}$$

Firma itfa kaydını aşağıdaki şekilde gerçekleştirecektir.

/	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	3.200
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	3.200
/	

Standartların uygulamaya geçilmesi ile birlikte firma, olağanüstü durumlar dışında sabit olan iktisadi kıymetlerinin yararlı ömürlerine de kalıntı değerlerinin tahminini her yıl gözden geçirmek suretiyle meydana gelecek olan değişiklikleri yansıtmak durumunda olacaktır.

Firma maddi duran varlıkları ile ilgili olarak bu varlıklar satış amaçlı maddi duran varlıklar da olsa gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklar da olsa amortisman ayırmaktadır. IAS(TMS)-16 standardı satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklardan amortisman ayırma işleminin durdurulması zorunluluğunu getirdiğinden, firmanın da standart uygulamalarına geçmesi ile bu varlıklarla ilgili olarak amortisman ayırmayı durdurması gerekecektir. Ayrıca standart, maddi duran varlığı parçalara ayırarak, gruplandırarak amortisman ayırmayı mümkün kılarken, mevcut uygulamalarda bu tarz bir düzenleme bulunmamakta ve firma da sabit kıymetlerini parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman tabi tutmamaktadır ancak parçaları birlikte değerlemeye tabi tutmaktadır.

Maddi duran varlıkların maliyetlerle ve maliyet muhasebesi ile amortisman ve itfa payı açısından önemli sayılabilecek bir ilişkisi bulunmaktadır ve bu nedenle varlığın değerinde, değerlendirme işlemi sonucunda meydana gelen değişiklikler dolayısıyla amortisman rakamı da değişecek ve genel üretim giderleri vasıtasıyla mamul maliyetlerini etkileyecektir.

Vergi mevzuatına tabi olan firma, fabrikanın kurulu olduğu arsasını 1998 yılında alarak 250 Arsalar Hesabı'nda aktifleştirmiştir. İdari bina ve fabrika binası ise arsa alındıktan 2 yıl sonra inşa edilmiştir. Dolayısıyla fabrika binası ve idari bina 252 Binalar Hesabı'ndan ayrı olarak aktifleştirilmiştir. Arsa sınırsız yararlı ömre sahip olduğu için amortisman tabi tutulmamıştır. Fakat binalar sınırlı yararlı ömre sahip varlıklar olduklarından dolayı amortisman tabi tutulmaktadır. Eğer firma arsa ve binasını birlikte almış olsa idi varlıklar VUK'a uygun olarak muhasebeleştirilerek aktifleştirebilecekti ve arsa ve bina birlikte amortisman tabi tutabilecekti. Ancak standart hükümleri bir binanın üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte alınmış olması

durumunda arsa ve binanın birbirinden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bina sınırlı yararlı ömre sahiptir ve amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Ancak sınırsız yararlı ömre sahip olan arsa amortismanına tabi tutulmayacaktır. Bu varlıklar birbirinden ayrılabilen varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilmek suretiyle aktifleştirilmeleri gerekmektedir. Arsanın sınırlı yararlı ömrü olması durumunda ise, kullanımdan sağlanacak olan faydaları yansıtabilecek biçimde amortisman ayrılması gerekecektir. Bina ve arsanın birbirinden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi durumunda arsanın değerinde artış olması binanın değerini etkilemeyecektir.

Firma standartlara göre maddi duran varlığına yeniden değerlendirme işlemi uygularsa o varlığın ait olduğu bütün maddi duran varlık sınıfını da aynı grupta bulunan bütün varlıklarla birlikte yeniden değerlendirme işlemine tabi tutması gerekecektir. Ayrıca varlığın ilk değerlemesinden sonra değer artışına uğramış olduğu bir durumda muhasebe kaydı yapılırken ilk olarak bu artışların önceki dönemlerde ayrılmış olan birikmiş değer azalış zararlarından mahsup edilmesi, değer artışının daha fazla olması durumunda ise aradaki farkın yeniden değerlendirme modeli uyarınca özkaynaklar hesap grubunun altında yer alan 522-MDV Yeniden Değerleme Artışı Hesabı'na kayıtlanması gerekecektir. Görüldüğü üzere detaylı olan yeniden değerlendirme modeli uygulanması açısından maliyet modeline nazaran biraz daha zor olduğu için firma tarafından tercih edilmeyecektir. Maddi duran varlığın elden çıkarılması durumunda eğer firmanın bilanço hesaplarından 522 nolu hesabında tutar mevcutsa bu tutarın doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılması gerekecektir.

Örnek 5.14 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması bir makineyi 01.01.2008 tarihinde KDV hariç 500.000 TL tutarıyla satın almıştır. Alış işlemi peşin bedelle olup aynı şekilde edinilmiştir. Bu makinenin faydalı ömrü 10 yıldır. Firma makinenin amortismanında normal maliyet yöntemini kullanmaktadır. Ancak makinenin gerçeğe uygun değerinde yıllar bazında değişimler olmuştur.

31.12.2009	Makinanın Değeri: 480.000 TL
31.12.2010	
31.12.2011	Makinanın Değeri: 340.000 TL
31.12.2012	
31.12.2013	Makinanın Değeri: 250.000 TL

31.12.2013 tarihinde makinenin amortismanı ayrıldıktan sonra defter değeri 500.000 - 300.000 = 200.000 TL'dir(ertelenmiş vergi etkileri ihmal edilmektedir.)

01.01.2008		
253 Tesis,Makine ve Cihazlar Hesabı	500.000	
102 Bankalar Hesabı		500.000
31.12.2008		
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	50.000	
257 Brikmiş Amortismanlar Hesabı		50.000
31.12.2009		
730Genel Üretim Giderleri Hesabı	50.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		50.000
/		
31/12/209		
253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	80.000	
522- MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı		80.000
/		

2009 yılında makinenin değeri 480.000 TL olarak belirlendiğine göre:

Cari değer ile defter değeri arasındaki fark:

$$\text{Defter değeri} = 500.000 - 50.000 - 50.000 = 400.000$$

$$\text{Cari değer} = 480.000 \quad \text{Fark} = 80.000 \text{ TL.}$$

Bu durumda defter değeri 480.000 kalan süre 8 yıl $480.000/8=60.000$ TL amortismanın giderine verilir ve $60.000 - 50.000 = 10.000$ TL ise MDV Değer Artış Fonu'ndan düşürülür.

31.12.2010		
730 Genel Üretim Giderleri	60.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		60.000
/		
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı	10.000	
570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı		10.000
31.12.2011		
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	60.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		600.000
/		

$480.000 - 60.000 - 60.000 = 360.000$ TL defter değeridir.

Ancak cari değer 340.000 TL dir.

Bu durumda $360.000 - 300.000 = 60.000$ TL

Değer azalışı gerçekleşmiştir ve bu değer azalışı da MDV Değer Artış Fonu'ndan karşılanmaktadır.

31.12.2011	
522 MDV Yeniden Değerleme	60.000
Artışları Hesabı	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	60.000
/	
522 MDV Yeniden Değerleme	10.000
Artışları Hesabı	
570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı	10.000
/	

Makinenin değeri 31.12.2012 tarihi itibarıyla yeniden değerlendirme sonucundaki değeri 300.000 olduğundan ve kalan amortisman süresi de 6 yıl olduğundan dolayı amortisman gideri:

$300.000/6=50.000$ TL

31.12.2012	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	50.000
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	50.000
/	

31.12.2013 tarihinde makinenin cari değeri ile defter değeri eşit olduğundan ve kalan faydalı ömür 5 yıl olduğundan Amortisman: $250.000/5=50.000$ TL'dir.

31.12.2013	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	50.000
257 Birikmiş Amortisman hesabı	50.000
/	

(Örten vd.,2007:214-217)

IAS(TMS)-16 standardı muhasebecilere bir varlığın maddi duran varlık olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda muhakeme yapma yetkisi tanımaktadır. Bu durum firmanın mevcut uygulamasında daha farklıdır, çünkü konu ile ilgili olarak yayımlanan VUK Genel Tebliği'nde hangi maddi duran varlıkların

hangi sınıfa girdiği yayınlanmıştır. Standartları uygulayacak olan muhasebe yetkilisinin hangi varlığın maddi duran varlık olduğuna karar vermesi gerekecektir.

Üretim maliyetleri ile ilgili olarak maddi duran varlıkların amortismanlar dışında genel üretim giderlerine aktarılan bakım, temizlik, yağlama vs. maliyetleri de bulunmaktadır ve bu maliyetler dolaylı olarak genel üretim giderleri üzerinden mamul maliyetine aktarılmaktadır.

Firma açısından IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı incelenmemektedir; çünkü standartta belirtildiği üzere firma inşaat sözleşmesinin yüklenici tarafı olmayıp bir mamul üretim fabrikasıdır.

VUK ve vergi mevzuatına göre muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren firma, sabit kıymet yatırımlarına ilişkin olan borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyete eklenmesi gerektiği ilkesinden hareket ederek duran varlığını aktifleştirmekte ve takip eden hesap dönemlerine ilişkin faiz giderleri ve kur farkları gibi borçlanma maliyetlerini doğrudan gider yazmayı değil, sabit kıymetin maliyetine eklemeyi tercih etmektedir.

Firma, özellikle yeni kurulduğu sırada döviz kredisi kullanmak yoluyla fabrikasının içerisinde kullanmak üzere önemli büyüklükte sabit kıymet satın almıştır. Bu durumda döviz bazında kredi faizleri ve dolayısıyla kur farkları ortaya çıkmış ve vergi mevzuatı gereğince sabit kıymete ilişkin bu borçlanma maliyetleri ilgili varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ve takip eden hesap dönemlerinde oluşan varlığa ilişkin borçlanma maliyetleri de varlığın maliyet değerine eklenmiştir. Aslında bahsedilen varlıklar işletmenin halen kurularak faaliyete geçmeye başladığı dönemde edinildiği için fabrikanın yatırım dönemi olarak da kabul edilmekte ve aynı düzenlemeler uygulanmaktadır. VUK'ta özellikli varlık kavramına yer verilmediği için standartların uygulamaya başlamasıyla firmanın özellikli varlık ayrımı yapması gerekecektir.

Örnek 5.15 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması, yurt dışında irtibat bürosu olarak kullanmak ve o bölgedeki ihracat ağını geliştirmek amacıyla Irak'ta daire niteliğinde bir ofis satın almıştır. Bu daire için 01.01.2005 tarihinde 1 USD=1,40 TL iken 80.000 USD ödenmiştir. Binanın satınalma bedeli 80.000 USD'dir. Binaya %5 oranında amortisman uygulanmaktadır ve yararlı ömrü 20 yıl olarak belirlenmiştir. 2006 yılına gelindiğinde ise, irtibat ve satış amacının değiştirilmesine karar verilmiştir. Daire ya başka amaçlar için kullanılacak ya da kiraya verilecektir.

Ayrıca firma daireye ilişkin olarak muhasebe politikalarında da değişiklik yapmak suretiyle maddi duran varlıkların maliyet bedelleri üzerinden değerlendirilmesi yerine yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden değerlendirilmesine karar vermiştir. Bu karar alındığı tarihteki kur 1 USD=1,50 TL'dir ve dairenin değeri de başka ekspertizlerinin yapmış olduğu çalışma sonucunda, 60.000 USD olarak tespit edilmiştir. Ancak 31.12.2007 tarihindeki ekspertiz raporları ise dairenin değerlerinin 50.000 USD'ye ancak elden çıkarılabileceğini göstermektedir ve dolar kuru 1 USD =1,30 TL'dir.

Bu durumda daire satın alındığı tarihteki kur üzerinden TL'ye çevrilmek suretiyle varlıklar hesabında aktife alınmaktadır.

$80.000 \times 1,40 = 112.000$ TL'dir.

2006 yılı sonundaki amortisman tutarı ise

$112.000 \times \% 5 = 5.600$ TL'dir.

Bir yıl sonra, firma kullanmakta olduğu Tekdüzen Hesap Planı uyarınca değil de IAS(TMS)'ler uyarınca maddi duran varlığını değerlemeye karar vermiştir. IAS(TMS)'ler uyarınca bu dairenin maddi duran varlıklar hesabından çıkarılarak yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilip, IAS(TMS)-40 Yatırım Amaçlı Varlıklar standardı uyarınca muhasebe kayıtlarına alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu işlem;2006 yılına ait amortisman gideri 5.600 TL ayrıldıktan sonra yapılacaktır.

2006 yılı sonunda birikmiş amortisman tutarı : $5.600 + 5.600 = 11.200$ TL'dir.

Varlığın bu tarihteki piyasa değeri: $80.000 \times 1,50 = 120.000$ TL'dir.

Bu tutar $120.000 - 100.800 = 19.200$ TL varlığın defter değerinden daha fazladır.

Bu fark tutarı pasif hesaplardan MDV yeniden değerlendirme artışları hesabında gösterilecektir. Ayrıca bu farkın kurumlar vergisi etkisinde kayda alınması gerekmektedir.

31/12/2006	
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	5.600
257- Birikmiş Amortisman Giderleri Hesabı	5.600
/	
252 Binalar Hesabı	24.800
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı	24.800
/	

522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı	4.960	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı		4.960
Vergi oranı %20 kabul edildiğinde; 24.800 x % 20 =4.960		
296 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hesabı	120.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	16.800	
252 Binalar Hesabı		136.800

(Öretn vd.,2007:538-539).

Bu kayıtlar finansal tablolar üzerinde düzeltme şeklinde gerçekleştirilmektedir. Firmanın muhasebe politikasını değiştirmek suretiyle cari değer üzerinden yani yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden değerlemeyi seçmesinden dolayı önce zarar yazılmayarak, lehte oluşan kur farkı ile mahsuplaştırmak suretiyle doğrudan doğruya öz kaynak hesabına alınmıştır.

2007 yılından itibaren dairenin finansal varlık olarak nitelendirilmesinden dolayı, cari değer ile değerlemeye konu edilmekte ve bu yıldan itibaren amortisman ayrılmamaktadır. İzleyen hesap dönemlerinde varlığın cari değerinde bir artış ya da bir azalış olmasının söz konusu olması durumunda değer değişimi olur ise, bu değer değişimi doğrudan doğruya gelir tablosuna aktarılmaktadır. Eğer yeniden değerlendirme yapılmamış olsa idi amortisman ayrılmaya devam edilebilirdi.

Borçlanma maliyetlerinin standart uyarınca dönem giderlerine verildiği, iktisadi kıymetin özellikli varlık olmadığı durumlarda, firma TDHP’de mevcut olan 780-Finansman Giderleri Hesabı, 781-Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı ve gelir tablosu hesaplarından 66.Finansman Giderleri Hesap Grubu altında yer alan 661-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 662-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabı’nı kullanarak muhasebeleştirilmesini gerçekleştirebilecektir.

Örnek 5.16 : Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması fabrika otomasyon sistemini yenilerken kırma-eleme tesisi için 2 adet hammadde silosunu yenilemeye karar vermiştir. Bu siloların Almanya’dan ithal edilmesi kararlaştırılmıştır(Ytong International GmbH firmasının silolarını yapan firmadan ithal edilmektedir). Siloların bedeli 200.000 Euro’dur. Bunların faydalı ömrü ise 5 yıl olarak tespit

edilmiş ve normal amortisman yöntemi uygulanmıştır. Bu işlem 01.01.2007 tarihinde gerçekleştirilmiştir.

Makinelerin aktife alındıkları tarihteki Euro kuru, 1EURU= 2 TL

200.000 EURO x 2= 400.000

Amortisman süresi 5 yıl:

400.000 x %20= 80.000 TL amortisman ayrılacaktır.

31/12/2007		
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	80.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		80.000
/		

31.12.2008		
730 Genel Üretim Gideri Hesabı	80.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		80.000
/		

2009 yılında ise siloların net defter değeri 240.000 TL(400.000 – 80.000 – 80.000 = 240.000) olarak tespit edilmiştir. Duran varlıkların amorti edilmiş ikame maliyetleri ise 360.000 TL olarak belirlenmiştir ve bu durumda %50 (360.000 - 240.000/240.000= %50) oranında bir fark oluşmaktadır. Bu farkın yeniden değerlendirme artışı olarak siloların maliyet bedeli ve birikmiş amortismanlarına yansıtılması suretiyle kayda alınması gerekmektedir.

