

T.C
KADIR HAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME MBA YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI
VE ÜRETİM MALİYETLERİ İLİŞKİLERİ ÜZERİNE
BİR İNCELEME**

Yüksek Lisans Tezi

UMUT KISA

İstanbul, 2008

T.C
KADİR HAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME MBA YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI
VE ÜRETİM MALİYETLERİ İLİŞKİLERİ ÜZERİNE
BİR İNCELEME**

Yüksek Lisans Tezi

UMUT KISA

DANIŞMAN: PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN, DR. BİRGÜL ŞAKAR

İstanbul, 2008

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Umut Kısa
Enstitüsü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Programı : İşletme MBA
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Gürbüz Gökçen
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans - Şubat 2008
Anahtar Kelimeler : Uluslararası Muhasebe Standartları, Üretim Maliyetleri, UMS, UFRS, IASB

ÖZET

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE ÜRETİM MALİYETLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER

İşletmelerin doğru, tam ve şeffaf finansal raporlama yapabilmelerini sağlamak için çeşitli kamu ve sivil toplum kuruluşlarınca kurallar ve standartlar belirlenmiştir. Belirtilen standartlar uzun yıllar boyunca gelişme göstermiş ve gelişmeye de devam etmektedir. Bu kurallar temel olarak finansal raporlama, muhasebe, dış denetim ve iç denetim gibi alanlarda yoğunlaşmaktadır. İşletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli etkilere sahip olan üretim maliyetleri ve maliyet yönetimi alanında ise uluslararası alanda kabul görmüş standartlar bulunmamaktadır. Maliyetler ile ilgili standartlara Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın bazı kısımlarında rastlanabilmektedir. Bu çalışma ile üretim maliyetleri ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları arasında bulunan ilişki anlatılmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışmanın sonucunda maliyet standartlarının Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları içerisinde yer almış olduğu ve yakın ilişki içerisinde buldukları görülmüştür. Özellikle, UMS 2, UMS 11, UMS 23, UMS 17, UMS 21, UMS 16, UMS 38, UMS 36 ve UMS 19 diğer standartlar arasında öne çıkmaktadır. Ancak standartlarda verilen kural ve yöntemler belirtilen yakın ilişkiye rağmen yeterli detayda olmadıkları için muhasebecilerin yorumlarına ihtiyaç duymaktadır.

GENERAL INFORMATION

Name and Surname : Umut Kısa
Institute : Social Sciences Institute
Programme : Management Business Administration
Supervisor : Prof. Dr. Gurbuz Gokcen
Thesis Type and Date : Master - February 2008
Keywords : International Accounting Standarts, Production Costs, IAS, IFRS, IASB

RELATIONSHIP BETWEEN INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND PRODUCTION COSTS

In order to provide enterprises to report financial results accurate, complete and transparent, various govermental and non-govermental organizations issued rules and standards. The standarts not only had been developed for long years and also they continue to improve. They fundemantally focuses on financial reporting, accounting, external audit and internal audit. However, worldwide accepted standards of production costs and cost management which have major influence on enterprises's financial tables have never existed. Cost accounting related standards can be found only in some parts of the International Accounting and Financial Standards. With this study, the relationship between production costs and International Accounting and Financial Standards is examined. Consequence of the work showed that International Accounting and Financial Reporting standards encompass cost standards and the relationship is considerably close. Specifically, IAS 2, IAS 11, IAS 23, IAS 17, IAS 21, IAS 16, IAS 38, IAS 36 and IAS 19 are more related than others. However, the rules and methods given by the standards still need accountant justification since they do not have sufficient detail.

ÖNSÖZ

Muhasebe alanında finansal tablo okuyucularının tam ve tutarlı olarak karşılaştırma yapabilmelerini sağlamak için eksikliği hissedilen maliyet muhasebesi kurallarının en önemli kaynak olduğunu düşündüğüm Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla hangi ölçüde tamamlanabileceği ve bu alanda ek standartlara ihtiyaç duyulup duyulmadığını belirlemek amacıyla yaptığım çalışmada benden çok değerli yardımlarını esirgemeyen ve görüşleri ile katkıda bulunan değerli hocam Prof. Dr. Gürbüz Gökçen'e, muhasebe alanındaki uzmanlıklarını uygulamalarla destekleyerek fikirlerini veren Alstom Transport SA Finans Direktörü Patrick Laurent'e, Muhasebe Müdürü Derya Yalım'a, muhasebe çalışanları Aydın Osanmaz ve Zümmer Öztürk'e, tüm eğitim hayatım boyunca beni destekleyen anneme ve babama ve son olarak tezimin konu, içerik, şekil hatalarını bana bildirerek tezimi tamamlamama yardımcı olan ve tez hazırlama süresi boyunca desteğini esirgemeyen eşim Şirin Aydıner Kısa'ya çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul, 2008

Umut Kısa

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

1. GİRİŞ	2
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	4
3. ÜRETİM MALİYETLERİ	15
3.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	17
3.2. Direkt İşçilik Maliyetleri	18
3.3. Genel Üretim Maliyetleri	19
4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE ÜRETİM MALİYETLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER	21
4.1. Stoklar (UMS2)	22
4.1.1. Standardın Amacı	22
4.1.2. Standardın Özeti	22
4.1.3. Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	24
4.1.4. Uygulama	35
4.2. İnşaat Sözleşmeleri (UMS11)	37
4.2.1. Standardın Amacı	37
4.2.2. Standardın Özeti	37
4.2.3. Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	38
4.2.4. Uygulama	45
4.3. Borçlanma Maliyetleri (UMS23)	48
4.3.1. Standardın Amacı	48
4.3.2. Standardın Özeti	48
4.3.3. Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	50
4.3.4. Uygulama	54
4.4. Kiralama (UMS 17)	56
4.4.1. Standardın Amacı	56
4.4.2. Standardın Özeti	56
4.4.3. Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	58
4.4.4. Uygulama	61
4.5. Döviz Kuru Değişikliklerinin Açıklanması (UMS21)	64
4.5.1. Standardın Amacı	64
4.5.2. Standardın Özeti	64

4.5.3.	Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	65
4.5.4.	Uygulama	67
4.6.	Maddi Duran Varlıklar (UMS 16)	70
4.6.1.	Standardın Amacı	70
4.6.2.	Standardın Özeti	70
4.6.3.	Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	72
4.6.4.	Uygulama	77
4.7.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar (UMS 38)	81
4.7.1.	Standardın Amacı	81
4.7.2.	Standardın Özeti	81
4.7.3.	Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	84
4.7.4.	Uygulama	87
4.8.	Varlıklardaki değer Düşüklüğü (UMS 36)	89
4.8.1.	Standardın Amacı	89
4.8.2.	Standardın Özeti	89
4.8.3.	Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	90
4.8.4.	Uygulama	92
4.9.	Çalışanlara Sağlanan Faydalar (UMS 19)	96
4.9.1.	Standardın Amacı	96
4.9.2.	Standardın Özeti	96
4.9.3.	Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi	97
4.9.4.	Uygulama	101
SONUÇ		105
KAYNAKÇA		110

KISALTMALAR

<i>age.</i>	Adı geçen eser
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
<i>bk.</i>	Bakınız
<i>bl.</i>	Bölüm
<i>bs.</i>	Baskı, basım
C.	Cilt
EUR	Avrupa Birliği Para Birimi
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First In First Out
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountant Counsel
IOSCO	International Organization of Securities Commission
LIFO	Last In First Out
<i>Nu.</i>	Numara
<i>s.</i>	Sayfa
S.	Sayı
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SYKT	Standart Yorumlama Komitesi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TRL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UFRYK	Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
USD	Amerika Birleşik Devletleri Para Birimi

1. Giriş

Uluslararası muhasebe standartları, mali tabloların temsil etmekte oldukları organizasyonun varlıklarını ve yükümlülüklerini doğru şekilde gösterilmesi esasına dayanır. İşletmeler varlık ve yükümlülüklerin doğru şekilde gösterilmesine ilişkin dünyada kabul görmüş standartlar olan uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak raporlama yaptıkları takdirde varlık ve yükümlülüklerinin doğru şekilde gösterilmiş olduğu kabul edilmektedir.

Muhasebe uygulamaları için bir çok ülkenin, yerel hukuk kurallarıyla desteklenmiş genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmaktadır. Bazı ülkeler ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) tarafından yayınlanmış ve yayınlanmakta olan standartları kabul etmiş ya da kabul etmek üzere hazırlık yapmaktadırlar.

Muhasebe alanında standartların amacı, işletmelerin hem dönemler itibarıyla hem de diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmalarını sağlayarak yatırımcıya yönlendirme sağlamak ve finansal piyasaların şeffaf ve güvenilir olmasına yardımcı olmaktır. Belirtilen unsura uygun olarak muhasebe ve yönetim alanlarında dünyada kabul görmüş belli başlı standartlar bulunmaktadır. Bunlar temel olarak uluslararası muhasebe ve uluslararası finansal raporlama standartları, muhasebe denetimi standartları, iç denetim standartları, risk yönetimi standartları gibi standartlardır. Belirtilen standartlar hakkında oldukça fazla sayıda yazılmış makaleler ve kitaplar bulunmaktadır. Ancak tüm bu yazına rağmen maliyet muhasebesi standartları hakkında oluşturulmuş esaslar bulunmamaktadır. Özellikle finansal tablolarda ve gelir tablolarında yer alan stoklar, kar, satılan malın maliyeti gibi bir işletmenin en önemli varlık ve yükümlülüklerinin önemli derecede etkilendiği bu unsurlar hakkında ve/veya maliyet muhasebesi hakkında standartların görünüşte bulunmaması bu konudaki otoritelerin rehberlik yapabilme özelliğini azaltmaktadır.

Maliyet muhasebesi standartlarının aslında bir kısmı uluslararası muhasebe standartları içerisinde yer almaktadır. Bilanço ve diğer mali tablolarında yer alan stoklar ve satılan malın maliyeti gibi önemli kalemler maliyetlerden önemli ölçüde etkilendikleri için uluslararası muhasebe standartları bu kalemlerin gösteriminin ve değerlendirilmesinin nasıl yapılacağına ilişkin standartların bir kısmını içermektedir. Uluslararası muhasebe standartları, üretim maliyetlerinden ya da bir başka deyişle üretim maliyetleri standartlarından ayrılamaz bir bütündürler.

Uluslararası muhasebe standartları kendi içerisinde maliyetlerin nasıl hesaplanacağından çok stoklar, duran varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar, kiralama işlemleri, döviz kurlarının etkileri, borçlanma maliyetleri gibi standartlar içerisinde maliyetin doğru hesaplanabilmesine ilişkin yapılması gereken düzeltmeleri ve bunların nasıl kaydedileceğine ilişkin bilgileri vermektedir.

Tez çalışmasının konusu bilanço aktiflerinde yer alan stokların ve gelir tablosunda yer alan satışların dolayısıyla üretim maliyetlerinin hesaplanışının uluslararası muhasebe standartlarında verilen şekilde yeterli olup olmadığı ve aslında maliyet standartlarını da belirlemiş olup olmadığıdır. Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarına uygun gösterim için uluslararası muhasebe standartlarının nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkindir.

Çalışmamızın diğer kısımlarında Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında bilgi verilecek, üretim maliyetleri tanımlanacak ve standartların üretim maliyetlerini ortaya koyuş şekli yorumlanarak ve maliyet standartlarını ne ölçüde desteklediğini çözümleyebilmek için üretim maliyetleri ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki ilişkiler anlatılacaktır.

2. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası muhasebe standartları mali tabloların doğruluğuna ve tamlığına ilişkin güvence verebilmek amacıyla oluşturulmuş standartlardır. Bu standartlar sayesinde, mali tabloların karşılaştırılabilir olması ve mali tablo okuyucularına doğru bilginin aktarılması sağlanmış olur. Bu kapsamda sayılabilecek mali tablo okuyucuları, hissedarlar, kamu kurumları, bankalar ve diğer finansal kurumlar olarak sayılabilir.

Global ekonomik karşılıklı bağımlılık ve büyük ölçekli şirketlerin varoluşu ölçme, bilgi transferi, önceden hiç olmayan şekilde mikro ve makro datalarının değerlendirme gerekliliğini yaratmaktadır. Uluslararası ya da uluslar üstü muhasebe bu alanları hedef almaktadır. Bu muhasebenin uluslararasılaşmadan önce olmayan bir anlayıştır.¹

UMS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları) dünyada bazı ülkelerde zorunlu olarak tutulması gereken bir muhasebe sistemi iken, bazı ülkelerde tercihe bağlı olarak kullanılmakta, bazı ülkelerde ise UMS'nin kullanımına izin verilmemektedir. UMS'nin zorunlu tutulduğu ülkelerde de standartlar tüm şirketler için değil, hisseleri halka açık olan şirketler için zorunlu tutulmaktadır. Bazı ülkelerde ise sadece bankalar için zorunlu tutulmaktadır.

Özellikle 2005 yılında iş yapma şeklinin global olarak değişimi ile birlikte ve dünya sermayesinin yansıtılmasıyla ilgili uluslararası muhasebe standartlarının otuzuncu yılında 25 Avrupa ülkesinde 7000 kadar halka açık şirket ve Avustralya, Yeni Zelanda ve Güney Afrika'daki halka açık şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak raporlama yapmaları zorunlu tutulmuştur.²

¹ Hanns Martin W, Schoenfeld, "International Accounting: development, issues, and future directions, Journal of International Business Studies, , sayfa.83-100,1981

² Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, Interpretation and application of international financial reporting standards, John Wiley and Sons Inc s.1, 2007

“Günümüzde kurumsal yatırımcılar gittikçe artan tutarlarda yatırımcı tasarruflarını değerlendirmekte ve bunları uluslararası piyasalar arasında dağıtmaktadır. Buna paralel olarak bir çok hükümet ve düzenleyici kuruluş, yatırımcı tabanını genişletip çeşitlendirmek ve piyasaların likiditesini artırmak amacıyla yabancı portföy yatırımlarının önündeki sınırlamaları kaldırmakta, piyasalarını uluslararası katılıma açmaktadır. Uluslararası yatırımların bu ölçüde artması, yatırımcılar tarafından yatırım kararlarının alınmasında muhasebenin en önemli fonksiyonlarından biri olan karşılaştırılabilirlik ihtiyacını son derece artırmıştır. Benzer işlem ve uygulamaların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde mali tablolara yansıtılması uluslararası alanda açıklanması güç, farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu konuda Daimler Benz firmasının 1993 yılında ilk altı aylık dönemde Alman muhasebe standartlarına göre 168 milyon DM (Alman Markı) kar açıklanmasına karşılık, ABD genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre 949 milyon USD (ABD Doları) zarar açıklamış olması iyi bir örnek oluşturmaktadır”³

“Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UFRS/UMS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.”⁴ Belirtilen hedefe uygun olarak Türkiye’de 2006 yılı nisan ayında Türkiye Muhasebe Standartları kurulu UMS’nin Türkiye uygulamasını kabul etmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayınlamıştır.

Ayrıca, yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı’nın 88. maddesi ile de tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) uyulması hususu hükme bağlanmaktadır. SPK ve BDDK’nın muhasebe standartlarındaki

³ Üstündağ Saim, “Global Muhasebe Standartlarına Doğru” Active Dergisi, Ocak-Şubat, s. 1-8, 2003

⁴ Üstünel, Bülent, "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak", Mali Çözüm, , Sayı: 72, S.19,2006

düzenlemeleri doğrultusunda UMS Türkiye'deki halka açık şirketlerde ve finansal kurumlarda küçük değişikliklerle de olsa uygulanmaya gelmiştir.⁵

Nihai değerlendirmede Uluslararası Muhasebe Standartlarının ve bu standartları kabul eden ya da küçük değişikliklerle kabul edenlerin ulaşmak istediği amaç yatırımcıların ve ilişkili tarafların doğru bilgilendirilmesini sağlamaktır.

“Muhasebe standartlarının harmonizasyonu süreci, ulus aşırı işlemlerin artış göstermesi ve şirketlerin yabancı sermaye piyasalarında kayıtlı olmayı istemeleri gibi gelişmelere paralel olarak, farklı düzenleyici çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin, buna ek olarak, çokuluslu şirketler için, çeşitli finansal, stratejik ve ticari avantajların sağlanması temelinde gerekçelendirilmiştir. Biribirinden ayrılmış, ulusal düzeydeki farklı finansal rejimlerin harmonizasyonu çalışmalarının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, yerel düzenleyiciler de harmonizasyon doğrultusunda baskı oluşturmuştur. Muhasebe standartlarının uluslararası harmonizasyonu projesine, soyut bir temelde, “istenilen” ya da “istenilmeyen” bir süreç olarak yaklaşmak yerine, bu çok önemli olgunun üzerinde temellendiği muhasebe standartlarının, hangi aktörlerin katıldığı bir süreçte nasıl gerçekleştiğini anlamaya çalışmak önemlidir. Küresel düzeyde standart oluşturan örgütler arasında öne çıkan IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), gerek küresel gerekse bölgesel aktörlerle olan özel iletişim tarzıyla, çeşitli ulusal ve uluslararası örgütlerin oluşturduğu çok aktif bir ağ düzeneğinde işlev görmektedir. Uluslararası politika transferlerini gerçekleştiren kurumların ve küresel ağ düzeneklerinin koordinasyon etkinlikleri doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinin, hem yerel otoriteler hem de endüstriyel birlikler tarafından desteklenmiş olduğu bilinen bir olgudur. Bu çalışmada, küresel düzeyde standart oluşturma sürecinin içerdiği yoğun mücadele ve müzakere boyutunun yanı sıra, küresel düzeydeki aktörler tarafından, bütünüyle teknik bir proje olarak sunulmasına işaret edilerek, sürecin gölgede kalan

⁵ Aksoy, Tamer, “Finansal Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS bazında küresel muhasebe standartları setine yönelik eğilimi” Mali Çözüm, Sayı:71, s.182-187, 2005

dinamiklerine dikkat çekilmektedir. Asıl önemli olan, muhasebe standartlarının oluşturulması sürecinin, bütün ulusal standart kurullarının ve diğer farklı tarafların katkısı sağlanarak yürütülmesini sağlamaktır; çünkü, muhasebe standartlarının harmonizasyonu projesi, özellikle, ekonomik gelişmelerinin finansmanını, dış kaynaklı sermaye akımlarına bağlayan ülkeler açısından son derece önemlidir.”⁶

Uluslararası muhasebe standartları, dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulmakta ve yayınlanmaktadır. Bu kapsamda günümüze kadar Uluslararası Muhasebe Kurulunun kronolojisi ve yayınladığı standartların tarihleri aşağıdaki şekilde verilebilir.

IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi), 1973 yılında, ortak bir uluslararası muhasebe standartları seti oluşturmak amacıyla, 9 ülkenin 16 meslekî muhasebe örgütünün girişimiyle kurulmuştur. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda,ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebeciler topluluğu temsilcileri IASC' yi (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) kurmak amacıyla anlaşmaya imza atmışlardır.⁷

IASC 1975 yılında ilk UMS standartlarını UMS 1 (1975), Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması, ve UMS 2 (1975), Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu olarak yayınlamıştır.⁸

IASC Kurulunun, 1982 yılında üye sayısı 17'ye ulaşmıştır. Bu üyelerin 13'ü üye ülkede Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (IFAC) tarafından atanan üyelere ve 4'ü finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan olan üyelere

⁶ Uysal, Ö.Özmen, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci:IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler” Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, s.104, 2006

⁷ Uysal, Ö.Özmen, a.g.e, s.105, 2006

⁸ Fritz, Susanne and Lämmle, The International Process of Accounting Standards, <http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2003/fck/003>, (01.10.2007)

oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi'nin (IFAC) tüm üyeleri aynı zamanda IASC'nin de üyeleri olmuştur.⁹

1987 yılında Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü'nün (IOSCO), Uluslararası Barolar Birliği ve Uluslararası Bankalar Birliği'nin, daha sonra FASB ve Avrupa Birliği'nin katılımlarını izleyerek, farklı örgütlerin katılımıyla sürekli genişlemiştir.¹⁰

Avrupa komisyonu, ana standartların tamamlanması amacıyla IASC ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu (IOSCO) arasında olan anlaşmayı desteklemiş ve Avrupa Birliğindeki çokuluslu şirketlerin UMS standartlarına tabi olmasına 1995 yılında karar vermiştir.¹¹

2001 yılında IASB'nin yeni ismi ve üyeleri açıklanmıştır ve 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), IASC'deki standart belirleyici sorumlulukları üstlendi ve mevcut uluslararası muhasebe standartları ile standart yürütme kurulu tebliğleri, IASB tarafından uyarlandı. IASB, 30 Cannon St. Londra adresindeki yeni ofisine taşındı. IASB, gündem koordinasyonuna başlamak ve değişik standartlar arasındaki yakınlaşma amaçlarını belirlemek için kendi sekiz ulusal muhasebe standartları belirleyici irtibat kuruluşu ile görüşmelere başlamıştır.¹²

2002 yılında SYKT'nin (Standart Yorumlama Komitesi) ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (UFRYK) olarak değiştirilmiş ve sadece mevcut UMS standartlarını yorumlamak değil aynı zamanda söz konusu standartlara

⁹ Kwok, Chiu C. and Sharp, David, "Power and international accounting setting", Accounting, Auditing&Accountability Journal, Vol. 18, No. 1: 74-99, 2005

¹⁰ Cairns, David, "The future shape of harmonization: a reply", The European Accounting Review, 6: 2:305-348, 1997

¹¹ Akdoğan, Nalân, "Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş- Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaşma Çabaları," SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221, Ankara, 2003

¹² Fritz, Susanne and Lämmle, a.g.e, 2003

değ inilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik etmekle yeniden görevlendirilmiştir. Avrupa’da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin UMS standartlarını uygulamaları öngörölmüş, IASB ve FASB yakınlaşma üzerine ortak bir anlaşma yürürlüğe konulmuştur.¹³

2004 yılında Avrupa’da UMS 39 hakkında yapılan kapsamlı müzakereler sonucunda AB’nin desteğı ile UMS 39’a ilişkin iki bölüm iptal edilmiştir. IASB’nin Web üzerinden yayını ile ilgili görüşmelere başlanmış ve IASB’nin ilk müzakere bildirisi ile ilk nihai UFRYK yorumu yayınlanmıştır.¹⁴

Finansal tabloların temelinde yer alan finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, günümüz sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap vermesi açısından bir gerekliliktir. Dünya ekonomisi, artan küreselleşme sonucu, sınırlar arası nakit akışlarının daha da artacağı bir gelecekle karşı karşıyadır. Muhasebe ve finansal raporlama, bu gelişen küresel pazarların önemli bir unsurudur ve pazarların etkinliğini zayıflatma veya güçlendirme gücüne sahiptir. Günümüzde raporlanan finansal bilgiler internet üzerinden hızla yayılmakta ve yatırımcıların yerleşik olduğu yer neresi olursa olsun, şirketlerin finansal bilgilerine erişim olanaklı hale gelmektedir. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, internet, telekomünikasyon ve yönetim anlayışında ortaya çıkan değışim ve gelişim, finansal raporlama sisteminde de doğal olarak bir değışimi gerekli kılmaktadır. Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliğı ve rekabeti, farklı ülke bloklarınca ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında saptanan usulsüzlöklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkili skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe dili haline gelmesini

¹³ Aysan, Mustafa, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, MUFAD Dergisi, Sayı:34 -Sayfa 51-56, 2007

¹⁴ Cairns, David , “The future shape of harmonization: a reply”, The European Accounting Review, 6: 2:305–348, 1997

gerekli kılınıştır. Buna paralel olarak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.¹⁵

Günümüz itibarıyla, sekiz adet uluslararası finansal raporlama standardı, yirmi dokuz adet uluslararası muhasebe standardı bulunmaktadır. Bu standartlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.¹⁶

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UFRS 1 Finansal raporlama standartlarının ilk kabulü

UFRS 2 Hisse bazlı ödemeler

UFRS 3 İş birleşmeleri

UFRS 4 Sigorta sözleşmeleri

UFRS 5 Satış amaçlı cari olmayan varlıklar ve tasfiye edilecek işler

UFRS 6 Maden kaynaklarının keşfi ve değerlemesi

UFRS 7 Finansal araçlar

UFRS 8 Çalışan iş üniteleri

Uluslararası Muhasebe Standartları:

UMS 1 Finansal tabloların sunuluşu

UMS 2 Stoklar

¹⁵ Aksoy, Tamer, a.g.e, Mali Çözüm, Sayı: 71, Sf: 182, 2004

¹⁶ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.10.2007)

- UMS 7 Nakit akış tabloları
- UMS 8 Muhasebe politikaları, tahminlerdeki değişiklikler ve hatalar
- UMS 10 Bilanço gününden sonraki değişiklikler
- UMS 11 İnşaat sözleşmeleri
- UMS 12 Gelir vergileri
- UMS 16 Maddi duran varlıklar
- UMS 17 Kiralama
- UMS 18 Gelirler
- UMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar
- UMS 20 Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve yardımların açıklanması
- UMS 21 Döviz kuru değişikliklerinin açıklanması
- UMS 23 Borçlanma maliyetleri
- UMS 24 İlişkili taraf açıklamaları
- UMS 26 Emeklilik planlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlaması
- UMS 27 Konsolide ve solo finansal tablolar
- UMS 28 İştirak yatırımları
- UMS 29 Hiper enflasyonist ekonomilerde finansal raporlama
- UMS 31 İş ortaklıklarındaki paylar
- UMS 32 Finansal araçlar:sunum

UMS 33 Hisse başına kazançlar

UMS 34 Ara dönem finansal raporlama

UMS 36 Varlıklardaki değer düşüklüğü

UMS 37 Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar

UMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar

UMS 39 Finansal araçlar: kayıt ve ölçme

UMS 40 Yatırım amaçlı varlıklar

UMS 41 Tarım¹⁷

Ülkemizde 2005 yılının başından itibaren, bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlemektedirler. Ayrıca ülkemizde muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulamaların yönlendirilmesiyle yetkili kuruluş olan TMSK da (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda geçerlilik kazanması için uluslararası standartlara tam uyumu benimsemiştir. Bu doğrultuda bir telif karşılığında standartların çevirisi yapılarak oluşturulmuştur. 2007 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısıyla; halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan uluslararası standartlara uyumlu TMS/IFRS'ye uyma zorunluluğu getirmektedir. Bu durum gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de artık

¹⁷ <http://www.iasb.org/Summaries+of+International+Financial+Reporting+Standards/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English.htm>, (01.08.2007)

vergi amaçlı muhasebeden çok, bilgi amaçlı muhasebenin hedeflendiğini ortaya koymaktadır.¹⁸

Yukarıda sayılan standartların firmalar tarafından uygulanması dışında aynı zamanda piyasaların ve finansal tablo okuyucularının güveninin sağlanabilmesi için bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmeleri gerekmektedir.

Bağımsız denetime duyulan ihtiyaç sermaye piyasaları düzenleyicilerini, meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartlarını oluşturmaya yönlendirmiştir. Bu standartlar genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta incelenebilir. Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olan standartlardır. Bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışını belirler. Aynı zamanda denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına etki eder. Çalışma alanı standardı denetim sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu planlama ve gözetim, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme, yeterli ve güvenilir kanıt toplamanın prosedürlerini belirler. Raporlama standartları ise, denetçi görüşünü belirlerken uyulması zorunlu olan kurallardır. Bu kurallar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişmezliği ve mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği olarak özetlenebilir.¹⁹

İfadenin vermek istediği uluslararası muhasebe standartlarının finansal raporlamada yansıtılan varlık ve yükümlülüklerin doğruluk ve şeffaflık ilkelerine uyumunun aynı zamanda bağlı olan diğer standartların da uygulanmasını gerektirmektedir. Uluslararası muhasebe standartları dar anlamıyla yukarıda sayılan standartlar olması gerekirken geniş anlamıyla bakıldığında çok daha geniş bir alanı

¹⁸ Yalkın Yüksel Koç, Demir Volkan, Demir Defne, “UFRS ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm, Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants, 2006

¹⁹ Turker, Masum, “Uluslararası Denetim standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Temmuz, sayfa 87-97, 2006

kapsamaktadır. Ancak tezimizdeki değerlendirmelerimiz sadece dar anlamda verilmiş olan uluslararası muhasebe standartları olacaktır.

3. Üretim Maliyetleri

Maliyet en geniş anlamda; belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamı şeklinde tanımlanabilir. İktisadi faaliyetler ise insan ihtiyaçlarının giderilmesini sağlayacak mal ve hizmetlere sahip olabilmek için girişilen faaliyetlerdir. Dolayısıyla, maliyet tanımımız sadece ekonomik faaliyetler için yapıldığında şu şekli alır; İktisadi anlamda maliyet, satış değeri olan bir mal ya da hizmete sahip olabilmek için katlanılan ölçülebilir fedakarlıklar toplamıdır.²⁰

Maliyetin tanımlanması konusunda yazar ve düşünürlerin görüşleri iki ana grup içerisinde değerlendirilebilir. LINDHARDT ve GERWIG; maliyeti tüketilen maddeler yönünden değil de sermaye yönünden ele alan, bundan dolayı da maliyet gideri yerine sadece gider kavramının kullanılmasının daha uygun olacağını ifade etmişlerdir. Bu görüşlere karşılık MELLEROWICH ve SCHMALLENBACH; maliyet giderlerinin oluşması için kesin olarak bir gider veya para harcanmış olması gerekmez, üretim esnasında bir takım mal ve hizmetlerin tüketilmiş olması maliyet giderini oluşturur, demişlerdir. Değerlendirme, üretim maliyetleri açısından yapıldığında da üretimi yapabilmek için tüketilen mal ve hizmetler doğrudan doğruya maliyet gideri kavramıyla tanımlanmaktadır.²¹

Uygulamada, işletmeler, edinmeden dağıtıma kadar temel işlevlerinin yerine getirilmesinde daima bir maliyet sorunu ile karşı karşıyadır. Bu sorunlar ticaret işletmelerinde daha kolay çözümlenebilmesine karşın, endüstri işletmelerinde daha karmaşık yapıdadır. Ekonomik birimlerden ticaret işletmeleri; belirli malların alınıp satılması ve bu işlemler için yapılan giderlerin dağıtılması ile maliyet sorunlarını çözümlerler. Üretim ediminde bulunan endüstri işletmeleri ise, satın aldıkları maddeyi üretim araçları kullanarak ve enerji kaynaklarından yararlanarak fiziksel ve kimyasal değişikliğe uğratırlar. Mal ve hizmet üretebilmek için katlanılan fedakarlıklar değer

²⁰ Gürsoy, Cudi Tuncer; Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Sayfa:23, Beta Basım, İstanbul, 1999

²¹ Akıncı Nejat, Erdoğan Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Sayfa:28-30, Barış Yayınları, İzmir, 1995

olarak ölçülebildiği gibi, miktar olarak da ölçülebilir. Üretilen bir kapı için 0,3 m³ kereste, 5 işçilik saati, 0,4 m² cam ve 0,5 kg tutkal vs. kullanıldığında söz konusu kapının miktar olarak maliyeti oluşturulur. Ya da kapıyı üretmek için kullanılan miktarlar değerlendirilerek maliyetler saptanır.²²

Üretim maliyetleri temel olarak oluşturuldukları kaynaklar itibariyle üç ayrı grupta incelenebilir.

1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
2. Direkt İşçilik Maliyetleri
3. Genel Üretim Maliyetleri²³

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri direkt olarak mamüle yüklenebilen maliyetler iken genel üretim maliyetleri direkt olarak mamülle ilişkilendirilemeyen üretim maliyetlerini içermektedirler.²⁴

²² Hacirüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, Sayfa:27-29 Türkmen Kitabevi, 2000

²³ Hacirüstemoğlu, Rüstem, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Sayfa:5, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001

²⁴ Meigs Walter, Meigs Robert, Accounting, The Basis for Business Decisions, Sayfa:881-883, Mcgraw-Hill International Editions, Singapore, 1987

3.1. **Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri**

Direkt ilk madde ve malzemeler, mamulün bünyesine giren, üretilen mamulün özünü oluşturan ve hangi mamul veya mamul grubu içinde tüketildiği izlenebilen ilk madde ve malzemelerdir.²⁵ Bir başka anlatımla, üretilen mamulün, bünyesine esas madde olarak katılan ve herhangi bir dağıtım anahtarına gereksinim duyulmayan ilk madde ve malzemelerdir.

Tanımdaki özellikler çerçevesinde mamul bünyesine girecek direkt ilk madde ve malzeme hammadde olabileceği gibi, başka üretim işletmesinin mamulü de olabilir. Örneğin; iplik üretim işletmelerinde pamuk veya yün başlıca direkt ilk madde ve malzeme olmasına karşın, kumaş üretim işletmelerinde iplik, kumaş mamulünün direkt ilk madde ve malzemesidir. Bunun yanı sıra, otomobil üreten işletmelerde de dışarıdan satın alınan birçok motor parçaları, lastik, cam, akü gibi maddeler direkt ilk madde ve malzeme niteliğindedir.²⁶

²⁵ Erdoğan, Necmettin , Maliyet Muhasebesi,Sayfa:37, Barış Yayınları, İzmir,1999

²⁶ Gönen, Seçkin, Muhsin Çelik, "Esnek Üretim Sistemleri Uygulayan İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Değerlendirilmesi", Ege Akademik Bakış, Cilt 4, Sayı 1-2, Sayfa:24, Ocak - Temmuz 2004.

3.2. **Direkt İşçilik Maliyetleri**

İşçilik maliyetleri; işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla istihdam edilen işgücüne ödenen veya borçlanılan parasal tutarı içermektedir. İlk madde ve malzeme ambardan üretime gönderilmedikçe, maliyet oluşmamaktadır. Oysa ki; bir işçi ya da memur bir iş sözleşmesine dayanarak işletmede bulunduğu sürece ücrete hak kazanmaktadır. Bu da işletme için mamul maliyetlendirmesinde bir maliyet gideri olarak kabul edilmektedir.²⁷

Direkt işçilik maliyetleri ise, esas üretim gider yerlerinde çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren ve doğrudan doğruya mamul veya mamullerle ilişkilendirilebilen işçilere ödenen veya borçlanılan ücretlerin parasal tutarını ifade etmektedir. Bu bağlamda, işçilik maliyetlerinin direkt işçilik maliyeti olarak anılabilmesi için, işçilik maliyetlerinin esas üretim gider yerlerinde oluşması, işçilik maliyetlerinin üretilen mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilmesi gerekmektedir.²⁸

²⁷ Yükçü, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Sayfa:38-39, Cem Ofset, İzmir.

²⁸ Gönen, Seçkin, Muhsin Çelik, a.g.e, sayfa:28, 1999

3.3. Genel Üretim Maliyetleri

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri dışında olan, ancak mamül ve hizmet üretimi ile dolaylı ilişkisi olan üretim maliyetlerine “Genel Üretim Maliyetleri” adı verilmektedir. Genel üretim maliyetleri mamul ve hizmetlere doğrudan doğruya yüklenemeyen, ancak dağıtım anahtarı veya faaliyet ölçütü aracılığı ile yüklenebilen üretim maliyetlerini içermektedir. Özetle, direkt maliyetler dışında kalan endirekt maliyetler, bu maliyet unsurunun içinde yer almaktadır.²⁹

Genel üretim giderleri üretim işleviyle doğrudan doğruya ilgili olmayan, ancak üretimin kesintisiz sürdürülebilmesi için zorunlu olan giderlerden oluşur. Örneğin, fabrika binası, üretim için gerekli olan makineler, üretimi denetleyen ustabaşılar, bakım onarım hizmetleri, ısıtma ve aydınlatma gibi maliyetler olmadan sadece direkt hammadde ve direkt işçilikle üretim faaliyetlerinin sürdürülmesi mümkün değildir.³⁰

Üretim işletmelerinde; otomasyona gidilmesi sonucu, günümüzde en yüksek katma değer meydana getiren unsur artık direkt işçilik giderlerine oranla, genel üretim giderleri olmaya başlamıştır. Bu nedenle, esnek üretim sistemi uygulayan işletmelerde işçilik giderlerinde bir azalma gerçekleşirken, genel üretim giderlerinde ise önemli artışlar söz konusu olmuştur.³¹

Genel üretim giderleri içinde daha çok teknolojik yatırımlar ile ilgili maliyetler yer almaktadır. Makine yoğun teknolojilerin olduğu bir ortamda, bu unsurlar genel üretim giderleri içinde en ağırlıklı unsurlardır.³²

²⁹ Solomon, Paul, Financial Accounting: A New Perspective, Sayfa:43, McGraw Hill Company, USA,2004

³⁰ Elmacı, Orhan, Gümüş, Yusuf, Güngörmüş A. Haydar , Maliyet Muhasebesi, Ekspres Matbaacılık, Kütahya, sayfa:14-32, 2002

³¹ Karcıoğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, sayfa 42-47, Erzurum, 2000

³²Gönen, Seçkin, Muhsin Çelik, a.g.e, sayfa 24

Emekten sermayeye yönelme nedeniyle sabit genel üretim giderleri niteliğindeki amortisman giderleri ile endüstriyel mühendislik araştırma, mamül geliştirme, malzeme tasarım ve makine bakım onarım gibi işlerde çalışanların oluşturduğu endirekt işçilik maliyetlerinde yaşanan artış genel üretim giderlerinin oransal payının yükselmesine neden olmaktadır³³

Geleneksel üretim sistemlerinde, genel üretim maliyetlerinin mamül maliyetleri içerisindeki oranı az olduğu için, genel üretim maliyetlerinin mamüllere dağıtımında pek sorun yaşanmamıştır. Ancak, esnek üretim sistemleri ile birlikte artan genel üretim maliyetlerinin dağıtımında zorluklarla karşılaşılmaya başlanmış ve bu durum işletmelerde bir sorun haline gelmiştir.³⁴

İşletmelerde, maliyetlerin daha etkin kontrolü ve maliyet merkezi sorumluluklarının belirlenmesi açısından maliyet yeri ayrımı sağlıklı bir şekilde yapılmalıdır. Maliyet yeri ayrımı sağlıklı olarak yapılmadığında, endirekt maliyetlerin, maliyet yerlerine dağıtımını yerine tek bir yerde toplanarak mamüle yüklenilmesine neden olabilmektedir. Dağıtım anahtarları ve faaliyet ölçütleri, genel üretim maliyetlerinin mamüllere yüklenmesinde çok önem taşımaları nedeniyle, işletmeler dağıtım anahtarlarını, doğru ve yerinde belirlemelidirler³⁵

³³ Karcioğlu, Reşat, (2000), a.g.e, sayfa 32-34

³⁴ Civan, Mehmet ve Yıldız Ferah, “Esnek Üretim Sistemini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.22, sayfa.87-93, 2004

³⁵ Civan, Mehmet ve Yıldız Ferah, a.g.e. sayfa 88

4. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Üretim Maliyetleri Arasındaki İlişkiler

Uluslararası muhasebe standartları açık bir şekilde maliyet standartlarını saymamakta ancak finansal tabloların doğru ve eksiksiz şekilde düzenlenerek sunulmasına ilişkin standartlar maliyet muhasebesine ilişkin standartları da içermektedir.

Temel olarak uluslararası muhasebe standartları bilançodaki cari varlıklar arasında yer alan stokların değerlemesine ilişkin bazı kuralları belirlemekte ve oluşan fiili durum, bilanço ve net kar hesaplarıyla önemli bir şekilde etkilemekte aynı zamanda gelir tablosundaki satılan malın maliyetini değiştirerek tüm gelir tablosu üzerinde önemli etkilere yol açmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının, stoklar ve satılan malın maliyeti üzerinde direkt ve dolaylı olarak etkileri bulunmaktadır. Belirtilen büyük defter hesapları üzerinde en fazla etkisi bulunan standartlar ise UMS 2 (stoklar), UMS 11 (inşaat sözleşmeleri), UMS 23 (borçlanma maliyetleri), UMS 17 (kiralama), UMS 21 (döviz kuru değişikliklerinin açıklanması), UMS 16 (maddi duran varlıklar), UMS 38 (maddi olmayan duran varlıklar), UMS 36 (varlıklardaki değer düşüklüğü), UMS 19 dur (çalışanlara sağlanan faydalar).

Çalışmanın devam eden bölümlerinde standartlar, üretim maliyetleri ile yakınlık ilişkisine göre özet olarak verilecek ve özet anlatım sonrası üretim maliyetleri ile bağlantıları anlatılmaya çalışılacaktır.

Anlatımda uluslararası muhasebe standartları ile üretim maliyetleri arasındaki ilişkinin verilmesinin yanı sıra aynı zamanda kayıtların doğru olarak yapılabilmesi açısından bazı yorumlamalar da yapılacaktır.

4.1. **Stoklar (UMS2)**

4.1.1. **Standardın Amacı**

2 nolu uluslararası muhasebe standardının amacı stokların maliyet tespiti ve gider olarak kayda alımı esası dahil olmak üzere muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesidir.³⁶

4.1.2. **Standardın Özeti**

Stoklara, satın alınmış ve yeniden satışı yapılmak üzere elde tutulan mallar girmektedir. Stoklara ayrıca işletme tarafından üretilmiş mallar ya da üretilmekte olan ve yapımı süren işler girer ve üretim sürecinde kullanılmayı bekleyen materyalleri de içermektedir.³⁷

Stoklar tarihi maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir ve stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Stokların satın alma maliyeti satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler(ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır.³⁸

Stoklar için, maliyet ya İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) ya da Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemine göre belirlenir. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yönteminin kullanılmasına izin verilmez.³⁹

³⁶ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

³⁷ Çetin, Ayten, Uluslararası Muhasebe Standardı 2, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl.7, Sayı:8 Sayfa.105, 1998

³⁸ Sönmez, Feriştah , “14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi “ Yaklaşım Dergisi Sayı.129 ss.129-130, 2003

³⁹ Sönmez, Feriştah , a.g.e, ss.129-130, 2003

Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içerir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri ; amortisman, fabrika binası ve teşhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.⁴⁰

Özel amaçlı üretilen ve bu sebeple piyasada kolaylıkla el değiştiremeyen stokların maliyetine bu stoklarla doğrudan ilişkilendirilebilen özel maliyet unsurları dahil edilir.⁴¹

“Stoklar satıldığında, kayıtlı değerleri ilgili satış gelirlerinin kaydedildiği dönemde giderleştirilir. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.”⁴²

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok

⁴⁰ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 1.Bası, Beta Yayınevi, Sayfa 55-67, Ekim 2006

⁴¹ Çil, Seyhan, Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayfa 113-128, 2002

⁴² Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 60

değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.⁴³

4.1.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

Uluslararası muhasebe standartları içerisinde yer alan ve üretim maliyetleri ile en fazla ilişki içerisinde sayılabilecek olan stoklar standardı, gerçekte stokların değerlerinin belirlenmesine ilişkindir. Bu kapsam içerisinde stokların değerleri stoklara yüklenmiş direkt ve endirekt maliyetlerden oluşmaktadır. Direkt maliyetler grubunda direkt işçilik maliyetleri ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri bulunmakta, endirekt maliyet grubunda ise genel üretim maliyetleri bulunmaktadır.

