

**T.C.**  
**MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÜRETİM İŞLETMELERİNDE STOK MALİYET**  
**YÖNTEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR STANDARDI, VERGİ USUL**  
**KANUNU ve BOBİ FRS AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR**  
**UYGULAMA**

**Kadriye ARISOY**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**JÜRİ ÜYELERİ**  
**DOÇ. DR. OSMAN TUĞAY (DANIŞMAN)**  
**DOÇ. DR. ÖMER TEKŞEN**  
**DR. ÖĞR. ÜYESİ HAKAN ÖZÇELİK**

**BURDUR- 2018**



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER  
ENSTİTÜSÜ**

## YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ve ..... sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 12/04/2018 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Kadriye ARISOY'un Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı , Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi : Bir Uygulama konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

### JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : DOÇ. DR. Osman TUĞAY

ÜYE

: DOÇ. DR. Ömer TEKŞEN

ÜYE

: DR. ÖĞR. ÜYESİ Hakan ÖZÇELİK

### ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

**T.C.**  
**MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ETİK BEYAN**

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “**Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama**” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Kadriye ARISOY

Mayıs 2018

## TEŞEKKÜR METNİ

Çalışmanın hazırlık aşamasında bilgi ve deneyimi ile her zaman yanımda olup desteğini esirgemeyen kıymetli hocam ve tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Osman TUĞAY'a teşekkür ediyorum. Çalışmanın geliştirilmesinde ve değerlendirme aşamalarına katkılarından dolayı kıymetli hocam Sayın Doç. Dr. Ömer TEKŞEN'e ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZÇELİK'e teşekkür ediyorum. Aynı zamanda muhasebe bilimine ve maliyet muhasebesine ilgi duymamı sağlayan, yoluma ışık tutan değerli hocam Sayın Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ'ye ve yüksek lisans eğitim sürecime değerli katkılarından dolayı kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Hüseyin DALĞAR'a ayrıca teşekkürlerimi ve saygılarımı sunuyorum.

Son olarak bu süreçte her zaman yanımda olup destek olan anneme, babama ve kardeşim Gökçen ARISOY'a teşekkür ediyorum.

Kadriye ARISOY

Burdur 2018

(ARISOY, Kadriye, *Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin Vergi Usul Kanunu, TMS 2 Stoklar Standardı, ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2018)

## ÖZET

Vergi mevzuatının, TMS 2 stoklar standardının ve BOBİ FRS'nin stoklarla ilgili düzenlemelerinde farklılıklar mevcuttur. Söz konusu farklılıklar biri de önerilen maliyet yöntemleridir. Vergi Usul Kanunu stok maliyetlerinin tespitinde tam maliyet yönteminin kullanılmasını zorunlu kılarken, TMS 2 stoklar standardı normal maliyet yöntemini, son olarak 1 Ocak 2018'de yürürlüğe giren BOBİ FRS ise tam maliyet ve normal maliyet yönteminin kullanılmasını önermektedir. Ancak normal maliyet yöntemi ile ilgili olarak TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS'nin kayıt sistemlerinde de farklılık söz konusudur. Çalışmada öncelikli olarak vergi mevzuatı ve standartlar kapsamında stok maliyet yöntemleri, maliyet hesaplamalarındaki farklılıklar ve BOBİ FRS'ye yönelik maliyet kayıt düzeni vurgulanmıştır.

Mevcut uygulamalara açıklık getiren Vergi Usul Kanunu ile standartlar stok maliyet yöntemleri açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmada amaçlanan hem TMS 2 stoklar standardının hem de BOBİ FRS'nin önerdiği normal maliyet yöntemi ile Vergi Usul Kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemini karşılaştırarak farklılıkları ve söz konusu farklılıkların nedenlerini ortaya koymaktır. Bu amaçla bağlantılı olarak daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar veren maliyet yöntemleri konusunda bilgi kullanıcılarında farkındalık oluşturmaktır.

**Anahtar Kelimeler :** Vergi Usul Kanunu, TMS 2 Stoklar Standardı, BOBİ FRS, Maliyet Yöntemleri

(ARISOY, Kadriye, Inventory Costing Methods in Manufacturing Enterprises are Examined in Terms of Tax Produce Law , TAS Inventory Standarts and BOBI FRS : An Application, M.Sc, Burdur, 2018)

## **ABSTRACT**

There are differences in the tax legislation, TAS 2 inventories standard and BOBI FRS stock arrangements. One of the differences is the proposed cost methods. The TAS 2 Inventory Standard proposes the use of the normal cost method whereas the FOB Act requires the full cost method to be used for the determination of inventory costs, whereas the BOBI FRS, which became effective on January 1, 2018, requires the full cost and normal cost method. However, regarding the normal cost method, there is also a difference in the TAS 2 Inventory standard and BOBI FRS registration systems. Under the tax legislation and standards in the study, stock cost methods, differences in cost calculations and the cost recording method for BOBI FRS are emphasized

The Tax Procedures Law clarifying the existing practices and standards have been examined comparatively in terms of stock cost methods. The purpose of the study is to compare the difference between the TAS 2 Inventory Standard and the BOBI FRS's normal cost method and the full cost method adopted by the Tax Procedural Code, to reveal the differences and the reasons for such differences. For this purpose, it is to raise awareness of information users about cost methods which give more realistic and reliable results.

**KeyWords:** Tax Procedure Law, TAS 2 Inventory Standard, Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOBI FRS), Cost Methods

**KISALTMALAR**

BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
CIF	: Cost, Insurance, Freight
DİG	: Direkt İşçilik Giderleri
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
FİFO	: First In First Out ( İlk Giren İlk Çıkar )
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KKO	: Kapasite Kullanım Oranı
LİFO	: Last In First Out (Son Giren İlk Çıkar)
MGB	: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
SIC	: Standard Interpretations Committee ( Daimi Yorumlama Komitesi)
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanun

**TABLolar DİZİNİ**

- Tablo 1: V.U.K, TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırılması
- Tablo 2: Sucuk Mamulü İçin Aylık Üretim Miktarları ve Kapasite Sapmaları
- Tablo 3: Sucuk Mamulü İçin Aylık Üretim Giderleri
- Tablo 4: Temmuz Ayı Gider Bilgileri
- Tablo 5: Ocak Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 6: Şubat Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 7: Mart Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 8: Nisan Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 9: Mayıs Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 10: Haziran Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 11: Temmuz Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 12: Ağustos Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 13: Eylül Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 14: Ekim Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 15: Kasım Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 16: Aralık Ayı Maliyet Hesaplamaları
- Tablo 17: Aylık Üretim Maliyetleri
- Tablo 18: Birim Mamul Maliyetleri
- Tablo 19: Toplam Sabit Maliyetler
- Tablo 20: Birim Başına Düşen Sabit Maliyetler
- Tablo 21: Ertelenen Vergi Tutarları
- Tablo 22: Temmuz Ayı Verileri
- Tablo 23: Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu
- Tablo 24: Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu



## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1 : Üretim Maliyet Unsurları

Şekil 2: Maliyet Yöntemleri

Şekil 3: Tam Maliyet Yönteminde Mamul Maliyeti

Şekil 4: Değişken Maliyet Yönteminde Mamul Maliyeti

Şekil 5: Normal Maliyet Yönteminde Mamul Maliyeti

Şekil 6: Stok Maliyetleri

Şekil 7: Dönüştürme Maliyetleri



## İÇİNDEKİLER

<b>ETİK BEYAN</b> .....	<b>ii</b>
<b>TEŞEKKÜR METNİ</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vi</b>
<b>TABLolar DİZİNİ</b> .....	<b>vii</b>
<b>ŞEKİLLER DİZİNİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Stok Kavramı.....	3
1.2. Stok Hesapları .....	3
1.2.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı .....	4
1.2.2. Yarı Mamuller / Üretim Hesabı .....	5
1.2.3. Mamuller Hesabı.....	5
1.2.4. Ticari Mallar Hesabı .....	5
1.2.5. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri / Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ...	6
1.2.6. Diğer Stoklar .....	6
1.2.7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) .....	6
1.2.8. Verilen Sipariş Avansları .....	7
1.3. Stok Değerleme Yöntemleri.....	7
1.3.1. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi ( FIFO METHOD) .....	7
1.3.2. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi ( LIFO METHOD) .....	8
1.3.3. Gerçek Maliyet Yöntemi (Özel Maliyet, Fiili Maliyet).....	8
1.3.4. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	9
1.3.5. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi.....	9
1.3.6. Standart Maliyet Yöntemi .....	10
1.3.7. Piyasa Fiyatı Veya Alış Maliyetinden Düşük Olanla Değerleme Yöntemi ..	10
1.4. Maliyet Kavramı ve Unsurları.....	11
1.4.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri .....	11
1.4.1.1. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri .....	12

1.4.1.2. Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri .....	12
1.4.2. İşçilik Giderleri .....	13
1.4.2.1. Direkt işçilik giderleri .....	14
1.4.2.2. Endirekt işçilik giderleri.....	14
1.4.3. Genel Üretim Giderleri .....	14
1.4.3.1. Genel Üretim Giderlerinin Genel Özellikleri.....	15
1.5. Maliyet Yöntemleri .....	17
1.5.1. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri .....	18
1.5.1.1. Fiili ( Gerçek) Maliyet Yöntemi .....	18
1.5.1.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	19
1.5.1.3. Standart Maliyet Yöntemi .....	19
1.5.2.Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri .....	20
1.5.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi .....	20
1.5.2.2. Safha Maliyet Yöntemi .....	20
1.5.3. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri .....	21
1.5.3.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	21
1.5.3.2. Değişken Maliyet Yöntemi .....	23
1.5.3.3. Normal Maliyet Yöntemi .....	25
1.5.3.4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi .....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Satın Alınan Emtia .....	28
2.1.1. Yurt İçinden Satın Alınan Emtiada Maliyet Bedeli .....	29
2.1.2. İthal Edilen Emtiada Maliyet Bedeli.....	29
2.1.3. Satın Alınan Emtiada Finansman Giderlerinin Etkisi.....	30
2.1.3.1. Kur Farkları .....	30
2.1.3.2. Kredi Faizleri .....	30
2.1.3.3. Vade Farkları.....	31
2.1.3.4. Prim ve İskontolar .....	31
2.2. İmal Edilen Emtia .....	32
2.2.1. Mamulün Üretiminde Kullanılan İptidai ve Hammaddelerin Bedeli.....	32
2.2.2. Mamule İsalet Eden İşçilik.....	32

2.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Pay .....	33
2.2.4. Genel İdare Giderlerden Mamule Düşen Pay .....	34
2.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli.....	34
2.3. Özellikli Durumlar Arz Eden Emtialar .....	35
2.3.1. Manipülasyona Tabi Tutulan Emtianın Değerlemesi .....	35
2.3.2. Değeri Düşen Emtialar .....	35
2.3.3. Fireler .....	37
2.3.4. Çalınan ve Kaybolan Mallar .....	37
2.4. Vergi Usul Kanununda Stok Değerleme Ölçüleri.....	37

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### STOKLARIN TMS 2 STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1. Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler.....	43
3.2. Standardın Amacı.....	44
3.3. Standardın Kapsamı .....	44
3.4. TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar .....	45
3.5. Stok Maliyetleri.....	46
3.5.1. Satın Alma Maliyetleri.....	47
3.5.2. Dönüştürme Maliyetleri .....	52
3.5.3. Diğer Maliyetler .....	56
3.6. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti .....	58
3.7. Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler.....	59
3.8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	60
3.9. Stokları Gider Olarak Kaydetme .....	61

### DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

#### STOKLARIN BOBİ FRS AÇISINDAN İNCELENMESİ

4.1. Bobi Frs .....	62
4.2. Standardın Amacı.....	63
4.3. Standardın Kapsamı .....	63
4.4. Stok Maliyetleri.....	63
4.4.1. Satın Alma Maliyetleri.....	64
4.4.2. Dönüştürme Maliyetleri .....	66

4.4.3. Diğer Maliyetler .....	70
4.5. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti .....	71
4.6. Maliyet Ölçüm Teknikleri.....	71
4.7. Maliyet Hesaplama Yöntemleri .....	72
4.8. Değer Düşüklüğü .....	72
4.9. Gider Olarak Kayda Alma .....	74
4.10. Stok Maliyet Yöntemlerinin VUK, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi .....	74

## **BEŞİNCİ BÖLÜM**

### **UYGULAMA**

5.1. İşletme Hakkında Genel Bilgi .....	78
5.2. Uygulama Verilerinin Toplanması ve Analizi .....	79
5.3. Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması .....	83
5.3.1. Ocak Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyetinin Hesaplanması .....	83
5.3.2. Şubat Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyetinin Hesaplanması .....	84
5.3.3. Mart Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	85
5.3.4. Nisan Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	86
5.3.5. Mayıs Ayı Tam Ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	87
5.3.6. Haziran Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	88
5.3.7. Temmuz Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	89
5.3.8. Ağustos Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	90
5.3.9. Eylül Ayı Tam ve Normal Maliyetlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	91

5.3.10. Ekim Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	92
5.3.11. Kasım Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	93
5.3.12. Aralık Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması .....	94
5.3. YÖNTEMLER ARASINDA KARŞILAŞTIRMA.....	95
5.3.1. Aylık Üretim Maliyeti.....	95
5.3.2. Birim Mamul Maliyeti .....	97
5.3.3. Sabit Maliyetler.....	99
5.3.4. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirilme .....	103
<b>SONUÇ.....</b>	<b>110</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>114</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>120</b>

## GİRİŞ

Üretim işletmelerinde, maliyet hesaplamaları ve kayıt düzeni karşılaşılan başlıca problemler arasındadır. Bu problemler doğrultusunda işletmelerin gerçekçi ve hatasız maliyet bilgisine ulaşabilmeleri için etkin bir maliyet sistemine ihtiyaçları söz konusudur. Günümüzde işletmelerin uygulamış maliyet yöntemi Vergi Usul Kanununun zorunlu kıldığı tam maliyet yöntemidir. Öte yandan TMS 2 stoklar standardı ile birlikte normal maliyet yöntemi önem kazanmış durumdadır.

Tam maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin, direkt işçilik giderlerinin ve genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetine dahil etmektedir. Yöntemin avantajı sıklıkla kullanılabilir ve kolay olmasıdır. Diğer taraftan yönteme getirilen en önemli eleştiri atıl kapasiteye karşılık gelen genel üretim giderlerinin mamul maliyetine ilave edilmesidir. Mevcut uygulamalarda vergi mevzuatının zorunlu kıldığı tam maliyet yöntemi normal maliyet yönteminin aksine farklı üretim seviyelerinde oluşan maliyet dalgalanmalarını önleyememektedir. Sabit genel üretim giderlerinin tamamının üretim maliyetine dahil edilmesinden dolayı aşırı üretim yapılan dönemlerde birim mamul maliyetleri düşük, düşük kapasite ile çalışılan dönemlerde ise birim maliyetler yüksek çıkmaktadır.

TMS 2 stoklar standardı maliyetlerin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin kullanılmasını önermektedir. Söz konusu standartlara göre sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımını işletme üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı ihtimaline dayanmaktadır. Normal kapasitenin altında üretim söz konusu olduğunda atıl kapasiteden dolayı birime düşen sabit genel üretim giderleri artırılmaz (Akdoğan, 2009: 43).

TMS 2 stoklar standardında atıl kapasiteye denk düşen tutar bir başka deyişle dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri gider olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Son olarak 1 Ocak 2018'de yürürlüğe göre Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal raporlama standardı ile dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerine yönelik bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre BOBİ FRS' de dağıtılmayan sabit genel üretim giderinin Kar veya Zarar tablosunda satışların maliyeti kalemine ilave edilmesi belirtilmektedir. İki standartta maliyet yöntemlerine ilişkin açıklamalarda kayıt sistemlerini farklı olarak açıklamıştır. BOBİ FRS ile yapılan düzenlemede; üretilen

mamullerin maliyetine sabit genel üretim giderlerinden pay verilmeyecektir. Maliyetlere yüklenemeyen bu tutarlar, üretilen mamullerin satılıp satılmadığına bakılmaksızın Kar veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kaleminde gösterilecektir. Satışların Maliyetinde satılan değil üretilen mamullerin tamamına ait dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri yer alacaktır. Mamullerin maliyeti ise Finansal Durum Tablosunda “Stoklar” kaleminde gösterilecektir (Gökçen ve Ertürk, 2017:110).

Normal maliyet yöntemi ile uygulamada standarda uygun olarak raporlama yapmak zorunda olan üretim işletmeleri bakımından normal kapasitenin altında olan dönemlerde üretime dahil edilmeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu açısından bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilecektir. Dolayısıyla ortaya ertelenmiş vergi varlığı etkisi çıkacak, bu etki tüm üretim birimleri satılmadığı sürece işletme bilançolarında raporlanacaktır (Badem ve Özbek, 2013:75).

Çalışmada stok maliyet yöntemleri VUK, TMS 2 stoklar standardı ve BOBİ FRS açısından incelenmiştir. Bu doğrultuda çalışmada standartlar ve vergi mevzuatının kullandıkları yöntemlerdeki maliyet hesaplamaları ve kayıt düzenindeki farklılığı gösterebilmek ve normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğünü ortaya koyabilmek amaçlanmıştır. Buna yönelik olarak çalışmanın birinci bölümünde kavramsal çerçeve olarak işletme aktif kalemlerinden stoklar ile maliyet unsurlarının yapısı ve maliyet yöntemleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise Vergi Usul Kanununun stoklara ilişkin muhasebe politikaları ve hükümleri incelenmiştir. Üçüncü bölümde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan TMS 2 stoklar standardı ve dördüncü bölümde BOBİ FRS stoklar bölümü kapsamlı olarak ele alınmıştır. Çalışmanın beşinci bölümünde bir üretim işletmesi üzerinde yapılan uygulama ile V.U.K, TMS 2 Stoklar standardı ve BOBİ FRS’ nin kabul ettikleri yöntemlere göre maliyet hesaplamaları yapılmıştır..



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

#### **1.1.Stok Kavramı**

İşletme varlıkları arasında önemli kalemlerinden biri olan stoklar üretimde kullanmak ya da satış amacıyla elde bulundurulmuş aktif unsurlardır. Varlık kalemleri içerisinde bir yıl veya bir yıldan kısa sürede nakde dönüşebilecek oldukları için cari varlık olarak adlandırılırlar.

Stokların Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 Stoklar Standardındaki tanımı şu şekilde yapılmıştır; “İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında), satılmak üzere elde tutulan; satılmak için üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.”

İşletmelerin kar ve zararlarının doğru tespit edilmesi stokların değerinin hatasız bir şekilde belirlenmesinden geçmektedir. Stok değerinin olması gerekenden yüksek veya düşük olarak tespit edilmesi direkt olarak kar ve zarar rakamlarına da yansıtacaktır ( Pehlivan, 2005:140).

Stoklar bilanço ve gelir tablosunun en önemli unsurlarındandır. Dolayısıyla işletmeler açısından stokların muhasebeleştirilmesi de büyük bir dikkatle izlenmektedir. Stokların muhasebesinde üç önemli unsur bulunmaktadır. Bunlar; stokların nakit olarak geri dönüşü, maliyet akışı ve stokların sınıflandırılmasıdır. Stokların muhasebesinin amacı, bilanço tarihinde işletmenin varlıklarının raporlamasında stokların doğru bedelle gösterilmesini ve belirli dönemdeki gelirini doğru tespit edebilmesini sağlamak için işletmenin gelirleri ile maliyetlerini karşılaştırmaktır (Epstein ve Mirza, 2006: 157).

#### **1.2. Stok Hesapları**

Tek düzen hesap planında 15 no’lu grupta yer alan stoklar aşağıdaki hesapları içermektedir.

15- Stoklar

150- İlk madde ve malzeme

151- Yarı mamuller / Üretim

152- Mamuller

153- Ticari mallar

157- Diğer stoklar

158- Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)

159- Verilen sipariş avansları

Stok değer düşüklüğü hesabı aktif düzenleyici hesap olarak stoklar grubunda yer almaktadır.

TMS 2 stoklar standardı hizmet maliyetlerinin de stoklar arasında raporlanmasını öngördüğünden bu grupta söz konusu stok hesaplarına öneri hesaplar 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesaplarıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007 :43).

### 1.2.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı

İlk madde ve malzeme hesabı, işletmelerde üretim ve diğer faaliyetler için kullanılmak üzere edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

**İlk madde:** Üzerinde işlemler uygulanan maddeler olup mamulün özünü oluşturur. İlk maddeye şekil verilmesi ya da istenilen niteliğe dönüştürülmesi ile mamul elde edilir. Mobilya üretimde kalas, elbise üretiminde kumaş ilk maddeye örnek verilebilir(Karakaya, 2007:133).

**Yardımcı madde:** Üretim konusu mamul veya hizmetin bünyesine girmekle birlikte mamul veya hizmet birimine göre izlenemeyen veya izlenmesi önem taşımayacak değerde küçük olan varlıklardır. Koltuk üretiminde kullanılan yapıştırıcı, iplik, vida, çivi ve benzerleri yardımcı maddelere örnek gösterilebilir (Lazol, 2012: 93).

**İşletme Malzemesi:** Üretilen mamul içerisine dahil olmayan genellikle üretime yardımcı alet ve teçhizattır. İşletme malzemeleri toplam maliyet içerisinde önemli bir paya sahip değildir. Bu tür malzemelerin üretilen ürünle doğrudan bir ilişkisi yoktur. Bu malzemelere örnek olarak tornavida, matkap ucu verilebilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 67).

**Ambalaj malzemesi:** Mamul hale gelen varlığın korunması, tanıtılması, benzerlerinden ayrılması gibi amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir (Lazol, 2012: 93).

**Diğer malzeme:** İlk madde ve malzeme, yardımcı malzeme, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi dışında kalan, işletme çalışanlarının kullandığı malzemelerdir (Sevilengül, 2014: 279).

150 ilk madde ve malzeme hesabının işleyişi; satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir (MGB,1992: 1 nolu tebliğ).

### **1.2.2. 151 Yarı Mamuller / Üretim Hesabı**

Bilanço tarihinde üretim aşaması henüz tamamlanmamış nihai mamul halinde olmayan ancak ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış olan mamullerin izlendiği hesaptır (Acar ve Tetik, 2010: 160).

Yarı mamuller- Üretim hesabı henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır. Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır (MGB, 1992: 1 nolu tebliğ).

### **1.2.3. Mamuller Hesabı**

Üretimi süreci sona ermiş satışa hazır nihai mamullerin izlendiği aktif karakterli hesaptır. Mamul ambarından üretimi sona ermiş mamulün çekilmesi ile hesap borçlandırılırken mamulün satışı sonrası hesap alacaklandırılır.

### **1.2.4. Ticari Mallar Hesabı**

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemlerin izlendiği hesaptır (MGB,1992: 1 no'lu tebliğ).

### 1.2.5. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri / Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

TMS 2 stoklar standardının 19. Maddesi ile hizmet sunan işletmelerin stok maliyetine ilişkin açıklama getirilmiştir. Söz konusu standardın ilgili maddesi şu şekildedir. “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez. (TMS 2, Paragraf:19) ”

154 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti Hesabı ile hizmet işletmelerinde sunumu tamamlanmamış hizmetlerin üretimi için yapılan tüm harcamalar izlenir. 155 Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti Hesabı ile de üretimi tamamlanmış ancak henüz gelir unsurunu doğuran olay gerçekleşmemiş hizmetler için katlanılmış maliyetlerin izlendiği hesaptır ( Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 84).

### 1.2.6. Diğer Stoklar

Mamul, yarı mamul ve ilk madde ve malzeme, ticari mallar dışında kalan stokların izlendiği hesaptır. Hesapta değeri düşen, komisyoncudaki ve yoldaki mallar izlenir (Acar ve Tetik, 2010: 172).

### 1.2.7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır (MGB, 1992: 1 no’lu tebliğ).

### 1.2.8. Verilen Sipariş Avansları

Yurt içi ve yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklara ilişkin avans ödemelerinin izlendiği hesaptır (Acar ve Tetik, 2010: 173).

### 1.3. Stok Değerleme Yöntemleri

İlk madde ve malzemeler çoğu kez farklı zaman ve fiyatlarda satın alınabildiklerinden dolayı ambarlarda birbirine karışmış durumda bulunabilmektedirler. Bu nedenle üretime sevk edilen stokların hangi partiden geldiğini tespit etmek zorlaşmaktadır. İşletmelerin üretime sevk ettikleri ilk madde ve malzemenin maliyetlerini tespit edebilmek için kullandıkları bir takım maliyet yöntemleri bulunmaktadır. Bu yöntemlere stok değerlendirme yöntemleri adı verilmektedir ( Özsoy, 2015: 82)

Stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin sınıflandırma şu şekildedir.

- İlk giren ilk çıkar ( FIFO, First In First Out)
- Son Giren İlk Çıkar (LIFO, Last In First Out )
- Gerçek Maliyet Yöntemi ( Özel Maliyet, Fiili Maliyet )
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
- Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi
- Piyasa Fiyatı veya Alış Maliyetinden Düşük Olanla Değerleme Yöntemi

#### 1.3.1. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi ( FIFO METHOD)

FIFO yöntemiyle ticaret işletmeleri için ilk giren ticari malın veya üretim işletmelerinde ilk giren mamul veya malzemenin maliyeti ilk çıkan olarak kabul edilir. Dönem sonunda dönem sonu mevcudu yeni maliyetle değerlendirilmiş olur(Kotar ve Dokur, 2002: 56).

FIFO yöntemine göre işletmeler eşdeğer birimlerin maliyetini ilk giren ilk çıkar şeklinde hesaplamaktadır. FIFO maliyet tahminleri genellikle mamulün fiili fiziksel akışını karşılar. FIFO yöntemi yeni işe başlamadan önce başlangıçtaki çalışmaların tamamlandığını farz etmektedir (Weygandtvd, 2008: 116).

Yöntem ile dönem sonu stokları en son partiden meydana gelmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan maliyetler günün fiyatlarına yakın olmaktadır. Bu stoklar işletme bilançosunda yer alacağına göre bilanço aktifini düzenleyici olması yöntemin yararlarından birisidir (Ertaş, 2016:133).Yöntemin diğer yararları ise malzemenin kullanım sırasının sistematik olmasıdır. Bir diğer yararı alınan ve kullanılan malzeme de birim sayısı ve fiyatlar bakımından tam eşitliğin sağlanmasıdır (Erol vd, 2015: 60).

Yöntemin en büyük sakıncası üretime ilk giren ilk madde ve malzemenin alış maliyetinin düşük olması üretim maliyetinin düşük çıkmasına sebep olacağından gerçek dışı karların oluşmasına neden olmaktadır (Erol vd, 2015: 60).

### **1.3.2. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi ( LIFO METHOD)**

LIFO yöntemi FIFO yönteminin aksine üretime verilen ya da tüketilen ilk madde ve malzemelerin en sondaki partiden olduğu varsayımına dayanır. LIFO'nun uygulanabilmesi için giriş yapılan partinin giriş sırası, birim maliyetleri ve miktarlarının açık şekilde izlenmesi gerekmektedir ( Karakaya, 2007: 151).

LIFO yöntemi üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetlerinin son fiyat ile değerlemesine imkan verdiği için dolayı enflasyon dönemlerinde fiktif görüntü karların oluşmasını önlemektedir. Bu durumda yöntem işletme yönetiminin daha rasyonel kararlar almasına olanak sağlamış olmaktadır. Yöntemin sakıncası enflasyon dönemlerinde bilançoda dönem sonu stoklarının gerçek değerleriyle değerlendirilmesine olanak vermemesidir (Ertaş, 2016: 134).

LIFO yöntemi günümüze kadar gelen süreçte finansal tablolarda kısmi enflasyon giderici yöntemlerden biri olarak kullanılmıştır. Günümüzde ise gerekli görülen dönemlerde enflasyon muhasebesi kullanıldığından yöntem gerek kalmamıştır (Sönmez , 2007:156). Dolayısıyla LIFO yöntemi 2003 tarihli 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile uygulamadan kaldırılmıştır (Ertaş, 2016: 134) .

### **1.3.3. Gerçek Maliyet Yöntemi (Özel Maliyet, Fiili Maliyet)**

Gerçek maliyet yönteminde tüketilen ilk madde ve malzemenin hangi partiden geldiği bilinir. Tüketilen ilk madde ve malzemenin geldiği partinin birim maliyetleri dikkate alınıp maliyet değeri tespit edilir. Üretime girecek ilk madde ve malzemenin

kendi özel maliyeti uygulanmış olur. Yöntem stok çeşitlerinin ve miktarlarının az ve stok çıkışlarının düzenli olduğu ilk madde ve malzemenin değerlendirilmesinde kullanılabilir ( Karakaya, 2007: 145).

Yöntem üretim maliyetlerini ve dönem sonu stok tutarlarını en doğru şekilde tespitinde yararlı olmasına rağmen depolama güçlüğü ve maliyeti açısından uygulanması zor bir yöntemdir ( Özsoy ,2015: 84).

Normal şartlar altında birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan ürün ve hizmetlerin maliyeti her bir varlığa ait özel maliyet dikkate alınarak hesaplanır. Gerçek maliyet yönteminin belli bir proje içerisinde varlığın üretilmiş ya da satın alınmış olmasına bakılmaksızın kullanılması uygundur (Gökçen vd, 2016: 225).