400.000 x %50= 200.000

/		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	200.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		80.000
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı		120.000
/		

Ayrılacak amortisman giderlerinin de %50 oranında arttırılması gerekmektedir. Bu durumda;

/		
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı	40.000	
Makine Değer Artışı		
570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı		40.000
/		

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	120.000
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	120.000

Yeniden değerlendirme artışları hesabından birikmiş karlara aktarılan ve varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki, fark olan (120.000 – 80.000) 40.000 TL, Epstein ve Mirzannın(2002) kaynağına dayanılarak geçmiş yıl karlarına verilmiştir.

Maliyet muhasebesi açısından bakıldığında, borçlanma maliyetleri eğer özellikli bir varlığın maliyet değerine ekleniyorsa, amortisman tutarı ve itfa paylarını etkilemek suretiyle üretim maliyetlerini değiştirecektir. Varlığın bir parçası olarak aktifleştirilen borçlanma maliyetleri, amortisman yoluyla genel üretim giderleri aracılığıyla mamul maliyetlerini etkileyecektir. Fakat diğer borçlanma maliyetlerinin tümü dönem sonunda, mali tablolarda dönem gideri olarak muhasebeleştirildiği için maliyetleri etkileyen bir unsur niteliği taşımayacaktır ve bu durumda firmanın faaliyet dışı giderleri artmış olacaktır.

Firmanın stokları özellikli varlık niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle de borçlanma maliyetleri stok maliyetlerine eklenmediğinden mamul maliyetlerini de yükseltmeyecektir ve olumsuz bir etki söz konusu olmayacaktır. Eğer işletme stokları özellikli varlık niteliğini taşımış olsaydı, üretmiş olduğu mamullerin satılabilir ya da kullanılabilir duruma gelmesi uzun bir süreyi gerektirseydi, defter değeri veya nihai maliyeti geri kazanılabilir tutarını ya da net gerçekleşebilir tutarı aşması durumunda, net gerçekleşebilir değer üzerinden yeniden kayıtlara alınması gerekecekti. Bahsedilen borçlanma maliyetleri ise borçlanma maliyeti oluştuğunda, varlık için harcama yapıldığında ve firma ilgili varlığın kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında aktifleştirmeye başlanılacaktır. Belirtilen stoklara giren bir stok kaleminin kullanıma hazır hale gelmesi ile ilgili bütün işlemler tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme işlemi de son bulacaktır.

Örnek 5.17 : Gaziantep Ytong firması reorganize ve modernize edilmesi 3 yıl sürecek olan bir eski fabrika satın almıştır. Bu fabrikada hazır sıva üretilecektir ve tesis Gaziantep'te bir firmanın eski sıva fabrikasıdır. Fabrikanın faaliyete

başlayabilmesi için, tesisi içerisindeki makinelerin ve bu makinelere ilişkin kurulumlarının yenilenmesi gerekmektedir. IAS(TMS)-23 standardına göre özellikli varlık tanımına uyan bu yenileme işleminin bedeli 1.500.000 TL'dir ve bunun için de %2 bileşik faizli kredi kullanılmaktadır. Firma, tesis özellikli varlık niteliğinde olduğundan aktifleştirme yöntemini benimsemiştir. Kullanılan kredinin vadesi ise 6 yıldır ve anapara ve faiz tutarları 6. yılın sonunda ödenecektir.

Bu açıklamalar doğrultusunda firmanın mali tablolarını IAS(TMS)'ler gereğince hazırlaması durumunda mali tablolardaki stok değeri;(tesisin net gerçekleşebilir değerinin borçlanma giderlerinin aktifleştirilmesinden sonra oluşan değerden daha düşük olmadığı varsayılmıştır.)

Tesis alım maliyeti1.500.000
 Genel üretim maliyeti (finansman maliyeti)..... 286.530
 $(1.500.000 \times (1 + 0,06)^3 - 1.500.000) = 286.530$
 Stok değeri 1.786.530 olacaktır.

Stoklar için sadece 3 yıllık faiz tutarı işletilerek stok değerlerine eklenmekte ve bu suretle aktifleştirilmektedir(varlıkların satılabilir duruma gelmesinden sonra IAS(TMS) uyarınca). Katlanılacak olan finansman giderlerinin aktifleştirilmesine izin verilmemekte ve geriye kalan 3 yıllık finansman gideri niteliğindeki faiz giderleri ise dönem giderlerine aktarılmaktadır.

Firma IAS(TMS)'lere uygun davranmayarak tüm kredi faizlerini aktifleştirirse; finansman yükünün hepsi aktifleştirilecek ve stokların değeri yükselecektir.

Tesis üretim maliyeti1.500.000 TL
 Genel üretim maliyeti (finansman maliyeti)... 627,780 TL
 $(1.500.000 \times (1+0,06)^6 - 1.500.000) = 627.780$
 Stok değeri.....2.127.780 TL

Firmada finansal kiralama işlemi uygulanmadığı görülmektedir. Çünkü firma kiralama süresi sonunda herhangi bir varlığı ve bu varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararları devralmamaktadır. IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardında ağırlıklı olarak finansal kiralama işlemleri üzerinde durulduğu görülmektedir. Firma finansal kiralama işlemi yapmadığı, ihtiyaç duyduğu sabit kıymetleri satın almayı tercih ederek işletme bünyesine kattığı için finansal kiralama işlemleri üzerinde durulmamıştır.

Satış personelinin ve yönetim grubunda bulunan yönetim kurulu başkanı, mali işler müdürü, satış ve pazarlama müdürü, personel ve idari işler müdürü, işletme müdürü, hammadde şefi, makine bakım şefi ve firma işlerinde kullanılmak amacıyla sosyal işlere bağlı olarak Sanko Oto Kiralama A.Ş. firmasından binek araç kiralanmaktadır. Standart uygulaması açısından bakıldığında belirtilen kiralama türü faaliyet kiralamasıdır. Mevcut uygulama ile IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardı firma açısından karşılaştırıldığında faaliyet kiralaması dolayısıyla gerçekleştirilen kira ödemelerinin doğrusal olarak ve eşit biçimde kiralama süresi boyunca gider şeklinde muhasebeleştirildiği görülmektedir. Belirtilen hususta geçiş işlemlerinde herhangi bir sorun ve farklılık yaşanmayacağı beklenmektedir. Faaliyet kiralaması işlemi niteliğinde olan araç kiralamasından doğan kira ödemeleri, hem firmanın uygulamalarında hem de standart hükümlerince gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

Firma, IAS(TMS)-17 standardını uygularsa her yıl yenilemiş olduğu araç kira sözleşmelerinin her bir dönem itibariyle asgari kira ödemesinin tutarını finansal tablolarının açıklamalar kısmında belirtecektir. Aynı zamanda araçlarını kiraya vermiş olan Sanko Oto Kiralama A.Ş. firması da kiralamaya konu olan araçlarını nitelikleri bazında bilançosunda göstermek durumundadır ve kiralama işleminden kaynaklanan kira gelirlerini kiralama süresi boyunca gelir olarak muhasebeleştirmelidir.

Kira gelirlerini elde eden Sanko Oto Kiralama A.Ş. firmasının kiralanan varlığında değer düşüklüğü olması durumunda IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardını uygulaması gerekecektir. Kira işlemine konu olan araçların sabit kıymet özelliği taşıdığı göz önünde bulundurulduğunda, Sanko Oto Kiralama A.Ş. firmasının bilançosunda 25X Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı'nı kullanması gerekecektir. Kiraya veren firma kira gelirini elde ederken katlanmış olduğu amortisman dahil olmak üzere maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Kiralama konusu araçların bakımı ve sigortalanması gibi hizmetleri karşılığında elde edilen gelirler ise kiralama gelirleri olarak sınıflandırılmamaktadır.

Kiralama yoluyla bir varlığın kiralama süresi sonunda mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararlar devralınmadığı için genel üretim giderlerine yüklenecek amortisman ya da itfa payları oluşmamaktadır. Faaliyet kiralaması işlemi olarak araç kiralayan firmada, kira bedelleri ilgili oldukları

dönemin giderlerine yüklendiğinden, üretim departmanı ile ilgili olan işletme müdürü, hammadde şefi, mekanik bakım şefi gibi yöneticilere sağlanan araçların kira bedelleri 730-Genel Üretim Giderleri Hesabı'na yüklenmektedir ve bu sayede üretim departmanı ile ilgili olan kira bedelleri dolaylı yollarla mamul maliyetlerine sinai maliyetler içerisinde aktarılmaktadır.

Faaliyet kiralaması yoluyla edinilen belirtilen binek araçların mülkiyet hakkı, risk ve yararlarının tamamı kiracı firmaya geçmemektedir. Genel üretim giderleri sınıfına alınan üretim departmanı ile ilgili olan kira giderleri tahmini hesaplamalar vasıtasıyla üretilen mamule yüklenmektedir. Belirtilen kira giderleri sabit genel üretim giderleri sınıfında yer almaktadır ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla mamullere yüklenmektedir.

Firma, kiralamış olduğu araçlarının kira ödemelerini doğrusal bir şekilde ve eşit olarak kiralama süresi sona erinceye kadar kira gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu sınıfa giren kiralamalarda iktisadi varlık işletme varlıkları arasında görülmediğinden dolayı üretilen mamullere dolaylı yollardan yüklenen tutarlar sadece kira ödemelerinin o döneme isabet eden kısmı olacaktır ve amortisman işlemi uygulanamayacaktır. Stok maliyetlerine dolaylı yollardan yüklenen ve üretim ile ilgili olan kira giderleri, satılan malın maliyeti rakamının içine de dâhil edilecektir.

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması eğer finansal kiralama işlemi yaparsa, muhasebe kayıtlarını standart hükümleri çerçevesinde aşağıda verilen örnekteki gibi gerçekleştirebilecektir.

Örnek 5.18 : Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması 01.01.2005 tarihinde peşin bedeli 180.000 TL olan otoklav vincini finansal kiralama sözleşmesi ile 48 aylığına kiralamıştır. Finansal kiralama karşılığında her ay 5.500 TL ödemektedir.

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	180.000
302 Ertelenen Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	32.000
402 Ertelenen Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	96.000
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı	77.000
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı	231.000

Firma Ocak ayının sonunda, kiraya veren firmaya aylık kira bedelinin karşılığını banka havalesi yoluyla ödemiştir.

31/01/2005		
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı	5.500	
102 Bankalar Hesabı		5.500
/		

Ertelenen finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin 1 aylık kısmı:

/		
780 Finansman Giderleri Hesabı	26.666	
302 Ertelenen Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı		26.666
/		

Dönem sonunda ertelenen finansal kiralama borçlanma maliyeti gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır.

31/12/2005		
780 Finansman Giderleri Hesabı	32.000	
302 Ertelenen Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı		32.000
31/12/2005		

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	32.000	
780 Finansman Giderleri Hesabı		32.000
31/12/2005		

660 Finansman Giderleri Hesabı	32.000	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı		32.000
/		

(Başar,2007:541-542)

Firma yabancı para üzerinden mal satış işlemi yapmamaktadır. Bu nedenle yabancı para ile mal satış işlemlerinden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesi hususu gündeme gelmemektedir. Ancak alüminyum tozu örneğinde olduğu gibi yabancı paralı mal alım işlemi gerçekleştirmekte ve belirtilen mal alım işleminden kaynaklanan kur farklarını, stoklara alındığı tarihe kadar oluşmaları durumunda zorunlu olarak malın maliyetine dâhil etmektedir. Firma daha sonra oluşan kur farklarının ise maliyete dâhil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi ihtiyariliğinden, maliyete intikal ettirmeyi tercih etmektedir. Fakat standartta belirtildiği üzere, stok kalemi özellikli varlık değilse kur farkı sonuç hesaplarında muhasebeleştirilecektir. Firmanın satın almış ve üretmiş olduğu stok

kalemleri özellikli varlık niteliğini taşımadığından dolayı standartların uygulanması durumunda kur farkları gidere verilecektir.

Firmanın yabancı para üzerinden mal sattığı kabul edilirse aşağıdaki örnekte olduğu gibi uygulanması önerilmektedir.

Örnek 5.19 : Firma, 50.000 USD’lik 6 ay akreditif karşılığı olarak Suriye’ye ihracat yapmıştır. Dolar kuru o tarihte 1 USD=1,42 TL’dir. 6. ayın sonunda akreditif çözdürülmüştür. Akreditifin çözdürüldüğü tarihte 1 USD=1,52 TL’dir ve bedeli bankaya yatırılmıştır.

/		
120 Alıcılar Hesabı	71.000	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı		71.000
/		
920 Dolar Alacakları B. N. Hesabı	50.000	
970 Dolar Alacakları A.N. Hesabı		50.000
/		

(İşlemden dolayı oluşan kur farkları, yıl içinde oluşup bir sonraki hesap dönemine sarkmadığı için satışlarla ilişkilendirilmek suretiyle gelir tablosunda 602- Diğer Gelirler Hesabı’na alınabilir). 6. ayın sonundaki tahsil kaydı ise:

/		
102 Bankalar Hesabı	76.000	
602 Diğer Gelirler Hesabı		5.000
120 Alıcılar Hesabı		71.000
/		

Firmanın, vergi mevzuatı gereğince, yabancı işletmelerde net yatırımları olmadığı için bu yatırımlara ilişkin parasal nedenlerden kaynaklanan kur farklarının raporlanması ihtiyacı da doğmamaktadır. Firmada dönem sonlarında banka hesaplarında bulunan yabancı para varlıklarına, örneğin vadeli olarak bankaya yatırılmış USD mevduata, dönem sonlarında merkez bankası döviz alış kuru üzerinden değerlendirilmekte, oluşan karlar 646-Kambiyo Karları Hesabı’na, oluşan zararlar da 656-Kambiyo Zararları Hesabı’na aktarılmaktadır.

(Sağlam ve Sağlam,2007:688-689)

Örnek 5.20 : Firmanın K bankasında açtırmış olduğu 45.000 USD'lik vadesiz döviz mevduat hesabı bulunmaktadır. Yıl sonunda firma döviz değerlemesi işlemini gerçekleştirmektedir. Dönem sonunda 1 USD=1,51 TL, hesabın açılış tarihindeki kur ise 1 USD =1,43 TL'dir. Bu durumda dönem sonunda $45.000 * (1,51 - 1,43) = 3.600$ TL kur farkı oluşmaktadır.

	/	
102 Bankalar Hesabı		3.600
646 Kambiyo Karları Hesabı		3.600
	/	

45.000 USD yeni yılda firmanın satın aldığı bir makineyi ödemek amacıyla bankadan, 1 USD=1,54 TL kur üzerinden çekilmiştir.

Kayıtlı değer=45.000*1,51=67.950TL

45.000*1,54=69.300 TL

Fark=69.300-67.950=1.350

	/	
100 Kasa Hesabı		69.300
102 Bankalar Hesabı		67.950
646 Kambiyo Karları Hesabı		1.350
	/	

Firmada uygulanan vergi mevzuatı açısından kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılması ihtiyaridir ve firma açısından da kesin bir borç niteliği taşımamaktadır. Kıdem tazminatının ileride de oluşup oluşmayacağı konusunda net bir belirlilik olmaması gibi durumlar bu sonucu doğurmaktadır.

VUK'un 288. Maddesi uyarınca kıdem tazminatı karşılığı ayrılarak gider yazılamamaktadır. Kıdem tazminatı ayrıldığı zaman ancak 659-Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı'na yazılabilmekte ve vergi matrahına eklenmektedir. IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında, kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi hususları firmanın tabi olduğu vergi yasalarına nazaran daha detaylı olarak ele alınmak suretiyle açıklanmaktadır. MSUGT ile işletmelere kıdem tazminatı karşılığı ayırma hususunda ihtiyarilik tanındığı için firma, kıdem tazminatı karşılıklarını bu karşılıkların ilgili olduğu dönemde girmek zorunda tutulmamıştır. Fakat firma mali tablolarında 372 ve 472 nolu hesaplarda kıdem tazminatı karşılığı girmek yerine, 900 ve 901 nolu nazım hesaplarda, kıdem tazminatı karşılıkları olarak takip etmeyi tercih etmektedir.