Stokların satın alma maliyeti ; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.⁴⁴

Standart, stokların maliyetini oldukça geniş bir tanımla vermiştir. Ancak ifade, malzemelere ilişkin ilk satın alma maliyetlerini ve elde edilmeye ilgili diğer maliyetleri (direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti, genel üretim maliyetleri) kapsamaktadır.

Maliyet muhasebesinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri temel olarak dört farklı yöntemle göre hesaplanabilmektedir. Bunlar, ilk giren ilk çıkar yöntemi, son giren ilk çıkar yöntemi, ağırlıklı ortalama yöntemi ve hareketli ortalama yöntemidir. Stoklar standardı maliyet muhasebesinde verilen tüm yöntemlere izin vermemektedir. FIFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem

⁴³ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>) (01.08.2007)

⁴⁴ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.⁴⁵

Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.⁴⁶

Uluslararası muhasebe standartlarının son giren ilk çıkar yöntemine temel olarak izin vermemesi aslında faaliyetin şekli ile de ilgilidir. Üretim işletmelerinde mantıklı olan ilk giren maddelerin üretime daha çabuk sevk edilmeleridir. Dolayısıyla hesaplamanın buna göre yapılmasının sağlanması maliyet muhasebesi açısından da daha doğru olacaktır. Son giren ilk çıkar yönteminin uygulanması durumunda üretim maliyetleri gereksiz olarak artacak ve direkt ilk madde ve malzemeler dönem sonunda stokların bulunması durumunda finansal tablolarda olduğundan daha fazla tutarda raporlanacaklardır.

Hammaddeler teslim alınmaları sonrasında depolanıp, ihtiyaç duyulmaları halinde üretime alınırlar. Üretime alınma işlemi aşamasında genellikle kullanılan

⁴⁵ Burlas David M, AMT Inventory Adjustments on change from LIFO to FIFO, American Institute of CPA's, 25. Volume, p.24, 1994

⁴⁶ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği TMS 2 Standardı

belgeler ise ilk mad. malz. satın alma fiş, stok kartı, ilk mad. malz. istek fişidir. Hammaddelerin üretim amaçlı olarak üretim sahasına sokulmaları sonrasında diğer kaynaklardan da maliyetler maliyet sürücüleri üzerinde toplanmaya başlar. Bu aşamada Uluslararası Muhasebe Standartlarından 2 nolu standart dönüştürme maliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi vermektedir. Söz konusu standart dönüştürme maliyetine ilişkin bilgileri aşağıdaki şekilde vermektedir.

“Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik maliyetleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri ; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim maliyetleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım- onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyet tutarı, düşük kapasite yada atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim maliyetleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde , her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten

değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim maliyetleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.”⁴⁷

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

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim maliyetleri kapsamı dışındaki maliyetlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin mamül tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

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

“Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar

⁴⁷ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği TMS 2 Standardı

dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri; ve Satış giderleri”⁴⁸

Üretimde oluşabilecek normal fire üretim maliyetlerine yansıtılabilir, ancak açıkça eğer fireler normal üretim standartlarının üzerinde oluşuyorsa, UMS 2, 15. paragrafında açıkça; stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler arasında normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetlerini saymıştır. Bağlantılı olarak, aynı standardın kapsamı içerisinde standart dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşmaktadır.

Finansal raporlama dönemlerinde stokların finansal tablolarda gösterimine ilişkin miktar ve fiyat ayarlamaları da yapılması gereklidir. Bu düzeltme ve ayarlamaların en önemlileri sayımlarda ortaya çıkan farklılıkların yansıtılması ve belirlenen değer düşüklüğü kayıtlarının yaratılmasına ilişkindir. Doğru olmayan stok ayarlamaları finansal tablolarda stokların yanlış değerlendirilmesine sebep olacaktır. Stoklardaki ayarlamalar sadece gerçekten fiziksel stok miktarları ile mali tablolarda yer alan stok miktarları arasındaki farkları ve birim maliyetlerdeki farklılıkları yansıtacak şekilde yapılmalıdır. Stokların doğru şekilde gösterimine ilişkin UMS 2 “Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir.” demektedir. Bu kapsamda stok değerlerinin tespit edilebilmesi için iki veriye ihtiyaç bulunmaktadır. İlk hesaplamada stok birim sayısı X Stok birim maliyeti, ikinci hesaplama da ise stok birim sayısı X stok birim net gerçekleşebilir değeridir. Her iki hesaplama da bakıldığında

⁴⁸ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği TMS 2 Standardı

stokların sayısı ve sayılmasının tüm gösterime ilişkin doğruluğu ne kadar fazla etkileyebileceği görülmektedir. Ayrıca fiyat ayarlamaları da formülün ikinci kısmını oluşturduğu için fiyat ayarlamaları da finansal tabloların doğruluğunu, sayım sonuçları kadar çok etkilemektedir.

a) Sayımlarda Ortaya Çıkan Kayıtların Yansıtılması:

Fiziksel sayımlar yıl içerisinde farklı zamanlarda gerçekleştirilebilirler. Ancak standart olarak her finansal tablo yayınlama döneminde stok sayımları gerçekleştirilmelidir. Ara dönem finansal tablo yayınlayan kuruluşlar belirtilen dönemlerde sayımlarını gerçekleştirmeli ve finansal tablolarının doğruluğunu sağlamalıdır.⁴⁹ Uygulamada sayımlar genel olarak yıl sonlarında yapılmaktadır. Bununla beraber stokların devir hızının çok yüksek olduğu işletmelerde sayımların daha sık bir şekilde ele alınması doğru olacaktır.

b) Fiyat Ayarlamalarının Kayıtlara Doğru Şekilde ve Dönemde Yansıtılması

Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. Stokların elde

⁴⁹ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği TMS 34 Standardı

etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu mamül grubundaki diğer mamüllerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı mamül grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamuller veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur. Net gerçekleşebilir değerlerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değerlerin saptanmasında dikkate alınmaz.⁵⁰

Standart ifadesi birinci ayarlamayı stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi olarak tanımlamaktadır. Ancak stoklar düşük olan değerlerin maliyetleri esas alması gerektiği zaman fiyat açısından mamülün elde edilmesi ile ilgili maliyetlerin hesaplanmasını ve ek bir ayarlama yapılmasının gerekli olmadığı ifadesini yansıtmaktadır. İkinci koşulda maliyetin hesaplanması seçilen maliyet yöntemine göre olacaktır.

Aynı standarda göre bir kaç istisna dışında hesaplama ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenecektir. (Bir

⁵⁰ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği TMS 2 Standardı

işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık) , tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir.

Eğer ham maddeler teslim alındıkları zaman doğru tutarlarla mali tablolara yansıtılmazlarsa muhasebesel açıdan finansal tablolarda stoklar düşük değerlendirilmiş ya da yüksek değerlendirilmiş olurlar.⁵¹

Üretim şirketleri stoklarında artık satılması mümkün olmayan varlıklar bulunduruyor olabilirler. Örneğin; günümüzde siyah beyaz televizyonun ya da 1980 lerde üretilmiş olan bir kişisel bilgisayarın artık satış imkanı kalmamıştır. Bu mamüller tüketiciler tarafından teorik olarak talep edilmez durumdadırlar. Belli endüstrilerde satış imkanı kalmamış mamüllerin imha edilmesi de ek maliyetler getirdiği gibi, bu maliyetlerin oldukça yüksek olması da mümkündür.

Benzer olarak bazı mamüllerin artık üretime çekilmesi de kullanım ömürlerinin artık bitmiş olması nedeniyle de mümkün olmayabilir. Gıdalar ve hemen tüketilmesi gereken mamüller de bu grupta sayılabilirler. Bu aşamada bu tür stokların önceden tespit edilebilmesi ve finansal tablolara yansıtılabilmesi şirketlerin finansal tablolarının doğruluğu açısından oldukça önemlidir.

Artık üretime çekilmesi mümkün olmayan ya da satışı imkansız hale gelmiş ve hatta imhası için yeni maliyetlerin yapılması gereken stoklar için Uluslararası Muhasebe

⁵¹ Çil, Seyhan, Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayfa 113-128, Sayı:Ekim, 2002

Standartları'na döndüğümüzde bu tip maddelerin değerlendirilmesi ve ölçümüne ilişkin bazı yolları muhasebecilerin önüne koymaktadır.

UMS 2 Stokları;

(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan ;

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan ; ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır.⁵²

UMS 2'de belirtilen ifadelerle standart olarak Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde , tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Maliyet değeri ise stokların elde edilmesi ve üretimine katılan diğer maliyet kalemlerinin toplanması ile ölçülen değerdir.

Yukarıda bahsedilen kapsamda artık satış imkanı yada üretime çekilme ihtimali kalmamış olan stokların ölçülmesinde stok değerlemesinin, net gerçekleşebilir değere göre ölçülmesi pratikte daha doğru olacaktır. Net gerçekleşebilir değer ifadesi ile aynı zamanda bu mamüllerin imha edilmesi gerekiyorsa imhanın da, satış yada diğer bir elden çıkarma imkanı bulunması durumunda bu değerden çıkarılarak hesaplanmasını gerektirir. Özellikle hiç satış imkanı kalmamış ve değerlendirilemeyecek olan varlıklar için sadece imha maliyetinin göz önüne alınması gerektiği de açıktır.

“Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve

⁵² Çetin, Ayten, Uluslararası Muhasebe Standardı 2, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl.7, Sayı:8 Sayfa.105, Nisan 1998

stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.”⁵³

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

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

⁵³ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği TMS 2 Standardı

bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değerin saptanmasında dikkate alınmaz.⁵⁴

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir.

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

Belirtilen özellikleri nedeniyle UMS 2 standardı, üretim maliyetleri ile en yakın ilişki içerisinde olan standarttır. UMS 2 standardı mali tablolarda yer alan stoklar kaleminin kaydı ve değerlemesi ile ilgili yapılması gerekenleri göstermektedir. Temel olarak bakıldığında stokların maliyetlerini oluşturan özellikle direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve genel üretim maliyetlerini kapsamına alan standart direkt işçilik maliyetlerinden oldukça sınırlı şekilde bahsetmektedir. Direkt işçilik maliyetleri kapsam olarak dönüştürme maliyetleri içerisinde verilmiş ancak hesaplanması ve hangi tür maliyetlerin direkt işçilik maliyeti grubunda yer alacağı belirtilmemiştir. Üretim maliyetleri ile en yakın ilişki içerisinde bulunan stoklar standardı üretim maliyetleri için

⁵⁴ TURMOB, <http://www.turmob.org.tr/web/tmudesk/f13.doc>,2003 (01.08.2007)

standartlar oluşturmakta olsa bile üretim maliyetlerine ilişkin yeterince detay vermemektedir.

4.1.4. **Uygulama**

A firmasının 100 YTL/kg birim satın alma maliyeti ile kayıtlarına almış olduğu 1 Ton miktarındaki pamuk, iplik üretiminde kullanılacaktır. Alımı yapılırken 1.sınıf kalitede değerlendirilen söz konusu hammadde aşırı nemlenme sonucunda değer kaybına uğramıştır. Toplam hammadde maliyeti

$$1000 \text{ kg} \times 100 \text{ YTL} = 100.000.000.-\text{YTL}'\text{dir.}$$

Ancak aynı hammaddenin net gerçekteşebilir değeri kalitenin değişmiş olması nedeniyle uzman görüşü alınarak 80.000.000.-YTL olduğu tespit ettirilmiştir. (Net gerçekteşebilir değer; işin normal akışı içinde , tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekteştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşölmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Maliyet değeri ise stokların elde edilmesi ve üretimine katılan diğer maliyet kalemlerinin toplanması ile ölçölen değerdir.)

Uygulamada verilen maliyet değeri ve net gerçekteşebilir değer arasındaki

$$100.000.000.\text{YTL} - 80.000.000.-\text{YTL} = 20.000.000.-\text{YTL}$$

tutarındaki farklılık, tahmini satış değerinde oluşmuş olan farklılıktan kaynaklanmaktadır.

A firmasının Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun mali tablolar hazırlaması durumunda mali tablolarında pamuk stoklarının toplam değerini maliyet değeri ve net gerçekteşebilir değerden küçük olanı ile göstereceğinden 80.000.000.-YTL'yi seğecek ve satılan malın maliyetini artırmış olacaktır.

Böyle bir durumda;

Satılan Malın Maliyeti.....	20
Dönem Başı Stok	-0-
Dönem İçi Alışlar	100
(Dönem Sonu Stok)	(80)

Aynı firma Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak raporlama yapmaması durumunda bir çok değişik yöntem seçebilir. Ancak bizim değerlendirmemizde, UMS'ye aykırı olan maliyet değerini seçtiğinde aşağıda olduğu gibi Satılan Malın Maliyetini düşük gösterebilecektir. Bu durum aynı zamanda A firmasının dönem karlılığını artıracaktır.

Satılan Malın Maliyeti.....	0
Dönem Başı Stok	-0-
Dönem İçi Alışlar	100
(Dönem Sonu Stok)	(100) ⁵⁵

⁵⁵ Her iki örnekte de satışların sıfır olduğu varsayılmıştır.

4.2. **İnşaat Sözleşmeleri (UMS11)**

4.2.1. **Standardın Amacı**

11 nolu standardın amacı, inşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin projeyi gerçekleştiren işletmenin (müteahhit firma) kayıtlarında nasıl muhasebeleştirileceğinin tanımlanmasıdır.⁵⁶

4.2.2. **Standardın Özeti**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda gelir ve giderlerin hangi dönemde kaydedileceğine ilişkin iki yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleridir. Konu ile ilgili olarak uluslararası muhasebe standardı 11 tamamlanma yüzdesi yöntemini benimsemektedir.⁵⁷

Tamamlanma yüzdesi yöntemi; finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınmasıdır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır.⁵⁸

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre kar işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilir⁵⁹

Sözleşme gelirleri, ön sözleşmede belirlenen tutar ile sözleşmeye konu olan işin yapılması sırasında ortaya çıkan, gelir artışı sağlayabilecek sapmaları ve tutarı

⁵⁶ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

⁵⁷ Göğüş, Handan Sümer, Yollara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayfa:75-86, Sayı:Temmuz, 2006

⁵⁸ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 106, Ekim 2006

⁵⁹ G. Adolf Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Moderne Industrie Verlag, 16. überarbeitete und erweiterte

Auflage, , s. 38. 1997

güvenilir bir şekilde hesaplanabilen ek hak edişler ile teşvik ödemelerini kapsamalıdır. Sözleşme maliyetleri ise doğrudan sözleşmeye ilişkin olan harcamaları, genel sözleşme faaliyetlerinden projeye dağıtılabilecek makul giderleri ve sözleşme hükümlerine göre müşteri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek diğer masrafları içermelidir.⁶⁰

İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa sözleşme ile ilgili gelir ve giderin projenin tamamlanma oranına göre kayıtlara alınması gerekir. Proje sonuçları güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyor ise muhasebe kayıtlarına herhangi bir kar dahil edilmemelidir. Bunun yerine, sözleşme gelirleri yalnızca sözleşme maliyetlerinin karşılanabileceği oranda kayda alınmalı ve inşaat maliyetleri gerçekleştiği dönemlerde gider yazılmalıdır.⁶¹

Toplam sözleşme maliyetinin projeden elde edilecek olan geliri aşması olasılığı varsa, tahmin edilen proje zararının tümünün cari dönemde kayıtlara alınması gerekir.⁶²

4.2.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

İnşaat sözleşmeleri standardı ile üretim maliyetleri arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Özellikle proje ve inşaat işlerinde çalışmakta olan firmaların üstlenmiş oldukları taahhütleri mali tablolarında doğru maliyetlerle gösterme gerekliliği inşaat sözleşmeleri standardının ayrı bir öneme sahip olmasını sağlamaktadır. İnşaat sözleşmelerinin bir diğer önemli özelliği de, inşaatların genellikle birden fazla döneme yayılmasıdır. İnşaat sözleşmeleri standardı genel olarak maliyet ve gelirlerin belirlilik durumunun tayin edilmesine ve mali tablolara kaydedilecek zamanların belirlenmesine rehberlik etmektedir.

İnşaat maliyetleri temel olarak aşağıdakilerden oluşmaktadır:

⁶⁰ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e., Sayfa 103,2006

⁶¹ Sayarı, Mehmet, İnşaat Taahhütleri, (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, sayfa:62-76, Eylül 2004

⁶² Sayarı, Mehmet, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:12, sayfa:1-16 Şubat 2002

- a) belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- b) genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler; ve
- c) sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.⁶³

UMS 11 de maliyetler özellikle inşaat alanında sözleşme ile ilgili işçilik, makinelerin yıpranma payları, taşıma maliyetleri, kiralama maliyetleri, destek maliyetleri, onarım maliyetleri ve üçüncü kişiler tarafından yapılacak talepler nedeniyle oluşabilecek maliyetlerden oluşmaktadır. Aslında bu kapsamda stoklar standardından açık bir farklılığı da bulunmamaktadır. Yukarıda ki tanımda da açıkça görülebileceği üzere bu maliyetler, maliyet muhasebesi anlamında direkt işçilik maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve genel üretim maliyetlerdir.

Sözleşme ile ilgili işçilikler gözetim gibi yine sözleşme ile bağlantısı kurulabilen işçilik maliyetlerini de içermektedir. Ancak işin tamamlanması sonrasında bazı malzemeler atık haline gelebilecek ve bazı tesis ve makineler elden çıkarılabilecektir. Elden çıkarılan bu malzemeler eğer bir bedel karşılığı satılıyorsa bu açıdan maliyetlerin azaltılması mümkün olabilecektir. Ancak bu noktada maliyetleri azaltabilecek bu kalemlerin sözleşme gelirlerinde belirtilmemiş olması ve arızı olmaları gerekmektedir. Arızı olmayan ve sözleşme gelirlerinde gösterilebilecek hurda satışı ya da hurda haline gelmemiş olan ancak tahminlerden daha fazla amortisman ayrılmış olan sabit varlıklar gelir kaydıyla ele alınacaktır. Tutarın gelir kaydedilmesi durumunda mali tablolarda hem maliyetler hem de gelirler yükselmiş olacak ancak karlılıkta her hangi bir değişiklik yaşanmamış olacaktır.⁶⁴

⁶³ Collier Keith, Construction Contracts, 2nd edition, A Reston Book, Prentice Hall Career & Technology, p.120-127,1987

⁶⁴ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 102-105,2006

İnşaat sözleşmeleri kapsamında işle bağlantısı kurulabilecek maliyetler UMS 11’de sayılmıştır. Bunlar arasında özellikle sigorta maliyetleri, belli bir sözleşme ile doğrudan bağlantısı kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmetleri maliyetleri ve inşaat genel giderleridir. Örneğin bir inşaat firmasının, hem Cidde’de hem de Kuveyt’te inşaat şantiyeleri olabilir ve yapılan maliyetler bazen her ikisi için de ortak olabilir. Örneğin tüm firma için yapılan sigorta yada bağımsız denetim gideri gibi maliyetler bu noktada sadece bir sözleşme ile bağlantı kurulamayacak olan maliyetlerdir. Bu maliyetler de sözleşme maliyetlerine uygun oranlarda eklenebilir. Ancak bu maliyetlerin standardın ifadesinde olduğu gibi tutarlı bir şekilde uygulanması ve sistematik bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Örneğin inşaatta çalışanların bordrolarının hazırlanması için yapılan maliyetler tüm şantiyeleri kapsayabilir. Böyle bir uygulamada işçi sayısı dağıtım metodu olarak kullanılabilir.

Ayrıca sözleşmelere maliyetlerin yüklenmesinde özellikle borçlanma maliyetlerine ilişkin olarak alternatif yöntemi seçen firmalar, bu kapsamda genel olarak sözleşme kapsamında işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetlere borçlanma maliyetlerini de ekleyebilir. Borçlanma maliyetlerinin sözleşme maliyetlerine yansıtılması, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesini sağlayacaktır. Özellikle inşaat sözleşmelerinin uzun vadeye yayılması durumunda borçlanma maliyetlerinin, sözleşme maliyetleri içerisinde kapsanması mali tabloları ve üretim maliyetlerini oldukça etkileyecektir.

