

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA  
STOK-MALİYET İLİŞKİSİ:  
TMS 2 STOKLAR  
TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ**

**M. Vefa TOROSLU  
10MH08011**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMANLAR  
Prof. Dr. Targan ÜNAL  
Dr. Şeref DEMİR**

**İSTANBUL, Ağustos 2010**

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 2 STOKLAR

1.1. GENEL AÇIKLAMA	9
1.2. STANDARDIN AMACI	11
1.3. STANDARDIN KAPSAMI	12
1.4. TANIMLAR	13
1.4.1. Standartta Kullanılan Tanımlar	13
1.4.1.1. Stoklar	13
1.4.1.2. Net Gerçekleşebilir Değer	14
1.4.1.3. Gerçeğe Uygun Değer	15
1.4.2. Muhasebe Açısından Stoklar İle İlgili Tanımlar	15
1.4.2.1. Ticari Mallar	16
1.4.2.2. Hammadde ve Malzemeler	16
1.4.2.3. Yarı Mamuller	16
1.4.2.4. Mamuller	16
1.4.2.5. Yan Ürünler	16
1.4.2.6. Yardımcı Malzemeler	17
1.4.2.7. İşletme Malzemeleri	17
1.4.2.8. Atık	17
1.4.2.9. Hurda	17
1.5. STOKLARIN MALİYETİ	17
1.5.1. Satın Alma Maliyeti	19
1.5.2. Dönüştürme Maliyetleri	22
1.5.2.1. Üretim Maliyetinin Unsurları	22
1.5.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	23
1.5.2.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	23
1.5.2.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	25
1.5.2.1.2. İşçilik Giderleri	26
1.5.2.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri	27
1.5.2.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri	27
1.5.2.1.3. Genel Üretim Giderleri	28
1.5.2.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri	28
1.5.2.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri	29

1.5.2.2. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri	29
1.5.2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi	30
1.5.2.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi	32
1.5.2.2.3. Normal Maliyet Yöntemi	33
1.5.2.2.4. Direkt Maliyet Yöntemi	35
1.5.2.2.5. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri İle İlgili Örnek	36
1.5.2.2.6. TMS 2’de Normal Maliyet Uygulaması	38
1.5.2.3. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler	44
1.5.2.3.1. Ortak Ürünler	45
1.5.2.3.1.1. Birleşik Maliyetleri Dağıtım Yöntemleri	46
1.5.2.3.1.1.1. Birleşik Maliyetlerin Üretim Miktarı Esasına Göre Dağıtımı	47
1.5.2.3.1.1.1.1. Basit Üretim Miktarı Yöntemi	47
1.5.2.3.1.1.1.2. Ağırlıklı Üretim Miktarı Yöntemi	49
1.5.2.3.1.1.2. Birleşik Maliyetlerin Satış Fiyatı Esasına Göre Dağıtımı	50
1.5.2.3.1.1.2.1. Basit Satış Değeri Yöntemi	51
1.5.2.3.1.1.2.2. Piyasa Değeri Yöntemi	52
1.5.2.3.1.1.2.3. Net Satış Hasılatı Yöntemi	53
1.5.2.3.1.2. Ortak Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi	55
1.5.2.3.2. Yan Ürünler	57
1.5.2.3.2.1. Yan Ürünlerin Tanımı	57
1.5.2.3.2.2. Yan Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi	58
1.5.2.3.2.2.1. Yan Ürünlerin Stoklara Alınarak Muhasebeleştirilmesi	58
1.5.2.3.2.2.2. Yan Ürünlerin Stoklara Alınmadan Muhasebeleştirilmesi	59
1.5.3. Diğer Maliyetler	60
1.5.3.1. Özel Siparişler	61
1.5.3.2. Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri	62
1.5.3.3. Depolama Giderleri	63
1.5.3.4. Stok Maliyeti İle İlgili Olmayan Yönetim Giderleri	64
1.5.3.5. Satış Giderleri	64
1.5.4. Maliyet Tespitinde Özellikli Durumlar	65
1.5.4.1. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti	65
1.5.4.2. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	68
1.5.4.3. Borçlanma Maliyetleri ve Vade Farkları	69
1.6. MALİYET ÖLÇÜM TEKNİKLERİ	71
1.6.1. Fiili Maliyet Yöntemi	71
1.6.2. Standart Maliyet Yöntemi	73
1.6.3. Perakende Yöntemi	74
1.7. STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	77
1.7.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	78
1.7.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi	79
1.7.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	82
1.7.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	82

1.7.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	84
1.8. STOKLARIN ENVANTERDE DEĞERLEMESİ	85
1.8.1. Stokların Değerlemesi	85
1.8.2. Stoklarda Değer Düşüklüğü	87
1.8.3. Net Gerçekleşebilir Değerin Tahmini	89
1.8.4. Net Gerçekleşebilir Değerin Gözden Geçirilmesi	91
1.9. STOKLARIN GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ	93
1.9.1. Sürekli Envanter Yöntemi	94
1.9.2. Aralıklı Envanter Yöntemi	95
1.10. RAPORLANACAK BİLGİLER	97

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ

2.1. GENEL AÇIKLAMA	99
2.2. STANDARDIN TEMEL İLKESİ VE KAPSAMI	102
2.3. TANIMLAR	103
2.3.1. Borçlanma Maliyetleri	103
2.3.2. Özellikli Varlıklar	104
2.4. BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	105
2.4.1. Borçlanma Maliyetlerinin Gider Yazılması	105
2.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	110
2.5. AKTİFLEŞTİRİLECEK BORÇLANMA MALİYETLERİ	114
2.5.1. Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyetinin Kapsamı	114
2.5.2. Aktifleştirme Oranı	123
2.5.3. Aktifleştirme Sınırı	131
2.5.4. Özellikli Varlıkların Defter Değerinin Geri Kazanılabılır Tutarını Aşan Kısmı	132
2.6. AKTİFLEŞTİRME İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR	132
2.6.1. Aktifleştirmenin Başlaması	132
2.6.2. Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi	134
2.6.3. Aktifleştirmenin Sona Ermesi	135
2.7. FİNANSAL TABLO AÇIKLAMALARI	137

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ İLİŞKİSİ VE VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ İLİŞKİSİ	138
3.2. TMS 2 STOKLAR STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI	143

3.2.1. Stokların Değerlemesinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	143
3.2.2. Ticari Malların Maliyetinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	146
3.2.3. Üretilen Mamullerin Maliyetinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	146
3.2.4. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	147
3.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemlerinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	148
3.2.6. Kapsama Göre Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	149
3.2.7. Hizmet Maliyetlerinin Stoklanmasının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	150
3.2.8. Mal Alışları İle İlgili Olan Vade Farklarının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	156
3.2.9. Mal Alışları İle İlgili Olan Kur Farklarının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	160
3.2.10. Mal Alışları İle İlgili Olan Kredi Faizlerinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	161
3.3. TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI	161
3.3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Katlanılan Borçlanma Faizi Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	161
3.3.2. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Kur Farkı Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	162
3.3.3. Stoklarla İlgili Faiz Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	163
3.3.4. Stoklarla İlgili Kur Farkı Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	164
3.3.5. Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin V.U.K. Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi	164
3.3.6. Vade Farklarının TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	165
3.3.7. Devlet Teşviklerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması	166
3.4. KUR FARKLARI, KREDİ FAİZLERİ VE VADE FARKLARININ TMS 2, TMS 23 VE V.U.K. AÇISINDAN TABLO ŞEKLİNDE GÖSTERİMİ	167
3.4.1. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Borçlanma Maliyetlerinin TMS ve V.U.K. Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi	167
3.4.2. Stoklar İle İlgili Borçlanma Maliyetlerinin TMS ve V.U.K. Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi	168
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME</b>	170
<b>KAYNAKÇA</b>	173
<b>ÖZGEÇMİŞ</b>	179

## ÖNSÖZ

Bu tez çalışmamızda Türkiye Muhasebe Standartlarının önemli bileşenlerinden olan TMS 2 Stoklar ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standartları incelenmiş, bu iki standart arasındaki ilişkiler tespit edilerek bu standartların Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ile birlikte muhasebe uygulamalarının uluslararası çapta standart hale getirilmesi daha da önem kazanmış ve son on yılda gerek Dünyada gerekse Türkiye’de bu konudaki çalışmalar giderek hızlanmıştır. Bu çerçevede, ülkemizde 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete geçmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını IASC Vakfı ile yaptığı telif sözleşmesi kapsamında Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının resmi çevirisi olarak yayımlamaya başlamıştır.

Bu tez çalışmasının kapsamına KOBİ Muhasebe Standartları dahil edilmemiştir. Sadece Tam Set Standartlardan isimleri yukarıda zikredilen iki tanesi detaylı olarak incelenmiş ve TDHP kapsamında örneklerle açıklanmıştır. Çalışma, giriş ile sonuç ve değerlendirme bölümleri hariç, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde TMS 2 Stoklar standardı, ikinci bölümde TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı detaylı olarak incelenmiş ve örneklerle açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise bu standartların birbirleri ile olan ilişkileri incelenmiş ve Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Bu çalışmayı sürdürdüğüm esnada benden katkılarını esirgemeyen danışman hocalarım Prof. Dr. Targan ÜNAL ve Dr. Şeref DEMİR’e en içten teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca çalışmalarım süresince sabırla beni destekleyen eşim Pınar’a teşekkür ederim.

M. Vefa TOROSLU

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartlarının resmi çevirisi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar ve Türkiye Muhasebe Standardı 23 Borçlanma Maliyetlerinin açıklanmasıdır. Bu standartlar işletmelerin finansal tablolarının düzenlenmesinde ve ticari karın tespit edilmesinde önem arz etmektedir. Çalışmada söz konusu muhasebe standartlarının önemli noktaları incelenmiş, birbirleri ile olan ilişkileri tespit edilmiş, Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırmaları yapılarak Tek Düzen Hesap Planı uygulamaları çerçevesinde örnekler ile açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Standardı, TMS 2, TMS 23, Stoklar, Borçlanma Maliyetleri, Vergi Usul Kanunu

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to explain IAS 2 Inventories and IAS 23 Borrowing Costs translated to Turkish and published as Turkish Accounting Standards by the Turkish Accounting Standards Board. These standards are important in the determination of the commercial income and preparation of financial statements. In this study, the important sides of these standards have been examined and relations with the other one have been determined and the comparisons with Turkish Tax Procedural Law have been made in the framework of the Uniform Chart of Account with examples.

**Keywords:** Accounting Standards, TMS 2, TMS 23, Inventory, Borrowing Costs, Procedural Tax Law



## KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	Adı Geçen Eser
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DİMM	Direkt İlk Madde Malzeme
FASB	ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FIFO	İlk Giren İlk Çıkar
FVÖK	Faiz ve Vergi Öncesi Kar
GÜG	Genel Üretim Gideri
IAS	Uluslararası Muhasebe Standardı
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
KDV	Katma Değer Vergisi
KKO	Kapasite Kullanım Oranı
KOBİ	Küçük ve Orta Boy İşletme
LIFO	Son Giren İlk Çıkar
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
s.	Sayfa
SF	Satış Fiyatı
SIC	Daimi Yorumlama Komitesi
SMM	Satılan Malın Maliyeti
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	Türk Lirası
TMM	Tahmini Tamamlanma Maliyet

TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSG	Tahmini Satış Giderleri
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardı
US GAAP	ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1- Kapsamına Göre Maliyet Yönteminde Maliyet Unsurları	30
Tablo 2 - TMS 2 ve V.U.K.'ta Kapsamına Göre Maliyet Unsurları	150
Tablo 3 - Kur Farklarının V.U.K. Açısından Muhasebeleştirme İlkeleri	165
Tablo 4 - Kredi Faizlerinin V.U.K. Açısından Muhasebeleştirme İlkeleri	165
Tablo 5 - Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Borçlanma Maliyetleri	168
Tablo 6 - Stoklar İle İlgili Borçlanma Maliyetleri	169

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 - Dönüştürme Maliyetleri	22
Şekil 2 - Üretim Maliyetleri	23
Şekil 3 - Tam Maliyet Yöntemi	31
Şekil 4 - Değişken Maliyet Yöntemi	33
Şekil 5 - Normal Maliyet Yöntemi	35
Şekil 6 - Direkt Maliyet Yöntemi	36
Şekil 7 - Hizmet Üretim Maliyeti Unsurları	67
Şekil 8 - Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	140
Şekil 9 - Stoklarda Maliyet-Faiz Ayrımı	141

## GİRİŞ

Günümüzde ekonomilerin globalleşmesi ve teknolojinin ilerlemesi ile sınırlar ortadan kalkmaya başlamıştır. Bunun sonucu olarak yatırımcılar uluslararası alanda yatırım yapmaya başlarken, fon kullanıcıları da uluslararası alanda fon temin etme çabalarını artırmışlardır. Dünyada meydana gelen bu sermaye hareketleri sonucunda finansal bilginin de önemi artmıştır. Bu durumda, uluslararası alanda muhasebe standartlarının gerekliliğini gündeme getirmiştir.

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin muhasebe bilgi kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin doğru bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerekir. Bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur. Bu noktada genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir. Bu çerçevede muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına belirli bir düzen getiren kurallar olarak tanımlanabilir.

Finansal bilgi üretiminin aracı olan muhasebe sürecinde artan bir önemle uluslararası alandaki yerini korumaktadır. İşletmelerdeki yatırım kararlarında ihtiyaç duyulan bilginin tam, doğru ve zamanında sağlanması ve güvenli bir yatırım ortamının gelişmesine katkısı olabilecek bir muhasebe sürecinin varlığı uluslararası sermaye hareketleri açısından önem bir olgudur.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte, farklı ülkelerde aynı anda faaliyet gösteren işletmeler, farklı ülke muhasebe uygulamalarıyla karşı karşıya kalmışlar ve her bir ülkedeki muhasebe kurallarına göre ayrı finansal tablolar düzenlemişlerdir. Yine sermaye piyasaları, gelişen ticaret faaliyetleri için fon bulma ve fon sağlama anlamında birer çekim merkezi olmakta, işletmeler finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarını kullanmakta ve finansal

bilgilerin iletilmesinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaktadır. Diğer taraftan bu alanda ihtiyaçlara tam olarak cevap verebilecek bir gelişme sağlanamamış olup, muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıklar hala devam etmektedir. Bu farklılıkların sonucu olarak değişik ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmaması, farklı raporlama yükümlülükleri nedeniyle maliyetleri arttırmakta, yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını caydırmakta, uluslararası menkul kıymet arzlarında, hem arz edenlere hem de yüklenicilere ek maliyetler yükleyerek yabancı sermaye piyasalarından fon toplanmasında güçlükler yol açmaktadır.<sup>1</sup>

Globalleşme faaliyetlerinin artması, uluslararası ticaretin para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşması ile birlikte, benzer olayların aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, anlamlı ve gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve tarafların ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanması açısından, muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereği ortaya çıkmış ve oluşturulacak yüksek kaliteli standartlarla muhasebe riskinin ortadan kaldırılarak daha fazla yatırım, ticaret ve büyümenin gerçekleşmesine olanak sağlamak hedeflenmiştir.<sup>2</sup>

Benzer işlem ve olayların farklı ülke uygulamalarında farklı şekilde mali tablolara yansıtılması, uluslararası alanda açıklanması güç olan farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Sermaye piyasalarının küreselleşmesi ile birlikte sermaye hareketlerinin hızlanması, uluslararası yatırım kararlarında ve uluslararası şirket alım-satım ve birleşmelerinde görülen yoğun artışta uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının birbirine uyumlu hale getirilmesi gerekliliğini doğurmaktadır.

Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen ve uygulamaya yönelik kuralları ifade eden muhasebe standartlarının yakınlaştırılması, diğer bir anlatımla dünya genelinde

---

<sup>1</sup> Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s. 72

<sup>2</sup> Fırat Coşkun Güçlü, “TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 232, Ocak 2008, s. 207

genel kabul görmüş bir “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”nın oluşturulması girişimleri yukarıda belirtilen ihtiyaçlar sonucunda ortaya çıkmıştır.

Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır.<sup>3</sup>

Muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmaları uluslararası ve ulusal düzeyde devam etmektedir. Bu çalışmaların amacı değişik ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarını olabildiğince ortadan kaldırmak ve uluslararası bir muhasebe dili oluşturmaktır. Uluslararası muhasebe standartları oluşturulması konusundaki ilk tartışmalar 1960’lı yıllarda başlamıştır.

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standardı seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dır. Bu iki muhasebe standardı seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “İlke Bazlı” standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının “Kural Bazlı” olmasıdır. UFRS’nin ilke bazlı standartları, konuya ilişkin ilkeleri ve standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlanmaktadır. İlke bazlı standartlar, finansal raporlamada işlemlerin şeklini değil, ekonomik özünü yansıtmasını temel almaktadır. US GAAP’ın kural bazlı standartları ise her türlü uygulamayı kapsamaya çalışan detaylı düzenlemelerdir. Kural bazlı yaklaşım, finansal raporlamada uygulamaları tam şeffaflıktan alıkoymakta, standartların esas

---

<sup>3</sup> Orhan Çelik, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye”, **XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, Kıbrıs, 2008, s. 14

amacı kapsamında yapılacak değerlendirmeleri bir anlamda engellemekte, mali tablo hazırlayanları ve bağımsız denetçileri daha rutin uygulamalara yönlendirmektedir.<sup>4</sup>

Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için faaliyet gösteren en önemli kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC)'dir. 1972 yılında Sidney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde uluslararası muhasebe standartları çalışmalarının bir komite tarafından yürütülmesi fikri gündeme gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1973 yılında Kanada, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayımlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır.<sup>5</sup> Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, ilk toplantısını 29.06.1973 tarihinde Londra'da gerçekleştirmiş olup, bu tarihten 2001 yılına kadar bu statüde hizmet vermiş ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır.

1973 yılından beri finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24.05.2000 tarihinde IFAC'ında katılımıyla Edinburg'da yapılan Genel Kurul toplantısında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır. Bu yeniden yapılandırmanın amacı geçmişte Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) dünya çapında geçerlilik kazandırmaktır.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Cemal İbiş, Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış", **Mali Çözüm**, Sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.30

<sup>5</sup> Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, Mayıs-Ağustos 2004, s. 43

<sup>6</sup> Müge Saltoğlu, "Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 2005, s. 100



Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 01.04.2001 tarihinde merkezi Londra’da bulunan bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş bir otorite haline gelmiştir. Kurul’un amacı; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip kamuya açık bir şekilde yayımlamak ve böylece bu tabloların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır. Bu amaca varılmasında Kurul’un hiçbir zorlayıcı etkisi yoktur. Kurul, üyelerine uygulamada önderlik yapmalarını ve uygulayıcılara bu standartların uygulanmasını yaygın hale getirmeyi tavsiye etmektedir.

Dünyada bu gelişmeler olurken ülkemizde muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşması oldukça geç gerçekleşmiştir. Ülkemizde ekonomik gelişmeye paralel olarak bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen değişiklikler muhasebecilik mesleğinin de gelişmesini zorunlu kılmıştır. Bu amaçla 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu<sup>7</sup> ile muhasebecilik mesleği yasal statüye kavuşmuş ve muhasebecilik mesleğinde yeni bir dönem başlamıştır.

Yasal statünün gecikmesinden dolayı muhasebe uygulamalarının disiplin altına alınması da gecikmiştir. 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından VUK’nun 175 ve mükerrer 257. maddelerine dayanarak 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tek Düzen Hesap Planı yayınlanmıştır. Bu düzenleme ile 1994 yılından geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için Tek Düzen Hesap Planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Sadece finansal kurumlar bu uygulamanın dışında tutulmuştur. Böylece muhasebe ile ilgili en önemli yasal düzenlemelerden biri hayata geçmiştir. Daha sonra TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve bunu takibinde özerk yapıdaki Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

---

<sup>7</sup> 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun ile söz konusu Kanun’un adı “**Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**” olarak değiştirilmiştir.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 09.02.1994 tarihinde, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.<sup>8</sup> TMUDESK 1996 yılından 2003 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'nin kurulması ile TMUDESK'in faaliyetlerine son verilmiştir.

Türkiye'de muhasebe uygulamaları TTK ve VUK hükümleri çerçevesinde yönlendirilmiştir. İlgili kanunlardaki hükümlerin yetersiz kaldığı durumlarda yasal statüye sahip bazı kamu kuruluşları (SPK, BDDK gibi) kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmışlardır. Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili olarak yaşanan bu çok başlılığı gidermek amacıyla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. TMSK, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) ile bir telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Bu

---

<sup>8</sup> Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 9

anlaşma çerçevesinde TMSK tarafından standartların resmi çevirisi yapılmış ve muhasebe standartları Resmi Gazete’de yayımlanmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve halen yürürlükte olan 1 adet Kavramsal Çerçeve, 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olmak üzere toplam 38 adet muhasebe standardı ile 27 adet Yorum bulunmaktadır.<sup>9</sup>

Bir taraftan Dünyada ve ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili bu gelişmeler olurken diğer taraftan ülkemizde 2000’li yılların sonlarında 1956 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu’nun değiştirilmesi ile ilgili çalışmalar başlamıştır. Hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 2009 yılında TBMM’ne sevk edilmiştir. Söz konusu tasarı halen TBMM gündeminde bulunmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın 65. maddesinde; muhasebe defterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması gerektiği ve Tasarı’nın 88. maddesinde ise gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda olduğu hükümleri yer almaktadır.

Yeni TTK yürürlüğe girdikten sonra Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmaya başlayacaktır. TMS/TFRS’lere uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda elde edilecek kâr, ticari kâr olacaktır. İşletmeler, bu ticari kardan hareketle, vergi mevzuatında yer alan değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile yasal olarak kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kâra eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir ve kurumlar vergisi hesaplayacaklardır. Böylece, işletmelerin şu ana kadar olduğu gibi yalnızca vergi yükümlülüklerini

---

<sup>9</sup> (Çevrimiçi) [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr), 03.08.2010

yerine getirmek için muhasebe tutma yerine şeffaf, tutarlı ve karşılaştırılabilir finansal raporlama hazırlayacaklardır.<sup>10</sup>

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartlarının paralelinde oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartlarından birbiri ile bağlantılı olan iki önemli standart incelenecektir. Çalışma giriş ve sonuç bölümleri hariç üç bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde çalışmanın genel yapısı ile muhasebe standartlarının önemi ve Dünyada ve Türkiye’de gelişimi özetlenmiştir. Birinci bölümde TMS 2 Stoklar standardı incelenecek ve örnekler ile açıklanacaktır. İkinci bölümde TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı incelenecek ve örnekler ile açıklanacaktır. Üçüncü bölümde bu iki standardın birbirleri ile olan ilişkisi incelenecek ve Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırması yapılacaktır. Çalışmanın sonuç bölümünde ise incelenen konu ile ilgili genel bir değerlendirme yapılacaktır.

---

<sup>10</sup> İbiş, Özkan, age, s. 35

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 2 STOKLAR

#### 1.1. GENEL AÇIKLAMA

Stoklar, işletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya işletme ihtiyaçları doğrultusunda tüketmek amacıyla edindikleri, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, yan ürün, yardımcı malzeme, işletme malzemesi, atık ve hurda gibi varlıklardan oluşmaktadır. Stoklar, işletmelerin faaliyetlerinin devamlılığı açısından önemli bir yere sahiptir. Stoklar, işletmelerin faaliyet alanlarına göre farklı önem ve görünümde olmaktadır.

TMS 2 Stoklar standardı, ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir.<sup>1</sup>

TMS 2 Stoklar standardı, ticari işletmelerde ticari malların, üretim işletmelerinde ise hammaddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmeleri hakkında düzenlemeler yapmaktadır. Standart bir yandan finansal muhasebe yönüyle ticari işletmeleri ilgilendirirken, maliyet muhasebesi kapsamında da mamul ve hizmet üreten işletmeleri ilgilendirmektedir.<sup>2</sup> Hizmet işletmeleri tarafından sunulan hizmetlerin stoklanma olanağı söz konusu değildir. Ancak TMS 2 Stoklar standardı, hizmet üreten işletmelerin hizmet üretim maliyetlerinin nasıl hesaplanacağını ve muhasebeleştirileceğini de düzenlemektedir.

---

<sup>1</sup> İpek Türker, "IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 30, Ocak 2010, s. 106

<sup>2</sup> C. Yiğit Özbek, "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 24, Ocak 2008, s. 78

Uluslararası boyutta stoklara ilişkin çalışmalar, Eylül 1974’de “Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Değerlemesi ve Sunulması”-E2 Nihai Taslak metninin kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) E2 Nihai Taslak metnini Ekim 1975’de UMS 2 olarak yayımlamış ve bu metin 01.01.1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. IASC, Ocak 1989’da “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması”na ilişkin alt yapı taslaklarını hazırlamıştır. Bu taslaklardan “E-32 Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği” ile Ağustos 1991’de kamuoyuna sunulan “E38-Stoklar” taslakları, Aralık 1993’de yayımlanan “UMS 2 Stoklar” standardının temel yapısını oluşturmuştur. Bu standart 01.01.1995 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.<sup>3</sup>

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. Yeni Kurul yaptığı ilk toplantıda yürürlükte bulunan UMS ve SIC’lerin uyumlaştırılması kararını almıştır. Böylece 18.12.2003 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.<sup>4</sup>

Türkiye’de stoklar ile ilgili ilk standart Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayımlanmıştır. TMUDESK 17.06.1999 tarihli toplantısında stoklar ile ilgili standardı TMS 13 Stoklar olarak kabul etmiştir. Söz konusu standart 01.01.2000 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Vedat Ekergil, **TMS-2 Stoklar ve Uygulaması**; Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editörler): **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 101-102

<sup>4</sup> Ekergil, a.g.e., s. 102

<sup>5</sup> Tuğba Uçma, “Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2005, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm> , 23.12.2008

Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 2005 yılında 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere TMS 2 Stoklar standardı yayımlanmıştır.<sup>6</sup> Söz konusu standartta Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla dört defa değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler, Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin 38 Sıra No'lu<sup>7</sup>, 78 Sıra No'lu<sup>8</sup>, 123 Sıra No'lu<sup>9</sup> ve 131 Sıra No'lu<sup>10</sup> Tebliğler ile yapılmıştır.

Birinci, ikinci ve dördüncü değişiklikler doğrudan TMS 2 tarafından, üçüncü değişiklik ise TMS 41 tarafından yapılmıştır. Birinci değişiklik 31.12.2005, ikinci değişiklik 31.12.2007, üçüncü değişiklik 31.12.2008 ve dördüncü değişiklik 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

## **1.2. STANDARDIN AMACI**

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. 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.<sup>11</sup>

TMS 2 Stoklar standardının amacı, standart kapsamına giren işletmelerin finansal raporlarında yer alan stoklar ile ilgili muhasebe işlemlerinin açıklanmasıdır. Burada yer alan stokların muhasebeleştirilmesindeki temel konu, stokların bir varlık olarak

---

<sup>6</sup> 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 11.04.2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 08.01.2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> TMS 2, Paragraf 1

muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasların, satın alınan ticari malların veya üretilerek elde edilen mamullerin mal oluşu ve aktifleştirilerek varlık hesaplarına yansıtılması, maliyetlerin ölçüm yöntemleri ile elden çıkarılması sonucu tükenerek giderleştirilmesi esaslarını ve değer düşüklüğüne ilişkin kuralların belirlenmesidir.<sup>12</sup>

### 1.3. STANDARDIN KAPSAMI

TMS 2 Stoklar standardı; stok maliyetlerinin nasıl belirleneceği, varlık olarak kayıtlara nasıl alınacağı, nasıl giderleştirileceği, bilançoda hangi değerle gösterileceği, değer düşüklüğünün nasıl hesaplanacağı ve muhasebeleştirileceği konularını düzenlemektedir. Bu kapsamda bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır.<sup>13</sup>

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (bakınız: TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri),
- b) Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme),
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz.<sup>14</sup> Ancak söz konusu stoklar yalnızca TMS 2'nin değerlendirme esaslarına tabi olmamakla beraber TMS 2 kapsamındaki diğer esaslar bu stoklara da uygulanır.<sup>15</sup>

- a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür

---

<sup>12</sup> Türker, a.g.e., s. 106

<sup>13</sup> TMS 2, Paragraf 2

<sup>14</sup> TMS 2, Paragraf 3

<sup>15</sup> İlknur Mutlu, "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı", (Çevrimiçi) <http://batiymm.com.tr/5/2007/07-43.htm>, 26.04.2010



stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılarn elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

## **1.4. TANIMLAR**

Bu bölümde standartla ilgili tanımlar, TMS 2 Stoklar standardında kullanılanlar ve muhasebe teorisi açısından olmak üzere iki grupta incelenecektir.

### **1.4.1. Standartta Kullanılan Tanımlar**

Bu bölümde TMS 2 Stoklar standardında kullanılan stoklar, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer kavramları incelenecektir.

#### **1.4.1.1. Stoklar**

Stoklar, işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ve üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.<sup>16</sup> Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.<sup>17</sup>

Buna göre 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

---

<sup>16</sup> TMS 2, Paragraf 6

<sup>17</sup> TMS 2, Paragraf 9

da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar.<sup>18</sup>

Bu çerçevede stoklar standardı ile ilgili olacak hesaplar şu şekilde sıralanabilir:

- İlk Madde ve Malzeme,
- Yarı Mamuller,
- Mamuller,
- Ticari Mallar,
- Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri,
- Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri,
- Yoldaki Stoklar,
- Diğer Stoklar,
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-),
- Verilen Sipariş Avansları.

#### **1.4.1.2. Net Gerçekleşebilir Değer**

Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.<sup>19</sup> Net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder.<sup>20</sup> Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerdir.

Tanım yapılırken kullanılan “işin normal akışı içinde” ifadesi, stokun normal piyasa koşullarında kolaylıkla elden çıkarılabileceği varsayımını anlatmaktadır. Tarafsız bir değerlendirme ile işletmenin karşılaşılabileceği risk ve belirsizliklerin dikkate alınması

---

<sup>18</sup> TMS 2, Paragraf 8

<sup>19</sup> TMS 2, Paragraf 6

<sup>20</sup> TMS 2, Paragraf 7

gerektiğini ifade eden “ihtiyatlılık kavramı”nın bir gereği olarak hesaplanan net gerçekleşebilir değer formüle edilecek olursa aşağıdaki gibi gösterilebilir.<sup>21</sup>

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer} = (\text{Tahmini Satış Fiyatı}) - (\text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti}) + (\text{Tahmini Satış Giderleri})$$

**Örnek:** Bir ürünün tahmini satış fiyatı 90.000.- TL’dir. Bu ürünün tahmini tamamlanma maliyeti 5.000.- TL, tahmini satış gideri ise 3.000.- TL’dir. Bu ürünün net gerçekleşebilir değeri şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{NGD} = 90.000 - (5.000 + 3.000) = 82.000.- \text{ TL}$$

### 1.4.1.3. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.<sup>22</sup> Gerçeğe uygun değer, bir stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.<sup>23</sup> Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değildir.

### 1.4.2. Muhasebe Açısından Stoklar İle İlgili Tanımlar

Bu bölümde, stoklarla ilgili olarak muhasebe teorisinde kullanılan; ticari mallar, hammadde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, yan ürünler, yardımcı malzemeler, işletme malzemeleri, atık ve hurda gibi kavramlar incelenecektir.

---

<sup>21</sup> Özbek, a.g.e., s. 79

<sup>22</sup> TMS 2, Paragraf 6

<sup>23</sup> TMS 2, Paragraf 7

### **1.4.2.1. Ticari Mallar**

Ticari mal, işletmelerin ticari amaçla, alıp satmak için işletmede bulundurdukları varlıklardır.

### **1.4.2.2. Hammadde ve Malzemeler**

Hammadde ve malzemeler, üretimde kullanılmak üzere alınan, üretim sürecinde tükenen ve şekil değiştiren her türlü madde ve malzemelerdir. Hammadde ve malzemeler, doğrudan doğruya üretilen mamulün bünyesine girerler. Bunların hangi mamul için ne kadar harcandıklarının saptanması mümkündür.

### **1.4.2.3. Yarı Mamuller**

Yarı mamuller, üretim sürecine girmiş ancak henüz nihai şeklini almamış, üretim safhası içinde bulunan yarı işlenmiş maddelerdir. Bu nitelikteki mamullere ara mamullerde denilmektedir.

### **1.4.2.4. Mamuller**

Mamuller, üretim sürecini tamamlayarak nihai şeklini alarak satışa ve kullanıma hazır hale gelen maddelerdir.

### **1.4.2.5. Yan Ürünler**

Yan ürünler, esas mamullerin üretimi sırasında ortaya çıkan, ana mamullere oranla değeri önemsiz olan ürünlerdir.

#### **1.4.2.6. Yardımcı Malzemeler**

Yardımcı malzemeler, üretilen mamulün bünyesine doğrudan doğruya girmekle beraber, ekonomik ve teknik açıdan hangi mamulde ne kadar kullanıldığının saptanmasına olanak bulunmayan maddelerdir.

#### **1.4.2.7. İşletme Malzemeleri**

İşletme malzemeleri, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmek için kullanmak zorunda olduğu, üretimde dolaylı olarak kullanılan fakat üretilen mamulün bünyesine doğrudan doğruya girmeyen, yardımcı masraf yerlerinde kullanılan maddelerdir. Bu nitelikteki malzemelere tüketim maddeleri de denilmektedir.