Kıdem tazminatı karşılıkları eğer finansal tablo hesaplarında izleniyor olsaydı, maliyet muhasebesiyle ilişkilendirilebilirdi. Çünkü kıdem tazminatı karşılıklarının toplam tutarı 372 ve 472 nolu kıdem tazminatı karşılık hesaplarından direk işçiliklerle ilgili olan kısmı 720-Direk İşçilik Giderleri Hesabı'na ve endirek işçiliklerle ilgili kısmı ise 730- Genel Üretim Giderleri Hesabı'na aktarılacak ve böylece mamul maliyetlerini etkileyecektir. Belirtilen kayıt, İş Kanunu'nda açıklanmış olan şartların gerçekleşmesi durumunda, karşılık hesabının kapatılarak dönemin gider hesaplarıyla ilişkilendirilmesi yoluyla gerçekleştirilebilmektedir.

IAS(TMS)-19 standardında açıklandığı üzere çalışanlara sağlanan faydaların tahakkuk etmesine karşın ödenmeyen kısmının bilançoda bir borç olarak hesaplanması, ileriki süreçte mahsup edilmesi veyahut da varlık olarak ödenmesi düşünülen peşin bir ödemenin bilanço kayıtlarında varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu açıklama doğrultusunda, standartların uygulanmasıyla birlikte firmanın kıdem tazminatı karşılıklarını ayırması ve bu tutarlarını finansal tablolarında göstermesi gerekecektir. Firma TDHP'de açılmış olan 372 ve 472 nolu hesapları kullanmak suretiyle kıdem tazminatı karşılıklarını kaydedebilecektir.

Direk işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri içerisindeki işçilikler, IAS(TMS)-19 standardında belirlenen bütün unsurların toplamından oluşmaktadır. İşçilik giderlerinin üretim maliyetleri olarak kabul edilmek suretiyle stok maliyetlerine yüklenmesi hususunda IAS(TMS)-19 standardı, IAS(TMS)-2 Stoklar standardını adres gösterdiği için bu standart kapsamındaki işçilik giderlerinin mamul maliyetlerine yansıtılabileceği belirtilmekte ve işçilik giderlerinin direk olarak üretim maliyetleri ile ilişkisi kurulabilmektedir. Hem direk işçilikler hem de endirek işçilikler açısından bakıldığında, işçilik giderlerinin hem mevcut uygulamalarda hem de standart hükümleri ile getirilen uygulamalarda yakın bir ilişki içerisinde olduğu gözlemlenebilmektedir. Hem işçilik ödemeleri için hazırlanan planlar hem de çalışanlara sağlanan faydalar üretim ile ilişkilendirildikleri takdirde üretim maliyetlerine açık bir şekilde yansıtılmaya devam edilebilecektir.

Örnek 5.21 : Türkiye'de uygulanan yasal mevzuat çerçevesinde Gaziantep Ytong firmasında çalışan bir işçinin kıdem tazminatı karşılığı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır

PersonelAdı	Mehmet Gözükara
İlk İşe Giriş Tarihi	24.04.1999
İşe Giriş Tarihi	25.09.2004
Kıdem Tazminatı Ödenecek Tutar	25.10.2009
Prim Ödenen Gün Sayısı	2.300 gün
En Son Alman Aylık Brüt Ücret	1.800 TL
Hizmet Süresi	5 yıl 1 ay
Çocuk Yardımı Aylık	24
Bir Günlük Ücret	60(1800/30)
Çocuk Yardımı(Günlük)	0,8(24/30)
Günlük Kazaçlar Toplamı	60,80(60+0,8)
Bir Yıllık Kıdem Tazminatına Esas Ücret	1.824(60,80*30)
Toplam Brüt Kıdem Tazminatı	9.135(9.120+15)

Firmanın IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına uygun olarak kıdem tazminatı karşılığı ayırması durumunda hesaplama tablosu ve muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

Personel Adı	Mehmet Gözükara
İlk İşe Giriş Tarihi	24.04.1999
İşe Giriş Tarihi	25.09.2004
Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih	25.10.2009
Kıdeme Esas Aylık Ücret	1.824 TL
Şirket Kayıtlarındaki Toplam Yükümlülük	9.135 TL
Prim Ödenen Gün Sayısı	2.300 gün
Emekliliğe Kalan Gün Sayısı	6.700(9.000-2.300)
Emekli Olunacak Yıl	2024
Tahmini Faiz Oranı	%15
Tahmini Enflasyon Oranı	%9
İskonto Oranı	
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	8.038,80

$$\text{İskonto Oranı} = (1+0,09) / (1+0,15) \cdot 6.700 / 360 = 1,09 / (1,15) \cdot 19 = 0,12$$

$$9.135 \cdot (1-0,12) = 8.038,80$$

Firmanın 31.12.2009 tarihi itibariyle toplam kıdem tazminatı karşılığı: 402.850

Firmanın 31.12.2009 tarihi itibariyle cari yıl kıdem tazminatı karşılığı: 45.080

31.12.2009 tarihli yasal defterlerdeki kıdem tazminatı karşılığı tutarı : 447.910

Firmanın ilk olarak IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardını 31.12.2009 tarihinde uygulamayı öngörmüş olması durumunda:

31.12.2009 tarihi itibariyle toplam kıdem tazminatı karşılığı: 354.080

31.12.2009 tarihi itibariyle cari yıl kıdem tazminatı karşılığı: 38.790

/	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	48.770
580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı	48.770
(402.850-354.080= 48.770)	

/	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	6.290
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	6.290
(45.080-38.790= 6.290)	

/	
(Morgül,2007:631)	

SONUÇ

Ülke ekonomilerinin globalleşen dünyada birbirlerinden etkilenmesi sonucunda yeni yatırım sahaları ve fırsatları doğmaktadır. Sermaye hareketleri uluslararası anlamda finansal yapıların ve finansal işlemlerin de çok yönlü olarak yaygınlaşmasına öncülük etmektedir. Dünya çapındaki ticari gelişmeler, değişimler ve karşılıklı ilişkiler, para hareketleri, farklı ülkelerde yatırım sahaları aranması, sınır aşırı ve deniz aşırı finansal faaliyetlerin artması uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlama diline ihtiyaç duyulması sonucunu doğurtmuş ve bu bağlamda ülkeler ortak bir muhasebe dili oluşturulması gerekliliğine yönlenmişlerdir.

Farklı ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olmaları, yabancı yatırımcıların yatırım yapmak istedikleri ülkelerin mali tablolarını ve muhasebe kayıtlarını inceleyerek karar vermelerine yardımcı olmamakta ve bu noktada ortak bir dil gerekliliğinin önemi de artmaktadır. Dünya çapında, bu amaca yönelik olarak, standartlar hususunda uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır ve uluslararası düzeyde, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Bu sayede de uluslararası anlamda entegrasyon çalışmaları da başlamıştır.

Türkiye’de TMSK’nın yoğun çalışmaları ile IAS’lerle birebir uyumlu ve IAS/IFRS çevirileri niteliğinde olan TMS’ler oluşturulmuştur. Bu standartlar IAS’ler ile tam uyum içerisinde olduklarından, yabancı yatırımcılara, güvenilir bir ortamda, şeffaf ve anlaşılır bilgiler sunarak yatırımlarını gerçekleştirme imkanı tanımaktadır. IAS’lerde revizyon ya da değişiklik yapılması durumlarında, bu değişiklikler TMS’lere hemen yansıtılmakta, ve mevcut standartlarda da revizyona gidilmektedir. Gerekli olması durumunda, mevcut standartlar kaldırılabilenkte ya da yeni standartlar oluşturulabilmektedir.

Türkiye’de muhasebe alanında, muhasebe uygulamalarına yön veren hukuki düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Güncel anlamda muhasebe uygulamaları vergi

mevzuatı etkisi altındadır ve muhasebe alanında standardizasyon sağlanması amacıyla çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam edilmektedir. Bu çalışmalar işletmelerin birden fazla mali tablo düzenlemelerine neden olmaktadır ve finansal raporlama husunda yeknesaklık sağlanamaktadır. TMS'lerin ortak ve tek bir dil sağlama konusundaki önemi bu noktada bir kez daha ortaya çıkmaktadır. TMS'ler sayesinde, mali tabloların hazırlanarak sunulmasında ve raporlanmasında ortak ve tek bir dil oluşturulabilecektir.

Tez çalışmasının konusunun uluslararası muhasebe standartlarının maliyet muhasebesi uygulaması olması nedeniyle literatür taramaları, konu ile ilgili tez ve makale çalışmaları incelenmek suretiyle dokuz adet standart maliyetler ve maliyet muhasebesi ile olan ilişkileri açısından ele alınmıştır.

Uygulamada ya da literatürde direk olarak ve sadece maliyetleri ihtiva eden uluslararası maliyet muhasebesi standartları ya da standart seti bulunmamaktadır ve IAS(TMS)'ler gibi oluşum içerisine de girilmemiştir. Maliyet muhasebesi ile ilgili konu ve kavramlar IAS(TMS)'ler içerisinde çok detaylı bir şekilde yer almamakla birlikte, bazı uluslararası muhasebe standartlarının içerisinde ele alınarak işlenmekte ve maliyetlerle ve maliyet uygulamaları ile ilgili olarak bazı tanım ve uygulamalara yer verilmektedir.

Çalışmada uluslararası muhasebe standartlarının oluşumu, dünya ve Türkiye'deki gelişimi ele alınarak incelenmiştir. Ağırlıklı olarak maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilgili olan dokuz adet standart ele alınmak suretiyle, bu standartlar hakkında genel bilgiler verilmiş ve standartlarla ilgili Türk mevzuatında yer alan konular ile bu konuların standartlarda ele alınış biçimi karşılaştırılmış, benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Ele alınan her bir standardın maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilişkileri incelenmiş ve bu ilişkilere yorum getirilmiştir. Çalışmada Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması hakkında genel bilgiler sunulmuş, gazbeton sektörü ve gazbeton mamülü ele alınarak incelendikten sonra ytong gazbeton ürününün maliyet muhasebesi sistemi, maliyet hesaplama akışı ve yöntemleri açıklanmıştır.

Uygulama örneği olan Gaziantep Ytong San.A.Ş. firması üzerinde gerçekleştirilen çalışmada ayrıntılı olarak ele alınan standartlar, maliyet muhasebesi ile ilişkileri öncelikli olarak göz önünde bulundurulmak suretiyle, firmanın mevcut muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamaları karşılaştırılmak suretiyle incelenmiş,

standartların uygulamaya geçilmesi ile birlikte yapılmasının gerekli olduğu sonucuna varılan uygulamalar, değiştirilmesi gereken hususlar ve hesap kodları açıklanmak suretiyle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Firmaya standartların uygulanmasıyla yapması gerekenler hakkında yorumsal açıdan bilgiler de sunulmuş ve tavsiye ve önerilerde bulunulmuştur. Firma üzerine standartlarla ilgili olarak örnek uygulamalar yapılmış, sayısal açıdan standartların getirmiş olduğu yenilik ve değişikliklere nasıl adapte olunabileceği, firmanın muhasebe sisteminin içerisine değişiklik ve yeniliklerin nasıl işlenebileceği açısından öneriler sunulmuştur.

Çalışmada, uluslararası muhasebe standartları içerisindeki maliyet muhasebesine ilişkin bilgilerin yeterli olup olmadığı incelenmek suretiyle, standartlarda yer alan maliyetlerle ilgili bilgiler ayrıntılı olarak ele alınmış, bu standartların maliyet muhasebesi standartlarını belirlemek için yeterli olup olmadığı hususu yorumlanmıştır. Çalışmada maliyetler türleri itibarıyla tanımlanmış ve maliyet muhasebesinin ve maliyetlerin IAS'ler içerisinde ne ölçüde verildiği açıklanmıştır.

Çalışmada, maliyet muhasebesi ile ilişkili olan her standart ayrı ayrı incelenmiş ve ilişki analizlerine tabi tutulmuştur. Ayrıca çalışmanın ekler kısmında, ABD'deki Federal Havacılık Kurulu'nun geliştirmiş olduğu maliyet muhasebesi standartları ayrıntılı olarak incelenmiş ve yorumlanmıştır. Bu standartlar uluslararası maliyet muhasebesi standartları değildir ancak inceleme sonucunda CAS yani cost accounting standards olarak oluşturulan maliyet muhasebesi standartları maddelerinin uluslararası anlamda maliyet muhasebesi standartları oluşturulmasında kullanılabileceği ve değerlendirmelere esas alınabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen maliyet muhasebesi standartları oluşturulurken aslında Kurul, uluslararası düzeyde uygulanmakta olan muhasebe standartlarının maliyet muhasebesi ile ilişkili olan yaklaşım ve açıklamalarını esas almak suretiyle kendi havacılık işlemlerine özgü bir maliyet muhasebesi standartları seti oluşturmuş ve bu standartları karşılaştığı sorunlar çerçevesinde geliştirmiştir. Kurul'un standartları oluştururken ve ihtiyaçları doğrultusunda geliştirirken, IAS'lerin maliyetlerle ilişkili olan açıklama, yorum ve uygulamalarını göz önünde bulundurması, çalışmadaki mevcut uygulamalar ve standartların maliyet muhasebesi açısından karşılaştırılmasında esas alınmasını desteklemektedir.

IAS'lerin bilanço kalemlerinden stoklar ve gelir tablosu kalemlerinden satılan malın maliyeti üzerinde direk ve endirek etkilerinin olduğu görülmektedir.

Maliyetler ve maliyet muhasebesi açısından standartlar incelendiğinde en yakın ilişkinin, IAS(TMS)-2 Stoklar standardı ile olduğu görülmektedir. Maliyet muhasebesi ile ilgili ve ilişkili olan diğer standartlar ise, IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı, IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardı, IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı, IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varlıklar standardı, IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardıdır ve çalışmada standartlar bu sıra ile incelenmiştir.

IAS(TMS)-2 Stoklar standardı, maliyetler ve maliyet muhasebesi ile en yakın ilişki içerisinde olan standarttır. IAS(TMS)-2 standardı, bilançoda yer alan stoklar kaleminin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi hususları ile ilgili yapılması gerekenleri ayrıntılı olarak ortaya koymaktadır. Stok maliyetlerini oluşturan ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri standart kapsamına alınmakta, üretim maliyetleri ile yakın ilişki içinde bulunan bu standart, maliyet muhasebesi ve uygulamaları ile ilgili yine de yeterince detay sunmamaktadır. İşçilik giderlerine standartta dönüştürme maliyetleri içerisinde sınırlı olarak yer verilmekte ve hesaplama biçimi ile hangi giderlerin bu sınıfa girdiği hususlarına değinilmemektedir. Stoklar net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilmekte ve net gerçekleşebilir değer kavramı değerlendirilmemektedir. Stokların değerlerinde meydana gelen değer artışları ve değer azalışları kayıtlara alınmaktadır.

IAS(TMS)-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının maliyet muhasebesi ile ilişkisi ve maliyetlere etkisi oldukça sınırlıdır. Bu standart direkt olarak mamül maliyetlerini etkilememekte fakat varlıkların, örneğin bir maddi duran varlığın işletmede üretim sürecinde kullanılması, değerinin değişmesi nedeniyle amortisman yada itfa payı yoluyla etkileyebilmektedir. Ancak amortisman yada itfa payı dolaylı yollarla, ki amortisman giderleri endirek giderlerdir, ve dağıtım anahtarları vasıtasıyla mamüllere yüklenmektedir. Varlığın itfaya tabi ömrünün sınırsız yani süresiz olması durumunda, amortismanların ve itfa paylarının mamül maliyetlerine hiçbir etkisinin olmayacağına ve dolayısıyla mamül maliyetini etkilemeyeceğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Varlıkların değerlerinin artması ve azalması durumunda amortisman tabi değer de değişeceğinden dolayı genel üretim maliyetlerini etkileyen tutar da değişecektir. Varlığın değer düşüklüğüne uğraması

durumunda, varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra ilgili varlığın eğer var ise kalıntı değeri düşülerek yeni defter değeri yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtıldığından, amortisman tutarı da düzeltme kaydına tabi tutulmaktadır ve mamül maliyetleri bu durumdan dolayı da olsa etkilenmektedir.