UMS 11 bazı sözleşme ile ilişkisi kurulamayacak veya bir sözleşmeye yüklenemeyecek olan maliyetleri inşaat sözleşmesi maliyeti kapsamı dışında bırakmıştır. Belirtilen maliyetler aktifleştirilmeden direkt olarak gider yazılacaklardır. Bu maliyetler aşağıdaki gibidir.

a) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;

b) satış maliyetleri;

c) sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri; ve

d) belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.⁶⁵

Belirtilen unsurlara göre sözleşmede eğer bir genel yönetim gideri ya da araştırma ve geliştirme gideri, geri ödenecek gider olarak belirtilmemişse bu gider aktifleştirilemeyecek ve giderleştirilecektir. Bunun temel sebebi aslında bu giderin geri döneceğinin sözleşmenin muhatabı tarafından daha önceden kabul edilmemiş olmasıdır. Satış maliyetleri, pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin bir parçasıdır, ve pazarlama ya da satışın yapıldığı andan bağımsız olarak giderleştirilir. Ayrıca belirli bir sözleşme kapsamında belirtilmemiş olan atıl makine ve teçhizatların amortismanları da ayrılamayacak ve sözleşme maliyetine dahil edilemeyecektir.

İnşaat sözleşme maliyetleri, bir sözleşmenin ilk imzalanmasından, sözleşmenin tamamen tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenen maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.⁶⁶

Bir inşaat sözleşmesinin gelir ve giderlerinin mali tablolara yansıtılması için bazı şartlar bulunmaktadır. Bu noktada kayıt zamanına ilişkin dikkat edilmesi gereken nokta gelir ve giderlerin tamamlanma aşamalarına dikkat edilerek kaydedilmesidir.

⁶⁵ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 102-105,2006

⁶⁶ Göğüş, Handan Sümer, a.g.e, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayfa:75-86, Sayı:Temmuz, 2006

Örneğin inşaatın % 60' ı tamamlandıysa gelir ve giderlerin de bu orandaki tutarı kayıtlara yansıtılabilir. Ancak sözleşmenin sonuçlarının da güvenilir bir şekilde tahmin edilebilmesi gerekmektedir.⁶⁷

İnşaat sözleşmelerinde karşımıza genellikle iki tür sözleşme çıkmaktadır. Bunlardan birincisi sabit fiyat anlaşması olan diğer ise maliyet artı kar fiyatlı sözleşmelerdir. Sabit fiyatlı sözleşmelerde fiyat sözleşme süresince değişmezken, maliyet artı kar tipi sözleşmelerde fiyatların önceden öngörülmesi oldukça zor olmaktadır.

UMS 11'e göre eğer bir sözleşme sabit fiyatlı ise inşaat sözleşmesinin aşağıdaki koşulların varlığı halinde güvenli bir şekilde tahmin edilebileceği ifade edilmiştir.

- a) toplam sözleşme gelirin güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- b) sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması;
- c) sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir biçimde belirlenebilmesi; ve
- d) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.⁶⁸

Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:⁶⁹

⁶⁷ Sayarı, Mehmet, İnşaat Taahhütleri, a.g.e, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, sayfa:62-76, Eylül 2004

⁶⁸ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 102-105,2006

⁶⁹ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.08.2007)

a) sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

b) sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.⁷⁰

UMS 11 standardının ifadesine göre finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.

UMS 11 tarafından belirtilmiş olan tamamlanma yüzdesi yönteminde sözleşme maliyetleri işin yapıldığı hesap dönemlerinde giderleştirilirler. Bunun yapılması işin yapılmadan önce gerçekleşmemiş olan maliyetlerin aktifleştirilmesini sağlamaktadır. Dönüştürme işin tamamlanma yüzdesine göre yapılacaktır. Aktifleştirilen bu maliyetler ilgili olduğu işin tamamlanma tarihine kadar bilançolarda “yapılmakta olan işler” muhasebe hesabında sınıflandırılır.

Standartta göre bir işin tamamlanma yüzdesinin nasıl hesaplanacağına ilişkin rehberlik de verilmektedir. Çünkü tamamlanma yüzdesi tamamıyla aktifleştirilen ve giderleştirilen tutarları direk olarak etkilemektedir. UMS 11 standardının tavsiye ettiği yöntemler aşağıda verilmiştir.

a) bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

⁷⁰ Gökçen Gürbüz, Akçül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 102-105,2006

b) yapılan işe ilişkin incelemeler; veya

c) sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.⁷¹

Bu noktada UMS 11 müşteriden alınan sipariş ve avansların yapılan işi yansıtmayabileceğini ve arada bağlantı olmayabileceğini ifade ettiğini belirtmemiz gerekir.

Ancak yukarıda belirttiğimiz tüm durumlar aslında sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir olması durumunda geçerlidir. Aksi durumu düşündüğümüzde UMS 11 tarafından yine rehberlik sağlanmaktadır. Bu kapsamda standart tarafından önerilen durumlar aşağıdaki gibidir.

a) sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir; ve

b) sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilir.⁷²

Ancak dikkat edilmesi gereken nokta UMS 11’de ifade edilen müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetlerinin hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekliliğidir. Standart bu durumları aşağıdaki şekilde sıralamıştır:

a) geçerliliği konusunda ciddi kuşkular bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;

⁷¹ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 106,2006

⁷² Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e,sayfa 106,2006

b) tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,

c) istimlak veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;

d) müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar; veya

e) yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan, veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.⁷³

Belirtilen standart bu özelliklerinden dolayı inşaat sözleşmelerinde maliyetlerin dönemler itibariyle belirlenmesinde büyük önem arz etmektedir. Uluslararası muhasebe standartları aslında maliyet standartlarını da vermektedir. Örneğin bir sözleşme giderinin aktifleştirilmesi yada gider yazılması üretim maliyetlerini tamamen etkilemektedir. Bununla birlikte dönemsel karlıklar, vergisel yükümlülükler, yapılmakta olan işlere ilişkin maliyetler standarda göre ve sözleşmelere göre değişiklik gösterebilecektir.

4.2.4. **Uygulama**

Alstom Transport SA firması 322.814.000-EUR bedelle bir devletin açmış olduğu ihale ile Marmaray demiryolu kurulum projesini 01.01.2007 tarihinde yüklenmiştir. Projenin 4 yıl sürmesi beklenmektedir. 31.12.2007 tarihi itibariyle;

-Toplam proje maliyetinin 310.000.000.-EUR olacağı tahmin edilmektedir.

-Toplam proje brüt karının 12.814.000.-EUR olacağı tahmin edilmektedir.

-A firması 31.12.2007 tarihine kadar toplam 17.000.000.-EUR gider kaydı yapmıştır.

⁷³ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.08.2007)

-A firması 01.06.2007 tarihinde 20.000.000.-EUR ve 01.08.2007 tarihinde 25.000.000 EUR hakediş düzenlemiş ve hakediş talepleri develete gönderilerek tahsil edilmiştir.

-A firmasının yapmış olduğu ilerleme programına göre işin % 8'i tamamlanmıştır. Tamamlanma oranı yapılmış olan sözleşmeye göre yüzdelere bağlanmış iş parçalarından oluşmaktadır.

31.12.2007 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo hazırlayan Alstom Transport SA firması Tamamlanma Yüzdesi Yöntemini kullanarak 2007 sonu itibariyle oluşmuş olan maliyetini belirleyebilir.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi;

Projenin % 8'i tamamlanmış kabul edildiği için 31.12.2007 tarihinde Satışlar, Giderler ve Brüt Kar öngörülebilir proje sonu tutarlarının tamamlanma yüzdesi ile çarpılması sonucunda bulunur

Öngörülen satış tutarı: 322.814.000.-EUR

Öngörülen maliyet tutarı: 310.000.000.-EUR

Öngörülen kar tutarı: 12.814.000.-EUR

Tamamlanma Yüzdesi: % 8

31.12.2007 tarihi itibariyle finansal tablolarda satışlar, toplam giderler ve kar aşağıdaki gibidir.

Satışlar.....(322.814.000X%8)=25.825.120.-EUR

Toplam Giderler.....(310.000.000X%8)=24.800.000.-EUR

Brüt Kar.....(12.814.000X%8)=1.025.120.-EUR

Aynı tarihte firmanın UMS 11’de izin verilen yöntemleri kullanmaması ve tüm gider ve maliyetlerini finansal tablolarına yansıtması durumunda;

Satışlar.....(20.000.000 + 25.000.000.-EUR)=45.000.000.-EUR

Toplam Giderler.....=17.000.000.-EUR

Brüt Kar.....=28.000.000.-EUR

Uluslararası Muhasebe Standartları uygulandığı takdirde yukarıda belirtilen yöntemler arasında 28.000.000.-EUR-1.025.120.-EUR=26.974.880.-EUR brüt kar farkı oluşmaktadır.

4.3. Borçlanma Maliyetleri (UMS23)

4.3.1. Standardın Amacı

23 nolu standardın amacı borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir.⁷⁴

4.3.2. Standardın Özeti

Borçlanma maliyetleri banka kredi faizlerini, borçlanma üzerinden hesaplanan prim veya iskontonun amortismanını ve borçlanmadan kaynaklanan diğer çeşitli giderleri içermekte ve iki tip muhasebe modeline izin vermektedir. Bunlardan birincisi gider modelidir. Gider modelinde bütün borçlanma maliyetleri olduğu dönemde giderleştirilir. Kullanılabilecek diğer model ise aktifleştirme modelidir. Aktifleştirme modelinde bir varlığın elde edilmesi veya inşası ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ancak söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda getireceğinin belirlenmesi ve ilgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir biçimde hesaplanabilmesi doğrultusunda aktifleştirilir. Bu şartları yerine getirmeyen tüm borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak kaydedilir.⁷⁵

“Özellikli bir varlığın bir parçası olarak aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyetleri tutarı, işletme tarafından katlanılan borçlanma maliyetleri toplamından bu özellikli varlık için harcama yapılmamış olsaydı katlanılmayacak olan bölümdür.”⁷⁶

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satılmaya hazır hale gelmesi uzun bir süre alan varlıklardır. Buna örnek olarak üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkullar ve bazı stoklar verilebilir.⁷⁷

⁷⁴ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

⁷⁵ Acar Pınar , “Uluslararası Muhasebe Standartları”, Uluslararası Mali Standartlar, TC. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002.

⁷⁶ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e., Sayfa 207,2006

Genel amaçlı olarak alınan kredilerin aktifleştirme yapılabilecek varlık edinimi finansmanında kullanılması durumunda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarını belirlemek için dönem içinde kullanılan kredilerle ilgili borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması üzerinden bir aktifleştirme oranı hesaplanır ve bu oran aktifleştirilebilecek finansman giderlerinin belirlenmesinde kullanılır.⁷⁸

“Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için **gerekli tüm işlemler esas itibariyle tamamlandığında** borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.”⁷⁹

Borçlanma maliyetleri faiz, kur farkı, komisyon ve benzeri giderler olarak sayılabilir. Finansman giderlerinden özellikli varlıklara pay verebilmek ve aktifleştirebilmek için mutlaka özellikli varlığın satın alımı, inşa edilmesi veya üretimi ile mutlak ilgisinin olması gerekmektedir. Aktifleştirme, özellikli varlığın elde edilmesine yönelik ilk harcama veya tahakkukların yapılmasıyla başlar ve kullanıma veya satışa hazır hale geldiğinde son bulur. Aktifleştirme sürecinde çeşitli nedenlerle faaliyetin durması halinde finansman giderlerinden pay verilmesi de durdurulur. Ancak gerekli teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması ve gecikmenin varlığın amaçlandığı şekilde kullanımı veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olması durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir. Borçlanma sadece o varlıkla ilgili ise borçlanma maliyetlerinin tespiti kolaydır. Ancak işletme, özellikli varlığı da kapsayan geniş bir borçlanmaya gitmişse, o varlığa ilişkin borçlanma maliyetinin tespiti zor olabilir. Bu durumda bir aktifleştirme oranı kullanılır.⁸⁰

⁷⁷ Sönmez, Feriştah, 14 nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:129, s.130, 2003

⁷⁸ Yalkın, Yüksel Koç, Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme İlke ve Yöntemleri, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:Nisan, s. 1-12, 2002

⁷⁹ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 209,2006

⁸⁰ Aygör Cezmi, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, , Sayı: 60, s.14-17, 2002

4.3.3. Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi

İşletmeler aktiflerini edinmek için kaynak kullanmaları gerektiğinde tamamen öz kaynaklardan finansman sağlayamazlar. Bu durum hem teknik açıdan hem de rasyonel açıdan mümkün olmayabilir. Bunun yanı sıra, yatırımlarının tamamını öz kaynaklardan karşılayan bir yönetici, “finansal kaldıraç” etkisinden yararlanmamış olur. İhtiyaç duyulan kaynakların bir kısmının yabancı kaynaklardan sağlanması, ödenecek faizin gider yazılabilmesi ve bu nedenle daha az vergi ödenmesi ve işletme sahiplerine daha fazla kâr kalması gibi rasyonel bir tutumun izlenmesi, yoğun rekabet ortamında oldukça geçerlidir.⁸¹

İşletmeler, bankalardan borçlanabileceği gibi, satıcılarla yapılan ticari ilişkilerden, vergi daireleri veya sosyal güvenlik kurumlarına olan borçlardan, alınan avanslardan, personele, ortaklara veya diğer kişilere olan borçlardan, tahvil ihracı gibi sermaye piyasası işlemlerinden, dönem ayırıcı işlemlerden olan borçlar gibi çeşitli yabancı kaynaklara sahip olabilirler. İşletmeler yabancı para üzerinden de borçlanabilmektedir. Yabancı paralı borçların oluşturduğu kur farkları borç tutarı üzerine eklenir. Bu durum genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “para birimi” ilkesinin bir sonucudur.⁸²

Borçlanma maliyetleri olarak aşağıdakiler sayılabilir:⁸³

- (a) Kredili mevduat hesabı ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- (b) Borçlanmalarla ilgili ıskonto ve primlerin itfaları,
- (c) Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,

⁸¹ Nejat Tenker, Finansal Muhasebe, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.237,1999

⁸² Sönmez, Feriştah , “14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi “ Yaklaşım Dergisi Sayı.129 ss.129-130,2003

⁸³ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.08.2007)

(d) UMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca mali tablolara yansıtılan mali kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, ve

(e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Standart üretim maliyetleri açısından incelendiğinde iki ayrı değerlendirme yapmak gerekmektedir. Birinci durum borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi durumudur (Temel Yöntem). Böyle bir durumda ilgili stok kalemi özellikli varlık olsa dahi üretim maliyetleri ile borçlanma maliyetleri arasında ilişki kurulamayacak ve borçlanma maliyetleri finansal tablolarda, uzun yada kısa vadeli finansman giderleri grubunda yer alarak, faaliyet dışı giderlerini artırmış olacaktır. İkinci durum olan alternatif yöntemde özellikli tabir edilen varlığın satın alınmasında, inşaatında, üretiminde yada başka bir şekilde doğrudan bağlantısının kurulabilmesi durumunda borçlanma maliyetleri varlıklar üzerinde aktifleştirilebilecektir.

Ancak UMS 23 borçlanma maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir. Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.⁸⁴

UMS 23 özellikli varlıklar için aşağıdaki tanımı vermektedir. Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Özellikli varlıklara örnek olarak; satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkullar gösterilebilir. Diğer yatırımlar ile sürekli

⁸⁴ Gündüz Umut, İşletme Stoklarına İlişkin Yeni Muhasebe Standardı, Earnst Young, www.vergidegundem.com/files/makale-2.pdf, 2006 (01.07.2007)

olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar da özellikli varlık sayılmaz.

Özellikli varlığın edinilmesi, inşası, ve diğer ilişkili borçlanma maliyetlerinin ilgili varlığın bir unsuru olarak kabul edilmesi finansal tabloların gösterimi açısından mantıklı olacaktır. Ancak UMS 23 yukarıda da ifade edildiği gibi borçlanma maliyetlerinin, varlığın maliyetine eklenebilmesi için sınırlandırıcı durumları da saymıştır. Öncelikli olarak bu tür maliyetlerin güvenilebilir bir biçimde ölçülebilmesi ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması gereklidir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

Üretim maliyetleri bir yana stokların özellikli varlık olması durumunda, eğer özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını yada net gerçekleşebilir tutarını aşarsa, net gerçekleşebilir tutarına göre yeniden kayıtlara alınması gereklidir. Bu aynı zamanda UMS 2’de de tarif edilmiştir.⁸⁵

Borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetleri olan direkt ilk madde malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve/veya genel üretim maliyeti gruplarından birine alınacağı da UMS 23’de tarif edilmiştir. UMS 23’e göre aktifleştirmenin başlaması (maliyetlere yansıtılarak) aşağıdaki durumlarda gerçekleşir:

- (a) Varlık için harcama yapıldığında;
- (b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;
- (c) Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında⁸⁶

⁸⁵ Yalkın, Yüksel Koç, a.g.e , 2002

⁸⁶ Aygör Cezmi, a.g.e, 2002

Borçlanma maliyetlerine ilişkin dikkat edilmesi gereken bir başka nokta ise borçlanılan tutarların kullanılmadan önce kısa sürelerle dahi olsa yatırım alanlarına yönlendirilmesidir. Örneğin alınan bir kredinin stoklarla ilgili bir harcama yapılmadan önceki süre içerisinde bir banka da repo yapılması durumunda, şüphesiz repodan elde edilen gelirin borçlanma maliyetlerinden düşürülmesi gerekliliğidir. Bu noktada örneğin bir bina üretimi için alınan bir borcun bina için demir alımında kullanılacağı varsayılırsa, borçlanma maliyetini belirtilen ilk madde ve malzemenin maliyetine dahil etmeden önce, malın alımına kadar geçen sürede elde edilen faiz geliri, ilk madde ve malzemenin maliyetinden düşülecektir. Bu tür bir yaklaşım aynı zamanda finansal tablolarda farklı vadelerde alımlardan yada farklı zamanlarda yapılan yatırımların finansal tablolarda daha doğru görünmesini sağlayacaktır.

Borçlanma maliyetlerinin hesaplanmasında bir diğer sorun da temel olarak alınan borcun, özellikli varlığa özel olarak tahsis edilmemesi, bir kaç varlığa özgülmesi yada bir kısmının şirketin diğer ihtiyaçlarını karşılaması durumudur. Böyle bir durumda borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Ancak UMS 23 standardına göre bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

Özellikli olarak tanımlanabilecek bir stok biriminin kullanıma hazır hale gelmesi yada satışa hazır hale getirilmesi ile ilgili tüm işlemler tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirmesi son bulur. Üretimle ilgili idari işlerin devam ediyor olması üretimin tamamlanmış olması durumunu engellemektedir.

Belirtilen standart bu özelliklerinden dolayı stokların maliyetlerinin dönemler itibariyle belirlenmesinde büyük önem arz etmektedir. Uluslararası muhasebe standartları aslında maliyet standartlarını da içermektedir. Örneğin bir borçlanma

maliyetinin aktifleştirilmesi yada gider yazılması üretim maliyetlerini tamamen etkilemektedir. Borçlanma maliyetleri gerekli şartları taşıdığı durumlarda direkt ilk madde malzeme maliyetlerini, direkt işçilik maliyetlerini ve genel üretim maliyetlerini etkileyebilmekte bu maliyet tipleri içinde belirgin standartları ortaya koymaktadır. Ancak standart özellikli varlığın tanımını net olarak vermediğinden maliyet muhasebecisinin özellikli varlık bulunup bulunmadığına dair muhakeme yapması gerekecektir.

4.3.4. **Uygulama**

Meryl Linch Finansman Şirketi 01.01.2004 tarihinde banka kredisi kullanarak 1.000.000.EUR tutarında ve EURIBOR+%2 oranında borçlanarak satılabilir (modernize edilme süresi) duruma getirilmesi 3 yıl süren bir tesis satın almıştır (özellikli varlık tanımına uygun olarak). Tesis Siemens firmasının aydınlatma bölümüdür. Firmanın ismi Siteco GMBH olarak değiştirilmiştir.⁸⁷

Firmanın iştegi alanı üretim tesisleri satın alıp modernleştirerek tekrar satmaktır.

Firma aktifleştirme yöntemini benimsemiştir.

Hesaplama dönemi itibariyle EURIBOR % 4 olarak açıklanmıştır.

Kredinin vadesi 6 yıldır ve kredi, spot kredi olarak alınmıştır. Anapara ve faiz 6.yılın sonunda ödenecektir.

A firmasının Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun mali tablolar hazırlaması durumunda 31.12.2007 tarihinde mali tablolarında stok değeri .

⁸⁷ Siteco GMBH Annual Activity Report, 2004

Stok Değeri.....	1.191.020.-EUR
Tesis Alım Maliyeti	1.000.000.-EUR-
Genel Üretim Maliyeti (Finansman Maliyeti)	191.020.-EUR
(1.000.000.EUR X (1+0.06) ³ -1.000.000.-EUR)	

olacaktır.