#### **1.4.2.8. Atık**

Atık, kullanıldıktan sonra ya da herhangi bir çalışma sonucunda çevreye atılan ve genellikle sanayide kullanım dışı bırakılan her türlü maddedir.<sup>24</sup>

#### **1.4.2.9. Hurda**

Hurda, bir üretim aşaması tamamlandıktan sonra, onarılamayacak derecede bozulmuş ve işe yaramayacak durumda olan gereçler ile ekonomik ve fiziksel ömrünü tamamlayarak duran varlıklardan çıkarılan ve döküntü durumuna gelmiş varlıklardır.<sup>25</sup>

### **1.5. STOKLARIN MALİYETİ**

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve

---

<sup>24</sup> Mehmet Baydemir, **Ansiklopedik Emlak-Finans-Hukuk Sözlüğü**, İstanbul, Anıl Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, 2003, s. 16

<sup>25</sup> Baydemir, a.g.e., s. 101

stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.<sup>26</sup>

Ticaret işletmeleri satın aldıkları malı bir değişikliğe uğratmadan (dönüştürmeden) satan işletmelerdir. Bu tür işletmeler için satın alma maliyetleri söz konusudur. Üretim işletmeleri ise bir malzemeyi değişikliğe uğratarak (dönüştürerek) yeni bir mamul veya hizmet üreten işletmelerdir.<sup>27</sup> Bu çerçevede TMS 2 Stoklar standardında ticaret işletmelerinde ticari mal stokları ile üretim işletmelerinde üretilen ürünlerin maliyetini oluşturan girdilerden olan ilk madde ve malzeme stoklarının satın alma maliyetlerinin hesaplanmasına yer verilmiştir. Bunun dışında Standartta üretim işletmelerinde söz konusu olabilecek olan dönüştürme maliyetlerinin, hizmet üreten işletmelerde stok maliyetlerinin, canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetinin hesaplanmasına da yer verilmiştir.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şu şekildedir:<sup>28</sup>

- 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 yönetim giderleri,
- d) Satış giderleri.

Standardın 16/a paragrafında yer alan, normalin üzerindeki üretim kayıpları işletme yönetiminin başarısızlığı olarak kabul edilir. Üretim sürecinde mamullerin üretilebilmesi için belirli üretim kayıplarının gerçekleşmesi kaçınılmazdır. Örneğin madenin eritilmesi sonucu madenin ağırlığındaki azalma normal bir üretim kaybı olarak nitelendirilir. Ancak bu kaçınılmaz kayıpların dışında ortaya çıkan “anormal”

---

<sup>26</sup> TMS 2, Paragraf 10

<sup>27</sup> Özbek, a.g.e., s. 81

<sup>28</sup> TMS 2, Paragraf 16

kayıplar, üretim unsurlarının verimsiz kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Anormal üretim kayıpları, kalite standartlarına uygun olmayan ilk madde kullanımı, ilk maddenin gerekli koşullarda stoklanmaması, kalifiye olmayan işçilerin çalıştırılması, teknolojik yeniliklerin yapılmaması gibi nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca İşletme yönetimi tarafından önlenebilecek üretim sürecindeki aksaklıkların göz ardı edilmesinden doğan üretim kayıpları da anormal kayıp olarak nitelendirilmektedir. Örneğin sık sık karşılaşılan elektrik kesintileri için jeneratör önleminin alınmaması sonucu ortaya çıkan üretim aksaklıklarının neden olduğu üretim kayıpları anormal olarak nitelendirilmektedir.<sup>29</sup>

**Örnek:** Bir işletmede normal fire oranı % 3'dür. Söz konusu işletmenin 2009 yılında fire oranı % 5 olarak gerçekleşmiş olup, % 2'lik fazla tutarın parasal karşılığı 65.000.- TL'dir.

Bu işletme tarafından, normalin üzerindeki fire tutarı olan 65.000.- TL'nin üretilen malın maliyetine intikal ettirilmeyip, dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir.

**Örnek:** Bir işletme satışını yaptığı ürünler ile ilgili olarak 2009 yılında toplam 450.000.- TL'lik reklam kampanyası yapmıştır.

Bu işletmenin 2009 yılında yapılan 450.000.- TL'lik reklam harcamasını satılan malların maliyetine intikal ettirmeyip, dönem gideri olarak kaydetmesi gerekir.

### **1.5.1. Satın Alma Maliyeti**

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

---

<sup>29</sup> Ekergil, a.g.e., s. 134

indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır.<sup>30</sup> Bazı işletmeler için söz konusu olabilecek sübvansiyonların da bu çerçevede stok maliyetini azaltan bir indirim unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir.<sup>31</sup>

Satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz.<sup>32</sup> Burada önemle belirtilmesi gereken bir nokta, Standartta, doğrudan döviz üzerinden faturalanmış stok alımlarından kaynaklanan kur farklarının stokların satın alma maliyetine dahil edilmesine imkan tanınmadığına ilişkin bir ifadenin bulunduğudır. Yani, söz konusu kur farklarının, ilgili TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı hükümleri doğrultusunda ilgili gelir-gider hesapları içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiğidir.<sup>33</sup>

İşletmeler, hukuki yapılarına göre farklı stok kalemlerini kullanmaktadır. Ticaret işletmeleri satın aldıkları stokların alış maliyetlerini 153 Ticari Mallar hesabında izlemektedir. Üretim veya hizmet işletmeleri ise, mamulün üretilmesi ya da hizmetin sunulması için kullanılan ilk madde ve malzemelerin satın alma maliyetlerini 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında göstermektedir. İşletmelerin stoklarını yurtiçinden ya da yurtdışından satın almasına bağlı olarak stokun maliyeti farklı maliyet kalemlerini içermektedir.<sup>34</sup>

**Örnek:** Bir ticaret işletmesi perakende olarak satışını yapmak üzere tanesi 1.000.- TL (KDV hariç) peşin bedel ile 20 adet plazma televizyon satın almıştır. Söz konusu televizyonların nakliyesi için 300.- TL (KDV hariç) ve sigorta primi olarak 150.- TL ödemiştir. Bu işlem için yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir:

---

<sup>30</sup> TMS 2, Paragraf 11

<sup>31</sup> Özbek, a.g.e., s. 82

<sup>32</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s. 48

<sup>33</sup> Baykal Uyar, “TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 28, Nisan 2009, s. 134

<sup>34</sup> Ekerşil, a.g.e., s. 106



---

153	TİCARİ MALLAR		20.450.-
153.01	Televizyon Stokları		
153.01.01	Mal Bedeli	20.000.-	
153.01.02	Nakliye Gideri	300.-	
153.01.03	Sigorta Gideri	150.-	
191	İNDİRİLECEK KDV		3.654.-

102 BANKALAR 24.104.-

---

**Örnek:** Bir işletme üretim sürecinde kullanmak üzere yurtdışından galvaniz sac ithal etmiştir. Malın TL karşılığı 56.000.- TL'dir. Ayrıca işletme sigorta bedeli olarak 1.200.- TL, navlun bedeli olarak 5.000.- TL ve gümrük masrafları içinde 800.- TL ödemiştir. Bu işlem için yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir:

---

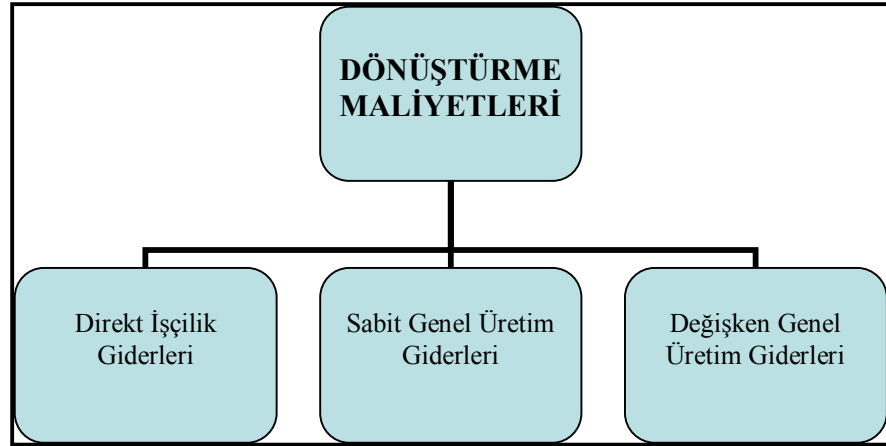
150	İLK MADDE VE MALZEME		63.000.-
150.01	Galvaniz Sac Stokları		
150.01.01	Mal Bedeli	56.000.-	
150.01.02	Sigorta Gideri	1.200.-	
150.01.03	Navlun Gideri	5.000.-	
150.01.04	Gümrük Masrafları	800.-	
	İLGİLİ PASİF HESAPLAR		63.000.-

---

## 1.5.2. 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.<sup>35</sup> Dönüştürme maliyetleri, hammaddelerin üretim sürecine alınmasından başlayıp, satışa hazır hale gelecek nihai mamul durumuna gelmesine kadar geçen süreç içerisinde, üretilen mamullerle direkt bağlantısı kurulabilen tüm direkt işçilik giderleri ile katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Özet olarak dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri, sabit genel üretim maliyetleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur.

Şekil 1- Dönüştürme Maliyetleri

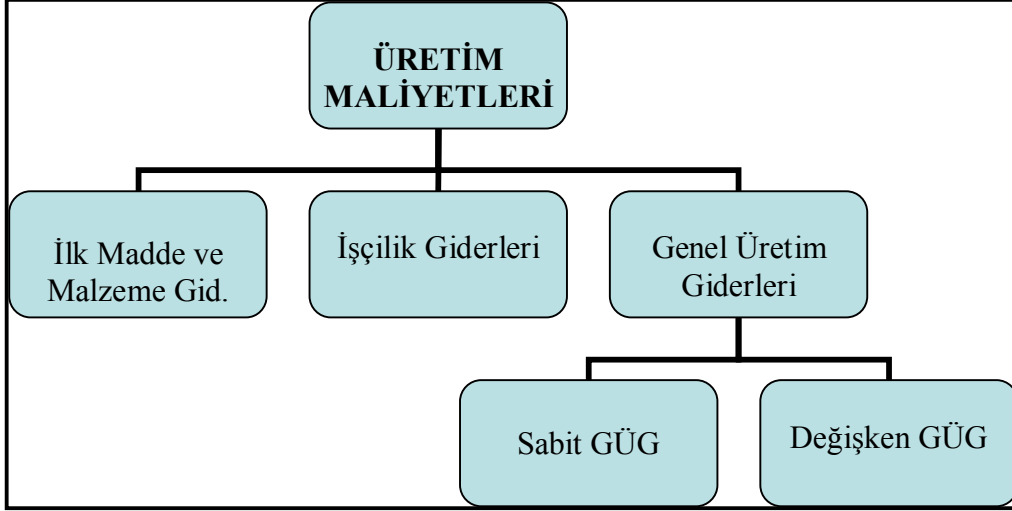


### 1.5.2.1. Üretim Maliyetinin Unsurları

Üretim maliyetinin unsurları; ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır. Bu ana gruplarda kendi aralarında çeşitli sınıflara ayrılmaktadır. Aşağıda üretim maliyetlerinin unsurları açıklanacaktır.

<sup>35</sup> TMS 2, Paragraf 12

**Şekil 2- Üretim Maliyetleri**



#### **1.5.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

İşletmeler tarafından üretimde kullanılan ya da doğrudan tüketilen ilk madde ve malzemelerin parasal tutarlarına ilk madde ve malzeme giderleri denir. İlk madde ve malzeme giderleri, üretim süreci ile ilişkileri açısından direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve endirekt ilk madde ve malzeme giderleri olarak iki gruba ayrılır. Bu giderlerin mamul bazında izlenebilen kısmı direkt ilk madde ve malzeme giderlerini oluşturur. İlk madde ve malzeme giderlerinin mamulün maliyetine doğrudan yüklenemeyen kısmı olan endirekt ilk madde ve malzeme giderleri ise genel üretim giderleri olarak kaydedilir.

##### **1.5.2.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve ne kadar tüketildiği kolaylıkla saptanabilen ilk madde ve malzemelerle ilgili giderlerdir. Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün temel ögesini oluştururlar. Kullanılan bu maddelerle mamul haline getirilen birimler arasında doğrudan bir ilişki kurulabildiğinden bu giderler mamulün

maliyetine doğrudan yüklenebilmektedir. Örneğin ayakkabı üretiminde deri malzeme ve taban direkt ilk madde ve malzemedir. Ayakkabının özünü oluştururlar, her çift ayakkabı için ne kadar harcandıklarını tespit etmek hem teknik hem de ekonomik olarak mümkündür.<sup>36</sup>

Diğer yandan mamulün bünyesine girmesine rağmen, bazı ilk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme olarak dikkate alınmayabilir. Şöyle ki, mobilya üretiminde kullanılan tutkalın, üretilen ürün ya da ürün grupları içerisinde ne kadar kullanıldığının belirlenmesi, ekonomik yönden anlamlı olmayacağı düşüncesi ile direkt ilk madde ve malzemeleri içerisinde ele alınmayıp, genel üretim giderleri içinde ele alınması söz konusu olabilir. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin bir iktisadi değerinin de olması gerekir. Örneğin; kimya sanayisinde azot üretimi sırasında hava önemli bir hammadde olmasına karşın, iktisadi bir değeri olmadığından kullanılan malzemelerin maliyetleri arasında yer almayacaktır.<sup>37</sup>

Direkt ilk madde ve malzemeler, üretilen mamullerin oluşumunu sağlayan, o mamullerin bünyesinde yer alan ve maliyetleri de doğrudan üretilen mamullere yüklenebilen madde türüdür. Bazı işletmeler için ilk madde ve malzemeler; işçilik, makine ve alet edevat kullanarak bir başka yapıya dönüştürdükleri, yani mamul haline getirdikleri maddelerdir. (Örneğin iplik üreten işletmelerin kullandıkları pamuk gibi.) Bazı işletmeler için de, belli bir işlemde geçmiş ve başka işletmelerce üretilmiş mamul parçalar, montaj ile kendi mamulleri haline getirilmek üzere gerekli direkt ilk madde ve malzemeleri oluşturur. (Örneğin, montaj televizyon üretimini yapan bir işletmenin satın alarak kullandığı, elektronik parçalar, kasa ve TV tüpleri gibi.)<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Feryal Orkon Basık, İdil Kaya, Serhat Yanık, **Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemler ve Test Soruları**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s. 3

<sup>37</sup> Cemal Elitaş, **Maliyet Muhasebesi**, Afyonkarahisar, Kocatepe Üniversitesi, 2010, (Çevrimiçi) <http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MM.pdf>, 06.05.2010, s. 17

<sup>38</sup> Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2006, s. 94

### 1.5.2.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Endirekt ilk madde ve malzemeler üretimde kullanılıp, direkt ilk madde ve malzemelerin dışında kalan malzemelerdir. Endirekt ilk madde ve malzemeleri direkt ilk madde ve malzemelerden ayıran belli başlı özellikler şunlardır:<sup>39</sup>

- Değer ve miktar olarak direkt ilk madde ve malzemelere göre daha önemsiz orandadırlar,
- Ürünün temel yapısını oluşturmazlar,
- Hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı doğrudan doğruya belirlenemez ya da belirlenmesi ekonomik yönden anlamlı değildir.

Endirekt ilk madde ve malzemelerin bir bölümü üretilen mamullerin bünyesinde yer alırken, bazıları da mamullerin bünyesinde yer almazlar. Örneğin; sabun üretiminde, koku, renk maddeleri; kumaş üretiminde boya vb mamul bünyesinde yer almakta ve varlığı saptanabilmektedir. Buna karşılık, makinelerin bakım ve onarımında kullanılan yağlar, yedek parçalar vb endirekt madde türleri ise mamulün bünyesinde yer almamaktadır.<sup>40</sup>

Üretilen mamullerle dolaylı olarak ilişkileri kurulabilen endirekt ilk madde ve malzemelerin maliyetleri mamullere dolaylı olarak yüklenebilmekte, dolayısıyla da maliyetlerinin izlenmesi direkt maddelerden farklılık göstermektedir. Bu özellikleri nedeniyle de endirekt ilk madde ve malzeme giderleri, genel üretim giderleri altında bir maliyet türü olarak yer almaktadır.<sup>41</sup>

Endirekt ilk madde ve malzemeler; yardımcı maddeler, işletme malzemeleri ve ambalaj malzemelerinden oluşur.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Elitaş, a.g.e., s. 17

<sup>40</sup> Altuğ, a.g.e., s. 94

<sup>41</sup> Altuğ, a.g.e., s. 95

<sup>42</sup> İbrahim Lazol, **Maliyet Muhasebesi**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008, s. 62

**Yardımcı Maddeler:** Üretilen mamul veya hizmetin bünyesine girmekle birlikte mamul veya hizmet birimine göre izlenemeyen veya buna gerek görülmeyecek kadar küçük olan maddelerdir. Bu giderler mamule yüklenmesi açısından endirekt giderler olup genel üretim giderleri içinde yer alır ve gider yerlerine belirli anahtarlar kullanılarak dağıtılır. Konfeksiyon yapımında kullanılan dikiş ipi bu giderlere örnek verilebilir.

**İşletme Malzemeleri:** Üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan, ancak, üretilen mal veya hizmetin bünyesine girmeyen maddelerdir. Üretim sırasında kullanılan makine yağları, temizlik malzemeleri, büro malzemeleri, yakıt maddeleri gibi maddeler işletme malzemelerine örnek teşkil eder.

**Ambalaj Malzemeleri:** Mamul hale gelen varlığın korunması, tanıtılması, benzerlerinden ayrılması gibi amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir.

#### 1.5.2.1.2. İşçilik Giderleri

İşletmelerde mamul veya hizmet üretiminde insan kaynağı önemli bir unsurdur. İşletmelerde çalışanlar işletmenin herhangi bir fonksiyonu ile ilgili olabilir. İşletmede üretilen mamul veya hizmetlerin işçilik maliyeti genel olarak üretim bölümü çalışanlarının işletmeden sağladığı mali olanaklardan oluşur. Söz konusu tutarlar çalışanın gelirini oluştururken, işletme açısından bir maliyet unsurudur.<sup>43</sup> İşçilik giderlerinin genel özellikleri şunlardır:<sup>44</sup>

- İşçilik giderleri, ilk madde ve malzemelerde olan durumun tersine stoklanamaz. İşçiler, çalışma saatlerine bağlı olarak ücret almaya hak kazanırlar ve bu tutarlar doğrudan işçilik giderleri hesabına kayıt yapılır.
- İşçilik maliyetleri, değişen koşullara bağlı olarak üzerine bir takım eklemelerin yapıldığı maliyetlerdir. Sosyal yardım, çocuk zammı, izin ücreti,

<sup>43</sup> Lazol, a.g.e., s. 63

<sup>44</sup> Elitaş, a.g.e., 27

ikramiye, mesai primi v.b. çeşitli durumlar ortaya çıktığında işçilere yapılan maliyet artacaktır.

- İşçilik maliyetleri, bu maliyet türü dışında kalan diğer maliyet unsurları ile doğrudan ilgilidir ki, bu durum işçilik maliyetlerinin aktif özelliğini ortaya çıkarır. Çünkü etkin ve verimli çalışan bir iş gücü, ilk madde ve malzemenen her türlü genel üretim maliyetine kadar tüm maliyet azalmasında etkili olacaktır.
- İşçilik giderlerinin, diğer gider çeşitlerinde olmayan bir özelliği de, bu giderlerin ne şekilde hesaplanacağı, nasıl ve hangi aralıklarla ödeneceği ve yukarıda belirtilen yapılması gereken eklentilerin neler olacağı gibi konuların yasal düzenlemeler çerçevesinde olmasıdır.

İşçilik giderleri, mamul ile olan ilişkisine göre, Direkt İşçilik Giderleri ve Endirekt İşçilik Giderleri olmak üzere ikiye ayrılır.

#### **1.5.2.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri**

Direkt işçilik giderleri, bir mal veya hizmetin üretimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işçilik maliyetleridir. Bu giderler esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilerin ücretleri toplamından oluşur. Direkt işçilik giderleri, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderleridir. Örneğin kesim ve montaj atölyeleri gibi fiilen üretimin yapıldığı bölümlerde çalışan işçilerin ücretleri direkt işçilik gideri olup, her mamul için ne kadar süre çalışıldığı kolaylıkla izlenebilir.<sup>45</sup>

#### **1.5.2.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri**

Endirekt işçilik giderleri, üretimle ilgili olmakla birlikte, her hangi bir mamul veya mamul grubu ile doğrudan ilişkisi kurulamayan ve ancak dağıtım yolu ile mamullere yüklenebilen işçilik giderleridir. Endirekt işçilikler, yardımcı gider yerlerinde

---

<sup>45</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 4

çalışanların ücretleri ile esas üretim gider yerlerinde çalışanlardan, gider yeri ilişkisi direkt kurulabilmekle birlikte, mamullerle direkt ilişkisi belirlenemeyen çalışanların ücretlerinden oluşur. Bu giderler Genel Üretim Giderleri içinde yer alır. Bakım yardımcı gider yerinde çalışan bir işçinin ücreti veya konfeksiyon esas üretim gider yerinde birden fazla mamulün üretimine nezaret eden bir usta başının ücreti endirekt işçilik giderlerine örnek olarak verilebilir.<sup>46</sup>

### **1.5.2.1.3. Genel Üretim Giderleri**

Üretim fonksiyonunun gerçekleşebilmesi için hammadde ve işçilik giderlerinin yanısıra enerji, fabrika binası amortismanı, kira, sigorta, makinelerin amortismanı, tamir bakım gibi çok çeşitli üretim giderlerine de katlanılır. Mamul üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan bu giderlere Genel Üretim Giderleri adı verilir. Bu giderler mamul ve hizmet üretiminin gerçekleştirilmesini sağlamakla birlikte, bu mamul ve hizmetlerin maliyetlerine doğrudan doğruya değil, ancak dağıtım anahtarları yardımıyla yüklenir. Üretimde kullanılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, enerji, kira, amortisman ve sigorta gibi genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken, bir kısmı ise sabit niteliktedir. Başka bir deyişle, bu giderlerin faaliyet hacmi değişiklikleri karşısındaki davranışlarının farklılık göstermesi, genel üretim giderlerini iki grupta incelemeyi gerektirir. Bunlar değişken ve sabit genel üretim giderleridir.<sup>47</sup>

#### **1.5.2.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri**

Sabit genel üretim giderleri, 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.<sup>48</sup> Sabit genel üretim giderlerinin mamule yüklenmesinde normal maliyet yöntemi kullanılır.

---

<sup>46</sup> Lazol, a.g.e., s.63

<sup>47</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 4

<sup>48</sup> TMS 2, Paragraf 12



Sabit genel üretim giderleri, 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 maliyetlerden oluşur. Sabit genel üretim giderleri, belirli bir zaman dilimi içerisinde ve belirli bir üretim hacmi içerisinde, üretim miktarındaki artış veya azalışlardan etkilenmeyen genel üretim giderleridir.

### **1.5.2.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri**

Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.<sup>49</sup> Bunlar enerji giderleri, yardımcı malzeme ve endirekt işçiliğin önemli bir bölümünü kapsar. Bu giderler faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir.

### **1.5.2.2. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri**

Kapsamına göre maliyet yöntemleri, üretim ile ilgili giderlerin maliyetlere ne ölçüde dahil edileceği ile ilgili tercihleri belirler. Maliyetlerin hesaplanmasında dikkate alınan giderlere göre maliyet yöntemleri dört başlık altında incelenebilir. Bu yöntemler şu şekildedir:

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Direkt Maliyet Yöntemi

Kapsamına göre maliyet yöntemlerinde kullanılan maliyet unsurları özet olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

---

<sup>49</sup> TMS 2, Paragraf 12

**Tablo 1- Kapsamına Göre Maliyet Yönteminde Maliyet Unsurları**

	<b>Tam Maliyet</b>	<b>Değişken Maliyet</b>	<b>Normal Maliyet</b>	<b>Direkt Maliyet</b>
Direkt İlk Madde Malzeme	+	+	+	+
Direkt İşçilik	+	+	+	+
Değişken GÜG	+	+	+	-
Sabit GÜG	+	-	<b>KKO*</b>	-

#### **1.5.2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Tam maliyet yöntemi, tüm maliyet unsurlarının maliyetin içine sokulduğu yöntemdir. Gerek üretim maliyeti, gerekse satış maliyetinin hesaplanmasını sağlamak üzere tüm giderlerin, bu arada endirekt giderlerin tabi tutulacağı işlemlerde bunların dağıtımını sağlayan emsallerin kullanım biçimine yönelmiş bir uygulamayı belirtmektedir. Üretim maliyet muhasebesinde; tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, endirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara alınması esasına dayanır.<sup>50</sup>

Tam maliyet yönteminde, maliyet hesaplanacak birime önce direkt giderler verilmekte, daha sonra da endirekt giderler bazı ölçülere yöre yüklenmektedir. Bu yöntemde üretilen bir mamulün maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve endirekt gider niteliğinde olan genel üretim giderlerinden oluşur.<sup>51</sup>

Bu yöntem özellikle fiyatlama, envanter belirleme ve işletmenin normal faaliyetleri sonucu elde ettiği kar veya katlandığı zararı hesaplamak için kullanılır.<sup>52</sup> Tam

\* Kapasite Kullanım Oranı

<sup>50</sup> Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 1994, s. 40

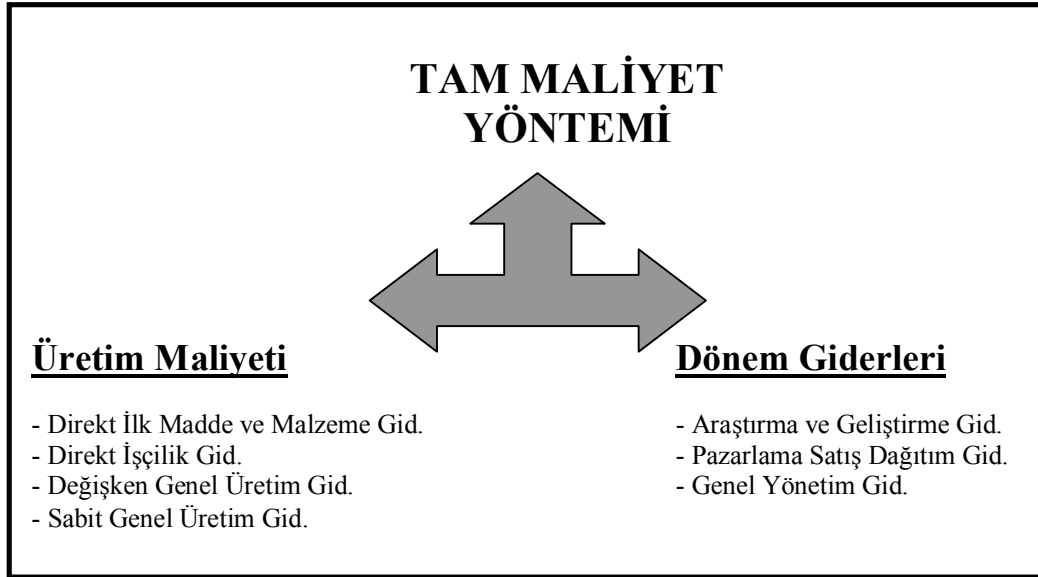
<sup>51</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 40

<sup>52</sup> Lazol, a.g.e., s. 121

maliyetleme fiili rakamlara dayandırılırsa fiili tam maliyetleme, ileriye dönük rakamlara dayandırılırsa tahmini ya da standart tam maliyetleme söz konusu olur.<sup>53</sup>

Bu yöntemin en önemli yararı, her malulün satış fiyatına göre bütün giderlerden sonra bırakabileceği kâr unsurunu görme imkanını yöneticilere sağlanması ve yönetimin bu uygulamaya alışkın olmasıdır. Yöntemin en önemli sakıncası ise, endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım ölçüsünden yararlanılması zorunluluğunun olması ve söz konusu dağıtım ölçülerinin bazen subjektif olabilmesidir. Bu durum, elde edilen bulguların güvenilirliğini etkilemektedir. Diğer taraftan sabit giderlerin üretim hacmiyle bağlantısı olmadığından bu giderlerin mamul birimi başına düşen payı üretimin fazla olduğu dönemlerde düşük, üretimin azaldığı dönemlerde ise yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu ise birim maliyetlerin dönemler arasında büyük dalgalanmalar göstermesine yol açmaktadır.<sup>54</sup>

### Şekil 3- Tam Maliyet Yöntemi



<sup>53</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, Bursa, Marmara Kitap Merkezi, 2008, s. 25

<sup>54</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 41

### 1.5.2.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, maliyetlerin hesaplanmasında yalnızca değişken giderlerin esas alınacağı yöntemdir. Bu yöntemde, giderler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve maliyeti bulunacak birimlere yalnızca değişken giderler yüklenmektedir. Üretim maliyet muhasebesinde üretilen birimlerin birim maliyetinin hesabında, bu yöntemde, yalnızca değişken nitelikte olan direkt madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmı dikkate alınmaktadır.

Değişken maliyet yöntemi, kâra geçiş noktasının belirlenmesinde ve çeşitli yönetim kararlarının alınmasında etkili bir yöntemdir. Giderler sabit ve değişken olarak ayrıldığından, yönetimin alacağı kararlar karşısında etkilenebilecek değişken değerlerde oluşacak değişiklikler kolayca saptanabilir. Diğer taraftan sabit giderlerin dağıtımını söz konusu olmadığından, giderlerin dağıtımındaki yanlış uygulamalardan ortaya çıkacak hatalar ve anlaşmazlık önlenir.<sup>55</sup>

Değişken maliyet yönteminde bölümlerin her birinden çok, sonuçta elde edilen ve üretimi tamamlanmış olan malın maliyeti ile ilgilenilir. Olağan koşullar altında kullanılmasından ziyade aşağıdaki koşullarda kullanılması tavsiye edilir.<sup>56</sup>

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

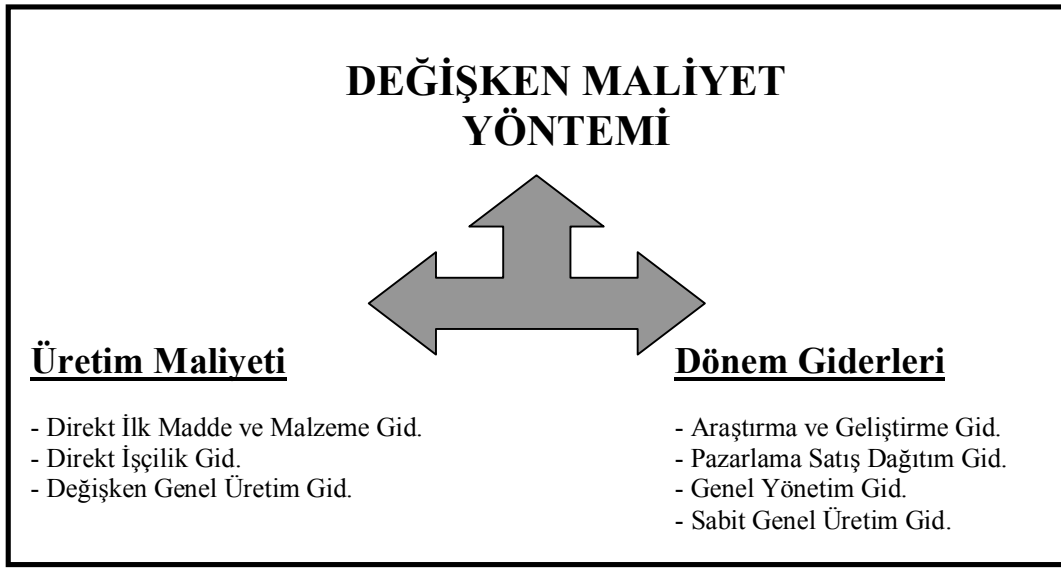
<sup>55</sup> Akdoğan, a.g.e.. s. 42

<sup>56</sup> Gençoğlu, Maliyet Muhasebesi, s. 26

değişken giderler yer aldığından bölüm faaliyetlerinin değerlendirilmesinde sistem zayıf kalır.

Değişken maliyet yöntemi, fiili veya ileriye dönük rakamlarla oluşturularak, fiili değişken maliyetleme, standart değişken maliyetleme veya tahmini değişken maliyetleme sistemi şeklinde kullanılabilir.<sup>57</sup>

#### Şekil 4- Değişken Maliyet Yöntemi



#### 1.5.2.2.3. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına<sup>58</sup> göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır. Üretim maliyet

<sup>57</sup> Gençoğlu, Maliyet Muhasebesi, s. 27

<sup>58</sup> **Kapasite:** İşletmelerin mal veya hizmetleri üretebilme yetenek ve imkânlarının belli bir ölçü ile ifade edilmesine “işletme kapasitesi” denir. Kapasite ölçüsü olarak çoğunlukla “üretim” kullanılır ve belirli bir süre içindeki üretim miktarı olarak ifade edilir. Üretim biriminin fiziksel miktarıyla ilgili ölçüler, uzunluk, ağırlık, hacim veya sadece sayı olabilir.

**Maksimum (Teorik) Kapasite:** Bir işletme, makine veya teçhizatın hiçbir bekleme gecikme, arıza, aksama veya duraklama olmadan ulaşabileceği en yüksek üretim miktarıdır.

**Normal (Pratik) Kapasite:** Genellikle, tesis kapasitesi olarak maksimum kapasite düşünülürse de, bir işletme veya tesisin tahmin edilen hakiki üretim kapasitesinin sürekli olarak maksimum kapasitede kalması çok zor hatta imkansızdır. Çünkü, bakım-tamirler, bekleme, duraklamalar, montaj ve ayarlamalar, çalışmaya hazır hale getirmeler v.b. nedenler makinelerin veya işletmelerin belirli

muhasebesinde, üretilen mamullerin maliyetleri bulunurken; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetlerine aktarılır. Ayrıca sabit genel üretim giderlerinin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmı maliyete katılır. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri sonuç hesaplarına aktarılır.<sup>59</sup>

Normal maliyet yöntemi, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlama yapılmasını önler.<sup>60</sup> Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya bir kaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi, normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Normal kapasiteye göre sabit maliyetlerin yüklenmesi, üretim arttıkça birim sabit maliyetlerin azalması, üretim azaldıkça birim sabit maliyetlerin artması nedeniyle, üretim maliyetlerinin dönemler itibarıyla dalgalanma göstermesini engeller.<sup>61</sup>

TMS 2 Stoklar standardına göre üretim maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Standarda göre sabit genel üretim

---

çalışma sürelerinin % 100'ünü doldurmalarına imkan vermez. Bu tür gecikme ve beklemelelere "faaliyet kesilmeleri" denilir. Maksimum kapasiteden bu faaliyete kesilmelerinin çıkarılması ile normal veya pratik kapasiteye ulaşılır.