#### **1.3.4. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi**

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde stok takibinin olduğu dönemde alınan ilk madde malzemenin tutarı ilk madde ve malzeme miktarına bölünerek ortalama maliyet hesaplanır. Farklı cinsten stoklar için bu hesaplamalar ayrı ayrı yapılır. Ağırlıklı ortalama yöntemiyle üretime giden ilk madde ve malzemenin birim tutarı ve dönem sonu stokta kalan ilk madde ve malzemenin birim tutarı eşit olacaktır ( Kaygusuz ve Dokur, 2009: 75).

Stok değerlendirme yöntemlerinden ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi sürekli envanter yöntemine ve aralıklı envanter yöntemine göre uygulanmaktadır. Sürekli envanter yöntemiyle üretime gönderilen ilk madde ve malzeme maliyeti hemen hesaplanıp stok kayıtları güncellenmektedir. Aralıklı envanter yöntemi ise üretime verilen ilk madde ve malzeme ile ilgilenmemektedir. Aralıklı envanter yönteminde dönem sonu stok miktarı tespit edilir. İki yöntem de kullanılan ağırlıklı ortalama maliyetin sürekli envanter yönteminde kullanım şekli hareketli ortalama maliyet yöntemidir( Karakaya, 2007: 146).

#### **1.3.5. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi**

Hareketli ortalama maliyet yöntemi ile malzeme girişlerinde her alımda yeni bir ortalama birim maliyet hesaplanır. Yöntemin hareketli ortalama maliyet yöntemi olarak tanımlanmasının nedeni ortalama birim maliyetin her malzeme alımında değişmesidir

(Ertas, 2016: 135). Hareketli ortalama maliyet yönteminde malzeme alımlarında yeni bir ortalama birim maliyet hesaplanması ile fiyat kontrolü ve dalgalanmalarının etkisi en az seviyeye indirilir (Erol vd, 2015: 66).

### **1.3.6. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yönteminde ilk madde ve malzemenin maliyeti önceden belirlenmiş standart fiyatlara göre hesaplanır. Tek fiyat üzerinden yapılan değerlendirme ile aynı mamulü kullanan bölümler arasındaki ayrıcalıklarda ortadan kalmış olacaktır. Dönem sonunda standart ile gerçekleşen fiyatlar arasında oluşan farklar ilgili hesaplara devredilerek kapatılmaktadır ( Akdoğan, 2009: 264).

Standart maliyet yöntemi ile her stok kalemi için önceden belirlenmiş bir standart fiyat ile giriş ve çıkışlar yapılmaktadır. Belirlenmiş standart fiyat ile değerlendirme işlemi gerçekleşen stok kaleminin gerçek fiyatı ile karşılaştırma yapılır. Karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farklar 712 direk ilk madde ve malzeme fiyat farkı hesabında gösterilir (Yükçü, 2014: 124).

### **1.3.7. Piyasa Fiyatı Veya Alış Maliyetinden Düşük Olanla Değerleme Yöntemi**

Muhasebeciler genellikle işletme varlıklarının gerçek değerlerinden fazla değerlendirilmesi yerine daha düşük bir değerle değerlendirilmesi görüşündedirler. Yönteme göre stoklar piyasa fiyatı ile alış maliyetinden hangisi daha düşük ise onunla değerlendirilir. Stokların maliyeti FIFO, LIFO ve ortalama maliyet yöntemlerinden biri seçilerek stok maliyeti tespit edilir. Aynı zamanda söz konusu stok kalemleri için bir cari piyasa fiyatı da belirlenir. Bu cari fiyat ile stokun alış fiyatı karşılaştırılıp stoklar düşük olan fiyat ile değerlendirilir. Eğer piyasa fiyatı alış maliyetinden daha düşük ise piyasa fiyatı ile değerlendirilecek stoklara değer düşüklüğü için karşılık ayrılacaktır. Alış maliyeti eğer piyasa fiyatından daha düşük ise stoklar alış maliyeti ile değerlendirilecek ve değer artışı için herhangi bir kayıt yapılmayacaktır (Erdoğan ve Saban, 2014: 104).

Stok miktarı 1000 kg olan bir üretim işletmesinde piyasa fiyatının 250 TL ve stokların alış maliyetinin de 200 TL olduğunu kabul edelim. Alış maliyeti piyasaya fiyatından daha düşük olduğu için stoklar alış maliyeti ile değerlendirilecektir. Stokların maliyet değeri ( $200 * 1000 = 200.000$  TL ) 200.000 TL olarak belirlenecektir.

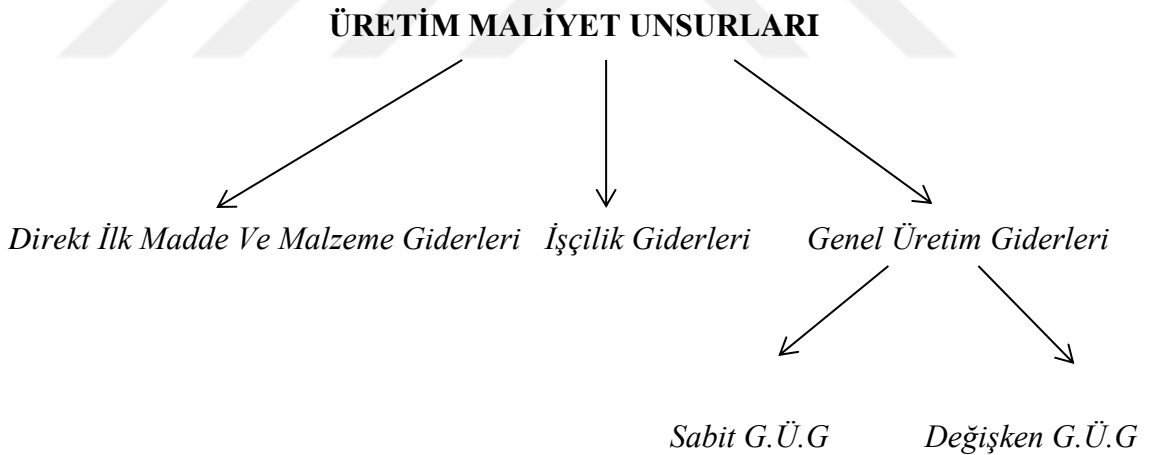


#### 1.4. Maliyet Kavramı ve Unsurları

İşletmelerin önemli amaçları arasında kar elde etmek vardır. Bu amacını gerçekleştirebilmesi için bir takım fedakârlıklara katlanmak zorunda kalacaktır. İşletmelerin belirli bir amaca ulaşmak için katlanmış oldukları fedakârlıkların parasal değerine maliyet denir. Bir üretim işletmesinde maliyet mamulü üretmek ve müşterisine teslim etmek için katlanılan fedakârlıkların parasal değeridir. Hizmet işletmesi içinde ise müşteriye sunulan hizmetin parasal karşılığıdır. Maliyet belirli bir amaca ulaşmak için yapılan işlemlerin tutarı olduğu için tek başına bir anlam ifade etmeyecek. Hangi amaca yönelik ise onunla ifade edilecektir. Örneğin; üretim maliyeti, hizmet maliyeti şeklinde adlandırılacaktır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 13-14).

Üretim maliyeti cari dönemde imalatı tamamlanmış olan malların toplam üretim maliyetini temsil eder. Üretimi bitmiş malların toplam maliyetini direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri oluşturur (Mowen vd., 2009: 31).

İşletmenin üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkan üretim maliyetleri unsurları; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir.



**Şekil 1: Üretim Maliyet Unsurları**

##### 1.4.1. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

İlk madde üzerinde işlemler yapılarak mamulün özünü teşkil eden maddelerdir. Örneğin; tekstil firmasındaki elbise üretiminde ilk madde kumaştır. Mamulün özünü oluşturmaları sebebiyle mamuller de ilk maddelere şekil verilmek suretiyle elde

edilmektedir. İlk maddeler üretilen mamule göre değişmekte ve sınıflandırılması da ilk maddenin ismine göre yapılmaktadır (Karakaya, 2007: 133).

İlk madde ve malzemeler üretim sürecinde tüketilen ve ürün tamamlandığında fiziksel olarak ürüne dahil olmuş maddelerdir. Hammadde ve direkt ilk madde karıştırılabilen iki terimdir. Hammadde üretim sürecinden geçtikten sonra direkt ilk madde ve malzemeye dönüşür ( Hilton ve Platt, 2015: 42).

İlk madde ve malzeme giderlerinin üretimle ilgili olan kısmı mamul maliyetine dahil edilmektedir. İlk madde ve malzemenin mamul maliyetine dahil edilmesinde bu giderlerin direkt ve endirekt giderler şeklinde ayrılması gerekmektedir (Karakaya, 2007: 134).

#### **1.4.1.1. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri**

Genel olarak bir üretim işletmesinde üretilen mamulün temel yapısını teşkil eden maddelerdir. Direkt ilk madde ve malzemeler üretilen mamul ile arasında direkt ilişki kurulabilen kaynaklardır ( Kaygusuz ve Dokur, 2009: 66) .

Direkt ilk ve malzemelerin toplam üretim maliyetine katılma oranları diğer maliyet unsurlarına göre fazladır. İşletmeler direkt ilk madde ve malzemeleri kendileri üretebilecekleri gibi dışarıdan da tedarik edebilirler.

Direkt ilk madde ve malzemeler mamul bünyesine doğrudan giren ve mamulün özünü oluşturan maddelerdir. Direkt ilk madde ve malzemeler mamül üretiminde temel unsur olarak kullanılır ve ürün içerisinde ne kadar kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilir. Bu maddelere ilişkin ortaya çıkan giderlere ise direkt ilk madde ve malzeme giderleri adı verilmektedir ( Özsoy, 2015: 73).

#### **1.4.1.2. Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri**

Mamulle doğrudan ilişkisi kurulamayan veya kurulabilmesine rağmen bunun için oluşacak külfetin yararından çok olmasından dolayı direkt ilk madde ve malzeme kabul edilmeyen malzemeler endirekt ilk madde ve malzeme olarak kabul edilir. Bu tür malzemelere ait giderler mamule doğrudan doğruya değil birtakım dağıtım ve yükleme ölçüleri yardımıyla yüklenir ( Şener, 2004: 76).

Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan ilk madde ve malzemelerden oluşan indirekt ilk madde ve malzemelerde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleridir (Kaygusuz ve Dokur , 2009:66).

#### **1.4.2. İşçilik Giderleri**

İşçilik giderleri mamul veya hizmet üretiminde kullanılan insan emeğine karşılık yapılan ödemelerden oluşur. Zihinsel veya bedensel olarak ortaya konan emeğin mamul veya hizmet üretiminde kullanılan süresi belirlenir. Bu süre belli bir parasal tutar ile ifade edilip mevzuat gereğince yapılacak zorunlu ödemeler bu tutara ilave edilerek işçilik gideri hesaplanır (Şener, 2004: 132).

İşçilik maliyetlerini malzeme maliyetinden ayıran bir takım özellikler vardır. Bunlar şöyle sıralanabilir (Haftacı, 2009: 118).

- İşçilik maliyetleri stok yapılamaz. Bir malzeme satın alındığında malzemenin alış bedeline katılan tüm alış ve taşıma giderleri dahil edilerek alış maliyeti hesaplanır. Oysaki bir işçi işe alındıktan sonra ister çalışsın ister çalışmasın işçilik maliyeti işlemeye başlar.
- Üretime gönderilen malzemelerin maliyeti miktarın belli bir yöntemle belirlenmiş bir fiyatla çarpılması sonucu bulunurken; işçilik maliyetleri yapılan işin yanı sıra üzerine bir takım ekler yapılan bir maliyet türüdür. Bunlar; SSK işveren payı, ücretli izin gibi mevzuat gereği ya da fazla mesai primi gibi çalışma koşulları gereği yapılan eklerdir.
- İşçinin emeğine karşılık aldığı ücret bir gelirdir. Bunun hesaplanması ve belirli dönemlerde ödenmesi gerekmektedir. Bu da bir bordro düzenlenmesinin yanı sıra bir takım mali ve sosyal yükümlülükleri getirmektedir.

İşletme içerisinde herhangi bir işletme fonksiyonu ile ilgili olan çalışanlar mamul ve hizmet üretiminde önemli bir unsur oluşturmaktadır. Üretilen mamul ve hizmet sonucu oluşan işçilik maliyetleri genellikle işletmelerin üretim bölümünde çalışanlarının işletmeden sağladıkları mali olanakları oluşturmaktadır. Ortaya çıkan bu tutarlar çalışan açısından bir gelir olmakla birlikte işletme açısından bir maliyet unsurudur (Lazol, 2004: 96).

Üretilen mamule yüklenmeleri açısından işçilik giderleri kendi arasında iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleridir.

#### **1.4.2.1. Direkt işçilik giderleri**

Üretilen mamul veya hizmetin maliyetine herhangi bir dağıtım anahtarı veya yükleme ölçüsü kullanılmadan doğrudan yüklenebilen işçiliğe ait giderlerdir. Direkt işçilik giderleri esas üretim gider yerlerindeki işçilikten ortaya çıkar. Örneğin; mobilya üretiminde mobilyayı monte eden işçinin ücretini direkt işçilik gideridir (Şener, 2004: 133).

Direkt işçilik giderleri ürünün içinde tanımlanabilen bir iz taşıyan giderlerdir. Direkt işçilik giderleri tamamlanmış bir ürüne uygulanan faaliyetler için ödenen ücretleri içerir. Ürünün üretim aşamasına dahil olmayan işçilik giderleri endirekt işçilik gideri olarak sınıflandırılır ( Drury, 2000: 23).

Esas üretim yerlerinde ortaya çıkan direkt işçilikleri endirekt işçilikten ayıran bir takım özellikler vardır. Bunlar; ( Erol vd, 2015: 71)

- Direkt işçilikler esas üretim gider yerlerinde ortaya çıkmaktadır.
- Ücretler üretilen mamul ve hizmet maliyetine doğrudan kaydedilip izlenebilir.
- Mamul, işlem ya da işlemin bir parçasının bir gider yeri, satış merkezi ile bağlantısı direkt sağlanabilir ve belirlenen standartlar ile karşılaştırması yapılabilir.

#### **1.4.2.2. Endirekt işçilik giderleri**

Üretimle ilgili olmakla birlikte ürünlerin maliyetlerine doğrudan yüklenemeyen yardımcı işçiliklerden oluşan işçiliklerin giderleridir. Bu tür işçilik giderleri direkt işçilik dışında kalan tüm işçilik giderlerini kapsar ( Şener, 2004: 134).

Endirekt işçilik giderleri doğrudan üretim işlemine katılmayan fakat üretimin düzenli olarak yürütülmesi açısından faydalı olan kimselere verilen ücretlerdir. Örneğin; temizlik işçilerine ödenen ücretler endirekt giderlerdir ( Erol vd, 2015: 71).

#### **1.4.3. Genel Üretim Giderleri**

Direkt işçilik ve direkt ilk madde malzeme giderlerinin dışında kalan tüm üretim giderleridir. Genel üretim giderleri ürün için maliyet dağıtımının oluşturulmasını sağlar.

Maliyet dağıtımını ise üretim sürecinde tüketilen kaynakların maliyetlerinin tahmin edilmesi sürecidir ( Drury, 2000: 23).

Genel üretim giderleri ile ilgili gider türleri şunlardır; ( Çetiner, 2007: 177)

- Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri
- Endirekt işçilik giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim, harçlar
- Amortismanlar ve tükenme paylarıdır.

İşletme içerisinde üretim faaliyetinin gerçekleşmesi için hammadde ve işçilik giderleri dışında elektrik, sigorta, makine ve bina amortismanları, tamir bakım gibi çeşitli giderlere katlanılır. Üretimin yapılabilmesi için katlanılan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik hariç tüm bu giderlere genel üretim gideri adı verilmektedir. Bu giderlerin üretimle bağlantısı doğrudan olmadığı için mamul ile ilişkilendirme dağıtım anahtarları aracılığı ile yapılır. Üretilen mamulün maliyetine dağıtım ölçütleri aracılığı ile yüklenirler (Basık vd, 2011: 4).

#### **1.4.3.1. Genel Üretim Giderlerinin Genel Özellikleri**

Genel üretim giderlerini direkt giderlerden ayıran bir takım özellikleri söz konusudur. Bu özelliklerinden bahsetmeden önce genel olarak giderlerin faaliyet hacmine göre yapılan sınıflandırılmasından bahsetmek genel üretim giderlerini daha anlaşılır hale getirecektir. Faaliyet hacmi ile olan ilişkilerine göre giderler sabit giderler, değişken giderler ve yarı değişken giderler (karma giderler) şeklinde sınıflandırılmaktadır.

**Sabit Giderler:** Faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen giderler sabit giderlerdir. Faaliyet hacmindeki artışta ya da azalış sabit giderlerde artış ya da azalışa neden olmaz. Kira giderleri fabrika ya da makine amortismanları, reklam giderleri, yönetici maaşları örnek olarak gösterilebilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 21).

**Değişken Giderler:** Faaliyet hacmindeki artış ya da azalışa göre artış ve azalış gösteren giderlerdir. Örnek olarak üretimdeki artış veya azalışa bağlı olarak değişen

direkt ilk madde ve malzeme giderleri, elektrik, doğalgaz giderleri verilebilir. Direkt işçilik giderleri de genelde değişken giderlerdir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 18).

**Yarı Değişken Giderler (Karma Giderler):** Karma giderler tam olarak sabit ya da değişken gider olarak ayrılmamaktadır. Belli bir faaliyet düzeyine kadar sabit gider özelliği gösterirken faaliyet hacminin artması ya da azalmasıyla doğru orantılı şekilde artmaları ya da azalmalarından dolayı da değişken gider özelliği gösterirler. İçerisinde hem sabit hem de değişken giderleri bir araya getirmesinden dolayı genel üretim giderleri örnek verilebilir.

Genel üretim giderlerinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karakaya , 2007: 275).

- Genel üretim giderleri birim maliyet hesaplama yöntemlerinin temelini oluşturmaktadır. Genel üretim giderlerinin mamul maliyetine kısmen ya da tamamen dahil edilmeleri sonucu farklı maliyet hesaplama yöntemleri oluşmaktadır.
- Genel üretim giderlerinin bir kısmı sabit bir kısmı değişken gider niteliğindedir. Bu sebepten dolayı yarı değişken gider grubuna girmektedir. Üretimle ilgili sabit giderlerin tamamı genel üretim giderleridir
- Genel üretim giderlerinin sabit gider kısmı kullanılan maliyet yöntemine göre kısmen ya da tamamen mamul maliyetine katılabilir ya da kısmen veya tamamen dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanabilir (Kaygusuz ve Dokur 2009: 108).
- Sabit giderlerin toplamda faaliyet hacmi ile ilişkisi yoktur. Birim sabit giderlerin ise faaliyet hacmi ile ters orantılı bir ilişkisi söz konusudur. Dolayısıyla sabit giderler faaliyet hacmindeki dalgalanmalardan etkileneceğinden birim mamul maliyetinde de dalgalanmalara neden olacaktır (Karakaya, 2007: 275).

Genel üretim giderleri içerisinde sabit giderler oldukça önemli gider gruplarıdır. Bunun nedeni ise; birim mamule düşen sabit giderlerin faaliyet hacmi ile olan ilişkisidir. Faaliyet hacmi arttığında birim sabit giderler azalmaktadır. Dolayısıyla faaliyet hacminin yüksek olduğu dönemlerde birim maliyetler düşük çıkmakta, tam tersi durumda faaliyet hacminin düşük olduğu dönemlerde ise birim sabit giderler artacağından birim mamul maliyetleri de artmaktadır. Burada sabit giderler faaliyet

hacminden dolayı birim maliyetlerde dalgalanmalara neden olmaktadır. Maliyet yöntemi olarak tam maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde söz konusu maliyet dalgalanmaları daha açık görülmektedir. Çünkü söz konusu maliyet yöntemi sabit giderlerin tamamını mamul maliyetine ilave etmektedir. Çalışmanın maliyet yöntemleri bölümünde tam maliyet yöntemi ve maliyetlerdeki bu dalgalanmaları önlemeye yardımcı olan normal maliyet yöntemi açıklanmıştır. Tekrardan kaçınmak amacıyla söz konusu maliyet yöntemleri ile ilgili burada açıklama yapılmamıştır.

### **1.5. Maliyet Yöntemleri**

Üretim faaliyetlerinin sonucunda oluşan giderlerin mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Ortaya çıkan giderin mamulle ilişkisinin oluşturulabilmesi içinde ilk olarak maliyet sistemlerinin belirlenmesi gerekecektir. İşletmeler üretmiş olduğu mal veya hizmetin maliyetini hesaplamaya yardımcı olacak sistemi seçerken üretim sistemlerinin gereklerini ve tercihlerini göz önünde bulunduracaklardır ( Taş, 2007: 151).

Maliyet yöntemleri işletmelerin ihtiyaç duydukları bilgileri sunmaya yardımcı olmalıdır. İşletmelerin amaçları doğrultusunda maliyet yönteminin sağlayacağı bilgiler aşağıdaki şekilde sıralanabilir ( Hacırüstemoğlu, 2000: 241).

- Kar/ Zararın saptanması
- Stok değerlemesi ve kontrolü
- Maliyet kontrolü
- Bütçeleme amacıyla planlama
- Fiyatlama
- Maliyetlerin düşürülmesi

Üretilen mamul veya hizmet maliyetinin hesaplanmasında kullanılan üretim teknikleri, işletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı ve üretim teknolojileri göz önünde bulundurularak işletmeye en uygun maliyet sistemi oluşturulmalıdır. Maliyet sisteminin kurulması aşamasında göz önünde bulundurulacak bu etkenlere uygun bir maliyet yönteminin belirlenmesi gerekmektedir. Geleneksel anlamda maliyet yöntemlerini üç ana grupta toplamamız mümkündür. Bunlar; üretim sisteminin özelliklerine göre, maliyet unsurlarının kapsamına göre ve esas alınan rakamlara göre maliyet yöntemleri şeklindedir (Şakrak ve Hacırüstemoğlu, 2002: 19).

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesinde çeşitli maliyet sistemleri kullanılır. İşletmede alınacak kararlar açısından ve maliyet sisteminin oluşturulması açısından işletmeye uygun maliyet yönteminin seçimi önemlidir. Maliyet yönteminin işletmeye açık ve doğru bilgi sunması gereklidir. Maliyet yöntemleri için en genel haliyle yapılan sınıflandırma şu şekilde olacaktır.



**Şekil 2: Maliyet Yöntemleri**

### **1.5.1. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri**

İşletmede üretilen mamulün maliyeti üretimden önce ya da sonra saptanabilir. Maliyet yöntemleri giderin saptanma zamanına göre fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi olmak üzere üçe ayrılır.

#### **1.5.1.1. Fiili ( Gerçek) Maliyet Yöntemi**

Mamul maliyetinin üretim gerçekleştikten sonra belirlenmesi yöntemine fiili maliyet yöntemi denir. Çoğu zaman gerçek maliyet yöntemi olarak da adlandırılır. Fiili maliyet olarak bahsedilmesinin asıl sebebi mamul işletmeye ne kadara mal olmuş ise kayıtlara o şekilde yansıtılmasından dolayıdır ( Hacırüstemoğlu, 2000: 243).

Fiili maliyet yöntemi uygulamada en sık kullanılan yöntemlerden birisidir. Gerçekleşmiş tutarları kullanmasından dolayı gerçekleşmiş maliyet, tarihi maliyet gibi ifadelerle de kullanılır ( Büyükmirza, 2015 : 240).

Maliyet hesaplanmasında fiili maliyetleri kullandığından değişen koşullar için gelecekle ilgili verilmesi gereken kararlara yardımcı olmaz. Fiili maliyet yöntemi gerçekleşmiş verileri dikkate aldığından dolayı geçmişe yönelik bir maliyet yöntemidir. Fiili maliyetlerin gerçekte olması gereken maliyetler olup olmadığı anlamak için karşılaştırma ölçütlerine ihtiyaç vardır ( Lazol, 2004:210).



### **1.5.1.2. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Mamul maliyetlerinde geçmiş deneyimleri dikkate alınarak olması beklenen maliyet verilerini kullanan yönteme tahmini maliyet yöntemi denir ( Taş, 2007:152).

Tahmini maliyet yöntemi olması beklenen maliyet bilgilerini temel aldığından gelecekteki maliyetlerle ilgilidir. Tahmini maliyetler önceki tecrübelerle dayanılarak ortaya çıkar. Bu nedenle gelecekle alakalı fiyatlama kararlarında yöneticilere yol gösterirken maliyet kontrolü açısından tecrübelerden yola çıkmasından dolayı geçmiş verimsizlikleri de içerisinde barındırmaktadır (Lazol, 2004: 211).

Tahmini maliyet verileri işletme yönetim kararlarında kontrol değeri yüksek veriler değildir. Geçmiş tecrübelerden sağlanan verilerin bilimsel değerleri olmadığı için tahmini maliyet yöntemi kullanımında sınırlılıklar yaratabilmektedir.

### **1.5.1.3. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yönteminin kullandığı veriler işletmenin olmasını beklediği verilerdir. Aynı zamanda bilimsel yöntemlerle elde edilen verilerdir. Verilerin bilimsel gerçeklikler doğrultusunda elde edilmesi işletme yönetiminin karar alma, kontrol, planlama faaliyetlerine yardımcı olmaktadır (Akdoğan, 2009:46).

Üretilen mal ya da hizmetin satış fiyatının belirlenmesi, maliyetlerin azaltılması, performans seviyesinin belirlenmesi ve bütçe planının hazırlanmasında standart maliyet yöntemi yöneticilere yardımcı olmaktadır. Yöntem masraflı gözükmesine rağmen stokların fiili maliyet yerine standart maliyetle değerlendirilmesi daha ucuzdur (Horngren vd, 2009: 1169).

Standart maliyet yöntemi gelecek bir dönemde mamul maliyetinin ne kadar olması gerektiğini yansıtır. Mamul maliyetinde olması gereken verileri kullanmasından dolayı geleceğe yönelik maliyettir. Standart maliyet verileri ile gerçekleşen (fiili) maliyet verileri karşılaştırılıp anormallikler giderilmeye çalışılır. Standart maliyet yönteminde asıl işlev gerçekleşmiş ve olması beklenen verilerin karşılaştırılarak oluşan sapmaların belirlenmesidir ( Büyükmirza, 2015: 607).

Standart maliyet yönteminin ortaya koyduğu veriler doğrultusunda fiili maliyet verileri arasında oluşan farklara sapma denir. Fiili (gerçekleşen) verilerin standart (olması beklenen) verilerden fazla çıkması durumunda oluşan fark olumsuz sapma

olarak adlandırılır. Standart verilerin fiili verilerden fazla olması durumunda ise oluşan fark olumlu sapma olarak adlandırılır (Karakaya, 2007: 118).

Standart maliyet yönteminde amaç oluşan sapmaların belirlenmesi ve bunların titizlikle yorumlanarak oluşan farkların sebeplerinin ortaya konulmasıdır. Sapmaların yorumlanmasına izin vermesinden dolayı yöntem önemli bir maliyet kontrol aracıdır.

### **1.5.2.Sapma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri**

İşletmelerin kullandığı üretim tekniklerine göre maliyet yöntemleri sipariş maliyet yöntemi ve safha maliyet yöntemi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

#### **1.5.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi**

Fiziksel olarak birbirinden farklı mamul gruplarının üretim maliyetlerinin ayrı ayrı izlenip sipariş kartlarında toplandığı yönteme sipariş maliyet yöntemi denir. Sipariş maliyet yönteminde mamul maliyetlerinde ortaya çıkan giderlerin toplanması için sipariş maliyet kartları kullanılır. Sipariş maliyet kartlarında amaç mamul gruplarının birim maliyetlerinin belirlenmesi ve bu kartlarda izlenmesidir (Altuğ, 2006: 291).

Sipariş maliyet yöntemi belli partilerde üretim gerçekleştirip her partide birbirinden farklı mamul grupları oluşturan işletmelerin kullandığı maliyet yöntemidir ( Akdoğan, 2009:48).

Sipariş kelimesi müşterinin vermiş olduğu sipariş anlamından ziyade üretime başlanan mamul miktarını ifade etmektedir (Büyükmirza , 2015: 243).

Genellikle müşteri istekleri doğrultusunda gerçekleşen üretimde sipariş maliyet yöntemi için esnek bir üretim yapısından söz edilebilir. Yöntem uygulamasına örnek olarak reklam kampanyaları, otomobil tamir hizmetleri, tekne-yat üretimi, iş makinesi üretimi verilebilir (Çaldağ, 2002: 137).

#### **1.5.2.2. Safha Maliyet Yöntemi**

Yöntem tek tip veya benzer mamullerin sürekli olarak üretilmesi durumunda mamul birim maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılır. Tek tip ya da benzer mamullerin üretilmesinde mamul maliyetlerinin sipariş ya da üretim maliyetlerine göre izlenmesine ihtiyaç duyulmamaktadır (Karakaya, 2007: 339).