IAS(TMS)-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, amortisman ayrılması ve itfa yöntemlerinin uygulanması hususunda önemli bir rehberlik sunmaktadır. Genel üretim maliyetlerini önemli ölçüde etkileyen amortismanların doğru olarak mamül maliyetlerine aktarılması hususunda standardın belirlemiş olduğu koşullar bulunmaktadır. Standart, amortisman ayrılacak olan varlıkları ayrı ayrı tanımlamakta, amortismanları, amortisman yöntemlerini, itfa sürelerini ve faydalı ömrün belirlenmesini açıklayıcı bilgiler sunmaktadır. Standart, maddi olmayan duran varlık kapsamına nelerin gireceğini ve nelerin girmeyeceğini ve bunların ne zaman ve hangi değerler ile aktife alınacaklarını, aktife alındıktan sonraki dönemlerde değerlemelerinin nasıl yapılacağını ve finansal tablo dipnotlarında nelerin açıklanması gerektiğini belli kurallara bağlamaktadır.

IAS(TMS)-21 Kur Değişiminin Etkileri standardının maliyetlerle ve maliyet muhasebesi ile sınırlı bir ilişkisi bulunmaktadır. Standart ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişki mamül maliyetlerine direk ya da dolaylı olarak dahil edilen kalemlerin maliyet bedeli esasına göre değerlendirilmesinde hangi kurun esas alınacağına ilişkin ortaya çıkmaktadır. Standarda göre geçerli para birimi esas alınması suretiyle spot(geçerli) döviz kurunun gerçek kur olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Standartta, mamül üretim maliyetleri içerisinde yer alan mal ve hizmetlere ilişkin hammadde, işçilik ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi olan geçerli para birimi üzerinden kayıtların mali tablolara alınması gerektiği belirtilmektedir. Döviz kurlarındaki değişimlerden kaynaklanan kar yada zararlar, elde edildikleri dönemlerde üretim maliyetlerine dahil edilmeden gelir tablosundaki faaliyet dışı gelir veya faaliyet dışı gider hesap grupları altında kayıtlanmaktadır.

IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardının maliyetlerle ve maliyet muhasebesiyle sınırlı ancak direk bir ilişkisi bulunmaktadır. Bu standartta finansal kiralama ve faaliyet kiralaması işlemlerine ayrıntılı olarak değinilmektedir. İşletme için faaliyet kiralaması yoluyla kiralanmış makine yada teçhizatın mamül üretimi ile ilişkili bir biçimde kullanılması durumunda kiralama giderleri genel üretim giderleri vasıtasıyla ürün maliyetlerine yüklenmektedir. Genel üretim maliyetlerine yüklenen kira gideri, mamül maliyetine dahil edilmektedir. Ancak işletmenin makine ve

teçhizatı finansal kiralama yoluyla kiralaması durumunda, bu varlık kiralama dönemi sonunda kiralayan işletmeye ait olacağından, varlığa ilişkin uygun bir amortisman yöntemi belirlenmek suretiyle uygun bir itfa süresi tespit edilmekte ve varlık yararlı ömrü boyunca da itfa edilmek suretiyle, genel üretim giderleri vasıtasıyla amortisman gideri olarak mamül maliyetlerine aktarılmaktadır. Bu standart ile maliyet muhasebesi arasında, amortismanlar göz önünde bulundurulduğunda yakın sayılabilecek bir ilişkinin olduğu görülebilmektedir.

IAS(TMS)-23 Borçlanma Maliyetleri standardı ile maliyetler ve maliyet muhasebesi arasında stoklar ve üretimde kullanılan varlıklar göz önünde bulundurulduğunda, yakın sayılabilecek bir ilişkinin olduğu söylenebilmektedir. Varlıklara ve stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin gider olarak yazılması ya da maliyet bedellerine eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi, mamül maliyetleri açısından çok önemlidir. Bu durum, işletme stoklarının dönemler itibarıyla maliyetlerinin belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Borçlanma maliyetlerinin standartta belirtilen şartları taşıması durumunda yani üretimde direk olarak kullanılan bir varlığın yada yapının ve üretilen stokların özellikli varlık olması durumunda, direk ilk madde ve malzeme maliyetlerini, direk işçilik maliyetlerini, genel üretim maliyetlerini ve dolayısıyla bütün üretim maliyetlerini etkileyeceği ifade edilmektedir. Standartta göre, varlıkların yada işletme stoklarının özellikli varlık olması durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, mamül maliyetleri açısından herhangi bir anlam ifade etmeyecek ve gider unsuru olarak finansman gideri kapsamında gelir tablosuna aktarılacaktır. Borçlanma maliyetleri, giderleştirilmesi durumunda gelir tablosunda uzun yada kısa vadeli finansman giderleri hesap gruplarının altında yer alarak işletmenin faaliyet dışı giderlerinin artmasına neden olacaktır.

IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardının maliyetler ve maliyet muhasebesi ile direk ilişkisinin olduğu ifade edilebilmektedir. İnşaat sözleşmesine konu olan işlerin başlama ve bitiş tarihlerinin farklı hesap dönemlerine isabet etmesinden dolayı, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılması esası benimsenmiştir. İnşaat sözleşmelerinin gider yazılmak yada maliyetlere dahil edilmek suretiyle aktifleştirilmesi mamul maliyetlerini direk olarak etkilemektedir. Sözleşmenin gerçekleştirilmesi amacıyla katlanılmış olan maliyetleri, izleyen bir dönemde yapılması durumunda, sözleşme maliyetlerine dahil edilememektedir. Standart, her

dönem için inşaat işinin tamamlanma derecesini göz önünde bulundurmak suretiyle, gider ve maliyet tutarlarını hesaplamayı benimsemektedir. Yapılmakta olan işler ve bu işlere ilişkin gelirler ve maliyetler sözleşmelere göre değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda inşaat sözleşmelerine göre tamamlanma dereceleri üzerinden gelir ve maliyetler hesaplandığından, dönemsel karlılık ve vergisel yükümlülük de değişme göstermektedir.

IAS(TMS)-16 Maddi Duran Varklar standardı ile maliyetler ve maliyet muhasebesi arasında, amortismanlar göz önünde bulundurulduğunda, yakın bir ilişki olduğu ifade edilebilmektedir. Amortismanlar ve itfa payları, genel üretim maliyetlerini önemli ölçüde etkilediklerinden dolayı, mamül maliyetlerini de etkilemektedirler. Bu nedenle standardın belirlemiş olduğu kurallar doğrultusunda doğru amortisman tutarının belirlenerek genel üretim maliyetlerine aktarılması gerekmektedir. Amortisman ayrılacak varlık ve bu varlığın faydalı ömrü en doğru biçimde ifade edilmelidir. İşletmelerin, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden varlık için en uygun olanı hangisi ise o yöntemi seçerek uygulaması gerekmektedir. Seçilen yöntemin varlıkların tüketim biçimini en iyi yansıtan amortisman yöntemi olması gerekmektedir. Bir maddi duran varlığın yararlı ömrü, varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi ve işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim miktarını ifade etmektedir. Maddi duran varlıkların, üretilmesi bir yıldan daha uzun süren özellikli varlık niteliğini taşıması durumunda, borçlanma maliyetleri varlığın maliyetlerine dahil edilmektedir. Maddi duran varlıkların değerlemeleri sonucunda değerlerinin artması yada azalması da üretim maliyetlerine yansıtılmaktadır. Varlığın değerindeki artış ya da azalışlar, varlığın amortisman tutarının da değişmesine neden olacak ve genel üretim maliyetleri aracılığıyla da mamul maliyetlerini etkileyecektir.

IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı ile maliyetler ve maliyet muhasebesi arasında direk bir ilişkisi olduğu ifade edilebilmektedir. Çalışanlara sağlanan faydalar hem direk işçilik giderleri ile hem de genel üretim giderleri içerisindeki endirek işçilik giderleri ile kendini ortaya koymaktadır ve hem direk işçilikler hem de endirek işçilikler mamul maliyetlerine aktarılmaktadır. Arızı olmamaları şartıyla, fayda planları ve sağlanan faydalar üretim ile ilişkilendirilebildikleri ölçüde mamul maliyetlerine yüklenebilmektedirler. Fayda planlarının ve sağlanan faydaların arızı olmaları durumunda ise, mamul maliyetleri

ile ilişkilendirilememekte ve normal üretim maliyetleri içerisinde değerlendirilmektedirler. Standart kapsamına çalışanlara ya da onlara ekonomik olarak bağlı olan kişilere sağlanan faydalar girmektedir.

Gaziantep Ytong San.A.Ş. firmasında IAS(TMS)-2 Stoklar standardının uygulanması durumunda mevcut uygulamalara nazaran bazı farklılıklarla karşılaşılacağı beklenmektedir. Değerleme hususundaki gerçeğe uygun değer yani makul değer kavramı firma için de yeni bir kavramdır. Stok kalemlerinin maliyet değeri yada net gerçekleştirilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi sonucunda varlıkta değer düşüklüğünün olması durumunda net gerçekleştirilir değer maliyet değerinden düşük olacağı için stoğun değer düşüklüğü kaydı yapılacak ve bu durum stok maliyetlerinin değişmesi sonucunu doğuracaktır. Firmanın literatürüne bu yeni kavramı eklemesi ve muhasebe yöneticilerinin üzerinde çalışması gerekecektir. Mevcut TDHP’de stok değer düşüklüğü ile ilgili olarak 158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı bulunmaktadır. Stok kalemlerinde değer düşüklüğünün olması durumunda işletme bilançosunda yer alan bu hesap kullanılmak suretiyle stoğun yeni değeri olan net gerçekleştirilir değeri kayıtlanmış olacaktır.

Firmada güncel vergi mevzuatı uyarınca stokların faiz gideri, kur farkı, vadeli alışlardan dolayı vade farkı gibi borçlanma maliyetleri stok kalemi işletme stoklarına girinceye kadar zorunlu olarak, işletme stoklarına girdikten sonra ise ihtiyari olarak stok maliyetlerine dahil edilirken, standart çerçevesinde stok kalemi ancak özellikli varlık olduğu zaman belirtilen borçlanma maliyetleri stok kaleminin maliyetine yüklenebilecektir ve bu işlem de stok kalemi işletme stoklarına girdikten sonra devam ettirilemeyecek, bu noktadan sonra oluşan borçlanma maliyetleri ve özellikli varlık niteliği taşımayan stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri gidere verilecektir. Firma mevcut uygulamalarında bütün borçlanma maliyetlerini stokların maliyet bedeline yüklemektedirken, standartlarla birlikte, stokları özellikli varlık niteliğini taşımadığından dolayı borçlanma maliyetlerini dönem giderlerine aktaracaktır. Bu durum dolayısıyla stok maliyetlerini değiştirecektir.

Özellikli varlık kavramı açısından standartlarda maddi duran ve maddi olmayan duran varlıklar için de benzeri bir uygulama söz konusudur. Firma mevcut uygulamalarında duran varlıklarının aktifleştirildiği yılın sonuna kadar oluşan borçlanma giderlerini varlığın maliyet değerine eklemektedir. İzleyen dönemlerde oluşan borçlanma maliyetlerinin maliyetlere eklenmesi ya da dönem giderlerine aktarılması ihtiyariliğinden maliyetlere yüklemek suretiyle aktifleştirmeyi

seçmesinden dolayı standartlarla farklılık ortaya çıkmaktadır. Standartlar duran varlıklar işletme aktifine giriditen sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin gidere verilmesi hükmünü taşımaktadır. Standartların uygulanmasına geçilmesiyle firmanın belirtilen şartlar doğrultusunda kayıtlarını yapması gerekecektir.

Standartlar duran varlıkların, maliyet modeli ya da yeniden değeleme modeline göre değerlenmesi gerektiğini belirtirken mevcut uygulamalarda firma duran varlıklarını maliyet bedeli üzerinden değerlediği için farklılık oluşacaktır. Firma maliyet modelini uygulamayı seçse dahi bu zamana kadar mevcut TDHP’de yer almayan maddi ve maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü karşılıkları hesabı kullanılmadığı için hesap planına yeni hesapların eklenmesi gerekecektir. Maliyet modeline göre maddi duran varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra mali tablolarda maliyetlerinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerleri ile yani değer düzeltmeleri düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilecektir. Dolayısıyla birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tespit edilebilmesi için değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılması gerekecektir. Firma bu durumda mali tablolarına 25X Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı ve 26X Maddi Olmayan Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı’nı eklemek durumunda kalacaktır. Hesaplanan değer düşüklüklüğü zararları kayıt altına alınmak suretiyle duran varlıkların yeni değerleri tespit edilmektedir. Değer düşüklükleri göz önünde bulundurularak amortismanlar da yeniden hesaplandığı için değişen amortisman rakamı mamul maliyetlerini dolaylı yollardan etkilemek suretiyle ve genel üretim giderleri hesabı vasıtasıyla değiştirecektir.

Duran varlıklara ilişkin amortismanlar ve itfa payları husunda firmanın mevcut uygulamaları ile standart hükümleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Duran varlıklara ilişkin yararlı ömür ve amortisman oranları vergi mevzuatına göre Maliye Bakanlığı tarafından VUK Genel Tebliğler’i ile yayınlandığından dolayı, bütün işletmeler gibi firma da yayınlanan hükümlere tabidir. Ancak standartlar duran varlıklara ilişkin amortisman oranlarının ve faydalı ömrün belirlenmesi husularında, işletmelerin muhasebe yetkililerine belirleme hakkı tanıdığından dolayı, standartların uygulanmaya başlanmasıyla firmanın muhasebe yöneticileri duran varlıklarına ilişkin amortisman oranları, faydalı ömür ve itfa paylarını belirleyecektir.

Firmanın uygulamalarında tabi olduğu VUK hükümlerinde hangi duran varlıkların hangi sabit kıymetin hangi sınıfına girdiğinin tablolar halinde yayınlanmış

olmasına karşın bu hususta standartlarda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Sabit kıymetlerin sınıflandırılması hususunun da işletmelerin muhasebe yetkililerine bırakıldığı kabul edilirse, firmada sabit kıymetlerin sınıflandırılması muhasebe yetkilileri tarafından gerçekleştirilecektir.

Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firması inşaat sektöründe kullanılan ytong marka gazbeton mamulün üreticisidir. IAS(TMS)-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, inşaat sözleşmesi taraflarından yüklenici firma tarafından uygulanması gereken ilkeleri belirlediğinden ve firma bu tanıma girmediğinden dolayı belirtilen standart maliyet muhasebesi ile ilişki içerisinde olmasına karşın firma göz önünde bulundurularak incelenmemiştir.

Firma üretim işlemleri sırasında ihtiyaç duyduğu ve duyacağı sabit kıymetlerini kendi politikası gereğince satın almayı tercih etmektedir ve finansal kiralama işlemi gerçekleştirmemektedir. Ancak IAS(TMS)-17 Kiralama İşlemleri standardında yoğun olarak finansal kiralama işlemleri üzerinde durulduğu görülmektedir. Finansal kiralama işlemleri firmada gerçekleştirilmediğinden dolayı firma göz önünde bulundurulmak suretiyle ele alınmamıştır. Firma Sanko Oto Kiralama A.Ş. firması ile standartlarda belirtilen faaliyet kiralaması sınıfına giren binek araç kiralama sözleşmesi yapmaktadır. Araç kira sözleşmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan giderler hem mevcut uygulamalarda hem de standart uygulamalarında dönem giderine verilmektedir ve dolayısıyla da mamül maliyetlerini etkilememektedir. Standartların uygulanmaya başlanmasından sonra belirtilen faaliyet kiralaması açısından firmanın uygulamalarında bir değişiklik olmayacaktır. Kiralanan araçlardan üretim departmanı ile doğrudan ilişkili olanlara ilişkin kira giderleri, genel üretim giderleri vasıtasıyla mamül maliyetlerine aktarılabilir. Kiralanan araçlardan üretim departmanı ile doğrudan ilişkili olanlara ilişkin kira giderleri, genel üretim giderleri vasıtasıyla mamül maliyetlerine aktarılabilir.