Normal Kapasite = Teorik Kapasite - Planlanan üretim kesintisi süresince üretilebilecek ürün miktarı

**Fiili Kapasite:** İşletmenin herhangi bir dönemdeki fiili veya gerçekleşen üretim kapasitesini ifade eder. Normal kapasite, her zaman için "ulaşılabilir üretim miktarını" verir ve bu açıdan gerçekçi bir "tam kapasite"dir.

**Kapasite Kullanım Oranı:** Fiili kapasitenin normal kapasiteye oranıdır. Bu oran, normal kapasitenin ne kadarının kullanıldığını yüzde cinsinden gösterir. Kapasite kullanım oranının 100 olması fiili kapasitenin normal kapasiteye eşit olması demektir.

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

(Çevrimiçi) <http://www.maxihayat.net/maxiforum/ekonomi-iktisat-finans/89310-kapasite-ve-cesitli-kapasite-kavramlari-kapasite-hakkinda-kapasite-nedir.html>, 29.04.2010

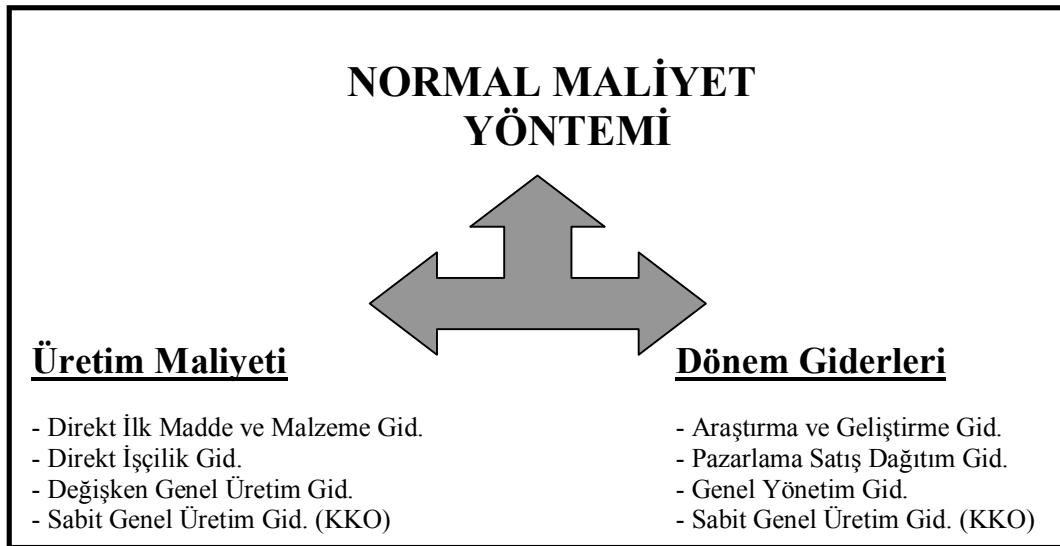
<sup>59</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 42

<sup>60</sup> Lazol, a.g.e., s. 123

<sup>61</sup> Gençoğlu, Maliyet Muhasebesi, s. 33

giderlerinin üretim maliyetine dağıtımında veya tahsisinde, üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınır. Üretime yüklenen sabit GÜG düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle artırılmaz. Standarda göre normal kapasitenin altında çalışıldığı dönemlerde atıl kapasiteye düşen sabit GÜG üretim maliyetlerine dağıtılmaz. Dağıtılmayan bu sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Ancak, olağandışı olarak yüksek düzeyde üretimin gerçekleştirildiği dönemlerde, sabit genel üretim giderleri mamullere yüklenir, birim sabit giderler azalır, böylece stokların maliyet bedelinden daha yüksek bir tutar üzerinden değerlendirilmesi engellenir.<sup>62</sup>

#### Şekil 5- Normal Maliyet Yöntemi



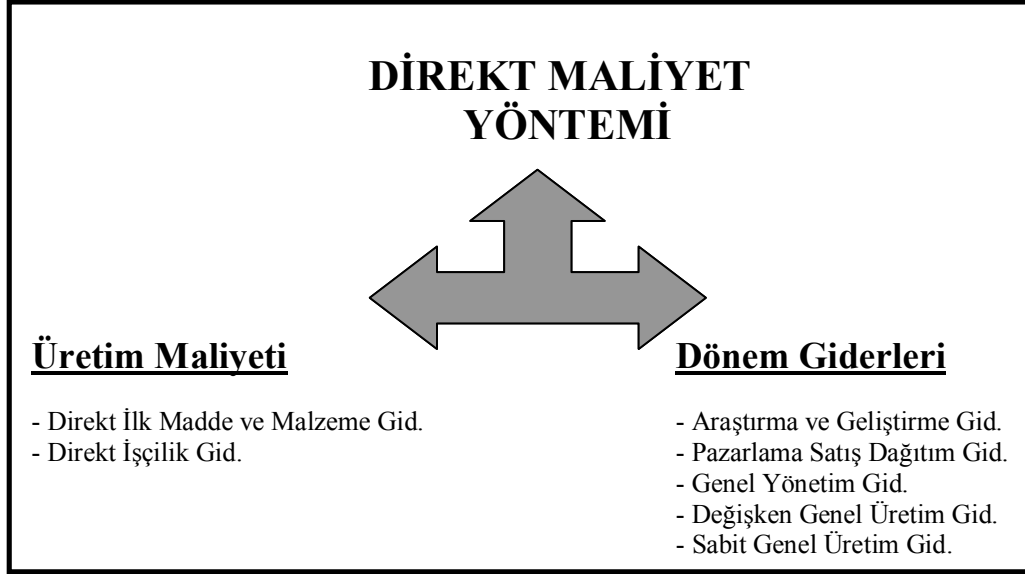
#### 1.5.2.2.4. Direkt Maliyet Yöntemi

Bu yönteme asal maliyet yöntemi de denilmektedir. Direkt maliyet yönteminde üretilen birimlerin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenmekte, genel üretim giderlerinin tamamı maliyet dışında bırakılmaktadır. Bu yöntem, genel üretim giderlerinin, maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanır. Ancak günümüzde, genel üretim giderleri

<sup>62</sup> Gençoğlu, Maliyet Muhasebesi, s. 33

maliyetlerde önemli bir pay tuttuğundan, bu yöntemin uygulama alanı pek yoktur.<sup>63</sup>

#### Şekil 6- Direkt Maliyet Yöntemi



#### 1.5.2.2.5. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri İle İlgili Örnek

Deniz üretim işletmesi yıllık üretim kapasitesi 20.000 adet olan A malı üretmektedir. İşletme 2009 yılında 18.000 adet A malı üretmiştir. İşletmenin 2009 yılına ait üretim maliyetlerine ait bilgiler şu şekildedir:

380.000.- TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri

335.000.- TL Direkt İşçilik Gideri

124.000.- TL Sabit Genel Üretim Gideri

104.000.- TL Değişken Genel Üretim Gideri

İşletmenin 2009 yılı üretim maliyetini kapsama göre maliyet çeşitleri açısından hesaplayınız.

<sup>63</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 43



**a) Tam Maliyet Yöntemi**

DİMM Gideri	380.000.-
Direkt İşçilik Gideri	335.000.-
Sabit GÜG	124.000.-
Değişken GÜG	104.000.-

-----  
**Toplam Üretim Maliyeti 943.000.-**

$\text{Birim Maliyet} = \frac{943.000.-}{18.000} = 52,40 \text{ TL/adet}$
---

**b) Değişken Maliyet Yöntemi**

DİMM Gideri	380.000.-
Direkt İşçilik Gideri	335.000.-
Değişken GÜG	104.000.-

-----  
**Toplam Üretim Maliyeti 819.000.-**

$\text{Birim Maliyet} = \frac{819.000.-}{18.000} = 45,50 \text{ TL/adet}$
---

### c) Normal Maliyet Yöntemi

DİMM Gideri	380.000.-
Direkt İşçilik Gideri	335.000.-
Sabit GÜG <sup>64</sup>	111.600.-
Değişken GÜG	104.000.-

-----  
**Toplam Üretim Maliyeti 930.600.-**

$\text{Birim Maliyet} = \frac{930.600.-}{18.000} = 51,70 \text{ TL/adet}$
---

### d) Direkt Maliyet Yöntemi

DİMM Gideri	380.000.-
Direkt İşçilik Gideri	335.000.-

-----  
**Toplam Üretim Maliyeti 715.000.-**

$\text{Birim Maliyet} = \frac{715.000.-}{18.000} = 39,72 \text{ TL/adet}$
---

### 1.5.2.2.6. TMS 2'de Normal Maliyet Uygulaması

TMS 2 Stoklar standardına göre, 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

<sup>64</sup> Kapasite Kullanım Oranında pay verilmiştir.  $KKO = 18.000 \div 20.000 = \% 90$

veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.<sup>65</sup>

Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yöntemi değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır ve bu şekilde uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.<sup>66</sup>

Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır.<sup>67</sup> Böylece mamul birimi başına düşen sabit genel üretim maliyeti payı değişiklik göstermez. Bu sayede dönemler arasında maliyet karşılaştırılması yapılabilir. Çünkü, üretim hacmindeki dalgalanmaların sabit maliyetler üzerindeki etkisi elimine edilmiş olur.<sup>68</sup>

TMS 2'ye göre, üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretim olarak iki gruba ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez. Olumsuz kapasite sapmaları, üretim maliyetine yüklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir. Çok yüksek üretim (aşırı kapasite sapması) dönemlerinde ise, her bir mamule düşen dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı azalır. Böylece mamul stoku aşırı değerlenmemiş olur. Burada amaçlanan tam maliyet yöntemi uygulaması değil, tam maliyete kadar gidebilecek bir yöntemin uygulanabileceğidir.<sup>69</sup>

---

<sup>65</sup> TMS 2, Paragraf 13

<sup>66</sup> Ender Boyar, Ali Haydar Güngörmüş, "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz**, Cilt: 7, Yıl: 15, Sayı: 16, Ekim 2006, s. 86

<sup>67</sup> TMS 2, Paragraf 13

<sup>68</sup> Özbek, a.g.e., s. 85

<sup>69</sup> Boyar, Güngörmüş, "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", s. 86

Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetle değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

**Örnek:** ABC Üretim A.Ş.'nin X malı için tam kapasite çalışma koşuluyla yıllık teorik kapasitesi 15.000 adettir. Üretim ile ilgili makinelerin periyodik bakım-onarımlarının yapılabilmesi için yılda 2 hafta ve ayda 2 gün üretimin durdurulması gerekmektedir. Şirketin 2009 yılındaki üretim maliyetleri aşağıda verilmiştir.

500.000.- TL	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
200.000.- TL	Direkt İşçilik Gideri
140.000.- TL	Değişken GÜG
120.000.- TL	Sabit GÜG

Aşağıda işletmede üretilen ürünün maliyeti çeşitli kapasite durumlarına göre hesaplanacaktır.

#### **a) Teorik Kapasite Durumu**

500.000.- TL	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
200.000.- TL	Direkt İşçilik Gideri
140.000.- TL	Değişken GÜG
120.000.- TL	Sabit GÜG

-----  
960.000.- TL      Toplam Maliyet

Toplam Maliyet  
Birim Maliyet = -----  
Teorik Kapasite

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{960.000.-}{15.000} = 64.- \text{ TL/adet}$$

### **b) Normal Kapasite Durumu**

Yıllık teorik kapasite: 15.000 adet

Aylık teorik kapasite: 1.250 adet (15.000 ÷ 12)

Planlanan üretim kesintisi: 38 gün (14 gün + 2 x 12 Gün)

Planlanan üretim kesintisi süresince  
üretilebilecek ürün miktarı: 1.562 adet (15.000 x 38 ÷ 365)

Normal Kapasite = 15.000 – 1562 = 13.438 adet

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Normal Kapasite}}$$

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{960.000.-}{13.438} = 71,44 \text{ TL/adet}$$

### **c) Gerçek Üretim Düzeyinin Normal Kapasiteye Yakın Olması Durumu**

Şirketin 2009 yılında 13.000 adet üretim yaptığı varsayımı altında ürün maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\begin{array}{r} \text{Toplam Maliyet} \\ \text{Birim Maliyet} = \frac{\text{-----}}{\text{Üretim Miktarı}} \\ \\ 960.000.- \\ \text{Birim Maliyet} = \frac{\text{-----}}{13.000} = 73,85 \text{ TL/adet} \end{array}$$

#### **d) Gerçek Üretim Düzeyinin Normal Kapasitenin Altında Olması Durumu**

Şirketin 2009 yılında 12.000 adet üretim yaptığı varsayımı altında ürün maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Üretim miktarının normal kapasitenin altında gerçekleşmesi durumunda, normal kapasiteye göre hesaplanan Sabit GÜG ile kullanılan kapasiteye göre hesaplanan Sabit GÜG arasındaki fark üretilen malın maliyetine yüklenmeyip doğrudan dönem gideri olarak kaydedilir.

500.000.- TL	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
200.000.- TL	Direkt İşçilik Gideri
140.000.- TL	Değişken GÜG
107.160.- TL	Sabit GÜG (120.000 ÷ 13.438 x 12.000)
-----	
947.160.- TL	Toplam Maliyet

$$\begin{array}{r} \text{Toplam Maliyet} \\ \text{Birim Maliyet} = \frac{\text{-----}}{\text{Üretim Miktarı}} \\ \\ 947.160.- \\ \text{Birim Maliyet} = \frac{\text{-----}}{12.000} = 78,93 \text{ TL/adet} \end{array}$$

Normal Kapasiteye Göre Birim Sabit GÜG =  $120.000 \div 13.438 = 8,93$  TL/adet

Kullanılan Kapasiteye Göre Birim Sabit GÜG =  $120.000 \div 12.000 = 10.-$  TL/adet

Maliyete Yüklenemeyen Birim Sabit GÜG =  $10 - 8,93 = 1,07$  TL/adet

Maliyete Yüklenemeyen Toplam Sabit GÜG =  $12.000 \times 1,07 = 12.840.-$  TL

Üretilen malın maliyetine yüklenemeyen 12.840.- TL doğrudan dönem gideri olarak kaydedilir.

#### **e) Gerçek Üretim Düzeyinin Normal Kapasitenin Üstünde Olması Durumu**

Şirketin 2009 yılında 14.500 adet üretim yaptığı varsayımı altında ürün maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanır.

500.000.- TL Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri

200.000.- TL Direkt İşçilik Gideri

140.000.- TL Değişken GÜG

120.000.- TL Sabit GÜG

-----

960.000.- TL Toplam Maliyet

Toplam Maliyet

Birim Maliyet = -----

Üretim Miktarı

960.000.-

Birim Maliyet = ----- = 66,21 TL/adet

14.500

Bu örnekte gerçekleşen birim maliyet tutarları üretim kapasitesi durumlarına göre aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

	Üretim Miktarı	DİMM	Direkt İşçilik	Değişken GÜG	Sabit GÜG	Toplam Maliyet	Birim Maliyet
Teorik Kapasite	15.000	500.000	200.000	140.000	120.000	960.000	64,00
Normal Kapasite	13.438	500.000	200.000	140.000	120.000	960.000	71,44
Üretim Miktarı Normal Kapasiteye Yakın	13.000	500.000	200.000	140.000	120.000	960.000	73,85
Üretim Miktarı Normal Kapasitenin Altında	12.000	500.000	200.000	140.000	107.160	947.160	78,93
Üretim Miktarı Normal Kapasitenin Üstünde	14.500	500.000	200.000	140.000	120.000	960.000	66,21

### 1.5.2.3. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler

Bazı üretim işletmelerinde, kullanılan ilk madde ve malzemelerin tipik özelliği ve üretim tekniğinin gereği, üretime tek bir DİMM verilmesine karşın, üretim işleminden sonra en az iki veya daha fazla mamul elde edilebilir. İşletme üretimden sonra tek bir mamul üretmek istese bile, üretim tekniği gereği mümkün olmayabilir veya tek mamul üretme kararı ekonomik bir karar olmayabilir. Başka bir ifade ile işletmenin tek bir ilk madde ve malzemedeki ikinci bir mamul (veya daha fazla sayıda) üretmekten kaçınması teknolojik veya ekonomik açıdan mümkün görünmemektedir.<sup>70</sup>

Üretim süreci iki ya da daha fazla ürünün aynı anda üretimi sonucunu doğuruyorsa,

<sup>70</sup> Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir, y.y., 1999, s. 379



elde edilen ürünlere ortak ürün ya da yan ürün adı verilir. Neyin ortak ürün neyin yan ürün sayılacağı ise bunların görece satış değerlerine bağlıdır. Satış değeri görece olarak yüksek olan mamuller ortak ürün, görece olarak düşük olan ürünler ise yan ürün sayılır.<sup>71</sup>

### 1.5.2.3.1. Ortak Ürünler

Ortak Ürünler, aynı üretim döneminde, aynı üretim işlemi sonucunda ortaya çıkan ve her biri başlı başına bir ana ürün olabilecek çeşitli mamullerdir. Ortak ürünler bileşik ürünler olarak da adlandırılmaktadır. Et üretiminde, petrol rafinerilerinde, madencilik, kimya sanayi,<sup>72</sup> bisküvi fabrikalarında vb işletmelerde ortak ürünler elde edilir. Ortak ürünlerin temel özellikleri şu şekildedir:<sup>73</sup>

- Ayrım noktasına kadar tek tek belirlenemezler,
- İşletmenin temel amacı ortak mamulleri üretmektir,
- Ayrım noktasındaki satış değerleri yan mamullere göre daha yüksektir,
- Belirli bir piyasa fiyatları vardır.

Ayrım noktası, birleşik mamul ve yan mamullerin ilk üretim işlemi esnasında tek tek belirlenebildikleri ve birbirlerinden ayırt edilebildikleri üretim anıdır. Ayrım noktası, birleşik maliyetlerin bileşik mamul ve yan mamullere dağıtımını ve ayrım noktasından sonra ortaya çıkan ek maliyetlerin her bir mamule tek tek yüklenmesi açısından önemli olmaktadır. Çünkü ek maliyetlerin ancak ayrım noktasından sonra hangi mamuller ile ilişkili oldukları saptanabilmektedir. Ayrım noktasından önce gerçekleşen birleşik maliyetler ise hangi mamulle ne kadar ilişkili oldukları önceden

---

<sup>71</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 3. baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2009, s. 279

<sup>72</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 355

<sup>73</sup> Veli Öztürk, "Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, Yıl: 2002, (Çevrimiçi) [www.ttefdergi.gazi.edu.tr](http://www.ttefdergi.gazi.edu.tr), 22.04.2010

belirlenemediğinden bir dağıtım işlemine tabi tutulduktan sonra birleşik mamullere yüklenebilmektedirler.<sup>74</sup>

Ortak ürünlerde maliyetlendirme sorunu, üretimin ayrı ayrı mamuller olarak tanımlanabildiği ayrılma noktasına kadar yapılan birleşik giderlerin mamullere nasıl yükleneceğidir. Ayrılma noktasından sonra ilgili mamulleri tamamlamak için yapılan ek maliyetler ise, mamullerin benzerlik veya farklılık derecelerine göre, evre veya sipariş maliyeti yöntemlerinden birisi kullanılarak mamullere yüklenir.<sup>75</sup> Ek maliyet, ayırım noktasından sonra her bir mamulün üretiminin tamamlanması için yapılan ve her bir mamule tek tek yüklenebilen maliyetlerdir. Bu nedenle, birleşik maliyetler gibi bir maliyet dağıtım işlemi gerektirmezler.<sup>76</sup>

TMS 2’de ortak ürünler ile ilgili açıklamalar 14. Paragraf’ta yapılmıştır. Buna göre: Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir.<sup>77</sup>

### **1.5.2.3.1.1. Birleşik Maliyetleri Dağıtım Yöntemleri**

Ortak ürünlerin, birbirlerinden ayrıldıkları noktaya kadar yapılan tüm giderlerden oluşan birleşik maliyetlerin ortak ürünler arasında dağıtılmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin sonucunda ortak ürünlerin maliyetleri belirlense de en uygun yöntemin hangisi olduğunu tespit etmek oldukça zordur. Bu yöntemlerden her birinin diğerine göre olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. En iyi yöntemin hangisi olduğu işletmeden işletmeye ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre göre

---

<sup>74</sup> Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, s. 380

<sup>75</sup> Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s. 304

<sup>76</sup> Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, s. 380

<sup>77</sup> TMS 2, Paragraf 14

değişmektedir. Birleşik maliyetlerin dağıtılmasında kullanılan yöntemler esas itibariyle üretim miktarını esas alan yöntemler ve satış fiyatını esas alan yöntemlerdir.

### **1.5.2.3.1.1.1. Birleşik Maliyetlerin Üretim Miktarı Esasına Göre Dağıtımı**

Bu yöntemlerde birleşik maliyetlerin ürünler arasında dağıtılmasında üretim miktarları esas alınır. Üretim miktarını esas alan yöntemler Basit Üretim Miktarı Yöntemi ve Ağırlıklı Üretim Miktarı Yöntemidir.<sup>78</sup>

#### **1.5.2.3.1.1.1.1. Basit Üretim Miktarı Yöntemi**

Birleşik maliyetler üretilen mamul miktarı ile bağlantılı olarak dağıtılmaktadır. Üretilen miktar ile birleşik maliyet tutarı arasında ilişki kurularak her bir ürün için birleşik maliyet payı hesaplanmaktadır.<sup>79</sup> Bu yöntemde, birleşik maliyetler toplam üretim miktarına bölünerek birim başına düşen birleşik maliyet bulunmaktadır. Bulunan bu değer, her bir ortak ürünün üretim miktarı ile çarpılmakta ve böylece her bir ortak ürünü birleşik maliyetten alacağı pay belirlenmektedir.<sup>80</sup>

Birleşik maliyetlerin üretim miktarına göre dağıtılması durumunda dikkat edilmesi gereken önemli gösterge, birleşik mamullerin satış değerleri arasında çok büyük farklılıklar olmamasıdır. Birleşik mamullerin satış değerleri arasında aşırı farklar olması durumunda üretim miktarı yerine satış değerinin esas alınması daha doğru olacaktır.<sup>81</sup>

Basit üretim miktarı yönteminde, ortak ürünlerin hepsine birim başına aynı tutarda birleşik maliyet payı verilmektedir. Bu durum, ortak ürünlerin satış tutarları arasında

---

<sup>78</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 355

<sup>79</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 355

<sup>80</sup> Öztürk, a.g.e., s. 4

<sup>81</sup> Yükü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, s. 383

önemli bir fark olmadığı zaman uygun olmaktadır. Fakat, ortak ürünlerin satış tutarları arasında önemli farklar bulunduğu zaman bu yöntem uygun olmamaktadır. Çünkü bu yöntemde her bir ortak ürünün birim başına düşen birleşik maliyet payı aynı tutardadır. Bu yöntemin diğer bir sakıncası da, ortak ürünlerin farklı fiziki ölçülere sahip olmaları durumunda ortak ürünler arasında eşdeğerlik kurulması mümkün olamamaktadır. Ortak ürünlerin bazıları katı iken, bazıları sıvı olabilir, yine bazıları litre ile ölçülürken, bazıları ton ile ölçülebilir. Bu durumlarda basit üretim miktarı yönteminin uygulanması oldukça güç olmaktadır.<sup>82</sup>

Birleşik maliyetlerin basit üretim miktarı yöntemi ile ortak ürünlere dağıtılmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

**Örnek:** Ege Üretim İşletmesi, Ürün A ve Ürün B isimli iki ürünün üretimi ve satışı ile uğraşmaktadır. Söz konusu ürünler, ortak bir üretim sonucu üretilmekte olup ortak ürün niteliğinde ürünlerdir. Ortak ürünlerin maliyetin hesaplanacağı döneme ilişkin üretim bilgileri şu şekildedir:

<u>Üretim Miktarı (Kg)</u>	
Ürün A	150
Ürün B	180
	-----
Toplam	330

İlgili dönemde katlanılan birleşik maliyetler şu şekildedir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	242.000.- TL
Direkt İşçilik Gideri	135.000.- TL
Genel Üretim Gideri	85.000.- TL
	-----
Toplam	462.000.- TL

---

<sup>82</sup> Öztürk, a.g.e., s. 4

Ortalama birim maliyet şu şekilde bulunur:

Toplam Birleşik Maliyet	462.000.- TL
Toplam Üretim Miktarı	330 kg
Ortalama Birim Maliyet	$462.000.- \text{ TL} \div 330 \text{ kg} = 1.400.- \text{ TL/kg}$

Birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olur:

Ürün A	150 kg x 1.400.- TL/kg =	210.000.- TL
Ürün B	180 kg x 1.400.- TL/kg =	252.000.- TL
	-----	-----
Toplam	330 kg	462.000.- TL

#### 1.5.2.3.1.1.1.2. Ağırlıklı Üretim Miktarı Yöntemi

Bu yönteme katsayı yöntemi de denilmektedir. Katsayı yöntemi kullanıldığında, üretilen tüm ürünlerin üretim miktarları, her bir ürünün ağırlığı ile birlikte dikkate alınmakta ve birleşik maliyetler bu ölçülere göre dağıtılmaktadır.<sup>83</sup> Bu yöntemde, katsayılar ortak ürünlerin ağırlıklarına, büyüklüklerine, üretim işlemlerinin güçlüğüne, üretimde kullanılan zamana, hammadde miktarına vb kriterlere göre belirlenir. Her ürünün miktarı ile katsayısı çarpılarak eşdeğer ürün miktarı bulunur ve birleşik maliyetler eşdeğer ürün miktarına göre ortak ürünler arasında dağıtılır.<sup>84</sup>

Katsayı yönteminin en büyük sakıncası, katsayının belirlenmesinde karşılaşılan zorluktur. Ortak ürünlerin her biri için en uygun katsayının belirlenmesi önemli bir husustur. Bu katsayının belirlenmesindeki yanlışlık, eşdeğer ürün miktarının gerekenden büyük veya küçük çıkmasına neden olabilir.<sup>85</sup>

<sup>83</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 356

<sup>84</sup> Öztürk, a.g.e., s. 5

<sup>85</sup> Öztürk, a.g.e., s. 6

Birleşik maliyetlerin ağırlıklı üretim miktarı yöntemi ile ortak ürünlere dağıtılmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

**Örnek:** Yukarıda basit üretim miktarı yönteminde verilen örnekteki ortak ürünlerin belirli katsayılara sahip olduğu varsayılmıştır. Buna göre ilgili dönemde birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olacaktır:

Ortak Ürün	Üretim Miktarı (a)	Katsayı (b)	Eşdeğer Ürün Miktarı (a x b)
Ürün A	150	2	300
Ürün B	180	3	540
<b>Toplam</b>	<b>330</b>		<b>840</b>

Ortalama birim maliyet şu şekilde bulunur:

$$\text{Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Toplam Birleşik Maliyet}}{\text{Eşdeğer Ürün Miktarı}} = \frac{462.000.- \text{ TL}}{840 \text{ kg}} = 550 \text{ TL/kg}$$

Birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olur:

$$\begin{array}{l} \text{Ürün A} \quad 300 \text{ kg} \times 550.- \text{ TL/kg} = 165.000.- \text{ TL} \\ \text{Ürün B} \quad 540 \text{ kg} \times 550.- \text{ TL/kg} = 297.000.- \text{ TL} \\ \text{-----} \quad \text{-----} \\ \text{Toplam} \quad 840 \text{ kg} \quad \quad \quad 462.000.- \text{ TL} \end{array}$$

### 1.5.2.3.1.1.2. Birleşik Maliyetlerin Satış Fiyatı Esasına Göre Dağıtımı

Birleşik maliyetlerin ürünler arasında paylaşılmasında, üretim miktarının yanı sıra satış fiyatlarının esas alındığı yöntemlerde bulunmaktadır. Bu yöntemlerin ana fikri her mamulün maliyet payının üretimine göre değil satış fiyatına, dolayısıyla

işletmeye sağladığı katkı ölçüsünde hesaplanması görüşüdür.<sup>86</sup> Bu yöntemin en önemli avantajlarından birisi uygulama kolaylığının bulunmasıdır. İkinci bir avantaj ise, ortak ürünlerin piyasa değeri ile üretim maliyetleri arasında gelir-maliyet dengesini mantıklı olarak sağlıyor olmasıdır.<sup>87</sup> Satış fiyatını esas alan yöntemler Basit Satış Değeri Yöntemi, Piyasa Değeri Yöntemi ve Net Satış Hasılatı Yöntemidir.

### 1.5.2.3.1.1.2.1. Basit Satış Değeri Yöntemi

Basit satış değeri yönteminde birleşik maliyet payları üretimi yapılan ürünlerin toplam satış değerleri ile toplam birleşik maliyetleri arasındaki oran dikkate alınarak dağıtılmaktadır.<sup>88</sup>

Birleşik maliyetlerin basit satış değeri yöntemi ile ortak ürünlere dağıtılmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

**Örnek:** Yukarıda basit üretim miktarı yönteminde verilen örnekteki ortak ürünlerin satış fiyatlarının aşağıdaki gibi oldukları varsayılmıştır. Buna göre ilgili dönemde birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olacaktır:

$$\text{Dağıtım Oranı} = \frac{\text{Toplam Birleşik Maliyet}}{\text{Toplam Satış Hasılatı}} = \frac{462.000}{567.000} = \% 81,48$$

Ortak Ürün	Üretim Miktarı (a)	Satış Fiyatı (TL) (b)	Satış Hasılatı (a x b)
Ürün A	150	1.800	270.000
Ürün B	180	1.650	297.000
<b>Toplam</b>	<b>330</b>		<b>567.000</b>

<sup>86</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 356

<sup>87</sup> Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, s. 384

<sup>88</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 356

Birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olur:

Ürün A 270.000.- TL x % 81,48 = 219.996.- TL

Ürün B 297.000.- TL x % 81,48 = 242.004.- TL

-----  
Toplam 462.000.- TL

### 1.5.2.3.1.1.2.2. Piyasa Değeri Yöntemi

Bu yöntemde, ürün maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olduğu varsayımından hareket edilir. Birleşik maliyetler ortak ürünlerin satış hasılatlarına göre dağıtılır. Bu yöntemde ortak ürünlerin her birinin piyasa satış fiyatları üretim miktarları ile çarpılarak satış hasılatları bulunur. Daha sonra her ürünün toplam satış hasılatı oranı hesaplanır ve maliyetler bu orana göre dağıtılır.<sup>89</sup>

Piyasa değeri yönteminin uygulanabilmesi için, üretilen ortak ürünlerin her birinin piyasa fiyatının bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bu yöntemin uygulanabilmesi için üretilen ortak ürünlerin piyasada satılıyor olması gerekmektedir. Yeni kurulan veya ilk kez bir ortak ürünü üreten bir işletmenin bu yöntemi uygulaması zordur. Çünkü üretmiş olduğu ortak ürünlerin piyasa fiyatı henüz oluşmamıştır.<sup>90</sup>

Birleşik maliyetlerin piyasa değeri yöntemi ile ortak ürünlere dağıtılmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

**Örnek:** Yukarıda basit üretim miktarı yönteminde verilen örnekteki ortak ürünlerin satış fiyatlarının aşağıdaki gibi oldukları varsayılmıştır. Buna göre ilgili dönemde birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olacaktır:

---

<sup>89</sup> Öztürk, a.g.e., s. 7

<sup>90</sup> Öztürk, a.g.e., s. 7



Ortak Ürün	Üretim Miktarı (a)	Satış Fiyatı (TL) (b)	Satış Hasılatı (a x b)	Yüzde Dağılımı
Ürün A	150	1.800	270.000	% 47,62
Ürün B	180	1.650	297.000	% 52,38
<b>Toplam</b>	<b>330</b>		<b>567.000</b>	<b>% 100,00</b>

Birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olur:

Ürün A 462.000.- TL x % 47,62 = 220.004.- TL

Ürün B 462.000.- TL x % 52,38 = 241.996.- TL

-----  
Toplam 462.000.- TL

Bu yöntemde bütün ortak ürünlerin brüt satış karı oranları birbirine eşit olmaktadır. Örneğimizdeki ürünlerin brüt satış karı oranları aşağıda hesaplanmıştır.