Safha maliyet yönteminde maliyetler safhalar olarak belirlenmeden önce mamul maliyetleri direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri ayrı ayrı saptanır. Üretimdeki ürünün maliyet unsurlarındaki tamamlanma yüzdeleri hesaplanır. Örneğin; üretime giren 500 birimin ilgili safhada direkt işçilik gideri % 25 tamamlanmıştır. Buradan çıkarılan sonuç 500 birimlik üründen 100 birim ( $500 \cdot \%25 = 100$ ) direkt işçilik gideri harcamaya yeterli olduğudur (Altuğ, 2006: 315).

Safha maliyet sisteminin yararları arasında maliyetler düzenli olarak hesaplandığı için yöneticiler sürekli maliyet bilgisine sahiptirler ve sipariş maliyet yöntemine göre uygulaması daha ekonomik ve yararlı olmasıdır (Hacırüstemoğlu, 2000: 304).

### 1.5.3. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyetlerin belirlenmesinde hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağını belirleyen yöntemler kapsamına göre maliyet yöntemleri olarak ifade edilmektedir. Üretimle ilgili maliyetlerin kapsamının belirlenmesinde maliyet yöntemleri tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi ve direkt (asal) maliyet yöntemi şeklinde sınıflandırılmaktadır (Çaldağ, 2015: 254).

#### 1.5.3.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminde sabit gider, değişken gider ayrımı yapılmaksızın direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tamamı 151 Yarı Mamuller- Üretim hesabına kaydedilir. Burada söz konusu hesaplanan maliyet üretimle alakalıdır (Civelek ve Özkan, 2011: 263).



**Şekil 3: Tam Maliyet Yönteminde Mamul Maliyeti**

Genel üretim giderlerinde sabit ve değişken giderler dahil, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinden oluşan maliyet unsurlarının mamul maliyeti içerisinde tamamının ya da bir kısmının dahil edilmesi önemli bir ayırım konusudur. Bu ayırımın yapılması sonucu ortaya çıkan maliyet yöntemleri de kapsamına göre sınıflara ayrılmaktadır. Tam maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin ve direkt işçilik giderlerinin tamamını bununla birlikte ister değişken ister sabit olsun genel üretim giderlerinin de tamamını üretim maliyeti olarak kabul etmektedir.

Genel üretim giderleri yapıları gereği sabit ve değişken nitelikli giderlerden oluşmaktadır. Üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen sabit genel üretim giderlerinin tamamını üretim hacimlerine yüklemek birim maliyet bilgisinde tutarsızlıklara yol açabilmektedir. Kapasite tam kullanımında birime düşen sabit maliyet azalırken atıl kapasite varlığında birim başına düşen sabit maliyet artacaktır (Badem, 2014: 28).

Tam maliyet yöntemi döneme ilişkin üretim giderlerinin üretilen ürün maliyetine ilave edilmesini ve stoklara aktarılmasını temel alan bir maliyet yöntemidir (Şener, 2008: 14).

İşletmelerin mal ve hizmet maliyetlerini tespit ederken ortaya çıkan kar ve zararı belirlemede sıklıkla kullandıklarından tam maliyet yönteminin en önemli yararı diğer yöntemlere kıyasla basit olmasıdır (Yereli, 2012: 24). Yöntemin avantajlarından bir diğeri de giderlerin sınıflandırılmadan mamuller ile ilişkilendirilmesidir. Ancak işletme yönetimine fiyatlama ile ilgili yeterli maliyet bilgisini verme ve atıl kapasitesinin maliyetinin hesaplanması konularında yetersiz kalmasından dolayı kullanılabilir bir yöntem değildir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 150). Tam maliyet yönteminin sakıncalı taraflarından biri de birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açmasıdır. Birim maliyetlerdeki dalgalanmalar ise yanlış yönetim kararlarına neden olacaktır (Büyükmirza, 2015: 498). Tam maliyet yönteminde karşılaşılan bir diğer sorun üretim miktarı ile beraber satış miktarının da yönteme göre belirlenen kar rakımını etkilemesidir. Bunun nedeni olarak ise; üretim ve satışların maliyeti içerisinde sabit giderlerinde yer alması gösterilecektir (Haftacı, 2008: 84).

Tam maliyet yöntemi aşağıdaki örnek üzerinde açıklanmaya çalışılmıştır.

**Örnek:** Bir işletmede 2.000 birimlik mamul üretiminde ortaya çıkan üretim giderleri aşağıdaki gibi olduğu, işletmenin % 40 kapasite ile çalıştığı ve bu üretilen 2000 birimlik mamulün 2.000.000 TL'ye satıldığı varsayılmaktadır.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri		600.000
Direkt işçilik giderleri		500.000
Genel üretim giderleri		400.000
Değişken GÜG	100.000	
Sabit GÜG	300.000	
<b>Toplam Üretim Maliyeti</b>		<b>1.500.000</b>
<b>Birim Mamul Maliyeti</b>		<b>750</b>

Tam maliyet yönteminin uygulanması sonucunda hesaplanan üretim maliyeti sonucunda gelir tablosunda ilgili bölümde aşağıdaki gibi olacaktır.

Net satışlar	2.000.000
Satışların maliyeti (-)	1.500.000
Brüt satış karı	<b>500.000</b>

### 1.5.3.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi mamul maliyetine değişken giderleri kabul eden bir yöntemdir. Bu yöntemde üretimle ilgili giderlerden sabit giderler mamul maliyetine dahil edilmez dönem gideri olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına aktarılır.



**Şekil 4: Değişken Maliyet Yönteminde Mamul Maliyeti**

Değişken maliyet yönteminde giderler sabit değişken ayırımına tabidir ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri gibi değişken nitelikteki giderler ile genel üretim giderlerinin değişken kısmı mamul maliyetine dâhil edilmektedir.

( Akdoğan, 2000: 42)

Tam maliyet yöntemi ile kıyaslandığı zaman değişken maliyet yönteminde mamul maliyetleri düşük çıkmaktadır. Çünkü tam maliyet yöntemi giderleri direkt, endirekt ya da sabit, değişken gider ayırımına tabi tutmaz tüm giderler mamul maliyetine dâhil edilir. Oysaki değişken maliyet yöntemi sabit giderleri mamul maliyetine dâhil etmeden dönem gideri olarak kabul edip gelir tablosunda gösterir ve bunun sonucu olarak birim mamul maliyetleri de düşük çıkmaktadır.

Şimdiye kadar bahsedilen maliyet yöntemleri genellikle birim mamul maliyetini hesaplamaya odaklı olmasına rağmen değişken maliyet yöntemi işletme yönetiminin alacağı kararlara kaynak olma özelliğine sahiptir. İşletme yönetimine maliyet hesaplamadan daha çok maliyet kontrolü ve karar verme aracı olmaktır (Bursal ve Ercan, 2000: 54).

Değişken maliyet yöntemi aşağıdaki örnek üzerinde açıklanmıştır.

**Örnek:** AKÇAY işletmesinin tam maliyet yönteminde verilen bilgilerinden yola çıkarak değişken maliyet hesaplaması şu şekilde olacaktır;

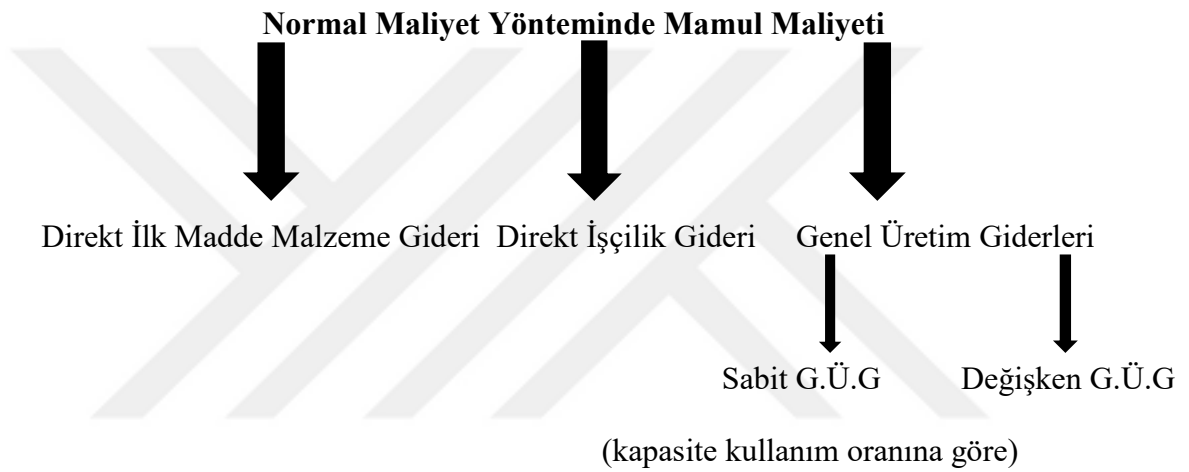
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri		600.000
Direkt işçilik giderleri		500.000
Değişken Genel üretim giderleri		100.000
<b>Toplam Değişken Üretim Maliyeti</b>		<b>1.200.000</b>
<b>Birim Değişken Maliyet</b>	1.200.000 / 2.000	<b>600</b>

Değişken maliyet yönteminde maliyet hesaplanması sonucu oluşacak gelir tablosu şu şekilde olacaktır;

Net satışlar		2.000.000
Değişken satış maliyetleri (-)		1.200.000
Katkı payı		800.000
Sabit satış maliyetleri (-)		300.000
<b>Brüt satış karı</b>		<b>500.000</b>

### 1.6.2.1.Normal Maliyet Yöntemi

Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında değişken maliyetlerin tümünün sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre dahil edildiği maliyet yöntemidir. Normal maliyet yönteminde mamul maliyetine dahil olan giderler direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleridir. Genel üretim giderlerinde sabit ve değişken gider ayrımı yapılarak sabit giderler kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetlerine ilave edilir.(Çaldağ, 2015: 254) Normal maliyet yöntemi sabit giderlerinin kullanılan kapasiteye uygun miktarını üretim maliyetlerine dahil eder ve kullanılmayan boş kapasite dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. ( Büyükmirza, 2015: 500)



**Şekil 5: Normal Maliyet Yönteminde Mamul Maliyeti**

Normal maliyet yöntemi aşağıdaki örnek üzerinde açıklanmıştır.

**Örnek:** AKÇAY işletmesinin verilerinden hareketle normal maliyet yöntemine göre maliyetler aşağıdaki gibi olacaktır.

Normal maliyet yöntemi mamul maliyetlerine değişken maliyetlerin tamamını alırken sabit maliyetlerin atıl kısmını dahil etmeyeceğinden sabit maliyetler kapasite kullanım oranı ölçüsünde maliyetlere dahil edilecektir.

$300.000 * \% 40 = 120.000$  TL mamul maliyetine dahil edilecek sabit maliyet tutarını oluşturacaktır.  $300.000 - 120.000 = 180.000$  TL kısmı ise dönem gideri olarak sonuç hesaplarında raporlanacaktır.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri		600.000
Direkt işçilik giderleri		500.000
Genel üretim giderleri		220.000
Değişken GÜG	100.000	
Sabit GÜG	120.000	
<b>Toplam Üretim Maliyeti</b>		<b>1.320.000</b>
<b>Birim Maliyet</b>	1.320.000 / 2.000	<b>660</b>

Normal maliyet yöntemi uygulandığında gelir tablosunun ilgili bölümü şu şekilde olacaktır.

Net satışlar		2.000.000
Satışların maliyeti (-)		1.320.000
Brüt satış karı veya zararı		680.000
Faaliyet giderleri (-)		
Faaliyet karı veya zararı		
Faaliyet olağan gelir ve karlar		
Faaliyet olağan gider ve zararlar		
Finansman giderleri (-)		
Olağan kar veya zarar		
Olağan dışı gelir ve karlar		
Olağandışı gider ve zararlar(-)		(180.000)
Çalışılmayan Kısım Gider/ Zararı		
<b>Dönem karı veya zararı</b>		<b>500.000</b>

AKÇAY işletmesinin kapsamına göre maliyet yöntemlerinden uygulayacağı maliyet yöntemiyle ortaya çıkan toplam maliyet ve birim maliyetleri yöntemler arasındaki farklılıkları ortaya koyabilmektedir. Tam maliyet yöntemi uygulaması durumunda toplam maliyetleri 1.500.000 TL ve birim maliyetleri 750 TL, normal maliyet yöntemini uygulaması durumunda toplam maliyetleri 1.320.000 TL ve birim maliyetleri 660 TL olmaktadır. Verilerden hareketle yapılan hesaplanmalardan çıkarılacak sonuçlarda normal maliyet yöntemi uygulaması durumunda 1.500.000 TL olan üretim maliyetleri 1.320.000 TL' ye düşmüş olduğu görülmektedir. Bununla birlikte birim maliyetleri 750 TL' den 660 TL' ye düşmüştür. Tam maliyet yönteminin mamul maliyetlerine bütün direkt giderleri ve genel üretim giderlerini sabit ve değişken ayrımı yapmadan dahil etmesinden dolayı toplam maliyetlerde artış söz konusu olmaktadır.



Bununla birlikte normal maliyet yöntemi ile sabit üretim giderlerinin atıl kısmının maliyetlere dahil edilmemesinden dolayı toplam ve birim maliyetlerde azalış olacaktır.

#### **1.6.2.2.Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi**

Asal maliyet yönteminde mamul maliyetini direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri oluşturmaktadır. Direkt giderler ürün maliyetinde yer alırken genel üretim giderlerinin tamamı sonuç hesaplarına aktarılır. (Basık vd, 2011: 9)



## İKİNCİ BÖLÜM

### STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

Stoklar, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) şu şekilde tanımlanmıştır; “İşletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla elde ettikleri, ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, yan ürünler, artıklar ve hurdalar gibi bir yıldan az bir sürede kullanılması veya bir yıl içerisinde nakde çevrilmesi planlanan varlıklardır.” (MSUGT, 1nolu tebliğ).

Vergi Usul Kanununun 274. ve 275. maddelerinde , “emtia” olarak ifade edilen stok kavramı, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır. VUK da emtia değerlemesi satın alınan ve imal edilen emtiaya ilişkin olarak farklılıklar içermektedir.

#### 2.1. Satın Alınan Emtia

VUK 274 ve 275. maddelerinde emtianın nasıl değerlendirileceği düzenlenmiştir. Buna göre; emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ancak, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde maliyet bedeli yerine, VUK 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsü uygulanır. Ayrıca üretilen emtianın maliyeti de; mamulün üretiminde kullanılan hammadde, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen pay, genel idare giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.) ve ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşmaktadır (Toroslu, 2010: 143).

VUK 274. maddesine göre ; satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, md:274).

Satın alınan emtia da maliyet bedelini oluşturan unsurlar iki ana grupta incelenebilir. Bunlar yurt içinde satın alınan emtiada maliyet bedeli ve ithal edilen emtiada maliyet bedeli şeklindedir (Güneş, 2011: 721).

### 2.1.1. Yurt İçinden Satın Alınan Emtiada Maliyet Bedeli

Yurt içinden satın alınan emtiada maliyet bedelinin ana unsurları şunlardır; (Öngen, 2000: 147)

- Satın alma bedeli ( Fatura tutarı)
- Emtianın işyerine getirilinceye kadar yapılan nakliye ve hammaliye giderleri
- Emtianın alımı ile ilgili finansman giderleri
- Emtianın işyerine getirilinceye kadar ödenen sigorta giderleri
- Alış komisyonları
- Emtianın işyerine getirilinceye kadar yapılan depolama giderleri

Yurt içinden satın alınan emtianın maliyet bedeline dahil edilecek yukarıda sıralanan giderler işletmenin bizzat kendisinin yapması halinde maliyet unsuru olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda emtianın satın alımında ortaya çıkan seyahat ve konaklama giderleri satın alınan emtianın maliyetine dahil edilmemektedir (Öngen, 2000: 147).

### 2.1.2. İthal Edilen Emtiada Maliyet Bedeli

Emtianın ithal edilmesi durumunda yurt içinden satın alınan emtiadan farklı gider unsurları ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar genellikle emtianın yurt içinden satın alınması durumunda katlanılan giderlere ilave olarak ithalat işleminin özelliği gereği ortaya çıkmaktadır (Aydın, 2002: 85).

Yurt dışından ithal edilen emtiada maliyet bedelini oluşturan unsurlar şunlardır; (Öngen, 2000: 150)

- Emtianın FOB bedeli
- Emtianın yurt içine getirilinceye kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri veya bunların yerine emtianın CIF bedeli
- İthal işlemi için ödenen gümrük vergisi, diğer vergi, resim ve harç giderleri
- Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın çekilmesi yapılan diğer giderler
- İthal işlemi için alınan kredilerin faiz, vergi ve komisyonu (finansman giderleri)
- İthalat teminatları için yapılan giderler

### 2.1.3. Satın Alınan Emtiada Finansman Giderlerinin Etkisi

İşletmeler yurt içinde veya yurt dışında satın aldıkları malların finansmanını ya kendi sermayelerinden karşılayacak ya da sermaye yetersizliğinden dolayı yabancı kaynak kullanımına başvuracaklardır. İşletmeler sermaye yetersizliğinden, yabancı kaynakla finansmanın daha az maliyetli olması gibi nedenlerden dolayı finansman ihtiyacını işletme dışında sağlayabilir. İşletmelerin, emtia satın alımlarında kredi faizleri, vade farkları, kur farkları, prim ve iskontolar gibi çeşitli gider unsurları ortaya çıkabilir (Yartaş, 2009: 80).

#### 2.1.3.1. Kur Farkları

Maliye Bakanlığının yayınladığı 238 Seri no'lu V.U.K. Genel tebliğinde; *Kur farkları* ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır; "Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulunduktan yıllarda gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkün bulunmaktadır" (MGB, 1995: 238 Nolu Tebliğ).

238 no'lu VUK Genel Tebliğine göre; dönem sonu emtianın değerlemesinde emtia ile ilgili kur farkı ve faiz giderlerinin ilgili yıllarda işletmenin aktifine kaydedilene kadar maliyetine girmesi ancak daha sonraki yıllarda işletmelerin finansman ihtiyacı için kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderleri doğrudan gider kaydedilecektir ya da malın maliyetine eklenebilecektir. Emtia aktifleştirildikten sonra yani işletmeye girdikten sonra oluşan kur farkları ve faiz giderleri dönem gideri olarak kaydedilecektir (Yüce, 2011: 69).

#### 2.1.3.2. Kredi Faizleri

Maliye Bakanlığının yayınladığı 238 Seri no'lu VUK Genel tebliğinde; *Kredi faizleri* ile ilgili olarak yapılan açıklama şöyledir; "İşletmenin finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir" ( MGB, 1995: 238 nolu Tebliğ).

Emtialar maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olduğuna göre ve maliyet bedeli de bir iktisadi kıymetin elde edilmesi için yapılacak ödemelerden oluştuğu için bu emtiaya ödenen kredi faizleri emtianın maliyet bedeline dahil edilmelidir (Çelik, 2016:247).

### **2.1.3.3. Vade Farkları**

Mal bedelinin peşin ödenmemesinden dolayı malın peşin satış tutarına ilaveten yapılan ödemeler vade farkını oluşturmaktadır. Alıcı tarafından peşin ödeme gerçekleştirilmediği durumlarda satıcı malın bedeline ek olarak belirli bir bedelin ödenmesini isteyebilir. Burada vade farkı emtia bedelinin içerisinde olabileceği gibi satış faturasında ayrıca vade farkı olarak da gösterilmiş olabilir. Vade farkı, ister mal bedelinin içinde yer alsın ister faturada ayrıca gösterilsin alıcı işletmeye göre , bu farklar emtia maliyetine ilave edilecek ve doğrudan giderleştirilemeyecektir. Böylece, emtianın tamamen satıldığı kabul edilirse, vade farkı giderinin tamamı ilgili dönem içerisinde emtia maliyeti içinde yer alacaktır (Çelik, 2016: 248).

Mal alış esnasındaki ödemelerin gecikmesinden kaynaklı olan vade farkları emtianın maliyetine dahil edilmeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ödemelerin gecikmesi sonucu ortaya çıkan vade farkları konusunda VUK ve TMS 2 Stoklar Standardı arasında bir uygulama farkı yoktur ( Avcı ve Avcı, 2016: 80).

### **2.1.3.4. Prim ve İskontolar**

Prim ve iskonto gibi kavramlar çoğu kez eş anlamlı olarak kullanılsalar da aslında birbirlerinden farklı kavramlardır. Prim; satıcı tarafından alıcıya belli bir dönemde satın alınan mal bedeli üzerinden sürüm karşılığı olarak dönem sonlarında verilir. İskonto ise; satış fiyatı üzerinden peşin ödemeler veya başka nedenlerle yapılan indirimlerdir. Bu indirimler satın alınan emtia değerlemesinde özellik arz etmektedir. Prim niteliği itibarıyla satışı özendirmek amacıyla alındığı için satın alınan malın maliyeti ile ilişkilendirmemek ve doğrudan sonuç hesaplarına atmak yerinde olur. İskonto da durum farklılık göstermektedir. Değerlemede iskontolar malın maliyeti ile ilişkilendirilerek dikkate alınır ( Öngen, 2000: 151).

## 2.2. İmal Edilen Emtia

VUK 275. Maddesi imal edilen (üretilen) emtianın maliyetini oluşturacak unsurları şu şekilde belirtilmiştir;

- ‘*Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;*
- *Mamule isabet eden işçilik;*
- *Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;*
- *Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)*
- *Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.’*

### 2.2.1. Mamulün Üretiminde Kullanılan İptidai ve Hammaddelerin Bedeli

VUK 275. maddesinde imal edilen emtianın maliyetine dahil edilecek unsurlar olarak iptidai ve hammadde kavramlarından bahsedilmiştir.

Hammadde hiçbir işlem görmemiş imalat girdilerini, ilk madde ve malzeme ise herhangi bir şekilde işlem görmüş olmasına karşın üretime konu olan mamul açısından girdi niteliğinde olan maddeleri ifade etmektedir. Mamul imalatı için kullanılan iptidai ve hammaddeler; dâhilden satın alınarak, ithal edilerek veya işletme içinde üretimi yapılarak iktisap edilmiş olabilir. Bu iptidai ve hammaddelerin üretilen mamullerin maliyetine eklenecek değerinin hesaplanmasında da yine maliyet bedeli esas olacaktır (Yıldız, 2014:70).

### 2.2.2. Mamule İsabet Eden İşçilik

Mamulün maliyetine dahil edilecek işçilik bedelleri direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt işçilikler, münhasıran ilgili mamulün üretildiği birimlerde çalışan personele ödenen ücretleri ifade etmekte olup, bunların doğrudan doğruya üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesi gerekir. Aynı zamanda birden fazla mamulün üretildiği birimlerde çalışan personelin ücretleri ise bu mamullerin maliyetlerine belli kriterler baz alınmak suretiyle dağıtılabılır. Direkt ve endirekt işçilik giderleri mamul maliyetine işletmeye olan maliyetleri üzerinden dahil edilirler. Bir

başka ifadeyle; ödenen brüt ücretler, yasal yükümlülüklerin işveren hisseleri, işçi istihdam etmek için yapılan giderler vb. maliyetin tespitinde dikkate alınır (Yıldız, 2014: 70).

### **2.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Pay**

İmal edilecek olan mamulün maliyetine dahil edilecek genel üretim giderleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır ( Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 263).

#### ***1. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri***

- İşletme Malzemeleri (Alet, Edavat, Yakıtlar, Bakım vs.)
- Madeni Maddeler (Çelik, Bakır, Kurşun, Pirinç vs.)
- Elektrik Malzemeleri
- Kırtasiye Malzemeleri
- Giyecek ve Yiyecek Malzemeleri

#### ***2. Endirekt İşçilik Giderleri:***

- Yardımcı İşçilik
- Üretim Primleri
- Fazla Çalışma Ücretleri
- Sosyal Ödemeler

#### ***3. Diğer Endirekt Giderler:***

- Tamir Bakım Giderleri (Üretimle İlgili Bina Makine vb. için)
- Üretimle İlgili Amortismanlar
- Vergi- Resim ve Harçlar
- Dışarıya Yaptırılan İşler (AR-GE, Telif, Tercüme vb.)
- Sigorta Giderleri
- Çalışmayan Kısım Giderleri
- Finansman Giderleri (Doğrudan Üretimle İlgili Olanlar)

#### **2.2.4. Genel İdare Giderlerden Mamule Düşen Pay**

Mamul Maliyetine dahil edilebilecek genel idare giderleri şunlardır; (Özyer, 2008: 519).

- İşletmenin genel yönetim birimlerinde, halkla ilişkiler, araştırma-geliştirme bölümlerinde yapılan kira, temsil ve ağırlama, ücret, bakım-onarım, enerji ve haberleşme, temizlik, kırtasiye türünden harcamalar,
- Bağış ve yardımlar,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Anonim şirketlerin tahvil ve hisse senedi ihraç giderleri, genel kurul toplantı giderleri,
- Üretim departmanının da kullanılmayan araçlar ile yönetim binası amortismanları,
- Satış veya dönem hasılatına bağlı olarak hesaplanan, franchising, royalty, lisans gibi ödemeler

VUK 275. maddesi hükmü gereğince genel yönetim giderlerinden mamul maliyetine pay verilip verilmemesi konusunda mükelleflere seçim hakkı söz konusudur. ancak bu konuda seçim hakkı tüm genel yönetim giderlerini kapsamaktadır. Bu giderlerin bir bölümünden mamule pay verilmesi bir bölümünün direkt gider kaydedilmesi mümkün değildir (Yıldız, 2014: 71).

#### **2.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli**

VUK 275. maddesinde sayıldığı üzere; ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli de, üretilen malın maliyet bedeline eklenen bir unsurdur. Çünkü ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mallarda, ambalaj o mal için tamamlayıcı bir unsurdur. Ambalajı olmayan bir mamul, istenen satış bedeline ulaşamayabileceği gibi; bozulma, kırılma, dökülme gibi etkiler sonucunda değerinde düşüklük de meydana gelebilir. Konu ile ilgili olarak karşılaşılan örnekler; gaz içeren ürünler, kozmetik ürünleri, ilaçlar, içecekler, bisküviler, beyaz eşyalar vb. sayılabilir (Küçük, 2010: 33).



### 2.3. Özellikli Durumlar Arz Eden Emtialar

Emtiaların değerlemesinde bazı emtialarla ilgili özellikli durumlar söz konusudur. Manipülasyona tabi tutulan emtialarda, değeri düşen emtialarda, çalınan kaybolan mallarda ve firelerde değerlemede bir takım farklılıklar söz konusudur.

#### 2.3.1. Manipülasyona Tabi Tutulan Emtianın Değerlemesi

Satın alınan emtianın yapısında herhangi bir farklılık oluşturmadan harmanlanıp kalite bakımından ayrıma tabi tutulması manipülasyon olarak ifade edilir. Örneğin; üreticiden tedarik edilmiş üzüm, zeytin, tütün, narenciye gibi mamullerin elle ayıklanıp kalitelerine göre ayrılması manipülasyona örnek verilebilir ( Aydın, 2002: 104).

Manipülasyona tabi olan emtianın değerlemesi imal edilen emtiaya ilişkin esaslara göre yapılmadığı gibi işçilik vb. giderler olmasından dolayı satın alınan emtia değerlendirme esaslarına göre de yapılmamaktadır. Manipülasyon sonrası ayrıştırılan mamullerin kaliteleri arasında belirgin olarak fiyat farkları olacaktır. manipülasyona tabi tutulmuş emtia kalite farkı da göz önünde bulundurularak değerlendirme işlemine tabi tutulacaktır ( Yıldız, 2014: 77).

#### 2.3.2. Değeri Düşen Emtialar

VUK 278. maddesinde kıymeti düşen mallarla ilgili bir açıklama getirilmiştir. Açıklama şu şekildedir; *“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mütat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”*

Emsal bedeli ile değerlemede VUK 267. maddesine göre birinci sıra olarak iktisadi kıymetin ortalama fiyat esasına göre, ikinci sırada maliyet bedeli esasına göre, üçüncü sırada ise takdir esası aracılığıyla değerlendirme yoluna gidilmesi gerektiği belirtilmiştir. Burada emsal bedeli ile değerlendirme de ikinci sıra dikkate alınmayacaktır (Aydın, 2002: 90). Değeri düşen emtianın değerlemesinde ikinci sıra da olan maliyet bedeli esas geçeri olmaz. Değer kayıplarının her emtia için aynı olmaması dolayısıyla birinci sırada ortalama fiyat esas da kullanılmayacaktır. Bu durumda üçüncü sırada

bulunan takdir esasına başvurulacaktır. VUK 74. Maddesi gereğince Takdir Komisyonundan değer takdiri istenir (Öngen, 2000: 178).

Emtia değer düşüklüğü konusu bir örnek yardımıyla açıklanması gerekirse;

**Örnek:** Maliyet bedeli 1.000.000,00 TL olan emtia yangın sonucunda değer düşüklüğüne uğramıştır. İlgili takdir komisyonunca emtiaya 400.000,00 TL emsal bedeli takdiri yapılmıştır (Öngen, 2000: 178)

654 KARŞILIK GİD.	600.000,00	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		600.000,00
690 DÖNEM K/Z	600.000,00	
654 KARŞILIK GİD.		600.000,00

Söz konusu emtia KDV hariç izleyen dönemde 500.000,00 TL peşin bedelle satılmıştır.