Stok maliyetinde sadece 3 yıllık dönem için faiz işletilmesinin nedeni varlığın satılabilir duruma gelmesinden sonra katlanılacak olan finansman giderlerinin varlık üzerinde aktifleştirilmesine UMS'nin izin vermemesidir.

Ancak A firmasının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun davranmadan tüm kredi dönemi boyunca oluşan finansman yükünü aktifleştirmesi durumunda;

Stok Değeri.....	1.418.520.-EUR
Tesis Alım Maliyeti	1.000.000.-EUR-
Genel Üretim Maliyeti (Finansman Maliyeti)	418.520.-EUR
(1.000.000.EUR X (1+0.06) ³ X (1+0.06) ³ -1.000.000.-EUR)	

stok değeri belirleyecektir.

Firmanın istemesi durumunda finansman giderlerini aktifleştirmeden her dönem için işlemiş olan faiz tutarını finansman gideri olarak kaydetmesi de UMS açısından mümkündür.

Uygulamada belirtilen örneklerde tesisin net gerçekleşebilir değerinin borçlanma giderlerinin aktifleştirilmesinden sonra oluşan değerden daha düşük olmadığı varsayılmıştır. Bu varsayım oluşmadığı takdirde borçlanma giderlerinin aktifleştirilmesi mümkün değildir.

4.4. **Kiralama (UMS 17)**

4.4.1. **Standardın Amacı**

17 nolu standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.⁸⁸

4.4.2. **Standardın Özeti**

UMS 17 standardı açısından kiralama işlemleri finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansal kiralama, kiralama sözleşmesi ile bir varlığın tüm risklerin ve yararların tamamıyla kiracıya bırakılmasıdır. Faaliyet kiralaması ise yukarıdaki tanımın dışında kalan kiralama çeşitlerini kapsamaktadır.⁸⁹

Arazi ve binanın birlikte kiralamasında arazi ve bina unsurları ayrılmalıdır. Arazi unsuru genellikle bir faaliyet kiralamasıdır. Bina unsuru ise UMS 17 standardındaki ölçüte göre faaliyet veya finansal kiralama değildir. Ancak, kiracı söz konusu arazi ve binayı UMS 40 standardına göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmış ve gerçeğe uygun değer modelini uygulamış ise bu durumda arazi ve bina unsurlarının ayrı olarak hesaplanması gerekli değildir.⁹⁰

“Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkların bilançolarında net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak gösterirler. Başlangıç doğrudan maliyetleri, genelde kiraya verenler tarafından üstlenilmekte olup, kiralama sözleşmesinin müzakeresi ve düzenlenmesine bağlı olarak ortaya çıkan ve bunlara doğrudan atfedilebilen maliyetleri içerir. Kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı finansal kiralama işlemlerinde başlangıç doğrudan maliyetleri, finansal kiralama

⁸⁸ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

⁸⁹ Çetin, Ayten, “Sat ve Geri Kirala İşlemlerinin Kiracı ve Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirilmesi, Analiz Dergisi, Sayı:14, s.75-86, Ekim 2005

⁹⁰ Akdoğan, Nalan, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde IAS 17 Nolu Standart ile Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayını, Sayı:1, Nisan 1999

gelirlerinin başlangıç hesaplamalarına dahil edilerek kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan düşülür. Üretici ve satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından kiralama sözleşmesinin müzakeresi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak katlanılan maliyetler, başlangıç doğrudan maliyetlerinin tanımına girmez. Bunun sonucunda, söz konusu maliyetler kiralamaya ilişkin net yatırım tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve finansal kiralama işleminde, kiralama süresinin başlangıcında oluşacak satış kazancının muhasebeleştirilmesi sırasında gider olarak dikkate alınırlar.”⁹¹

Kiracının kayıtlarında finansal kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi için temel olarak sözleşmeye konu olan sabit kıymet ve ilgili yükümlülükler kiralama taksitlerinin bugünkü değeri ve kiralanan varlığın net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile gösterilmelidir. Finansal kiralama yoluyla kiralanan maddi duran varlıklar, mülkiyet hakkına sahip olunan maddi duran varlıklarla aynı amortisman yöntemine tabi tutulur ve sözleşme kapsamında yapılan kira ödemeleri faiz ve ana para ödemeleri olarak ayrılır.⁹²

Kiraya verenin kayıtlarında finansal kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ise yapılan finansal kiralama işlemi bir satış işlemi gibi değerlendirilerek, mali tablolarda kiraya verilen varlığa yapılan net yatırım tutarı kadar bir finansal kiralama alacağı kaydedilir, ve finansman geliri kiraya verenin net yatırımı üzerinden geri ödeme süresince sabit bir getiri oranı hesaplanmak suretiyle kaydedilir.⁹³

Kiraya veren açısından faaliyet kiralamasından elde edilen kira gelirleri kiralama dönemi boyunca eşit tutarlarda gelir olarak kaydedilir. Kiralanan varlıktan elde edilen faydayı tespit edebilmek için daha iyi bir kriter bulunması durumunda kira

⁹¹ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 168, Ekim 2006

⁹² Özulucan A, Deran Ali, “TMS 17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kirala İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Sayı:1, s.17, Mart 2003

⁹³ Maşrap Beyhan, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Mali Tablolarda Gösterilmesi ve Analizi” Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:4, s.34-37, Aralık 1999

gelirleri dönemlere bu kriterlere göre dağıtılabilir veya kira gelirleri kira dönemi boyunca eşit tutarlarda doğrusal bazda muhasebeleştirilmelidir. Ancak başka bir yöntem kiralama süresindeki elde edilen gelirlerin zaman değerini daha iyi yansıtıyorsa, bu yöntem kullanılabilir.⁹⁴

Kiracının kayıtlarında faaliyet kiralaması sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi, kira ödemeleri sözleşme süresince eşit taksitler halinde ilgili dönemlerde gider olarak kaydedilir. Kullanıcının zaman içinde sağlayacağı faydayı temsilde daha iyi bir kriter bulunması durumunda kira tutarları dönemlere bu kriterlere göre dağıtılabilir.⁹⁵

4.4.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

Muhasebe açısından temelde iki tür kiralama yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi finansal kiralama diğer ise faaliyet kiralamasıdır.

Finansal kiralamada, doğrudan kredi verme yerine; kredi kuruluşu müşterisine fon tesis etmekte, bu fon ile müşterinin istediği ve seçtiği taşınır veya taşınmazı satın almakta, finansal kiralama konusu malın hukuki açıdan mülkiyeti kredi kuruluşunda kalmakta, zilyetliği (kullanımı) ise müşteriye devredilmektedir. Müşteri malın kullanımı karşılığında kredi kuruluşuna bir bedel (kira) ödemekte; süre sonunda mal ya kredi kuruluşuna iade edilmekte veya müşteri tarafından satın alınmaktadır.⁹⁶

Finansal kiralamada bir varlığın tüm riskleri kiracıya devredilebilmektedir. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

⁹⁴ Sayılğan Güven, “Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: Ocak, Sayfa: 119, 2001

⁹⁵ Sayılğan Güven, a.g.e Sayfa: 112, 2001

⁹⁶ Reisoğlu, Seza, “Finansal Kiralama Sözleşmeleri ve Uygulama Sorunları” Bankacılar Dergisi, Sayı. 48, ss 47-65, 2004

Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir

- i. Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- ii. Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi;
- iii. Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması;
- iv. Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması; ve Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olmasını gerektirmektedir.

Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte veya tek başlarına var oldukları durumlar, yine ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur:

- a) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması;
- b) Kalıntı değer gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması (örneğin kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin tamamına eşit bir kira indirimi şeklinde);

- c) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunmasıdır.⁹⁷

Kiralama maliyetleri genel üretim maliyetleri arasında yer alan maliyetlerdir, genellikle özel olarak bir mamüle özgü olmazken aynı zamanda mamüle yüklenmeleri tahmini hesaplamalar üzerinden oluşur.

Kiralama maliyetlerinin ne zaman yansıtılacağı daha büyük bir sorundur. Çünkü maliyetlerin yansıtılma tarihi ile mamüllerin üretim tarihleri arasındaki farklılıklar kiraların belli dönemler boyunca aktifleştirilmelerini gerektirir. Örneğin bir makine kiralandığında üretim yapıldıkça kira tutarları stoklara yüklenecektir, ancak stoklara yüklenme tarihi gelene kadar eğer gelecek dönemler için de kira ödenmişse bunun gelecek aylara ait giderler, yada gelecek yıllara ait giderler hesaplarında aktifleştirilmeleri gerekecektir. Bu kapsamda mamülle ilgili maliyetler, satılan malın maliyetine dahil edilirken, diğer maliyetler, üretim dışı maliyetlerde yer alacaktır.

Bu noktada kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi aktifleştirme açısından önem taşımaktadır. UMS 17'ye göre kiralama sözleşmesinin başlangıcı; sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır.

“Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemi, kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının ek

⁹⁷ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.08.2007)

borçlanma faiz oranıdır. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.”⁹⁸

Yukarıda da ifade edildiği gibi finansal kiralamaya konu olan varlık işletmenin varlıkları arasında muhasebeleştirilmektedir. Eğer üretimle ilişki içerisinde olan bir sabit kıymetin söz konusu olması durumun da varlık üzerinden amortisman ayrılmasını ve ayrılan amortismanın genel üretim maliyetleri ile stoklara yüklenmesini gerektirir.

Faaliyet kiralamalarında ise varlık işletmenin varlıkları arasında görülmediğinden stoklara yüklenecek tutarlar aslında taksit tutarlarıdır. Ödenen kira tutarları ilgili hesaplama yöntemine göre üretim maliyetlerine genel üretim maliyetleri vasıtasıyla yüklenerek hem stok maliyetlerini hem de satılan malın maliyetini oluşturur.⁹⁹

Kiralama maliyetlerinin üretim maliyetleri ile direkt ve sınırlı bir ilişkisi bulunmaktadır. Eğer kiralanan makine ya da varlık üretimle ilişkili şekilde kullanılıyorsa genel üretim maliyetleri üzerinden üretim maliyetine ve mamül maliyetine yansıtılacaktır. Ancak en temel ilişki, kiralamanın hangi türde olduğu ile ilişkilidir. Bu noktada yukarıda tanımlandığı şekliyle kiralamanın faaliyet kiralaması olması durumunda, kira tutarları üretim maliyetleri grubunda sayılır. Ancak kiralama yönteminin finansal kiralama yöntemi olması durumunda, varlık, işletmeye ait olacağından, varlığa uygun bir yöntemle amortisman ayrılır ve üretim maliyetlerine yüklenir.

4.4.4. **Uygulama**

A. firması 01.07.2007 tarihinde, 400.000.EUR bedelle 5 yıl süreli peşin ödemesiz finansal kiralama (financial leasing) yolu ile CNC tezgah satın almıştır.

⁹⁸ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

⁹⁹ Kara İbrahim, “Leasing İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s. 57-72, Ocak 2001

-CNC Tezgah'ın amortisman süresi 10 yıl olarak belirlenmiştir.

-400.000 EUR ödenecek finansman giderlerini de içeren taksitlerin toplam tutarıdır.

-Ödeme planı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

01.08.2007	120.000.-EUR
01.08.2008	120.000.-EUR
01.08.2009	120.000.-EUR
01.08.2010	40.000.-EUR

-Sözleşmeye göre 4 yıllık dönem sonunda mülkiyet A Firmasına geçecektir.

- CNC Tezgahın on yıl sonundaki hurda değeri 10.000.-EUR'dur

-Yıllık amortisman normal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmaktadır. Yıl sonunda ayrılacak amortisman kıst hesap yöntemine göre değil geçen süreye bakılmaksızın aşağıdaki tutarda 1 yıllık olarak ayrılmaktadır.

$$400.000.-EUR-10.000.-EUR = 390.000.-EUR/10=39.000.-EUR$$

Yukarıda belirtilen varsayımlar ışığında CNC Tezgah firmanın aktiflerinde görünecektir. Firma Genel Üretim Maliyeti yoluyla taksitler için harcanan tutarı değil ayırmış olduğu amortisman tutarı kadar üretim maliyetlerine yükleme yapmalıdır.

Firmanın Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak amortisman tutarını üretim maliyetlerine yüklemesi durumunda toplam stok değeri 39.000.-YTL artacaktır.

A firması Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olmayan bir yöntemi seçerse ve taksitler için ödenen tutarı üretim maliyetlerine yansıtırsa 31.12.2007 tarihinde toplam stok değerini 120.000.-EUR artırmış olacaktır. Operasyonel kiralamalar için uygun olan bu yöntem, finansal kiralamalar için UMS açısından uygun değildir.

4.5. Döviz Kuru Değişikliklerinin Açıklanması (UMS21)

4.5.1. Standardın Amacı

21 nolu standardın amacı bir işletmenin yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetleriyle ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir.¹⁰⁰

4.5.2. Standardın Özeti

UMS 21 standardı ilk olarak, raporlama yapan işletmenin geçerli (fonksiyonel) para birimi belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.¹⁰¹

“Geçerli para birimi, finansal tabloların sunulduğunda kullanılan para birimidir. İşlem tarihindeki kur, genellikle spot kur olarak adlandırılır. Ancak uygulamada, işlem tarihindeki geçerli kura yaklaşık bir kur uygulanabilecektir. (Örneğin haftanın ya da ayın ortalama kuru) Önemli ölçüde döviz kurularının dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılmaz.¹⁰²

İşletmenin geçerli para birimi dışında yapmış olduğu yabancı para varlık ve yükümlülükleri bilanço tarihlerinde geçerli para birimine çevrilmelidir. Çevrim işleminde kullanılacak kurlar aşağıdaki şekilde verilebilir.¹⁰³

- işlem tarihinde, ilk defa mali tablolarda kayda alım ve ölçümler için işlem tarihi döviz kuru kullanılır,
- müteakip bilanço tarihinde: parasal kalemler için kapanış kurunu kullanılır ve tarihi maliyet üzerinden taşınan parasal olmayan kalemler için işlem tarihi döviz kuru

¹⁰⁰ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁰¹ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>) (01.08.2007)

¹⁰² Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 193, Ekim 2006

¹⁰³ Cairns, David, A Guide to Applying International Accounting Standards, Accountancy Boks, North Yorkshire, 1995

kullanılır, gerçeğe uygun değer üzerinde taşınan parasal olmayan kalemler için değerlendirme tarihindeki döviz kuru kullanılır.

- Parasal kalemlerin ödenmesi sonucu ortaya çıkan ve parasal kalemlerin ilk kayda alım kurundan farklı bir kur ile çeviriminden kaynaklanan kur farkları, bir istisna dışında net kara veya zarara dahil edilir. Raporlama yapan işletmenin yurtdışı faaliyetlerindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, yurtdışı faaliyetleri içeren konsolide mali tablolarda öz kaynakta ayrı bir unsur olarak muhasebeleştirilir; söz konusu kur farkları net yatırımın elden çıkmasıyla gelir tablosuna kayıt edilir.

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu ekonomilerinin para birimi olmayan işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumu, mali tabloda kullanılan farklı bir sunum para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:

Sunulan bilançodaki varlık ve borçlar, (karşılaştırmalı rakamlar dahil olmak üzere) bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden çevrilir, gelir tablosundaki gelir ve giderler (karşılaştırmalı rakamlar dahil olmak üzere) işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir, ve oluşan bütün kur farkları öz kaynakların ayrı bir kalemi olarak muhasebeleştirilir.¹⁰⁴

4.5.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

Bir işletme normal şartlar altında faaliyette bulunduğu çevrenin para birimini geçerli para birimi olarak kullanır, işletmenin yaptığı işlemler, finansal tabloları ile aynı para biriminde olduğu sürece genellikle döviz kuru işlemi bulunmadığı için UMS 21'e ihtiyaç duyulmaz ancak yapılan işlemlerin farklı para birimlerinden olması yada finansal tabloların farklı para birimleri ile gösterilmesinin gerekmesi gibi durumlarda standardın rehberliği oldukça önemli olabilmektedir. UMS 21 oldukça geniş bir alana hitap

¹⁰⁴ Çelik, Orhan, Kur Değişim etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002

etmesine rağmen bizim ilgi alanımız sadece maliyetlerle ilgili kısmı olacaktır. İşletmeler yurtdışından yada yurtiçinden farklı para birimleri ile mal alabilir ve işçilerine yabancı bir para birimi üzerinden ücret ödeyebilirler.

Yukarıda belirtilen işlemlerde yabancı para üzerinden yapılan işlemler işlem tarihindeki geçerli kur üzerinden hesaplanarak muhasebeleştirilir. Buradaki işlem tarihi kavramı, işlemin ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihi ifade etmektedir. Ancak stoklarla ilgili değerin belirlenmesinde sadece bir değere bakmak yeterli olmaz, stoklar bu kapsamda UMS 2'ye uygun olarak tarihi maliyet yada net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmelidir.¹⁰⁵

İşlemler için aylık yada haftalık ortalama kurlar belirlenebilir ancak özellikle kurların hızlı değişim gösterdiği dönemlerde ortalama kur kullanılması uygun değildir.¹⁰⁶

Hammadde alım maliyetleri yada işçilik maliyetleri gibi unsurların işlem tarihi itibarıyla değerlendirmeleri durumunda örneğin personele borçlar yada ticari borçlar kalemleri gerçekte halen farklı bir döviz kuru üzerinden gösteriliyor olabilirler. Bu tür durumlarda aslında işletme döviz kuru ile ilgili finansal risk almaktadır. Dolayısıyla kur farklarının üretim maliyetlerine yansıtılması muhasebesel açıdan uygun olmayacaktır.

UMS 21 Döviz kurlarının açıklanmasına ilişkin standardın üretim maliyetleri ile ilişkisi oldukça sınırlıdır. Bu ilişki sadece üretim maliyetlerini oluşturan kalemlerin tarihi maliyet esasına göre değerlendirilirken hangi kurun temel alınacağına ilişkindir. Belirlenen kur, gerçek kur olabileceği gibi, çok sık döviz değişimi yaşanmayan yerlerde ortalama bir kurun belirlenerek kayda alınması da mümkündür. Temel olarak maliyetlerle ilişki içerisinde bulunan ticari borçlar ya da personele borçlar gibi hesapların içeriğinin yabancı para olması bu durumu etkilememektedir. Yukarıdaki

¹⁰⁵ Çelik, Orhan, a.g.e., 2002

¹⁰⁶ Epstein, Barry J. ve A.A. Mirza, Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley & Sons, Inc. , New York, 1997

sebeplerle kurlardan dolayı kar yada zarar elde edilmesi durumunda, belirtilen tutar üretim maliyetleri arasında sayılamayacak faaliyet dışı gelir ya da gider grubunda değerlendirilecektir.

4.5.4. Uygulama

USD üzerinden raporlama yapan A firması Almanya’da 2004 yılında faaliyete başlayan bir işletmenin % 100’üne sahiptir. Bağlı ortaklığın faaliyeti ise, şirkete ait alanların, büro binası olarak kiralanmasına dayanmaktadır. 5 milyon EUR maliyetindeki bu binalar öncelikle Alman Bankası tarafından finanse edilmekte, aynı zamanda Almanya’da ki faaliyetlerini 2 milyon EUR ile desteklemektedir. Bütün gelirler ve giderler EUR olarak alınmakta ve ödenmektedir. Ayrıca bu bağlı ortaklık defterlerini ve kayıtlarını EUR olarak tutmaktadır.

USD üzerinden raporlama yapan şirketin yönetimi Almanya’daki bağlı ortaklığın finansal tablolarının “yabancı ülkedeki faaliyet” olarak birleştirmek için raporlama para birimine çevrilmesine karar vermiştir.

31 Aralık 2004 tarihli bağlı ortaklık bilançosu, 31 Aralık 2004 sonu gelir tablosu ve dağıtılmayan karlar tablosu EUR olarak verilmiştir.

Alman Şirketi 31 Aralık 2004 Tarihli Bilançosu

Varlıklar		Borçlar ve Özkaynak	
Nakit	500 EUR	Satıcılar	300 EUR
Alacak Senetleri	200	Kazanılmamış Kira Geliri	100
Arazi	1000	İpotek Ödemeleri	4000
Bina	5000	Adi Hisse Senetleri	400
<u>Birikmiş Amortisman</u>	<u>(100)</u>	İlave Ödenmiş Sermaye	1600
		<u>Dağıtılmayan Karlar</u>	<u>200</u>
Toplam Varlıklar	6600 EUR	Toplam Borç ve Ö.Kaynak	6600 EUR

Alman Şirketi 31 Aralık 2004 Sonu Birleştirilmiş Gelir Tablosu ve Dağıtılmayan Karlar

Gelirler	2000 EUR
Faaliyet Giderleri (Amortisman Giderleri 100 EUR Dahil)	<u>1700</u>

Net Gelir	300 EUR
İlave Dağıtılmayan Karlar 1 Ocak 2004	-
Dağıtılan Kar Payı	(100)
Dağıtılmayan Karlar	200 EUR

2004 Yılı için çeşitli döviz kurları aşağıdaki gibidir.

1 EUR = 0,90 USD (2004 yılı başında (adi hisse senedi ihracında ve ipotek süresince bina ve araziler finanse edildiğinde))

1 EUR = 1,05 USD 2004 yılı için ağırlıklı ortalama

1 EUR = 1.10 USD 2004 yılı sonunda

Alman bağlı ortaklık “yabancı ülkedeki faaliyet olarak kabul edildiğinde, alman şirketinin finansal tabloları, dolar para birimine 21 nolu uluslararası muhasebe standartı doğrultusunda çevrilmelidir.