Ortak Ürün	Satış Hasılatı	Giderler	Brüt Satış Karı	Brüt Satış Karı Oranı
Ürün A	270.000	220.004	49.996	% 18,52
Ürün B	297.000	241.996	55.004	% 18,52
<b>Toplam</b>	<b>567.000</b>	<b>462.000</b>	<b>105.000</b>	<b>% 18,52</b>

### 1.5.2.3.1.1.2.3. Net Satış Hasılatı Yöntemi

Bu yönteme net gerçekleşebilir satış yöntemi veya nisbi satış değeri yöntemi de denilmektedir. Bazı üretim süreçlerinde birleşik üretim sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satış noktasında satılması mümkün olmamaktadır. Bu durumda söz konusu ürünlerin satılabilmesi için ek işleme tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda ortaya çıkan satış fiyatı ek işlem sonrası satış fiyatını ifade etmektedir. Bu tür bir üretim sürecinde birleşik maliyetlerin dağıtımında toplam üretimin satış değerinden ek maliyetler çıkartılmak suretiyle üretilen ürünlerin varsayımsal olarak ayırım

noktasındaki satış değerleri bulunmakta ve birleşik maliyet payı bu değer üzerinden dağıtılmaktadır.<sup>91</sup>

Ortak ürünlerin ancak, tamamlayıcı ek işlemlerden sonra satış değeri kazanması halinde, ayrılma noktasındaki yaklaşık satış değeri, nihai satış değerinden tamamlayıcı ek maliyetler düşülerek hesaplanmaktadır. Bu hesaplama şekli, tamamlayıcı ek maliyetin sadece kendileri kadar bir satış değeri oluşturduğu varsayımına dayanır. Bir başka deyişle, brüt satış karının tamamı, birleşik giderlerden sağlanmaktadır. Birleşik maliyetler ile brüt satış karının toplamı, ayrılma noktasındaki satış değerini vermekte; bunun üzerine tamamlama maliyetleri eklendiği zaman, son noktadaki satış değerine ulaşılmaktadır.<sup>92</sup>

Birleşik maliyetlerin net satış hasılatı yöntemi ile ortak ürünlere dağıtılmasına ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

**Örnek:** Yukarıda verilen örnekteki ortak ürünlere ayrılma noktasından sonra aşağıda belirtilen ek maliyelere katlanıldığı varsayılmıştır. Buna göre ilgili dönemde birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olacaktır:

Ortak Ürün	Üretim Miktarı (a)	Satış Fiyatı (TL) (b)	Satış Hasılatı (a x b)	Ek Giderler (c)	Net Satış Hasılatı (a x b) - c	Yüzde Dağılımı
Ürün A	150	1.800	270.000	25.000	245.000	% 46,85
Ürün B	180	1.650	297.000	19.000	278.000	% 53,15
<b>Toplam</b>	<b>330</b>		<b>567.000</b>	<b>44.000</b>	<b>523.000</b>	<b>% 100,00</b>

<sup>91</sup> Basık, Kaya, Yanık, a.g.e., s. 356

<sup>92</sup> Öztürk, a.g.e., s. 8

Birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı şu şekilde olur:

Ürün A 462.000.- TL x % 46,85 = 216.447.- TL

Ürün B 462.000.- TL x % 53,15 = 245.553.- TL

-----  
Toplam 462.000.- TL

Bu yöntemde bütün ortak ürünlerin brüt satış karı oranları birbirinden farklı olmaktadır. Örneğimizdeki ürünlerin brüt satış karı oranları aşağıda hesaplanmıştır.

Ortak Ürün	Satış Hasılatı	Giderler	Brüt Satış Karı	Brüt Satış Karı Oranı
Ürün A	270.000	216.447	53.553	% 19,83
Ürün B	297.000	245.553	51.447	% 17,32
<b>Toplam</b>	<b>567.000</b>	<b>462.000</b>	<b>105.000</b>	<b>% 18,52</b>

#### 1.5.2.3.1.2. Ortak Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi

Ortak ürünlerin muhasebeleştirilmesinde ayrıcalıklı bir husus bulunmamaktadır. Tek bir ürünün muhasebeleştirilmesiyle aynı süreç izlenmektedir. Ortak ürünler üretildiklerinde 152 Mamuller hesabında takip edilmekte, satıldıklarında maliyetler 620 Satılan Mamuller Maliyeti (-) hesabında, satış bedelleri ise 600 Yurtiçi Satışlar hesabında gösterilmektedir.<sup>93</sup>

<sup>93</sup> Öztürk, a.g.e., s. 11

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

152 MAMULLER

152.03 Ortak Ürünler

151 YARIMAMULLER-ÜRETİM

Ortak ürünlerin mamul hesabına aktarılması.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

...

...

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

102 BANKALAR

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

391 HESAPLANAN KDV

Ortak ürünlerin satılması.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

...

...

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)

152 MAMULLER

152.03 Ortak Ürünler

Satılan ürün maliyetlerinin gider hesaplarına  
intikal ettirilmesi.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 1.5.2.3.2. Yan Ürünler

### 1.5.2.3.2.1. Yan Ürünlerin Tanımı

Yan ürünler, ortak ürünler ile eş anlı olarak üretilen fakat satış değerleri görece olarak küçük olan ürünlerdir. Bunlar ayrılma noktasında derhal satılabilecekleri gibi, ilave olarak bazı üretim işlemlerine tabi tutulduktan sonra da satılabilirler.<sup>94</sup> Örneğin, et mamullerinden pürzola, biftek vb ana mamul; böbrek, paça, ciğer vb yan mamul niteliğindedir. Aynı şekilde, bir un fabrikasında, un ana mamul, kepek ve razmol yan mamuldür.<sup>95</sup>

Yan ürünler, kısmen daha az ekonomik değere sahip olan, işletmenin ana faaliyet konusu içinde bulunmayan mamullerdir. Bunların maliyetlendirme çalışmaları, bilinen maliyet hesaplamalarından daha çok yan mamullerin piyasa fiyatı ile değerlendirilir.<sup>96</sup> Bir ürünün yan ürün olarak kabul edilebilmesi için, söz konusu ürünün diğer ürünlere göre gerek miktar, gerekse değer olarak daha düşük olması gerekir. Genelde, yan ürünün değeri, diğer ürünlerin toplam değerinden % 10 veya daha aşağı olur. Bir ürünün yan ürün veya ortak ürün olarak niteliğinin belirlenmesinde en önemli kriterlerden birisi budur.<sup>97</sup>

TMS 2’de yan ürünler ile ilgili açıklamalar 14. Paragraf’ta yapılmıştır. Buna göre: Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.<sup>98</sup>

---

<sup>94</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 280

<sup>95</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 307

<sup>96</sup> Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, s. 392

<sup>97</sup> Öztürk, a.g.e., s. 11

<sup>98</sup> TMS 2, Paragraf 14

### 1.5.2.3.2.2. Yan Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi

Yan ürünler ya stok hesaplarına alınarak muhasebeleştirilmekte ya da hiç stok hesaplarına alınmadan satıldıkları zaman doğrudan gelir hesaplarına alınarak muhasebeleştirilmektedir.

#### 1.5.2.3.2.2.1. Yan Ürünlerin Stoklara Alınarak Muhasebeleştirilmesi

Bu yöntemde yan ürünler önemli sayılmakta ve aktifleştirilmektedirler. Yan ürünler üretimi tamamlandığı zaman önce aktife alınmakta daha sonra satışı gerçekleştiği zamanda satış işlemleri muhasebeleştirilmektedir.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

157 DİĞER STOKLAR

157.09 Yan Ürünler

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM

Yan ürünlerin diğer stoklar hesabına aktarılması.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

...

...

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

102 BANKALAR

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

391 HESAPLANAN KDV

Yan ürünlerin satılması.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

...

...

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

#### 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

157 DİĞER STOKLAR

157.09 Yan Ürünler

Satılan yan ürünlerin maliyetlerinin gider hesaplarına  
intikal ettirilmesi.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

#### **1.5.2.3.2.2.2. Yan Ürünlerin Stoklara Alınmadan Muhasebeleştirilmesi**

Bu yaklaşımda yan ürünler önemsiz kabul edildiğinden aktifleştirilmez. Yan ürün için katlanılan ek üretim giderleri, söz konusu maliyetler ödendiği anda, satış giderleri ise satış anında ilgili gider hesaplarına işlenir.<sup>99</sup> Bu yöntemde yan ürünler, stok hesaplarına alınmamaktadır. Dolayısıyla sadece satış anında kayıtlara alınmaktadır. Yan ürünlerin satılmasında satış tutarı ya 600 Yurtiçi Satışlar hesabında ya da 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında izlenmektedir.<sup>100</sup>

<sup>99</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 281

<sup>100</sup> Öztürk, a.g.e., s. 17

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
102 BANKALAR

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

veya

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

391 HESAPLANAN KDV

Yan ürünlerin satılması.  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

### 1.5.3. Diğer Maliyetler

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 müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.<sup>101</sup> Tasarım veya geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararın bir varlığın üretim maliyeti unsuru olarak değerlendirildiği durumlarda, geliştirme maliyeti amortisman gideri şeklinde varlıkların maliyetine yansıtılır.<sup>102</sup>

**Örnek:** Otomobil üreten bir işletme yeni bir model geliştirerek piyasaya sunmuştur. Bu yeni modelin piyasada 5 yıl kalması planlanmaktadır. Bu modelin geliştirilmesi için katlanılan toplam maliyet ise 1.000.000.- TL'dir.

Katlanılan geliştirme maliyetinin yeni modelin piyasada kalacağı süre boyunca üretim maliyetlerine intikal ettirilmesi gerekir. Bunun için her yıl 200.000.- TL'nin genel üretim gideri olarak kaydedilmesi gerekir. Bu işlem için yapılacak muhasebe kaydı şu şekildedir:

<sup>101</sup> TMS 2, Paragraf 15

<sup>102</sup> Özbek, a.g.e., s. 87



_____ / _____			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		200.000.-
730.01	Esas Üretim Gider Yeri		
730.01.09	Amortisman ve Tükenme Payları		
		268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) 200.000.-
		268.09	Ar-Ge Giderleri Amortismanı
_____ / _____			

Diğer maliyetler, sadece stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. İlk madde ve malzemelerin üretime hazırlanma maliyetleri, makinelerin yeni bir işleme hazırlanma maliyetleri, işletme yönetimi tarafından önlenemeyen enerji kısıntıları, grev veya doğal afetlerden dolayı ortaya çıkan işçilerin boşa geçen zamanlarına ilişkin maliyetler, makine başında çalışan işçinin arızalanan makinesini kendisinin onarması veya bakımını gerçekleştirmesi, malların satışa hazır hale getirilmesi (depoya yerleştirme, satış reyonlarına yerleştirilmesi, barkotlanması gibi) diğer maliyetler kapsamında örneklendirilebilir.<sup>103</sup>

TMS 2'ye göre bir maliyetin stok maliyeti olabilmesi için, stokun mevcut konum ve durumuna getirilmesinde o maliyetin bir payının olması gerekir. Bunun dışında kalan maliyetler ise, dönemin gideri olarak kabul edilir. Bu konu ile ilgili olarak aşağıda çeşitli örnekler verilmiştir.<sup>104</sup>

### 1.5.3.1. Özel Siparişler

TMS 2'ye göre, genel üretim gideri olmadığı halde, siparişle doğrudan ilişki kurulabilen, tasarım, fizibilite, geliştirme vb dönemsel giderler, üretim maliyetine dahil edilebilir.

<sup>103</sup> Ekergil, a.g.e., s. 133

<sup>104</sup> Ender Boyar, Ali Haydar Güngörmüş, "TMS-2 Stoklar Standardında Diğer Maliyet Bölümünün Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması", (Çevrimiçi) [http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek\\_duzen\\_Hesap.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf), 05.05.2010

**Örnek:** İşletme dönem içerisinde 180.000.- TL tasarım gideri yapmıştır. Bu giderin 40.000.- TL'si özel bir sipariş ile ilgilidir. (KDV ihmal edilmiştir.)

Bu durumda 40.000.- TL özel siparişin üretim maliyetine pay verilmek üzere genel üretim giderlerine kaydedilecektir. 140.000.- TL ise Ar-Ge giderlerine kaydedilecektir.

_____ / _____	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	140.000.-
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000.-
XXX İLGİLİ HESAPLAR	180.000.-
_____ / _____	

### 1.5.3.2. Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri

TMS 2'ye göre, üretim sırasında ortaya çıkan, normalin üstünde ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Üretim işletmelerinde üretime giren maddelerin miktarı ile çıktılarının miktarı genellikle aynı olmaz. Üretim sırasında buharlaşma, kırılma, bozulma, çekme, test ve muayene gibi nedenlerle normal veya aşırı fireler oluşabilir. Normal fireler genel kullanım standartları gereği beklenen firelerdir. Ancak, üretim sırasında normal fireyi aşan firelerle de karşılaşmak mümkündür. Normal fireler mamul maliyeti içine dahil edilirken, aşırı fireler ayrı raporlanmalı ve dönem gideri olarak kaydedilmelidir.<sup>105</sup>

**Örnek:** İşletmede dönem içerisinde gerçekleşen fire tutarı 56.000.- TL'dir. Oysa işletmenin olması gereken normal fire tutarı 50.000.- TL'dir. Bu durumda normalin üstündeki fire tutarı olan 6.000.- TL'nin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi, 50.000.- TL'nin ise üretilen malın maliyetine ilave edilmesi gerekir.

<sup>105</sup> Lazol, a.g.e., s. 136

_____ / _____	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	50.000.-
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	6.000.-
XXX İLGİLİ HESAPLAR	56.000.-
_____ / _____	

### 1.5.3.3. Depolama Giderleri

TMS 2'ye göre, üretimle ilgili olan depolama giderleri mamulün maliyetine dahil edilirken, bunun dışında kalan depolama giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Satın alınan stokların işletmede veya işletme dışında bir başka yerde depolanması nedeniyle ortaya çıkan giderler, alışın tamamlanmasından sonra gerçekleştiği için alış giderlerinde değil, duruma göre üretim veya dönem giderlerinde gösterilir.

**Örnek:** İşletmenin bir yıllık depo kirası 40.000.- TL'dir. Söz konusu yılda deponun % 60'ı üretim işlemleri için, % 30'u satışa hazır malları depolanması için % 10'uda idari işler için kullanılmıştır. Bu durumda deponun üretim ile ilgili olarak kullanılıp kullanılmadığına dikkat edilerek muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

_____ / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	24.000.-
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	12.000.-
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000.-
XXX İLGİLİ HESAPLAR	40.000.-
_____ / _____	

#### 1.5.3.4. Stok Maliyeti İle İlgili Olmayan Yönetim Giderleri

TMS 2'ye göre, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesine katkısı olan yönetim giderleri, stok maliyetine verilebilirken, katkısı olmayan genel yönetim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

**Örnek:** İşletmede dönem içerisinde 130.000.- TL'lik genel yönetim gideri oluşmuştur. Söz konusu yönetim giderinin % 10'luk kısmı üretim faaliyetleri ile ilgilidir. Bu durumda üretim ile ilgili olan 13.000.- TL'lik genel yönetim gideri tutarı, üretilen malların maliyetine pay verilmek üzere genel üretim giderleri hesabına kaydedilir, kalan 117.000.- TL'de doğrudan dönem gideri olarak kaydedilir.

_____ / _____	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	13.000.-
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	117.000.-
XXX İLGİLİ HESAPLAR	130.000.-
_____ / _____	

#### 1.5.3.5. Satış Giderleri

TMS 2'ye göre, mamul üretiminden sonra ortaya çıkan satış giderleri, üretim maliyeti ile ilişkilendirilmeden doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

**Örnek:** İşletmede dönem içerisinde ortaya çıkan satış giderlerinin toplamı 98.000.- TL'dir. Bu tutarın doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir.

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 98.000.-

XXX İLGİLİ HESAPLAR 98.000.-

#### 1.5.4. Maliyet Tespitinde Özellikli Durumlar

##### 1.5.4.1. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Hizmet sektörü birbirinden farklı özelliklere sahip birçok alt sektörü bünyesinde barındırmaktadır. Hizmet işletmelerinin sundukları hizmetler üretim ve ticari işletmelerden farklı olarak elle tutulamaz, stoklanamaz, takas edilmez ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katlanılır. Konaklama, sağlık, havayolları, inşaat, banka gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için stok önemli bir maliyet unsuru iken, telekomünikasyon, eğitim gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için hemen hemen hiç stoka ihtiyaç duyulmamaktadır.<sup>106</sup>

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.<sup>107</sup> Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı, yani sunulan hizmetin hemen tüketilip 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) hesabı aracılığıyla gelir tablosuna alınmadığı durumlarda,

<sup>106</sup> Ekergil, a.g.e., s. 135

<sup>107</sup> TMS 2, Paragraf 19

ilgili giderler bilançoda bir stok hesabına alınır.<sup>108</sup>

Hizmet üreten işletmelerde yarı mamul kavramı yerine “yarı üretilmiş hizmet stoku”, mamul kavramı yerine “tam üretilmiş hizmet stoku” kavramı kullanılmaktadır. Çünkü hizmet üreten işletmelerde bu tür stoklar işletmelerin kendilerine ait stoklar değildir. Hizmet tamamlandığında hizmet üretimi müşteriye teslim edilecek ve bu teslim karşılığında da müşteriye hizmet faturası kesilecektir. Bu biçimde hizmet üreten işletmelerde aylık veya üç aylık mali tablo hazırlanması durumunda dönem sonlarında yarı üretilmiş durumda hizmet bulunabilir. Bu yarı üretilmiş hizmetler izleyen dönemde tamamlanarak müşteriye teslim edilecektir. Aynı biçimde dönem sonlarında üretimi tamamlanmış fakat müşteri tarafından henüz teslim alınmamış hizmetler söz konusu olabilir. Müşteri tarafından teslim alınmadığı için başka bir ifade ile hizmet satışı henüz gerçekleşmediği için üretilen hizmetin maliyetini 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) hesabına aktarmamak gerekir. Çünkü, üretilen hizmetin müşteri tarafından beğenilmeyip teslim alınmama olasılığı bulunmaktadır.<sup>109</sup>

Tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerektiği Standardın 37. paragrafında da vurgulanmıştır. Buna göre, hizmet işletmesi stoklarının yarı mamul olarak değerlendirilip raporlanması gerekmektedir.<sup>110</sup>

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.<sup>111</sup> Yani; hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar

---

<sup>108</sup> Özbek, a.g.e., s. 87

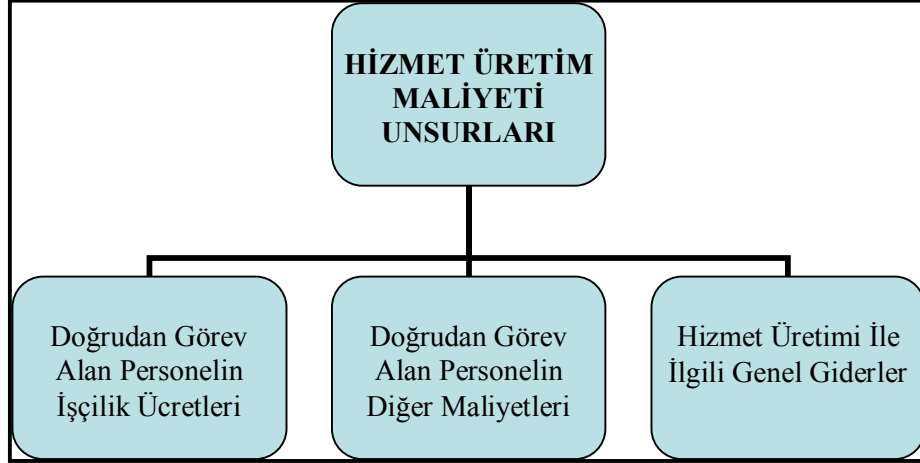
<sup>109</sup> Süleyman Yükçü, “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi”, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2001082740.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001082740.htm), 20.04.2010

<sup>110</sup> Özbek, a.g.e., s. 88

<sup>111</sup> TMS 2, Paragraf 19

marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.<sup>112</sup>

### Şekil 7- Hizmet Üretim Maliyeti Unsurları



**Örnek:** Bir mimarlık bürosu, bir toplu konut projesinin çizim işini üstlenmiştir. Proje faaliyetleri Kasım 2009'da başlamış olup, yaklaşık dört ay sürmesi planlanmaktadır. Projenin toplam maliyeti 250.000.- TL olup, yılsonuna kadar 150.000.- TL'lik harcama yapılmıştır. Proje bedeli ise proje teslim edildiğinde tahsil edilecektir.

Proje ile ilgili hiçbir hasılat gerçekleşmediği için yapılan harcamaların 2009 yılı sonunda hizmet maliyeti olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

----- 31.12.2009 -----		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000.-
740.01	Proje Çizimi	
	XXX İLGİLİ HESAPLAR	150.000.-
----- / -----		

<sup>112</sup> Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 58

----- 31.12.2009 -----		
154	TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ <sup>113</sup>	150.000.-
154.01	Proje A	
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	150.000.-
----- 31.12.2009 -----		
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	150.000.-
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 Proje Çizimi	150.000.-
----- / -----		
...		
...		
----- 01.01.2010 -----		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000.-
740.01	Proje Çizimi	
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	150.000.-
154.01	Proje A	
----- / -----		

#### 1.5.4.2. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı

<sup>113</sup> Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengil, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13. Baskı, İstanbul, İSMMMMO Yayınları, 2007, s. 183



varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir.<sup>114</sup>

### 1.5.4.3. Borçlanma Maliyetleri ve Vade Farkları

TMS 2 Stoklar standardı, borçlanmalarla ilgili maliyetlerin stokların maliyetine eklenip eklenemeyeceği hususunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardını referans göstermiştir.<sup>115</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre borçlanma maliyetlerinin unsurları şunlardır:<sup>116</sup>

- “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Normal koşullarda borçlanma maliyetleri stokların maliyetine yüklenmez, doğrudan finansman gideri olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilir. Ancak, TMS 2 Stoklar standardının 17. paragrafına göre özellikli varlık niteliğinde olan stoklar ile ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilerek stok maliyetine ilave edilmesi gerekir.

Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.<sup>117</sup> Buna göre, satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi alan stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim

---

<sup>114</sup> TMS 2, Paragraf 20

<sup>115</sup> TMS 2, Paragraf 17

<sup>116</sup> TMS 23, Paragraf 6

<sup>117</sup> TMS 23, Paragraf 5

tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlık olarak sayılabilir.<sup>118</sup>

Stoklar açısından bakıldığında, özellikli varlık üretim işletmeleri için söz konusudur, bunları üretmeyip sadece ticaretini yapan işletmeler için ise söz konusu değildir. Ayrıca üretim işletmelerinin ürettiği her ürün de özellikli varlık değildir. Sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık değildir.<sup>119</sup>

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark (vade farkı) olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.<sup>120</sup>

**Örnek:** ABC işletmesi peşin satış bedeli 190.- TL/adet olan X ticari malından birimi 200.- TL (+KDV) bedel ile 30 adet satın almıştır. Mal bedeli 45 gün sonra satıcı Y Firmasına nakden ödenecektir.

_____ / _____		
153	TİCARİ MALLAR	5.700.-
153.01	X Ticari Malı	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	300.-
191	İNDİRİLECEK KDV	1.080.-
	320 SATICILAR	7.080.-
	320.01 Y Firması	
_____ / _____		

<sup>118</sup> TMS 23, Paragraf 7

<sup>119</sup> Özbek, a.g.e., s. 82

<sup>120</sup> TMS 2, Paragraf 18

**Örnek:** XYZ işletmesi özellikli varlık niteliğinde bir üretim hattı imal etmektedir. Bu hattın üretiminde kullanılacak peşin fiyatı 50.000.- TL olan M ürününü 52.000.- TL (+KDV) bedel ile satın almıştır. Mal bedeli 60 gün sonra satıcı Z Firmasına nakden ödenecektir.

---

258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	52.000.-
258.08	Ürün M	
191	İNDİRİLECEK KDV	9.360.-
320	SATICILAR	61.360.-
320.01	Z Firması	

---

## 1.6. MALİYET ÖLÇÜM TEKNİKLERİ

TMS 2 Stoklar standardına göre maliyetler fiili maliyet yöntemine göre hesaplanır. Bu hesaplama gerçek verilere dayanması nedeniyle gerçekçi olmasına karşın, yönetimin karar almasına yardımcı olması açısından kullanışlı olmayabilir.<sup>121</sup> Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler de kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.<sup>122</sup>

### 1.6.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi, muhasebede kullanılacak rakamların gerçekleşmiş rakamlar

---

<sup>121</sup> Özbek, a.g.e., s. 91

<sup>122</sup> TMS 2, Paragraf 21

olmasını ifade eder. Bu nedenle bu yöntem, gerçek maliyet yöntemi veya tarihi maliyet yöntemi olarak da adlandırılır. Gerçekte kendisi bir yöntem olmaktan çok, işletmede kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerinin hangi rakamları kullanacağı ile ilgilidir.<sup>123</sup> Bu yöntemde işletmede üretilen mamulün ya da satılan malın maliyeti, kesin olarak bilinebilen maliyet bedeli ile değerlendirilir. Envanter gününde kalan stokların hangi partiden olduğu kesin olarak bilindiği için o partinin maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu yöntem genellikle büyük birimli mallarda, otomobil, tekne, gemi gibi ürünlerde kullanılır.

Bu yöntemde değerlendirme gününde işletmede mevcut malların hangi maliyet bedeli ile satın alındığının saptanması ve gerçek maliyetleri üzerinden değerlemeye tabi tutulması esastır. Dolayısıyla, fiili maliyet yönteminin uygulanabilmesi stokta kalan malların hangi maliyet bedeli ile alındığı veya imal edildiğinin bilinmesi ve yapılan satışların hangi mallar ile ilgili olduğunun iyi takip edilmesine bağlıdır. Faaliyete konu ürün çeşitlerinin çok fazla olduğu işletmelerde bu yöntemin uygulanması çok zor hatta imkansız olabilir. Bu nedenle, bu yöntem daha çok ürün çeşidi az ve ürün bedeli yüksek olan işletmelerde uygulanabilir.<sup>124</sup>

Fiili maliyet yöntemi, üretim tamamlandıktan sonra ortaya çıktığı için üretim aşamasında maliyetlerin gelişimini izlemeye ve denetimine olanak vermediği için günümüz koşullarına göre yetersiz bir maliyet hesaplama yöntemi olarak kabul edilmektedir.<sup>125</sup> Özellikle, değişik özelliklerde mamul üreten işletmelerde fiyatlama kararları için gerekli olan üretim öncesi ölçüler bu yöntemle elde edilemez. Diğer taraftan, gerçekleşmiş maliyetlerin gerçekten olması gereken maliyetler olup olmadığını anlayabilmek için, yönetimin karşılaştırma yapacağı ölçülere ihtiyaç vardır. Fiili maliyetin kullanılması ile ortaya çıkan bu yetersizlikler standart maliyet yönteminin kullanılması ile giderilebilir.<sup>126</sup>

---

<sup>123</sup> Lazol, a.g.e., s. 184

<sup>124</sup> İrfan Vural, "Dönem Sonu Stok Değerlemesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 183, Aralık 2003, s. 153

<sup>125</sup> Salih Özel, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s. 66

<sup>126</sup> Lazol, a.g.e., s. 184

## 1.6.2. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemi, daha çok üretim işletmelerinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde, üretilen malların maliyeti, üretim gerçekleşmeden önce tahmini olarak hesaplanmaktadır. Standart maliyet yönteminde fiili maliyetler yerine önceden hesaplanmış olan standart maliyetler kullanılmaktadır. Bu nedenle de standart maliyetler ile fiili maliyetler arasında genellikle farklar oluşmaktadır.

Standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farklar iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar olumlu farklar ve olumsuz farklardır. Standart maliyetlerin fiili maliyetlerden yüksek olmasından kaynaklanan farklara olumsuz farklar, standart maliyetlerin fiili maliyetlerden düşük olmasından kaynaklanan farklara ise olumlu farklar denilmektedir.

Maliyet unsurlarının gerçek tutarları üzerinden maliyetlerinin belirlenmesi gerektiğinden, standart maliyet sapmalarının, olumsuz olmaları durumunda standart maliyete eklenmeleri, olumlu olmaları durumunda da standart maliyetten çıkarılmaları gerekir. Bu husus, kolaylıkla, sapmaları işletmenin maliyet dağıtımında esas aldığı anahtara göre stoklar ile satılan malın maliyeti arasında dağıtarak sağlanabilir. Üretilen malın tamamı satılmışsa, bu durumda herhangi bir dağıtım yapılmadan farkın tamamı satılan malın standart maliyeti ile ilişkilendirilir.<sup>127</sup>

İşletme dışı koşullar sabit iken, fiili maliyetlerin standart maliyetlerden yüksek olması yani olumsuz farkların bulunması işletmenin verimsiz çalıştığı anlamına gelmektedir. Yine işletme dışı koşullar sabit iken, fiili maliyetlerin standart maliyetlerden düşük olması yani olumlu farkların olması ise işletmenin planlanandan daha verimli çalıştığı anlamına gelmektedir. Her iki durumda da fark analizleri yöneticilerin doğru karar verme süreçlerine etki yapacaktır.

---

<sup>127</sup> Kazım Yılmaz, **Değerleme**, 2. Baskı, Ankara, y.y., 2000, s. 129

Standart maliyet yönteminin kullanılabilmesi için; üretim sistemi ile kalite ve fiyat olarak üretim faktörlerinde standardizasyonun sağlanması gerekir. Eğer bu koşullar varsa firma, piyasa araştırmaları, hareket ve zaman etütlerini yaparak standartları belirleyebilir. Fiili sonuçların standartlardan olumsuz yönde sapma göstermesi, firmanın rasyonel biçimde yönetilmediğini gösterir. Ya da gereken her şey yapılmıştır fakat standartlar yüksek tutulduğundan saptanan en düşük maliyete ulaşmak mümkün olmamıştır. Standart maliyet yönteminin kullanılabilmesi için gerekli koşullar şunlardır:<sup>128</sup>

- Düzenli ve yeterli genişlikte muhasebe örgütü kurulmuş olmalı,
- İşletme iyi örgütlenmeli, yetki, sorumluluk dağılımı dengeli olmalı,
- İşletme içinde iyi bir haberleşme ve koordinasyon düzeni kurulmalı,
- Ekonomide veya işletmenin içinde bulunduğu sektörde istikrar hakim olmalı,
- Firmada ekonomik ve sosyal trendlerin izlenmesini sağlayacak istatistiki bilgi olmalı,
- Standart tip hammadde ve üretim faktörlerinin tamamında kalite ve fiyat istikrarı olmalı,
- İşletmede gerekli inceleme ve yorumları yapabilecek nitelikte yetişmiş elemanlar olmalıdır.

Gerek tahmini, gerek standart maliyet yöntemi, yönetime bilgi verme açısından büyük önem taşır. Bu maliyetlerin muhasebe kayıtlarında da kullanılması arzu edilen bir durumdur. Tahmini ya da standart maliyet rakamları muhasebe kayıtlarında kullanılmasa ve üretim maliyetleri bu rakamlarla belirlenmese dahi bütçe uygulamasında kullanılabilir ve bir planlama aracı görevini üstlenebilirler.

### **1.6.3. Perakende Yöntemi**

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen

---

<sup>128</sup> Gençoğlu, Maliyet Muhasebesi, s. 21-22

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.<sup>129</sup>

Perakende satış yöntemi, alım-satım işlemlerinin hızlı ve büyük hacimlerde gerçekleştiği ve diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı sektörlerde kullanılır. Bu yöntemde stokların maliyeti stokların satış değerinden brüt satış karı düşülmek suretiyle belirlenir. Brüt satış karı stokların satış fiyatları üzerinden hesap edilen orandır. Genelde işletmelerde her ticari mal grubu için ayrı bir ortalama oran kullanılır.<sup>130</sup>

Bu yöntem daha çok perakende satış yapan büyük ticari işletmelerde uygulanır. Belirli bir oranın satış fiyatıyla mevcut stoklar tutarına uygulanması ile stokların maliyeti bulunur. Bu yöntemin işleyiş süreci aşağıda belirtildiği şekilde üç aşamadan oluşmaktadır.<sup>131</sup>

Öncelikle satış fiyatı ile dönem sonu stok tutarı bulunur. Bunun için kullanılacak formül şu şekildedir:

$$\text{Satış Fiyatı İle Dönem Sonu Mevcudu} = (\text{Satış Fiyatı İle Dönem Başı Mevcudu}) + (\text{Satış Fiyatı İle Dönem İçi Alışlar}) + (\text{Fiyat Artışları}) - (\text{Satışlar}) - (\text{Fiyat İndirimleri})$$

Sonraki aşamada maliyet oranı hesaplanır. Bunun için kullanılacak formül şu şekildedir:

---

<sup>129</sup> TMS 2, Paragraf 22

<sup>130</sup> Murat Erdoğan, Mehmet Baydemir, **TMS-13 Stoklar**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 2003, s. 17

<sup>131</sup> Ümit Ataman, **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999, s. 104

$$\text{Maliyet Oranı} = \frac{\text{Maliyet İle Dönem Başı Mevcudu} + \text{Maliyet İle Alışlar}}{\text{Satış Fiyatı İle Dönem Başı Mevcudu} + \text{Satış Fiyatı İle Alışlar}}$$

Son aşamada bulunan maliyet oranı satış fiyatı ile dönem sonu mal mevcuduna uygulanarak stoktaki malların maliyeti bulunur. Bunun için kullanılacak formül şu şekildedir:

$$\text{Maliyet İle Dönem Sonu Mevcudu} = (\text{Satış Fiyatı İle Dönem Sonu Mevcudu}) \times (\text{Maliyet Oranı})$$

**Örnek:** ABC işletmesinin stok bilgileri aşağıda verilmiştir. Söz konusu stokun perakende yöntemine göre maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır.

	<b>Maliyet Fiyatı</b> <b>TL</b>	<b>Satış Fiyatı</b> <b>TL</b>
Dönem Başı Mevcudu	2.500	3.650
Alışlar	3.800	5.100
Satışa Hazır Stoklar	6.300	8.750
Satışlar		7.300
Satış Fiyatı İle Dönem Sonu Stoklar		1.450
Maliyet İle Dönem Sonu Stoku	1.300	
Satılan Malın Maliyeti	5.000	

$$\text{Maliyet Oranı} = \frac{2.500 + 3.800}{3.650 + 5.100} = 0,72$$

$$\text{Dönem Sonu Stoku Değeri} = 1.450 \times 0,72 = 1.044.- \text{ TL}$$

**Örnek:** Perakende kırtasiye malzemesi satışı ile iştigal eden bir işletmenin dönem başı stok mevcudu 350.000.- TL'dir. İşletme dönem içerisinde toplam 900.000.-



TL'lik kırtasiye malzemesi satın almıştır. İşletme aynı dönem içerisinde de 1.100.000.- TL'lik satış yapmıştır. İşletmenin geçmiş yıllardaki verilerine dayanılarak brüt satış karı oranının % 30 olduğu bilinmektedir. Bu veriler ışığında işletmenin dönem sonu stok tutarı perakende yöntemine göre aşağıdaki şekilde belirlenir.