100 KASA	590.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		500.000,00
391 HESAPLANAN KDV		90.000,00
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	600.000,00	
644 KONUSU KAL. KARŞ.		600.000,00
621 SAT. TİC. MAL. MALİYETİ	1.000.000,00	
153 TİC. MAL.		1.000.000,00
644 KONUSU KAL.KARŞ.	600.000,00	
690 DÖNEM K/Z		600.000,00

### 2.3.3. Fireler

Fire, bir malın üretim veya tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve miktarı kesin olarak tespit edilemeyen, ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içerisinde, ticari ve teknik icaplara uygun olarak uğradığı kayıpları fire olarak kabul etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, ticari emtialar fiziksel özellikleri gereği buharlaşma, erime, kuruma, çekme, ya da sızma, dökülme gibi nedenlerle miktarsal azalmaya maruz kalabilmektedir. Ayrıca emtianın stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma, çürüme, yırtılma gibi nedenlerle kısmi fiziksel kayba veya değer kaybına uğraması mümkündür. Yine ticari emtianın bulunduğu koşullar, depo edilme biçimi ve sınai mal üretiminde kullanılan teknik ve üretim koşulları gibi pek çok nedenle de fire oluşabilmektedir. Fire kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade etmekte olup, bu durumda fiziken mevcut olan bir emtia bulunmadığından, değerlendirilecek bir emtiadan da söz edilemeyecektir (Çelik, 2016: 253).

### 2.3.4. Çalınan ve Kaybolan Mallar

İşletme içerisinde sık rastlanabilecek durumlardan bazıları da emtianın çalınması veya kaybolmasıdır. Vergi mevzuatı bu tür kayıpların sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesine izin vermemektedir. Emtianın bu tür durumlarda değeri düşen mal olarak değerlendirilip zarar olarak yazılabilmesi için emtiadaki kaybın ticari faaliyetin normal usulleri içerisinde meydana gelmiş olması gerekmektedir. Çalınma ve kayıp olayları işletme sahibinin kusur ve ihmalden dolayı da gerçekleşmiş olabilir. Dolayısıyla kişilerin ihmalinin faturası devlete yüklemek yani ; bu tür durumlardaki emtianın emsal bedelini vergi matrahından düşmek kanunen uygun değildir. Çalınma hali Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler arasında da yer almamaktadır (Öngen, 2000: 181).

## 2.4. Vergi Usul Kanununda Stok Değerleme Ölçüleri

VUK 258. maddesinde değerlemenin tanımı “Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir” şeklinde yapılmıştır (VUK, md: 258).

İktisadi kıymetlerin değerinde teknolojik gelişmeler, ekonomik olaylar, zaman değişimi, yıpranma, bozulma ve benzeri nedenler sonucunda değişimler meydana gelmektedir. Değerlemenin amacı bu değişimleri dikkate alarak iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki gerçek bedelini tespit ederek vergilemede bu bedeli esas almaktır (Altındağ, 2001: 590).

VUK 261. maddesi iktisadi kıymetin değerinin tespiti için kullanılacak değerlendirme ölçüleri şu şekilde vermiştir ;(VUK ,md: 261)

- Maliyet bedeli
- Borsa rayıcı
- Tasarruf değeri
- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve emsal ücret

**-Maliyet Bedeli :** VUK 262. maddesine göre maliyet bedeli ; *“Bir iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle buna bağlı olarak yapılan her türlü giderlerin toplamıdır ”* (VUK ,md: 262).

Maliyet bedeli iktisadi kıymet için yapılan harcama veya giderlerin toplamıdır. Başka bir ifadeyle; değerinin artırılması amacıyla yapılan harcamalar ile bunlara ait giderler toplamıdır. Vergi kanunları içerisinde diğerlerine göre daha fazla kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. Bu ölçü ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin işletmelerin aktifinde önemli bir yere sahip oldukları göz ardı edilmemelidir (Aydın, 2014:86).

Değerlemesi maliyet bedeli esası ile yapılacak iktisadi kıymetler şunlardır; (Güneş, 2011: 708)

- Gayrimenkuller
- Özel maliyet bedeli
- Demirbaş eşya

- Emtia
- Zirai mahsuller ve hayvanlar

**-Borsa Rayici:** VUK 263. maddesine göre borsa rayici ; “*gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder* ”(VUK ,md: 263).

Borsa rayicinin tanımından bir takım özellikler belirtmek mümkündür. Bu özellikler aşağıdaki gibi açıklanabilir; ( Aydın, 2014: 89)

- Borsa rayici menkul kıymetleri ve yabancı paralar ile alakalı bir değerlendirme ölçüsüdür.
- Menkul kıymetler menkul kıymet borsalarına veya ticaret borsalarına kayıtlı olmalıdır.
- Değerleme gününden evvelki son gün içindeki değerler göz önüne alınır.
- Ortalama bir değeri ifade eder.

**-Tasarruf Değeri :** Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK ,md: 264).

Net gerçekleştirilebilir veya iskontolu değer olarak da ifade edilebilen tasarruf değeri iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki kullanım değerini belirtmektedir. Değerleme gününde vadesi ileri tarihli olan bir borç yada alacak senedinin değerlendirme gününde gerçek değeri iskonto oranı göz önüne alınarak hesaplanır. Sonuç olarak da bu iktisadi kıymete ait tasarruf değerine ulaşılmış olur. Şayet bu hesaplamada alacak ve borç senedinin faiz oranı bulunmuyorsa Merkez Bankası resmi iskonto oranı kullanılarak hesaplama yapılır (Aydın, 2014: 90).

Vergi usul kanununda tasarruf değeri ile değerlendirme senede bağlı alacak ve borçlar için öngörülmüştür (Güneş, 2011: 709).

**-Mukayyet değeri:** Mukayyet değeri, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK ,md: 265).

İşletmeler vergiye tabi olan veya olmayan işlemleri belli bir kayıt düzeninde oluşturmaları gerekmektedir. İşletmenin gerek sahip olduğu gerekse kullandığı iktisadi kıymetlerin de bu kayıt düzenindeki defterlerde yer alması gerekir. Bu düzen içerisinde

defter değeri ya da kayıtlı değer olarak da adlandırılan mukayyet değer oldukça önemli bir paya sahiptir. Mukayyet değeri ölçüsüyle değerlendirilen iktisadi kıymetler ise şu şekilde sıralanabilir (Aydın, 2014: 91).

- Senetsiz alacak ve borçlar,
- Senetli alacak ve borçlar (istendiği takdirde),
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Peştamallıklar,
- Peşin ödenen giderler, gelir tahakkukları, peşin tahsil edilen gelirler, gider tahakkukları ve karşılıkları gibi aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,
- Amortismanlar,
- Değerleme ölçüsü belirtilmemiş ya da belirtilen ölçüyle değerlemesine imkân olmayan hallerde borsa rayici yoksa iktisadi kıymetler mukayyet değerle değerlendirilir (Güneş, 2011: 709).
- İtibari değer:** İtibari değer, her nevi senetlerle esham(hisse senedi) ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK ,md: 266).

Nominal değer olarak da ifade edilebilen itibari değer kıymetli evraklar için kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. Kasa mevcutları ve tahviller gibi iktisadi kıymetlerin değerlendirme işlemlerinde uygulanmaktadır. Bu iktisadi kıymetlerden yabancı para cinsinden olmamalıdır (Aydın, 2014: 93). Aynı zamanda veraset ve intikal vergisi uygulamasında mükellef tarafından yapılan değerlemelerde tahviller ve borsa rayici bulunmayan hisse senetleri itibari değer ile değerlendirilir ( Altındağ,2001: 599).

**-Vergi Değeri:** Bina ve arazinin rayiç bedelidir. Değerleme ölçüsü belirtilmemiş ve değerlendirme ölçüsüne göre değerlemesi mümkün olmayan bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirilir (Altındağ, 2001:601).

**-Rayiç bedel:** Rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK ,md: 266).

Piyasa değeri olarak da adlandırılan rayiç bedel finansal kiralama işlemlerinde uygulanmaktadır. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun uygulanmasında da kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür (Aydın, 2014: 94).

**-Emsal bedel:** Emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedel sıra ile birinci sıra ortalama fiyat esası, ikinci sıra maliyet bedeli esas ve üçüncü sıra takdir esasına göre tespit edilir (VUK ,md: 267).

*Ortalama Fiyat Esası (Birinci Sıra):* Aynı cins ve türdeki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarlarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Ortalama fiyat esasının uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına göre % 25’ten az olmaması şartı koşulmaktadır (Aydın, 2014: 96).

*Maliyet Bedeli Esası(İkinci Sıra):* VUK 267 maddesine göre ; “Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder ”(VUK ,md: 267).

Mükellef tarafından uygulanabilen bu yöntemde emsal bedeli belirlenecek malın maliyet bedelinin bilinmesi ya da hesaplanabilmesi gerekmektedir. Yasa da sözü edilen bu şartların olmaması durumunda yöntem kullanılamaz (Aydın, 2014: 97).

*Takdir Esası (Üçüncü Sıra):* Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır (VUK ,md: 267).

Takdir esası yönteminin diğer yöntemlerden farkı takdir işleminin mükellef tarafından değil takdir komisyonu tarafından yapılmasıdır. Mükellefe ait takdir işlemi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin olduğu il ya da ilçedeki takdir komisyonu yapılır (Aydın, 2014: 98).

Emsal bedeli hesaba ve araştırmaya dayanan belli noktaları dikkate alan bir karşılaştırmayı ifade eder. Bundan dolayı bir malın değerinin aynı cins malların bedelleri ile kıyaslanarak hesaben bulunan bir değerdir. Belirgin ve nesnel ölçütlerden yararlanılmadığı için uygulamada hangi hallerde ve nasıl uygulanacağı konularına

ilişkin sorunlar ile karşılaşmaktadır. Bir varlığın emsal bedel ile değeriyeceği durumlar şunlardır; ( Güneş, 2011: 711)

- Gerçek değeriye belli olmaması
- Gerçek değeriye bilinmemesi
- Gerçek değeriye doğru olarak tespit edilmemesi
- Borsa rayici ve mukayyet değeriye olmaması (VUK, md: 289)





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### STOKLARIN TMS 2 STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 3.1. Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler

Stoklarla alakalı uluslararası alanda çalışmalar Eylül 1974'te "Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Değerlemesi ve Sunulması" E2 Nihai Taslak metni kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC) "E2 Nihai Taslak" metnini Ekim 1975'de UMS 2 olarak yayımlamış ve 1 Ocak 1976 tarihinde metin yürürlüğe girmiştir. IASC, Ocak 1989'da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması" ile ilgili olarak alt yapı taslaklarını hazırlamıştır. Bunlar içinden "E-32 Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği ve "E38-Stoklar" taslakları, Aralık 1993'de yayımlanan "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 2Stoklar" standardının temel yapısını oluşturmuştur. UMS 2 Stoklar standardı 1 Ekim 1995 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir (Yalnız, 2011: 34).

IASC'nin bir organı olan Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) 1997 yılında SIC-1 "Tutarlılık-Stoklara İlişkin Farklı Maliyet Formülleri"ne ilişkin yorumları ile stok değerlemesine ilişkin maliyet yöntemlerini önermiştir. Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), muhasebe standartlarını uluslararası boyutta oluşturma sorumluluğunu Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na devretmiştir. IASB yaptığı ilk toplantıda yürürlükte bulunan UMS ve SIC'lerin uyumlaştırılması kararını almıştır. Böylece 18 Aralık 2003 tarihinde yürürlükte bulunan UMS-2 ile SIC-1 gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiş ve UMS 2 Stoklar standardı yeni şekliyle tartışılmak üzere kamuoyuna sunulmuştur. UMS 2 Stoklar standardı 01.01.2005 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir (Gürbüz, 2016:4).

Ulusal boyutlarda bakıldığında Türkiye'de ilk standart Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayınlanmıştır. Kurulun çalışmaları ile 11 adet standart " Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" olarak kabul edilmiştir. 17 Haziran 1999 tarihinde standart sayısı 15' e çıkarılmıştır. Bu standartların arasında stoklarla ilgili standart TMS 13 Stoklar olarak geçmektedir. 1 Ocak 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nun kurulması ile birlikte kurul tarafından 31 Aralık 2005 tarihinden sonra başlayan hesap

dönemleri için uygulanmak üzere TMS 2 Stoklar standardı yayımlanmıştır. 15 Ocak 2005 tarihli ve 25701 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan tebliğ 6 madde ve tebliğ eki 40 paragraftan oluşmaktadır. Günümüze kadar gelinen süreçte TMS 2 standardına değişiklik getiren 7 adet tebliğ yayımlanmıştır.

### 3.2. Standardın Amacı

Standardın kapsamına giren işletmelerin finansal raporlarında yer alan stok kalemleri ile ilgili ölçme, değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerinin açıklanması TMS 2 stoklar standardının amacıdır. Standartta ; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasların, satın alınan malın veya üretim sonucu elde edilen mamulün mal oluşu ve aktifleştirilerek varlık hesaplarına yansıtılması, maliyetlerin ölçüm yöntemleri ile elden çıkarılma sonucu tükenerek giderleştirilme esasları ve değer düşüklüğüne ilişkin kuralların belirlenmesine yer verilmektedir (Türker, 2010: 106).

TMS 2 Stoklar Standardı ile amaç stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. TMS 2 Stoklar Standardının amacı 1. Madde şu şekilde açıklanmıştır; “Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir” (TMS 2, md: 1) .

### 3.3. Standardın Kapsamı

TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında yer alan stoklar şunlardır ; (TMS 2 , md:6)

- “İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar,
- İşletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmet maliyeti”

Standartta tamamlandığı halde henüz satışı gerçekleşmemiş ve tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin de stoklanması ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelerden dolayı tek düzen hesap planında stoklar grubuna iki ayrı hesabın eklenmesi önerilmektedir. Bunlar; tamamlanmamış hizmet maliyetleri ve tamamlanmış ancak satışı gerçekleştirilmemiş hizmet maliyetleri tamamlanmış hizmet maliyetleridir. Bu öneri göz önünde bulundurularak tek düzen hesap planında stoklar şu şekilde yer alır; (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 43)

- 150 İlk Madde Ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller ( Üretim )
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
- 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
- 156 Yoldaki Stoklar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Standart kapsamına dahil edilmeyen unsurlar şunlardır; (TMS 2 , md:2)

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri ( TMS 11 inşaat sözleşmeleri )
- Finansal araçlar (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum”, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme ve TFRS 9 Finansal Araçlar )
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler ( TMS 41 tarımsal faaliyetler)

### 3.4.TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamındaki Tanımlar

**Stok:** TMS 2 stoklar standardında stok kavramı için bir tanıma yer verilmiştir. Söz konusu standardın 8. maddesinde stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Hizmet sunulma durumunda ise,

stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır (TMS 2 , md: 8).

**Net Gerçekleşebilir Değer** : İşin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerinin toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder

- $NGD = SF - TMM - TSG$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TMM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

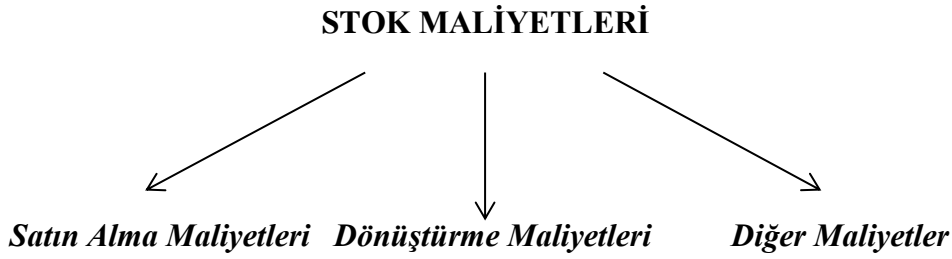
**Gerçeğe Uygun Değer** : Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır ( Örtün vd., 2009: 50).

Gerçeğe uygun değer piyasa şartları altında ortaya çıkar fakat net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerdir. Net gerçekleşebilir değer normal iş akışı içinde stoğun satılması durumunda elde etmeyi beklediği tutar olduğu için işletmeye özgüdür. Gerçeğe uygun değer ise pazar ortamında oluşan bir değer olduğundan işletmeye özgü de değildir (Yalçın, 2015: 568).

### 3.5.Stok Maliyetleri

TMS 2 Stoklar Standardının 10. maddesine göre; işletmenin stokları elde etmesi ve satılabilir duruma getirebilmesi amacıyla katlandığı maliyetler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir ; ( Demirel, 2012: 156)

- 1) Satın Alma Maliyetleri (Hammadde, Yardımcı Malzeme, İşletme Malzemesi, Ticari Mal vb.),
- 2) Dönüştürme Maliyetleri (Direkt İşçilik, Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri)
- 3) Diğer Maliyetler (Araştırma–Geliştirme Maliyetleri ve Tasarım Maliyetleri)



### Şekil 6: Stok Maliyetleri

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şu şekildedir ; (TMS 2 ; md: 16)

- a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme ( fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel üretim giderler,
- d) Satış giderleri

#### 3.5.1. Satın Alma Maliyetleri

TMS 2 Stoklar Standardının 11. maddesinde stokların satın alma maliyeti kapsamına alınan maliyetler açıklanmıştır. Buna göre satın alma maliyetleri; 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 ( TMS 2 , md: 11).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı borçlanma maliyetinin stok maliyetine dahil edilmesi gereken sınırlı durumları açıklamıştır. Borçlanma maliyetleri standardına göre; özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan doğruya ilişki kurulabilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edilir. Bunların dışında kalan diğer borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (Bozkurt, 2013:225).

Stoklar vadeli ödeme koşulu ile alınmış ise peşin fiyatı ile ödenen fiyat arasında fark bir finansman unsuru içeriği için bu unsurlar o dönem içerisinde faiz gideri olarak

muhasebeleştirilir ve stok maliyetine dahil edilmez. Faiz ve kur farkı gibi borçlanma maliyetleri satın alma maliyetleri içerisinde yer almaz (Gençoğlu, 2007: 179).

TMS 2 Stoklar Standardı gereğince stoklar buldukları konuma getirilinceye kadar katlanılan fedakârlıklar stokların maliyetine dâhil edilir. Bu kısımdan sonra oluşan maliyetler artık stok maliyetine dâhil edilmeyip dönem giderleri olarak kaydedilir. Ayrıca ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılırlar (Özerhan ve Yanık, 2012: 125).

Satın alma maliyetlerini örnekler yardımıyla açıklayacak olursak ;

**Örnek:** İşletme üretimde kullanılmak üzere birim fiyatı 11 TL olan ilk madde ve malzemeden 1000 birimi kredili olarak satın almıştır. Satıcı işletme yapılan bu alımla ilgili olarak alım anında 1 TL' lik iskontoda bulunmuştur. Alınan ilk madde ve malzemeyle ilişkili olarak 2000 TL tutarında nakliye gideri ve 1000 TL tutarında sigorta gideri nakit olarak ödenmiştir ( Akın ve Kurşunel,2010: 318).

Satın alma maliyeti = Alış Tutarı + Alış Giderleri ( nakliye, sigorta, gümrük vb.)

İskontolu fiyat = 11-1= 10 Satın Alma Maliyeti = (10\*1000) + (2000+1000) = 13000 TL

31.12.2014		
150 İLK MADDE VE MALZ.	10.000,00	
191 İND. KDV.	1.800,00	
320 SATICILAR		11.800,00

31.12.2014		
150 İLK MADDE VE MALZ.		3.000,00
150.02 Nakliye Gideri	2.000,00	
150.03 Sipariş Gideri	1.000,00	
191 İND. KDV		540,00
100 KASA		3.540,00

### Örnek :

Akpınar işletmesi ithal ettiği 700.000,00 TL lik malı ile aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir (Akın ve Kurşunel,2010: 318).

- Mala ilişkin gümrük vergisi 20.000,00 TL ödemiş ve KDV sinide banka aracılığıyla ödemiştir.
- Malın depo kirası için 800,00 TL ve depoya taşınması içinde 700,00 TL' yi nakit olarak ödemiştir.

31.12.2014		
153 TİCARİ MALLAR HS.		720.000,00
-Malın alış bedeli	700.000,00	
-Gümrük vergisi	20.000,00	
191 İND. KDV HS.		126.000,00
102 BANKALAR HS.		846.000,00

31.12.2014		
760 PAZ. SAT. ve DAĞ. GİD. HS.	800,00	
191 İND. KDV HS.	144,00	
100 KASA HS.		944,00
31.12.2014	700,00	
153 TİCARİ MALLAR HS.		
-Malın taşıma bedeli	126,00	
191 İND. KDV		826,00
100 KASA HS.		

TMS 2 stoklar standardı ile uygulanmakta olan muhasebe sistemi arasında farklılık stokların vadeli alımlarında ortaya çıkmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012: 125).

Stoklar standardı ile uygulamaya getirilen yeniliklerden biri, vade farklarının stok maliyetine dahil edilmeyip, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesidir. TMS 2' ye göre vadeli satın alınan stoklarla ilgili olarak peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olması durumunda, aradaki fark finansman unsuru içerir. Bu unsur, finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2 , md: 18).

Vergi usul kanunu satın alma maliyetlerinde vadeli alımların söz konusu olduğu durumlarda vadeli alım fiyatı ile oluşan fiyat farkını yani vade farkını malın maliyetine dâhil etmektedir. Öte yandan TMS 2 stoklar standardıyla vade farkları finansman unsuru olarak görülüp stok maliyetine dâhil edilmez bunun yerine finansman gideri olarak kaydedilir.

Uygulamada vade farkından doğan fiyat farkının stok maliyetine dahil edilmemesinin amacı stokların satın alımı sırasında oluşan faiz maliyetinin stok



maliyetine dahil edilerek stokların olduğundan daha yüksek değerlenmesini önlemektir( Oğuzhan, 2012: 56).

**Örnek:** Bir ticaret işletmesi KDV dahil 40.000,00 TL' lik mal satın almış karşılığında 42.000,00 TL nominal değerli ve 2 ay vadeli bir senet vermiştir. ( Kdv % 18)

$40.000,00 / 1.18 = 33.898,00$  TL Mal Bedeli

$40.000,00 - 33.898,00 = 6.102,00$  TL KDV Tutarı

$42.000,00 - 40.000,00 = 2.000,00$  TL Finansman Gideri (Vade farkından oluşan fiyat farkı)

31.12.2014		
153 TİCARİ MALLAR HS.	33.898,00	
191 İND. KDV HS.	6.102,00	
780 FİNANSMAN GİD. HS.	2.000,00	
321 BORÇ SENT. HS.		42.000,00

**Örnek:** Peşin fiyatı 20.000,00TL olan bir mal dört ay vadeli olarak 25.000,00 TL'ye alınmıştır.

- Arada oluşan 5.000,00 TL'lik fark finansman unsurudur. (vade farkı olarak işletilen faiz tutarı )

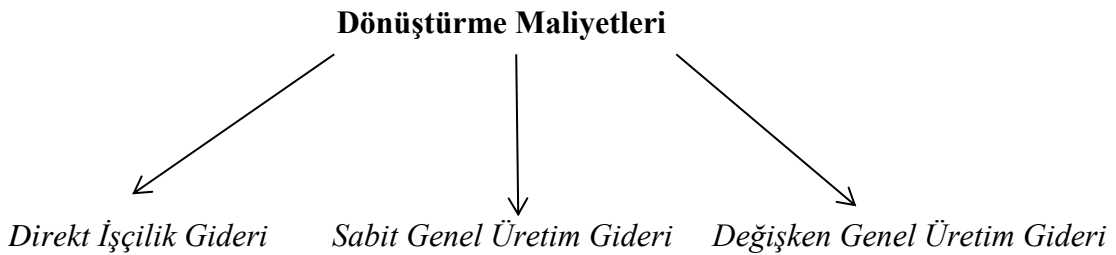
31.12.2014		
153 TİCARİ MALLAR HS.	20.000,00	
770 FİNANSMAN GİD. HS	5.000,00	
320 SATICILAR HS.		25.000,00

### 3.5.2. Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. 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 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 giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt(dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir ( TMS 2 , md: 12).

Üretim işletmeleri için söz konusu olan dönüştürme maliyetlerinde standart genel üretim giderlerini üretim miktarı ile orantılı olup olmamasına bağlı olarak sabit genel üretim gideri ve değişken genel üretim gideri şeklinde ayırım yapmaktadır ( Boyar ve Güngörmüş, 2009: 317) .

Dönüştürme maliyetleri hammaddelerin üretime girmesi aşamasından başlayıp satışa hazır hale gelen mamule dönüşme aşamasına kadarki olan süreçlerde üretilmiş mamulle direkt olarak bağlantısı kurulabilen bütün direkt işçilik giderleri ile bu süreçte katlanılmış sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur (Toroslu, 2010: 22).



**Şekil 7: Dönüştürme Maliyetleri**

TMS 2 stoklar standardı genel üretim giderlerinden sabit giderlerin üretim maliyetine dahil edilmesindeki yaklaşımı farklılık arz etmektedir. Standard sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine dahil edilmesinde normal maliyet yönteminin kullanılmasını önermektedir.

TMS 2 stoklar standardına göre ; “Normal maliyet yönteminde 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 gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır’’(TMS 2, md: 13).

Standart sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde esas alınacak kapasitenin normal kapasite olduğunu söylemektedir. Normal kapasiteyi de birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen ‘ortalama’ üretim düzeyi olarak tanımlamıştır. Örneğin; ilkbaharda 250.000 ton, yaz döneminde 500.000 ton, sonbaharda 350.000 ton ve kış döneminde 100.000 ton üretim planlanmış bir çimento fabrikasının normal kapasitesi mevsimlik bazda  $(250.000+500.000+ 350.000+ 100.000) / 4 = 300.000$  , aylık bazda  $300.000 / 3 = 100.000$  tondur (Büyükmirza, 2015: 517).

Fiili üretim kapasitesi normal kapasiteye yaklaşık bir kapasite ise ya da onu iyi bir şekilde ifade ediyorsa bu kapasite de normal kapasite olarak kabul edilip faaliyet ölçüsü olarak kullanılabilir. Düşük ya da atıl kapasite kullanımından dolayı dağıtılan sabit giderler arttırılmaz. Normal maliyet yönteminde sabit giderlerin kapasite kullanım oranı ölçüsü oranında yüklenmesinden dolayı mamul maliyetine dahil edilmeyen sabit maliyetler dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınır. Bu sayede üretim hacmindeki dalgalanmaların sabit maliyetler üzerindeki etkisi elimine edilmiş olur (Özbek, 2008: 85).

Olağandışı olarak aşırı üretim kapasitesi olan dönemlerde ise her bir birime dağıtılan sabit genel üretim giderleri azaltılarak stokların maliyet bedelinden yüksek bir tutardan değerlendirilmesi engellenir. Buradan da anlaşıldığı gibi standarda göre üretim miktarının artması durumunda birim başına sabit giderlerin azalmasından dolayı birim maliyetlerdeki azalmanın dikkate alınması (mamul maliyetine yansıtılması) , ancak

üretim miktarının azalmasında birim sabit giderlerdeki artışın birim maliyetlere yansıtılmaması maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Mamül maliyetine dahil edilmeyen atıl kısmın dönem gideri olarak kayıt edilmesi gerekir (Gençoğlu, 2007: 180).

Vergi Usul Kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemi atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderlerini de mamul maliyetine dahil etmektedir. Normal maliyet yönteminin dönem gideri olarak finansal tablolarda raporladığını bu kapasite farkı tam maliyet yöntemini kabul eden vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilecektir. Mamulün tamamı satılmışsa kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için mevzuata göre problem olmayacaktır. Giderin oluştuğu dönemde mamulün bir kısmı satılmışsa vergi ile uyumlama kaydının yapılması gerekecektir.

**Örnek :** Özpınar işletmesi Ocak 2015’de 200.000 adet mamul üretmiştir. Bunlar için gerçekleşen giderler ise şöyledir; direkt ilk madde ve malzeme gideri 150.000,00 TL, direkt işçilik giderleri 200.000,00 TL, değişken genel üretim giderleri 100.000,00 TL ve sabit genel üretim giderleri 300.000,00 TL dir. Normal kapasitede 300.000 adet mamul üretmektedir (Demirel, 2009: 42).

Sabit genel üretim gideri yükleme oranı = Sabit GÜG / Normal kapasite ,

Sabit GÜG Y.O = 300.000/300.000 = 1 TL / Br

Toplam mamullere dağıtılacak Sabit GÜG = 1\*200000= **200.000 TL\*\*** Bu değeri bir başka şekilde de bulabiliriz; Kapasite kullanım oranı = Gerçekleşen (Fiili) kapasite / Normal kapasite KKO = 200.000 / 300.000 = 0.66

Mamullere dağıtılacak Sabit GÜG = 0.66 \* 300.000 = **200.000 TL**

Mamullere dağıtılmayan kısım = 300.000 – 200.000 = **100.000 TL**

Mamullere dağıtılmayan 100.000 TL lik bu kısım bir dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınır.