Firmada, ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından kıdem tazminatı karşılıkları ayrılmasının ihtiyari olmasından ve işletme açısından kesin bir borç mahiyeti arz etmemesinden dolayı, kıdem tazminatı karşılıkları 372 ve 472 nolu kıdem tazminatı karşılık hesapları kullanılmak suretiyle finansal tablolarda izlenmemektedir. Kıdem tazminatının ileride de oluşup oluşmayacağı net olarak belli olmaması gibi durumlar bu sonucu doğurmaktadır ve VUK'un 288. maddesi gerekçe gösterilerek, kıdem tazminatı karşılığının ayrılarak gider yazılamayacağı, ayrılması durumunda ancak 659-Kanunen Kabul Edilemeyen Gider Hesabı'na aktarılmak suretiyle vergi matrahına ekleneceği belirtilmektedir. Firma, kıdem tazminatı karşılığı olarak hesapladığı rakamlarını finansal tablolarında 900 ve 901

nolu nazım hesaplarında takip etmektedir. IAS(TMS)-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı hükümleri ile kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanarak finansal tablolara alınması zorunluluğu getirilmiştir. Mevcut TDHP’de kıdem tazminatı karşık hesapları bulunduğu için firma da standartlarla birlikte bu hesapları finansal tablolarına alacaktır. Çalışanlara sağlanan faydalar kavramının içine çalışanlara sağlanan her türlü ödeme, yardım vs. girdiği için üretim esnasında oluşacak direk işçilik giderleri ve genel üretim giderlerine yüklenen işçilik giderleri mamul maliyetlerine aktarılacaktır.

Uluslararası muhasebe standartlarının maliyetler ve maliyet muhasebesi ile ilişkili olduğu ancak olaylara maliyet muhasebesi açısından bakıldığında bu standartlar içerisinde birebir maliyet muhasebesi standartları olmadığı ve standartlar içindeki açıklama, tanımlama ve uygulamaların maliyet muhasebesi uygulamaları açısından yeterlilik taşımadığı görülmektedir. ABD Federal Havacılık Kurulu’nun hazırlamış olduğu ve çalışmanın ekler bölümünde sunulan maliyet muhasebesi standartları çalışması gibi uluslararası düzeyde maliyet muhasebesi standartları ve standart seti oluşturulması, uluslararası anlamdaki ortak muhasebe dilinin tamamlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Maliyet muhasebesi başlı başına bir muhasebe bilim dalıdır ve dolayısıyla finansal muhasebeden ve cari hesap akışlarından daha farklı bir sistematığe sahiptir. Kendine özgü özelliklerinden ve muhasebe kavramı içerisindeki öneminden dolayı dünya genelinde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması ile yakalanması amaçlanan ortak dil ve anlayış gibi, maliyet muhasebesine de uluslararası ortak bir boyut kazandırmak faydalı olacaktır.

KAYNAKLAR

- Ağca, A. (2007). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamais*,. Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 231-283.
- Ağca, A. (2008). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 237-231-278.
- Akbulut, Y. ve Marşap, B. (2006). Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün’’ TMS-36:Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı’’ Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), Aralık.
- Akdoğan, N. (1999). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde IAS-17 Nolu Standart ile Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Yayını, 1(1), Nisan.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Gazi Kitapevi, 7. Baskı, Ankara.
- Akdoğan, N. (2003). AB’ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS’e Yakınlaştırma Çalışmaları, Prof.Dr.Yüksel Koç Yalkın’a Armağan. *SBF Yayın No:590, TÜRMOB Yayınları*, No: 221: 33-36.
- Akdoğan, N. (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulanmasında Uygulanacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi. *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, Mart: 1-28.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. 12.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.

- Akgül, B. Ataman ve Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, 2. Baskı, İstanbul.
- Akgül, B. Ataman. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/12%20basak%20ataman%20akgul.pdf>, (23.05.2009)
- Akgül, B. Ataman ve Akay, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Akgün, M. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,459-504.
- Akgün, M. (2008). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 373-411.
- Akışık, O. (2003). Bir Maddi Olmayan Duran Varlık Kalemi; Şerefiye; Amerikan, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:7, Mayıs.
- Akresh, M.S., Hassan, K.P. (2001). The New IAS-19: Understanding The Emerging Rules For Employee Benefits Accounting. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, (10:1), January, pp.57-69.
- Aksu, M. (2007). TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 899-946.
- Aksu, M. (2008). TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 781-820.
- Akyol, E., Küçük, M., Küçük S. (2003). Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme. *Yaklaşım Dergisi(Ücretsiz Eki)*, Sayı: Ocak.
- Apak, T. (2007). Dönem Sonu Envanter İşlemleri, Yabancı Paraların Değerlenmesi ve Özellik Arzeden Hususlar.

- http://www.alomaliye.com/2007/talha_apak_dsonu.htm, (15.06.2009)
- Ataman, Ü. (2005). *Genel Muhasebe*. Türkmen Kitapevi, Cilt:2, 13.Baskı, İstanbul.
- Atila, Ö. (2007). Finansal Kiralama Süresinin Sonunda Kiralanan Kıymetin Devralınması veya İdaresi. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 157, Ocak.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index>, (15.05.2009)
- Ayboğa, H. (2003). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları. *Vergi Sorunları*, Sayı:180, Eylül, ss.103.
- (Akt.). Şen, İ. K. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Aygör, C. (2002). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, Temmuz- Ağustos- Eylül.
- Başar, B. (2007). TMS-17 Kiralama İşlemleri. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 507-549.
- Başar, B. (2008). TMS-17 Kiralama İşlemleri. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 413-454.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, Sayı:146: 42-56.
- Bekler, M. (y.y.). Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ile Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi.
<http://www.tmsk.org.tr/index>, (14.03.2009)
- Bektöre, S., Sağlam, N. (2007). TMS-23 Borçlanma Maliyetleri. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 703-726.
- Bektöre, S., Sağlam, N. (2008). TMS-23 Borçlanma Maliyetleri. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 585-605.
- Beyazıtlı, E. (2003). TMS-21 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:Ocak

- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (y.y.a). TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi.
http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Stok_maliyeti.pdf, (12.05.2009)
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (y.y.b). TMS-2 Stoklar Standardının Diğer Maliyetler Bölümünün Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması.
http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf, (28.06.2009)
- Boyar, E., Güngörmüş, A.H. (y.y.c). TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi.
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%202/TMS%202.doc>, (18.06.2009)
- Boyar, E., Güngörmüş, A.H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Ön Görülen Normal Maliyet Yönteminin Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe Finansman Dergisi*, No:32, Ekim, 170-176.
- Bursal, N., Ercan, Y. (2000). *Maliyet Muhasebesi(İlkeler ve Uygulama)*. 9. Baskı, Der Yayınları, İstanbul.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Gazi Kitapevi, Ankara.
- Büyükmirza, K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Cairns, D. (2005). *A Guide to Applying International Accounting Standards*. Accountancy Books, London(U.K.).
- Catlett, G.R., Norman, O.O. (1968). *Accounting For Goodwill*. Accounting Research Study, AICPA İnc.(U.S.A.).
- Cemalcılar, Ö., Önce, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1093, Eskişehir.
- Ceyhan, M. (2003). Finansal Kaldıraç ve Bilançonun Pasif Yapısı.
http://www.alomaliye.com/makaleler_kasim_03.htm, (18.04.2009)
- Civelek, M. ve Özkan, A. (2006). *Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*. Detay Yayıncılık, Ankara
- Çatıkkaş, Ö., Çalış, Y.E., (2008). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değer Düşüklüğü Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *E-Yaklaşım*, Sayı:55, Şubat .
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311083.htm>, (12.06.2009)
- Çelik, O. (2002). *Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi*. Turhan Kitapevi, Ankara.

- Çiçek, S. (2008). Finansal Kiralamaya(Leasing) Konu İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması ve Maliyet Bedelinin Tespiti. *E-Yaklaşım*, Sayı: 191, Kasım.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113162.htm>,
 (15.05.2009)
- Çiftçi, Y., Erserim, A. (y.y.). Muhasebe Standartların Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi.
<http://www.bandirma.balikesir.edu.tr>, (20.04.2009)
- Çiftçi, Y. (1997). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları. *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, (26:2), Kasım, ss.186. (Akt.). Çiftçi, Y., Erserim, A. (y.y.). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi,
<http://www.bandirma.balikesir.edu.tr>, (20.04.2009)
- Çiftçi, Y. (2007). Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri. *II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri*, 28-29 Haziran, Giresun.
<http://www.bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/kitap.doc>, (25.04.2009)
- Çil, S. (2002). Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 7, Ekim, 123-128.
- Çömlekçi, F. (2002). *Tek Düzen Genel Muhasebe ve Temel Mali Tablolar*. Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- Dağdemir, S. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına(TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın(Stokların) Değerlemesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: Mart.
<http://www.yaklasim.com/dergi/makale/index>, (03.05.2009)
- Demir, Ş. (2000). US GAAP, IAS ve Muhasebe Sisteminde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri. *E-Yaklaşım*, Sayı:93, Eylül.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092235.htm>,
 (03.02.2009)
- Demirel, B. (2003). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Antalya yöresindeki Konaklama*

- İşletmelerinde Bir Araştırma.*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Doğruer, U. (2008), AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye.
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003>, (19.05.2009)
- Ekerkil, V. (2006). *Telekomünikasyon Sektöründe Maliyetleme ve Maliyete Dayalı Fiyatlandırma Yaklaşımları: Türk Telekomünikasyon A.Ş İçin Bir Model Önerisi*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1670, Eskişehir. (Akt.).
- Ekerkil, V. (2007). *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, (Ed.) Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B.
- Ekerkil V. (2007). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 71-147.
- Ekerkil, V. (2008). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 99-166.
- Epstein, B.J., Mirza, A.A. (1997). *İnterpretation and Application of International Accounting Standarts*. John Wiley and Sons, Inc., New Jersey(USA).
- Epstein, B.J., Mirza, A.A. (2002). *IAS 2002-İnterpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley and Sons, Inc., New Jersey(U.S.A.).
- Epstein, B.J., Mirza, A.A. (2005). *IFRS 2005, İnterpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standarts*, John Wiley and Sons, Inc., New Jersey(U.S.A.).
- Erdoğan, M. (2002). *Finansal Muhasebe*. Beta Yayınlar, İstanbul: 23-77.
- Evcı, S. (2008). *Türkiye Muhasebe(Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Hanns, M.W., Schoenfeld, M.F. (1981). İnternational Accounting: Development, Issues and Future Directions. *Journal of İnternational Business Studies*, Fall, pp. 83-85.
- Horngren, C.T., Foster, G., Datar, S.M., Foster, G. (2000). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 10th. Edition, Prentice Hall, New Jersey(U.S.A.).

- Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2003). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 11th. Edition, Prentice Hall, New Jersey, U.S.A.
- Howell, R.A., Soucy S.R. (1987). Cost Accounting in The New Manufacturing Environment. *Management Accounting*, August, pp. 42-48.
- Garrison, R.H., Noreen, E.W. (2000). *Managerial Accounting*, 9th Edition, Mc Grow-Hill Inc.(U.S.A.)
- Gencoğlu, Ü. Gücenme. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. Türkmen Kitapevi, Bursa.
- Gencoğlu, Ü.Gücenme. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi*. Marmara Kitep Merkezi Yayınlar, Bursa.
- Gerçek, Y. (2005). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *E-Yaklaşım*, Sayı:29, Aralık.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index>, (28.02.2009)
- Göğüş, H. Sümer. (2006). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 19, Temmuz.
- Gökçen, G., Akgül, B. Ataman, Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları(Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)*. Beta Yayınevi, Birinci Baskı, İstanbul.
- Greuning, V.H. (2006). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*. The World Bank, Washington, Newly Revised Edition(4th Edition), pp.30-184.
- Gücenme, Ü. (2003). Ülkemizde Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:19 ,Temmuz: 27-28.
- Gücenme, Ü., Arsoy, A. Poray. (2005). Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı. *Muhasebe ve Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Yıl: 14, (5:14), Ekim.
- Günay, C.İ. (2009), *Ferdi İş Hukuku*, 9. Baskı, Yetkin Kitapevi, Ankara.
- Gündüz, U, (2006). İşletme Stoklarına İlişkin Yeni Muhasebe Standardı. Ernst and Young,
<http://www.vergidegundem.com/files/makale-2.pdf>, (05.04.2009)
- Gündoğan, D. (2007). Emtia Değerlemesi. *E-Yaklaşım*, Sayı:180, Aralık
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index>, (08.05.2009)

IFRS/IAS Summary, IAS-02 - Inventories(Revised Dec. 2003)

http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=15, (15.02.2009)

IFRS New Supplement: IAS-36 Impairment of Assets

http://www.pwc.com/en_GX/gx/communications/pdf/IAS36_Impairment_of_assets_final.pdf, (05.03.2009).

IAS-2 Inventories,

[http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm\(ias23.htm\)](http://www.iasplus.com/standard/ias02.htm(ias23.htm)), (15.02.2009).

<http://www.worldgaapinfo.com/pdf/IAS/IAS2.pdf>, (19.02.2009)

IAS-36 Impairment of Asset,

<http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm>, (15.02.2009)

İbiş, C. ve Akarçay, A. (2003). IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci. 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:6, Nisan: 1-11.

Kara, İ. (2001). Leasing İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 3, Ocak.

Karacan, S. (2006), İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi. *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8, Sayı:107, Kasım.

Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Gazi Kitapevi, Geliştirilmiş 3. Baskı, Ankara.

Karapınar, A. (2007). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*. Gazi Yayınları, Ankara.

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimleri*, Gazi Kitapevi, Ankara.

Kaya, U. ve Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2): 343-364.

Kaygusuzoğlu, M. (2003). Sabit Kıymet Ediniminde Ortaya Çıkan Finansman Gideri, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:132: 190-199.

Kısa, U. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Üretim Maliyetleri İlişkileri Üzerine Bir İnceleme*. Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, İstanbul.

Kishalı, Y. ve Işıklılar, S.S. (1999). *Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesapları*, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.

- Kishalı, Y. (2001). SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıkları ve Bunu Finansal Tablolara Yansımaları. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:10, Nisan, 46-48.
- Kocaoğlu, İ., Uyar, A. (2004). Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: Eylül.
- Kocapınar, A. (2002). *Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Mali Standartlar*. T.C Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Larson, K.D. and Chiappetta, B. (2007) *Fundamental Accounting Principles*. 18th Edition, Irwin(U.S.A.).
- Lazol, İ. (2000). SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7, Temmuz: 9-11.
- Lazol, İ. (2008). *Maliyet Muhasebesi*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa. Maliye Bakanlığı, 9 Mayıs 2005 Tarihli ve 3668 Sayılı Özelgesi.
- Marşap, B. (1999) Finansal Kiralama İşlemlerinin Mali Tablolarda Gösterilmesi ve Analiz. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 1(4), Aralık.
- Marşap, B. (2001), Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 42, Haziran.
- Morgül, C. (2006). Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanması. http://www.alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktueryal_kidem.htm, (22.04.2009)
- Morgül, C. (2007). TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, (edt.) Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B, 591-632.
- Morgül, C. (2008). TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 489-525.
- Narmanlıoğlu, Ü. (1996). *İş Hukuku, Ferdi İş İlişkileri*. 3. Baskı, Barış Yayınları Fakülteler Kitapevi, İzmir.
- Needles, B.E., Powers, M., Crosson, S. (2002). *Principles of Accounting*, Houghton Mifflin Company,(U.S.A.).

- Öğredik, G. (2008). Kıdem Tazminatı Karşılığı Muhasebesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *E-Yaklaşım*, Sayı:56, Mart.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311071.htm>,
 (28.04.2009)
- Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları- I, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 172, Yıl:15, Nisan,
<http://www.yaklasim.com/2007/dergilermakale/index>, (14.04.2009)
- Örten, R., Kaval. H., Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Özbek, S. (2004). *Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci*. SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Özkan, M. (y.y.). Mamül Maliyetlerinin Saptanmasında Fire ve Özürlü Mamüllere İlişkin Sorunlar ve Çözümleri.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../06.MehmetOzkan17.doc>
 (15.03.2009)
- Özulucan, A., Deran. A. (2003). TMS-17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Yayını, 5(1), Mart: 73-74.
- Pricing Hand Book, 14. Cost Accounting Standards,
<http://fast.faa.gov/archive/v1198/pguide/98-30c14.htm> (02.11.2008)
- Property, Plant and Equipment,
<http://www.pwc.com/Extweb/sevice.nsf>, (01.06.2009).
- Saban, M. ve Genç, M. (2005). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMO Yayın Organı, Sayı:70: 123-133.
- Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (2007). *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Sağlam, N., Şengel S., Öztürk, B. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum- Açılama- Örnek)*. 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Sağlam, O., Sağlam, N. (2007). TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 671-701.
- Sağlam, O., Sağlam, N. (2008). TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 557-582.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı 7, Ekim: 75-78.
- Sayarı, M. (2002). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2(6), Şubat: 1-16.
- Sayarı, M. (2004). İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(3), Eylül.
- Sayılğan, G. (2001). Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 1, Ocak: 107-129.
- Sayılğan, G. (2004). Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirme İlkeleri ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan.
- Schanefer, T. and Timothy, D. (2004). *Advanced Accounting*. Mc Grow Hill Company, 7th Edition. (Akt.) Çankaya, F.(2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçümüne Yönelik Bir Uygulama; Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6): 126-128.
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ(Seri:11, No: 25)ve Gerekçesi, Yayın Tarihi: 15/11/2003.
- Seviğ, V. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları.
[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/01-05-2006(1).htm), (07.02.2009).
- Seviğ, V. (2007). Vergi Uygulamalarında Kur Farkı Sorunu. 16.10.2007 Yorum,
<http://www.denetimnet.net/index.php>, (03.03.2009)
- Sevilengül ,O. (2003). *Genel Muhasebe*. Gazi Kitapevi, Ankara.
- Sevimkan, D. (2001). *Vergi Raporu*, Sayı:53, Haziran-Temmuz
- Sönmez, F. (2003a). 14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi(IAS-23 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar İle Birlikte) . *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 129 ve 130.