Bu çevrim aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Alman Şirketi 31 Aralık 2004 Tarihli Bilançosunun Çevrimi

Varlıklar Borçlar ve Özkaynaklar	Euro	Döviz Kuru	USD
Nakit	500	1.20	600
Alacak Senetleri	200	1.20	240
Arazi	1000	1.20	1200
Bina (Net)	4900	1.20	5880
Satıcılar	300	1.20	360
Kazanılmamış Kir. Geliri	100	1.20	120
İpotek Ödemeleri	4000	1.20	4800
Adi Hisse Senetleri	400	0,90	360
İlave Ödenmiş Sermaye	1600	0,90	1440
Dağıtılmayan Karlar	200	(Gelir Tablo Bkz)	205
Birikmiş Kur Farkları (Çevirim Farkları)	-	-	635
	<u>6600 USD</u>		<u>7920 USD</u>

Alman Şirketi 31.12.2004 Gelir Tablosu ve Dağıtılmayan Karlar Tablosunun Çevrimi

	Euro	Döviz Kuru	USD
Gelirler	2000	1.05	2100
Giderler (Amortisman Dahil)	<u>1700</u>	1.05	<u>1785</u>
Net Gelir	300		315
İlave Dağıtılmayan Karlar	-	-	-
Dağıtılan Kar Payı	<u>(100)</u>	1.10	<u>(110)</u>
Dağıtılmayan Karlar	<u>200</u>		<u>205</u>

Kur farkları özellikle maliyet muhasebesi alanına giren gelir tablosu üzerinde yukarıda belirtilen şekilde farklılıklar yaratmaktadır.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 147, Ekim 2006

4.6. Maddi Duran Varlıklar (UMS 16)

4.6.1. Standardın Amacı

16 nolu standardın amacı maddi duran varlıkların ilk defa mali tablolarda kayda alınması ve takip eden dönemlerde muhasebeleştirme ilkelerinin belirlenmesidir.¹⁰⁸

4.6.2. Standardın Özeti

Muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıklar elde etme maliyeti ile bilançoya alınmasından sonra iki yöntem kullanılarak izlenir. Bunlardan birincisi temel yöntem, diğer ise alternatif yöntemdir. Temel yöntem de, mali tablolara ilk alınma sonrasında, maddi varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman payları ve birikmiş değer düşüklüğü indirildikten sonraki değeri üzerinden gösterilir. Alternatif yöntem de ise gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, sonraki birikmiş amortisman ve sonraki birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.¹⁰⁹

“Bazı maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacağı ekonomik

¹⁰⁸ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁰⁹ Gücenme, Ümit, Poroy Arsoy, Aylin, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti” Analiz Dergisi, Sayı:14, s.1-12, Ekim 2005

yarardan fazla olması nedeniyle, bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.”¹¹⁰

UMS 16, alım sonrası muhasebeleştirme için aşağıdaki muhasebe modellerinin seçimine izin verir

- Maliyet Modeli : Varlığın maliyet değerinden birikmiş amortisman ve tespit edilen değer azalışlarının düşülmesidir.¹¹¹

- Yeniden Değerleme Modeli: Sabit kıymetin yeniden değerlendirilmiş tutarından gösterilmesidir; yeniden değerlendirilmiş tutar değerlendirme tarihindeki sabit kıymetin rayiç değeridir ve bu değerden sonraki dönemde birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü indirilir. Yeniden değerlendirme modelinde, yeniden değerlendirme uygulamaları düzenli olarak yapılmalıdır. Sınıflandırılan bütün kalemler yeniden değerlendirilmelidir. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değerlendirme artışları doğrudan öz kaynakta yer alır.¹¹²

Yeniden değerlendirme azalışları öncelikle öz kaynaktaki yeniden değerlendirme fonundan mahsup edilir, kalan fazlalık ise gelir tablosuna kayıt edilir. Yeniden değerlendirilmiş varlık elden çıkartıldığında, öz kaynaktaki yeniden değerlendirme fonu öz kaynakta kalır ve gelir tablosunda geri dönüşümü olmaz.¹¹³

“Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucunda net defter değeri gerçeğe uygun değerini aşarsa aradaki fark gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak aynı kaleme ilişkin yeniden değerlendirme artış fonunun bulunması durumunda bu tutar fondan indirilir.”¹¹⁴

¹¹⁰ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 147, Ekim 2006

¹¹¹ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.08.2007)

¹¹² International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), (01.08.2007)

¹¹³ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 151, Ekim 2006

¹¹⁴ Sönmez Feriştah, 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:Ocak, s.92, 2004

Uygulanan amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Amortisman sistematik olarak varlığın kullanma süresi üzerinden kayda alınır. Amortisman modeli sabit kıymetin sağladığı faydanın sarfiyatını yansıtmalıdır. Hurda değer her dönem sonunda gözden geçirilmelidir ve işletmenin varlığın yararlı ömrünün sona ermesi durumunda alabileceği tutara eşit olmalıdır. Maddi duran varlık kaleminin (örneğin; bir uçak) işletimi sonucu düzenli ve kapsamlı bir bakımın gerekli olduğu durumlarda yapılan her bakımdaki maliyet, kayda alım ölçütlerini karşıladığı sürece, varlığın defter değerine yenileme maliyeti olarak kaydedilir.¹¹⁵

4.6.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

UMS 16 standardı duran varlıkların kayda alınması takip edilmesi, yeniden değerlendirilmesi ve kayıtlardan çıkarılması ile ilgilidir. Üretim maliyetleri yönünden ise maddi duran varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlarla bire bir ilişkilidir. Üretimde kullanılan makineler, arsalar, binalar üretimde girdi olarak yer alan varlıklardır. Bu unsurların üretimde kullanılmaları ve belirli sürelerle yıpranmaları dolayısıyla belirli maliyetler oluşmaktadır. Amortisman maliyetleri genel üretim maliyetleri arasında yer alır.

Standart işletmelere genel üretim maliyetleri içerisinde yer alan amortisman unsurunun doğru şekilde hesaplanabilmesi ve mamüllere maliyet olarak yüklenebilmesi için rehberlik vermektedir. Ancak hesaplamının doğru olabilmesi için unsurların tanımlanmaları gerekmektedir. UMS 16 da verilen tanımlar aşağıdadır.

“Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

¹¹⁵ Epstein Barry, Mirza Abbas Ali, a.g.e, 1997

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer : Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı : Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi duran varlıklar: Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.”¹¹⁶

Üretimle ilişkisi bulunan varlığın işletmenin kayıtlarına ilk olarak alınmasında da bazı şartların oluşması gereklidir. Özellikle varlığın ekonomik faydasının beklenebilir olması ve varlığın maliyetinin güvenilebilir şekilde ölçülmesi önemli şartlardır. Varlığın değerinin belirlenebilmesi üretim maliyetleri açısından amortismanın belirlenmesi için gereklidir.¹¹⁷

Genel üretim maliyetleri içerisinde bir diğer kalem olarak değerlendirilebilecek maliyetler de yedek parça ve bakım maliyetleridir. Normal olarak yedek parça ve bakım maliyetleri kullanıldıkları dönem içerisinde üretim maliyetlerine yansıtılırlar. Ancak bu tip yedek parça ve bakım malzemelerinin birden fazla dönemde kullanılabilir olması durumunda maddi duran varlık olarak değerlendirilmeleri mümkündür. Ancak bunun yapılması durumunda malzeme ve yedek parçanın niteliği önem kazanacaktır. Örneğin, bir yedek parçanın ambarda uzun süre bekletilecek olması ve bu malzemede herhangi bir yıpranma payının oluşmayacak olması durumunda belirtilen yedek parçaya amortisman ayırmak uygun olmayacaktır. Ancak kullanıldığı zaman üretim maliyetlerine yansıtılması daha doğru olacaktır. Ancak aynı yedek parçanın zaman içerisinde değer kaybının tahmin edilebilir ve faydalı ömrünün tespit edilebilir olması durumunda amortisman genel üretim maliyetleri grubunda değerlendirilebilecektir.¹¹⁸

¹¹⁶ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

¹¹⁷ Sönmez Feriştah, a.g.e. s.92, 2004

¹¹⁸ Acar Pınar ,a.g.e, 2002

UMS 16 standart olarak nelerin maddi duran varlık olarak değerlendirileceği ve amortisman ayrılacağına ilişkin açık tanımlamalar vermemiştir. Bir şeyin maddi duran varlık olarak değerlendirilmesinde muhasebecinin muhakeme yapması doğru olacaktır. Bu nedenle üretimle direkt ilişki içerisinde olan bir malzemenin direkt olarak maliyetlere mi yükleneceği ve/veya amortisman ayrılarak genel üretim maliyetleremi aktarılacağı, belirtilen muhakeme sonunda ortaya çıkacaktır. Yasal muhasebe sistemleri bu sorunu vergi yönetimlerinin bir alt limit belirlemesi yoluyla çözmektedir.

Temel olarak duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmaları dışında ve/veya değerinde belirlenebilir ani bir yükseliş yada düşüş olması dışında ilk alım maliyetleri ile değerlendirilirler. Ancak amortisman tabi olacak üretimle ilgili duran varlıkların ilk alımlarındaki kurulum maliyetleri ve/veya ekleme, kısmi yenileme veya bakım maliyetlerini de içerir.¹¹⁹

UMS 16'da belirtilen ifadeye göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

(a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.

(b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

(c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

¹¹⁹ Epstein Barry, Mirza Abbas Ali, a.g.e, 2002

(d) Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)

(e) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

(f) İlk teslimata ilişkin maliyetler;

(g) Kurulum ve montaj maliyetleri;

(h) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve

(i) Mesleki ücretler.¹²⁰

Aynı standart duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilemeyecek unsurları da saymıştır.

“(a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

(b) Yeni bir mamül veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

(c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil)”¹²¹

¹²⁰ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

¹²¹ 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Üretim maliyetleri açısından UMS 16'nın verdiği en önemli rehberlik amortisman ayrılması konusundadır. Çünkü amortismanlar genel üretim maliyetlerini önemli oranda etkilemektedirler. Ancak doğru amortisman tutarının genel üretim maliyeti olarak yansıtılmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlediği koşullar bulunmaktadır. Amortisman tutarının belirlenmesinde öncelikli olarak amortisman ayrılacak varlığın ve faydalı ömrün belirlenmesi gereklidir. Hatta aynı makine yada duran varlığın önemli parçalarının farklı faydalı ömürlere sahip olmaları durumunda bu parçalara farklı amortisman ayrılması da mümkün olabilecektir.

Üretim maliyetlerini amortismanın ayrılma şekli de etkileyecektir. Üç temel amortisman ayırma yöntemi UMS 16 içerisinde sayılmıştır.

1. “Doğrusal Amortisman Yönteminde varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece varlık üzerinden faydalı ömür boyunca ayrılan amortisman sabittir.
2. Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.
3. Üretim Miktarı Yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.”¹²²

İşletme varlığın tüketim biçimini en iyi yansıtan amortisman yöntemini seçmelidir. Örneğin bir üretim makinesi kapasite kullanımına göre yıpranıyor olabilir. Böyle bir durumda üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılması daha anlamlı olacaktır.

4.6.4. **Uygulama**

A Firması 1 Ocak 2005'te 100.000 EUR maliyet değeri ile bir makine almıştır. Faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir ve normal amortisman yöntemi

¹²² 28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

kullanılmaktadır. 1 Ocak 2007'de varlığın amorti edilmiş ikame maliyeti 90.000.-EUR olarak belirlenmiştir.

31.12.2005'te ;

_____ / _____

Genel Üretim Maliyeti 20.000

-Amortisman gideri

Birikmiş Amortisman 20.000

_____ / _____

31.12.2006'da;

_____ / _____

Genel Üretim Maliyeti 20.000

-Amortisman gideri

Birikmiş Amortisman 20.000

_____ / _____

2007 yılında makinenin kayıtlı değeri (net defter değeri) 60.000'dir. Amorti edilmiş ikame maliyeti ise 90.000 olarak belirlendiğine göre, oluşan %50 oranındaki artış makinenin maliyet bedeline ve birikmiş amortismanına yansıtılır. Aradaki fark yeniden değerlendirme artışı olarak kayda alınır.

31.12.2007'de;

_____ / _____

Makine, Tesis ve Cihazlar 50.000

Birikmiş Amortisman 20.000

MDV Yeniden Değerleme Artışları 30.000

- Makine Değer Artışı

_____ / _____

Ayrılacak olan amortisman giderinin de %50 oranında artırılarak 20.000'den 30.000'e çıkarılması gerekir. Yeniden değerlendirme artışları hesabından birikmiş karlara aktarılacak tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farktır. (30.000 - 20.000 = 10.000)

31.12.2007'de;

_____ / _____

Genel Üretim Maliyeti 30.000

-Amortisman gideri

Birikmiş Amortisman 30.000

_____ / _____

_____ / _____

MDV Yeniden Değerleme Artışları 1.000

- Makine Değer Artışı

Geçmiş Yıllar Karları 1.000¹²³

_____ / _____

Uygulamada görüldüğü üzere amortismanlar uygulandıkları yönetime göre üretim maliyetlerini genel üretim maliyetleri yoluyla önemli ölçüde etkilemektedir.

¹²³ Epstein, Barry J. ve A.A. Mirza, Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley & Sons, Inc. , New York, 1997

4.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (UMS 38)

4.7.1. Standardın Amacı

38 nolu standardın amacı diğer UMS standartlarında özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayda alım, ölçüm ve açıklama ilkelerinin belirlenmesidir.¹²⁴

4.7.2. Standardın Özeti

Maddi olmayan varlıklar, fiziki olmayan, mal ve hizmetlerin üretimi veya tedarik edilmesi, üçüncü şahıslara kiraya verilmesi veya idari amaçlar için elde tutulan varlıklardır. İşletmeler bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlanması uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi, ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır.¹²⁵

İster satın alınsın, ister işletme içi kaynaklarla yaratılsın maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için ilgili varlığın kullanımından işletmeye ekonomik fayda girişi elde edilmesi ve varlığın maliyetinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.¹²⁶

“Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme

¹²⁴ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹²⁵ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 341, Ekim 2006

¹²⁶ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>) (01.08.2007)

birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.”¹²⁷

Araştırma ve geliştirme maliyeti unsurlarının işletmede yaratılan maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirilerek maddi olmayan varlığın maliyetine, onun ortaya çıkması, üretilmesi veya kullanıma hazırlanması için doğrudan belirlenebilen veya makul ve uygun bir temele göre maddi olmayan duran varlığın maliyetine doğrudan yüklenebilen tüm harcamaları araştırma ve geliştirme maliyetleri içerisinde değerlendirmiştir¹²⁸

“IAS-38’in 8. paragrafında araştırma,“yeni bilimsel veya teknik bilgi elde etmek amacıyla taahhüt edilen orijinal ve planlanmış incelemedir” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı paragrafta geliştirmenin de tanımı yapılarak, “ticari bir üretim başlamasından önceki hizmetler için veya yeni ya da ilave olarak geliştirilen materyaller, aletler, mamüller, süreçler ve sistemlerin meydana getirilmesi için bir plana ait bilgi veya araştırma bulgularına başvurulmasıdır” biçiminde ifade edilmiştir”¹²⁹

“Maddi olmayan duran varlıklar arasında yer alan şerefiye; şirketlerin satın alınmasında ödenen bedel ile satın alınan şirketin rayiç bedel üzerinden hesaplanan net varlıkları arasındaki farktır. Bu fark, satın alma bedelinin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklardan büyük olması durumunda pozitif şerefiye, az olması halinde ise negatif şerefiye olarak muhasebeleştirilecektir.”¹³⁰

¹²⁷ 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

¹²⁸ Saban, Metin, Genç Murat, “Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38”Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Sayı. 70, s.126, 2007

¹²⁹ Saban, Metin, Genç Murat, a.g.e.. 70, s.126, 2007

¹³⁰ Akışık Orhan, Bir Maddi Duran Varlık Kalemi; Şerefiye; Amerikan, Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartları İçindeki Yeri” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:Mayıs, s.87, 2003

Şerefiyenin en önemli özelliği diğer varlık kalemlerine bağlı olarak ortaya çıkması, dolayısıyla tek başına alınıp satılmasının mümkün olmayışıdır. İşletme tarafından yaratılmış şerefiye, ticari unvan, müşteri listesi, eğitim maliyetleri, kuruluş giderleri, reklam giderleri ve yeniden yerleşim giderleri aktifleştirilmez.¹³¹

Maliyetin devralma yöntemiyle birleşmesinin bir kısmı olarak devralma tarihinde şerefiyenin bir parçasını oluşturan maliyetlerin dışındaki maddi olmayan duran varlık tanımına ve kayda alma kriterlerine uygun olmayan kalemlerle ilgili harcamalar giderleştirilir.¹³²

Maddi olmayan duran varlıkların ilk satış sonrası muhasebeleştirme sınıflandırması aşağıdaki gibidir¹³³:

- Belirsiz ömür: Varlığın işletmeye beklenen net nakit akısını sağlayacağı dönem üzerindeki tahmini mümkün olmayan sınır. "Belirsiz" kelimesi ile "Sınırsız" kelimesi aynı anlamda kullanılmaz.

- Sınırlı ömür: İşletmeye fayda sağlayan sınırlı dönem.

Maddi olmayan duran varlıklar maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Maliyet yönteminde maddi olmayan duran varlık, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile değerlendirilir.¹³⁴

Maddi olmayan varlıkların itfa payları genellikle gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak bazen bir varlığın yarattığı ekonomik fayda gideri artırmak

¹³¹ Catlett, R. George, Normon O. Olson, "Accounting for Goodwill" Accounting Research Study No, s.28-17, AICPA, Inc. 1968

¹³² Akışık Orhan, a.g.e, s.87, 2003

¹³³ International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>) (01.08.2007)

¹³⁴ Fieldman J.S, "Calculating Goodwill Impairment: Valuation Issues Raised by Financial Accounting Statement (<http://bizownerhq.com/about/us/Goodwillimpairment>), (24.08.2007)

yerine, işletme tarafından kullanılan bir varlığın maliyet unsurunu oluşturur. Böyle bir durumda ayrılan itfa payı dönem gideri olarak değil, varlığın maliyeti olarak muhasebeleştirilir.¹³⁵

4.7.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.¹³⁶

Ancak konu üretim maliyetleri açısından düşünüldüğünde, maddi olmayan duran varlıkların genel üretim maliyetleri grubu içerisinde yer alabilmesi için maddi olmayan duran varlığın geliştirme gideri olması veya belirli süre kullanılabilir bir hak olması gerekir. Diğer unsurlar üretim maliyetlerine katılmayan ve maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan varlıklardır.

¹³⁵ Saban, Metin, Genç Murat, “Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38”Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Sayı. 70, s.124, 2007

¹³⁶ 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesi

Geliştirme giderleri direkt olarak üretilecek mamülle bağlantılarının kurulabilmesi durumunda ve geliştirme giderlerinin teknik ve ticari olarak sonuç vermesi durumunda, geliştirme giderleri aktifleştirilebilir ve itfa payı ayrılması yolu ile genel üretim maliyetleri kullanılarak stoklara yüklenebilir.¹³⁷

İtfa paylarının ayrılabilmesi için bir diğer unsur da mali duran varlığın süre açısından sınırlı olmasıdır. Örneğin bir madenin 10 yıl süreyle kullanılabilmesine ilişkin devletten izin alınması durumunda belirtilen hak 10 yıl süre içerisinde itfa payı olarak genel üretim maliyetlerine yansıtılacaktır. Ancak dikkat edilmesi gereken husus itfa paylarının uygulamada genellikle kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmesidir. Uygulamanın istisnası, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların, diğer varlıkların üretiminde kullanılması durumudur. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir.¹³⁸

İtfa paylarının belirlenmesi kullanılabilir sürenin ve maddi olmayan duran varlığın değerinin belirlenmesini gerektirir. Bazı durumlarda süreyi belirlemek oldukça kolaydır. Özellikle sürenin sözleşme izin belgesi gibi bir belgede belirtilmiş olması yeterli harici kanıt sağlar ve muhakemeye gerek kalmaz. Ancak böyle bir belgenin bulunmaması durumunda muhakeme yapılması ve sürenin uygun bir şekilde ve belli bir kesinliğe sahip olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ancak ömrün öngörülebilir bir şekilde belirlenememesi durumunda maddi olmayan duran varlığın ömrünün sınırsız olarak kabul edilmesi gerekecektir.

Belirlenmesi gereken ikinci unsur olan maddi olmayan duran varlığın değeri maliyet değeri yada yeniden değerlendirme yöntemi ile belirlenebilir. Ancak yeniden değerlendirme yöntemi seçildiğinde yeniden değerlendirme işlemi düzenli olarak yapılmalıdır.