DİMM maliyeti .....150.000

D. İşçilik maliyeti ..... 200.000

Değişken genel üretim maliyeti...100.000

Sabit genel üretim maliyeti..... 200.000

Üretim maliyeti ..... 650.000 TL

151 YARI MAMUL –ÜRETİM	650.000,00	
711 DİMM YANSITMA.		150.000,00
721 D.İ.G YANSITMA		200.000,00
731 G.Ü.G YANSITMA		300.000,00
Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti		

731 G.Ü.G YANSITMA	300.000,00	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER Ve ZAR.	100.000,00	
730 GÜG		400.000,00
Kapasite Sapmasının Sonuç Hesaplarına Aktarılması		

Tek düzen hesap planında verilen açıklamaya göre; 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları, üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir. Bu açıklamanın normal maliyet yöntemini esas almadığı açıktır. Çünkü normal maliyet yönteminde söz konusu olan olumsuz kapasite sapması normal (veya beklenen) kapasitenin altında yapılan üretimle ilgilidir. Oysa bu hesap dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda veya faaliyeti durdurulan birimlere ait ortaya çıkan üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmaktadır (Karakaya, 2007: 684).

Sabit genel üretim giderlerinin atıl kısmının hangi sonuç hesaplarına alınacağı net bir konu değildir. Tek düzen hesap planında 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabı sadece faaliyetlerin işletmelerin kontrolü dışında durması durumunda üretimle ilgili oluşacak gider ve zararların tutarını kapsar ve normal maliyet yönteminin uygulanmasında uygun olmayacaktır ( Yereli vd, 2012: 31).

TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu standardının 87. Maddesi'nde geçen "İşletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (veya tablolarda) ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz." ifadesi gereğince, söz konusu sabit genel üretim giderlerinde ki atıl kısımdan oluşan giderin 63 numaralı faaliyet giderleri grubu içerisinde yer alan bir hesap üzerinde izlenmesi gerekmektedir (Öztürk, 2017:147).

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili olan atıl kapasite tutarı gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak gösterilebilir (Güngörmüş ve Boyar , 2010: 126).

Sabit giderlerdeki atıl kısım için Akdoğan ve Sevilengül "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı çalışmalarında 62 no'lu Satışların Maliyeti grubu altında 624 dağıtılmayan genel üretim giderleri hesabı açılması önerisinde bulunmuşlardır.

### **3.5.3. Diğer Maliyetler**

TMS 2 stoklar standardı stok maliyetlerini sınıflandırmada satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin dışında bir de diğer maliyetler başlığına yer vermiştir. Üretim sürecinde ortaya çıkan bu maliyetlerin stok maliyetlerine dahil edilmeleri stokların buldukları yerlere getirilmeleri ölçüsünde var olacaktır.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşterisi siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS 2, md: 15). İlk madde ve malzemenin üretime hazır hale getirilmesi ve yine üretilen mamullerin satışa hazır hale getirilmesi, işçinin arızalanan makinesini kendisinin onarması, işletme yönetiminin kontrolü dışında (grev, doğal afetler vb.) işçilerin boşa geçirdikleri zamanlara ait maliyetler şeklinde diğer maliyetlerin örnekleri çoğaltılabilir (Sağlam vd. , 2007: 109).

Stok maliyetlerine dahil edilmeyip dönem gideri olarak kabul edilen giderler şunlardır; (TMSK yayınları, 2009: 276)

- Üretim sürecinde normalin üstünde oluşan ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri (fireler)
- Stokların bulunduğu konuma gelmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- Üretim süreci dışında kalan depolama giderleri
- Üretim aşamasından sonra ortaya çıkan satış giderleri

**Örnek :**

Bisküvi üretimi yapan Özcan işletmesinin;

- a) Dönem içinde normalin üstünde gerçekleşen maliyet tutarı 1000 TL dir ve bunun 800 TL' si normal firedir
- b) İşletmenin 300 TL yönetim giderinin tamamını peşin ödemiştir. Yönetim giderinin üretimle alakalı kısmı 100 TL dir (Akın ve Kurşunel,2010: 323).

a)

152 MAMULLER	800,00	
659 DİĞER OLAĞAN GİD. ZAR.	200,00	
151 YARI MAMULLER- ÜRETİM		1.000,00

b)

730 GÜG	100,00	
770 GYG	200,00	
100 KASA		300,00

**Örnek:** Çimento üreten X işletmesinin Haziran ayı bilgileri aşağıdaki gibidir ( dönem sonu ve dönem başı stok mevcut değildir.)

$$D.İ.M.M = 8.000 \text{ TL}$$

$$D.İ.G = 3.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değişken G.Ü.G} = 9.000 \text{ TL ve SabitG.Ü.G} = 7.000 \text{ TL}$$

Üretimde fire söz konusu olup firenin 1.000 TL kısmı normal 2.500 TL'lik kısmı anormaldir.

Stok maliyetine anormal fire tutarı alınmayacaktır. Fakat gider olarak muhasebeleştirilecektir. Yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

151 YARI MAMULLER/ ÜRETİM	27.000,00	
711 D.İ.M.M Yansıtma		8.000,00
721 D.İ.G Yansıtma		3.000,00
731 G.Ü.G Yansıtma		16.000,00
152 MAMULLER	24.500,00	
659 DİĞER OLAĞAN GİD. ZAR.	2.500,00	
151 YARI MAMULLER- ÜRETİM		27.000,00

### 3.6.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmetler işletmelerin ürün veya yeteneklerini kullanan alıcılara yönelik birtakım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için bir faaliyetin gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Hizmet işletmelerinde üretim ve ticaret işletmelerinden farklı olarak sunulan hizmetler stoklanamaz, takas edilemez ve hizmet sunumu içerisinde ilk madde ve malzeme maliyetlerinin toplam maliyet içerisinde payı da düşük oranda olmaktadır (Ekergil, 2006: 71).

Vergi mevzuatına göre hizmet işletmelerinde, üretilen hizmetin maliyeti, üretim işletmelerinde üretilen mamul maliyetinden farklılıklar gösterir. Üretim işletmelerinde, üretimi sona ermiş mamuller, önce stoklanmaktadır. Üretilen mamullerin satışı gerçekleşen kısmının maliyeti, stoklardan çıkarılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktarılıp giderleştirilmektedir (Çetiner, 2002: 243). Hizmet işletmelerinde ise, hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda direkt satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılıp giderleştirilir (Güngörmüş ve Boyar, 2008: 2).

Hizmet üreten işletmelerde stok maliyetlerine ilişkin olarak TMS 2 Stoklar Standardında da açıklama yapılmıştır. TMS 2 standardında söz konusu açıklama şu şekildedir; “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların



maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez”(TMS 2 , md: 19).

Söz konusu standardın hizmet işletmelerinde stok maliyetlerini tanımladığı bu maddeyle ilgili şu tespitler yapılabilir; (Kabataş ve Pamukçu, 2010: 194)

- Hizmet üretim maliyetlerinin gider olarak yansıtılmadığı durumlarda stoklanabilir maliyetler olarak kabul eder.
- Hizmet üretimi dışındaki giderler dönem gideri olarak kabul edilir.
- Standartların özüne uygun olarak dönemsellik kavramını ön plana çıkarmaktadır. Dönemsellik kavramı gereği verilen hizmete ilişkin ortaya çıkan giderlerin gelirin elde edildiği döneme kadar gider olarak dikkate alınamayacağı bu yüzden stoklarda izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

TMS 2 stoklar standardına göre hizmet maliyetinin hasılatla eşleştirilmesi gerekir. Hizmetin tamamlanmadığı veya tamamlandığı halde henüz satışının yapılmadığı durumlarda, dönem sonunda hizmet maliyetinin stoklanması gerekir( Özerhan ve Yanık, 2010: 146).

### **3.7.Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler**

Stok maliyetinin ölçülmesi ile ilgili teknikler de stok maliyetine yaklaşık sonuçlar vermesi şartıyla standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi kullanılabilir. Standart maliyet yönteminde, ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanımının normal seviyeleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak kontrol edilip gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak revize edilir (Gökçen vd., 2011: 130).

Standartta standart maliyet yönteminin dışında perakende yönteminde kullanılabileceği söylenmiştir. TMS 2 Stoklar Standardında söz konusu açıklama şu şekildedir; “Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer

maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır” ( TMS 2, md: 22 ).

### 3.8.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS 2 de stokların maliyetini hesaplamada önerilen yöntemler; gerçek parti yöntemi (özel maliyet yöntemi ), ilk giren ilk çıkar (FİFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. Vergi usul kanununda uygulanan yöntemler ise; ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemidir.

*Gerçek parti maliyet yöntemi* standarda göre en uygun maliyet hesaplama yöntemi olmasına karşın yöntemin farklı türden ürün satan işletmeler açısından uygulanması zor olmaktadır. Standart daha kolaylaştırıcı yöntemler olarak perakende ve standart maliyet yöntemlerine de yer vermiştir ( Kaval, 2005: 278).

Standartta gerçek parti maliyet yöntemine yönelik açıklama şöyle verilmiştir; “Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.(Gerçek parti maliyet yöntemi)” (TMS 2, md:23). Stokların maliyetinde her stok kaleminin maliyetinin özel olarak belirlenmesi maliyetin o stokla ilişkilendirilmesini ifade etmektedir. Gerçek parti maliyet yöntemi ile belli bir proje için ayrılan stoklarda stokun satın alınmasına veya üretilmesine bakılmaksızın kullanılması uygundur ( Bozkurt, 2013: 236).

*FİFO yönteminde (formülünde)*; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem 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 (TMS 2, md:27).

### **3.9.Stokları Gider Olarak Kaydetme**

Stokların gidere dönüşmesi stokların niteliğine göre farklılık gösterir. İlk madde ve malzemeler üretime gönderildiğinde direkt nitelikte olanlar 710 Direkt İlk Madde ve Malzemedeki endirekt nitelikte olanlar ise 730 Genel Üretim Giderleri hesabında muhasebeleştirilir. Üretim sürecinden geçen mamullerde 152 Mamuller stokları ve satılan ticari mallarda 153 Ticari Mallar stokları satış gerçekleştirildiğinde gidere dönüşecektir ( Özerhan ve Yanık, 2012: 156 ).

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### STOKLARIN BOBİ FRS AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 4.1. Bobi Frs

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları 29 Temmuz 2017 tarihli 56 no'lu tebliğ ile 30138 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanmıştır. 27 bölümden oluşan standartlar işletmelerin genel olarak karşılaşılabilecekleri muhasebe işlemleri ile alakalı muhasebe esaslarını içermektedir. Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelere yönelik finansal raporlama çerçevesidir. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

Bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için uygulanacak finansal raporlama standardı konusunda KGK, 2014 yılında bununla ilgili çalışmalara başlamıştır. Bu çalışma sonuçlandırılma sürecine gelinceye kadar *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ)* olarak isimlendirilmiştir. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumunu sağlayacak yerel bir finansal raporlama standardının çıkarılması çalışmaları, 2017 tarihinde sonuçlanmış olup standart, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Resmi Gazete'de *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)* adı ile yayınlanmıştır (Ataman ve Çavlak, 2017:154).

BOBİ FRS'nin genel özellikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir; ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)) :

- BOBİ FRS, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği bütün muhasebe işlemlerini başka bir standart setine ihtiyaç duymadan finansal tablolarına yansıtılabileceği esasların yer aldığı 27 bölümden oluşmaktadır.
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesine sahiptir.
- UMS/UFRS uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile uyumludur.
- BOBİ FRS'de orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmeler için ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.

- BOBİ FRS ekinde solo ve konsolide finansal tablo örnekleri ve Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.
- Konular sade ve anlaşılabilir bir dille yazılmıştır.

#### 4.2. Standardın Amacı

BOBİ FRS'nin genel olarak amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır ([www.kgk.com.tr](http://www.kgk.com.tr)).

BOBİ FRS'nin altıncı bölümü stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini açıklamaktadır. Bu çerçevede stokların ilk kayda alınması, maliyetlerinin belirlenmesi ve stok değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat elde edildiğinde bu maliyetlerin giderleştirilmesi konuları ele alınmaktadır (BOBİ FRS , md: 6.1.).

#### 4.3. Standardın Kapsamı

BOBİ FRS Stoklar Standardı 2. Paragrafına göre stok kapsamına alınan varlıklar şunlardır ; ( BOBİ FRS, md: 6.2)

- a) “Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,
- b) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,
- c) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler şeklinde ifade edilmiştir”

#### 4.4. Stok Maliyetleri

BOBİ FRS'nin stoklarla ilgili altıncı bölümünde stok maliyetine dahil edilecek unsurlar ile dahil edilmeyecek unsurlar açıklanmıştır. Stok maliyetine dahil edilmeyecek unsurlar TMS 2 Stoklar Standardı ile de benzerlik göstermektedir.

BOBİ FRS'ye göre stok maliyetine dahil edilemeyecek giderler şunlardır; (BOBİ FRS, md: 6. 15)

- a) “Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme ( fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,

- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel üretim giderler,
- d) Satış giderleri''

BOBİ FRS stoklar bölümünün altıncı paragrafında stok maliyetlerine ilave edilecek giderler sınıflandırılmıştır. Bunlar; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve ilgili stokun mevcut konuma getirilinceye kadar meydana gelen diğer maliyetler şeklindedir.

#### 4.4.1. Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyetine dahil edilecek unsurlar şunlardır; (Özerhan ve Yanık, 2012: 125)

- Stok satın alma fiyatı
- İthalat vergisi ve diğer vergiler
- Nakliye, yükleme ve boşaltıma vergileri
- Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesinde direkt bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler

Satın alma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir.

#### Örnek:

Bir medikal firmasının üretimini yaptığı bir malzemenin alımı ile ilgili işlemler şu şekildedir ; ( Özbek, 2008: 83)

-Ticari malın fatura bedeli 500.000,00 TL+ KDV tutarı 90.000,00 TL

-Malın gümrükten depoya getirilmesi için 2.000,00 + KDV tutarı 360,00 TL nakliye bedeli ödenmiştir.

-Sigorta primi 1.500,00 TL ödenmiştir.

-Malzemenin ambara yerleştirilmesi için hamileye ücreti olarak da 500,00 TL ödenmiştir.

31.12.2014		
150 İLK MAD. MLZ. HS.		504.000,00
150.20.Malzeme Tutarı	504.000,00	
150.20.01 Fatura Bedeli	500.000,00	
150.20.30 Nakliye Bedeli	2.000,00	
150.20.15 Hamaliye	500,00	
150.30.05 Sigorta Primi	1.500,00	
191 İND. KDV		90.360,00
100 KASA HS.		594.360,00

Standardın 7. maddesinde ticari iskonto ve diğer benzeri kalemlerin satın alma maliyetinin oluşturulmasında indirim konusu olabileceğine yer verilmiştir (BOBİ FRS, md:6.7). TMS 2 stoklar standardıyla aynı şekilde ticari iskonto ve benzeri kalemler BOBİ FRS'ye göre de stok maliyetlerini düşüren unsurlardır.

BOBİ FRS stok alımlarında peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki vade farkı konusunda; bir yıl veya daha kısa vadeli ile alınmış stoklar için bu farkın ayrıştırılmadan söz konusu stok maliyetinin vadeli fiyat üzerinden ölçülmesini söylemektedir. Vade farkı bu durumda direkt stok maliyetlerine dahil edilmektedir. Bir veya daha uzun vadeli alınmış stoklarda vade ayrıştırılarak stoklar peşin fiyatı üzerinden ölçülür. Dolayısıyla bu durumda da vade farkı bir finansman unsuru olarak stok maliyetlerine dahil edilmeden dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu peşin fiyat ile vadeli fiyat arasında ortaya çıkan vade farkı etkin faiz yöntemine göre hesaplanmaktadır.

Satın alma maliyetlerinde vade farklarına yönelik standardın ilgili maddesi şu şekildedir. “Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden

ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ” (BOBİ, FRS, md:6.8).

TMS 2 stoklar standardı ile BOBİ FRS bölüm 6 arasındaki en önemli farklılıklardan birisi stokların satın alınmasında vade farklarının ayrıştırılmasıdır. TMS 2’de tüm vade farkları ayrıştırılırken; BOBİ FRS stoklar bölümünde sadece bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılmakta ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmekte, bir yıldan kısa vadeli alımlarda ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır (Gençoğlu,2017: 12).

Stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak standardın “Borçlanma Maliyetleri” bölümünün 2. paragrafı gereğince üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir (BOBİ FRS, md: 6.9).

#### **4.4.2. Dönüştürme Maliyetleri**

BOBİ FRS dönüştürme maliyetleri ile ilgili TMS 2 stoklar standardı ve vergi mevzuatından farklı olarak tam maliyet yöntemini ve normal maliyet yönteminin kullanılabileceğini açıklamıştır.

Standardın altıncı bölümündeki 12. Maddesine göre; “Dönüştürme maliyetlerinin tespit edilmesinde tam maliyet yöntemi kullanılabilir. Ancak faaliyetlerin geçici ya da kalıcı olarak durdurulmuş ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetlerine dahil edilmeyerek gider olarak Satışların Maliyeti kaleminde raporlanır”( BOBİ FRS, md: 6.12).

BOBİ FRS nin dönüştürme maliyetleri ile ilgili diğer maddesinde TMS 2’de önerilen normal maliyet yönteminin de kullanılabileceği açıklanmıştır. Normal maliyet yöntemine göre her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük



kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir (Gençoğlu, 2017: 13).

Yukarıda da belirtildiği üzere BOBİ FRS Stoklar bölümünde, TMS 2 stoklar standardından farklı olarak stok maliyetinin tespitinde normal maliyet yöntemi ile beraber tam maliyet yönteminden de bahsedilmektedir. Dönüştürme maliyetleri başlığı altında normal maliyet yöntemine yönelik düzenlemeler öne çıkarılmaktadır. Bunun sonucunda üretim maliyeti ve satışların maliyetinin hesaplanmasında farklılıklar oluşmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017:160).

BOBİ FRS stoklar kapsamında tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemlerinden herhangi birinden bahsederken, TMS 2’de sabit üretim giderlerinin normal maliyet yöntemi kullanılarak dağıtılabileceğinden bahsetmektedir (Doğan, 2017: 775) .

BOBİ FRS ile yapılan düzenlemede atıl veya düşük kapasiteden kaynaklı dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri mamulün tamamının veya bir kısmının satışının yapılmaması durumunda sorunlar ortaya çıkaracaktır. Şöyle ki; dağıtılmayan bu giderler mamulün satılıp satılmadığına bakılmaksızın mamul maliyetine dahil edilmeden gelir tablosunda satışların maliyeti kaleminde, öte yandan üretilen mamul maliyeti ise bilançoda stoklar bölümünde gösterilecektir. Satışların maliyeti kaleminde satılmış olan mamule ait değil, üretilen mamulün tamamına ait dağıtılmayan giderler söz konusu olacaktır. Bu durum ise gelir tablosunda brüt karın düşük ya da gerçekten farklı çıkmasına neden olacaktır ( Gökçen ve Öztürk, 2017: 111).

Atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine dahil edilmeyerek satışların maliyetine eklenmesi ile henüz içerisinde satışı söz konusu olmayan toplam üretilen mamulün maliyeti de eklenmesinden dolayı satışların maliyeti artacak ve brüt kar olması gerekenden düşük çıkacaktır. Örneğin 50 birim satılmış olan malın maliyetine 100 birimlik toplam mamuldeki atıl kapasiteye düşen sabit giderlerin eklenmesi durumunda daha satılmamış olan 50 birime düşen giderde eklenmiş olacaktır. Sonuç olarak gerçeğe aykırı bir brüt kar işletme finansal tablo kullanıcılarına da hatalı finansal yorum yaptıracaktır.

**Örnek:**

Bir üretim işletmesinin Mayıs ayına ait gider ve kapasite bilgileri şöyledir (Öztürk ve Gökçen , 2017: 111)

Normal üretim kapasitesi (kg) = 1500

Fiili üretim kapasitesi (kg) = 1000

Satış fiyatı = 150 TL/kg

Direkt ilk madde ve malzeme gideri = 35.000

Direkt işçilik gideri = 12.500

Değişken genel üretim gideri = 7.000

Sabit genel üretim gideri = 20.000

İşletme üretmiş olduğu mamulün 600 kg'ını satmıştır.

İşletme kapasite kullanım oranı (K.K.O) = Fiili Kapasite / Normal Kapasite

K.K.O = 0.67 (%67)

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda söz konusu işletmeye ait maliyet hesaplamaları tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre şu şekildedir.

***Tam Maliyet Yöntemine Göre ;***

Üretilen mamul maliyeti : 35.000 + 12.500 + 27.000= 74.500 TL'dir.

Birim mamul maliyeti : 74.500 / 1000 = 74.5 TL /kg

Dönem sonu stok maliyeti : 400 \* 74.5 = 29.800 TL

Satılan Mamul Maliyeti : 600 \* 74.5 = 44.700 TL ( Satılan mamul maliyeti: 74.500-29.800 = 44.700 TL )

Net Satışlar ( 600* 150)	90.000
Satılan Mamul Maliyeti	(44.700)
<b>BRÜT KAR / ZARAR</b>	<b>45.300</b>

***Normal Maliyet Yöntemine Göre;***

Fiili kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri =  $20.000 * 0.67 = 13.400$

Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri =  $20.000 * 0.33 = 6.600$

(Sabit genel üretim kapasite farkı , dağıtılmayan sabit genel üretim gideri = 6.600 )

Üretilen Mamul Maliyeti:  $35.000 + 12.500 + 20.400 = 67.900$  TL

Birim Mamul Maliyeti :  $67.900 / 1000 = 67.9$  TL / kg

Dönem Sonu Stok Maliyeti :  $400 * 67.9 = 27.160$  TL

Satılan Mamul Maliyeti :  $600 * 67.9 = 40.740$

( Satılan mamul maliyeti= $67.900 - 27.160 = 40.740$ )

İşletmenin kapasite kullanım oranı % 67 olup dağıtılmayan sabit genel üretim gideri (olumsuz kapasite sapması) satılan mamul maliyetine eklenecektir.

Satılan Mamul Maliyeti :  $(600 * 67.9) + 6.600 = 47.340$  TL

Net Satışlar ( $600 * 150$ )	90.000
Satılan Mamul Maliyeti -Satılan Mamul Maliyeti : 40.740 -Sabit G.Ü.G Kapasite Farkı : 6.600	(47.340)
<b>BRÜT KAR / ZARAR</b>	<b>42.660</b>

İşletmenin tam maliyet yöntemine göre brüt karı 45.300 TL hesaplanırken normal maliyet yönteminde 42.660 TL olarak hesaplanmıştır. BOBİ FRS deki düzenlemeye göre dağıtılmayan sabit genel üretim gideri 6.600 TL satışların maliyeti kalemine eklenmiştir.

Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim tutarı olan 6.600 TL satılan 600 kg mamulün değil kullanılmayan 400 kg mamule düşen gider tutarıdır. Dolayısıyla burada yapılan düzenlemeyle bu gider tutarı satılan mamule yüklendiğinde maliyet artacağından brüt kar / zarar tutarı da azalmış olmaktadır. Normal maliyet yöntemi ile bulunan kar/zarar rakamı da olması gereken kar /zarar tutarından daha düşük çıkmış olmaktadır.

BOBİ FRS de yapılmış düzenleme ile oluşan bu yanıltıcı durum dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin gelir tablosunda Satışların Maliyeti kalemi yerine Esas

Faaliyet Karı/ Zararı bölümünde Esas Faaliyetlerden Diğer Giderlerde raporlanması ile düzeltilebilir. TMS 2 stoklar standardı bu dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak sonuç hesaplarında raporlanacağını açıklamıştır. BOBİ FRS'de de Satışların Maliyeti yerine gider olarak kaydedilecektir şeklinde düzeltme yapılması uygun olacaktır ( Gökçen ve Öztürk, 2017: 112).

<b>MAYIS</b>	<b>TAM MALİYET</b>	<b>NORMAL MALİYET</b>
D.İ.M.M	35.000	35.000
D.İ.G	12.500	12.500
G.Ü.G	27.000	20.400
Değişken G.Ü.G	7.000	7.000
Sabit G.Ü.G	20.000	13.400
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		1.000
Normal Üretim Kapasitesi		1.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0.67
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>74.500</b>	<b>67.900</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>74.5</b>	<b>67.9</b>

#### 4.4.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetlerin stokların maliyetlerine dahil edilmesi ancak stokların mevcut konum ve durumuna getirilmesi ölçüsünde söz konusu olabilecektir. Bazı genel üretim giderleri dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. Bunların dışında satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır (Kocamış ve Yıldırım, 2017: 97).

#### Örnek :

Aktaş işletmesi 2014 dönemi içerisinde 2.000,00 TL'lik tasarım gideri yapmıştır. Bu giderin 500,00 TL' si özel bir sipariş ile ilgilidir (Akın ve Kurşunel, 2010: 322).

31.12.2014		
750 AR-GE GİD.	1.500,00	
730 GÜG	500,00	
İLGİLİ VARLIK veya KAYNAK HS.		2.000,00

Diğer maliyetler ile ilgili olarak BOBİ FRS Bölüm 6'da TMS 2 stoklar standardından farklı bir açıklama getirilmemiştir.

#### 4.5. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet sunan işletmelerin stok maliyetleri BOBİ FRS Bölüm 6 madde 17' de düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçer. Söz konusu bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kaydedilir. Bu düzenleme TMS 2 Stoklar standardında madde 19 ile uyumludur. Ancak TMS 2'ye göre finansal durum tablosunda "tamamlanmış hizmet maliyetleri" ve "tamamlanmamış hizmet maliyetleri" isimli stok hesaplarının yer alması önerilmektedirken, BOBİ FRS düzenlemelerinde ve finansal durum tablosu aktifinde benzer hesaplara yer verilmemiştir (Gençoğlu,2017: 13).

#### 4.6. Maliyet Ölçüm Teknikleri

BOBİ FRS, stokların maliyetinin tespitinde fiili maliyetleri temel almaktadır. Ancak fiili maliyetlere yakın sonuçlar vermesi durumunda standart maliyet ve perakende yöntemi gibi maliyet ölçüm tekniklerine de izin verilmektedir (Kocamış ve Yıldırım, 2017: 97).

BOBİ FRS Bölüm 6'da maliyet ölçüm teknikleri ile ilgili madde şu şekilde verilmiştir. "Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart

maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur ” ( BOBİ FRS, md. 6.19).

#### 4.7. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Stoklarda maliyet hesaplama yöntemleri işletmelerin stok kalemlerinin parasal tutarlarının belirlenmesine ilişkin olarak değişik varsayımlar altında oluşturulmuş hesaplama yöntemleridir. Uygun stok değerlendirme yönteminin seçimi, seçilen yöntem doğrultusunda hesaplanacak maliyet ve gelir rakamlarını bununla beraber işletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin yapılacak analizleri etkileyeceğinden, büyük önem taşımaktadır (Uyar, 2009: 138).

BOBİ FRS’ye göre; “stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir” (BOBİ FRS, md. 6.20).

#### 4.8. Değer Düşüklüğü

TMS 2 stoklar standardında stokların maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirileceğini açıklamıştır. Aynı zamanda kullanılmaları veya satılmaları durumunda finansal tablolarda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyeceği ve net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden daha düşük olması durumunda da stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerektiğini belirtmiştir ( Uyar, 2008: 136).

**Örnek:** A Ticaret işletmesi dönem sonu itibarıyla elinde kalan 50 adet mamul stoku bulunmaktadır. Mamulün tahmini birim satış fiyatı 1.000,00 TL’dir. İşletme

stokların satışında 40,00 TL nakliye gideri varsaymaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda net gerçekleşebilir şu şekilde hesaplanacaktır ( Bahadır, 2012: 61).

Tahmini satış tutarı:  $1.000,00 * 50 = 50.000,00$

Tahmini satış gideri (-) :  $40,00 * 50 = 2.000,00$

Net gerçekleşebilir değer : 48.000,00 TL'dir.

Birim net gerçekleşebilir değer:  $48.000,00 \ / \ 50 = 960,00$  TL'dir.

Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değerlerin düşük olanı üzerinden değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. TMS 2 Stoklar standardında tanım kısmında net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer kavramlarının tanımlarına yer verilmiştir. TMS 2 stoklar standardından farklı olarak BOBİ FRS Stoklar standardı içeriğinde "Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür." ifadesinin yer aldığı görülmektedir (Kocamış ve Yıldırım, 2017: 99-100).

BOBİ FRS'ye göre, stok değer düşüklüğü söz konusu olması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir; bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur. Bu indirim tutarı Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir. BOBİ FRS'nin buradaki hükmü TMS 2'ye uygundur ( Doğan, 2017: 775).

TMS 2 Madde 64'de yer alan "Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir." hükmü BOBİ FRS'de yer almamaktadır. Bir başka deyişle TMS 2'deki uygulamanın tersine, BOBİ FRS'de karşılık iptalleri nedeniyle satışların maliyetinin azaltılması söz konusu değildir (Gençoğlu, 2017: 13).