Dönem İçi Satışlar	1.100.000.-
Tahmini Kar (% 30)	( 330.000.- )
	-----
Tahmini SMM	770.000.-

Satılan malın maliyeti formülü şu şekildedir:

$$\text{SMM} = (\text{Dönem Başı Stok}) + (\text{Dönem İçi Alışlar}) - (\text{Dönem Sonu Stok})$$

Yukarıdaki formülden hareketle;

$$\text{Dönem Sonu Stok} = (\text{Dönem Başı Stok}) + (\text{Dönem İçi Alışlar}) - (\text{SMM})$$

$$\text{Dönem Sonu Stok} = 350.000 + 900.000 - 770.000 = 770.000.- \text{ TL}$$

## **1.7. STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ**

Stokların elden çıkartılması ve dönem sonu stoklarının değerlemesi ile ilgili konular TMS 2 Stoklar standardının 23-27. paragraflarında düzenlenmiştir. 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).<sup>132</sup>

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle

---

<sup>132</sup> TMS 2, Paragraf 23

ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, gerçek parti maliyet yöntemi genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.<sup>133</sup> Stokta kalan kalemleri seçme yöntemleri ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleridir.<sup>134</sup>

Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.<sup>135</sup> Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir.<sup>136</sup>

### **1.7.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi**

Gerçek parti maliyet yönteminde stoklar oluşan gerçek maliyetleri ile değerlendirilir. Bu yöntemde malların fiili satın alma bedelleri ile nakliye, sigorta vb maliyete dahil edilmesi gereken unsurlar tespit edilerek malın gerçek maliyeti oluşturulur. Gerçek maliyet yönteminin uygulanabilmesi için mal sirkülasyonunun hızlı olmaması ve her malın stok hesaplarında izlenebilmesi gerekmektedir. Bu yöntemde fiili maliyet, has maliyet veya spesifik maliyet yöntemi de denilmektedir.

---

<sup>133</sup> TMS 2, Paragraf 24

<sup>134</sup> TMS 2, Paragraf 25

<sup>135</sup> TMS 2, Paragraf 25

<sup>136</sup> TMS 2, Paragraf 26

Bu yöntemde, normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alarak belirlenir.<sup>137</sup>

Gerçek parti maliyet yönteminde, mallar fiilen satın alındıkları bedellerle değerlendirilir. Bu yöntem, göreceli olarak küçük miktarlarda, yüksek maliyetli ve kolaylıkla ayrılabilir malların maliyetlerinin saptanmasında kullanılır. Stokların küçük parçalar durumunda ve stok devir hızının fazla olduğu ticari işletmelerde kullanılması zordur.<sup>138</sup> Örneğin, otomobil alım satımı ile iştigal eden bir işletmede stok maliyetlerini her bir otomobilin şasi numarası üzerinden bire bir takip edebilir.<sup>139</sup>

Bu stok değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için, satılan veya üretime verilen her malın dönem içerisinde hangi partide alınmış mal olduğunun kesin olarak tespit edilebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bu yöntem daha çok küçük miktarlarda, yüksek maliyetli ve birbirinden kolaylıkla ayrılabilir malların değerlemesinde kullanılır. Örneğin taşıt aracı, iş makinesi, büyük hacimli makine ve ekipmanların değerlendirilmesinde gerçek maliyet yöntemi rahatlıkla kullanılabilir.

### 1.7.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

İlk giren ilk çıkar yönteminde, satılan veya üretime sevk edilen malların stoka ilk giren mallardan olduğu varsayılır. Bu yöntemde, stok kalemlerinin fiziki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malların, stoka giriş sırası ile çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayılır. Bu varsayım sonucunda da stoktan çıkışlar en eski tarihli girişlere ait maliyet bedeli ile dönem sonu stokları ise en yeni tarihli girişlere ait maliyet bedeli ile değerlendirilir.

---

<sup>137</sup> Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, Saim Üstündağ, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara, TESMER Yayınları, 2006, s. 108

<sup>138</sup> Erdoğan, Baydemir, a.g.e., s. 12

<sup>139</sup> Ümit Ayfer, "UFRS/TFRS ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi ve Vadeli Satışı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 260, Mayıs 2010, s. 123

İlk giren ilk çıkar yönteminde, dönem sonunda stokta bulunan malların maliyet bedellerinin tespit edilmesi için, en son satın alınan mallardan başlanarak, dönem sonunda stokta bulunan malların miktarına ulaşıncaya kadar geriye gidilerek, her parti malın maliyeti ayrı ayrı dikkate alınır.

Bu yöntem ile dönem sonu stoklarını değerlemek, stokta kalan malların bilançoda neredeyse piyasa değeri ile değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu ise aynı zamanda dönem karının da yüksek olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Çünkü satılan mal maliyeti ilk olarak stokta yer alan malın maliyet değerinin düşük, satış fiyatının ise daha yüksek piyasa fiyatı ile olmasındandır.<sup>140</sup>

Bu yöntemin fiili uygulaması için özellikle zaman içerisinde bozulma, çürüme veya verim düşüklüğü gösterebilecek ilk madde ve malzemeler kullanan işletmeler için uygun bir yöntemdir. Yöntemin hesaben uygulanmasında ise, ilk madde ve malzeme fiyatlarının düşüş gösterdiği, daha genel anlamda fiyatlar genel seviyesinin devamlı düşüş gösterdiği ekonomilerde uygulanması daha uygundur. Aksine fiyatların artış gösterdiği dönemlerde hesaben uygulanması doğru olmamaktadır. Fiyatların yükselme gösterdiği dönemlerde uygulandığında; önce satın alınan ilk madde ve malzeme maliyetinin sonrakilere göre düşük olması nedeniyle ilk madde ve malzeme maliyetleri emsallere göre düşük olarak gerçekleşeceğinden, işletmenin karı göreceli olarak yüksek hesaplanacaktır. Bu nedenle işletmeler fiktif kar oluşumuyla karşı karşıya kalacaklar ve bunun sonucunda da olması gerekenin üstünde vergi ve temettü ödemesi gibi giderlere katlanmak zorunda kalacaklardır.

FIFO yöntemi işletmenin envanterinde yer alan malların fiili olarak takibinden ziyade kayıtlar üzerinden izlenmesi varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle işletme yönetimi stokta kalan mallar içinden biri yerine diğerini seçerek dönem karını etkileme şansına sahip değildir. Çünkü stoktaki mallardan ilk giren mal, satışta veya üretime sevkte ilk çıkan mal olacaktır.<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> Fatih Kemal Ebiçlioğlu, Abdülkadir Kahraman, **Yönetim Muhasebesi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2000, s. 601

<sup>141</sup> Ebiçlioğlu, Kahraman, a.g.e., s. 601

FIFO yönteminin uygulanabilmesi için hammaddenin zaman olarak çeşitli nedenlerle değer kaybetmesi, uçması, bozulması, yok olması, erimesi vb nedenler gerekmektedir. Bir başka ifadeyle hem depolama açısından hem de özellikleri gereği uzun süreler için saklanamayan maddelerin ilk alınan miktarlarının öncelikle kullanılması ya da satılması gerekmektedir. Örneğin, konservecilikte yaş meyve ve sebze kullanılmadıkça veya geç kullanıldıkça çürüyecek, bozulacak ve kullanılmaz duruma gelecektir. Bu nedenle satın alınan sebze ve meyveler hemen kullanılarak konserve yapılır. Böylece satın alınması ve üretimde kullanılması arasındaki geçen sürede ortaya çıkabilecek fire ve kayıp miktarları da azalır.<sup>142</sup>

**Örnek:** Ege Üretim İşletmesinin dönem başında ilk madde ve malzeme stokları bulunmamaktadır. Bu işletmenin Ocak 2010 dönemine ait ilk madde ve malzeme stok hareketleri şu şekildedir:

05.01.2010 200 birim DİMM 80.000.- TL bedel ile satın alınmıştır.

06.01.2010 100 birim DİMM üretime sevk edilmiştir.

11.01.2010 300 birim DİMM 114.000.- TL bedel ile satın alınmıştır.

15.01.2010 260 birim DİMM üretime sevk edilmiştir.

22.01.2010 100 birim DİMM 45.000.- TL bedel ile satın alınmıştır.

26.01.2010 150 birim DİMM üretime sevk edilmiştir.

İşletme stokları FIFO yöntemi ile takip edilmektedir. Buna göre işletmenin 31.01.2010 tarihindeki DİMM stoklarının maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır.

---

<sup>142</sup> Altuğ, a.g.e., s. 123

### Stok Kartı (FIFO Yöntemi)

TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Adet	Fiyat	Tutar	Adet	Fiyat	Tutar	Adet	Fiyat	Tutar
05.01.2010	200	400	80.000				200	400	80.000
06.01.2010				100	400	40.000	100	400	40.000
11.01.2010	300	380	114.000				100	400	40.000
				300	380	114.000	300	380	114.000
15.01.2010				100	400	40.000			
				160	380	60.800			
22.01.2010	100	450	45.000				140	380	53.200
							140	380	53.200
26.01.2010				140	380	53.200	100	450	45.000
				10	450	4.500	90	450	40.500

31.01.2010 tarihi itibarıyla şirketin stoklarında birim fiyatı 450.- TL, toplam tutarı 40.500.-TL olan 90 birim DİMM bulunmaktadır.

### 1.7.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

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 veya her bir ek alım/üretim sonrasında hesaplanabilir.<sup>143</sup> Ortalama işleminin periyodik bazda yapılması durumunda kullanılan yöntem Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi, ortalama işleminin her bir üretim veya satın alma işleminden sonra yapılması durumunda kullanılan yöntem Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi denir.

#### 1.7.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemde birim maliyet, dönem başında mevcut mallar ile dönem içinde satın alınanların toplam maliyetleri, bunların toplam miktarlarına bölünerek bulunur. Bu yöntem tartılı ortalama maliyet yöntemi de denilmektedir.

<sup>143</sup> TMS 2, Paragraf 27

Bu yöntemde hesaplamalar genellikle dönem sonlarında yapıldığı için hesap dönemi içinde herhangi bir anda malların birim maliyetinin hesaplanması mümkün olmaz. Bu yöntem aralıklı envanter uygulamasının yapıldığı durumlarda kullanılır ve gerçek maliyet yöntemi ile hesaplanan birim maliyete yakın bir sonuç verir.

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ortalama stok fiyatı aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Ortalama Stok Fiyatı} = \frac{\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Dönem İçinde Alınan Stok Tutarı}}{\text{Dönem Başı Stok Miktarı} + \text{Dönem İçinde Alınan Stok Miktarı}}$$

**Örnek:** Deniz Üretim İşletmesinin dönem başında maliyet bedeli 68.400.- TL olan 180 birim direkt ilk madde ve malzeme stoku bulunmaktadır. Bu işletmenin Ocak 2010 dönemine ait ilk madde ve malzeme stok hareketleri şu şekildedir:

05.01.2010 200 birim DİMM 80.000.- TL bedel ile satın alınmıştır.

06.01.2010 100 birim DİMM üretime sevk edilmiştir.

11.01.2010 300 birim DİMM 114.000.- TL bedel ile satın alınmıştır.

15.01.2010 260 birim DİMM üretime sevk edilmiştir.

22.01.2010 100 birim DİMM 45.000.- TL bedel ile satın alınmıştır.

26.01.2010 150 birim DİMM üretime sevk edilmiştir.

İşletme stoklarını dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile takip etmektedir. Buna göre işletmenin 31.01.2010 tarihindeki DİMM stoklarının maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Ortalama Stok Fiyatı} = \frac{68.400 + 80.000 + 114.000 + 45.000}{180 + 200 + 300 + 100} = \frac{307.400}{780}$$

Ortalama Stok Fiyatı = 394,10 TL/birim

31.01.2010 tarihi itibariyle şirketin stoklarında birim fiyatı 394,10.- TL, toplam tutarı 106.407.-TL olan 270 birim DİMM bulunmaktadır.

### 1.7.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, her yeni mal alımından sonra, o anda mevcut stoklar için yeni bir basit ağırlıklı ortalama maliyetin hesaplanması yöntemidir. Değişik fiyatlı mal satın alındığında, stokta bulunan malların toplam maliyeti, toplam mal miktarına bölünerek ortalama birim maliyet hesaplanır. Bir sonraki mal alışına kadar satılan veya üretime sevk edilen mallar, hesaplanmış olan bu ortalama maliyet ile değerlendirilir.<sup>144</sup> Bu yöntemde dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ortalama maliyet ile değerlendirilir.

Bu değerlendirme yöntemi kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek veya en aza indirmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedel ile yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir.<sup>145</sup>

Bu yöntemin uygulanabilmesi için, sürekli envanter tutulması veya dönem içerisinde belli tarihler itibariyle kaydi envanter çıkarılmasının mümkün olması gerekir. Bu yöntem, gerçek maliyet yöntemi ile hesaplanan birim maliyete en yakın bir sonuç verir.

**Örnek:** Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemdeki örneği, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile çözelim.

---

<sup>144</sup> Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007, s. 243

<sup>145</sup> Öztürk, a.g.e., s. 206



**Stok Kartı (Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi)**

TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Adet	Fiyat	Tutar	Adet	Fiyat	Tutar	Adet	Fiyat	Tutar
Devir	180	380,00	68.400				180	380,00	68.400
05.01.2010	200	400,00	80.000				380	390,53	148.401
06.01.2010				100	390,53	39.053	280	390,53	109.348
11.01.2010	300	380,00	114.000				580	385,08	223.346
15.01.2010				260	385,08	100.121	320	385,08	123.226
22.01.2010	100	450,00	45.000				420	400,54	168.227
26.01.2010				150	400,54	60.081	270	400,54	108.146

31.01.2010 tarihi itibarıyla şirketin stoklarında birim fiyatı 400,54.- TL, toplam tutarı 108.146.-TL olan 270 birim DİMM bulunmaktadır.

## 1.8. STOKLARIN ENVANTERDE DEĞERLEMESİ

### 1.8.1. Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.<sup>146</sup> Ancak, bazı durumlarda stokların maliyeti, geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. TMS 2’de bu durumlar şu şekilde örneklendirilmiştir:<sup>147</sup>

- Stokların zarar görmesi,
- Stokların kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi,
- Stokların satış fiyatlarının düşmesi,
- Stokların tahmini tamamlanma maliyetinin artması,
- Stokların tahmini satış maliyetinin artması.

Stokların değerlendirilmesinde temel prensip, stokların mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyecek olmasıdır. Bunun için stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.<sup>148</sup>

<sup>146</sup> TMS 2, Paragraf 9

<sup>147</sup> TMS 2, Paragraf 28

<sup>148</sup> Ayfer, a.g.e., s. 122

TMS 2’de yer alan stokların net gerçekleşebilir değeri, satış için elde tutulan stokların gerçeğe uygun değerine yakın olacaktır. Ancak henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamuller ve ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri, üzerine herhangi bir kar tutarı eklenmeyeceği için, büyük olasılıkla bu kalemlerin gerçeğe uygun değerinden fazla olacaktır.<sup>149</sup>

Uluslararası muhasebe standartlarında kabul edilen “net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olanıyla değerlendirilmesi” yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yaklaşımı yatmaktadır. Bu yaklaşıma göre, değerlendirme anında stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecek ve stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirilecektir. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşmemiş kar muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar maliyet değeri üzerinden değerlendirilecektir.<sup>150</sup>

**Örnek:** Bir işletmenin dönem sonunda stoklarında maliyet bedeli 150.000.- TL olan ticari malı bulunmaktadır. Söz konusu malın tahmini satış fiyatı 160.000.- TL, tahmini tamamlanma maliyeti 8.000.- TL, tahmini satış giderleri ise 6.000.- TL’dir.

Bu durumda söz konusu ticari malların net gerçekleşme değeri; tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerinin düşülmesi ile bulunur. Buna göre malların net gerçekleşme değeri 146.000.- TL’dir. Bu tutar malların maliyet değeri olan 150.000.- TL’nin altında olduğu için, söz konusu ticari malların bilançoda 146.000.- TL değer ile raporlanması gerekmektedir.

**Örnek:** Bir işletmenin dönem sonunda stoklarında maliyet bedeli 250.000.- TL olan ticari malı bulunmaktadır. Dönem sonunda envanter işlemleri kapsamında yapılan araştırmalar sonucunda söz konusu ticari malın net gerçekleşme değerinin 260.000.- TL olduğu tespit edilmiştir.

---

<sup>149</sup> Aylin Poroy Arsoy, **Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer**, Bursa, Dora Yayınları, 2009, s. 79

<sup>150</sup> Uyar, a.g.e., s. 137

TMS 2 Stoklar standardına göre ticari malların maliyet veya net gerçekleşme değerinden küçük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğinden bu ticari malların dönem sonunda bilançoda maliyet bedeli olan 250.000.- TL değer ile raporlanması gerekmektedir.

### **1.8.2. Stoklarda Değer Düşüklüğü**

Maliyet veya piyasa değerinin en küçüğü kuralı tutuculuğu yansıtır. Fakat finansal tablo kullanıcılarının çok çeşitli hale gelmesinden dolayı, bu kural artan eleştirilere maruz kalmıştır. İlk olarak tutuculuğun kendisi tanımlanması zor bir kavramdır. Stok değer düşüklükleri başlangıçta tutucu olabilirken, değer düşüklüğünü izleyen dönemlerde ortaya çıkan daha yüksek marj, kazanç yönetimi için fırsatlar sunmaktadır. İkinci olarak, yayınlanmış finansal tabloların kullanımının yıllar içerisinde artmasından dolayı, tutuculuk finansal raporlama kurallarının gerçekleştirilmesi için planlanan tarafsız duruşun ihmali olarak pek çok gözlemciyi vuracaktır.<sup>151</sup>

Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesiyle uyumludur.<sup>152</sup>

Net gerçekleşebilir değer yukarıda belirtilen nedenlerin etkisiyle eksi değere ulaşması durumunda, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekmektedir. Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabı ile gerçekleştirilir. Böylece bilançoda stoklar, hem

---

<sup>151</sup> Türker, a.g.e., s. 114

<sup>152</sup> TMS 2, Paragraf 28

maliyet değeri ile hem de değeri düşüklüğü büyüklüğü ile gösterilmesi sağlanmış olur.<sup>153</sup>

**Örnek:** Bir işletmenin dönem sonunda stoklarında maliyet değeri 160.000.- TL olan ticari mal bulunmaktadır. Yılsonunda yapılan değerlemede malın net gerçekleşme değerinin 145.000.- TL olduğu tespit edilmiştir.

Yılsonunda söz konusu ticari mallar için 15.000.- TL stok değeri düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. İşletmenin değeri düşüklüğü karşılığı işlemi ile ilgili olarak yapması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

_____ / _____		
157 DİĞER STOKLAR		160.000.-
	153 TİCARİ MALLAR	160.000.-
_____ / _____		
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)		15.000.-
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	15.000.-
_____ / _____		

Stokların elde etme maliyetleri, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değeri düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. İstisnai olarak, benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değeri hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle

<sup>153</sup> Ekergil, a.g.e., s. 152

değerlendirilmeye tabi tutulamaz.<sup>154</sup>

### 1.8.3. Net Gerçekleşebilir Değerin Tahmini

Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.<sup>155</sup> Diğer bir ifadeyle, net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, Stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz.<sup>156</sup>

$$\text{NGD} = \text{SF} - \text{TTM} - \text{TSG}$$

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

SF : Satış Fiyatı

TTM : Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG : Tahmini Satış Giderleri

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır.<sup>157</sup> Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer tahmininde dikkate alınmaz.<sup>158</sup>

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir

<sup>154</sup> TMS 2, Paragraf 29

<sup>155</sup> Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e., s. 51

<sup>156</sup> Yakup Selvi, **TMS 2 Stoklar**, Cemal İbiş v.d., **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s. 97

<sup>157</sup> TMS 2, Paragraf 30

<sup>158</sup> Arsoy, a.g.e., s. 30

değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.<sup>159</sup>

Net gerçekleşebilir değerın hesaplanmasına yönelik olarak kullanılabilir yöntemler şunlardır:<sup>160</sup>

- İlgili stok unsurunun borsada işlem görmesi durumunda borsa değerinden yararlanmak,
- Stok devir hızından yararlanarak, son dönemlerde yapılan satış rakamlarından hareket etmek,
- Piyasa fiyatından yararlanmak,
- Takdir komisyonlarının görüşlerinden yararlanmak,
- Bilirkişilik kurumundan yararlanmak,
- Meslek odaları tarafından oluşturulabilecek komisyonlardan yararlanmak.

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

---

<sup>159</sup> TMS 2, Paragraf 31

<sup>160</sup> Hüseyin Fırat, “KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri-I Stoklar”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI**, İzmir SMMMÖ, 2007, s. 23

gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.<sup>161</sup>

**Örnek:** Bir yayınevi Türk vergi kanunlarını topluca basmıştır. Kitabın maliyeti 12.- TL/adet, satış fiyatı ise 30.- TL/adettir. Yılsonuna doğru TBMM’de vergi kanunları ile ilgili önemli değişiklikler olmuştur. Bu nedenle kitabın satış kabiliyeti azalmıştır. Yayınevi bunun üzerine kitabın satış fiyatını 10.- TL/adet’e düşürmüştür. Ayrıca yayınevi dağıtım firmasına % 20 komisyon ödemektedir.

Bu bilgiler ışığında söz konusu kitabın net gerçekleşebilir değeri şu şekilde hesaplanır.

Kitabın Satış Fiyatı	10.- TL/adet
Dağıtım Komisyonu	2.- TL/adet
	-----
Net Gerçekleşebilir Değer	8.- TL/adet

Kitabın maliyeti 12.- TL/adet, buna karşılık net gerçekleşebilir değeri 8.- TL/adet olmuştur. Bu durumda yayınevinin 4.- TL/adet karşılık ayırması gerekmektedir.

### **1.8.3. Net Gerçekleşebilir Değerin Gözden Geçirilmesi**

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır).<sup>162</sup> Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının

<sup>161</sup> TMS 2, Paragraf 32

<sup>162</sup> TMS 2, Paragraf 33

artması durumunda söz konusu olur.<sup>163</sup> Net gerçekleşebilir değerin belirlenmesinde fiyatlardaki ve maliyetlerdeki geçici dalgalanmalar dikkate alınmayacak, stokların değeri elde edilebilecek en güvenilir örneklere dayanılarak yapılacaktır. Satış anlaşmaları yapılmış olarak elde bulunan stokların net gerçekleşebilir değeri bunların satış anlaşmalarında yer alan satış bedelleridir.<sup>164</sup>

**Örnek:** Bir işletmenin stoklarında bulunan maliyet bedeli 38.000.- TL olan ticari mallara 32.12.2009 tarihinde 3.000.- TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. Daha sonra 20.03.2010 tarihinde söz konusu mallar 40.000.- TL + KDV bedel ile peşin olarak satılmıştır. Bu işlemler için yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

_____ 31.12.2009 _____	
157 DİĞER STOKLAR	38.000.-
153 TİCARİ MALLAR	38.000.-
_____ 31.12.2009 _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)	3.000.-
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	3.000.-
_____ / _____	
...	
...	

<sup>163</sup> Arsoy, a.g.e., s. 30-31

<sup>164</sup> Şeref Demir, "US GAAP, IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri", **Yaklaşım**, Sayı: 93, Eylül 2000, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2000092235.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000092235.htm), 23.11.2009



————— 20.03.2010 —————		
102	BANKALAR	47.200.-
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	3.000.-
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	3.000.-
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	40.000.-
391	HESAPLANAN KDV	7.200.-
————— 20.03.2010 —————		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	38.000.-
157	DİĞER STOKLAR	38.000.-
————— / —————		

## 1.9. STOKLARIN GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.<sup>165</sup> Dönemsellik kavramı gereğince, satılan stoklardan elde edilen hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde bu stokların kayıtlı değerleri gider olarak muhasebeleştirilir. Böylece aynı dönemde işletmenin ana faaliyetinden elde ettiği gelirler ile giderlerin karşılaştırılma olanağı sağlanmış olur.<sup>166</sup>

Maliyet değeriyle kayda alınan stoklar, satıldıklarında maliyet değeriyle gidere dönüştürülür. Stoklar cinslerine göre “Satılan Mamuller Maliyeti” veya “Satılan Ticari Mallar Maliyeti” hesapları aracılığıyla gidere dönüşür. Hizmetlerin gidere dönüşmesinde “Satılan Hizmet Maliyeti” hesabı kullanılır. Dönemsellik kavramı gereğince gelirin oluştuğu dönemde gidere dönüştürülen maliyetler, dönem sonunda

<sup>165</sup> TMS 2, Paragraf 34

<sup>166</sup> Ekergil, a.g.e., s. 159

ilgili gelirlerle karşılaştırılır.<sup>167</sup>

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.<sup>168</sup>

Stoklar satıldığı zaman, ilgili stok maliyetleri bu stoklara ilişkin gelirlerin olduğu dönemin bir gideri olarak tahakkuk ettirilir. Gidere dönüştürme işlemi uygulamada iki şekilde yapılabilmektedir. Bunlardan birincisi sürekli envanter yöntemi, diğeri ise aralıklı envanter yöntemidir.<sup>169</sup>

### **1.9.1. Sürekli Envanter Yöntemi**

Bu yöntem devamlı envanter yöntemi de denilmektedir. Sürekli envanter yönteminde, dönem içerisinde satın alınan mallar maliyet bedeli ile Ticari Mallar Hesabı'nın borç sayfasına, satılan mallar ise satış bedeli ile Yurtiçi Satışlar (veya Yurtdışı Satışlar) Hesabı'nın alacak sayfasına kaydedilir. Bu yöntemde dönem içerisinde, her mal satışında ikinci bir muhasebe kaydı yapılır. Bu ikinci kayıta, satılan malların maliyet bedeli hesaplanarak Ticari Mallar Hesabı'na alacak, Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı'na borç kaydedilir. Mal satışları sırasında yapılan bu kayıtlar sonucunda, Ticari Mallar Hesabı'nın borç bakiyesi işletmenin sahip olduğu mal stoklarının maliyet bedelini, Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı'nın borç bakiyesi o ana kadar satılan malların maliyet bedelini gösterir. Dolayısıyla, sürekli envanter yönteminde dönem sonunu beklemeden, her an işletmenin sahip olduğu ticari mal varlığını ve satılan ticari mal maliyetini muhasebe hesaplarında izleme olanağı bulunmaktadır. Ayrıca, dönem içerisinde herhangi bir zamanda Yurtiçi Satışlar (veya Yurtdışı Satışlar) Hesabı ile satış indirimlerinden oluşan net satış tutarı

---

<sup>167</sup> Özbek, a.g.e., s. 99

<sup>168</sup> TMS 2, Paragraf 34

<sup>169</sup> Hasan Altuncu, "Stokların Muhasebeleştirilmesi", **ASMMMO Bülten**, Sayı: 166, Mayıs-Haziran 2006, s. 41

ile satılan ticari malların maliyeti karşılaştırılarak, mal satış karı veya zararı hesaplanmış olur.<sup>170</sup>

Bu yöntemde satış anında, satılan malların maliyetinin Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı'na borç kaydedilebilmesi satışa konu malların maliyetinin satış anında hesaplanabiliyor olması gerekir. Satılan ticari malların maliyeti stok değerlendirme yöntemleri ile hesaplanır.

### **1.9.2. Aralıklı Envanter Yöntemi**

Aralıklı envanter yönteminde, dönem içerisinde satın alınan mallar maliyet bedeli ile, Ticari Mallar Hesabı'nın borç sayfasına, satılan mallar ise satış bedeli ile Yurtiçi Satışlar (veya Yurtdışı Satışlar) Hesabı'nın alacak sayfasına kaydedilir. Dönem içerisinde, satılan malların maliyet bedeline ilişkin herhangi bir kayıt yapılmaz. Dönem sonunda, yapılan mal envanter ve değerlemesi ile işletmenin elinde bulunan malların maliyet bedeli tespit edilir, Ticari Mallar Hesabı'nın borç bakiyesinden, mevcut malların maliyet bedelinin çıkarılması ile dönem içinde satılmış olan malların maliyet bedeli hesaplanır. Yurtiçi Satışlar Hesabı (veya Yurtdışı Satışlar Hesabı) ve satış indirimlerinden oluşan net satış tutarı ile satılan malların maliyeti karşılaştırılarak, mal satış karı veya zararı hesaplanmış olur. Bu yöntemde, dönem içerisinde mal mevcudu tespit edilemediğinden, satılan malların maliyeti ve o ana kadar oluşan mal satış kar veya zararını muhasebe hesaplarından izleme imkanı yoktur. Ancak dönem sonunda mal sayımı yapıldıktan sonra mevcut malların maliyet bedeli, satılan malların maliyet bedeli ve mal satış karı hesaplanabilir.<sup>171</sup> Dönem sonunda yapılan fiili envanter sonucu bulunan mal mevcudu sayesinde aşağıdaki formül yardımı ile satılan ticari malların maliyeti hesaplanır.<sup>172</sup>

Satılan Ticari Malın Maliyeti = (Ticari Mal Hesabının Borç Kalanı) – (Dönem Sonu Stok)

---

<sup>170</sup> Gökçen, a.g.e., s. 238

<sup>171</sup> Gökçen, a.g.e., s. 238

<sup>172</sup> Altuncu, a.g.e., s. 42

**Örnek:** İşletme maliyeti 5.000.- TL olan ticari malı 6.000.- TL + KDV bedel ile peşin olarak satmıştır. İşletmede sürekli envanter yöntemi uygulanmaktadır. İşletmenin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

_____ / _____		
102 BANKALAR		7.080.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.000.-
	391 HESAPLANAN KDV	1.080.-
_____ / _____		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)		5.000.-
	153 TİCARİ MALLAR	5.000.-
_____ / _____		

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.<sup>173</sup> Örneğin işletmede kullanılmak üzere imal edilmiş bir makinenin bünyesine giren bir stokun maliyeti, makinenin amortismanı aracılığıyla gidere dönüşür. Benzer durum üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme gideri için söz konusudur. Kullanılması ile yeni bir stok türüne (mamule) dönüşen ilk madde ve malzeme henüz gidere dönüşmemiştir. Ancak mamulün satılması ile gidere dönüşecektir.<sup>174</sup>

**Örnek:** XYZ A.Ş., otomobil üretimi yapan bir sanayi işletmesidir. İşletme, beş adet otomobili pazarlama faaliyetlerinde kullanılmak üzere pazarlama grubuna tahsis etmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

<sup>173</sup> TMS 2, Paragraf 35

<sup>174</sup> Özbek, a.g.e., s. 100

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
252 TAŞITLAR

152 MAMULLER

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
İşletme kullanımına tahsis edilen otomobillerin maliyet bedeli ile mamul stoklarından çıkartılarak sabit kıymetler hesabına aktarılması gerekir.

Söz konusu otomobillerin tutarı ekonomik ömürleri süresince amortisman yolu ile itfa edilir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

## 1.10. RAPORLANACAK BİLGİLER

Finansal tablo dipnotlarında stoklarla ilgili olarak aşağıdaki hususlar açıklanır:<sup>175</sup>

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri,
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları,
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı,
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı,
- TMS 2, Paragraf 34 uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar,

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
<sup>175</sup> TMS 2, Paragraf 36

- TMS 2, Paragraf 34 uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali,
- TMS 2, Paragraf 34 uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar,
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir.<sup>176</sup> Bu sınıflandırma bir zorunluluk değildir. İşletmeler gerçeğe uygun sunuşa hizmet edeceklerine inandıkları bir başka ayrıma dipnotlarında yer verebilirler.<sup>177</sup>

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti aşağıda belirtilen unsurlardan oluşur.<sup>178</sup>

- Satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlar,
- Stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetleri,
- Üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri.

Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.<sup>179</sup>

---

<sup>176</sup> TMS 2, Paragraf 37

<sup>177</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s. 53

<sup>178</sup> TMS 2, Paragraf 38

<sup>179</sup> TMS 2, Paragraf 39

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ

#### 2.1. GENEL AÇIKLAMA

İşletmeler ticari faaliyetlerini sürdürebilmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Bu finansal kaynaklardan ilk akla gelen işletmenin kendi öz kaynaklarıdır. Günümüzün gelişen ekonomik koşulları ve iş hacimleri işletmelerin kendi öz kaynakları ile faaliyetlerini sürdürmelerinde yeterli olmamaktadır. Bunun sonucunda işletmeler yabancı kaynak kullanma ihtiyacı içine girmektedirler. Kullanılan bu yabancı kaynaklarında faiz, komisyon, kur farkı gibi çeşitli maliyetleri bulunmaktadır. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı, söz konusu borçlanma maliyetlerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi prensiplerini düzenlemektedir.

İşletmeler kaynak ihtiyacını öncelikle özkaynaklarla karşılarlar. Ancak çeşitli nedenlerle ihtiyaçlarının bir kısmını da yabancı kaynakları kullanarak giderirler. Nedenlerden biri, temelde yabancı kaynak maliyetinin özkaynak maliyetinden düşük olmasıdır. Ayrıca işletme, sadece özkaynak kullanma durumunda ulaşabileceğinden daha büyük bir büyüklüğe ulaşabilir. İlave olarak yabancı kaynak kullanımı dolayısıyla katlanılacak olan faiz giderinin (ister dönem gideri, ister özelliği varlığın maliyetine ilave etme dolayısıyla amortisman gideri veya satılan mal maliyeti biçiminde) kanunen kabul edilen gider olması dolayısıyla kurumlar vergisi matrahı küçülecek, bu da işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltacaktır. Kullanılan yabancı kaynağın maliyeti elde edilecek toplam varlık karlılığından (FVÖK/Toplam Varlıklar) küçük olduğu takdirde finansman kaldırıcından yararlanarak özkaynak karlılığı da artırılabilir.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe, Tülay F. Tellioglu, “TMS-23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 36, Ekim 2007, s.74

Borçlanma maliyetleri standardının amacı, işletmelerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları ve yöntemleri belirlemektir. Kısaca standardın ne şekilde uygulanacağına açıklık getirmek, farklı ve yanlış uygulamaları önlemektir. Bu amacın gerçekleştirilmesi finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgilerden oluşmasını sağlayacaktır.<sup>2</sup> Borçlanma maliyetleri genel olarak, kısa ve uzun vadeli borçlanmalardan kaynaklanan faizler, tahvil ve finansman bonusu ihraçlarında yapılan indirim ve iskontolar, finansal kiralama işlemleri ile ilgili olarak katlanılan maliyetler, yabancı para ile yapılan borçlanmalarda katlanılan kur farkları gibi unsurlardan oluşmaktadır.