¹³⁷ Saban, Metin, Genç Murat, a.g.e, s.124, 2007

¹³⁸ Catlett, R. George, Normon O. Olson, a.g.e, s.28-17, 1968

Ancak maddi olmayan duran varlığın borsa değerinin olması durumunda yeniden değerlendirme işlemi UMS 38 uyarınca yapılamaz. Söz konusu standart bir maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturabilecek unsurları aşağıdaki şekilde saymıştır.¹³⁹

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

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

Üretim maliyetleri açısından UMS 38’in verdiği en önemli rehberlik itfa payları ayrılması konusundadır. Çünkü itfa payları genel üretim maliyetlerini önemli oranda etkileme kapasitesine sahiptirler. Ancak doğru itfa payı tutarının genel üretim maliyeti olarak yansıtılmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlediği koşullar bulunmaktadır. İtfa payı tutarının belirlenmesinde öncelikli olarak itfa payı ayrılacak varlığın ve faydalı ömrün belirlenmesi gereklidir.

Üç temel itfa payı ayırma yöntemi UMS 38 içerisinde sayılmıştır.¹⁴⁰

1. Doğrusal İtfa Payı Yönteminde varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece varlık üzerinden faydalı ömür boyunca ayrılan itfa payı sabittir.
2. Azalan Bakiyeler Yönteminde itfa payı gideri yararlı ömür boyunca azalır.
3. Üretim Miktarı Yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa payı ayrılır.

¹³⁹ 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesi

¹⁴⁰ 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesi

İşletme varlığın tüketim biçimini en iyi yansıtan amortisman yöntemini seçmelidir. Örneğin bir üretim maden kapasite kullanımına göre bitecek olabilir. Bu bir durumda maden üzerindeki haklar da ilgili madenin tükenmesiyle bitecektir. Belirtilen örnekte üretim miktarı yöntemine göre itfa payı ayrılması tercih edilmelidir.

4.7.4. Uygulama

Alstom Transport SA firması almış olduğu ihalede aynı ray üzerinde çalışmak üzere hem yolcu trenleri hem de yük trenlerinin operatör olmadan bilgisayar sistemi (virtual brain) kullanılarak yönetilmesi için bir ara yüz (interface) tasarımını yapmayı ve ürettiği vagon çekicilerinde bu sistemi kullanmak istemektedir. Ara yüzün üretimi 01.01.2007 tarihinde başlamış ve 31.12.2008 tarihinde 5.000.000.-EUR değerinde Araştırma ve Geliştirme Gideri oluşturmuştur. Aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderlerinden sağlanan ekonomik yarar vagon çekicilerinin üretiminde kullanılacaktır.

Vagon çekici firmaları arasındaki rekabet ve teknolojinin hızla değişmesi nedeniyle sağlanan ekonomik yararın 10 yıl sürmesi beklenmektedir.

Alstom itfa payı ayırma yöntemi olarak azalan bakiyeler yöntemini kullanmaktadır.

Firma azalan bakiyeler yönteminde oran olarak % 25'i kullanmaktadır. Ayrılacak itfa payları aşağıdaki şekildedir.

	İtfa Payı	Varlık Değeri
1.Yıl	1250	3750
2.Yıl	938	2812
3.Yıl	703	2109
4.Yıl	527	1582
5.Yıl	395	1187
6.Yıl	297	890
7.Yıl	222	668
8.Yıl	167	501
9.Yıl	125	376
10.Yıl	376	0

4.8. Varlıklardaki değer Düşüklüğü (UMS 36)

4.8.1. Standardın Amacı

36 nolu standardın amacı mali tablolarda varlıkların, elden edilebilir değerlerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve elde edilebilir değerlerin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmek.¹⁴¹

4.8.2. Standardın Özeti

Bu standart, stoklar (UMS 2), inşaat sözleşmelerinden doğan varlıklar (UMS 11), ertelenmiş vergi aktifleri (UMS12), emeklilik fonlarından kaynaklanan aktifler (UMS 19) ve finansal varlıklar (UMS 39) dışında kalan tüm varlıklar için geçerlidir. Gerçeğe uygun değerleriyle gösterilen gayrimenkul yatırımlar (UMS 40,) ve tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıklar (UMS 41), gerçekleştirilebilir değerlerinden satışa ilişkin giderleri düşüldükten sonraki değerleriyle değerlendirilir.¹⁴²

Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması halinde değer düşüş karşılığı ayrılmalıdır. Maliyet bedeli üzerinden takip edilen bir varlığın değer düşüklüğü gelir tablosuna yansıtılır. Yeniden değerlendirilmiş varlıklara ilişkin değer düşüklüğü ise daha önce kaydedilmiş olan yeniden belirlenen değerinden bir indirim kalemi olarak kaydedilir. Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanımdaki değerinin yüksek olanıdır.¹⁴³

Kullanımdaki değer, varlığın kullanımı sırasında ve kullanım dönemi sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilecek nakit girişlerinin bugünkü değeridir. Iskonto oranı, paranın zaman değeri ile ilgili değerlendirmeleri ve varlığa özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oranıdır. Iskonto oranı geleceğe ait nakit akımının düzeltildiği riskleri

¹⁴¹ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁴² IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁴³ Karapınar, A. : “ İştiraklerin Değerlenmesi ve Özkaynak Yöntemi” , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayını, , Sayı: 2, Haziran-1999.

yansıtılmamalıdır ve yatırımcıların söz konusu olası varlıklara eşdeğer nakit akımı yaratacak bir yatırım seçmeleri durumunda talep edecekleri getiri oranına eşit olmalıdır.¹⁴⁴

“Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmin edilemediği ve varlığın, diğer varlıklara ilişkin nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmaması durumlarında varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenmemektedir. Bu gibi durumlarda, kullanım değeri ve dolayısıyla geri kazanılabilir tutar, sadece varlığın nakit yaratan birimi için belirlenebilir.”¹⁴⁵

4.8.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

UMS 36 standardı varlıkların finansal tablolarda geri kazanılabilir tutarlarından fazla gösterilmesini engellemek amacıyla yayınlanmıştır. Ancak kapsamı içerisinde bazı varlıklar bulunmamaktadır. Konumuzla ilgili olarak bakıldığında stoklarda oluşan değer düşüklüğü, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar ve satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar UMS 36'nın kapsamına girmemektedir. Bunun en temel sebeplerinden biri yukarıda belirtilen konuların diğer standartların kapsamına girmesidir. Ancak istisna olarak UMS 36, diğer standartlarda tanımlanmış olmalarına rağmen maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklara uygulanabilecektir. Üretim maliyetleri ile olan bağlantı da aslında maddi ve maddi olmayan varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlar ve itfa payları ile kurdukları ilişki nedeniyledir. Ancak bu standardın asıl hedef aldığı amortisman yada itfa payının konusunu oluşturan varlığın değerinde meydana gelen azalmadır. Dolayısıyla belirtilen azalma genel üretim maliyetleri içerisinde kapsanarak amortisman ve itfa payı maliyetlerini de düşürmektedir.

Temel olarak bakıldığında bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarının aşması durumunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilebilir. Ancak

¹⁴⁴ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁴⁵ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 341, Ekim 2006

bunun belirlenebilmesi varlığın belirli sürelerle değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti açısından düzenli bir inceleme yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin bir üretim makinesinin kullanım ya da zaman nedeniyle değer düşüklüğüne uğraması durumu bir ekspertiz firması ya uzmanı aracılığı ile belirlenebilir. Ancak yapılması gereken değerlendirmelerde UMS 36 değer düşüklüğünü belirlemede aşağıdaki unsurların dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

“İşletme dışı bilgi kaynakları

(a) Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.

(b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

(c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.

(d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

(e) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.

(f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık

kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

(g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.”¹⁴⁶

Yapılan belirlemeler ve değerlendirmeler sonrası yapılması gereken varlığın yeni değerinin belirlenmesidir. Değerleme de sadece eğer geri kazanılabilir tutar defter değerinden düşük ise fiyat indirgenir ve farklılık değer düşüklüğü zararına yansıtılır.

Varlıklardaki değer düşüklüğü standardının üretim maliyetlerine etkisi oldukça sınırlıdır. Çünkü direkt olarak üretim maliyetlerini etkilememekte ancak varlığın değerinin değişmesi nedeniyle amortisman yada itfa payı yoluyla etkilemektedir. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta varlığın (özellikle maddi olmayan duran varlıklarda) süresiz ömrünün olması durumunda amortisman yada itfa payı ayırlamayacağı için üretim maliyetlerine her hangi bir etkisinin bulunamayacağıdır.

4.8.4. Uygulama

Aksu İplik Dokuma ve Boya Apre Fabrikaları T.A.Ş.’nin 31.12.2006 tarihli bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarındaki aktifler ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.¹⁴⁷

¹⁴⁶ 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesi

¹⁴⁷ www.imkb.gov.tr, (24.12.2007)

**AKSU İPLİK DOKUMA VE BOYA APRE
FABRİKALARI T.A.Ş.**

BİLANÇO (YTL)	31.12.2006
VARLIKLAR	
Cari / Dönen Varlıklar	56.352.876
Hazır Değerler	400.009
Menkul Kıymetler (net)	0
Ticari Alacaklar (net)	34.735.058
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	96.821
Diğer Alacaklar (net)	17.756
Canlı Varlıklar (net)	0
Stoklar (net)	20.886.598
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar (net)	0
Ertelenen Vergi Varlıkları	0
Diğer Cari/Dönen Varlıklar	216.634
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	50.883.070
Ticari Alacaklar (net)	0
Finansal Kiralama Alacakları (net)	0
İlişkili Taraflardan Alacaklar (net)	0
Diğer Alacaklar (net)	0
Finansal Varlıklar (net)	20.560.010
Pozitif/Negatif Şerefiye (net)	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (net)	0
Maddi Varlıklar (net)	29.851.758
Maddi Olmayan Varlıklar (net)	289.514
Ertelenen Vergi Varlıkları	180.147
Diğer Cari Olmayan/Duran Varlıklar	1.641
TOPLAM VARLIKLAR	107.235.946

**AKSU İPLİK DOKUMA VE BOYA APRE
FABRİKALARI T.A.Ş.**

GELİR TABLOSU (YTL)	31.12.2006
ESAS FAALİYET GELİRLERİ	
Satış Gelirleri (net)	84.834.754
Satışların Maliyeti (-)	(73.388.714)
Hizmet Gelirleri (net)	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler / faiz+temettü+kira (net)	0
BRÜT ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	11.446.040
Faaliyet Giderleri (-)	(20.972.853)
NET ESAS FAALİYET KARI/ZARARI	(9.526.813)
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	9.701.377
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	(9.628.978)
Finansman Giderleri (-)	(4.348.686)
FAALİYET KARI/ZARARI	(13.803.100)
Net Parasal Pozisyon Kar/Zararı	0
ANA ORTAKLIK DIŞI KAR/ZARAR	0
VERGİ ÖNCESİ KAR/ZARAR	(13.803.100)
Vergiler	2.032.155
NET DÖNEM KARI/ZARARI	(11.770.945)
HİSSE BAŞINA KAZANÇ	(0,59)

29.751.000.-YTL olan maddi duran varlıklar içerisinde yer alan iplik üretim makinasının net defteri 2.900.000.-YTL olarak görünmektedir ancak net satış fiyatı 1.200.000.-YTL olarak tahmin edilmektedir. Bu makineden beklenen net nakit akımı 1.000.000.-YTL'dir ve iskonto oranı % 10 olarak hesaplanmıştır.

Buna göre,

3 yıllık nakit akışlarının net bugünkü değeri % 10 iskonto oranıyla aşağıdaki gibi hesaplanır.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, a.g.e, Sayfa 322, Ekim 2006

Yıllar	Nakit Akışı	NBD Faktörleri	Nakit Akışlarının NBD'si
1.YIL	1.000.000	0,9091	909,100
2.YIL	1.000.000	0,8264	826,400
3.YIL	1.000.000	0,7513	751,300
Kullanım Değeri			2,486,800

Nakit üreten birimin kullanım değeri 2.486,800.-YTL olarak bulunmuştur. Bu değer net satış fiyatını aştığı için geri kazanılabilir değer olarak kullanım değeri alınır.

Kullanım değeri ile net defter değeri arasındaki fark

$$2.900.000 - 2,480,600 = 410,320.-YTL$$

Nakit üreten birimin değer düşüklüğünü ifade etmektedir. Belirtilen makinenin yeni değeri ilgili iplik üretim makinesinden düşülecektir.

Değer düşüklüğü öncesi ayrılan amortisman;

$$2.900.000 - 700.000 \text{ (Hurda Değeri)} / 3 = 733.333.-YTL \text{ olacaktır.}$$

Değer düşüklüğü sonrası amortisman ise;

$2.480.600 - 700.000 \text{ (Hurda Değeri)} / 3 = 593,533.-YTL$ olacaktır. Böylece iplik metresi için genel üretim maliyeti yolu ile yüklenen amortisman maliyeti;

$$733,333 - 593,533 = 139,800 \text{ YTL olacaktır.}$$

4.9. Çalışanlara Sağlanan Faydalar (UMS 19)

4.9.1. Standardın Amacı

19 nolu standardın amacı personele sağlanan kısa vadeli faydalar (maaşlar, yıllık izin, hastalık izni, kar paylaşımı, ikramiyeler, ve maddi olmayan faydalar); emeklilik; hizmet sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımı; ve diğer uzun vadeli faydalar (uzun süreli isten ayrılmalar, sakatlık, ertelenmiş tazminat, ve uzun vadeli kar paylaşımı ve ikramiyeler) ile ilgili muhasebe politikalarının ve ilgili açıklamaların belirlenmesidir.¹⁴⁹

4.9.2. Standardın Özeti

UMS 19 standardı, personele sağlanan faydalarla ilgili olarak ödemelerin yapıldığı veya personel hesaplarına yansıtıldığı zaman değil, faydanın personel tarafından kazanıldığı dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiğini benimser. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (12 ay içinde ödenebilir olanlar) çalışanın hizmet verdiği süre içinde giderleştirilir. İşletmenin kar paylaşımı ve ikramiyeye ilişkin ödemeleri, asal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğün bulunması ve maliyetin güvenilir bir şekilde hesaplanabildiği durumda muhasebeleştirilir.¹⁵⁰

Hizmet sonrası sosyal yardım planları (emeklilik ve sağlık bakımı gibi) ya tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır. Tanımlanmış katkı planları kapsamında giderler, katkının ödenebilir olduğu dönem içinde kayda alınır.¹⁵¹

¹⁴⁹ IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁵⁰ European Union Law, Eur-Lex, "Official Journal of the European Union", s137-156, (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2003/l_261/l_26120031013en00540183.pdf), 2003 (27.01.2008)

¹⁵¹ Murray S. Akresh, Kevin P. Hassan , "The new IAS 19: Understanding the emerging rules for employee benefits accounting", Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume 10, Issue 1, Sayfa, 57-69, 1998

Tanımlanmış fayda planları kapsamında yükümlülük bilançoda aşağıda belirtilenlerin netine eşit olarak kayda alınır: ¹⁵²

- tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri (cari veya daha önceki dönemlerde sunulan hizmetlerden kaynaklanan bir taahhüdü kapamak için gereken geleceğe ait beklenen ödemelerin bugünkü değeri)

- ertelenmiş aktüeryal kazançlar ve zararlar ve ertelenmiş geçmiş hizmet maliyeti, ve

- bilanço tarihinde emeklilik fon varlıklarının gerçeğe uygun değeri.

4.9.3. **Standardın Üretim Maliyetleri ile İlişkisi**

Üretim unsurlarından biri olan emeğin karşılığı şeklinde tanımlayabileceğimiz ücret, çalışanın ekonomik varlığının temelini oluşturur. Bu bakımdan ücret gelirin azlığı veya çokluğu, ne zaman ödeneceği, ne şekilde ödeneceği, eklerinin ne olacağı gibi konular çalışanlar için önemli olduğu kadar çalışanın emeğine ihtiyaç duyan ve bunu ücret karşılığı temin eden işletmeler için de önemlidir.¹⁵³

Ücret ve ücret sayılabilecek gelirler ile personele sağlanan tüm menfaatler eğer üretimle ilişkilendirilebiliyorsa üretim maliyeti haline gelmektedir. Bu kapsamda üretim maliyetlerine emek maliyetlerinin yansması direkt işçilik maliyetleri ya da genel üretim maliyetleri yolu ile olmaktadır. Emek maliyetinin direkt işçilik maliyetlerinde yer alması mamüle özgülenebilmesi ve emeğin sadece, maliyetin yükleneceği mamülle ilgili hizmetleri gerçekleştiriliyor olması durumunda geçerlidir. Ancak emek maliyetinin belirli bir mamüle ya da safhaya özgülenememesi durumunda emek

¹⁵² IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

¹⁵³ Unutkan, Özcan, "Çalışanlara aynı olarak ödenen ücretlerin muhasebe kayıtlarında izlenmesi" Mali Çözüm Dergisi Sayı.57 ss.12-57, 2005

maliyetlerinin genel üretim maliyetleri içerisinde mamüllere ya da safhalara dağıtılıyor olması genel üretim maliyetleri ile sağlanacaktır.¹⁵⁴

UMS 19 ile üretim maliyetleri (genel üretim maliyetleri ya da direkt işçilik maliyetleri) ile asıl ilişki işçilik maliyetlerinin belirlenmesine ilişkindir. UMS 19 personele sağlanan faydaların nasıl hesaplanacağı, tahakkuk ettirileceği ve muhasebeleştirileceğine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Temel olarak çalışanların sunmuş oldukları hizmetler karşılığında firmadan alacakları oluşmakta ve aynı zamanda yaratmış oldukları değerinde finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Çalışanların firmadan alacaklarının bulunması konumuz dışında kalmakla beraber, yarattıkları değerın muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması, tezimizin konusuyla daha yakın ilişki içerisinde dir.

UMS 19 çalışanlara sağlanan tüm faydalarla ilişkili olmakla birlikte IFRS 2 “Hisse bazlı ödemeler” standardı kapsamına giren faydalarla ilgilenmez. Ayrıca konu üretim maliyetleri ile ilgili olmadığından tezimizin de konusu dışındadır.

UMS 19 standardına göre çalışanlara sağlanan faydalar aşağıda verilenleri içermektedir.

- “Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) gibi;

¹⁵⁴ ERDOĞAN, Necmettin , Maliyet Muhasebesi, Sayfa:23-77, Barış Yayınları, İzmir,1999

- Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi;
- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler
- İşten çıkarma tazminatları.”¹⁵⁵

Direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri içerisindeki işçilikler belirlenen unsurların toplamından oluşmaktadır. UMS 19 nolu standard işçilik giderlerinin üretim maliyeti olarak kabul edilerek stoklara yüklenmesi konusunda UMS 2-Stoklar standardını adres göstermiştir. 19 nolu standarda göre yapılacak işlemler ancak UMS 2'nin izin vermesi durumunda üretim maliyetlerinden sayılacaktır. UMS 2 işçilik ücretlerinin üretimle ilişkilendirilebilmesi durumunda üretim maliyetlerine yansıtılabileceği yorumunu yapmış olmakla birlikte aynı zamanda normalin üzerinde gerçekleşen işçilik giderlerinin üretim maliyetlerine dahil olarak stoklara aktarılamayacağını ve giderleştirileceğini ifade etmiştir.

Yukarıda belirtilen UMS 2'nin vermekte olduğu tarife uyan işçilik giderleri için UMS 19, çalışanlara sağlanan faydalar standardına ulaşılabilir. Standart içerisinde birbirinden farklı olmak üzere çalışanlara sağlanan faydalar sınıflandırılmış ve her sınıf ayrı bir birim olarak anlatılmıştır.

- i) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar
- ii) Kısa vadeli ücretli izinler

¹⁵⁵ 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesi

- iii) Kar paylaşımı ve ikramiye planları
- iv) İşten ayrılma sonrası sağlanan planlar
- v) Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları
- vi) Ortak kontrol altında bulunan çeşitli işletmeler arasındaki risklerin paylaşıldığı tanımlanmış fayda planları
- vii) Devlet planları
- viii) Sigorta edilen faydalar
- ix) İşten ayrılma sonrası sağlanan planlar¹⁵⁶

Temel olarak hem planlar hem de sağlanan faydalar üretimle ilişkilendirilebildikleri takdirde ve arıza olmamaları durumunda üretim maliyetlerine yansıtılabilirler. Ancak arıza olmaları durumunda normal üretim kapsamı içerisinde değerlendirilemeyeceklerinden üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeleri doğru olmayacaktır. İkinci önemli husus özellikle planlarda eğer 12 aydan uzun yükümlülükler söz konusu oluyorsa, bu yükümlülüklerin ıskonto edilmesi gerekliliğidir.¹⁵⁷

Genel olarak bakıldığında üretim maliyetleri ile UMS 19-Çalışanlara sağlanan faydalar standardının bire bir ilişki içerisinde olduğu görülebilecektir. Çalışanlara sağlanan faydalar bu etkisini hem direkt işçilik giderleri ile hem de genel üretim giderleri ile gösterecektir.