#### **4.9. Gider Olarak Kayda Alma**

“Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılâtın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır ” (BOBİ FRS, md. 6.27).

“Stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda, söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca giderleştirilir ”(BOBİ FRS, md. 6.28).

#### **4.10. Stok Maliyet Yöntemlerinin VUK, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi**

VUK , TMS 2 Stoklar Standardı ve son olarak 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olan BOBİ FRS'nin stoklara ilişkin muhasebe düzenlemelerinde birtakım temel farklılıklar mevcuttur. Çalışmanın bu bölümünde VUK, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS'nin stoklara ilişkin esas olarak maliyet yöntemleri olmak üzere temel farklılıklar Tablo 1'de verilmiştir.



**Tablo 1: VUK, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Karşılaştırılması**

<b>Karşılaştırma Konusu</b>	<b>VUK</b>	<b>TMS 2</b>	<b>BOBİ FRS</b>
<b>İlk Muhasebeleştirme</b>	Maliyet bedeli ile kaydedilir. (Net gerçekleştirilebilir değer ifadesi yer almaz.)	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin düşük olanı ile kaydedilir.	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin düşük olanı ile kaydedilir.
<b>Vade Farkı ve Kur Farkı Ayırıştırılması</b>	Vade ve kur farkları maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkları ayırıştırılarak dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Bir yıldan kısa vadeli satın alımlarda vade farkı ayırıştırılmaz.
<b>Özellikli Varlık Sınıfındaki Stoklarda Vade ve Kur Farkı</b>	Vade ve kur farkları maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkı maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Üretimi bir yıldan daha uzun süren stoklar için katılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir.
<b>Hizmet Maliyetleri</b>	Ayrı bir hesapta takip edilmez.	Tamamlanmış ve tamamlanmamış hizmet maliyeti olmak üzere iki ayrı hesapta izlenir.	Ayrı bir hesapta takip edilmez.
<b>Stok Değerleme Yöntemleri</b>	Gerçek parti maliyet, FIFO, Ortalama Ağırlıklı Maliyet	Gerçek parti maliyet, FIFO, Ortalama Ağırlıklı Maliyet	Gerçek parti maliyet, FIFO, Ortalama Ağırlıklı Maliyet
<b>Değer Düşüklüğü</b>	Satış bedelinin, maliyet bedelinin %10 veya daha fazla altında olması halinde değer düşüklüğü vardır. Karşılık giderlerinde raporlanır.	N.G.D < Maliyet Bedeli ise değer düşüklüğü söz konusudur. Karşılık giderlerinde raporlanır.	N.G.D < Maliyet Bedeli ise değer düşüklüğü söz konusudur. Satışların maliyeti kaleminde raporlanır.
<b>Maliyet Yöntemi</b>	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.	Normal maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapmaları dönem gideri olarak kaydedilir.	Tam maliyet ve normal maliyet yöntemi. Sapmalar Satışların Maliyeti kaleminde kaydedilir.

(Öztürk,2017:145; Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012: 32)

TMS 2 Stoklar standardına göre, döneme ait üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretim ile ilgili bütün değişken maliyetler ile normal kapasiteye bağlı olarak sabit maliyetler mamulün maliyetlerine normal maliyet yöntemi kullanılmak suretiyle yüklenmektedir ( Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012: 35) .

TMS 2 stoklar standardının dönüştürme maliyetlerini açıkladığı 13. Paragrafta sabit genel üretim giderlerinin giderlere dağıtımında üretim faaliyetlerinin normal kapasite varsayılacağını belirtmiştir. Sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen birimlere normal kapasite temelinde ve kapasite kullanım oranına göre yükleneceği anlaşılmaktadır. Normal kapasitenin tam kullanılmaması durumunda üretime yüklenemeyecek olan sabit genel üretim maliyetleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına alınacaktır (Özbek ve Badem, 2012: 74).

Fiili üretim düzeyi normal kapasiteye yakın ise bu kapasitede normal sayılır. Atıl kalan ya da düşük kapasiteden dolayı sabit giderler artırılamaz. Çok yüksek üretim yapılan dönemlerde birime düşen sabit giderlerin payı düşecek ve böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olacaktır. Aslında burada normal maliyet yöntemi terk edilmemekte, fiili üretimin normal kapasiteye yakın olma koşulu ile tam maliyet yöntemine izin verilmektedir. Bu durumda zaten tam maliyet yöntemine göre hesaplama normal maliyete göre hesaplamaya çok yakın sonuç verecektir (Büyükmirza, 2012:517).

Kapasite olarak normal kapasitenin kabul edilmesi olağan maliyet dalgalanmalarının peşinen kabul edilmesini ve normal maliyetin bundan etkilenmemesini de beraberinde getirecektir. Burada zaten normal maliyet yönteminin amacı farklı üretim kapasitelerinin birim maliyetlerdeki etkisini azaltarak maliyetleri normalleştirmektir. Kapasitede dalgalanmaları standarda göre iki sınıfa ayrılıp incelenir. Bunlar çok yüksek üretim olan dönemler ve aşırı düşük üretim olan dönemlerdir. Aşırı düşük üretim olan dönemlerde standart normal maliyet yönteminin kullanılmasını önerirken, yüksek üretim yapılan dönemlerde ise normal maliyet yönteminden tam maliyet yöntemine sapılması gerektiğini önerir.

Vergi mevzuatına göre, stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilir (VUK, madde 274). Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamını ifade eder. (VUK, madde

262). Üretilen mamul veya yarı mamul stoklarının maliyeti ise aşağıdaki unsurlardan oluşur (VUK, madde 275)

- Mamulün oluşturulmasında sarf edilen ham maddelerin bedeli
- Mamule isabet eden işçilik
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

VUK'un 274. Maddesinde satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Yalnızca değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiştir. Bu nedenle satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde, sadece VUK'un 262. Maddesinde yapılan maliyet bedeli tanımına göre belirleme yapılır. Söz konusu maddede yapılan maliyet bedeli genel ve geniş bir tanımdır. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemeler ile bu ödemelere ilişkin olarak yapılan bilumum giderlerin toplamıdır ( Öztürk ve Öğredik, 2007: 56).

Stok maliyetlerinin tespitinde açısından bir karşılaştırma yapıldığında vergi mevzuatımıza göre stokların maliyetlerinin tespitinde, tam maliyet yönteminin kullanımı zorunludur. Dolayısıyla % 40 kapasite ile çalışılsa bile üretimle ilgili giderlerin tümünün üretilen ürünlere verilmesi gerekli görülmektedir (Örten vd., 2009:100).

Mevcut uygulamalarda vergi mevzuatının zorunlu kıldığı tam maliyet yöntemi normal maliyet yönteminin aksine farklı üretim seviyelerinde oluşan maliyet dalgalanmalarını önleyememektedir. Sabit genel üretim giderlerinin tamamının üretim maliyetine dahil edilmesinden dolayı aşırı üretim yapılan dönemlerde birim mamul maliyetleri düşük, düşük kapasite ile çalışılan dönemlerde ise birim maliyetler yüksek çıkmaktadır.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde Burdur sanayi bölgesinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesi ele alınmıştır. Birinci bölümde işletme hakkında genel bilgilere ve üretim sürecine yer verilmiştir. İkinci bölümde üretim verilerinin toplanması ve analizi üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde üretim maliyetlerinin vergi mevzuatı ve standartlara göre hesaplamaları yapılmıştır. Dördüncü bölümde vergi mevzuatı ve standartlara yönelik muhasebe kayıt düzeni incelenmiştir.

#### 5.1. İşletme Hakkında Genel Bilgi

İşletme Burdur ilinde faaliyet göstermektedir. İşletme yöneticileri işletmenin isminin açıklanmasını istemediklerinden işletmenin ismi verilmemiştir. İşletme limited şirket olarak 1966 yılında faaliyete başlamıştır. 1998 yılında alt yapı çalışmalarına başlayan ve 2000 yılından itibaren kurumsallaşmaya hız veren, teknolojik yatırımlarını ve üretim kalitesini hızla artırmış bir et ve et ürünleri işletmesidir. Özellikle butik tarzda sucuk ve pastırma konusunda ihtisaslaşmıştır. Üretim ile ilgili tüm belgelere (ISO 9000, ISO 22000 ve TSE Kalite Belgelerine) sahip üretim-depolama ve yönetim binaları ile birlikte kapalı 1000 metre kare alanda hizmet vermektedir. İşletme ürettiği ürünleri Akdeniz bölgesindeki şarküteriler aracılığı ile tüketicilere ulaştırmaktadır.

İşletmede sucuk, sucuk döner, pastırma, sosis, salam, jambon ve parça et olmak üzere toplam 7 adet mamul imalatı gerçekleştirilmektedir. Çalışmada işletmenin mamul segmentasyonun içerisinde en fazla imalata sahip olan sucuk mamulü ele alınmıştır. İşletme üretim verilerinde sucuk mamulü için verilen ürün kodu 15.13.12.15.03' dür. İşletme üretim süreci hammadde temini ile başlayıp parçalama hattı, üretim hattı ve paketlemeyle son bulmaktadır. Üretim hattında dinlendirilmiş olan kemiksiz et kıyma makinesinden geçirilmektedir. Sucuk üretimi için kıyma makinesinden geçirilmiş kemiksiz et iç yağı, tuz, nitrit tuz, baharat ve koruyucu madde ile karışımının yapılması için hamur yoğurma makinelerine alınmaktadır. Elde edilen sucuk hamuru üretim tipine göre sucuk ipleri ile bağlanarak bağırsaklara doldurulmaktadır. Üretimin son aşamasında kılıflara doldurulan sucuk hamuru kurutma fırınına alınıp dinlendirildikten sonra ambalajlama ve paketlemeye geçilmektedir.

İşletmenin ürün maliyeti tespitinde kullandığı maliyet hesaplama yöntemi VUK'un kabul ettiği tam maliyet yöntemidir.

## 5.2. Uygulama Verilerinin Toplanması ve Analizi

Çalışmada kullanılan verilere işletme muhasebe departmanı müdürü ile yapılan birebir görüşmeler sonucunda ulaşılmıştır. İşletmeden elde edilen kapasite raporları, üretim gider tabloları, gelir tablosu, bilanço ve satışların maliyeti gibi finansal tablolar kullanılarak veriler elde edilmiştir.

İşletmede günlük 8 saat çalışılmakta ve çalışan personel sayısı 10'dur. Üretim sürecinde kıyma makinesi, hamur yoğurma makinesi, doldurma makinesi, kurutma fırını, kompresör, klips makinesi, soğuk oda cihazları gibi makine tesis ve cihazlar kullanılmaktadır. Kıyma makinesi ve doldurma makinesinden yapılan 1 saatlik kronometraj sonunda 100 kg sucuk, 5 kg sucuk döner, 25 kg salam, 35 kg sosis, 2,5 kg jambon ve 50 kg parça et üretildiği görülmüştür. Aynı makinelerden 5 günlük şarj sonucunda 400 kg pastırma imalatı yapıldığı tespit edilmiştir. İşletme randımanı ise % 90 kabul edilmiştir.

Sucuk mamulü için kapasite hesaplaması şu şekildedir;

$$K1(\text{Sucuk}) = 100 \text{ Kg/saat} * 8 \text{ saat/ gün} * 75 \text{ gün/yıl} * 0.90$$

$$K1(\text{Sucuk}) = 54.000 \text{ Kg / yıl}$$

$$K1(\text{Sucuk}) = 54 \text{ Ton / yıl}$$

İşletmeden elde edilen üretim bilgileri doğrultusunda 2014 yılı içerisinde sucuk mamulü için fiili (gerçekleşen) üretim kapasiteleri ve sapmalar Tablo 2 de verilmiştir.

**Tablo 2: Sucuk Mamulü İçin Aylık Üretim Miktarları Ve Kapasite Sapmaları ( Kg Cinsinden)**

Aylar	Normal Kapasitesi	Üretim	Fiili Üretim Kapasitesi	Kapasite Sapması
<b>Ocak</b>		4.500	6.504	+2.004
<b>Şubat</b>		4.500	6.400	+1.900
<b>Mart</b>		4.500	2.954	-1.546
<b>Nisan</b>		4.500	4.023	-477
<b>Mayıs</b>		4.500	3.773	-727
<b>Haziran</b>		4.500	3.232	-1.268
<b>Temmuz</b>		4.500	2.700	-1.800
<b>Ağustos</b>		4.500	6.004	+1.504
<b>Eylül</b>		4.500	5.621	+1.121
<b>Ekim</b>		4.500	4.250	-250
<b>Kasım</b>		4.500	4.091	-409
<b>Aralık</b>		4.500	3.402	-1.098

Mevsimsel olarak gerçekleşen üretim miktarlarındaki değişmelere işletme yetkilileri hammadde tedarik sıkıntıları, makinelerdeki bozulmalar ve bakım onarım gibi nedenleri göstermiştir. İşletmenin yılın ilk yarısında Ocak ve Şubat ayları dışında düşük kapasite de çalıştığı ve dolayısıyla düşük kapasiteden kaynaklı olarak olumsuz kapasite sapması olduğu görülmüştür. Olumsuz kapasite sapması planlanan üretim kapasiteden daha düşük üretimin gerçekleşmiş olmasıdır. Yılın ilk altı aylık döneminde Mart ayı içerisinde üretim seviyesinde düşüş yaşanmıştır. Genel olarak yılın tamamına bakıldığında en düşük üretim seviyesi Temmuz ayında gerçekleşmiştir. Temmuz ayı içerisinde işletmenin üretim miktarı 2.700 kg iken normal (planlanan) üretim kapasitesi olan 4.500 kg altında olmasından dolayı olumsuz kapasite sapması oluşmuştur.

**Tablo 3: Sucuk Mamulü İçin Aylık Üretim Giderleri ( TL)**

<b>AYLAR</b>	<b>D.İ.M.M</b>	<b>D.İ.G</b>	<b>DEĞİŞKEN G.Ü.G</b>	<b>SABİT G.Ü.G</b>
<b>Ocak</b>	80.060,00	29.218,00	17.278,00	10.000,00
<b>Şubat</b>	79.000,00	29.093,00	17.592,00	10.000,00
<b>Mart</b>	60.417,00	20.100,00	13.240,00	10.000,00
<b>Nisan</b>	68.600,00	26.819,00	15.436,00	10.000,00
<b>Mayıs</b>	67.945,00	25.804,00	15.231,00	10.000,00
<b>Haziran</b>	63.010,00	23.416,00	14.800,00	10.000,00
<b>Temmuz</b>	59.785,00	20.061,00	12.615,00	10.000,00
<b>Ağustos</b>	79.486,00	28.748,00	17.203,00	10.000,00
<b>Eylül</b>	79.245,00	28.002,00	16.945,00	10.000,00
<b>Ekim</b>	69.107,00	26.903,00	16.048,00	10.000,00
<b>Kasım</b>	68.860,00	26.647,00	15.861,00	10.000,00
<b>Aralık</b>	65.005,00	25.518,00	16.200,00	10.000,00

Üretim giderlerini oluşturan kalemlerin gösterilmesi için çalışmanın ilerleyen bölümlerinde kapsamlı olarak ele alınan en düşük üretim seviyesinin gerçekleştiği Temmuz ayı seçilmiştir. Temmuz ayına ait gider kalemleri ayrıntılı olarak Tablo 4 verilmiştir.

**Tablo 4: Temmuz Ayı Gider Bilgileri (TL)**

<b>D.İ.M.M Toplam Tutarı</b>	<b>59.785,00</b>
150.01.001 Dana Kemiksiz Et	31.093,84
150.01.104 İç Yağı	5.026,80
150.02.100 Kombo Sucuk Harcı (Normal)	3.516,29
150.02.102 Sarımsak Toz	337,50
150.01.003 Tuz	48,02
150.01.003 Tatlı Kırmızı Biber	30,00
150.02.118 Çemen	278,75
150.02.119 Capsicum G- Xtracts	63,08
150.03.100 Doğal Bağırsak (40*1)	14.725,00
150.03.101 Collegen Baton Fibrosmok 30 Q Bağırsak (1*25 M)	1.437,49
150.03.102 Collegen Kangal Naturin 34 Q Bağırsak (1*15 M)	133,54
150.03.103 Collegen Baton Bağırsak (1*25 M)	2.500,372
150.04.100 Nitritli Tuz (%3)	56,51
150.04.109 Selka PFM (Karnıyarık Otu)	348,94
150.04.110 Frischalt5 Koruyucu Madde	188,92
<b>G.Ü.G Toplam Tutarı</b>	
<b>Değişken G.Ü.G</b>	<b>12.615,00</b>
730.00.004 Ambalaj Malz.	
730.00.004.01 Sucuk Bağlama İpi	32,38
730.00.004.02 Sucuk Etiketleri	124,52
730.00.004.03 Diğer (Clips, Koli)	561,85
730.01.004 SGK İşveren Prim Payı	3.280,90
730.01.005 İşsizlik Sigortası İşveren Prim Payı	1.534,27
730.02.001 Elektrik Gideri	5.169,58
730.02.002 Su Gideri	254,29
730.02.003 Doğalgaz Gideri	1.435,40
730.02.004 Telefon Gideri (Sabit+GSM)	211,31
<b>Sabit G.Ü.G</b>	<b>10.000,00</b>
730.04.Bakım Onarım Giderleri	1.129,23
730.04.001 Fabrika Araç Bakım Onarım Giderleri	1.129,23
730.10 Reklam Giderleri	937,77
730.06 Temizlik Malzemesi ve Hijyen Ürün Giderleri	141,34
730.032 Sigorta ve Poliçe Giderleri	1.433,00
730.029 İlaçlama Giderleri	382,22
730.033 Arıtma Sistemleri Kimyasal Giderler	86,44
730.05 Amortisman ve Tükenme Payları	5.890,00
<b>D.İ.G Toplam Tutarı</b>	<b>20.061,00</b>



### 5.3. Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Çalışmanın bu bölümünde Ocak-Aralık dönemi işletme gider bilgilerinden yola çıkılarak üretim maliyetleri tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır.

#### 5.3.1.Ocak Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyetinin Hesaplanması

İşletmenin yıllık üretim verileri ve gider bilgileri doğrultusunda kapasite miktarlarına bakıldığında normal kapasite tutarı 4.500 kg iken fiili kapasite tutarı 6.504 kg'dır. Ocak ayı içerisinde normal kapasitenin üstünde üretim gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 5: Ocak Ayı Maliyet Hesaplamaları**

OCAK	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	80.060,00	80.060,00
D.İ.G	29.218,00	29.218,00
G.Ü.G	27.278,00	27.278,00
Değişken G.Ü.G	17.278,00	17.278,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	10.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		6.504
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		1.44
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>136.887,00</b>	<b>136.887,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>21,04</b>	<b>21,04</b>

Ocak ayı içerisinde işletmede vergi usul kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemine göre üretim maliyeti; Toplam Üretim Maliyeti = 80.060,00+ 29.218,00+ 17.278,00+ 10.000 =136.887,00 TL , Birim Mamul Maliyeti = 136.887,00 / 6.504 = 21,04 TL/ Kg hesaplanmaktadır.

Tam maliyet yönteminde üretim gider unsurlarının tamamı mamul maliyetine dahil edilmektedir. Yani genel üretim giderlerinin sabit ve değişken gider ayrımı yapılmamaktadır. Ocak içerisinde işletme normal kapasitesinden 2.004 kg fazla üretim gerçekleşmiştir. TMS 2 stoklar standardı aşırı kapasite artışı gibi bazı istisnai durumlarda mamul maliyeti hesaplamasında tam maliyet yöntemine devam edilmesine izin vermektedir.

### 5.3.2. Şubat Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyetinin Hesaplanması

İşletme şubat ayı içerisinde normal kapasitenin üzerinde üretim gerçekleştirmiştir. Şubat ayında normal kapasitesi 4.500 kg olan işletmenin 1.900 kg fazla üretimi söz konusudur.

**Tablo 6: Şubat Ayı Maliyet Hesaplamaları**

ŞUBAT	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	79.000,00	79.000,00
D.İ.G	29.093,00	29.093,00
G.Ü.G	27.592,00	27.592,00
Değişken G.Ü.G	17.592,00	17.592,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	10.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		6.400
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		1,42
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>135.685,00</b>	<b>135.685,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>21,20</b>	<b>21,20</b>

Tam maliyet yöntemine göre üretim gider unsurlarının tamamı Şubat ayı içerisinde de mamul maliyetine dahil edilecektir. İşletme Şubat ayı içerisinde kapasite bilgilerine bakıldığında 6.400 kg üretim yapmıştır. Normal üretim kapasitesinden fazla üretim yapılmasından dolayı Ocak ayında olduğu gibi normal maliyet yöntemine yerine tam maliyet yöntemine devam edilecektir. TMS 2 stoklar standardı normal kapasiteye yakın veya fazla üretim olduğu durumlarda tam maliyet yönteminin kullanılmasını benimsemektedir. Şubat ayı içerisinde işletmenin kapasite kullanım oranına bakıldığında ;

$$\text{Kapasite kullanım oranı} = \text{Fiili Üretim Kapasite} / \text{Normal Kapasite}$$

$K.K.O = 6.400 / 4.500 = 1,42$ 'dir. İşletmenin kapasitesindeki artışın sabit maliyetlere düşen kısmı ise ;  $1,33 * 10.000 = 13.300$  TL'dir. Aşırı kapasiteden kaynaklanan 3.300 TL lik sabit maliyetlerde artış toplam maliyet ve birim mamul maliyetlerine etki edecektir. Dolayısıyla bu istisnai durumda 3.300 TL lik sabit maliyetlerdeki artış dikkate alınmaz ve tam maliyet yöntemine devam edilerek maliyetlerin tutarlı şekilde hesaplanması sağlanır.

### 5.3.3. Mart Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

İşletme Mart ayında 2.954 kg üretim yapmıştır ve kapasitenin % 65'si kullanılmıştır.

**Tablo 7: Mart Ayı Maliyet Hesaplamaları**

MART	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	60.417,00	60.417,00
D.İ.G	20.100,00	20.100,00
G.Ü.G	23.140,00	19.740,00
Değişken G.Ü.G	13.240,00	13.240,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	6.500,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		2.954
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,65
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>103.757,00</b>	<b>100.257,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>35,12</b>	<b>33,93</b>

İşletme Mart ayı verilerine bakıldığında tam maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti ; 103.757,00 TL hesaplanmıştır. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderleri sabit değişken ayırımına tabi tutulmadan üretim maliyetine dahil edilmesinden dolayı 10.000 TL olan sabit genel üretim giderinin tamamı mamul maliyetine dahil edilmiştir. Mart ayı içerisinde normal maliyet yöntemine göre sabit maliyetler kapasite kullanım oranı ölçüsünde ürün maliyetine ilave edilmiştir.

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

$K.K.O = 2.954 / 4.500 = 0.65$ 'dir. Mart ayında işletme % 65 kapasite ile çalışmıştır. Dolayısı ile % 35'lik bir atıl ( boş) kapasite söz konusudur. Çalışılan kapasiteye karşılık gelen sabit genel üretim gideri tutarı ise ; Sabit genel üretim gideri tutarı =  $0.65 * 10.000,00 = 6.500,00$  TL dir. Toplam üretim maliyetine bu çalışılan kapasiteye denk düşen tutar ilave edilir. Arada oluşan 3.500,00 TL lik fark dönem gideri kabul edilerek sonuç hesaplarına aktarılır. Burada oluşan fark kısmının başka bir deyişle boş kapasiteye düşen tutarın mamul maliyetine dahil edilmemesi nedeniyle toplam üretim ve birim mamul maliyetlerinde bir azalma meydana gelir.

### 5.3.4. Nisan Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Nisan ayı kapasite ve üretim gider bilgilerine ait hesaplamalar Tablo 8'de verilmiştir.

**Tablo 8: Nisan Ayı Maliyet Hesaplamaları**

<b>NİSAN</b>	<b>TAM MALİYET</b>	<b>NORMAL MALİYET</b>
D.İ.M.M	68.600,00	68.600,00
D.İ.G	26.819,00	26.819,00
G.Ü.G	25.436,00	24.336,00
Değişken G.Ü.G	15.436,00	15.436,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	8.900,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		4.023
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,89
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>120.855,00</b>	<b>119.755,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>30,04</b>	<b>29,76</b>

Nisan ayı içerisinde işletmenin düşük kapasitede çalışıldığı görülmüştür. Normal üretim kapasitesi 4.500 Kg iken Nisan ayında 4.023 Kg üretim yapılmıştır. Bu ay içerisindeki kapasite kullanım oranı ise ;

$K.K.O = 4.023 / 4.500 = 0.89$  olmuştur. % 89 kapasite ile çalışılmış ve % 11 kapasite boştur. Çalışılan kapasiteye denk düşen sabit genel üretim tutarı ise ;  $0.89 * 10.000,00 = 8.900,00$  TL'dir. İşletmenin normal maliyet yöntemi kullanılarak yapılan maliyet hesabında sabit maliyet tutarının atıl kısmı dönem gideri olarak sonuç hesaplarına kaydedilir. Normal maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti ;

Toplam Üretim Maliyeti =  $68.600,00 + 26.819,00 + 15.436,00 + 8.900,00$

Toplam Üretim Maliyeti =  $119.755,00$  TL dir.

Birim Mamul Maliyeti =  $119.755,00 / 4.023 = 29.76$  TL/Kg olmuştur.

### 5.3.5. Mayıs Ayı Tam Ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Mayıs ayında 3.773 kg fiili üretim gerçekleşmiştir. İşlemenin planlanan (normal) kapasitesinden düşük üretim söz konusu olmuştur.

**Tablo 9: Mayıs Ayı Maliyet Hesaplamaları**

MAYIS	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	67.945,00	67.945,00
D.İ.G	25.804,00	25.804,00
G.Ü.G	25.231,00	23.531,00
Değişken G.Ü.G	15.231,00	15.231,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	8.300,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		3.773
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,83
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>118.980,00</b>	<b>117.280,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>31,53</b>	<b>31,08</b>

Mayıs ayında işletme 3.773 kg mamul üretimi gerçekleştirmiş olup tam maliyet yöntemine göre üretim maliyeti;

Toplam üretim maliyeti = 67.945,00+25.804,00+15.231,00+10.000,00 = 118.980,00 TL 'dir. Birim mamul maliyeti = 118.980,00 / 3.773= 31,53 TL/ kg'dir.

K.K.O = 3.773 / 4.500 = 0.83'dir. Çalışılan kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri tutarı = 0.83 \* 10.000,00= 8.300,00 TL dir.

İşletmenin normal maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti ise ;

Toplam üretim maliyeti = 67.945,00+ 25.804,00+15.231,00+8.300,00 = 117.280,00TL'dir. Birim mamul maliyeti = 117.280,00/ 3.773 = 31,08 TL/kg'dir.

İşletme Mayıs ayı içerisinde düşük kapasite çalışmasından dolayı TMS 2 stoklar standardına göre normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplanması sonucunda sabit giderler kapasite kullanım oranı ölçüsünde maliyetlere dahil edilmiştir.

### 5.3.6. Haziran Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

İşletmenin ay içerisinde gider ve kapasite bilgileri Tablo 10' de verildiği gibi olup iki maliyet yöntemine göre toplam ve birim maliyetleri hesaplanmıştır.

**Tablo 10: Haziran Ayı Maliyet Hesaplamaları**

HAZİRAN	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	63.010,00	63.010,00
D.İ.G	23.416,00	23.416,00
G.Ü.G	24.800,00	21.900,00
Değişken G.Ü.G	14.800,00	14.800,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	7.100,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		3.232
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,71
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>111.226,00</b>	<b>108.326,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>34,41</b>	<b>33,51</b>

İşletme Haziran ayı içerisinde planlanan kapasitesi olan 4.500 kg'ın altında üretim gerçekleştirmiştir. İşletmenin Haziran ayında gerçekleşen üretim kapasitesi 3.232 kg'dır. Normal kapasite altında üretimden dolayı olumsuz bir kapasite sapması oluşmuştur. Burada oluşan kapasite sapması olumsuz yönde ve 1.268 kg'dır. Tam maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamaları ;

Toplam Üretim Maliyeti = 63.010,00+ 23.416,00+ 14.800,00+ 10.000,00 = 111.226,00 TL'dir. Birim Mamul Maliyeti = 111.226,00 / 3.232 = 34,41 TL/kg'dır.

Normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamaları ise şu şekilde olacaktır.

K.K.O = 3.232 / 4.500 = 0.71 olup kapasiteye düşen sabit genel üretim tutarı = 10.000 \* 0.73 = 7.100,00 TL

Toplam Üretim Maliyeti = 63.010,00+ 23.416,00+ 7.100,00 + 10.000,00 = 108.326,00 TL'dir. Birim Mamul Maliyeti = 108.326,00 / 3.232 = 33,51 TL / kg

### 5.3.7. Temmuz Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

İşletmenin aylık üretim verileri incelendiğinde en düşük kapasite ile çalışılan ay Temmuz ayı olmuştur. İki maliyet yöntemine göre hesaplamalar ise şu şekildedir.