Dünyada borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda çeşitli düzenlemeler vardır. Bunlar arasında Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB-Financial Accounting Standart Board) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun borçlanma maliyetlerinin raporlanması konusunda standartları bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu işletmelerin kullandıkları kaynaklarla ilgili olarak ortaya çıkan finansman maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaları 23 no'lu "Borçlanma Maliyetleri" adını taşıyan Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 23) kabul etmiştir.<sup>3</sup>

Temel tartışma noktalarından biri, bir varlık edinimi için katlanılan finansal maliyetlerin, bu varlığın yapımı veya inşası sırasında aktifleştirilip aktifleştirilmeyeceği noktasında gündeme gelmektedir. Bu konuda, öteden beri, doğrudan atfedilebilen finansal maliyet unsurlarının aktifleştirilmesi gerektiği yönünde bir iddia mevcuttur. Bu iddiayı savunanların gerekçesi ise, varlık edinimlerine ilişkin finansal maliyetleri giderleştirmenin, söz konusu varlığın yapımı ile bu varlığın satın alımı arasındaki seçim kriterini bozduğu yönündeki görüştür. Yine aynı fikir savunucuları, finansal maliyetleri aktifleştirme yönteminde, elde edilmeye çalışılan varlığın piyasa değerine daha çok yaklaşıldığından ve dolayısıyla

---

<sup>2</sup> Yüksel Koç Yalkın, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri (TMS 14)", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl: 1, Sayı:1, Nisan 2000, s.1

<sup>3</sup> Sabri Bektöre, **TMS-23 Borçlanma Maliyetleri**; Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editörler): **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s. 629-630



da projenin başarı veya başarısızlığı konusunda da daha fazla aydınlatıcı bir bilgiye sahip olunabileceğinden bahsetmektedirler. Ancak 1984 yılına kadar da bu konuda herhangi bir standart oluşmamış, 1984 yılının Mart ayında IASC, 23 no'lu standart olan “Borçlanma Maliyetleri”ni yayımlamıştır. Standardın orijinal versiyonu olan ve 1984 yılında yayımlanan halinde aktifleştirme seçimlik olarak (ihtiyari) düzenlenmiş, ancak aktifleştirme yönteminin seçilmesi durumunda da belirli kuralların uyulması gerektiğine işaret edilmiştir. 1993 yılında yeniden gözden geçirilerek düzenlenen standartta ise borçlanma maliyetleri, temel yöntem olarak borçlanmanın mahiyetine bağlı olmaksızın, her biçimde giderleştirmeye elverişli hale getirilmiştir. Ancak alternatif yöntem olarak bu maliyetlerin aktifleştirilmesine de izin verilmiştir.<sup>4</sup>

Türkiye’de borçlanma maliyetleri ile ilgili ilk standart Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK) tarafından yayımlanmıştır. TMUDESİK 17.06.1999 tarihli toplantısında borçlanma maliyetleri ile ilgili standardı TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi olarak kabul etmiştir. Söz konusu standart 01.01.2000 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.<sup>5</sup>

Daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 2005 yılında 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı yayımlanmıştır.<sup>6</sup> Söz konusu standartta Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlamak amacıyla üç defa değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler, Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin 46 Sıra No’lu<sup>7</sup>, 89 Sıra No’lu<sup>8</sup> ve 114 Sıra

---

<sup>4</sup> Muhittin Bekler, “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Say: 312, Ağustos 2007, (Çevrimiçi) [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) , 07.05.2010

<sup>5</sup> Tuğba Uçma, “Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2005, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm> , 23.12.2008

<sup>6</sup> 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

No'lu<sup>9</sup> Tebliğler ile yapılmıştır. Bütün değişiklikler 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Söz konusu değişikliklerin en önemlisi 15.07.2007 tarihinde yapılan değişikliktir. Standartta yapılan temel değişiklik muhasebeleştirme yöntemlerinde olmuştur. Standartta temel yöntem ve alternatif yöntem ayırımından vazgeçilmiş ve alternatif yöntem borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde tek yöntem haline getirilmiştir.<sup>10</sup> Buna göre; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri söz konusu özellikli varlığın maliyetine ilave edilecektir. Bir özellikli varlıkla ilgili olmayan diğer borçlanma maliyetleri ise doğrudan gider olarak muhasebeleştirilecektir.

## **2.2. STANDARDIN TEMEL İLKESİ VE KAPSAMI**

Borçlanma Maliyetleri standardının temel ilkesine göre; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilir.<sup>11</sup>

İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardını uygularlar.<sup>12</sup> Ancak, aşağıda belirtilen unsurlar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının kapsamında değildir:<sup>13</sup>

- Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular,
- İşletmelerce gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık (Örneğin bir canlı varlık) ile ilgili borçlanma maliyetleri,

<sup>9</sup> 28.11.2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> Süleyman Yükcü, M. Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel, "TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I", **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008, s. 33

<sup>11</sup> TMS 23, Paragraf 1

<sup>12</sup> TMS 23, Paragraf 2

<sup>13</sup> TMS 23, Paragraf 3-4

- Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Diğer standartlarda tanımlanan aşağıdaki unsurlarda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının kapsamındadır.<sup>14</sup>

- Vadeli alışlarda vade farkı ve kur farkları,
- Vadeli satışlarda vade farkı ve kur farkları,
- Kıdem tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyeti,
- Borçların, alacakların, karşılıkların net şimdiki değerinin hesaplanmasından doğan reeskont giderleri.

## 2.3. TANIMLAR

Bu bölümde, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında kullanılan, borçlanma maliyetleri ve özellikli varlıklar kavramları tanımlanacaktır.

### 2.3.1. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.<sup>15</sup> Standartta belirlenen borçlanma maliyetleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.<sup>16</sup>

- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- TMS 17 Kiralama İşlemleri standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

---

<sup>14</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s. 359

<sup>15</sup> TMS 23, Paragraf 5

<sup>16</sup> TMS 23, Paragraf 6

### 2.3.2. Özellikli Varlıklar

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.<sup>17</sup> Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olarak kabul edilebilir.<sup>18</sup>

- Stoklar,
- İmalat tesisleri,
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Özellikli varlıklar tanımında dikkati çeken en önemli husus, bu varlıkların amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesinin uzun bir süreyi gerektirmesidir.<sup>19</sup> Özellikli varlıklar, stoklar ve maddi duran varlıklardan oluşur. Bu varlıkların özellikli varlık sayılabilmesi için satışa ve kullanıma hazır hale gelmelerinin uzun bir süre alması gerekir. Bu tür stoklar çoğunlukla siparişe bağlı olarak üretilen stoklardır. Bu tür stoklara, deniz araçları üreten bir işletmede üretilen yat, yap-sat işi ile uğraşan bir işletmede inşa edilen daireler, şarap üretim işletmelerindeki şaraplar örnek olarak verilebilir.<sup>20</sup>

Elde edildiğinde kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık değildir.<sup>21</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre özellikli olmayan varlıklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.<sup>22</sup>

---

<sup>17</sup> TMS 23, Paragraf 5

<sup>18</sup> TMS 23, Paragraf 7

<sup>19</sup> Cemal İbiş, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 4, Aralık 2001, s. 3

<sup>20</sup> Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s. 360

<sup>21</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2007, s. 172

<sup>22</sup> TMS 23, Paragraf 7

- Finansal varlıklar,
- Kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar,
- Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar.

## 2.4. BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerin katlandıkları borçlanma maliyetleri, ya doğrudan gider yazılarak muhasebeleştirilirler ya da belirli koşulların varlığı halinde aktifleştirilerek muhasebeleştirilirler.

### 2.4.1. Borçlanma Maliyetlerinin Gider Yazılması

İşletmeler, özellikli varlıklarla ilgili olmayan bütün borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.<sup>23</sup> Örneğin, senede bağlı bir alacağın faktoring şirketine verilerek belirli bir iskonto ile tahsilinde bu iskonto tutarı veya borç senetlerinin reeskonta tabi tutulmasından kaynaklanan giderlerin yine finansman gideri olarak ilgili dönemde muhasebeleştirilmesi mümkündür. Borçlanmalar nedeniyle oluşan giderler dönemsellik ilkesi gereğince ilgili oldukları dönemlerde gider kaydedilirler.<sup>24</sup>

**Örnek:** Cansu Ticaret Limited Şirketi işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için 80.000.- TL kredi kullanmıştır. Dönem sonunda bu kredi için banka tarafından 5.000.- TL faiz tahakkuk ettirilmiştir.

Şirket krediyi belirli bir özellikli varlığı elde etmek amacı dışında şirketin genel ihtiyaçlarını karşılamak üzere kullandığı için, kredi faizinin gider olarak

---

<sup>23</sup> TMS 23, Paragraf 8

<sup>24</sup> Zekeriya Emir, "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ve Muhasebeleştirilmesi ile VUK Uygulamaları", **Vergi Raporu**, Sayı: 120, Eylül 2009, s. 89

muhasabeleştirilmesi gerekmektedir. Bu işlem için yapılması gereken muhasabe kayıtları şu şekildedir:

_____ / _____		
102 BANKALAR	80.000.-	
		80.000.-
300 BANKA KREDİLERİ		
Kredi kullanımı		
_____ / _____		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	5.000.-	
		5.000.-
300 BANKA KREDİLERİ		
Faiz tahakkuku		
_____ / _____		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	5.000.-	
		5.000.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ		
YANSITMA HESABI		5.000.-
Faiz giderinin sonuç hesaplarına aktarılması		
_____ / _____		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ		
YANSITMA HESABI	5.000.-	
		5.000.-
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		
Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması		
_____ / _____		

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine dahil edilecektir. Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.<sup>25</sup> Örneğin satmak üzere bir kuru yük gemisi inşa eden tersanenin bu geminin yapımı için kullandığı kredilerin faizlerini aktifleştirerek geminin maliyetine eklemesi gerekir. Buna karşılık beyaz eşya ticareti ile uğraşan bir işletmenin vadeli olarak satın aldığı buzdolaplarını stoklara peşin fiyatı ile kaydetmesi ve peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki farkı finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

**Örnek:** Bir beyaz eşya mağazası satmak üzere peşin fiyatı 1.000.- TL olan buzdolabından iki ay vadeli olarak 1.200.- TL'na 20 adet satın almıştır. KDV tutarı peşin olarak ödenecektir.

Buzdolabı özellikli varlık olmayıp satışa hazır bir üründür. Bu nedenden dolayı ürünün vadeli fiyatı ile peşin fiyatı arasındaki farkın finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu işlem için yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

---

<sup>25</sup> Barış Sipahi, **TMS 23 Borçlanma Maliyetleri**, Cemal İbiş v.d., **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s. 84

_____ / _____		
153	TİCARİ MALLAR	20.000.-
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	2.000.-
180	PEŞİN ÖDENEN GİDERLER	2.000.-
191	İNDİRİLECEK KDV	4.320.-
	320 SATICILAR	24.000.-
	102 BANKALAR	4.320.-

Ticari mal satın alınması

_____ / _____		
...		
...		
_____ / _____		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	2.000.-

180 PEŞİN ÖDENEN GİDERLER 2.000.-

Aktifleşen finansman giderinin  
dönem giderine aktarılması

_____ / _____		
---------------	--	--

Ticari mal iki ay vadeli alındığı için katlanılan finansman giderlerinin yarısı malın alındığı dönemde gider olarak kaydedilmiştir. Finansman giderinin diğer yarısı ise dönemsellik gereği aktifleştirilmiş ve bir sonraki dönemde gider olarak kaydedilmiştir. Finansman giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması ise aşağıdaki şekilde yapılır.



\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-) 4.000.-

781 FİNANSMAN GİDERLERİ  
YANSITMA HESABI 4.000.-

Vade farkı giderinin sonuç hesaplarına aktarılması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
781 FİNANSMAN GİDERLERİ  
YANSITMA HESABI 4.000.-

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 4.000.-

Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**Örnek:** Ege Ticaret İşletmesi 15.01.2010 tarihinde işletmede kullanılmak üzere USD 25.000.- + KDV bedel ile bir ambalaj makinesi almıştır. Mal bedeli 15.02.2010 tarihinde ödenecektir. KDV tutarı ise peşin olarak ödenmiştir. (15.01.2010 tarihindeki USD kuru 1,45 TL ve 15.02.2010 tarihindeki USD kuru 1,50 TL'dir.) Bu işlem için yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

\_\_\_\_\_ 15.01.2010 \_\_\_\_\_  
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 36.250.-  
191 İNDİRİLECEK KDV 6.525.-

320 SATICILAR 36.250.-  
102 BANKALAR 6.525.-

Ambalaj makinesi satın alınması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

...

...

\_\_\_\_\_ 15.02.2010 \_\_\_\_\_

320 SATICILAR	36.250.-
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.250.-

102 BANKALAR 37.500.-

Ambalaj makinesi bedelinin ödenmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

#### **2.4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi**

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.<sup>26</sup>

İşletmeler tarafından bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.<sup>27</sup>

- Borçlanma maliyetleri özellikli varlıklar ile ilgili olmalı,
- Borçlanma maliyetleri güvenilir bir biçimde ölçülebilmeli,
- Borçlanma maliyeti ile ilgili özellikli varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması ihtimali bulunmalı.

Ancak, bir işletmenin “TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardını uygulaması durumunda; borçlanma maliyetlerinin aynı

<sup>26</sup> TMS 23, Paragraf 8

<sup>27</sup> TMS 23, Paragraf 9

dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, TMS 29'un 21. Paragrafı çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.<sup>28</sup>

**Örnek:** Umut İnşaat A.Ş. bir alış-veriş merkezinin yapımına başlamış ve inşaatın 4 yıl içerisinde tamamlanması öngörülmüştür. Şirket inşaatın önemli bir kısmını özkaynakları ile finanse edecektir. Eksik kalan kısım için ise inşaatın başlangıcında yıllık % 15 faizli 300.000.- TL tutarında tahvil ihraç etmiştir. Tahvilin faizleri yıllık olarak, anaparası ise dördüncü yılın sonunda ödenecektir. Tahvillerin satışını gerçekleştirecek aracı kuruluşa % 1 oranında komisyon ödenmiştir.

Alış-veriş merkezi inşaatı özellikli varlık olduğu için çıkartılmış tahviller için ödenecek faizlerin aktifleştirilerek alış-veriş merkezinin maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Buna göre her yıl aktifleştirilmesi gereken tutar aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\begin{array}{rcl} 300.000.- \times \% 15 & = & 45.000.- \quad \text{Yıllık faiz} \\ 300.000.- \times \% 1 \div 4 \text{ yıl} & = & 750.- \quad \text{İhraç maliyetinin bir yıllık payı} \\ \hline & & 45.750.- \quad \text{Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti} \end{array}$$

Yıllık borçlanma maliyetleri hesaplanırken toplam borçlanmanın yan maliyetlerinin (ihraç giderlerinin) tamamı değil, her yıl itfa edilen kısmı (yıllık pay) dikkate alınarak borcun ödenen kısmı düşülmelidir.<sup>29</sup> Bu çerçevede örnekteki ihraç maliyetlerinin her yıla isabet eden kısmı dikkate alınmıştır.

<sup>28</sup> TMS 23, Paragraf 9

<sup>29</sup> Gençoğlu, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, s. 173

**a) Tahvil İhraç Edildiğinde Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____		
102 BANKALAR	300.000.-	
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER		300.000.-
Tahvil ihraç edilmesi		
_____ / _____		
408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)	3.000.-	
102 BANKALAR		3.000.-

Tahvil ihraç giderinin ödenmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**b) Her Yıl Aktifleştirilecek Faiz ve İhraç Giderleri İçin Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____		
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)	750.-	
408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)		750.-

Tahvil ihraç giderinin kısa vadeli hesaba aktarılması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

_____ / _____		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	45.750.-
	308	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-) 750.-
	304	TAHVİL ANAPARA BORÇ VE TAKSİTLERİ 45.000.-

Bir yıllık faiz ve ihraç giderinin kaydı

_____ / _____		
304	TAHVİL ANAPARA BORÇ VE TAKSİTLERİ	45.000.-
	102	BANKALAR 45.000.-

Bir yıllık tahvil faizinin ödenmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**c) Dördüncü Yılın Sonunda Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____		
405	ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER	300.000.-
	304	TAHVİL ANAPARA BORÇ VE TAKSİTLERİ 300.000.-

Tahvil anaparasının kısa vadeli hesaba aktarılması

_____ / _____		
304	TAHVİL ANAPARA BORÇ VE TAKSİTLERİ	300.000.-
	102	BANKALAR 300.000.-

Tahvil anaparasının ödenmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
252 BİNALAR 183.000.-

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 183.000.-

Tahvil ihraç maliyetinin aktifleştirilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 2.5. AKTİFLEŞTİRİLECEK BORÇLANMA MALİYETLERİ

### 2.5.1. Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyetinin Kapsamı

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.<sup>30</sup> Bu durumda, aktifleştirilecek borçlanma maliyetleri tutarı, o borçlanmadan kaynaklanan gerçek borçlanma maliyetidir.<sup>31</sup>

**Örnek:** Bir işletme ilave bir üretim hattı kurmak için üç yıl vadeli, yıllık % 8 faizli 400.000.- TL tutarında bir yatırım kredisi kullanmıştır. Yatırım kredisi ile ilgili olarak her yıl dönem faizi ödenecek, üçüncü yılın sonunda da kredi anaparası ödenecektir. Yapılacak olan ilave üretim hattı özellikli varlık niteliğindedir. Bu işlemler ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

<sup>30</sup> TMS 23, Paragraf 10

<sup>31</sup> Feriştah Sönmez, Fettah Açıan, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (337 no’lu VUK Genel Tebliği, 25 no’lu SPK Tebliği ve TMS-14’le Desteklenmiş Olarak)”, **Mali Çözüm**, Sayı: 68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s. 145

**a) Kredi Kullanıldığında Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı**

_____ / _____		
102 BANKALAR	400.000.-	
		400.000.-
400 BANKA KREDİLERİ		

Yatırım kredi kullanımı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**b) İlk İki Yıl Boyunca Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	32.000.-	
		32.000.-
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ		
		32.000.-
Faiz tahakkuku		
_____ / _____		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	32.000.-	
		32.000.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		
		32.000.-

Faiz giderinin aktifleştirilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

_____ / _____		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ		
YANSITMA HESABI	32.000.-	
		780 FİNANSMAN GİDERLERİ
		32.000.-

Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**c) Son Yıl Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____		
400 BANKA KREDİLERİ	400.000.-	
		300 BANKA KREDİLERİ
		400.000.-
Yatırım kredisinin kısa vadeli hesaplara aktarılması		
_____ / _____		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	32.000.-	
		303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA
		TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
		32.000.-
Faiz tahakkuku		
_____ / _____		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	32.000.-	
		781 FİNANSMAN GİDERLERİ
		YANSITMA HESABI
		32.000.-

Faiz giderinin aktifleştirilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_



_____ / _____		
781 FİNANSMAN GİDERLERİ		
YANSITMA HESABI	32.000.-	
		780 FİNANSMAN GİDERLERİ
		32.000.-

Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması

_____ / _____		
300 BANKA KREDİLERİ	400.000.-	
		102 BANKALAR
		400.000.-

Yatırım kredisinin ödenmesi

_____ / _____		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	96.000.-	
		258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
		96.000.-

Yatırım kredisi maliyetinin aktifleştirilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Belirli bir borçlanma ile bir özellikli varlık arasında doğrudan bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi ve belirli bir harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi bazı durumlarda zor olabilir. Bu tür durumlara ilişkin örnekler şu şekildedir:<sup>32</sup>

- Finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden yürütüldüğü durumlar,
- Bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandığı durumlar,

<sup>32</sup> TMS 23, Paragraf 11

- Yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren bir grubun, döviz üzerinden veya dövize endeksli olarak kullandığı krediler,
- Döviz kurlarında dalgalanma meydana gelen durumlar.

Yukarıda belirtilen durumlarda özellikli varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin tutarını belirlemek zordur. Böyle zamanlarda somut durumla ilgili olarak yorum yapılması gerekir.

Bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.<sup>33</sup> Örneğin bir yatırım için tahsil edilmiş bir kredi, kullanılacağı zamana kadar, başka bir mevduat hesabında tutulmuş ve bu nedenle faiz geliri veya kur farkı geliri doğmuş ise bu tutar, esas borçlanma maliyetinden indirilir. Aleyhte kur farkı doğmuş ise esas borçlanma maliyetine ilave edilir.<sup>34</sup>

Bir işletme özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemleri, fonların bir kısmının veya tamamının söz konusu varlık için kullanımından belli bir süre önce gerçekleştirebilir ve bu süre içinde borçlanma maliyeti oluşabilir. Böyle durumlarda özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılan kadar bu fonlar genellikle geçici olarak nemalandırılır. Bu durumda belirli bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirler, katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir.<sup>35</sup> Bu şekilde aktifleştirilecek tutarın belirlenmesi aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

---

<sup>33</sup> TMS 23, Paragraf 12

<sup>34</sup> Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e., s. 362

<sup>35</sup> TMS 23, Paragraf 12

Dönem Boyunca Özellikli Varlık İle  
İlgili Oluşan Borçlanma Maliyeti XXX

Özellikli Varlıkla İlgili Atıl Fonların Geçici  
Olarak Nemalanmasından Kaynaklanan Gelirler ( XXX )

Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı = XXX

**Örnek:** Umut Sanayi Limited Şirketi yeni bir üretim hattının yapılmasına karar vermiştir. Söz konusu üretim hattın özellikli varlık niteliğinde olup 2 yılda tamamlanması öngörülmektedir. Üretim hattının maliyeti 100.000.- TL olup banka kredisi ile finanse edilecektir. Bunun için ABC Bankasından yıllık % 20 faizli, 2 yıl vadeli yatırım kredisi kullanılmıştır. Birinci yılın sonunda faiz ödemesi, ikinci yılın sonunda faiz ve anapara ödemesi yapılacaktır. Birinci yıl atıl durumda olan 50.000.- TL vadeli mevduat olarak değerlendirilmiş ve toplam 6.000.- TL faiz geliri elde edilmiştir.

Üretim hattı özellikli varlık olduğu için kullanılan kredinin faizlerinin aktifleştirilerek üretim hattının maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Ancak üretim hattının yapımı için kullanılan kredinin nemalandırılmasından elde edilen gelirin, aktifleştirilecek faiz tutarından düşülmesi gerekmektedir. Buna göre aktifleştirilmesi gereken tutar aşağıdaki şekilde hesaplanır.

100.000.- x % 20 = 20.000.- 1. yıl faizi

100.000.- x % 20 = 20.000.- 2. yıl faizi

40.000.- Toplam faiz gideri

( 6.000.- ) Mevduat faiz geliri

34.000.- Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı

**a) Kredi Kullanıldığında Yapılması Gereken Muhasebe Kaydı**

_____ / _____		
102 BANKALAR	100.000.-	
		400 BANKA KREDİLERİ
		100.000.-

Kredi kullanımı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**b) İlk Yıl Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____		
102 BANKALAR	6.000.-	
		642 FAİZ GELİRLERİ
		6.000.-
		780 FİNANSMAN GİDERLERİ
	20.000.-	
		303 UZUN VADELİ KREDİLERİN
		ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ
		20.000.-

Kredinin 1. yıl faiz tahakkuku

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

_____ / _____		
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	20.000.-
	102 BANKALAR	20.000.-
Kredi faizinin ödenmesi		
_____ / _____		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	20.000.-
	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	20.000.-
Faiz giderinin yapılmakta olan yatırımlara aktarılması		
_____ / _____		
642	FAİZ GELİRLERİ	6.000.-
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	6.000.-
Mevduat faiz gelirinin yapılmakta olan yatırımlardan düşülmesi		
_____ / _____		
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	20.000.-
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	20.000.-
Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması		
_____ / _____		

**c) İkinci Yıl Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları**

_____ / _____			
400	BANKA KREDİLERİ	100.000.-	
	300	BANKA KREDİLERİ	100.000.-
Kredinin kısa vadeli hesaba aktarılması			
_____ / _____			
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	20.000.-	
	303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	20.000.-
Kredinin 2. yıl faiz tahakkuku			
_____ / _____			
300	BANKA KREDİLERİ	100.000.-	
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	20.000.-	
	102	BANKALAR	120.000.-
Kredi faiz ve anaparasının ödenmesi			
_____ / _____			
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	20.000.-	
	781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI	20.000.-
Faiz giderinin yapılmakta olan yatırımlara aktarılması			
_____ / _____			

_____ / _____	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	34.000.-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	34.000.-
Yatırım kredisi maliyetinin aktifleştirilmesi	
_____ / _____	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	20.000.-
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	20.000.-
Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması	
_____ / _____	

### 2.5.2. Aktifleştirme Oranı

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır.<sup>36</sup> Aktifleştirme oranı aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{(\text{Borç}_1 \times \text{Faiz Oranı}_1) + \dots + (\text{Borç}_n \times \text{Faiz Oranı}_n)}{\text{Borç}_1 + \dots + \text{Borç}_n}$$

<sup>36</sup> TMS 23, Paragraf 14

Yukarıdaki formüle göre bulunan aktifleştirme oranı özellikli varlıklar için yapılan harcama tutarları ile çarpılarak aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı bulunur.

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = (\text{Varlığa İlişkin Harcama}) \times (\text{Aktifleştirme Oranı})$$

Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

Özellikli varlıkların finansmanında, genel borçlanma kapsamında sağlanan fonların bir kısmı da kullanılabilir. Bu durumda, özellikli varlıklarla ilgili olarak aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin toplam tutarı, genel amaçlı borçlanma maliyetlerine ağırlıklı ortalama maliyet oranının özellikli varlık için yapılan harcamalara uygulanması yoluyla saptanır. Özellikli varlıklarla ilgili doğrudan yapılan borçlanmalar, bu oranın belirlenmesinde dikkate alınmaz.<sup>37</sup>

**Örnek:** ABC Şirketi yeni bir üretim hattının yapılmasına karar vermiştir. Söz konusu üretim hattı özellikli varlık niteliğinde olup 2 yılda tamamlanması öngörülmektedir. Üretim hattının maliyeti 120.000.- TL olup şirketin çeşitli bankalardan kullanmış olduğu krediler ile finanse edilecektir. Şirketin bankalardan kullanmış olduğu krediler şu şekildedir:

<b>Banka</b>	<b>Faiz Oranı</b>	<b>Kredi Tutarı</b>
X Bankası	% 18	70.000.-
Y Bankası	% 20	60.000.-
Z Bankası	% 22	30.000.-

Üretim hattı özellikli varlık olduğu için şirketin kullandığı kredilerin faizlerinden bu varlığa düşen kısmının hesaplanarak üretim hattının maliyetine eklenmek üzere

---

<sup>37</sup> Yalkın, a.g.e., s. 7



aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle aktifleştirme oranının bulunması gerekmektedir.

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{(70.000 \times \% 18) + (60.000 \times \% 20) + (30.000 \times \% 22)}{70.000 + 60.000 + 30.000}$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \% 19,5$$

Bulunan aktifleştirme oranı özellikli varlığa ilişkin yatırım tutarı ile çarpılarak aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyeti tutarı bulunur.

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = 120.000.- \times \% 19,5 = 23.400.- \text{ TL}$$

Yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

_____ / _____		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	23.400.-	
		300 BANKA KREDİLERİ
		23.400.-
Faiz giderlerinin tahakkuku		
_____ / _____		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	23.400.-	
		781 FİNANSMAN GİDERLERİ
		YANSITMA HESABI
		23.400.-

Faiz giderinin yapılmakta olan yatırımlara aktarılması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR 23.400.-

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 23.400.-

Kredi faizlerinin aktifleştirilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
781 FİNANSMAN GİDERLERİ  
YANSITMA HESABI 23.400.-

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 23.400.-

Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**Örnek:** ABC Şirketi 2009 yılında yeni bir idari bina yapılmasına karar vermiştir. İdari binanın inşaatı Ocak 2009'da başlamış olup 2 yıl sürmesi tahmin edilmektedir. 2009 yılında müteahhit firmaya aşağıdaki ödemeler yapılmış ve yapılmakta olan yatırımlar hesabına kaydedilmiştir.

Ödeme Tarihi	Ödeme Tutarı
01.02.2009	24.000.-
01.04.2009	40.000.-
01.09.2009	42.000.-
01.12.2009	24.000.-
<b>Toplam</b>	<b>130.000.-</b>

Şirket, idari bina inşaatı için 01.01.2009 tarihinde yıllık % 17 faizli 2 yıl vadeli 40.000.- TL tutarında yatırım kredisi kullanmıştır. Birinci yılın sonunda faiz ödemesi, ikinci yılın sonunda faiz ve anapara ödemesi yapılacaktır. Bunun dışında

şirketin yıllık % 20 faizli, 30.000.- TL ve % 21 faizli, 50.000.- TL rotatif kredileri bulunmaktadır.

İdari bina özellikli varlık niteliğinde olduğu için şirketin kullandığı kredilerin faizlerinin binanın inşaatı ile ilgili olan kısımlarının aktifleştirilerek binanın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Öncelikle bina için yapılan ödemelerin ortalama tutarının bulunması gerekir.

<b>Ödeme Tarihi</b>	<b>Ödeme Tutarı</b>	<b>Ödeme Oranı</b>	<b>Ortalama Ödemeler</b>
01.02.2009	24.000.-	11/12	22.000.-
01.04.2009	40.000.-	9/12	30.000.-
01.09.2009	42.000.-	4/12	14.000.-
01.12.2009	24.000.-	1/12	2.000.-
<b>Toplam</b>	<b>130.000.-</b>		<b>68.000.-</b>

Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesi için bulunacak aktifleştirme oranının yukarıda bulunan ortalama yatırım tutarı ile çarpılması gerekmektedir. Bunun için aktifleştirme oranının bulunması gerekmektedir. Şirketin kullanmış olduğu krediler şu şekildedir:

<b>Kredi Türü</b>	<b>Kredi Tutarı</b>	<b>Faiz Oranı</b>	<b>2009 Yılı Faizi</b>
Yatırım	40.000.-	% 17	6.800.-
Rotatif	30.000.-	% 20	6.000.-
Rotatif	50.000.-	% 21	10.500.-
<b>Toplam</b>	<b>120.000.-</b>		<b>23.300.-</b>

Spesifik olarak idari bina inşaatı için kullanılan yatırım kredisinin maliyetinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Rotatif kredilerin ise aktifleştirme oranının bulunması gerekmektedir.

$$\text{Rotatif Krediler Aktifleştirme Oranı} = \frac{6.000.- + 10.500.-}{30.000.- + 50.000.-} = \% 20,62$$

Ortalama ödemeler tutarı olan 68.000.- TL'nin, 40.000.- TL'si yatırım kredisi ile kalan 28.000.- TL'si ise rotatif kredilerle karşılanmış olmaktadır. Rotatif kredilerle finanse edilen kısmın aktifleştirme tutarı şu şekilde bulunur:

$$\text{Rotatif Krediler Aktifleştirme Tutarı} = 28.000.- \times \% 20,62 = 5.774.- \text{ TL}$$

Toplam aktifleştirme tutarı ise şu şekilde bulunur:

<b>Kredi Türü</b>	<b>Kredi Tutarı</b>	<b>Faiz Oranı</b>	<b>2009 Yılı Faizi</b>
Yatırım	40.000.-	% 17,00	6.800.-
Rotatif	28.000.-	% 20,62	5.774.-
<b>Toplam</b>	<b>68.000.-</b>		<b>12.574.-</b>

Görüldüğü üzere şirketin 2008 yılı toplam faiz maliyeti 23.300.- TL'dir. Bu tutarın 12.574.- TL'si özellikli varlık niteliğinde olan idari bina inşaatı ile ilgili olup, aktifleştirilerek söz konusu varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bakiye 10.726.- TL'lik faiz maliyetinin ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

_____ / _____	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	23.300.-
300 BANKA KREDİLERİ	23.300.-

Faiz giderlerinin tahakkuku

_____ / _____	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	12.574.-
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	10.726.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	23.300.-

Faiz giderinin yapılmakta olan yatırımlara  
ve sonuç hesaplarına aktarılması

_____ / _____	
252 BİNALAR	12.574.-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	12.574.-

Kredi faizlerinin aktifleştirilmesi

_____ / _____	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	23.300.-
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	23.300.-

Dönem sonunda yansıtma hesabının kapatılması

_____ / _____	
---------------	--

**Örnek:** ABC Şirketi özellikli varlık niteliğindeki yeni bir üretim hattının yapımı için bir dönemde 60.000.- TL harcama yapmıştır. Yapılan bu harcamanın 10.000.- TL'si faize dayalı olmayan ticari borçlanmalardan oluşmuştur. Bakiye 50.000.- TL tutarındaki harcama ise şirketin genel amaçlı borçlanmalarından karşılanmıştır. Şirketin ilgili dönemdeki genel amaçlı borçlanmalarının dağılımı şu şekildedir:

<b>Borçlanma Türü</b>	<b>Borçlanma Tutarı</b>	<b>Faiz Oranı</b>	<b>Yıllık Faiz Maliyeti</b>
Kredi	25.000.-	% 20	5.000.-
Kredi	23.000.-	% 21	4.830.-
Tahvil İhracı	15.000.-	% 18	2.700.-
<b>Toplam</b>	<b>63.000.-</b>		<b>12.530.-</b>

Üretim hattı özellikli varlık niteliğinde olduğu için şirketin kullandığı kredilerin faizlerinden bu varlığın yapımına isabet eden kısmının hesaplanarak üretim hattının maliyetine eklenmek üzere aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için öncelikle aktifleştirme oranının bulunması gerekmektedir.

$$(25.000 \times \% 20) + (23.000 \times \% 21) + (15.000 \times \% 18)$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{\text{---}}{25.000 + 23.000 + 15.000}$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \% 19,89$$

Bulunan aktifleştirme oranı özellikli varlığa ilişkin yatırım tutarı ile çarpılarak aktifleştirilmesi gereken borçlanma maliyeti tutarı bulunur. Bunun için borçlanma maliyetlerinden pay alacak ortalama harcama tutarı bulunur. Bunun için toplam harcama tutarından faize dayalı olmayan borçlanmalar düşülür.

$$\text{Faize Dayalı Borçlanma Tutarı} = 60.000 - 10.000 = 50.000$$

Bulunan 50.000.- TL'nin dönem içinde ortaya çıkan ve döneme yaygın olarak yapılan harcamalardan oluştuğu ve bu harcamaların dönemin bütün günlerine eşit şekilde dağılmış olduğu varsayılarak ortalaması alınır.

$$\text{Ortalama Faize Dayalı Harcama Tutarı} = 50.000 \div 2 = 25.000$$

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = 25.000.- \times \% 19,89 = 4.972.- \text{ TL}$$

Görüldüğü üzere şirketin toplam faiz maliyeti 12.530.- TL'dir. Bu tutarın 4.972.- TL'si özellikli varlık niteliğinde olan üretim hattının yapımı ile ilgili olup, bu tutarın aktifleştirilerek söz konusu varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bakiye 7.558.- TL'lik faiz maliyetinin ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### 2.5.3. Aktifleştirme Sınırı

Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.<sup>38</sup> Bir muhasebe döneminde aktifleştirilecek borçlanma maliyetleri ile ilgili sınır, ilgili dönemde işletme tarafından yüklenilen borçlanma maliyetlerinin toplam tutarıdır. Bir başka deyişle, özellikli varlıkla ilgili olarak aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin toplam tutarı, o dönemde bu varlıklar için yüklenilen borçlanma maliyetlerinin tutarını aşamaz.<sup>39</sup>

**Örnek:**<sup>40</sup> İşletme bir dönemde toplam 81.000.- TL borçlanma maliyetine katlanmıştır. Kullanılan kredilerin tümü bir üretim tesisi için kullanılmış olsa bile üretim tesisinin maliyetine ancak 81.000.- TL'lik borçlanma maliyeti yüklenebilir. Daha fazla bir borçlanma maliyeti yüklenmemelidir.