- Sönmez, F. (2003b). 13 nolu Türkiye Muhasebe Standardı Stoklar(IAS-2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Mayıs.
- Sönmez, F. (2004a). Maddi Olmayan Duran Varlıklar-MODV(TMS-8, IAS-38, 1.Taslak MODV ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak. *Diyalog Dergisi*, Yıl: 19, Sayı: 191, Mart: 123-141.
- Sönmez, F. (2004b). 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar(UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak). *TÜRMOB Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak.
http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/Feristah_III.doc, (25.06.2009)
- Şahin, A. (2007). *Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul. (Akt.) Çiftçi, Y. ve Şahin, A. (2008). TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 45(516), Şubat: 35-46.
- Şeker, S. (2005). Finansal Kiralama İşlemlerinde Amortisman ve Finansman Giderlerinin Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:154, Ekim.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005107034.htm>, (25.02.2009).
- Şen, İ. K. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şengel, S. (2007). TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 975-1039.
- Şengel, S. (2008). TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması(Yorum-Açıklama-Örnekler)*, Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B. (Ed.), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 847-901.
- Şensoy, N. (1994). Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi. *Marmara Üniversitesi, İİBF Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı(ABD)*, Yayın No:1994-2, İstanbul. (Akt.) Çiftçi, Y. ve Şahin, A. (2008). TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 45(516), Şubat.

- Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Taşdemir, M.A. (2000). Yapı malzemesi olarak Gazbetonun Performansı Üzerine Bir Değerlendirme. *Gazbeton Semineri*, 22-23 Kasım, Pendik, İstanbul.
- Teksoy, E. (2006). Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Kayıtları Açısından Uygulamada Tespit Edilen Özellikli Konular Hakkında Görüş ve Önerilerimiz. *Mali Pusula Dergisi*, Sayı:24, Aralık: 123-129.
- TMS 2 Stoklar,
http://www.verginet.net/dtt/1/TMS2Stoklar_3911.aspx, (14.02.2009)
- TMS-2. (2009). Stoklar. TMSK.
- TMS-11. (2009). İnşaat Sözleşmeleri. TMSK.
- TMS-16. (2009). Maddi Duran Varlıklar. TMSK.
- TMS-17. (2009). Kiralama İşlemleri. TMSK.
- TMS-19. (2009). Çalışanlara Sağlanan Faydalar. TMSK.
- TMS-21. (2009). Kur Değişiminin Etkileri. TMSK.
- TMS-23. (2009). Borçlanma Maliyetleri. TMSK.
- TMS-36. (2009). Varlıklarda Değer Düşüklüğü. TMSK.
- TMS-38. (2009). Maddi Olmayan Duran Varlıklar. TMSK.
- Tenker, N. (1999). *Finansal Muhasebe*, Gazi Kitapevi, 2.Baskı, Ankara.
- Tetik N., Demirel B. (2002). Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:10, Sayı:119, Kasım.
- Thomas, J.H. and Kaplan, R.S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 1th Edition, Harward Business School Press, Boston(U.S.A.)
- Tokay, S.H. (1987). *Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, S.B.E. Doktora Tezi, Ankara, ss.58. (Akt.) Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.

- Tokay, S.H. (1999). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları İle Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı:1, Nisan, 45-48
- Tuğlu, A. (2005). Finansal Kiralama Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Finansal Kiralama. *E-Yaklaşım*, Sayı:155.
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index>, (28.02.2009)
- Tunç, M.A. (2007). TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *E-Yaklaşım*, Ocak.
<http://www.yaklaşım.com/mevzuat.dergi.index>, (02.04.2009)
- Türk, Z. (1998). Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:114, Mart.
- Türkot, M. (2005). Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 148, Nisan.
- Uçma, T. (2005). Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları. *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 8, Sayı:89, Mayıs.
<http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, (15.03.2009)
- Uddin, S. (2005). Global Harmonization of Accounting Standards. *The Cost and Management*, May-June, pp.17-23.
- Ulusan, H. (2005). Şirketlerde IAS/IFRS’nin Kabulü veya IAS/IFRS’ye Uyum. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs: 9-30.
- Uyar, S. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Özellik Arz Eden Durumlar.
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/018>, (14.04.2009)
- Uysal, Ö.Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, TÜRMOB Yayınları, Yıl: 5, Sayı: 17, Ocak: 87-105.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 1, Nisan: 32-35.
- Üstünel, B. (2005). 2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:72, Temmuz- Ağustos- Eylül: 18-20.
- Üstünel, B.(2008). Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi, *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, 27-31 Temmuz, İstanbul: 5-8.
- Yalkın, Y. Koç. (2001), *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.

- Yalkın, Y. Koç. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(2), Haziran: 1-8.
- Yalkın, Y. Koç, Demir, V., Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi(Özel Sayı)*, Sayı:76: 57-73.
- Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:18, Nisan: 33-37.
- Yıldırım, T. (2002). Gazbeton Sektör Profil Araştırması.
http://www.ito.org.tr/dokuman/sector/1_35.pdf, (13.01.2009).
- Yükçü, S. (y.y.). Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri.
<http://www.tmsk.org.tr>, (03.06.2009)
- Yükçü, S. ve İçerli, M.Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:82, Temmuz-Ağustos: 15-27.
- Yükçü, S., İçerli, M.Y., Uğurluel, G. (2008). TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi I-II, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 16, Sayı:184, Nisan: 33-38
- Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D. (2002). Principles of Financial Accounting. 6th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York(U.S.A.)
- 28/07/1981 Tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1’inci maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
- 213 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete Sayısı: 10703-10705, Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961.
- 213 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu’nun 270. maddesi, 2365 Sayılı Kanunun 46. maddesiyle değişen fıkra ile değiştirilmiştir.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi, 485 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen fıkra ile değiştirilmiştir.
- 213 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu’nun 5024 sayılı Kanun ile 315. ve mükerrer 315. Maddeleri değiştirilmiştir.
- 163 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı: 18648, Resmi Gazete Tarihi: 27/01/1985.
- 238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı:22218, Resmi Gazete Tarihi: 02/03/1995.

- 313 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı: 25054,
Resmi Gazete Tarihi:20/03/2003.
- 319 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı: 25155,
Resmi Gazete Tarihi: 01/07/2003.
- 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Sayısı: 25446,
Resmi Gazete Tarihi: 28/04/2004.
- 3226 Nolu Finansal Kiralama Kanunu.
- 193 Sıra Nolu Gelir Vergisi Kanunu(Kabul Tarihi: 31/12/1960, Resmi Gazete Sayısı:
10700, Resmi Gazete Tarihi:06/01/1961), 2361 Sayılı Kanunun 30.
maddesiyle değişen 42. maddesi, 5024 Sayılı Kanunun 7. maddesiyle
değişen ve yürürlük tarihi 01/01/2004 olan bentle değişen 43. Maddesi,
2361 Sayılı Kanunun 31. maddesiyle değişen 44. maddesi.
- 4854 Sayılı İş Kanunu.
- 1475 Sayılı İş Kanunu.
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. Resmi Gazete No: 17416, Resmi Gazete
Tarihi: 30/07/1981.
- 2320 Sayılı Kanun ile İş Kanunu'nun 98. maddesine eklenen D bendi.
- 4389 Sayılı Bankalar Kanunu, Hesap Düzeni, md.132.
- 14/7/2007 tarihli ve 26582 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Sigorta ve Reasürans
Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında
Yönetmeliğin 4. maddesi.
- 31.05.2007/685 YKK Yapı Kimyasalları ile İlgili Fire Oranları,
<http://www.ito.org.tr>, (19.06.2009).
- <http://www.izto.org.tr>, (19.06.2009).
- http://leg.mt.gov/content/publications/research/past_interim/fullcost.pdf,(23.03.2009)
- <http://www.sanko.com.tr/sirket/ytong.asp>, (22.06.2009)
- www.gib.gov.tr
- www.tmsk.org.tr
- www.spk.gov.tr
- www.ytong.com.tr
- <http://www.mmade-ytong.com/ytong-nedir.htm>(21.06.2009)

ÖZGEÇMİŞ

Hilal Kocamaz 1981 yılında Osmaniye’de doğdu. Hacettepe Üniversitesi İşletme(İngilizce) Bölümü’nden 2006 yılı Haziran ayında mezun oldu. 2007 yılının Eylül ayında Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalında Yüksek Lisans öğrenimine başladı. Yüksek lisans tezini Uluslararası Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulamaları: Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. Ytong Gazbeton Üretimi üzerine araştırma yaparak 14 Haziran 2010 tarihinde tamamladı. Hilal Kocamaz, Sanko Holding A.Ş.’ye bağlı Gaziantep Ytong Sanayi A.Ş. firmasında Muhasebe Şefi olarak görev yapmaktadır ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyeri’dir. Orta derecede Arapça ve iyi derecede İngilizce bilmektedir.

VİTAE

Hilal Kocamaz was born in 1981 in Osmaniye. She was graduated from the University of Hacettepe Bachelor of Arts in Business Administration (English) on June, 2006. She started her MBA degree on September, 2007 at Social Science Institution Bachelor Arts in Business Administration of Gaziantep University. Her thesis subject was CostAccounting Practices of International Accounting Standards: Gaziantep Ytong Industry Inc. Production of Ytong Areated Autoclaved Concrete. She complete her studies on April 15, 2010. She examined cost application of Gaziantep Ytong Industry Inc. as Senior Accountant(Supervisor) and at the same time she is a trainee of Certified Public Accountant. She knows Arabic language at medium level, she knows fluently and sufficiently in English language.

EKLER

EK 1. Maliyet Muhasebesi Standartları Olarak ABD Ulaştırma Bakanlığına Bağlı ABD Federal Havacılık Kurulunun Çalışması

Orijinal adı, Federal Aviation Administration olan ABD Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı ABD Federal Havacılık Kurulu, federal bir kuruluştur. Bu Kurul, ABD hava sahası içinde geniş anlamda her türlü uçak, uçuş üretim, müdahale, etkinlik ve geçerli güvenlik mevzuatlarının takibi uygulamasını kontrol etme ve ABD hava güvenliğini sağlama görevlerini üstlenmiştir (http://wikipedia.org/wiki/Federal_Aviation_Administration).

Kurul, maliyet muhasebesi alanında, havacılık faaliyetlerinde karşılaşılan problemleri çözebilmek ve tek bir sistematığe uymak açısından maliyet muhasebesi standartları oluşturmuştur. Maliyet muhasebesi hususunda karşılaşılan durumlar genel olarak karışık, yanlış anlaşılan ve sıklıkla tedarik uğraşı içinde olan insanlar tarafından endişe ile kullanılan sonuçlar doğurmaktadır. Kurul'un analistleri, Savunma Sözleşmeleri Denetim Organının CAS(maliyet muhasebesi standartları) bulguları ve bunun etkileri ile ilgili bütünleşmiş üretim takımına ve sözleşme sorumlularına yaptığı önerileri anlatmak açısından standartlarla çok yakın ilgilenmek zorundadırlar.

CAS'lar savunma müteahhitlerinin fiyatlama ve muhasebe pratikleri için gösterdikleri ilginin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. CAS'lerin fizibilitesi yapılmış, kurulunun ve uygulanmasının nasıl gerçekleştirileceği ile ilgili bir çalışma hazırlanmıştır. CAS uygulanmalarının yapılan araştırmalar sonucunda gerçekten fizible olduğu ve hem sabit fiyatlı hem de maliyet artı kar sözleşmelerinde uygulanmasının tutarlı olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırma sonuçlarının olumlu olmasından sonra Kurul, Maliyet Muhasebesi Standartları'nın(CAS) oluşturulmasına karar vermiştir. Standartlar 1980'de oluşturulmuş, bu standartların oluşturulması tamamlanıp uygulamaya geçirildikten sonra da Kurul'un görevini tamamladığına karar verilerek dağıtılması sonucuna varılmıştır. Aynı Kurul 1988'de yeniden

oluşturulmuş ve bu kurula, Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu(CASB) adı verilmiştir.

CAS'ler hükümet sözleşmelerinde ölçümlerde, tahsis etmede, maliyetlerin bölüşümünde istikrar ve tutarlılığı sağlamak için dizayn edilmiştir. Standartların oluşumunda, endüstri içinde yaygın olan maliyet muhasebesi pratikleri incelenmek suretiyle tespit edilmiştir. Standartlar oluşturulurken hükümet organlarından, endüstriden ve profesyonel muhasebe birliklerinden tavsiye ve yorumlar öğrenilmeye çalışılmış ve çok sayıda neşriyat gözden geçirilmiştir. CAS'ler sınırlar oluşturmaya ve baskılar kurmaya yönelik değil, hedef maliyet muhasebesinde, tutarlılık ve istikrarı sağlamaya yönelik olarak oluşturulmuşlardır.

Maliyet Muhasebesinin Alanları

➤ Maliyetin Ölçülenmesi; maliyet bileşenlerinin tanımlanması, faaliyet ölçümlemede baz alınacak şeyler ve alternatif maliyet ölçümleme tekniklerini kullanmada kriterler oluşturma teknik ve methodlarıyla ilgilenmektedir. Maliyet ölçümleme örnekleri aşağıdaki gibidir.

- Tarihsel maliyet, pazar değeri ve şu anki değeri kullanma,
- Standart maliyet ya da gerçek maliyetin kullanılması yada
- Maliyet kalemlerinin gösterilmesi, bunlardan hangilerinin maddi değerlere ya da emeklilik maliyetlerine dahil edilmesinin zorunlu olduğunu ya da dahil edilmemesinin zorunlu olduğunu belirleme.

➤ Maliyet muhasebe döneminde maliyetlerin tahsisi; maliyetlerin ilgili dönem maliyetlerine gönderilmesini tanımlayan bir metottur. Örnek, tahakkuk bazlı ya da nakit bazlı muhasebe.

➤ Maliyetlerin maliyet objelerine tahsisatı; maliyetlerin direkt veya indirekt olarak tahsisatını yapmak yani dağıtmakla ilgili kullanılan metottur. Örnek,

- Maliyetlerin toplanması,
- Direkt ve indirekt maliyetler ayrımının yapılması,
- Maliyet havuzlarının kompozisyonunun ve dağıtım bazlarının belirlenmesi.

Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu: Kurul, 1988 yılında kalıcı ve bağımsız olarak, federal tedarik politikalarını oluşturma ofisine bağlı olmak suretiyle, yönetim ofisi ve bütçe bağlamında oluşturulmuştur. CASB'ya imtiyazlı olarak aşağıdakileri yapmak üzere yetki verilmiştir:

- Yayınlanma hakkı
- Düzeltme hakkı
- Yürürlükten kaldırma hakkı

Bu haklar hem standartlar, hem de düzenlemeleri için verilmiştir.

CASB'nın 5 üyesi Federal Tedarik Politikalarını Oluşturma Ofisi'nden, 1 üyesi Savunma Departmanı'ndan ve bir üyesi de Genel Hizmetler İdaresi'nden gelmektedir. Geriye kalan 2 üye ise Özel Sektör Temsilcileri'ndendir(1 tanesi endüstriden diğeri ise maliyet muhasebesi eksperlerindedir). Yeterli çoğunluk 3 kişiyle sağlanmaktadır. Bir tanesi mutlaka özel sektörden olmalıdır. Başkan dışındaki her bir üye 4 yıl için seçilmektedir.