**Tablo 11: Temmuz Ayı Maliyet Hesaplamaları**

TEMMUZ	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	59.785,00	59.785,00
D.İ.G	20.061,00	20.061,00
G.Ü.G	22.615,00	18.615,00
Değişken G.Ü.G	12.615,00	12.615,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	6.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		2.700
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,60
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>102.461,00</b>	<b>98.461,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>37,94</b>	<b>36,46</b>

Tam maliyet yönteminde toplam mamul maliyeti 102.461,00TL iken birim mamul maliyeti ise ; Birim Mamul Maliyeti =  $102.461,00 / 2.700 = 37,94$  TL/kg hesaplanmıştır. Normal maliyet yönteminde ise tabloda görüldüğü gibi sabit maliyetler 6.000,00 TL olarak alınmıştır. Çünkü işletme bu ay içerisinde düşük kapasite çalışmıştır ve TMS 2 stoklar standardının kabul ettiği normal maliyet yöntemi sabit maliyetleri kapasite kullanım oranında maliyetlere dahil edecektir .

$K.K.O = 2.700 / 4.500 = 0.60$  olup bu kapasiteye düşen sabit gider tutarı  $0.60 * 10.000,00 = 6.000,00$  TL olmuştur. İşletmenin 6.000,00 TL sabit gider tutarı normal maliyet yönteminde mamul maliyetine dahil edilen kısmı iken aradaki 4.000,00 TL lik fark ise mamul maliyetlerine dahil edilmeyerek dönem gideri kabul edilecek ve sonuç hesaplarına aktarılacaktır. Arada oluşan bu 4.000,00 TL lik fark işletmenin çalışılmayan kapasitesi yani atıl kapasitesine isabet düşen tutar olup bu tutarın maliyetlere eklenmesi durumunda toplam maliyetler ve birim maliyetlerde artış meydana gelecektir.

### 5.3.8.Ağustos Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Ağustos ayı kapasite raporlarına göre işletme bu ay içerisinde normal üretim kapasitesini aşarak fazla üretim gerçekleştirmiştir

**Tablo 12: Ağustos Ayı Maliyet Hesaplamaları**

AĞUSTOS	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	79.486,00	79.486,00
D.İ.G	28.748,00	28.748,00
G.Ü.G	27.203,00	27.203,00
Değişken G.Ü.G	17.203,00	17.203,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	10.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		6.004
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		1,33
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>135.437,00</b>	<b>135.437,00</b>
<b>Birim Maliyeti (TL/KG)</b>	<b>22,55</b>	<b>22,55</b>

$K.K.O. = 6.004 / 4.500 = 1.33$ 'dir. işletmenin bu tutara denk düşen sabit maliyet tutarı ise ;  $1.33 * 10.000,00 = 13.300,00$  TL olacaktır .Görüldüğü gibi sabit maliyetlerde 3.300,00 TL'lik bir artış söz konusu olmaktadır. Sabit maliyetlerde kapasitedeki aşırı artıştan dolayı oluşan bu fark maliyetlere dahil edilmeyecektir. TMS 2 stoklar standardına göre normal üretim kapasitesine yakın veya aşırı kapasite artışı gibi istisnai durumlarda sabit maliyetlerde de oluşacak artış dikkate alınmaz ve tam maliyet yöntemine izin verilir. Dolayısıyla bu ay içerisinde sabit maliyetlerde 3.300,00 TL'lik artış dikkate alınmamıştır ve tam maliyet yöntemine göre toplam ve birim mamul maliyeti hesaplanmıştır. Buna göre;

Toplam mamul maliyeti = 135.437,00 TL 'dir.

Birim mamul maliyeti ise =  $135.437,00 / 6.004 = 22,55$  TL/kg hesaplanmıştır.



### 5.3.9. Eylül Ayı Tam ve Normal Maliyetlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Eylül ayı gider bilgileri ve kapasite raporundan elde edilen verilerle iki yöntemle göre üretim maliyeti ve birim maliyetler hesaplanmıştır.

**Tablo 13: Eylül Ayı Maliyet Hesaplamaları**

EYLÜL	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	79.245,00	79.245,00
D.İ.G	28.002,00	28.002,00
G.Ü.G	26.945,00	26.945,00
Değişken G.Ü.G	16.945,00	16.945,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	10.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		5.621
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		1.24
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>134.192,00</b>	<b>134.192,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>23,87</b>	<b>23,87</b>

Eylül ayı içerisinde meydana gelen üretim verilerine bakıldığında işletmenin Ağustos ayı içerisinde olduğu gibi planlanan üretimden fazla üretim yapmış olduğu görülmüştür. Normal kapasitesi 4.500 kg iken fiili üretim kapasitesi 5.621 kg olarak raporlanmıştır.

İşletmenin kapasite kullanım oranı ise ;  $K.K.O = 5621 / 4500 = 1.24$ 'dir. Bu ay içinde hesaplanan sabit gider tutarı ise ;  $10.000,00 * 1.24 = 12.400,00$  TL dir. Arada oluşan 2.400,00 TL lik fark TMS 2 stoklar standardına göre dikkate alınmayacaktır.

### 5.3.10. Ekim Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Eylül ayı içerisinde gerçekleşen normal kapasite üstündeki üretim Ekim ayında da devam etmiştir. Tam ve normal maliyet yöntemine göre üretim maliyetleri tablo 12 gösterilmiştir.

**Tablo 14: Ekim Ayı Maliyet Hesaplamaları**

<b>EKİM</b>	<b>TAM MALİYET</b>	<b>NORMAL MALİYET</b>
D.İ.M.M	69.107,00	69.107,00
D.İ.G	26.903,00	26.903,00
G.Ü.G	26.048,00	25.448,00
Değişken G.Ü.G	16.048,00	16.048,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	9.400,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		4.250
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,94
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>122.058,00</b>	<b>121.458,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>28,71</b>	<b>28,57</b>

$K.K.O = 4.250 / 4500 = 0.94$  dir. İşletmenin çalışılan kısma düşen sabit gider tutarı ; Sabit gider =  $0.94 * 10.000,00 = 9.400,00$  TL olmaktadır. İşletme % 94 kapasite ile çalışmıştır. Burada boş kapasiteye yani % 6 ya karşılık gelen tutar ise ; 600,00 TL olmaktadır. Arada oluşan bu 600,00 TL'lik fark TMS 2 stoklar standardına göre düşük kapasiteden dolayı oluşmuş olup mamul maliyetine dahil edilmeyerek toplam ve birim mamul maliyetleri yükseltilmeyecektir. Boş kapasiteye karşılık düşen bu tutar dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanacaktır.

Normal maliyet yönteminin tercih edilmesiyle olumsuz kapasite sapması olan bu ayda toplam mamul maliyeti= $69.107,00 + 26.903,00 + 16.048,00 + 9.400,00 = 122.458,00$  TL dir.

Birim mamul maliyeti =  $121.458,00 / 4250 = 28,57$  TL/ kg hesaplanmıştır.

### 5.3.11.Kasım Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Kasım ayı içerisinde normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerine göre hesaplamalar yapılmıştır. Normal maliyet yönteminin tercih edilmesiyle mamule yüklenen sabit genel gideri tutarı düşük kapasiteden dolayı düşmekte olduğu için toplam ve birim maliyetler daha tutarlı hesaplanmaktadır.

**Tablo 15: Kasım Ayı Maliyet Hesaplamaları**

<b>KASIM</b>	<b>TAM MALİYET</b>	<b>NORMAL MALİYET</b>
D.İ.M.M	68.860,00	68.860,00
D.İ.G	26.647,00	26.647,00
G.Ü.G	25.861,00	24.861,00
Değişken G.Ü.G	15.861,00	15.861,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	9.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		4.091
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,90
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>121.368,00</b>	<b>120.368,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>29,66</b>	<b>29,42</b>

İşletmenin kasım ayı içerisinde gerçekleşen üretim miktarı 4.300 Kg olup kapasite kullanım oranı ;K.K.O =  $4.091 / 4.500 = 0.90$ 'dir

Kapasiteye düşen sabit gider tutar toplamı =  $0.90 * 10.000,00 = 9.000,00$  TL dir. bu tutar mamul maliyetlerine dahil edilmiştir ve normal maliyet yöntemine göre hesaplamalarda toplam mamul maliyeti 120.368,00 TL olarak bulunmuştur.

Sabit gider tutarından geriye kalan yani çalışılmayan kısma isabet tutar ise ; 1.000,00 TL olmaktadır. Bu tutarda TMS 2 stoklar standardına göre gelir tablosu hesaplarında satılan mamul maliyetine ilave edilecektir. Vergi usul kanununun uygun gördüğü tam maliyet yönteminde hem toplam da hem de birim maliyetlerde daha yüksek sonuçlar ortaya çıktığı görülmektedir.

### 5.3.12. Aralık Ayı Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Üretim Maliyeti ve Birim Mamul Maliyeti Hesaplanması

Aralık ayı kapasite bilgilerine göre 4.091 kg üretim yapılmıştır. Normal kapasitenin altında üretim gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 16: Aralık Ayı Maliyet Hesaplamaları**

ARALIK	TAM MALİYET	NORMAL MALİYET
D.İ.M.M	68.860,00	68.860,00
D.İ.G	26.647,00	26.647,00
G.Ü.G	25.861,00	24.861,00
Değişken G.Ü.G	15.861,00	15.861,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00	9.000,00
<b>KAPASİTE BİLGİLERİ (KG)</b>		
Fiili Üretim Kapasitesi		4.091
Normal Üretim Kapasitesi		4.500
Kapasite Kullanım Oranı (%)		0,90
<b>Toplam Üretim Maliyeti (TL)</b>	<b>121.368,00</b>	<b>120.368,00</b>
<b>Birim Maliyet (TL/KG)</b>	<b>29,66</b>	<b>29,42</b>

Tam maliyet yönteminin uygulanması sonucunda toplam üretim maliyeti;

$$\text{Toplam üretim maliyeti} = 68.860,00 + 26.647,00 + 25.861,00 = 121.368,00 \text{ TL}$$

$$\text{Birim mamul maliyeti} = 121.368,00 / 4.091 = 29,66 \text{ TL / kg hesaplanmıştır.}$$

Normal maliyet yöntemi ile sabit giderler %90 kapasite oranında maliyetlere yüklenecektir.

$$\text{Toplam üretim maliyeti} = 120.368,00 \text{ TL}$$

$$\text{Birim mamul maliyeti} = 120.368,00 / 4.091 = 29,42 \text{ TL/ kg hesaplanmıştır.}$$

İşletmenin normal maliyet yöntemi uygulaması ile atıl olan %10 kapasite üretim maliyetine dahil edilmemiş olacağından toplam ve birim mamul maliyetinde azalma olacaktır.

### 5.3. YÖNTEMLER ARASINDA KARŞILAŞTIRMA

Üretimle doğrudan ilişkilendirilen dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetine katılmaları Vergi Usul Kanunu, BOBİ FRS ve TMS 2 Stoklar standardının kabul ettiği maliyet yöntemlerinde bir takım farklı sonuçları da meydana getirmektedir. Vergi Usul Kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemi direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel yönetim giderlerinin tamamını mamul maliyetine dahil etmektedir. Öte yandan TMS 2 stoklar standardı ise normal maliyet yöntemini kabul etmekte olup genel yönetim giderlerinde sabit ve değişken gider ayırımına giderek mamul maliyetine atıl kapasiteyi dahil etmemektedir. BOBİ FRS de ise tam maliyet ve normal maliyet yöntemi önerilmektedir.

#### 5.3.1. Aylık Üretim Maliyeti

Aylık üretim maliyeti hesaplamalarının doğrudan birim mamul maliyetine etkisi söz konusu olmaktadır. Tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre yapılan hesaplamalar farklılık göstermektedir. Kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim tutarının maliyetlere yüklenmesinden kaynaklanan bu farklılıklar işletmenin doğrudan üretim ve satış fiyatını da etkilemektedir. Araştırmadaki üretim işletmesinin Ocak –Aralık dönemi üretim maliyetleri Tablo 17’de verilmiştir.

**Tablo 17: Aylık Toplam Üretim Maliyetleri**

AYLAR	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (KG)	TAM MALİYET (TL)	NORMAL MALİYET (TL)
<b>Ocak</b>	6.504	136.887,00	136.887,00
<b>Şubat</b>	6.400	135.685,00	135.685,00
<b>Mart</b>	2.954	103.757,00	100.257,00
<b>Nisan</b>	4.023	120.855,00	119.755,00
<b>Mayıs</b>	3.773	118.980,00	117.280,00
<b>Haziran</b>	3.232	111.226,00	108.326,00
<b>Temmuz</b>	2.700	<b>102.461,00</b>	<b>98.461,00</b>
<b>Ağustos</b>	6.004	135.437,00	135.437,00
<b>Eylül</b>	5.621	134.192,00	134.192,00
<b>Ekim</b>	4.250	122.058,00	121.458,00
<b>Kasım</b>	4.091	121.368,00	120.368,00
<b>Aralık</b>	3.402	116.723,00	114.223,00

İşletmenin 2014 yılında aylık üretim maliyetleri tam maliyet yöntemi ve normal yöntemi ile hesaplanmıştır. Vergi Usul Kanununun 275. maddesinde uygulanan tam maliyet yöntemi mamul maliyetine dahil edilecek genel üretim giderlerini sabit ve değişken ayrımı yapılmaksızın üretim maliyetine dahil etmektedir. TMS 2 stoklar standardının kabul ettiği normal maliyet yöntemine göre ise genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayrımı yapılarak sabit giderler üretim maliyetine kapasite kullanım oranı tutarında dahil edilmektedir. Yöntemler arasındaki bu farklılık üretim maliyeti tutarlarında da farklılığa sebep olmaktadır.

Ocak ayı içerisinde işletmenin normal kapasite miktarını geçen bir üretim söz konusudur. İşletme Ocak ayı içerisinde % 1.44 kapasite ile çalışmıştır; yani normal (planlanan) kapasite seviyesinden fazla üretim gerçekleştirmiştir. Tam maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyetine sabit gider tutarı 10.000,00 TL'nin tamamı ilave edilmiştir. Söz konusu TMS 2 stoklar standardı aşırı üretim yapılan dönemlerde normal maliyetten tam maliyet yöntemine geçilmesini kabul etmektedir. Çok yüksek kapasiteyle çalışılmış dönemlerde birime düşen sabit genel üretim gideri miktarı azalmış olacağından tam maliyet yöntemine devam edilecektir. TMS 2 stoklar standardının bu istisnai durumla ilgili tam maliyete devam edilmesini kabul etmesinden dolayı Ocak ayı içerisinde tam maliyet yöntemi kullanılmaya devam edilmiştir. Çok yüksek üretim gerçekleşen bu ay içerisinde tam maliyet yöntemine devam edilmiş ve sabit maliyet tutarı artırılmamıştır.

Normal maliyet yöntemine göre fiili kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri tutarı =  $10.000,00 * 1.44 = 14.400,00$  TL olmaktadır. Arada oluşan 1.400,00 TL' lik fark dikkate alınmamaktadır. Tam maliyet yöntemine devam edilerek sabit genel üretim giderleri artırılmaz. Yüksek üretim olan bu ayda sabit genel üretim giderlerinin yüksek kapasiteden dolayı artırılması önlenmektedir ve maliyetler bu istisnai durumda işletmenin kullanmış olduğu yöntemle daha düşük ve tutarlı çıkmaktadır.

Çok yüksek miktarda üretimin söz konusu olduğu Ocak ayında 6.504 kg , Şubat ayında 6.400 kg, Ağustos ayında 6.004 kg ve Eylül ayında 5.621 kg üretim gerçekleşmiştir ve işletmenin normal üretim kapasitesi 4.500 kg aşılmıştır. Maliyetlerin yüksek çıkmasını önlemek içinde sabit maliyetlerdeki artış dikkate alınmamıştır ve tam

maliyet yöntemine devam edilmiştir. Sonuç olarak tam maliyete göre hesaplamalardaki toplam üretim maliyeti normal maliyet yöntemiyle aynı çıkmaktadır.

Çok yüksek üretimin dışında düşük kapasite söz konusu olan aylarda tam maliyet yöntemine göre ve normal maliyet yöntemine göre bir karşılaştırma yapıldığında normal maliyet yönteminin tercih edilmesinin daha doğru olduğu görülmektedir. Normal maliyet yönteminin tercihinin en önemli göstergesi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Düşük kapasite ile çalışılan dönemlerde normal maliyet yöntemi atıl kapasiteye isabet eden sabit giderleri maliyetlere dahil etmemektedir. Atıl durum dolayısıyla birim sabit maliyetlerde artış görülmeyeceğinden maliyetler daha doğru ve tutarlı olmaktadır. Düşük kapasite ile çalışılan dönemlerde normal maliyet yönteminin tercih edilmesiyle toplam üretim maliyetlerinde azalma görülmektedir.

Mart ayında işletmenin normal (planlanan) üretim kapasitesinden daha az üretim yaptığı görülmüştür. İşletme bu ay içerisinde % 65 kapasite kullanım oranına sahiptir ve % 35 kapasite atıl durumdadır. Standardın benimsediği normal maliyet yöntemiyle bu boş kapasite toplam üretim maliyetini arttırmamıştır. Mart ayında tam maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti 103.757,00 TL hesaplanmıştır. Normal maliyet yöntemiyle boş kapasiteden dolayı sabit maliyetler çalışılan tutarda maliyetlere dahil edilerek toplam üretim maliyetlerinin artması önlenmiştir. Normal maliyet yöntemiyle toplam üretim maliyeti azalmış ve 100.257,00 TL olarak hesaplanmıştır.

### **5.3.2. Birim Mamul Maliyeti**

İşletmenin aylık birim mamul maliyetlerinde; özellikle üretimin düşük ve yüksek olduğu dönemlerde birim sabit giderlerin payındaki artış ve azalıştan dolayı değişimler görülmektedir.

Normal maliyet yöntemi ile sabit giderler kapasite kullanım oranı ölçüsünde maliyetlere ilave edilmektedir. Üretim miktarının arttığı durumlarda birim başına düşen sabit gider miktarı da azalma göstermektedir. Bu azalma ile birlikte birim mamul maliyetleri de düşmektedir. Standardın kabul ettiği normal maliyet yöntemi bu azalmaları dikkate almaktadır. Ancak üretimin düşük olduğu dönemlerde birim başına düşen sabit gider miktarı artacak dolayısıyla birim mamul maliyetlerinde de artış olacaktır. Burada normal maliyet yöntemi göre; birim maliyetlerdeki artışı önlemek

amacıyla maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanmasını kabul etmektedir. Kullanılmayan kapasiteye ait giderler maliyetlere ilave edilmeyecektir.

**Tablo 18: Aylık Birim Mamul Maliyetleri**

AYLAR	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (KG)	TAM MALİYET (TL)	NORMAL MALİYET (TL)	FARK (TL)
<b>Ocak</b>	6.504	21,04	21,04	0
<b>Şubat</b>	6.400	21,20	21,20	0
<b>Mart</b>	2.954	35,12	33,93	1,19
<b>Nisan</b>	4.023	30,04	29,76	0,28
<b>Mayıs</b>	3.773	31,53	31,08	0,45
<b>Haziran</b>	3.232	34,41	33,51	0,9
<b>Temmuz</b>	<b>2.700</b>	<b>37,94</b>	<b>36,46</b>	<b>1,48</b>
<b>Ağustos</b>	6.004	22,55	22,55	0
<b>Eylül</b>	5.621	23,87	23,87	0
<b>Ekim</b>	4.250	28,71	28,57	0,14
<b>Kasım</b>	4.091	29,66	29,42	0,24
<b>Aralık</b>	3.402	34,31	33,57	0,74

Ocak, Şubat, Ağustos ve Eylül aylarında yüksek kapasiteden kaynaklı olarak sabit giderlerdeki artış dikkate alınmadığından tam maliyet yöntemi kullanılmaya devam edilmiştir. Bunun sonucu olarak iki yöntemde de aynı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Düşük kapasite ile çalışılan diğer 8 ay için birim mamul maliyetlere bakıldığında ;

Mart ayında % 65 kapasite ile çalışılmıştır ve tam maliyet yöntemine göre 35,12 TL birim mamul fiyatı oluşmuştur. Normal maliyet yöntemiyle çalışıldığında 33,93 TL birim mamul maliyeti meydana gelmiştir. Normal maliyet yöntemiyle birim mamul maliyetinde 1,19 TL'lik bir azalma söz konusudur.

Nisan ayında % 89 kapasite kullanım oranı söz konusu olup tam maliyet yöntemiyle birim mamul maliyeti 30,04 TL iken normal maliyet yönteminde 29,76 TL birim mamul maliyeti olduğu görülmektedir. Arada 0,28 TL'lik birim mamullerde fark oluşmaktadır.

Haziran ayında % 0.71 kapasite kullanımı meydana gelmiştir. Birim mamullerde ise; tam maliyet yöntemiyle 34,41 TL birim mamul maliyeti oluşmaktayken normal maliyet yöntemi kullanılmasıyla birim mamul maliyeti 33,51 TL'ye düşmektedir.



Temmuz ayında en düşük kapasiteye ulaşılmış ve işletme kapasitesinin sadece % 60'lık kısmını kullanabilmiştir. Bunun sonucunda tam maliyet yöntemi kullanıldığında birim maliyetleri 37,94 TL iken normal maliyet yöntemini seçmesi durumunda 36,46 TL'ye düşmektedir. İki yöntemde aradaki fark 1,48 TL olmaktadır. Dolayısıyla aradaki farkta yükselme görülmektedir. Normal maliyet yönteminin bu düşük kapasite ile çalışılan aylarda kullanılmasıyla birim maliyetlerde 1,48 TL gibi yüksek bir fark oluşmaktadır.

Ekim ayında %94 kapasite kullanılmış ve tam maliyet yöntemine göre 28,71 TL birim maliyet hesaplanırken normal maliyet yönteminde 28,57 TL olmuştur. Aradaki fark ise 0,14 TL olmuştur.

Kasım ayında Ekim ayında olduğu gibi düşük bir kapasitede çalışılmıştır ve Kasım ayı kapasite kullanımı % 90 olarak gerçekleşmiştir. Tam maliyet yöntemine göre birim mamul maliyeti 29,66 TL iken normal maliyet yöntemine göre birim mamul maliyeti ise 29,42 TL'ye düşmüştür. Dolayısıyla Kasım ayında normal maliyet yöntemi kullanılmasıyla birim mamul maliyetlerinde 0,24 TL'lik bir azalma meydana gelmiştir.

Aralık ayında kapasite kullanım oranı %75'tir. Tam maliyet yöntemine göre 34,31 TL olan birim mamul maliyetleri normal maliyet yöntemine göre 33,57 TL'ye düşmüştür. Aralık ayında birim mamul maliyetlerinde 0,74 TL'lik bir azalma söz konusu olmuştur.

Normal maliyet yöntemi dikkate alındığında birim mamul maliyetlerindeki en fazla azalış Temmuz ayındadır ve 1,48 TL olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla en düşük kapasite ile çalışılan Temmuz ayında birim maliyetteki azalış en yüksek seviyede görülmüştür. Kapasite işletmenin planladığı kapasiteye yaklaşılmaya başladıkça bu fark da azalmaya başlamaktadır.

### **5.3.3. Sabit Maliyetler**

Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranında mamul maliyetlerine dahil edilerek maliyetlerin doğru tespiti amaçlanmaktadır. Sabit genel üretim giderlerine yaklaşımından dolayı tam maliyet yöntemiyle farklı maliyet sonuçları meydana gelmektedir. Çalışmanın bu bölümünde sabit giderlerin kapasite kullanım oranına göre gidere yüklenmesi sonucundaki sabit

genel üretim tutarları ve vergi usul kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemine göre gidere yüklenen sabit genel üretim tutarları aylar itibariyle Tablo 19' da verilmiştir.

**Tablo 19: Toplam Sabit Maliyetler**

AYLAR	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI( KG)	TAM MALİYET (TL)	NORMAL MALİYET(TL)	TOPLAM FARK(TL)
<b>Ocak</b>	6.504	10.000,00	10.000,00	0
<b>Şubat</b>	6.400	10.000,00	10.000,00	0
<b>Mart</b>	2.954	10.000,00	6.500,00	3.500,00
<b>Nisan</b>	4.023	10.000,00	8.900,00	1.100,00
<b>Mayıs</b>	3.773	10.000,00	8.300,00	1.700,00
<b>Haziran</b>	3.232	10.000,00	7.100,00	2.900,00
<b>Temmuz</b>	<b>2.700</b>	<b>10.000,00</b>	<b>6.000,00</b>	<b>4.000,00</b>
<b>Ağustos</b>	6.004	10.000,00	10.000,00	0
<b>Eylül</b>	5.621	10.000,00	10.000,00	0
<b>Ekim</b>	4.250	10.000,00	9.400,00	600,00
<b>Kasım</b>	4.091	10.000,00	9.000,00	1.000,00
<b>Aralık</b>	3.402	10.000,00	7.500,00	2.500,00
<b>TOPLAM</b>				<b>17.300,00</b>

Vergi usul kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemine göre sabit giderler kapasite kullanım oranına bakılmaksızın mamul maliyetine dahil edilmiştir. TMS 2 stoklar standardının benimsediği normal maliyet yöntemiyle sabit giderler kapasiteyle ilişkili şekilde üretim maliyetine dahil edilmektedir.

Ocak , Şubat , Ağustos ve Eylül aylarında normal kapasiteden fazla üretim yapılmıştır. Bu aylar söz konusu TMS 2 stoklar standardında bahsedilen istisnai durumları göstermektedir. Normal üretim kapasitesinden fazla üretim olduğu dönemlerde sabit genel üretim giderlerindeki artış dikkate alınmayarak maliyetlerde artışa sebep olmaması için tam maliyet yöntemine devam edilmesi gerektiğini standart söylemiştir. Bu nedenle bu aylarda sabit giderlerdeki artış dikkate alınmamıştır. Tam maliyet yöntemine devam edilmesiyle yüksek üretim gerçekleşen dönemlerde sabit giderler kapasiteyle uyumlu olarak artırılmadığından dolayı azalacaktır. Tam maliyet yönteminde bu aylardaki gibi üretimin fazla olduğu dönemlerde birim maliyetler azalacaktır. Yöntemin farklı üretim kapasitelerinde oluşturduğu maliyet dalgalanmalarını normal maliyet yöntemi çalışılan kapasiteye düşen sabit giderlerin üretim maliyetine dahil edilmesini kabul etmesiyle önüne geçmektedir. Normal

maliyet yönteminde farklı üretim kapasitelerindeki maliyet dalgalanmaları önlenerek daha gerçek sonuçlar elde edilmektedir. Planlanan (normal) üretim kapasitesinin altında üretim yapılan aylar; Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ekim, Kasım ve Aralık aylarıdır. TMS 2 standardının benimsediği normal maliyet yöntemiyle bu aylarda çalışılan kapasiteler ölçüsünde sabit giderler mamul maliyetine dahil edilmiştir. Mart ayında ; 6.500,00 TL, Nisan ayında 8.900,00 TL , Mayıs ayında 8.300,00 TL , Haziran ayında 7.100,00 TL , Temmuz ayında 6.000,00 TL, Ekim ayında 9.400,00 TL, Kasım ayında 9.000,00 TL ve Aralık ayında 7.500,00 TL olarak alınmıştır. İşletme mevcut kullanmış olduğu tam maliyet yöntemi ile ürün maliyetine toplam olarak 17.300,00 TL fazladan maliyet yüklemiş olmaktadır. Dolayısıyla normal maliyet yöntemini kullanması durumunda mamul maliyetlerini toplam 17.300,00 TL'lik artıştan kurtarmış olacaktır.

**Tablo 20: Birim Başına Düşen Sabit Maliyetler**

AYLAR	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI(KG)	TAM MALİYET (TL)	NORMAL MALİYET(TL)
<b>Ocak</b>	6.504	1,53	1,53
<b>Şubat</b>	6.400	1,56	1,56
<b>Mart</b>	2.954	3,38	2,20
<b>Nisan</b>	4.023	2,49	2,21
<b>Mayıs</b>	3.773	2,65	2,20
<b>Haziran</b>	3.232	3,09	2,19
<b>Temmuz</b>	<b>2.700</b>	<b>3,70</b>	<b>2,22</b>
<b>Ağustos</b>	6.004	1,66	1,66
<b>Eylül</b>	5.621	1,77	1,77
<b>Ekim</b>	4.250	2,35	2,21
<b>Kasım</b>	4.091	2,44	2,19
<b>Aralık</b>	3.402	2,94	2,20

Normal maliyet yönteminde normal kapasitenin altında çalışılan dönemlerde sabit giderlerin kapasite kullanım oranıyla orantılı olarak mamule yüklenmesi sonucu ortaya sabit giderlerin atıl kısmından dolayı ortaya çıkan farklar sözkonusu olmaktadır. Vergi usul kanununu bu farkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak görmektedir. Kanunen kabul edilmeyen gider olarak bu tutarlar vergi matrahına eklenmektedir ve dolayısıyla ortaya ertelenmiş vergi varlığı çıkmaktadır. Üretilen mamullerin tamamı

satılncaya kadar bu vergi varlığı etkisini sürdürmektedir. Uygulama işletmesinde atıl kapasiteden dolayı ortaya çıkan bu fark tutarları Tablo 21’de verilmiştir.