---

<sup>38</sup> TMS 23, Paragraf 14

<sup>39</sup> İbiş, a.g.e., s. 7

<sup>40</sup> Süleyman Yükçü, M. Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel, "TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-II", **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008, s. 29

## **2.5.4. Özellikli Varlıkların Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarını Aşan Kısmı**

Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır.<sup>41</sup>

**Örnek:**<sup>42</sup> İşletme yeni aldığı ofis binasını yeniden dekore etmek istemektedir ve bunun için kredi kullanmıştır. Bina 2006 yılında alınmıştır. Binanın maliyeti 250.000.- TL'lik faiz gideri ile birlikte 800.000.- TL'dir. Varlığın net satış fiyatı 700.000.- TL, kullanım değeri ise 750.000.- TL'dir.

Varlığın geri kazanılabilir değeri 750.000.-TL'dir. Bu durumda varlığın maliyeti bu tutarı aşmamalıdır. Finansman maliyetinin tümünün eklenmesi ile varlığın değeri 800.000.- TL olmakta ve bu tutar geri kazanılabilir değeri aşmaktadır. İşletme varlığın değerini kullanım değeri olan 750.000.- TL'ye düşürmelidir.

## **2.6. AKTİFLEŞTİRME İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR**

### **2.6.1. Aktifleştirmenin Başlaması**

Borçlanma maliyetlerinin özellikli bir varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesine aşağıdaki koşulların tümü gerçekleştiği zaman başlanır.<sup>43</sup>

- İşletme, özellikli varlık için harcama yaptığında,
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda,

<sup>41</sup> TMS 23, Paragraf 16

<sup>42</sup> Yükücü, İçerli, Uğurluel, "TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-II, s. 30

<sup>43</sup> TMS 23, Paragraf 17



- İşletme, ilgili özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

Bir özellikli varlığa ilişkin yapılacak harcamalar şunlardır:

- Nakit ödeme,
- Diğer varlıkların transferi,
- Faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesi.

Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır.<sup>44</sup>

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatla hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin, herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.<sup>45</sup>

**Örnek:** ABC inşaat şirketi şehrin gelişme göstereceğini düşündüğü bölgesinde 2000 yılında villa inşa edip satmak amacıyla arsa almıştır. Bu arsanın alımı için bankadan uzun vadeli kredi kullanılmıştır. Söz konusu kredinin ödenmesi 2004 yılında tamamlanmıştır. 2006 yılında inşaat sektörünün canlanması sonucu villaların

---

<sup>44</sup> TMS 23, Paragraf 18

<sup>45</sup> TMS 23, Paragraf 19

yapımına karar verilmiş ve proje çalışmaları başlatılmıştır. Şirket 2006 yılı içerisinde villaların inşaatına başlamıştır. Aynı yıl proje çalışmaları ve inşaat işleri için üç yıl vadeli kredi kullanılmıştır. Villaların inşaatı 2008 yılında tamamlanmış ve satışa sunulmuştur.

Yukarıdaki örnekte inşaat şirketinin 2000 ile 2004 yılları arasında yüklediği finansman maliyeti aktifleştirilmeyip doğrudan gider olarak muhasebeleştirilecektir. Çünkü bu dönemde arazinin geliştirilmesi ve inşaat başlanması ile ilgili olarak hiçbir hazırlık yapılmamıştır. Buna karşılık 2006 ile 2008 yılları arasında yüklenen finansman maliyeti aktifleştirilerek villaların maliyetine eklenecektir. Çünkü 2006 yılından itibaren proje çalışmaları ve inşaat başlamıştır.

## 2.6.2. Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi

İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir.<sup>46</sup> Ancak, aktifleştirme sürecinde çeşitli nedenlerle faaliyetlerin durması halinde finansman giderlerinden pay verilmesi de durdurulur. Ancak, gerekli teknik ve idari çalışmaların devam ediyor olması ve gecikmenin varlığın amaçlanan şekilde kullanımı veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olması durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.<sup>47</sup>

Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin,

---

<sup>46</sup> TMS 23, Paragraf 20

<sup>47</sup> Cezmi Aygör, "Türkiye Muhasebe Standardı-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s. 267

varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılabilir bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.<sup>48</sup>

### 2.6.3. Aktifleştirilmenin Sona Ermesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşaatının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.<sup>49</sup>

**Örnek:** Atılım İnşaat Limited Şirketi inşaatına 2008 yılında başladığı 64 dairelik iki bloktan oluşan sitenin inşaatını Şubat 2010 ayı içerisinde tamamlamış ve daireleri sahiplerine teslim etmiştir. İnşaat şirketi, inşaat süresince bu inşaatla ilgili olarak kredi kullanmış ve kredi faizlerini inşaatın maliyetine ilave etmiştir. Daireler sahiplerine teslimi aşamasında beş daire sahibi, dairelerinde küçük çaplı dekoratif amaçlı değişiklikler talep etmiştir. Ayrıca inşaat şirketi dairelerin iskan belgelerinin alınması işlemlerini sürdürmektedir.

Bu örnekte beş daire sahibinin talep ettiği küçük değişiklikler ve iskan belgesinin alınma süreci inşaatın devam ettiği anlamına gelmez. Söz konusu inşaat Şubat 2010'da tamamlanmış sayılır ve bu tarihten sonra bu inşaat ile ilgili olarak kullanılan kredilerin faizleri aktifleştirilmeyip, doğrudan dönem gider olarak kaydedilir.

---

<sup>48</sup> TMS 23, Paragraf 21

<sup>49</sup> TMS 23, Paragraf 22-23

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.<sup>50</sup>

**Örnek:** Ekin Matbaacılık Ltd. Şti. baskı tesisine iki adet yeni matbaa makinesi almaya karar vermiştir. Satın alma işlemleri Temmuz 2009'da kullanılan orta vadeli krediler ile gerçekleştirilmiştir. Matbaa makinelerinden bir tanesinin montajı Mart 2010'da tamamlanıp ve üretime başlamıştır. İkinci makinenin montajı ise Mayıs 2010'da tamamlanmış ve üretime başlamıştır.

Bu örnekteki matbaa makineleri özellikli varlık olup, bunların satın alınması için kullanılan kredilerin faizlerinin aktifleştirilerek yatırımın maliyetine eklenmesi gerekir. Ancak birinci makinenin montajı Mart 2010'da tamamlandığı için bu tarih itibarıyla birinci makine ile ilgili aktifleştirme işlemine son verilmeli ve bu makineye isabet eden kredi faizleri doğrudan gider yazılmalıdır. Ancak ikinci makineye ait aktifleştirme işlemi Mayıs 2010'a kadar devam etmelidir. İkinci makineye ait aktifleştirme işlemine ise bu tarihte son verilmeli ve bu tarihten sonraki kredi faizleri doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen bir özellikli varlığa örnek teşkil eder. Çelik fabrikası gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren bir endüstriyel tesis de, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken bir özellikli varlığa örnektir.<sup>51</sup>

**Örnek:** ABC Şirketi 2006 yılında gelişen pazar koşulları çerçevesinde üretim kapasitesini artırmak için iki yeni üretim hattının yapımına karar vermiştir. Bu

---

<sup>50</sup> TMS 23, Paragraf 24

<sup>51</sup> TMS 23, Paragraf 25

amaçla bankadan 3 yıl vadeli yatırım kredisi kullanmıştır. Üretim hatlarından birincisi 2007 yılında, ikincisi ise 2008 yılında tamamlanmıştır.

Üretim hattı özellikli varlık olduğu için bunların yapımı için yüklenilen finansman giderlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu yatırım kredisi ile ilgili olarak 2006 ve 2007 yılında yüklenilen faiz tutarlarının her iki üretim hattının maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. Buna karşılık 2008 yılında yüklenilen faiz tutarının sadece ikinci üretim hattının maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. Çünkü birinci üretim hattının yapımı 2007 yılında tamamlanmıştır. Bu tarihten sonra birinci üretim hattının maliyetine borçlanma giderlerinin ilave edilmesi mümkün değildir.

## **2.7. FİNANSAL TABLO AÇIKLAMALARI**

İşletmeler yayınladıkları finansal tablolarında ilgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarını ve aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranını açıklarlar.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ İLİŞKİSİ VE VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

#### **3.1. TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ İLİŞKİSİ**

TMS 2 Stoklar standardı ile TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı arasındaki temel ilişki stokların maliyetinin tespit edilmesinde işletmelerin katlandığı borçlanma maliyetlerinin ne ölçüde stokların maliyetine yansıtılacağıdır. Stokların maliyetinin hangi kalemlerden oluşacağı TMS 2 Stoklar standardının 10. paragrafında belirlenmiştir. Buna göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

Stokların satın alma maliyetleri TMS 2 Stoklar standardının 11. paragrafında düzenlenmiştir. Buna göre stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, ithalat ve diğer vergiler dışındaki vergi idaresinden iade alınabilecek nitelikte olan KDV vb vergilerin malın maliyetine ilave edilmemesi gerektiğidir. Ayrıca satın alma fiyatı belirlenirken satıcı tarafından yapılan ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimlerde dikkate alınarak bu unsurlar satın alma maliyetine dahil edilmezler.

Stokların dönüştürme maliyetleri TMS 2 Stoklar standardının 11. paragrafında düzenlenmiştir. Buna göre dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri, sabit genel üretim giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetleri ile toplam üretim maliyetleri arasındaki temel fark ilk madde ve malzeme

maliyetlerinin, maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınmaması ile ilgilidir. İlk madde ve malzeme giderleri dönüştürme maliyetlerinde maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz iken, toplam üretim maliyetlerinin hesaplanmasında maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

Stokların maliyetini oluşturan üçüncü ve son kalem olan diğer maliyetler ise TMS 2 Stoklar standardının 15. paragrafında düzenlenmiştir. Buna göre diğer maliyetler; ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebilirler.

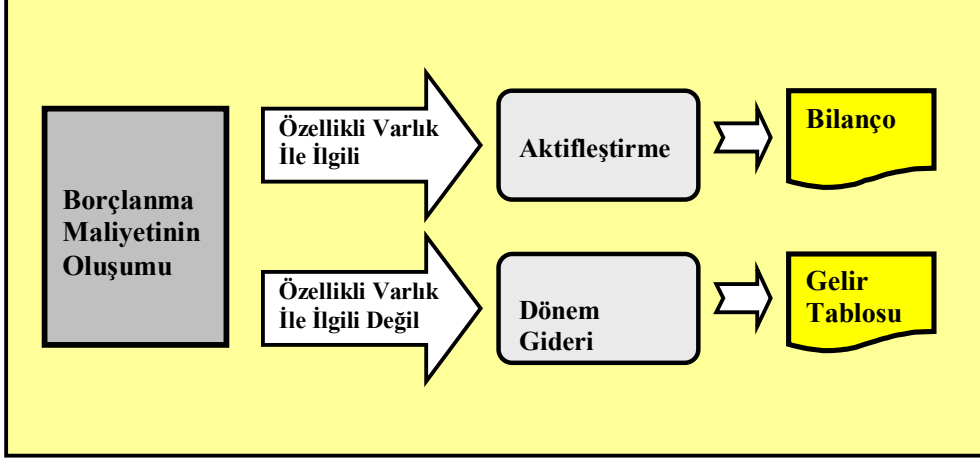
Görüldüğü üzere TMS 2 Stoklar standardı stok maliyetlerinin oluşturulmasında işletmelerin katlandığı borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine ilave edilmesi ile ilgili özel bir düzenleme yapmamıştır. TMS 2 Stoklar standardı bu konuda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardını referans olarak göstermiştir. TMS 2 Stoklar standardının 17. paragrafında “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir.” ibaresi yer almaktadır. Bu çerçevede borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine ilave edilip edilmeyeceği hususunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının yaptığı düzenlemelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre; işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.<sup>1</sup> Buna göre, işletmelerin katlandıkları faiz, kur farkı, vade farkı gibi borçlanma maliyeti unsurları bir özellikli varlık ile ilgili ise bu maliyetler söz konusu özellikli varlığın maliyetine ilave edilerek aktifleştirilecektir. Eğer katlanılan borçlanma maliyeti unsurlarının bir özellikli varlık ile ilgisi yok ise bu maliyetler oluştukları dönemde doğrudan gider olarak kaydedilecektir.

---

<sup>1</sup> TMS 23, Paragraf 8

**Şekil 8 - Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

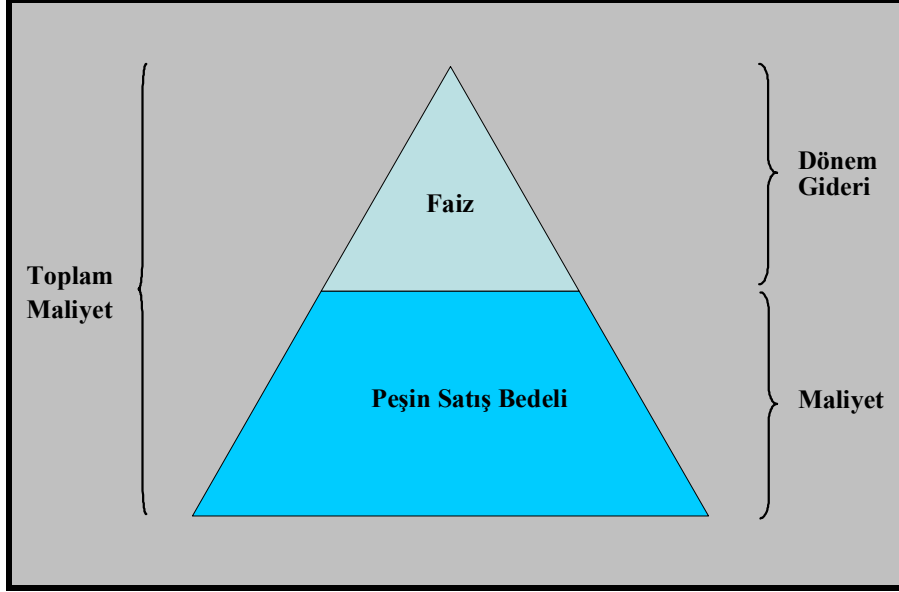


TMS 2 Stoklar standardı ile TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı arasındaki diğer bir konu ise stokların fiyatının içerisinde finansman unsurunun bulunması durumunda muhasebeleştirme işleminin ne şekilde yapılması gerektiğidir. TMS 2 Stoklar standardının 18. paragrafına göre işletme stoklarının vadeli ödeme koşulu ile alınmış olması durumunda peşin satış fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki farkın finansman unsuru olarak malın maliyetine ilave edilmeyip, finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.<sup>2</sup> Yani, stoklar finansal tablolarda peşin satış fiyatları ile değerlendirilecek, bunun üzerindeki tutarlar finansman gideri olarak ilgili oldukları dönemde doğrudan dönem gideri olarak kaydedilecektir.

<sup>2</sup> TMS 2, Paragraf 18



### Şekil 9 - Stoklarda Maliyet-Faiz Ayrımı



**Örnek:** Bir işletme, üretim sürecinde kullanılmak üzere peşin satış fiyatı 20.000.- TL + KDV olan hammaddeyi 01.03.2010 tarihinde KDV tutarı peşin, mal bedeli ise peşin fiyatına iki ay vadeli olarak satın almıştır. Söz konusu hammaddenin satıldığı sektörde diğer tedarikçilerin uyguladığı vade farkı oranı yıllık % 6'dır. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

Öncelikle satın alma bedelinin etkin faiz oranı yöntemi ile iskonto edilerek bugünkü değerinin bulunması gerekmektedir. Bu işlem için aşağıdaki formül kullanılır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{A}{(1 + i)^n}$$

A = Gelecekteki Değer

i = Aylık Faiz Oranı

n = Dönem Sayısı

Değerler formülde yerine konulduğunda;

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{20.000}{(1 + 0,005)^2} = 19.802.- \text{ TL}$$

Satın alınan malın bugünkü değeri 19.802.- TL ve henüz yüklenilmemiş faiz gideri ise 198.- TL'dir. (20.000 – 19.802 = 198)

_____ 01.03.2010 _____		
150	İLK MADDE VE MALZEME	19.802.-
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	198.-
191	İNDİRİLECEK KDV	3.600.-
	102 BANKALAR	3.600.-
	320 SATICILAR	20.000.-
_____ / _____		
...		
...		
_____ 31.03.2010 _____		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	99.-
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	99.-
_____ / _____		
...		
...		
_____ 30.04.2010 _____		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	99.-
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	99.-
_____ / _____		

_____ 30.04.2010 _____	
320 SATICILAR	20.000.-
102 BANKALAR	20.000.-
_____ / _____	

## **3.2. TMS 2 STOKLAR STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

### **3.2.1. Stokların Değerlemesinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Değerlemeye ilişkin hükümler V.U.K.'nun 258 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. V.U.K.'nun 261. maddesinde değerlendirme ölçüleri belirtilmiştir. Buna göre; iktisadi kıymetler türlerine göre, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal bedeli ve ücreti şeklinde sıralanan değerlendirme ölçülerinden biri ile değerlendirilecektir.

Yine V.U.K.'nun 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, V.U.K.'nun 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 oluşur.

Bu çerçevesinde stokların maliyetine ilişkin esaslar aşağıda özetlenmiştir.<sup>3</sup>

a. Yurt içinden satın alınan bir stokun maliyeti, onun satın alma bedeli ile birlikte satın alma giderleri ve stokun belirlenen yere kadar getirilmesi için yapılan taşıma ve sigorta gideri gibi harcamalardan oluşur.

b. Yurt dışından yapılan satın almalarda yukarıdaki harcamalara akreditif giderleri ile gümrük vergisi, gümrük giderleri vb. satın alma ile ilgili diğer harcamalar eklenir.

c. Alım faturaları üzerinde mal bedelinden indirim olarak gösterilen iskontolar, bir fiyat belirleme işlemi olduğundan muhasebeleştirilmez. Stok maliyetine iskontodan sonraki tutar alınır.

d. Vergi mevzuatına göre bir stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının da stokun maliyeti ile ilgilendirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık Borçlanma Maliyetleri standardında, özellikli varlık edinilmesi ile ilgili olma durumu dışında borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde gider yazılacağı belirtilmektedir (TMS 23, paragraf 10). Borçlanma Maliyetleri standardındaki bu belirlemeye göre, ancak elde edilmesi uzun süre alacak stokların elde edilme aşamasına düşen kredi faizleri ve vade farkları stokun maliyetine eklenebilecektir. Bunun dışında stokun elde edilme aşaması da dahil olmak üzere borçlanma maliyetleri (faiz, kur farkı, vade farkı v.b.) stok maliyetine eklenmeyecek, doğrudan finansman gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Tekdüzen Hesap Planında stokların edinme aşamasındaki borçlanma maliyetlerinin stokun maliyetine ekleneceği esastan hareket edildiği reeskont işlemi için açılan hesaplardan anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte Tekdüzen Hesap Planı bu maliyetlerin TMS 23'e göre muhasebeleştirilmesine de elverişlidir. Ancak standarda uygun olarak muhasebeleştirme ile geleneksel uygulama arasında bazı farklılıklar olabilecektir. Örneğin; standarda uygun uygulamada borçlanma maliyetleri gider yazıldığı için

---

<sup>3</sup> Hüseyin Fırat, "KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri-I Stoklar", **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI**, İzmir SMMMÖ, 2007, s. 5

kasa iskontosunda stok hesabı değil, finansman giderleri hesabına (dönem kapanmışsa bir gelir hesabına) alacak olarak yazılacaktır. Benzer şekilde alım sırasında vade farkına ilişkin olarak yapılan işleme göre reeskont uygulaması farklı olabilecektir.

e. Bir stokun elde edilmesi ile ilgili olarak ödenen vergilerden geri alınması veya indirilmesi söz konusu olanlar dışındakiler (gümrük vergisi gibi) stokun maliyetine eklenir. Geri alınması veya indirilmesi söz konusu olan vergiler ise (Katma Değer Vergisi gibi) stokun maliyetine dahil edilmez.

f. Dönem sonlarında ciro üzerinden hesaplanan toplu risturn ve iskontolar, maliyetle ilgilendirilmez, kâr yazılır.

TMS 2 Stoklar standardında ise stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlendirilir.<sup>4</sup> TMS 2'deki değerlendirme hükümleri ile V.U.K.'taki değerlendirme hükümleri karşılaştırıldığında, özünde iki düzenlemenin de benzer ilkeleri ortaya koyduğu görülmektedir. TMS 2'deki "stok" ve "net gerçekleşebilir değer" kavramlarının, V.U.K.'ta yer alan "emtia" ve "emsal bedel" kavramıyla belirli oranda örtüştüğü varsayıldığında, söz konusu düzenlemelerin birbirine paralel hükümler içerdiği söylenebilir. Stok maliyetinin hangi unsurlardan oluştuğu her iki düzenlemede de benzerdir. Ayrıca emtianın ya da diğer adıyla stokların değişen koşullarda hangi değerler üzerinden değerlendirilmesi gerektiği de ortak hüküm konumundadır.<sup>5</sup>

TMS 2 ile muhasebe sistemimizde stok değerlendirme ölçüleri benzer düzenlemeler içermektedir. Burada cari piyasa değeri anlam olarak net gerçekleşebilir değeri (Net Realizable Value), maliyet bedeli ise tarihi maliyet kavramını karşılamaktadır. Stok değerlendirme ölçüleri bakımından iki sistem arasındaki fark, V.U.K.'nın 274. maddesine göre emsal bedeli ölçüsünün tatbik edilebilmesi değerlemeye tabi

---

<sup>4</sup> TMS 2, Paragraf 9

<sup>5</sup> Baykal Uyar, "TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı: 28, Nisan 2009, s. 142

tutulacak emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde mümkün iken, TMS 2’de herhangi bir oran belirtilmemiş, net gerçekleşebilir değer ile tarihi maliyetlerden düşük olanının değerleme ölçüsü olarak alınacağı hükme bağlanmıştır.<sup>6</sup>

### **3.2.2. Ticari Malların Maliyetinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

TMS 2’de ticari mallarda maliyet bedeli, ticari iskontolar düşüldükten sonraki peşin satın alma fiyatı, ithalat vb vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma ve elde etmeye doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşur. TMS 2’ye göre vade farkları, faiz ve kur farkları finansman gideri olarak doğrudan gider yazılmaktadır. Ancak, özelliği varlık<sup>7</sup> niteliğinde olan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenir.

V.U.K.’ta ise ticari mallarda maliyet bedelinin hesaplanmasında, peşin satın alma fiyatı yerine vadeli satın alma fiyatı esas alınmaktadır. Vade farkları, faiz ve kur farkları malın stoklara dahil edildiği tarihe kadar maliyete dahil edilmekte; bu tarihten sonra oluşan finansman giderleri ise gider veya maliyet olarak dikkate alınabilmektedir.<sup>8</sup>

### **3.2.3. Üretilen Mamullerin Maliyetinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

TMS 2’de mamul maliyeti, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Finansman giderleri dahil edilmez. Genel idare giderlerinden pay verilmez. Normalin üstünde

---

<sup>6</sup> Şeref Demir, “US GAAP, IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri”, **Yaklaşım**, Sayı: 93, Eylül 2000, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2000092235.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000092235.htm), 23.11.2009

<sup>7</sup> Özelliği varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. (TMS 23, Paragraf 5)

<sup>8</sup> Şeref Demir, “VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 220, Ocak 2007, s. 13

gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilir; üretime pay verilmez. Buna karşılık, V.U.K.'ta mamul maliyetinin finansman giderlerini kapsamaması zorunludur. V.U.K.'nun 275. maddesine göre genel idare giderlerinden imal edilen emtiaya pay verilmesi ihtiyaridir.<sup>9</sup>

### **3.2.4. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Türk Vergi Mevzuatına göre, işletmelerin aktifindeki emtianın, yangın, deprem, sel gibi çeşitli doğal afetler nedeniyle tamamen veya kısmen yok olması veya faaliyetler sırasında meydana gelen kırılma, bozulma, çürüme gibi olaylar dolayısıyla hasara uğraması veya zayi olması söz konusu olabilir. Doğal olarak fiziksel olarak meydana gelen bu kayıplar, emtianın değerinde de kayba neden olacaktır. V.U.K.'un 278. maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan V.U.K.'un 275. maddesinde de, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda maliyet bedeli yerine V.U.K.'nun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünün kullanılabilmesi ve bu hükmün V.U.K.'nun 275. maddesinde düzenlenen imal edilen emtia için de uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.<sup>10</sup>

TMS 2'de stokların mali tablolarında, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha az bir değerle izlenemeyeceği belirtilmiştir. Stokların maliyetinin, kullanım veya satış sonucu elde edilen tutardan yüksek olması

---

<sup>9</sup> Demir, "VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları", s. 13

<sup>10</sup> Serdal Dağdemir, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi", **Yaklaşım**, Sayı: 183, Mart 2008, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080311054.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080311054.htm), 23.11.2009

durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak stokun değerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekecektir.<sup>11</sup> Net gerçekleşebilir değer kim tarafından tespit edileceğine yönelik olarak TMS 2’de herhangi bir kişi, kurum veya kuruluş gösterilmediğinden, işletme tarafından yapılacak değerlemeler büyük önem kazanmaktadır. Bu çerçevede, net gerçekleşebilir değer tespitinde, hesaplama sırasında mevcut bulunan güvenilir kanıtlara dayanılması gerekmektedir. Yine bu değer tespitinde stokların elde tutuluş amaçları dikkate alınır. Örneğin belirli bazı stokların satışı taahhüt edilmiş ve fiyat sözleşme ile belirlenmişse, net gerçekleşebilir değer tespitinde bu fiyat kullanılmalıdır. İşletme tarafından, stokun değerinin maliyetinin altına düştüğünün tespit edilmesi durumunda net gerçekleşebilir değer hesaplanır ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak suretiyle stokun maliyeti indirilir. İşletmenin, her finansal tablo dönemi itibariyle net gerçekleşebilir değeri gözden geçirmesi ve gerekiyorsa stokun yeni tespit edilen net gerçekleşebilir değerinin yansıtılmasını sağlayacak şekilde ek değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya daha önceki dönemlerde ayrılan karşılıkların tamamen veya kısmen iptal edilmesi gerekir.<sup>12</sup>

### **3.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemlerinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

TMS 2 Stoklar standardında, normal koşullarda birbiriyle ikame edilemeyen stoklar ile özel projeler için üretilen veya satın alma şeklinde edinilen mal veya hizmetlerin maliyetinin gerçek parti maliyeti yöntemine göre saptanması gerektiğini öngörülmüştür.<sup>13</sup> Ancak gerçek parti maliyetinin belirlenemediği durumlarda ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanabilmektedir.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> TMS 2, Paragraf 23

<sup>12</sup> Dağdemir, a.g.e.

<sup>13</sup> TMS 2, Paragraf 23

<sup>14</sup> TMS 2, Paragraf 25



V.U.K. uygulamasında emtianın maliyet bedelinin belirlenmesinde gerçek maliyet yönteminin uygulanması esastır. Ancak birbirinin benzeri olan ve seri üretime dayalı emtianın maliyet bedelinin fiili maliyet yöntemine göre tespiti mümkün değildir. Örneğin, akaryakıt, hububat, gıda maddeleri ve benzeri misli mallarda bu yöntemin uygulanması imkansızca varan ölçüde zordur. Vergi idaresi kabul ve uygulamasına göre, bu takdirde emtianın maliyet bedeli ortalama maliyet yöntemine göre tespit edilebilecektir.<sup>15</sup>

Görüldüğü üzere maliyet hesaplama yöntemleri açısından V.U.K. ile TMS 2 arasında paralellik bulunmaktadır. Ancak V.U.K.'nun imal edilen emtianın maliyetini belirleyen 275. maddesinde, maliyet bedelini oluşturan unsurlar sayılmış ve mükelleflerin imal ettikleri emtianın maliyet bedelini bu unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri belirtilmiştir. Bu hükümden imal edilen malların maliyetinin tespitinde gerçek parti maliyeti ve ortalama maliyet yöntemi dışında da bir yöntemin (Örneğin FIFO, LIFO vb) uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

### **3.2.6. Kapsama Göre Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 ve V.U.K.**

#### **Açısından Karşılaştırılması**

Türk Vergi Mevzuatına göre üretilen tam ve yarı mamul malların maliyeti; mamulün vücuda getirilmesinde kullanılan iptidai ve ham maddelerin bedelinden, söz konusu mamule isabet eden işçilik tutarından, genel üretim giderlerinin mamule düşen payından ve ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşur. Genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi ise ihtiyaridir.<sup>16</sup> Bu hesaplama yöntemi, kapsamına göre maliyet yöntemlerinden tam maliyet yöntemine karşılık gelmektedir.

---

<sup>15</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 478

<sup>16</sup> V.U.K. Madde 275

TMS 2 Stoklar standardında, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımının üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayandığı, dağıtılmayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınacağı ve değişken genel üretim giderlerinin, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılacağı ifade edilmektedir.<sup>17</sup> Bu hesaplama yöntemi, kapsamına göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemine karşılık gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar standardının kapsamına göre maliyet yöntemleri açısından karşılaştırılması aşağıda tablo şeklinde gösterilmiştir.

**Tablo 2 - TMS 2 ve V.U.K.'ta Kapsamına Göre Maliyet Unsurları**

<b>Maliyet Unsuru</b>	<b>V.U.K. Madde 275</b>	<b>TMS 2</b>
Direkt İlk madde ve Malzeme Gideri	Var	Var
Direkt İşçilik Gideri	Var	Var
Sabit Genel Üretim Gideri	Var	Var
Değişken Genel Üretim Gideri	Var	KKO*
Genel Giderler	İhtiyari	Yok
<b>Maliyet Yöntemi</b>	<b>Tam</b>	<b>Normal</b>

### **3.2.7. Hizmet Maliyetlerinin Stoklanmasının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki en önemli farklılardan biride hizmet maliyetlerinin stoklanması konusudur. Türk Vergi Mevzuatı sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için hizmetlerin stoklanmasına cevaz vermekte, bunun dışındaki hizmet işlemlerinde hizmetin stoklanmasına izin verilmemektedir. V.U.K.'nda da hizmetlerin stoklanabilmesine yönelik hiçbir

<sup>17</sup> TMS 2, Paragraf 13

\* Kapasite Kullanım Oranı

düzenleme bulunmamaktadır. Oysa TMS 2 Stoklar standardında her türlü hizmet maliyetinin stoklanabileceği öngörülmüştür.

Hizmet işletmelerinde, üretilen hizmet maliyeti, üretim işletmelerine göre farklılıklar göstermektedir. Üretim işletmelerinde, üretimi tamamlanan mamuller, önce stok hesaplarına alınır. Daha sonra satılan kısmın maliyeti, stoklardan çıkarılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir. Hizmet işletmelerinde ise, hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir maliyet<sup>18</sup> olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir.<sup>19</sup>

TMS 2 Stoklar standardında hizmet maliyetlerinin stoklanması 19. paragrafta düzenlenmiştir. Buna göre; 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.<sup>20</sup>

Mevcut sistemde, hizmet üretimi ile ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanmaktadır. Dönem sonunda yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmeleri dışındaki hizmet işletmelerinin maliyetleri stoklanabilir olarak kabul edilmediği için dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurulmaksızın 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı kullanılarak sonuç hesabı niteliğinde olan 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Mevcut sistemde dönemsellik ilkesi sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde dikkate alınmakta, bunun dışındaki hizmet üretim maliyetlerinde ise dikkate alınmamaktadır. Dönemsellik ilkesi gereği, döneme ait gelirlerin ve giderlerin karşılaştırılması gerekir. Hasılatı kaydedilmeyen harcamaların, giderleştirilmeyip, aktifleştirilmesi gerekir.

---

<sup>18</sup> Sadece hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde, hizmet maliyetleri inşaat ve onarım işleri devam ettiği sürece, stok maliyeti hesabı niteliğinde olan 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında aktifleştirilir.