Federal Havacılık İdaresinin CAS ile ilgili ana prensiplerine göre;

- CAS'ler ticari kalemlere uygulanamamakta,
- Tam yada değiştirilmiş CAS'ler kapsamlı maliyet tipli kontratlara uygulanabilmektedir.

Aşağıda 20 adet CAS listesi verilmektedir(☆ işareti müteahhidin değiştirilmiş kapsama konu olduğu zaman uygulanacak standartları ifade etmektedir.)

- 401 ☆ Maliyetleri tahminlemede, toplamada ve raporlamada tutarlılık.
- 402 ☆ Aynı amaç için oluşmuş maliyetlerin dağıtımında tutarlılık.
- 403 Genel merkez harcamalarının segmentlere paylaşımı
- 404 Maddi varlıkların sermayelendirilmesi
- 405 ☆ İzin verilmeyen maliyetlerin muhasebesi
- 406 ☆ Maliyet muhasebesi periyodu
- 407 Direkt malzeme ve direkt işçilik için standart maliyetlerin kullanımı
- 408 Personel yokluğunun tazmin maliyetlerinin muhasebesi
- 409 Maddi sermaye varlıklarının amortismanı
- 410 İş birimli genel ve idare harcamalarının sonuç maliyetlerine paylaşımını
- 411 Malzemelerin elde etme maliyetinin muhasebesi
- 412 Emekli maliyetlerinin ölçülenmesi ve kompozisyonu
- 413 Emekli maliyetlerinin düzeltilmesi ve paylaşımı
- 414 Tesis maliyetlerinin sermayesinin bir elementi olarak paranın maliyeti
- 415 Ertelenmiş tazminatların maliyeti için muhasebe
- 416 Sigorta maliyetlerinin muhasebesi

417 İnşaat halindeki sermaye varlıklarının maliyetinin bir elementi olarak paranın maliyeti

418 Direkt ve endirekt maliyetlerin paylaşımı

419 Rezervler (belirli bir amaç için ayrılmış olanlar)

420 Bağımsız araştırma ve geliştirme, teklif ve öneri maliyetleri için muhasebedir.

CAS'ler maliyet muhasebesini, ölçümleme, tahsis etme ve maliyetleri hükümet mukavelelerine paylaşırma olarak işaret etmekteyken, maliyet ilkeleri, maliyetin müsaade edilebilirliğini işaret etmektedir. Maliyet müsaade edilebilirliği bir tedarik unsurudur ve yasa, düzenleme ya da bireysel sözleşmelerin bir fonksiyonudur. Bazı maliyet ilkeleri belirgin bir biçimde CAS'lerle direkt olarak birleştirilmiştir. Eğer maliyetler bu ilkelerle ilişkili ise CAS'e göre hesap yapılmamaktadır ve maliyet müsaade edilemez olarak değerlendirilmektedir. CAS'ler ile maliyet ilkeleri arasındaki ilişkiler aşağıdaki gibidir.

<u>Maliyet İlkeleri</u>	<u>CAS</u>
Tutarlılık	401, 402
Kabul edilemez maliyetler için muhasebe	405
Maliyet muhasebesi dönemi veya süresi	406
Personel hizmetleri teminatları	412, 413, 415
Paranın maliyeti	414, 417
Amortisman	409
Bağımsız araştırma ve geliştirme	
Teklif ve öneri maliyetleri	420
Sigorta ve tazminat	416

Uygulanabilirlik Açısından Maliyet Muhasebesi Standartları

Ulusal Havacılık İdaresi'nde, CAS'ler maliyetlerin geri ödenebilir olduğu konratlara ve taşeron konratlarına uygulanılmaktadır. Fakat bununla birlikte birçok istisna da bulunmaktadır. Uygulanabilirliği belirlemede en kolay yol, CAS'leri aşağıdaki istisnaların olmadığı bütün maliyet tipli sözleşmelere uygulanır olarak kabul etmek olmaktadır.

1. Fiyat bazlı sözleşmeler.
2. İstisare edilmiş sözleşmeler ya da taşeron sözleşmelerinden 500.000\$ altında olanlar

3. Küçük işlerle yapılan sözleşmeler ve taşeron sözleşmeleri
4. Fiyatın yasa ve düzenlemelerle tespiti durumu
5. Ticari parçalarla ilgili sözleşmeler ve taşeron sözleşmeleri
6. Amerika dışında, onun bölgesi ya da tasarrufu dışındaki işlerle ilgili sözleşmeler
7. Eğitim Enstitüleri ile ilgili sözleşmeler(bunlar Federal Fon Araştırma ve Geliştirme Merkezleri dışındakiler için olmalıdır).
8. Sözleşmeler ve alt sözleşmeler(CAS kapsamında düzeltmeye konu olanlar ile ilgili)
9. Birleşik Krallığın Savunma Bakanlığı'ndan yeterlilik almış ve dosyasında Açıklamalı Tablo'su bulunan Birleşik Krallık firmalarına verilen sözleşmeler ve alt sözleşmeler.

Sözleşmenin CAS uygulamasını muhatap firmadan istemesi durumunda ve listelenen istisnaların oluşmaması halinde bu sorumluluk alt taşeronlara da geçmektedir. Tersi olarak, eğer muhatap firmanın CAS uygulama gerekliliği yoksa alt taşeronların da yoktur. Sözleşme düzeltmelerinin uygulanabilirliği de aynıdır. CAS, ilk sözleşmeye uygulanmışsa düzeltilmiş sözleşmelere de uygulanmaktadır

CAS'lerle ilgili olarak iki çeşit kapsamdan bir tanesi olan tam yada düzeltilmiş kapsamdan biri uygulanabilmektedir. Tam kapsam 20 tane standarda uygunluğu gözetmektedir. 419-Rezervler daha sonra açıklamalardan çıkarıldığı için geriye kalan 19 standarda uygunluk gözetilmektedir. Düzeltilmiş kapsam ise, 19 standardın 4 tanesinin uygunluğunu gözetmektedir(401 – 402 – 405 – 406).

CAS'lerle ilgili olarak açıklama tabloları hazırlanmaktadır. Açıklama tabloları müteahhidin maliyet. muhasebesi uygulama ve prosedürlerinin yazılı olduğu bir açıklamadır. Müteahhidin uygulanabilir CAS'a göre günlük maliyet muhasebesinin tutarlılığının ve uygunluğunun ölçülmesini ifade etmektedir. Açıklama tablosunda aşağıdaki bilgi çeşitleri özet olarak bulunmaktadır.

Tablo Ek-1.1. CAS'lerle İlgili Açıklama Tablolarının Bölümleri, Kategorileri ve Bilgi Çeşitleri

Bölüm	Kategori	Bilgi Çeşidi
	<ul style="list-style-type: none"> • Kapak Sayfası • Sertifika 	<ul style="list-style-type: none"> • Firma ismi ile ilgili • Yeterlilik sertifikası
I	Genel Bilgiler	<ul style="list-style-type: none"> • Satışlar ve endüstri verileri

		<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet muhasebesi sisteminin finansal muhasebe sistemi ile entegrasyonu • İş ya da birim maliyetleri üretme yeterliliği • Mali yıl
II	Direk Maliyetler	<ul style="list-style-type: none"> • Direkt malzemelerin yükleme metodu • Direkt işçiliğin yükleme metodu • Uygulanabilir olarak, direkt malzeme ve işçiliklerin standart maliyetleri ve değişiklik eğilimleri • İç organizasyonel transferlerin davranışı(muamelesi)
III	Direk maliyetlere karşılık olarak endirek maliyetler	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyetlerin maliyet objelerine nasıl yüklenebileceğinin belirlenmesindeki kriterler • Direkt işçilik, direkt malzeme ve çeşitli maliyetlerle alakalı spesifik işlemlerdeki muamele
IV	Endirek Maliyetler	<ul style="list-style-type: none"> • Geneli ve idareyi dahil etmediği endirekt maliyet havuzlarının sayı ve çeşitleri, maliyet havuzlarının kompozisyonu ve dağıtım esasları • Hizmet merkez maliyetlerinin sayısı ve harcama havuzuna nasıl paylaşılacağı • Maliyetleri direkt ve endirekt objelere yükleme metodu, paylaşırma esaslarının kompozisyonu • Bağımsız araştırma-geliştirme taklit objelerine dağıtımı
V	Amortismanlar ve Sermayelendirme Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> • Amortisman metodu • Yararlanma süresinin ve kalan değerinin belirlenme metodu • Vergi ve finansal amaçlar için kullanılan metodların

		<p>mukayesesi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sermayelendirme kriterleri • Varlıkların tedariki içerisinde oluşan maliyetlerin işlemi
VI	Diğer maliyetler ve krediler	<ul style="list-style-type: none"> • Mevcut olmayan personelin tazmin edilmesinde kredilendirme ve yükleme metodu • İlave işten çıkarma ve tazminat ödemelerinin muamelesi
VII	Ertelenmiş tazminatlar ve sigorta maliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Çok sayıda çalışanı kapsayan katkı bazlı 3 adet katkı planının açıklanması ve listelenmesi • Çok sayıda çalışanı kapsayan katkı bazlı 3 adet ertelenmiş tazminat planının açıklaması ve listelenmesi • Satın alınan sigorta açıklamaları ve kredi sigorta programlarındaki işlemler.
VIII	Genel merkez harcamaları	<ul style="list-style-type: none"> • Genel merkez harcama havuzu açıklamaları ve dağıtım metodu • Genel merkez harcamalarının açıklamaları • Satış bilgileri.

Açıklama tablosunda, yeterli bir şekilde müteahhidin maliyet muhasebe uygulamaları açıklanmalı ve CAS'a uygunluğu irdelenmelidir. Sözleşmeleri denetleyenler yeterliliği ve uygunluğu gözetmelidirler. Yeterliliği gözden geçirmede denetçi, denetim açıklama tablolarının kesin cari durumu yansıttığına ve tam olduğuna odaklanmalıdır. Denetim raporu sonuçları yeterliliği belirlenecek olan idari sözleşme yetkilisine sunulmaktadır. Ulusal Havacılık İdaresi, açıklama tabloları yeterli varsayılarak idari sözleşme yetkilisine sunulmadıkça sözleşmeyi yürürlüğe koymamaktadır. İdari yetkili Ulusal Havacılık İdaresi'nin lehinde veya hükümetin lehinde dahi olsa yeterlilik talebinden vazgeçmemektedir.

İdari sözleşme yetkilisinden yeterlilik onayı alındıktan sonra sözleşme denetimleri maliyet muhasebesi uygulamalarının CAS ve maliyet ilkelerine

uygunluğu açısından denetlenmektedir. Rapor sonucunda uygunluk onayı yine idari sözleşme yetkilisi tarafından verilmektedir.

Müteahhidin bazı spesifik CAS'lerle uygunsuzluk ve de maliyet muhasebesi ilkelerinin takibinde başarısızlık olduğunu ve ilkelerle tutarlılığın bulunmadığını belirlediği zamanlarda denetçiler ve idarenin yetkilileri yazılı olarak bu durumu yayınlamaktadırlar. Bunun sonucunda müteahhidin açıklama tablolarını gözden geçirmek yada teklif edilen muhasebe değişikliklerini uygulamak gibi bir yükümlülüğu doğmaktadır.

Federal Havacılık Kurulu'nun hazırladığı ve genel hatlarıyla bahsedilen ve maliyet muhasebesi uygulamaları ile karşılaştırılan CAS'ler aşağıdaki gibi ayrıntılı olarak sıralanmaktadır.

Maliyet Muhasebesi Standartları

CAS 401: Maliyetlerin tahmininde, raporlanmasında, toplamında tutarlılık.

Amaç: Maliyetlerin toplanması ve raporlanmasında kullanılan maliyet muhasebesi uygulamalarının müteahhidin maliyetleri tahmininde kullandığı uygulamalarla tutarlılığını sağlamaktır. Tutarlılık, muhasebe edilebilir işlemler benzer muameleye tabi olduğunda olabilirliği arttıracaktır ve güvenilebilir maliyet tahminlerinin ve onların performans maliyetlerinin muhasebesinin hazırlanmasını kolaylaştıracaktır.

☆ Mukayese sıra ile,

- Maliyetler üzerindeki finansal kontrol için baz temin edecek,
- Hesaplanabilirliği tespit etmede destek olacak ve
- Tahmini yeterliliği değerlendirmede baz temin edecektir.

İstenilen: Müteahhidin vereceği teklifi fiyatlandırırken kullandığı uygulamalar kendi maliyet muhasebesi uygulamaları ile ve raporlamaları ile tutarlı olacaktır. Maliyet muhasebesi uygulamaları mutlak suretle aşağıdaki alanlarda tutarlı olmalıdır:

- Maliyet fonksiyonları yada elemetlerinin direkt ve indirekt sınıflandırılması,
- Endirekt maliyetlerin dağıtımını methodu,
- Hangi maliyet fonksiyonlarının hesabına kaydedildiği ve hesaba kaydetme için önerilen indirekt maliyet havuzlarıdır.

CAS 402: Aynı şey için oluşan maliyetlerin dağıtılmasında tutarlılık.

Amaç: Her bir maliyet çeşidinin bir kere dağıtılmasını ve tek bazlı dağıtılmasını - herhangi bir sözleşme yada diğer maliyet objelerine- amaçlamaktadır. Maliyetlerin dağıtım kriterleri ürün, sözleşme veya diğer maliyet objelerinde aynı olmalıdır.

Standart aşağıdakileri önlemeye yardımcı olmaktadır.

- Fazla yükleme,
- Mükerrer hesap.

İstenilen: Herhangi bir son maliyet objesinin endirek maliyet olarak dağıtılacak bir maliyeti olmayacaktır. Tabi bu durumda aynı amaçlar için oluşan maliyetler direk maliyet olarak hesaplara dahil edilecektir.

CAS 403: Genel merkez harcamalarının segmentlere dağılımı.

Amaç: Merkezlerin harcamasının dağıtımında yararlanma ve nedensellik ilişkisinin göz önünde bulundurulması için kriterler oluşturmaktadır.

1. Harcamaların, direkt olarak segmentlere dağılımı için tespiti.
2. Önemli bir toplam oluşturan ve segmentlere direk olarak dağıtılamayan harcamaların havuzda toplanması ve segmentlere nedensellik ilişkisi dikkate alınarak dağıtımı için baz oluşturma
3. Kalan diğer harcamaların bütün segmentlere dağılımı

İstenilen: Genel merkez harcamaları veya nedensellik ilişkisi kapsamında desteklenen ve alınan aktivitelere göre dağıtılmalıdır.

Merkezleştirilmiş hizmet fonksiyonları eğer direk olarak dağıtılabılır değilse her segmente sağlanan ya da alınan hizmet baz alınarak dağıtılmalıdır. Örneğin; merkez satın almaları her bir segmentin satın alma sayısına yada siparişlerin değerine göre dağıtılabılır. Kurmay yönetimin yada hat yönetiminin maliyetleri, eğer direkt olarak dağıtılamıyorsa yöneltilen toplam aktivitelerdeki temsil baz alınarak dağıtılmaktadır. Örneğin; üretim yönetimi için üretim maliyeti merkez ödeme veya tahakkukları, emeklilik ödemeleri gibi direk olarak dağıtılamıyorsa toplam ödemeyi oluşturan faktörler baz alınarak dağıtılmaktadır. Örneğin; bordrolar. Kurmay yönetim maliyetleri Chief Financial Officer gibi segmentlerin toplam aktivitelerine göre dağıtılmalıdır.

CAS 404: Maddi değerlerin sermayelendirilmesi.

Amaç: Maddi değerlere bağlı olan maliyetlerin ölçümünü istikrarlı olarak kolaylaştırmaktır.

İstenilen: Müteahhit makul ve istikrarlı takip edilen politikalar oluşturmak zorundadır.

Politikalar maddi değerlerin sermayelendirilmesi için ekonomik ve fiziksel karakterlerini işaret etmelidir. Politikalar aşağıdaki rehberlerin içinde düşünülme zorundadır.