¹⁵⁶ Bu Tebliğ, 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin

¹⁵⁷ Unutkan, Özcan, a.g.e, ss.12-57, 2005

4.9.4. Uygulama

Bak Ambalaj A.Ş.'nin 31 Aralık 2006 tarihi itibariyle esas faaliyet gelirlerinin ve stoklarının ayrıntısı aşağıdaki gibidir:¹⁵⁸

31 Aralık 2006	
Yurt dışı satışlar	53.387.508
Yurtiçi satışlar	32.011.830
Diğer Gelirler	244.760
Satış İadeleri (-)	(400.556)
Satış İskontoları (-)	(25.189)
Satış Gelirleri (Net)	85.218.353
Üretimden satışların maliyeti	(58.382.698)
Diğer satışların maliyeti	(3.203.868)
Satışların Maliyeti	(61.586.566)
31 Aralık 2006	
Hammadde ve malzeme stokları	2.795.372
Yarı mamul stokları	1.471.205
Mamul stokları	2.680.721
Emtia stokları	5.922
Diğer stoklar	119.659
Verilen sipariş avansları	986.694
	8.059.573

¹⁵⁸ www.bakambalaj.com.tr, (01.02.2008)

Bak Ambalaj firmasının şirket katkılı bireysel emeklilik programı yürüttüğünü ve her personel için aylık 200 YTL bireysel emeklilik katkısı ödediğini varsayalım. Bireysel emeklilik sistemi için ödenen tutarlar çalışanın brüt maaşının toplam % 10'unun altında kaldığı sürece ve toplam aylık tutarın brüt asgari ücret tutarının altında kalması durumunda bireysel vergi ve SSK matrahı içerisinde değerlendirilmemektedir. 03.01.2007 tarihinde ambalaj üretiminde çalışan bir işçiye ait yapılan 200 YTL ödemenin yanlışlıkla muhasebe kayıtlarına alınmadığı yapılan banka mutabakatı sonucunda farkedilmiştir. Kayda alınması unutulmuş çalışan genel üretim maliyetleri grubunda değerlendirilmektedir. Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları düzeltme kayıtlarıdır.

_____ / _____	
Genel Üretim Maliyeti	200
Bankalar	200
_____ / _____	
_____ / _____	
Yarı mamül-Üretim Hesabı	200
Genel Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	200
_____ / _____	
_____ / _____	
Mamüller Hesabı	200
Yarı Mamül-Üretim Hesabı	200
_____ / _____	

_____ / _____

Genel Üretim Mal. Yanst. Hesabı 200

Genel Üretim Maliyeti Hesabı 200

_____ / _____

Yapılan kayıtlar stokların defter değerini 200 YTL artıracaktır. Dönem sonu stokların 200 YTL artması durumunda;

Satılan Malın Maliyeti..... 58.382.698

Dönem Başı Stok -X-

Dönem İçi Alışlar Y-200

(Dönem Sonu Stok) (Z+200)

olduğundan Satılan Malın Maliyetinde herhangi bir değişiklik gerçekleşmeyecektir. Ancak dönem sonu stok değerleri aşağıda verilen şekilde 200 YTL artmış olacaktır.

31 Aralık 2006

Yurt dışı satışlar 53.387.508

Yurtiçi satışlar 32.011.830

Diğer Gelirler 244.760

Satış İadeleri (-) (400.556)

Satış İskontoları (-) (25.189)

Satış Gelirleri (Net) 85.218.353

Üretimden satışların maliyeti	(58.382.698)
Diğer satışların maliyeti	(3.203.868)
Satışların Maliyeti	(61.586.566)

31 Aralık 2006

Hammadde ve malzeme stokları	2.795.372
Yarı mamul stokları	1.471.205
Mamul stokları (+200)	2.680.921
Emtia stokları	5.922
Diğer stoklar	119.659
Verilen sipariş avansları	986.694
	8.059.773

SONUÇ

Tez çalışmasının konusu bilanço aktiflerinde yer alan stokların ve gelir tablosunda yer alan satışların dolayısıyla üretim maliyetlerinin uluslararası muhasebe standartlarında verilen şekilde yeterli olup olmadığı ve aslında maliyet standartlarını da belirlemiş olup olmadığıdır. Ayrıca uluslararası muhasebe standartlarına uygun gösterim için uluslararası muhasebe standartlarının nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkindir.

Yapmış olduğumuz çalışma da öncelikle uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliği tartışılmış ve bazı ülkelerdeki uygulamalarına yer verilmiştir. UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları) dünyada bazı ülkelerde zorunlu olarak tutulması gereken bir muhasebe sistemi iken, bazı ülkelerde tercihe bağlı olarak kullanılmakta, bazı ülkelerde ise UFRS'nin kullanımına izin verilememektedir. UFRS'nin zorunlu tutulduğu ülkelerde de standartlar tüm şirketler için değil, hisseleri halka açık olan şirketler için zorunlu tutulmaktadır. Bazı ülkelerde ise sadece bankalar için zorunlu tutulmaktadır.

Çalışmamızın devamında üretim maliyetleri türler itibariyle tanımlanmış ve nelerin üretim maliyetleri kapsamında belirleneceği anlatılmıştır. Yapılan inceleme temel olarak maliyet muhasebesinin ya da üretim maliyetlerinin uluslararası muhasebe standartları içerisinde verilir verilmemesi ve hangi yeterlilik seviyesinde verildiğine ilişkindir.

Üretim maliyetleri çalışmamızda direkt işçilik maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve genel üretim maliyetleri kapsamında incelenmiştir. Yapılan incelemelerde ve ilişki analizlerinde ilişkili olduğu belirlenen her standart sırayla incelenmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) stoklar ve satılan malın maliyeti üzerinde direkt ve dolaylı olarak etkileri bulunmaktadır. Belirtilen büyük defter hesapları üzerinde en fazla etkisi bulunan standartlar ise UMS 2 (stoklar), UMS 11

(inşaat sözleşmeleri), UMS 23 (borçlanma maliyetleri), UMS 17 (kiralama), UMS 21 (döviz kuru değişikliklerinin açıklanması), UMS 16 (maddi duran varlıklar), UMS 38 (maddi olmayan duran varlıklar), UMS 36 (varlıklardaki değer düşüklüğü), UMS 19 dur (çalışanlara sağlanan faydalar).

UMS 2 (stoklar) standardı, üretim maliyetleri ile en yakın ilişki içerisinde olan standarttır. UMS 2 standardı mali tablolarda yer alan stoklar kaleminin kaydı ve değerlemesi ile ilgili yapılması gerekenleri göstermektedir. Temel olarak bakıldığında stokların maliyetlerini oluşturan özellikle direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve genel üretim maliyetlerini kapsamına alan standart direkt işçilik maliyetlerinden oldukça sınırlı şekilde bahsetmektedir. Direkt işçilik maliyetleri kapsam olarak dönüştürme maliyetleri içerisinde verilmiş ancak hesaplanması ve hangi tür maliyetlerin direkt işçilik maliyeti grubunda yer alacağı verilmemiştir. Üretim maliyetleri ile en yakın ilişki içerisinde bulunan stoklar standardı üretim maliyetleri için standartlar oluşturmakta olsa bile üretim maliyetlerine ilişkin yeterince detay vermemektedir.

UMS 11 (inşaat sözleşmeleri) standardı maliyetlerin dönemler itibariyle belirlenmesinde büyük önem arz etmektedir. Bu standart aslında maliyet standartlarını da içermektedir. Örneğin bir sözleşme giderinin aktifleştirilmesi yada gider yazılması üretim maliyetlerini tamamen etkilemektedir. Bununla birlikte dönemsel karlılıklar, vergisel yükümlülükler, yapılmakta olan işlere ilişkin maliyetler standarda göre ve sözleşmelere göre değişiklik gösterebilecektir.

UMS 23 (borçlanma maliyetleri) standardı stokların maliyetlerinin dönemler itibariyle belirlenmesinde büyük önem arz etmektedir. Örneğin bir borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi yada gider yazılması üretim maliyetlerini tamamen etkilemektedir. Borçlanma maliyetleri gerekli şartları taşıdığı durumlarda direkt ilk madde malzeme maliyetlerini, direkt işçilik maliyetlerini ve genel üretim maliyetlerini etkileyebilmekte bu maliyet tipleri içinde belirgin standartları ortaya koymaktadır. Ancak standart özellikli varlığın tanımını net olarak vermediğinden maliyet muhasebecisinin özellikli varlık bulunup bulunmadığına dair muhakeme yapması

gerekecektir. Borçlanma maliyetleri standardının anahtar konumdaki unsuru da özellikli varlık tanımına bağlıdır. Varlık özellikli varlık olmadığı sürece üretim maliyetleri açısından her hangi bir sonuç doğurmayacaktır.

UMS 17 (kiralama) standardının üretim maliyetleri ile direkt ve sınırlı bir ilişkisi bulunmaktadır. Eğer kiralanan makine ya da varlık üretimle ilişkili şekilde kullanılıyorsa genel üretim maliyetleri üzerinden üretim maliyetine ve mamül maliyetine yansıtılacaktır. Ancak en temel ilişki, kiralamanın hangi türde olduğu ile ilişkilidir. Bu noktada yukarıda tanımlandığı şekliyle kiralamanın faaliyet kiralaması olması durumunda, kira tutarları üretim maliyetleri grubunda sayılır. Ancak kiralama yönteminin finansal kiralama yöntemi olması durumunda, varlık, işletmeye ait olduğundan, varlığa uygun bir yöntemle amortisman ayrılır ve üretim maliyetlerine yüklenir.

UMS 21 Döviz kurlarının açıklanmasına ilişkin standardın üretim maliyetleri ile ilişkisi oldukça sınırlıdır. Bu ilişki sadece üretim maliyetlerini oluşturan kalemlerin tarihi maliyet esasına göre değerlendirilirken hangi kurun temel alınacağına ilişkindir. Belirlenen kur, gerçek kur olabileceği gibi, çok sık döviz değişimi yaşanmayan yerlerde ortalama bir kurun belirlenerek kayda alınması da mümkündür. Temel olarak maliyetlerle ilişki içerisinde bulunan ticari borçlar ya da personel borçlar gibi hesapların içeriğinin yabancı para olması bu durumu etkilememektedir. Yukarıdaki sebeplerle kurlardan dolayı kar yada zarar elde edilmesi durumunda, belirtilen tutar üretim maliyetleri arasında sayılmayacak faaliyet dışı gelir ya da gider grubunda değerlendirilecektir.

Üretim maliyetleri açısından UMS 16 (maddi duran varlıklar) ve UMS 38 (maddi olmayan duran varlıklar)'nın verdiği en önemli rehberlik amortisman ayrılması konusundadır. Çünkü amortismanlar genel üretim maliyetlerini önemli oranda etkilemektedirler. Ancak doğru amortisman tutarının genel üretim maliyeti olarak yansıtılmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarının belirlediği koşullar bulunmaktadır. Amortisman tutarının belirlenmesinde öncelikli olarak amortisman

ayrılacak varlığın ve faydalı ömrün belirlenmesi gereklidir. Hatta aynı makine yada duran varlığın önemli parçalarının farklı faydalı ömürlere sahip olmaları durumunda bu parçalara farklı amortisman ayrılması da mümkün olabilecektir. İşletme varlığın tüketim biçimini en iyi yansıtan amortisman yöntemini seçmelidir. Örneğin bir üretim makinesi kapasite kullanımına göre yıpranıyor olabilir. Böyle bir durumda üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılması daha anlamlı olacaktır.

UMS 36 (varlıklardaki değer düşüklüğü) standardının üretim maliyetlerine etkisi oldukça sınırlıdır. Çünkü direkt olarak üretim maliyetlerini etkilememekte ancak varlığın değerinin değişmesi nedeniyle amortisman yada itfa payı yoluyla etkilemektedir. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta varlığın (özellikle maddi olmayan duran varlıklarda) süresiz ömrünün olması durumunda amortisman yada itfa payı ayrılamayacağı için üretim maliyetlerine her hangi bir etkisinin bulunmayacağıdır.

Genel olarak bakıldığında üretim maliyetleri ile UMS 19-Çalışanlara sağlanan faydalar standardının bire bir ilişki içerisinde olduğu görülebilecektir. Çalışanlara sağlanan faydalar bu etkisini hem direkt işçilik giderleri ile hem de genel üretim giderleri ile gösterecektir.

Temel olarak hem fayda planları hem de sağlanan faydalar üretimle ilişkilendirilebildikleri takdirde ve arızı olmamaları durumunda üretim maliyetlerine yansıtılabilirler. Ancak arızı olmaları durumunda normal üretim kapsamı içerisinde değerlendirilemeyeceklerinden üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeleri doğru olmayacaktır. İkinci önemli husus özellikle planlarda eğer 12 aydan uzun yükümlülükler söz konusu oluyorsa, bu yükümlülüklerin iskonto edilmesi gerekliliğidir.

Çalışmamız üretim maliyetleri ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki ilişkinin varlığı ve bu ilişkinin yeterliliği üzerine odaklanmıştır. Yaptığımız çalışma bazı uluslararası muhasebe standartlarının üretim maliyetleri ile yakın ilişki içerisinde bulunduğu ancak bazı standartların bu ilişkiyi yeterince tanımlamadığını göstermiştir. Özellikle, UMS 2, UMS 11, UMS 23, UMS 17, UMS 21, UMS 16, UMS 38, UMS 36 ve UMS 19 diğer standartlar arasında öne çıkmaktadır. Ancak standartlarda verilen

kural ve yöntemler belirtilen yakın ilişkiye rağmen yeterli detayda olmadıkları için muhasebecilerin yorumlarına ihtiyaç duymaktadır.

KAYNAKÇA

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

Akdoğan, Nalân, “Avrupa Birliği’ne Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş- Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS’e Yakınlaşma Çabaları,” SBF Yayın No: 590, TÜRMOB Yayın No: 221, Ankara, 2003

Akdoğan, Nalan, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde IAS 17 Nolu Standart ile Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayını, Sayı:1, Nisan 1999

Akıncı Nejat, Erdoğan Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Sayfa:28-30, Barış Yayınları, İzmir, 1995

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

Aksoy, Tamer, “Finansal Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS bazında küresel muhasebe standartları setine yönelik eğilimi” Mali Çözüm, Sayı:71, s.182-187, 2005

Aygör Cezmi, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, Sayı: 60, s.14-17, 2002

Aysan, Mustafa, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, MUFAD Dergisi, Sayı:34 -Sayfa 51-56, 2007

Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, Interpretation and application of international financial reporting standarts, John Wiley and Sons Inc s.1, 2007

Cairns, David , “The future shape of harmonization: a reply”, The European Accounting Review, 6: 2:305–348, 1997

Cairns, David, A Guide to Applying International Accounting Standards, Accountancy Boks, North Yorkshire, 1995

Catlett, R. George, Normon O. Olson, “Accounting for Goodwill” Accounting Rearch Study No, s.28-17, AICPA, Inc. 1968

Coenenberg A., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Moderne Industrie Verlag, 16. überarbeitete und erweiterte Auflage,, s. 38. 1997

Civan, Mehmet ve Yıldız Ferah, “Esnek Üretim Sistemini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.22, sayfa.87-93, 2004

Çelik, Orhan, Kur Değişim etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002

Çetin, Ayten, “Sat ve Geri Kirala İşlemlerinin Kiracı ve Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirilmesi, Analiz Dergisi, Sayı:14, s.75-86, Ekim 2005

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

Çil, Seyhan, Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayfa 113-128, Sayı:Ekim, 2002

Elmacı, Orhan, Gümüş, Yusuf, Güngörmüş A. Haydar , Maliyet Muhasebesi, Ekspres Matbaacılık, Kütahya, sayfa:14-32, 2002

Epstein, Barry J. ve A.A. Mirza, Interpretation and Application of International Accounting Standards, John Wiley & Sons, Inc. , New York, 1997

Erdoğan, Necmettin , Maliyet Muhasebesi, Sayfa:23-77, Barış Yayınları, İzmir,1999

European Union Law, Eur-Lex, “Official Journal of the European Union”, s137-156, (http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2003/l_261/l_26120031013en00540183.pdf), 2003

Fieldman J.S, “Calculating Goodwill Impairment: Valuation Issues Raised by Financial Accounting Statement (<http://bizownerhq.com/about/us/Goodwillimpairment>), 2007

Fritz, Susanne and Lämmle, The International Process of Accounting Standards, <http://www.ep.liu.se/exjobb/eki/2003/fck/003>, 2003

Göğüş, Handan Sümer, Yollara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayfa:75-86, Sayı:Temmuz, 2006

Gökçen Gürbüz, Akgül Başak Ataman, Çakıcı Cemal, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 1.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006

Gönen, Seçkin, Muhsin ÇELİK, "Esnek Üretim Sistemleri Uygulayan İşletmelerde Üretim Maliyetlerinin Değerlendirilmesi", Ege Akademik Bakış, Cilt 4, Sayı 1-2, Sayfa:24, Ocak - Temmuz 2004.

Gücenme, Ümit, Poroy Arsoy, Aylin, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti” Analiz Dergisi, Sayı:14, s.1-12, Ekim 2005

Gündüz Umut, İşletme Stoklarına İlişkin Yeni Muhasebe Standardı, Earnst Young, www.vergidegundem.com/files/makale-2.pdf, 2006

Gürsoy, Cudi Tuncer; Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Sayfa:23, Beta Basım, İstanbul, 1999

Hacırüstemoğlu, Rüstem, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Sayfa:5, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001

Hacırüstemoğlu, Rüstem; Maliyet Muhasebesi, Sayfa:27-29 Türkmen Kitabevi, 2000

Hanns Martin W, Schoenfeld, “International Accounting: development, issues, and future directions, Journal of International Business Studies, , sayfa.83-100,1981

<http://www.iasb.org/Summaries+of+International+Financial+Reporting+Standards/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English/IFRS+and+IAS+Summaries--English.htm>, 2007

International Accounting Standardization Board (<http://www.iasb.org/Home.htm>), 2007

IASC Foundation Staff, Framework for the preparation and presentation of Financial Statements, 2001

Kara İbrahim, “Leasing İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s. 57-72, Ocak 2001

Karapınar, A. : “ İştiraklerin Değerlenmesi ve Özkaynak Yöntemi” , Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayını, , Sayı: 2, Haziran-1999.

Karcıoğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, sayfa 42-47, Erzurum, 2000

Kwok, Chiu C. and Sharp, David, “Power and international accounting setting”, Accounting, Auditing&Accountability Journal, Vol. 18, No. 1: 74–99, 2005

Maşrap Beyhan, “Finansal Kiralama İşlemlerinin Mali Tablolarda Gösterilmesi ve Analizi” Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:4, s.34-37, Aralık 1999

Meigs Walter, Meigs Robert, Accounting, The Basis for Business Decisions, Sayfa:881-883, Mcgraw-Hill International Editions, Singapore, 1987

Murray S. Akresh, Kevin P. Hassan , “The new IAS 19: Understanding the emerging rules for employee benefits accounting”, Journal of Corporate Accounting & Finance, Volume 10, Issue 1, Sayfa, 57-69, 1998

Nejat Tenker,Finansal Muhasebe, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.237,1999

Özulucan A, Deran Ali, “TMS 17 ve Piyasa Uygulaması Çerçevesinde Finansal Kirala İşlemlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Sayı:1, s.17, Mart 2003

Reisoğlu, Seza, “Finansal Kiralama Sözleşmeleri ve Uygulama Sorunları” Bankacılar Dergisi, Sayı. 48, ss 47-65, 2004

Saban, Metin, Genç Murat, “Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38”Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Sayı. 70, s.124, 2007

Sayarı, Mehmet, İnşaat Taahhütleri, (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, sayfa:62-76, Eylül 2004

Sayarı, Mehmet, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri Standardı, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:12, sayfa:1-16 Şubat 2002

Sayılğan Güven, “Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:Ocak, Sayfa:119, 2001

Siteco GMBH Annual Activity Report, 2004

Solomon, Paul, Financial Accounting: A New Perspective, Sayfa:43, McGraw Hill Company, USA,2004

Sönmez Feriştah, 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (UMS-16 ile Karşılaştırmalı Olarak” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:Ocak, s.92, 2004

Sönmez, Feriştah , “14 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi “ Yaklaşım Dergisi Sayı.129 ss.129-130, 2003

Turker, Masum, “Uluslararası Denetim standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Temmuz, sayfa 87-97, 2006

TURMOB, <http://www.turmob.org.tr/web/tmudesk/f13.doc>, 01.01.2000

Unutkan, Özcan, “Çalışanlara aynı olarak ödenen ücretlerin muhasebe kayıtlarında izlenmesi” Mali Çözüm Dergisi Sayı.57 ss.12-57

Uysal, Ö.Özmen, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci:IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler” Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak, s.104, 2006

Üstündağ Saim, “ Global Muhasebe Standartlarına Doğru” Active Dergisi, Ocak-Şubat, s. 1-8, 2003

Üstünel, Bülent, "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak", Mali Çözüm, , Sayı: 72, S.19,2006

Yalkın Yüksel Koç, Demir Volkan, Demir Defne, “UFRS ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm, Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants, 2006

Yalkın, Yüksel Koç, Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme İlke ve Yöntemleri, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:Nisan, s. 1-12, 2002

Yükçü, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Sayfa:38-39, Cem Ofset, İzmir.

28/07/1981 tarih 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 Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

www.bakambalaj.com.tr,2007

www.imkb.gov.tr, 2007