<sup>19</sup> Ali Haydar Güngörmüş, Ender Boyar, "TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", (Çevrimiçi) [www.fatih.edu.tr](http://www.fatih.edu.tr), 12.04.2010

<sup>20</sup> TMS 2, Paragraf 19

TMS 2 Stoklar standardı ise, hizmet üretim maliyetlerinin, dönemsellik kavramına uygun olarak, hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabileceğini öngörmektedir. Mevcut sistem, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceğini öngörmediğinden Tekdüzen Hesap Planında buna yönelik bir hesap açılmamıştır. Mevcut sistemin TMS 2 ile uyumlaştırılabilmesi için, hesap planında 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı açılabilir. Bu hesabın açılması ile hizmet üretim maliyetleri, stoklanabilir maliyet olarak aktifleştirilirken, aynı zamanda dönemsellik ilkesine uygunluk sağlanmış olur. Dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla, hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan kısmına ait giderler, 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılırken, kalan kısmı 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) hesabına aktarılır.<sup>21</sup>

**Örnek:** Bir reklam ajansı, müşterisi için Eylül 2009’da dört ay sürecek bir reklam kampanyasına başlamıştır. Söz konusu kampanyanın toplam bütçesi 600.000.- TL olup 31.12.2009 tarihine kadar 480.000.- TL tahsilat yapılmıştır. Yine bu kampanya ile ilgili olarak 31.12.2009 tarihine kadar toplam 400.000.- TL harcama yapılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kayıtları V.U.K. ve TMS 2 açısından aşağıda düzenlenmiştir. (KDV ve kapanış kayıtları dikkate alınmamıştır.)

**a) V.U.K. Açısından Muhasebe Kayıtları**

————— XX.XX.2009 —————		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	400.000.-
740.01	A Reklam Kampanyası	
	İLGİLİ PASİF HESAPLAR	400.000.-
————— / —————		

<sup>21</sup> Güngörmüş, Boyar, “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”

----- XX.XX.2009 -----		
102	BANKALAR	480.000.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	480.000.-
----- / -----		
...		
...		
----- 31.12.2009 -----		
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ	400.000.-
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	400.000.-
	YANSITMA HESABI	
----- 31.12.2009 -----		
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	400.000.-
	YANSITMA HESABI	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	400.000.-
	740.01 A Reklam Kampanyası	
----- / -----		

2009 Yılı Gelir Tablosu:

Satışlar	480.000.-
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	400.000.-
	-----
Brüt Satış Karı	80.000.-

**b) TMS 2 Açısından Muhasebe Kayıtları**

————— XX.XX.2009 —————		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	400.000.-
740.01	A Reklam Kampanyası	
	İLGİLİ PASİF HESAPLAR	400.000.-
————— / —————		
...		
...		
————— XX.XX.2009 —————		
102	BANKALAR	480.000.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	480.000.-
————— / —————		
...		
...		
————— 31.12.2009 —————		
154	TAMAMLANMAMAIŞ HİZMET MALİYETLERİ <sup>22</sup>	80.000.-
154.01	A Reklam Kampanyası	
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ	320.000.-
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI	400.000.-
————— / —————		

<sup>22</sup> İşin toplamının % 80'i tahsil edildiği (600.000 x % 80 = 480.000) için yapılan harcamanın da % 80'i giderleştirilmiş, % 20'si ise aktifleştirilmiştir.

\_\_\_\_\_ 31.12.2009 \_\_\_\_\_  
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 400.000.-  
YANSITMA HESABI

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 400.000.-  
740.01 A Reklam Kampanyası

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

...

...

\_\_\_\_\_ 01.01.2010 \_\_\_\_\_  
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 80.000.-  
740.01 A Reklam Kampanyası

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET  
MALİYETLERİ 80.000.-  
154.01 A Reklam Kampanyası

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

2009 Yılı Gelir Tablosu:

Satışlar	480.000.-
Satılan Hizmet Maliyeti (-)	320.000.-
	-----
Brüt Satış Karı	160.000.-

Görüldüğü gibi, TMS 2 Stoklar standardına göre, hizmet üretim maliyetlerinin gelirlere intikal etmeyen kısmı aktifleştirildiği zaman ortaya çıkan kar, V.U.K.'na göre yapılan muhasebeleştirme işleminde ortaya çıkan kardan daha yüksek olmaktadır.

### 3.2.8. Mal Alışları İle İlgili Olan Vade Farklarının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması

Türk Vergi Mevzuatına göre, işletmelerin vadeli stok alışları ile ilgili olarak, satıcı firma tarafından hesaplanacak vade farkları alış faturasına dahil edilir. Ancak, stok alımı aşamasında söz konusu olmayıp, alıcının borcunu belirlenen vadede ödeyememesinden kaynaklanan ve satıcı tarafından ayrıca fatura edilen vade farklarının ise stok maliyetine eklenmeyip, finansman giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>23</sup>

Buna karşılık TMS 2'ye göre, stokların vadeli ödeme koşulu ile alınmış olmaları durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki farkın finansman unsuru olarak kabul edilerek ilgili olduğu dönemde doğrudan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekecektir.<sup>24</sup>

Vade farkları V.U.K.'da stokların maliyeti içinde yer almasına karşılık TMS 2'de finansman maliyeti olarak gösterilmektedir. V.U.K.'da satışı gerçekleştirilmeyen malın maliyeti içinde kalan vade farkı tutarları stoklar hesabı içinde yer almaktadır. Buna karşılık, TMS 2'de finansman gideri olarak kaydedilen vade farkları gelir tablosunda dönem gideri olarak gözükmektedir. Vadeli olarak alınmış olan mallar aynı dönem içerisinde satılırsa V.U.K. ve TMS 2 açısından dönem kar-zararına etkisi aynı olur. Ancak V.U.K.'na göre muhasebeleştirilen malların dönem sonunda stoklarda bulunması dönem karının yüksek çıkmasına neden olacaktır.

**Örnek:** Bir işletme peşin satış fiyatı 1.200.- TL olan televizyondan 01.12.2008 tarihinde bir ay vadeli olarak 1.300.- TL bedel ile 10 adet satın almıştır. Bu televizyonlardan 4 adedi Aralık ayı içerisinde 1.500.- TL peşin bedel ile satılmıştır. Kalan 6 adet televizyon ise Ocak 2009'da 1.500.-TL peşin bedel ile satılmıştır. İşletmede sürekli envanter yöntemi kullanılmaktadır.

<sup>23</sup> Ali Haydar Güngörmüş, Ender Boyar, "TMS-2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi, **Vergi Sorunları**, Sayı: 244, Ocak 2009, s. 173

<sup>24</sup> TMS 2, Paragraf 18



Yapılması gereken muhasebe kayıtları V.U.K. ve TMS 2 açısından aşağıda düzenlenmiştir. (KDV ve kapanış kayıtları dikkate alınmamıştır.)

**a) V.U.K. Açısından Muhasebe Kayıtları**

2008 Yılı Kayıtları

_____ 01.12.2008 _____		
153	TİCARİ MALLAR	13.000.-
	320 SATICILAR	13.000.-
_____ / _____		
...		
...		
_____ XX.12.2008 _____		
102	BANKALAR	6.000.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.000.-
_____ XX.12.2008 _____		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	5.200.-
	153 TİCARİ MALLAR	5.200.-
_____ / _____		

2009 Yılı Kayıtları

_____ XX.01.2009 _____		
102	BANKALAR	9.000.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	9.000.-
_____ / _____		

————— XX.01.2009 —————  
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-) 7.800.-

153 TİCARİ MALLAR 7.800.-

————— / —————

**b) TMS 2 Açısından Muhasebe Kayıtları**

2008 Yılı Kayıtları

————— 01.12.2008 —————  
153 TİCARİ MALLAR 12.000.-  
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 1.000.-

320 SATICILAR 13.000.-

————— / —————

...

...

————— XX.12.2008 —————  
102 BANKALAR 6.000.-

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 6.000.-

————— XX.12.2008 —————  
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-) 4.800.-

153 TİCARİ MALLAR 4.800.-

————— / —————

### 2009 Yılı Kayıtları

————— XX.01.2009 —————		
102	BANKALAR	9.000.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	9.000.-
————— XX.01.2009 —————		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	7.200.-
	153 TİCARİ MALLAR	7.200.-
————— / —————		

### **c) Gelir Tablolarının Karşılaştırılması**

Yukarıdaki muhasebe kayıtları ışığında işletmenin V.U.K. ve TMS 2'ye göre gelir tabloları aşağıda düzenlenmiştir.

### **2008 Yılı Gelir Tablosu**

	<b>V.U.K.</b>	<b>TMS 2</b>
Satışlar	6.000	6.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	(5.200)	(4.800)
Brüt Satış Karı	800	1.200
Finansman Giderleri (-)	0	(1.000)
<b>Dönem Karı</b>	<b>800</b>	<b>200</b>

## 2009 Yılı Gelir Tablosu

	V.U.K.	TMS 2
Satışlar	9.000	9.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	(7.800)	(7.200)
Brüt Satış Karı	1.200	1.800
Finansman Giderleri (-)	0	0
<b>Dönem Karı</b>	<b>1.200</b>	<b>1.800</b>

<b>Kümülatif Kar</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>
----------------------	--------------	--------------

Görüldüğü üzere stokta mal kaldığı dönemde V.U.K.'a göre hazırlanan gelir tablosunda kar daha yüksek çıkmaktadır. Fakat, nihai olarak bütün malların satıldığı dönemde her iki yöntemde de kar eşitlenmektedir. V.U.K.'ta vade farkları aktifleştirilerek kar sonraki dönemlere ertelenmektedir.

### 3.2.9. Mal Alışları İle İlgili Olan Kur Farklarının TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması

238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, mal alımlarına ilişkin olarak doğan kur farklarının malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kısmı malın maliyetine eklenecek, malların işletmenin stoklarına girmesinden sonra doğan kur farkları ise maliyete eklenebileceği gibi, doğrudan genel gider olarak da yazılabilecektir.<sup>25</sup> Bu uygulamanın malın işletmenin stoklarına girene kadarki kısmı TMS 2 ile paralellik göstermektedir. Malların işletmenin stoklarına girdikten sonraki uygulaması ise TMS 2 ile uyum göstermemektedir. TMS 2'de bu konuda ihtiyarilik bulunmamaktadır. TMS 2'ye göre malların satın alınması ile ilgili olarak doğan kur farklarının, malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadarki kısmı malın

<sup>25</sup> Fırat Coşkun Güçlü, "TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 232, Ocak 2008, s. 217

maliyetine ilave edilmeli, bu tarihten sonraki kısmı ise doğrudan dönem gideri yazılmalıdır.

### **3.2.10. Mal Alışları İle İlgili Olan Kredi Faizlerinin TMS 2 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca firmalar, finansman maksatlı kredi faizlerinden dönem sonu stoklarına pay verip vermemekte serbest oldukları gibi verecekleri payın tutarını da istedikleri gibi saptayabileceklerdir. Genel olarak işletmede kullanılan işletme kredilerinin faizlerinden emtia maliyetine pay verilmesi zorunlu değildir. Ancak emtia tedariki için kullanıldığı somut şekilde belli olan kredi faizlerinin satın alınmasının tekemmül ettiği tarihe kadar işlemiş kısmının maliyete dahil edilmesi tartışmalıdır.<sup>26</sup> Buna göre, V.U.K. açısından stokların elde edilmesinde katlanılan faiz giderlerinden stokların maliyetine pay verilmesinde ihtiyarilik bulunmaktadır. Buna karşılık, TMS 2'ye göre stokların peşin satış bedelleri ile stoklara alınması gerekmektedir. Bunun dışındaki her türlü borçlanma maliyetinin doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### **3.3. TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

#### **3.3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Katlanılan Borçlanma Faizi Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Maddi duran varlıklarla ilgili katlanılan faiz giderlerinin V.U.K. açısından nasıl muhasebeleştirileceği 163 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği<sup>27</sup> ile düzenlenmiştir. Buna göre; maddi duran varlıkların edinilmesi sırasında kullanılan kredilerin faizlerinin yatırımın kuruluş dönemine ait olanlarının sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

---

<sup>26</sup> Güçlü, a.g.e., s. 218

<sup>27</sup> 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ancak işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması mükellefin seçimine bırakılmıştır.

Buna karşılık TMS 23'e göre maddi duran varlıklardan sadece özellikli varlık niteliğinde olanlarla ilgili faiz giderlerinin aktifleştirilmesi zorunludur. Bunun dışındaki sabit kıymetler için katlanılan faiz giderlerinin doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Sabit kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için V.U.K.'na göre söz konusu sabit kıymetin envantere alınmış olması ve kullanılmaya başlanmış olması gerekmektedir. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standartlarına göre sabit kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için, söz konusu sabit kıymetin kullanılmaya başlaması yeterlidir.

### **3.3.2. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Kur Farkı Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Maddi duran varlıklarla ilgili kur farkı giderlerinin V.U.K. açısından nasıl muhasebeleştirileceği 163 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği<sup>28</sup> ile düzenlenmiştir. Buna göre; döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmaktadır. Ancak, aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mükellefin seçimine bırakılmıştır.

Buna karşılık TMS 23'e göre maddi duran varlıklardan sadece özellikli varlık niteliğinde olanlarla ilgili kur farkı giderlerinin aktifleştirilmesi zorunludur. Bunun dışındaki sabit kıymetler için katlanılan kur farkı giderlerinin doğrudan dönem gideri

---

<sup>28</sup> 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak özellikli varlıklarla ilgili kur farklarının aktifleştirilmesinde sabit kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar olan kur farkı değil, yatırımın tamamlandığı tarihe kadarki kur farkları aktifleştirilecektir. Yatırım tamamlandıktan sonraki özellikli varlıklarla ilgili kur farklarının doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir.

### **3.3.3. Stoklarla İlgili Faiz Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Stoklarla ilgili katlanılan faiz giderlerinin V.U.K. açısından nasıl muhasebeleştirileceği V.U.K.’nun 262. ve 274. maddeleri ile 238 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliğinde<sup>29</sup> düzenlenmiştir. V.U.K.’nun 274. maddesinde satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. V.U.K.’nun 262. maddesine göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamıdır. Buna göre; işletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Ancak, mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

V.U.K.’a göre stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinden dönem sonunda stoklara pay verilip verilmemesi serbest bırakılmıştır. Yani, mükellef stoklara ilişkin hesaplanan vade farkları ve faiz giderlerini, isterse maliyete ekleyebilmekte, isterse de dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir.<sup>30</sup> Ancak, TMS 23’e göre stokların peşin satış bedelleri ile aktifleştirilmeleri gerekmektedir. Bunun dışındaki

---

<sup>29</sup> 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>30</sup> Abitter Özulucan, Zeki Doğan, “SPK, VUK ve TMS-14 Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, Nisan 2001, s. 94

her türlü borçlanma maliyetinin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### **3.3.4. Stoklarla İlgili Kur Farkı Giderlerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

Stoklar ile ilgili kur farkı giderlerinin nasıl muhasebeleştirileceği 238 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Buna göre; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mükellefin seçimine bırakılmıştır.

V.U.K. açısından kur farklarının stokta bulunan malların maliyetine yüklenmesinde ihtiyarilik bulunmaktadır. Stokta kalan mallar ile ilgili sonradan oluşan kur farkları, maliyete eklenebileceği gibi dönem gideri olarak da kaydedilebilmektedir.<sup>31</sup> Buna karşılık TMS 23'te böyle bir imkan bulunmamaktadır. TMS 23'e göre stoklarla ilgili olarak sonradan oluşan kur farkları hiçbir şekilde aktifleştirilememektedir. Malların stoklara girmesinden sonra meydana gelen kur farklarının doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### **3.3.5. Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin V.U.K. Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi**

Kur farklarının maddi duran varlık alımı ve stok alımı açısından Vergi Usul Kanunu'na göre nasıl muhasebeleşmesi gerektiği aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

---

<sup>31</sup> Özulucz, Doğan, a.g.e., s. 90



**Tablo 3 - Kur Farklarının V.U.K. Açısından Muhasebeleştirme İlkeleri**

	<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>Stoklar</b>
Aktife Alındığı Tarihe Kadar	Maliyet	Maliyet
Aktife Alındığı Tarihten Dönem Sonuna Kadar	Maliyet	Maliyet veya Gider
Aktife Alındıktan Sonraki Dönemler	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider

Kredi faizlerinin maddi duran varlık alımı ve stok alımı açısından Vergi Usul Kanunu'na göre nasıl muhasebeleşmesi gerektiği aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

**Tablo 4 - Kredi Faizlerinin V.U.K. Açısından Muhasebeleştirme İlkeleri**

	<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>Stoklar</b>
Aktife Alındığı Tarihe Kadar	Maliyet	Maliyet veya Gider
Aktife Alındığı Tarihten Dönem Sonuna Kadar	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider
Aktife Alındıktan Sonraki Dönemler	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider

### **3.3.6. Vade Farklarının TMS 23 ve V.U.K. Açısından**

#### **Karşılaştırılması**

Vade farkları mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle malın peşin bedeline ek olarak yapılan ödemelerdir. Vade farkları malın fatura bedeline dahil olabileceği gibi, malın fatura bedelinden ayrı olarak ödenmesindeki gecikmelere bağlı olarak da doğabilir. V.U.K. açısından; ister fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun vade farkları doğrudan malın alışı ile ilgilidir. Doğrudan malın bedeli oldukları için vade farkları maliyete eklenirler. Ancak, maliyete ekleme malın satışına kadar yapılır. Mal satıldıktan sonra doğan vade farkları eklenecek oldukları maliyet sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılır. Çünkü mal satıldıktan sonra bedelinin ödenmemiş olması dolayısıyla doğan vade farklarının doğrudan malın maliyeti ile

İlgileri koparak işletmenin genel işlemlerinin yapılması için doğmuş gider niteliğini kazanır.<sup>32</sup>

Buna karşılık TMS 23’de malların peşin alma bedelleri ile ödenen tutarları arasındaki fark özellikli varlıklar hariç doğrudan dönem gideri olarak kaydedilir. Buna göre; gerek satın alma aşamasında faturaya ilave edilen, gerekse de daha sonra geç ödemelerden kaynaklanan vade farklarının özellikli varlıklarla ilgili olmaması durumunda doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir.

### **3.3.7. Devlet Teşviklerinin TMS 23 ve V.U.K. Açısından Karşılaştırılması**

TMS 23’e göre özellikli varlıklarla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür (Bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması).<sup>33</sup>

V.U.K.’na göre sabit kıymetlerle ilgili devlet yardımlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği 176 Sıra No’lu V.U.K. Genel Tebliği<sup>34</sup> ile düzenlenmiştir. Buna göre iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması gerekmektedir. Dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir. Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedecektir. Aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır. Ancak, isteyen mükellefler, tahakkuk eden

---

<sup>32</sup> Bünyamin Öztürk, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 187

<sup>33</sup> TMS 23, Paragraf 18

<sup>34</sup> 24.03.1987 tarih ve 19410 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilirler.

Bu çerçevede işletmelerin V.U.K.'na göre tahsil ettikleri devlet yardımlarını sabit yatırımların maliyetinden düşme yöntemini seçmeleri durumunda TMS 23 ile paralellik sağlanmış olacaktır.

### **3.4. KUR FARKLARI, KREDİ FAİZLERİ VE VADE**

#### **FARKLARININ TMS 2, TMS 23 VE V.U.K. AÇISINDAN TABLO ŞEKLİNDE GÖSTERİMİ**

Gerek stok alımı ile ilgili gerekse maddi duran varlık alımı ile ilgili borçlanmalardan kaynaklanan kur farkları, kredi faizleri ve vade farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu arasında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bu bölümde söz konusu farklılıklar tablolar yardımı ile özetlenecektir.

#### **3.4.1. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Borçlanma Maliyetlerinin TMS ve V.U.K. Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi**

Maddi duran varlıkların elde edilmesi aşamasında işletmeler tarafından katlanılan faiz, vade farkı, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Muharrem Karataş, "Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı: 98, Mart-Nisan 2010, s. 136

**Tablo 5 - Maddi Duran Varlıklar İle İlgili Borçlanma Maliyetleri**

	TMS UYGULAMARI		VERGİ USUL KANUNU UYGULAMALARI	
	Varlığın Durumu		Varlığın Durumu	
	Varlık Kullanıma Hazır Hale Gelineye Kadar	Varlık Kullanıma Hazır Hale Geldikten Sonra	Varlığın İktisap Edildiği Dönem Sonuna Kadar	Varlığın İktisap Edildiği Dönemden Sonra
<b>Faiz Giderleri</b>	Özelikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil İse dönem Gideri olarak Kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
<b>Vade Farkları</b>	Özelikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
<b>Kur Farkları</b>	Özelikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

### 3.4.2. Stoklar İle İlgili Borçlanma Maliyetlerinin TMS ve V.U.K. Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi

Stokların elde edilmesi aşamasında işletmeler tarafından katlanılan faiz, vade farkı, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> Karataş, a.g.e., 137

**Tablo 6 - Stoklar İle İlgili Borçlanma Maliyetleri**

	<b>TMS UYGULAMARI</b>		<b>VERGİ USUL KANUNU UYGULAMALARI</b>	
	<b>Stokun Durumu</b>		<b>Stokun Durumu</b>	
	<b>Stok Kullanıma Hazır Hale Gelineye Kadar</b>	<b>Stok Kullanıma Hazır Hale Geldikten Sonra</b>	<b>Stok Aktife Alıncaya Kadar</b>	<b>Stok Aktife Alındıktan Sonra</b>
<b>Faiz Giderleri</b>	Özelikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyetine eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
<b>Vade Farkları</b>	Özelikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyetine eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
<b>Kur Farkları</b>	Özelikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyetine eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu tez çalışmamızda işletmelerin ticari karlarının belirlenmesinde önem arz eden muhasebe standartlarından olan TMS 2 Stoklar standardı ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı incelenmiş ve örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca söz konusu standartların birbirleri ile olan ilişkileri incelenmiş ve Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırılması yapılmıştır.

Dünya küreselleşmekte ve buna bağlı olarak ülkeler arası ticari ve finansal ilişkiler kaçınılmaz olarak artmaktadır. Bu da muhasebe işlemlerinde ülkeler arasında belli bir standardın sağlanmasını gereklilik haline getirmektedir. Bu çerçevede dünya çapında bir muhasebe standartları setinin oluşturulması düşüncesi 1960'lı yıllarda tartışılmaya başlanmıştır. Bu çerçevede 1972 yılında Sidney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde uluslararası muhasebe standartları çalışmalarının bir komite tarafından yürütülmesi fikri benimsenmiştir.

Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumunun sağlanması için faaliyet göstermek üzere 1973 yılında Kanada, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki profesyonel muhasebe örgütlerinin katılımı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur. Bu komitenin temel amacı, şirketlerin hesaplarının ve finansal raporlarının sunulmasında dikkate alınması gereken temel prensipleri belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayımlamak ve böylece şirketlerin finansal tablolarının dünya çapında kabul edilmesi ve dikkate alınması olasılığını artırmaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi bu amacına hizmet etmek üzere faaliyetlerini 2001 yılına kadar sürdürmüş ve 41 adet IAS kodlu muhasebe standardı yayımlamıştır.

2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) çatısı altında yeniden örgütlenmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adını almıştır. Uluslararası

Muhasebe Standartları Kurulu çalışmalarını bugüne kadar devam ettirmiş ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) kodlu standartlar yayımlanmaya başlamıştır. IASC tarafından yayımlanan IAS kodlu standartlarda IASB tarafından aynen kabul edilmiştir. Halen yürürlükte 29 adet IAS kodlu ve 9 adet IFRS kodlu muhasebe standardı ile 16 adet IFRIC kodlu ve 11 adet SIC kodlu Yorum bulunmaktadır.<sup>1</sup>

Ülkemizde de muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar TÜRMOB tarafından 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından gerçekleştirilmiştir. Söz konusu kurul 1996 yılından 2003 yılına kadar toplam 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Daha sonra 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) faaliyete geçmiştir. TMSK, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (IASCF) ile bir telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşma çerçevesinde TMSK tarafından standartların resmi çevirisi yapılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları olarak Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve halen yürürlükte olan 1 adet Kavramsal Çerçeve, 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 9 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) olmak üzere, toplam 38 adet muhasebe standardı ile 27 adet Yorum bulunmaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları bugüne kadar vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmüştür. Bunun sonucu olarak ta oluşturulan finansal tablolarda ticari karın doğruluğu ve kamuoyunun bilgilendirilmesi değil, vergi matrahının doğru olarak tespit edilmesi ön planda olmuştur. Ancak halen TBMM gündeminde bulunan yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile bu durumun değiştirilmesi hedeflenmektedir. Tasarısı’nın 65. maddesinde, muhasebe defterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması gerektiği; 88. maddesinde ise gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal

---

<sup>1</sup> (Çevrimiçi) [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), 03.08.2010

tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, Kavramsal Çerçeve de yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda olduğu hükümleri yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısının yasalaşmasından sonra vergi mevzuatına göre düzenlenecek finansal tablolar ile Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenecek finansal tablolar arasında önemli farklılıklar doğacaktır. Bu farklılıkların nispeten ortadan kaldırılması için vergi mevzuatında değişiklikler yapılması gerekmektedir. Bir ülkenin vergi politikası, maliye politikaları çerçevesinde belirlenmektedir. Elbette ki vergi kanunlarının muhasebe standartlarına bire bir uyumu beklenemez. Ancak ciddi farklılıkların ortadan kaldırılması için vergi kanunlarının muhasebe standartlarına yakınsamasını sağlamak için gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından VUK'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerine dayanarak 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tek Düzen Hesap Planı yayınlanmıştır. Bu düzenleme ile 1994 yılından geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için Tek Düzen Hesap Planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Sadece finansal kurumlar bu uygulamanın dışında tutulmuştur. Bugüne kadar muhasebe uygulamaları bu düzenlemeler kapsamında yürütülmüştür. Mevcut Tek Düzen Hesap Planı, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının ihtiyaçlarına belirli ölçülerde cevap vermektedir. TMS/TFRS'lerin uygulanmasının zorunlu hale gelmesine paralel olarak Tek Düzen Hesap Planı'nda da gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.



## KAYNAKÇA

### I. KİTAPLAR

- Akdoğan, Nalan : **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 1994
- Akdoğan, Nalan : **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13. Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayınlar, 2007
- Altuğ, Osman : **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2006
- Arsoy, Aylin Poroy : **Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer**, Bursa, Dora Yayınları, 2009
- Ataman, Ümit : **Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999
- Basık, Feryal Orkon : **Maliyet Muhasebesi Çözümlü Problemler ve Test Soruları**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2006
- Kaya, İdil  
Yanık, Serhat
- Bayazıtlı, Ercan : **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara, TESMER Yayınları, 2006
- Çelik, Orhan  
Üstündağ Saim,
- Baydemir, Mehmet : **Ansiklopedik Emlak-Finans-Hukuk Sözlüğü**, İstanbul, Anıl Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, 2003
- Bektöre, Sabri : **TMS-23 Borçlanma Maliyetleri**; Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editörler): **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009
- Büyükmirza, Kamil : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 13. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008
- Ebiçlioğlu, Fatih Kemal : **Yönetim Muhasebesi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2000
- Kahraman, Abdülkadir
- Ekergil, Vedat : **TMS-2 Stoklar ve Uygulaması**; Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk (Editörler): **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009

- Elitaş, Cemal : **Maliyet Muhasebesi**, Afyonkarahisar, Kocatepe Üniversitesi, 2010, (Çevrimiçi)  
<http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MM.pdf>,  
06.05.2010
- Erdoğan, Murat : **TMS-13 Stoklar**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 2003  
Baydemir, Mehmet
- Gençoğlu, Ümit Gücenme : **Maliyet Muhasebesi**, Bursa, Marmara Kitap Merkezi, 2008
- Gençoğlu, Ümit Gücenme : **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2007
- Gökçen, Gürbüz : **Genel Muhasebe**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007
- Gökçen, Gürbüz : **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2006  
Akgül, Başak Ataman  
Çakıcı, Cemal
- Gürsoy, Cudi Tuncer : **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 3. baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2009
- Lazol, İbrahim : **Maliyet Muhasebesi**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008,
- Örten, Remzi : **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007  
Kaval, Hasan  
Karapınar, Aydın
- Özel, Salih : **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010
- Öztürk, Bünyamin : **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007
- Selvi, Yakup : **TMS 2 Stoklar**, Cemal İbiş v.d., **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, İstanbul, İSMMMOMO Yayınları, 2009
- Sipahi, Barış : **TMS 23 Borçlanma Maliyetleri**; Cemal İbiş v.d., **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 2. Baskı, İstanbul, İSMMMOMO Yayınları, 2009

Ürel, Gürol : **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

Yılmaz, Kazım : **Değerleme**, 2. baskı, Ankara, y.y., 2000

Yükçü, Süleyman : **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir, y.y., 1999

## II. MAKALELER

Altuncu, Hasan : “Stokların Muhasebeleştirilmesi”, **ASMMMO Bülten**, Sayı: 166, Mayıs-Haziran 2006

Ayfer, Ümit : “UFRS/TFRS ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Stokların Değerlemesi ve Vadeli Satışı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 260, Mayıs 2010

Aygör, Cezmi : “Türkiye Muhasebe Standardı-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002

Başpınar, Ahmet : “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, Mayıs-Ağustos 2004

Bekler, Muhittin : “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Say: 312, Ağustos 2007, (Çevrimiçi) [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) , 07.05.2010

Bostancı, Serpil : “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002

Boyar, Ender : “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz**, Cilt: 7, Yıl: 15, Sayı: 16, Ekim 2006

Boyar, Ender : “TMS-2 Stoklar Standardında Diğer Maliyet Bölümünün Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması”, (Çevrimiçi) [http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek\\_duzen\\_Hesap.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf) , 05.05.2010

- Çelik, Orhan : “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye”, **XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, KIBRIS, 2008
- Çonkar, Kemalettin : “TMS-23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 36, Ekim 2007
- Gökçe, Naciye  
Tellioglu, Tülay F.
- Dağdemir, Serdal : “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 183, Mart 2008, (Çevrimiçi)  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20080311054.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080311054.htm) , 23.11.2009
- Demir, Şeref : “US GAAP, IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri”, **Yaklaşım**, Sayı: 93, Eylül 2000, (Çevrimiçi)  
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2000092235.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2000092235.htm), 23.11.2009
- Demir, Şeref : “VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 220, Ocak 2007
- Emir, Zekeriya : “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ve Muhasebeleştirilmesi ile VUK Uygulamaları”, **Vergi Raporu**, Sayı: 120, Eylül 2009
- Fırat, Hüseyin : “KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri-I Stoklar”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI**, İzmir SMMMO, 2007
- Güçlü, Fırat Coşkun : “TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 232, Ocak 2008
- Güngörmüş, Ali Haydar : “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, (Çevrimiçi)  
[www.fatih.edu.tr](http://www.fatih.edu.tr), 12.04.2010
- Boyaz, Ender
- Güngörmüş, Ali Haydar : “TMS-2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 244, Ocak 2009
- Boyaz, Ender

- Güngörmüş, Ali Haydar : “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, (Çevrimiçi) [www.fatih.edu.tr](http://www.fatih.edu.tr), 12.04.2010
- Güngörmüş, Ali Haydar Boyar, Ender “TMS-2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi, **Vergi Sorunları**, Sayı: 244, Ocak 2009
- İbiş, Cemal : “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 4, Aralık 2001
- İbiş, Cemal : “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, **Mali Çözüm**, Sayı: 74, Ocak-Şubat-Mart 2006
- Karataş, Muharrem : “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 98, Mart-Nisan 2010
- Mutlu, İlknur : “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”, (Çevrimiçi) [http://batiymm.com.tr/\\_5/2007/07-43.htm](http://batiymm.com.tr/_5/2007/07-43.htm) , 26.04.2010
- Özbek, C. Yiğit : “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 24, Ocak 2008
- Öztürk, Veli : “Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, Yıl: 2002, (Çevrimiçi) [www.ttefdergi.gazi.edu.tr](http://www.ttefdergi.gazi.edu.tr) , 22.04.2010
- Özulucan, Abitter : “SPK, VUK ve TMS-14 Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, Nisan 2001
- Saltoğlu, Müge : “Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 2005
- Sönmez, Feriştah : “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (337 no’lu VUK Genel Tebliği, 25 no’lu SPK Tebliği ve TMS-14’le Desteklenmiş Olarak)”, **Mali Çözüm**, Sayı: 68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004

- Türker, İpek : “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sisteminde Göre Stokları Değerleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 30, Ocak 2010
- Uçma, Tuğba : “Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 89, Mayıs 2005, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, 23.12.2008
- Uyar, Baykal : “TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 28, Nisan 2009
- Vural, İrfan : “Dönem Sonu Stok Değerlemesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 183, Aralık 2003
- Yalkın, Yüksel Koç : “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri (TMS 14)”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 1, Sayı:1, Nisan 2000
- Yükçü, Süleyman : “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi”, (Çevrimiçi) [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2001082740.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001082740.htm), 20.04.2010
- Yükçü, Süleyman : “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I”, İçerli, M. Yılmaz Uğurluel, Gülşah **Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008
- Yükçü, Süleyman : “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-II”, İçerli, M. Yılmaz Uğurluel, Gülşah **Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008

### III. İNTERNET KAYNAKLARI

(Çevrimiçi) <http://www.maxihayat.net/maxiforum/ekonomi-iktisat-finans/89310-kapasite-ve-cesitli-kapasite-kavramlari-kapasite-hakkinda-kapasite-nedir.html>, 29.04.2010

[www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)

## **ÖZGEÇMİŞ**

M. Vefa TOROSLU, 1962 yılında Ünye’de doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Samsun’da tamamladıktan sonra, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonomi Bölümü’nden 1985 yılında mezun olmuştur. 1986 yılından 1997 yılına kadar reel sektörde muhasebe ve finans alanında çeşitli kademelerde görev yapmıştır. 1997 yılından buyana finans sektöründe yönetici olarak görev yapmaktadır.