**Tablo 21: Ertelenen Vergi Tutarları**

AYLAR	TOPLAM FARK (TL)	ERTELENEN VERGİ (TL)
<b>Ocak</b>	0	0
<b>Şubat</b>	0	0
<b>Mart</b>	3.500,00	700,00
<b>Nisan</b>	1.100,00	220,00
<b>Mayıs</b>	1.700,00	340,00
<b>Haziran</b>	2.900,00	580,00
<b>Temmuz</b>	4.000,00	800,00
<b>Ağustos</b>	0	0
<b>Eylül</b>	0	0
<b>Ekim</b>	600,00	120,00
<b>Kasım</b>	1.000,00	200,00
<b>Aralık</b>	2.500,00	500,00

İşletmenin 12 ay içerisinde en fazla olarak kapasite saptması gerçekleşen ayı Temmuz ayı olmuştur. Üretim seviyesi planlanan (normal) kapasitenin altında gerçekleşmiş ve % 60 kapasite söz konusu olmuştur. Burada çalışılan kapasiteye isabet eden tutar 6.000,00 TL olmuştur ve mamul maliyetine ilave edilmiştir. Geriye kalan kapasite saptmasından kaynaklanan boş (atıl) tutara düşen gider ise 4.000,00 TL dir. Boş kapasiteye düşen tutar işletmenin finansal tablolarında (gelir tablosunda) raporlanmak üzere dönem gideri olarak kaydedilecektir. Kapasite saptmalarından kaynaklı olarak ortaya çıkan farklar aslında boş kapasite maliyetlerini ifade etmektedir. Standarda göre planlanandan düşük üretim yapıldığı dönemlerde üretime dahil edilmeyen bu farklar dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

Vergi usul kanununa göre üretime dahil edilmeyen bu farklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahında yer alacaktır. Üretim maliyetine katılmayarak doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilecek boş kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri üzerinden işletme vergi usul kanunu gereğince vergilendirilecektir. Bunun sonucu olarak ortaya ertelenmiş vergi kavramı çıkacaktır. İşletme ortaya çıkan ertelenen vergi tutarını mamullerin tamamı satılncaya kadar finansal tablolarına yansıtacaktır.

#### 5.3.4. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirilme

Normal maliyet yönteminin ortaya koyduğu fark kapasite farklılığından ortaya çıkmaktadır. İşletme normal kapasitesinin altında çalışabilir. Ters durumda normal kapasitenin üstünde üretim yapmış ya da normal kapasiteye yakın üretim yapmış olabilir. Bu farklı üretim kapasitelerinde standardın öngördüğü normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerini kapasite kullanım oranı çerçevesinde üretim maliyetlerine dahil etmektedir. Dolayısıyla normal maliyet yöntemi ile birim sabit maliyetlerden ortaya çıkacak maliyet dalgalanmalarının önüne geçilecektir.

TMS 2 stoklar ile BOBİ FRS normal maliyet yönteminde farklı kayıtlar önermektedir. Sabit genel üretim giderlerinin dağıtılmayan kısmı TMS 2’de dönem gideri olarak sonuç hesaplarında kaydedilmektedir. BOBİ FRS bölüm altında ise bu dağıtılmayan kısımların satışların maliyeti kaleminde kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir. Farklı üretim düzeylerinden normal üretim düzeyinin altında kalınması durumunda; sabit genel üretim giderlerinin çalışılmayan kapasiteye denk düşen kısmı maliyetlere dahil edilmeyerek gelir tablosunda satılan mamul maliyetine satışların maliyetine ilave edilecektir. Satışların maliyetine kaydedilecek bu tutarlar işletme brüt kar/zararının olması gerekenden düşük olarak çıkmasına neden olacaktır.

Çalışmanın bu bölümünde BOBİ FRS’de önerilen kayıt yönteminin TMS 2 ve vergi mevzuatından farklılığının incelenmesi için en düşük üretim seviyesi görülen Temmuz ayı seçilmiştir. Bu ay üzerinden tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenmiş gelir tabloları verilmiştir. Bir sonraki aşamada ise vergi mevzuatı ve standartlara göre muhasebeleştirmedeki farklılıklar verilmiştir. (Temmuz ayı için dönem başı stok mevcudu bulunmamaktadır)

**Tablo 22: Temmuz Ayı Verileri**

Normal üretim miktarı (kg)	4.500
Fiili üretim miktarı (kg)	2.700
Satış miktarı (kg)	2.650
Satış fiyatı (TL/ Kg)	40,00
D.İ.M.M	59.785,00
D.İ.G	20.061,00
Değişken G.Ü.G	12.615,00
Sabit G.Ü.G	10.000,00
Ar-ge Giderleri	-
Paz.Sat.Dağ Giderleri	683,50
Genel Yönetim Giderleri	1.534,50

İşletmenin Temmuz ayında üretim ve satış miktarları farklılık göstermektedir. 2.700 kg üretim gerçekleşen ayda % 60 kapasite ile çalışılmıştır ve 2.650 kg mamul satılmıştır. Dolayısıyla işletme de bu ay için ortaya çıkan 800.000 TL'lik ertelenen vergi tutarı da mamullerin tamamı satılıncaya kadar işletme bilançolarında raporlanmaya devam edilecektir.

Çalışmanın üretim maliyetlerinin hesaplanması bölümünde Temmuz ayında tam maliyet yöntemi kullanılmasıyla üretim maliyeti 102.461,00 TL ve birim mamul maliyeti 37,94 TL/kg, normal maliyet yöntemi kullanılmasıyla üretim maliyeti 98.461,00 TL ve birim mamul maliyeti 36,46 TL/kg hesaplanmıştı. Bu veriler doğrultusunda gelir tablosu tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre Tablo 23 ve Tablo 24'de verilmiştir.

**Tablo 23: Temmuz Ayı Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu (VUK)**

	<b>Tam Maliyet Yöntemi</b>
A. Brüt Satışlar (2.650*40.00)	106.000,00
B. Satış İndirimleri (-)	-
C. Net Satışlar	106.000,00
D. Satışların Maliyeti (-) (2.650*37.94)	100.541,00
<b>BRÜT SATIŞ KAR / ZARARI</b>	<b>5.459,00</b>
E. Faaliyet Giderleri (-)	(2.218,00)
• Araştırma ve Geliştirme	-
• Pazarlama, Satış ve Dağıtım	683,50
• Genel Yönetim	1.534,50
<b>FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>3.241,00</b>
F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir / Karlar	-
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider / Zarar (-)	-
H. Finansman Giderleri (-)	-
<b>OLAĞAN KAR / ZARAR</b>	
I. Olağandışı Gelir / Kar	-
I. Olağandışı Gider / Zarar (-)	-
<b>DÖNEM KARI / ZARARI</b>	<b>3.241,00</b>

İşletmenin 2.650 kg satışı sonucunda net satış tutarı 106.000,00 TL olmuştur. Tam maliyet yönteminde düzenlenen gelir tablosunda brüt satış kârı 5.459,00 TL ve Dönem Kârı 3.241,00 TL elde edilmiştir.

Brüt satış Tutarı =  $2.650 \times 40,00 = 106.000,00$  TL

Toplam üretim maliyeti = 102.461,00 TL

Satışların Maliyeti =  $2.650 \times 37,94 = 100.541,00$  TL

**Tablo 24: Temmuz Ayı Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu (BOBİ FRS)**

	<b>Normal Maliyet Yöntemi</b>
A. Brüt Satışlar (2.650*40.00)	106.000,00
B. Satış İndirimleri (-)	-
C. Net Satışlar	106.000,00
D. Satışların Maliyeti (-) -Satılan Mamuller Maliyeti(2.650*36.46)= 96.619,00 -Sabit G.Ü.G Kapasite Farkı (Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G) = 4.000,00	100.619,00
<b>BRÜT SATIŞ KAR / ZARARI</b>	<b>5.381,00</b>
E. Faaliyet Giderleri (-)	(2.218,00)
• Araştırma ve Geliştirme	-
• Pazarlama, Satış ve Dağıtım	683,50
• Genel Yönetim	1.534,50
<b>FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>3.163,00</b>
F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir / Karlar	-
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider / Zarar (-)	-
H. Finansman Giderleri (-)	-
<b>OLAĞAN KAR / ZARAR</b>	
I. Olağandışı Gelir / Kar	-
I. Olağandışı Gider / Zarar (-)	-
<b>DÖNEM KARI / ZARARI</b>	<b>3.163,00</b>

BOBİ FRS'deki düzenleme dağıtılmayan sabit genel üretim giderinin satılan mamul maliyetine ilave edilmesini söylemektedir. Normal kapasitenin altında üretim gerçekleşen Temmuz ayında sabit genel üretim giderinde kullanılmayan kapasiteye ait 4.000,00 TL satılan mamul maliyetine ilave edilmiştir. Düzenlenen gelir tablosunda brüt satış karı 5.381,00 TL ve dönem karı 3.163,00 olarak elde edilmiştir.



Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan brüt satış karı; 5.490,00 TL iken BOBİ FRS ile dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerine yönelik düzenleme ile 5.381,00 TL olmaktadır. Dolayısıyla gerçekten farklı daha düşük brüt kar rakamına ulaşılmaktadır.

**\*Tam maliyet yöntemine göre kayıt düzeni; (yansıtma kaydı)**

151 YARI MAMULLER HS. -Üretim (DİMM+DİG+GÜG)	102.461,00	
711 DİMM YANS. HS.		59.785,00
721 DİG YANS. HS.		20.061,00
731 GÜG YANS. HS.		22.615,00
152 MAMULLER HS.	102.461,00	
151 YARI MAMULLER HS.		102.461,00

**\*Normal maliyet yöntemine göre yansıtma kaydı;**

151 YARI MAMULLER HS. -Üretim (DİMM+DİG+GÜG)	98.461,00	
711 DİMM YANSITMA HS.		59.785,00
721 DİG YANSITMA HS.		20.061,00
731 GÜG YANSITMA HS.		18.615,00

**\*Normal maliyet yöntemine göre dönem sonu kapasite sapmaları kayıt düzeni;**

731 GÜĞ YANSITMA HS	18.614,00	
<b>634 GÜĞ KAPASİTE SAPMALARI HS.</b>	<b>4.000,00</b>	
730 GÜĞ HS.		22.614,00

Tek düzen hesap planı çerçevesinde kapasite sapmaları için 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI hesabının yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu hesap üretim faaliyetinin durması durumunda ortaya çıkan çalışmayan gider ve zararlar için kullanılabilecek bir hesaptır. Dolayısıyla bu hesabın normal maliyet yöntemine uygunluğu bulunmamaktadır. Normal maliyet yönteminde kapasite sapmaları için önerilen sonuç hesabı faaliyet giderleri grubunda üretimle ilgili yani esas faaliyet giderlerine uygun olan 634 GÜĞ KAPASİTE SAPMALARI hesabı görülmektedir.

**\*Vergi ile uyumlama kaydı;**

Temmuz ayı içerisinde üretilen 2700 kg mamulün 2650 kg'ı satılmıştır. Dolayısıyla mamulün tamamı satılmadığından dolayı vergi ile uyumlama kaydı yapılması gerekmektedir.

-2700 kg mamule karşılık gelen ertelenmiş vergi tutarı = 800,00 TL ( Tablo 21)

-2700 kg mamule karşılık gelen kanunen kabul edilmeyen gider tutar (dağıtılmayan sabit genel üretim gider tutarı) = 4.000,00 TL

-2650 kg mamule karşılık gelen kanun kabul edilmeyen gider tutarı = ( 2650/2700) \* 4.000,00 = 3.925,00 TL'dir. VUK'nun kanunen kabul etmediği bu tutar üretilen mamulün 2650 kg'nın satışı yapıldığından bu hesaptan çıkarılabilir duruma gelmektedir.

-2650 kg mamule karşılık gelen ertelenmiş vergi tutarı = 785,00 TL ( 3.925,00 TL üzerinden hesaplanan vergi tutarı )

102 BANKALAR HS. 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	106.000,00	106.000,00
692 ERT. VERGİ GİDER ETKİSİ HS. 289 ERT. VERGİ VARLIĞI HS.	785,00	785,00



## SONUÇ

Dönüştürme maliyetleri içerisinde yer alan genel üretim giderleri maliyet yöntemleri açısından önemli bir maliyet unsurunu oluşturmaktadır. Dönüştürme maliyetlerinin üretim maliyetine dahil edilmesi konusunda standartlar ve vergi usul kanunu arasında farklılık oluşmaktadır. Vergi Usul Kanununun kabul ettiği tam maliyet yöntemi genel üretim giderlerinde sabit gider ve değişken gider ayrımı yapmamaktadır. Üretim maliyetine tüm maliyet unsurlarını dahil etmektedir. Bu durum yöntemin kullanılması açısından kolaylığını gösterse de ürün maliyetlerinin giderlerde ayırım yapılmamasından kaynaklı olarak doğru tespit edilmesini önlemektedir. Genel üretim giderlerinde sabit giderlerin tamamının mamul maliyetine dahil etmesi tam maliyet yöntemine getirilen önemli eleştirilerden birini oluşturmaktadır. Yöntemin en büyük avantajı olarak da maliyetlerin kolay bir şekilde hesaplanabilmesi gösterilmektedir.

TMS 2 stoklar standardı mamul maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yöntemini önermektedir. Normal maliyet yönteminde sabit giderler üretim maliyetlerine kapasite kullanım oranı ölçüsünde dahil olmaktadır. Standart kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit giderlerin dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmasını belirtmektedir.

Normal maliyet yöntemi ile farklı üretim kapasitelerindeki maliyet dalgalanmaları önlenmektedir. Şöyle ki; birim başına düşen sabit giderler ile faaliyet hacmi arasında ters orantılı bir ilişki söz konusudur. Faaliyet hacminin yüksek olduğu dönemlerde birim başına düşen sabit gider azalmaktadır. Düşük faaliyet hacminde ise birim sabit giderler artacaktır. Düşük faaliyet hacminde zaten artacak olan birim sabit maliyetlere atıl (boş) olan kapasiteye düşen kısım da eklenirse birime düşen sabit maliyetlerin daha da artmasına söz konusu olacaktır. Normal maliyet yöntemi uygulanması ile düşük üretim dönemlerinde atıl kapasiteye düşen sabit giderler mamul maliyetine dahil edilmediğinden tam maliyet yöntemine göre birim sabit giderlerde azalış oluşturacaktır. Uygulama işletmesinde Temmuz ayı düşük kapasite çalışılmış olan aylardan birisidir. Temmuz ayı içerisinde tam maliyet yöntemine göre birime düşen sabit gider tutarı 3,70 TL den normal maliyet yöntemine geçilmesi durumunda 2,22 TL olarak hesaplanmıştır. Birim sabit giderlerdeki düşme birim mamul maliyetine de yansımaktadır. Temmuz ayında işletme tam maliyet uygulaması halinde 37,94 TL

hesapladığı birim mamul maliyetini normal maliyet yöntemini uygulaması ile 36,46 TL olarak hesaplanmıştır. Esas itibariyle farklı üretim düzeylerinde birim maliyetlerde yarattığı bu önemli husus normal maliyet yöntemini daha güvenilir kılmaktadır. Maliyet analizi ve kontrolü gibi pek çok önemli konuda yöntem önemli üstünlükler sağlamaktadır.

TMS 2 Stoklar Standardı istisnai bir durum olarak aşırı yüksek üretim yapılan dönemlerde normal maliyet uygulanmasından tam maliyete geçilebileceğini belirtmiştir. İşletmede Ocak ayı içerisinde %1.44 kapasite ile çalışılmış yüksek bir üretim seviyesi oluşmuştur. Ocak ayı gibi üretimin normal kapasitenin üstünde gerçekleştiği dönemlerde birim sabit giderler düşürülmeli yani normal maliyet yönteminden tam maliyet yöntemine geçiş yapılmalıdır. Bu ay içerisinde birime düşene sabit gider 1,53 TL hesaplanmıştır. Aşırı yüksek üretim olan bu ayda birim mamul maliyeti de 21,04 TL olarak düşük bir tutar hesaplanmıştır. Bu üretim seviyesinde birim sabit giderleri artırmamak adına normal maliyetten tam maliyete geçilebilir. Fakat bu durum tam maliyet yöntemi ile yüksek üretim dönemlerinde düşük maliyet hesabı oluştururken, düşük üretim gerçekleşen dönemlerde yüksek maliyet hesabı oluşturacaktır. Genel olarak da farklı üretim seviyelerinde maliyet dalgalanmaları oluşturduğunu da göstermektedir.

Normal maliyet yöntemi sabit giderlerin atıl kısmını mamul maliyetlerine dahil etmemektedir. Dolayısı ile atıl kapasiteden dolayı oluşan maliyet yükünü ortadan kaldırmış olacaktır. Uygulama bölümünde işletmenin kullanmış olduğu tam maliyet yöntemi ile bu atıl kapasiteden dolayı fazladan 17.300,00 TL'lik bir maliyet yükü olduğu görülmüştür. Vergi Usul Kanununa göre atıl kapasiteden kaynaklanan bu dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak görülmektedir. Bu tutarlar sonuç olarak ortaya ertelenmiş vergi varlığı etkisini çıkartmaktadır. İşletmede mamulün tamamı satılıncaya kadar ertelenmiş vergi varlığı etkisi söz konusu olacaktır. Çalışmada atıl kapasitenin en fazla olduğu Temmuz ayında VUK'na göre kanunen kabul edilmeyen gider tutarı 4.000,00 TL'dir. Temmuz ayı içerisinde üretilen mamulün tamamının satışı gerçekleşmemiştir. Satılan mamule karşılık kanunen kabul edilmeyen tutar 3.925,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar mevzuat kapsamında satış gerçekleştiği için 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ hesabında gelir tablosunda raporlanacaktır. Bu tutara karşılık gelen ertelenmiş vergi

tutarı 785,00 TL toplam 800,00 TL hesaplanmış ertelenmiş vergi varlığı hesabından düşülebilecektir. Geriye kalan tutar mamulün satışı gerçekleşene kadar ertelenmiş vergi varlığı hesabında duracaktır.

Sabit giderlerin atıl kapasiteye isabet eden kısmından oluşan fark tutarları TMS 2 stoklar standardına göre dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanmaktadır. Son olarak 1 Ocak 2018'de yürürlüğe giren BOBİ FRS ise bu fark unsurlarının satışların maliyeti kaleminde gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Dağıtılmayan bu giderler mamulün satılıp satılmadığına bakılmaksızın gelir tablosunda satışların maliyeti kaleminde raporlanacaktır. Öte yandan üretilen mamul maliyeti ise bilançoda stoklar bölümünde gösterilecektir. Satışların maliyeti kaleminde satılmış olan mamule ait değil, üretilen mamulün tamamına ait dağıtılmayan giderler söz konusu olmaktadır. Bu durum ise gelir tablosunda brüt karın düşük yani gerçekten farklı çıkmasına neden olacaktır. Üretim işletmemizde BOBİ FRS deki açıklamaya göre olumsuz farkı gösterebilmek için en düşük üretim kapasitesinde olan Temmuz ayı verileri doğrultusunda gelir tabloları düzenlenmiştir. Tam maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunda brüt kar 5.459 TL hesaplanırken, normal maliyet yöntemi kullanılması ile brüt kar 5.381,00 TL hesaplanmıştır. BOBİ FRS'deki bu düzenleme ile gerçekten farklı brüt kar rakamına ulaşılmaktadır. BOBİ FRS'deki bu yanıltıcı durumun düzeltilip dağıtılmayan fark unsurlarının gider olarak raporlanması doğru olacaktır.

Normal maliyet yöntemini öneren standartlar ile tam maliyet yöntemini zorunlu kılan vergi mevzuatı arasında muhasebeleştirmede farklılıklar söz konusudur. Normal maliyet yöntemi ile ortaya çıkan fark unsurlarının hangi hesapta izleneceği konusunda farklı öneriler söz konusudur. Söz konusu bu kapasite sapmalarının 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI hesabında izlenmesinin doğru olmadığını anlaşılmaktadır. Bu hesabın normal maliyet yöntemine uygunluğunun olmaması olarak birden fazla gerekçe sunulmaktadır. Hesap planı kapsamı içerisinde sadece faaliyetlerin durması durumunda ortaya çıkan gider ve zararların izlenebileceği bir hesap olarak ele alınmaktadır. Öte yandan TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 85. maddesine göre gelir ve gider gruplarının olağandışı kalemlerde raporlanmaması 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabının uygun olmamasına başka bir gerekçe olarak görülmektedir. Normal maliyet yöntemi ile ortaya çıkan dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri işletme esas faaliyeti ile ilgili

üretim yüklenmeyen giderlerin izlendiği 63 no'lu grupta 634 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE SAPMALARİ hesabı açılarak izlenmesi uygun görülmektedir.

Günümüzde artık birçok işletme için standartlar bağlayıcı nitelik kazanmaktadır. Hatasız ve gerçeği yansıtan mali tabloların oluşturulması, doğru vergi matrahlarının tespit edilmesi için vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki farklılıkların iyi bilinmesi ve uygulanması gerekmektedir.



## KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Tetik, N., (2010), *Genel Muhasebe*, Detay Yayıncılık
- Akın H., ve Kurşunel , F., (2010), ‘‘TMS 2’ye Göre Stokların Deęerlemedesinde zellik Arz Eden Durumlar’’, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, S.1-2, ( 311- 329)
- Akdoğan, N., (2009), *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O., (2007), ‘‘Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler’’, *İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi*, S.84, (29-70).
- Ataman, B., ve Cavlak H., (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.3, (153-168)
- Ali Demireller, (2012), ‘Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Çerçevesinde Stoklar’, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 369, (156)
- Altuğ, O., (2006), *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Avcı, ., ve Avı, A., (2016), ‘‘Vade Farkı, Kur Farkı Ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi’’, *Mali Çözüm*, S.134, (75-90)
- Aydın, E., (2002), *Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Aydın, S., (2014), *Vergi Revizyonu ve Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Badem, A., ( 2014), *niversitelerde Tam Maliyetleme (Full Costing)*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Bahadır, O. (2012), ‘‘Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS VE Vergi Mevzuatı Açısından’’, *Mali Çözüm Dergisi*, S.109, (51-67).
- Basık, F.- Kaya, İ.- Yanık, S., (2011), *Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemler ve Test Soruları*, Türkmen Kitabevi



- Büyükmirza, K., (2015), *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Boyar, E., ve Güngörmüş, A., (2009), “TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Sipariş Maliyetine Uygulanması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 23, (315-320)
- Boyar, E., ve Güngörmüş, A., (2010), “TMS-2 Stoklar Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması” *Mali Çözüm Dergisi*, S. 102, (109-127)
- Bozkurt, İ., (2013), “*Türkiye Muhasebe Standartları İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistemik Anlatımı*”, Adalet Yayınevi, Ankara
- Çaldağ, Y., (2015), *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Çaldağ, Y., (2002), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, TESMER Yayın No: 43, Ankara
- Çelik, M., (2016), Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti Ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar, *Mali Çözüm Dergisi*, S. Eylül /Ekim, (243-256)
- Çetiner, E., (2007), *Maliyet Muhasebesi Teori Ve Uygulama*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Civelek, M., ve Özkan, A., (2011), *Temel Ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara
- Demirel, N., (2009), *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*, *Yüksek Lisans Tezi*
- Drury, C., (2000), *Management and Cost Accounting (Fifth Edition)*, Thomson Learning
- Doğan, A., (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, (770-786)
- Ekerkil, V., (2009), *TMS-2 Stoklar ve Uygulaması; Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editörler): Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

- Erdoğan, N., ve Saban, M., (2014), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Beta Yayıncılık, İstanbul
- Erol, M. - Atmaca, M. – Terzi, S., (2015), *Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınevi, İstanbul
- Ertaş, F., (2016), *Maliyet Muhasebesi ( TMS/ TFRS İle Uyumlu)*, Beta Yayınevi, İstanbul
- Epstein, B. J. ve Mırza A.,(2006), “*IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*”, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
- Gençoğlu, Ü., ( 2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar* , Türkmen Kitabevi
- Gençoğlu, Ü., (2017), Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S. 76, (1-24)
- Gökçen, G. - Ataman, B. - Çakıcı, C., (2016), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi
- Gökçen, G., ve Öztürk, E., (2017), Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS VE BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S. 2, (105-114)
- Güneş, Ş., (2011), *Temel Vergi Rehberi ve Revizyon*, Süryay Yayınevi, İstanbul
- Gürbüz, A., (2016), TMS 2 Stok Maliyetlerine Göre Dönüştürme Maliyetleri ve Bir Uygulama, *Yüksek Lisans Tezi*
- Haftacı, V., ( 2009), *Maliyet Muhasebesi*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Hesap Uzmanları Derneği , (2004), *Denetim İlke Ve Esasları*, 3.Baskı, İstanbul
- Horngren, C.- Harrison, W.- Oliver, M., (2009), *Accounting Eighth Edition*, Pearson Education, New Jersey.
- Hilton, R., ve Platt, D., (2015), *Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment*, Singapore
- Kotar, E., ve Dokur, Ş., (2002), *İşletmelerin Mali İşlemleri Ve Muhasebesi*, Alfa Yayınları

Karakaya, M., (2007), *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kaygusuz, S., ve Dokur, Ş., (2009), *Maliyet Muhasebesi*, Dora Yayınları, Bursa.

Kamu Gözetimi Kurumu, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Stoklar Standardı

(<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf>)

Kamu Gözetimi Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS )

(<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>)

Küçük, Y., (2010), Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi, *Yüksek Lisans Tezi*

Kocamış, T., ve Yıldırım, G., (2017), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) FRS ve TMS/TFRS Stoklar Standardının Karşılaştırması, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 351, (90-102)

Lazol, İ., (2004), *Maliyet Muhasebesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.

Lazol, İ., (2012), *Genel Muhasebe*, Ekin Kitabevi, Bursa.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, (1992). *1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*, T.C. Resmi Gazete

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, (1995), *238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*, Ankara: Resmi Gazete (22218 Sayılı)

Mowen, M.,- Hansen, R.,- Guan, L., (2009), *Cost Management: Accounting and Control*

Öngen, S., (2000), *Vergi Muhasebesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

Örten, R. – Kaval, H. – Karapınar, A. , (2009) ,*Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, GaziKitapevi

Özbek, Y., (2008), Türkiye Muhasebe Standardı ( TMS 2) Stoklar , *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 24, ( 77- 102)

- Özbek , Y., ve Badem, C., (2013), Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK Açısından Karşılaştırılması Ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (65-92)
- Özerhan, Y. ve Yanık, S., (2012), *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları
- Özsoy, İ., (2015), *Maliyet Muhasebesi Teoriler Ve Çözümlü Örnek Uygulamalar*, Maliyet Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Özyer, M., (2008), *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul
- Öztürk, E., ( 2017), Stok Maliyetlerinin Ölçüm VE Muhasebeleştirilmesi Esaslarının VUK, TMS/ TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (141-157)
- Pehlivan, Y., (2005), Stokların Değerlemesi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Aralık
- Sevilengül, O. , (2014), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Sönmez, F., (2007), “TMS -2 Stoklar : Hüküm ve Açıklamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , S.35, ( 150-160)
- Şakrak, M. ve Hacırüstemoğlu, R., (2002), *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi
- Şener, R., (2004), *Maliyet Unsurları Muhasebesi Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Uyar, B., (2009), “TMS 2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan, (131-144)
- Taş, F., ( 2007) , *Meslek Yüksek Okulları İçin Maliyet Muhasebesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2009), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/ IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)*, TMSK Yayınları-4

- Türker, M., (1998), “Stoklarda Değerleme”, *Yaklaşım Dergisi*, S.62 , (40)
- Türker İ. , ( 2010) , “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, *Muhasebe veDenetime Bakış Dergisi*, S.30 , ( 105-120)
- Toroslu, V., (2010), Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, *Yüksek Lisans Tezi*
- Yartaş, H., (2009), “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi’”, *Yüksek Lisans Tezi*
- Yardımcıoğlu, M. ve Kocamaz, H., (2012), “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”, *Dayanışma Dergisi –İzmir SerbestMuhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını*, S.116, (27–40)
- Yalnız, S., (2011), “Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Örneği , *Yüksek Lisans Tezi*
- Yıldız, M., (2014), *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik Denetim Ve Danışmanlık, Ankara
- Yüce, M., (2011), İşletmelerde Emtia Değerlemesi, *Bilanço Dergisi* ,Bursa SMMM Odası, S. 135, (66-73)
- Yükçü, S., (2014), *UFRS Örnekli , ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*,Altın Nokta Yayınevi, İzmir
- Weygant, J. -Kimmel, P. -Keosa, D., ( 2008), *Managerial Accounting International Student Version Fourth Edition* , John Wiley&Sons

## **ÖZGEÇMİŞ**

### **Kişisel Bilgiler :**

Adı ve Soyadı : Kadriye ARISOY

Doğum Yeri : Konya

Medeni Hali : Bekar

### **Eğitim Durumu :**

Önlisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi / İşletme

Lisans Öğrenimi : Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi / İşletme

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi / İşletme A.B.D.

### **Yabancı Diller ve Düzeyi :**

İngilizce / İleri Seviye

### **İş Deneyimi :**

T.C. Merkez Bankası ( Staj) ( 2012)

Ford Bilaller (2012)

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi (2016/2017)