- a) Minimum hizmet süresi 2 yılı aşmamalıdır. Altında olabilir.
- b) Minimum iktisap bedeli 5.000\$'ı aşmamalıdır. Daha küçük bedel olabilir
- c) Müteahhit sermayelendirme politikasıyla ilgili diğer spesifikasyonları işaret edebilir.
- d) Müteahhit politikaları, değerlerin tespitinde maksimum kullanım boyutunu sağlamalıdır.

Değerlerin süresini uzatan veya verimliliğini artıran maliyetler sermayelendirme kriterlerine uygunsa sermayelendirilecektir. Tamir ve bakım harcamaları dönem maliyetidir.

CAS 405: Kabul edilemeyen maliyetlerin muhasebesi

Amaç: Sözleşmenin istişaresini, denetimini, idaresini kolaylaştırmak için rehber oluşturmaktır. Bu rehber kapsamında,

- Spesifik olarak kabul edilemez maliyetlerin tespitinin açıklanması,
- Bu gibi kabul edilemez maliyetlerin uyumlandırılacağı maliyet muhasebesi işlemleri gerçekleştirilmektedir.

Not: Kabul edilemez maliyetler sözleşme bazında ve uygulanabilir satın alma düzenlemeleri ve durumları göz önünde bulundurularak organlar tarafından belirlenmektedir.

İstenilen: Kabul edilemez olarak ifade edilen veya karşılıklı olarak kabul edilemez olarak anlaşılan maliyetler tespit edilecek ve faturalandırma, iddia ve teklif konusu olarak hükümete götürülmeyecektir.

İdare yetkilisinin yazılı kararı gereği kabul edilemez olarak işaretlendirilen maliyetler eğer herhangi bir faturaya veya iddiya veya teklife dahil edilmişse tespit edilecektir.

Direk olarak kabul edilemez maliyetlere bağlı olan maliyetler kabul edilemez maliyetlerdir.

Sözleşmede özellikle belirtilmeyen herhangi bir projenin maliyeti sözleşmede belirtilen diğer projelerden ayrı olarak gösterilmelidir.

Kabul edilemez maliyetlerin endirek harcamaların dağıtımının başında normal olarak bir parçası olduğu yerde, kabul edilemez maliyetler bu bazların bir parçası olarak kalacaktır.

CAS 406: Maliyet muhasebesi periyodu.

Amaç: Maliyet muhasebesi periyodu olarak kullanılacak zaman periyodunun seçimi için kriterler sağlamak, her bir maliyet muhasebesi periyodunda maliyet akışı içindeki değişkenlerin etkisini düşürme, sözleşme içindeki maliyet ölçümlerinin muhasebe edilebilirliğini, tahkik edilebilirliğini, tutarlılığını, nesnellliğini ve tek düzelikliğini arttırmaktır.

İstenilen: Müteahhit kendi mali yılını aşağıdakilerin dışında maliyet muhasebesi dönemi olarak kullanmalıdır.

- Endirekt fonksiyonların maliyet muhasebesi periyodunun bir parçası olarak oluşan maliyetleri aynı periyodun bir parçası olarak dağıtılabılır.
- Karşılıklı olarak anlaşılması durumunda müteahhidin tutarlılıkla takip edilmesi şartıyla kendi işlerinin kontrol ve yönetimi, uygun tahakkuklar, teciller ve diğer düzeltmeler için yıllık periyot mali yıldan farklı olarak uygulanabilir

Endirekt maliyet havuzunda dağıtım anahtarlarını oluşturmak amacıyla (birikmiş) toplam maliyetler için aynı maliyet muhasebesi dönemi kullanılmalıdır.

CAS 407: Direk malzeme ve direk işçilik standart maliyetleri kullanmak

Amaç: Standart tip muhasebesi sistemini seçerek müteahhidin maliyet tahsisatı ve ölçümlemede gelişimini sağlamaktır.

İstenilenler: Aşağıdakilerin olduğu durumlarda direkt malzeme ve işçilik maliyetlerinde standart maliyetler, tahminde, toplamada ve raporlamada kullanılabilir.

1. Standart maliyet muhasebesi kayıtlarına girilir.
2. Üretim biriminin seviyesi için standart maliyetler ve ilişkili değişiklikler uygun olarak hesaplanır.
3. Standartların revizesi ve kurulması, standart maliyetlerin kullanılması, değişikliklerin yapısının tutarlı olarak ve yazılı bir şekilde takibi.

CAS 408: İştirak etmeyen yani işyerinde bulunmayan personele ödemedi dolay yapılan maliyetin hesaplanması

Amaç: İzin maliyetlerinin, hastalıkların, tatillerin ve diğer durumlarda tazmin edilen personelin maliyet ölçümünün geliştirilmesi ve birliktelik sağlanması ve ölçümlenen maliyetlerin doğru ve uygun yerlere dağıtma olasılığının artmasıdır.

İstenilenler: Bu tür maliyetler maliyet muhasebesi periyoduna ya da periyotlarına hak ettikleri dönemde dağıtılmalı ve bütün dönemi kapsasalar da yıllık bazda sonuç maliyetlerine oransal olarak yansıtılmalıdır.

CAS 409: Maddi duran varlıkların amortismanı

Amaç: Maddi duran varlıkların yaşam sürelerinin belirlenerek ilgili maliyet objelerine maliyet akışının sistematik ve makul olması koşuluyla yansıtılmasıdır.

İstenenler:

1. Amortisman maliyeti; sermayelendirilmiş maliyeti eksi tahmini artakalan değeri olmalıdır.
2. Amortisman maliyetinin tahsis edileceği periyot açısından muhasebe periyotları belirlenirken tahmini hizmet süresi kullanılmalıdır.
3. Amortisman metodu sabit kıymet üzerindeki tüketim örneğini yansıtmalıdır.
4. Yapıdan kaynaklı olarak tanımlanan kazanç ve kayıplar bu yapının olduğu döneme tahsis edilmelidir ve yıllık amortisman maliyeti objelerine dağıtılmalıdır.
5. Benzer ve aynı amaç için kullanılan varlıklar aynı tarzda maliyetlere dağıtılmalıdır.
6. Maddi sermaye varlıklarının fonksiyonunun organizasyonel bir birim olduğu durumlarda, maliyetlere dağıtım, hizmetin ölçülmesi ile olmaktadır.
7. 1 ve 2 numaradakiler gibi dağıtım söz konusu değilse maliyetler uygun indirek maliyet havuzuna dahil edilmelidir.
8. Kazanç ya da kayıplar amortisman maliyetleri gibi aynı tarzda dağıtılmalıdır.

CAS 410: İş birimlerinin genel ve idari(G&İ) harcamalarının sonuç maliyet objelerine dağıtılması.

Amaç: G&İ harcamaların maliyet hesaplarına nedensellik ve yararlanma baz alınarak dağıtılmasında kriterler sağlamak ve harcamaların sonuç maliyet hesaplarına dağıtılmasında objektiviteyi başarma şansını arttırmak ve müteahhidin benzer olaylar arasındaki maliyet verilerinin mukayese edilebilirliğini sağlamaktır.

İstenenler: İş birimlerinin G&İ harcamaları(sonuç hesaplarına dağıtılacak olanlar) ayrı ve indirek bir maliyet havuzunda gruplandırılmalıdır. G&İ harcama havuzları tipik maliyet muhasebesi periyodunun toplam aktivitelerini en iyi şekilde sunan maliyet girdi bazlı olarak dağıtılmalıdır(örneğin toplam maliyet girdileri, katma değerli maliyet girdileri, tek elementli maliyet girdileri gibi). Segmentler tarafından alınan genel merkez harcamaları segmentlerin maliyet havuzuna (G&İ) dahil

edilmelidir. G&İ tanımına girmeyen herhangi bir harcama, yararlanma ve nedensellik ilişkisi baz alınarak dağıtılmadıkça, G&İ havuzunda kalmalıdır.

CAS 411: Malzemelerin elde etme maliyetlerinin muhasebesi.

Amaç: Maliyetlerin maliyet objelerine tahsisinin ve ölçülmesinin geliştirilmesidir.

İstenenler: Müteahhit tutarlılıkla uyguladığı ve yazılı olan bir muhasebe politikasına malzeme maliyetlerinin toplanması ve dağıtımı için sahip olmalıdır. Birimlerin maliyetleri malzeme kategorilerine göre direk olarak dağıtılabilmeli ve satın alma anında yada birimlerin üretiminde maliyet objelerinin spesifik olarak tespit edilmesi sağlanmalıdır. Endirek fonksiyonlar için ya da üretimde çok önemli olmayan elementler için kullanılan malzeme maliyetleri endirek maliyet havuzuna dahil edilebilmektedir. Envanterden çıkan malzemelerin maliyetleme metodları aşağıdakilerden biri olmalıdır:

- FIFO,
- Ağırlıklı ortalama,
- Hareketli ortalama,
- Standart maliyet.

CAS 412: Emeklilik maliyetlerinin ölçülmesi ve kompozisyonu.

Amaç: Emeklilik maliyetlerinin bileşenlerinin tanımlanması ve ölçülmesi için rehber oluşturmak, istikrar ve tutarlılığı emeklilik maliyetlerini hesaplamada arttırmak ve maliyetlerin maliyet objelerine uygun olarak dağıtılma olasılığını arttırmaktır.

İstenenler: Tanımlanan 4 bileşkenli yarar plan maliyetleri: Normal maliyet, fonlanmayan sigorta sorumluluklarının parçası, amortize edilmemiş sorumlulukların payı üzerindeki faiz karşılığı ve sigorta kayıp ve kazançları için düzeltmeler.

Tanımlanan katkı planları için maliyet istenilen katkının netidir.

Maliyet muhasebesi periyodu için hesaplanan maliyetler sadece bahis konusu döneme tahsis edilebilir ve dağıtılabılır niteliktedir. Bu sayede tasfiye işlemi yada hesaplaşma kolaylaşmış olmaktadır.

CAS 413: Emeklilik maliyetlerinin dağıtımı ve düzeltilmesi

Amaç: Emeklilik maliyetlerinin hesaplanmasında istikrar ve tutarlılığı arttırmak, maliyet muhasebesi dönemine denk gelen sigorta kayıp ve kazançlarının ölçülmesi yoluyla emeklilik maliyetlerinin düzeltilmesi için rehber oluşturmak

ve emeklilik maliyetlerinin organizasyonundaki segmentlere dağıtımında baz oluşturmaktır.

İstenilenler: Sigortasal kayıp ve kazançlar yıllık olarak hesaplanmalı ve maliyet muhasebesi periyoduna tahsis edilmelidir.

Emeklilik fon varlıklarının değeri varlık değerlendirme metodu altında tanımlanmalı ve bu metot da, emeklilik fonlarının içindeki varlıkların gerçekleşmemiş değer kayıpları hesabının içine alınmalıdır.

Emeklilik maliyetleri emeklilik planları içinde yer alan segmentlere göre dağıtılmalıdır.

CAS 414: Sermaye imkanlarının maliyetinin bir elementi olarak paranın maliyeti

Amaç: Müteahhidin istişare edilen sözleşmeye göre yaptığı yatırımlarının sermaye imkanları göz önüne alınarak maliyetlerinin ölçülmesini sağlamaktır.

İstenenler: Sermaye imkanlarından dolayı paranın maliyetini hesaplamada kullanılan yatırım bazı, sözleşme maliyet amaçlarında kullanılan muhasebe verilerine göre hesaplanmalıdır. Paranın maliyet oranı için hazine müsteşarlığı tarafından belirlenen oranlar baz alınmalıdır: Fırsatlar için taahhüt edilen paranın maliyeti, her bir sözleşme için her bir maliyet muhasebesi döneminde para faktörleri kullanılarak hesaplanan sermaye fırsat maliyetlerinden ayrı olarak hesaplanmalıdır.

CAS 415: Ertelenmiş tazminat maliyetlerinin hesaplanması.

Amaç: Ertelenmiş tazminat maliyetlerinin maliyet objelerine tekdüze ve tutarlı bir tarzda dağıtılma olasılığını arttırmaktır.

İstenenler: Ertelenmiş tazminatların maliyetleri, müteahhidin çalışanına karşı tazminat ödemeye mecbur olduğu maliyet muhasebesi döneminde tahsis edilmelidir.

Maliyet tutarının ölçülmesi, müteahhit tarafından gelecekte ödenecek menfaatlerin şimdiki değeri olmalıdır.

Her bir tazminat, grup bazlı ve makul doğrulukla birlikte ölçülenmedikçe ayrı olarak itibara alınmalıdır.

CAS 416: Sigorta maliyetinin muhasebesi

Amaç: Sigorta maliyetlerinin tekdüze ve tutarlı bir tarzda maliyet objelerine dağıtılma olasılığını arttırmaktır.

İstenilenler: Maliyet muhasebesi dönemine tahsis edilecek olan sigorta maliyetlerinin tutarı, ilgili periyot için beklenen kayıplara sigorta idari giderlerinin eklenmesidir.

Sigorta spesifik olarak ve direkt olarak sonuç maliyetlerine dağıtılacak şekilde satın alınmadıkça, satın alınan sigorta primleri poliçenin kapsadığı dönemle orantısal olmalıdır.

Sigorta maliyetlerinin dağıtılması yararlanma ve nedensellik ilişkisine göre gerçekleştirilmektedir.

CAS 417: Yapım aşamasındaki sermaye varlıklarının maliyetinin bir elementi olarak paranın maliyeti.

Amaç: Müteahhidin yapım halindeki yatırımlar içindeki varlıklarının tanımlanmasının yapılmasını sağlamak ve maliyet ölçümlenmesini geliştirmektir.

İstenenler: Maddi, maddi olmayan, yapılmış olan geliştirilmiş olan ve müteahhit tarafından kullanılan uygulanabilir yatırımlardaki paranın maliyeti bu varlıkların sermayelendirilmiş elde etme maliyetlerine dahil edilmelidir.

Paranın maliyetinin hesaplanmasındaki oran Hazine Sekreterliğinin belirlediği oran olmalıdır. Yapılmış olan, geliştirilmiş olan, üretilmiş olan yatırımı temsil eden tutar her bir period ve her bir varlığa ayrılan sermaye olarak tanımlanmalıdır ve ilgili maliyete uygun oran uygulanmalıdır.

CAS 418 : Direk ve endirek maliyetlerin dağıtımı

Amaç: Maliyetlerin direk mi endirek mi olduğuna göre sınıflandırmaları geliştirmek, endirek maliyetlerin dağıtımını geliştirmek ve maliyet havuzunda birikmiş bulunan endirek maliyetler için kriterler sağlamaktır.

İstenenler: Yazılı ve tutarlılıkla takip edilen muhasebe politikaları istenilir.

Endirek maliyet homojen bir maliyet havuzunda biriktirilmelidir.

Havuzdaki maliyetler maliyet objelerine makul bazda ve yararlanma ve nedensellik ilişkisine göre dağıtılmalıdır. Örnek olarak:

- Eğer maliyet havuzu maliyetleri yönetimin malzeme tutarlarından oluşmuşsa havuz, yönetilmiş olan aktiviteyi temsil edecek bazda dağıtılmalıdır.
- Yönetim ve denetim maliyetleri önemli boyutta değilse havuz kaynak tüketim ölçümleri baz alınarak dağıtılmalıdır.

CAS 420: Bağımsız araştırma ve geliştirme(A&G), ihale ve teklif(İ&T) maliyetlerinin muhasebesi.

Amaç: A&G ve İ&T maliyetlerinin gelişimini sağlamaktır.

İstenilenler: A&G ve İ&T maliyetlerinin toplanması ve tespitindeki temel birim ilgili projenin kendisi olmalıdır. İlgili proje genel ve idari giderler dışında dağıtılabılır maliyetlerden oluşmalıdır.

A&G ve İ&T maliyet havuzları proje ve diğer dağıtılabılır maliyetlerden oluşmalı, genel ve idari harcamalar dışarıda bırakılmalıdır.

A&G ve İ&T ile ilgi gerekmezken maliyet havuzu, segmentlere yararlanma ve nedensellik ilişkisi baz alınarak dağıtılmalıdır.

A&G ve İ&T ile ilgili iş biriminin maliyet havuzu bu iş biriminin maliyet objelerine nedensellik ve yararlanma ilişkileri baz alınarak dağıtılmalıdır.

Maliyet muhasebesi döneminde oluşan A&G ve İ&T maliyetleri başka herhangi bir maliyet muhasebesi dönemine tahsis edilemez(Uygulanan bağımsız araştırma ve geliştirme hariç)(<http://fast.faa.gov>).