

# TAM MALİYET İLE NORMAL MALİYET YÖNTEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI VE MUHTEMEL ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM\*  
Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK\*\*

## ÖZET

Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı arasında üretim maliyetinin hesaplanması açısından önemli bir fark vardır. Vergi Usul Kanunu'na göre üretim maliyeti hesaplanırken tam maliyet yönteminin kullanılması gerekirken, TMS 2 Stoklar Standardına göre bazı istisnai durumlar dışında normal maliyet yöntemi zorunlu kılınmaktadır.

Muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçekleştirmek zorunda olan üretim işletmeleri açısından dönemsel üretim miktarları ile satış miktarları arasında farklılıklar olduğunda ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada kapsam açısından maliyetleme yöntemleri üzerinde kısaca durulmuş, Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı bu açıdan karşılaştırılmış, birbirini izleyen iki vergi dönemi için ertelenmiş vergi etkisinin ortaya konabileceği bir örnek yardımıyla çalışma sonuçlandırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, TMS-2, Vergi Usul Kanunu, Ertelenmiş Vergi Etkisi

**Jel Kodlar:** M41,M48,M49

\* Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, cembadem@kocaeli.edu.tr

\*\* Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi, İşletme Eğitimi Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, ozbek@gazi.edu.tr

## Full Costing Normal Costing Comparison in terms of TAS 2 and Turkish Tax Procedural Law and Potential Deferred Tax Effect

### ABSTRACT

There is significant difference between Turkish Tax Procedural Law and Turkish Accounting Standard 2 Inventories (TAS 2) in terms of calculating production cost. Turkish Tax Procedural Law requires to use full absorption costing. On the other hand, TAS 2 necessitates to use normal costing except in exceptional circumstances.

In addition, when the differences between the amounts of sales and production quantities, the accounting transactions realized according to TAS 2 Inventories Standard, the deferred tax effect will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard for industrial enterprises that have to apply Turkish Accounting Standards.

In this study, costing methods in terms of scope were explained briefly, Turkish Tax Procedural Law and TAS 2 were compared in terms of calculating production cost. The deferred tax effect that will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard in the accounting and reporting realized according to TAS 2, was analyzed with the aid of a sample for the two tax period following each other.

**Key Words:** Full Absorption Costing, Normal Costing, TAS-2, Turkish Tax Procedural Law Deferred Tax Effect

**Jel Codes:** M41,M48,M49

### 1. GİRİŞ

Maliyet kavramı, öz bir tanımla “mal ve hizmet üretimi için değer kullanımı” şeklinde tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi maliyet, gider hesaplarında yer alan ve işletmenin üretim faaliyetlerinde katlanılmış, kullanılmış veya tüketilmiş olan üretim giderlerine çok yakın bir kavramdır (Haftacı 2013a, 37).

Üretim maliyeti bilgisi özellikle üretim işletmeleri için; ürün fiyatlaması, ürün kârlılığı, üretim maliyet kontrolü ve stratejik rekabet politikalarının belirlenmesi gibi amaçlar için değerli bilgi türlerinden birisidir.

Bir ürünün maliyeti, o ürünün üretimi için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamından oluşur (Küçüksavaş 2006, 21). Bu hesaplamada ifade edilen maliyet unsurlarından

genel üretim maliyetlerinin yapısı bunların üretim maliyetlerine yüklenmesinde farklı yöntemler kullanılmasını gerektirmiştir. Genel üretim maliyetleri, yapısı gereği sabit ve değişken nitelikli unsurlardan oluşmaktadır. Üretim hacmine bağlı olmayan yani üretim artsa da azalsa da değişmeyen sabit genel üretim maliyetlerinin tamamını farklı üretim hacimlerine yüklemek, maliyet dönemleri itibarıyla birim maliyet bilgisinde tutarsızlıklara yol açabilmektedir. Maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında üretim maliyetlerinin belirlenmesinde bahsi geçen bu üç unsurun hepsinin mi ya da bir bölümünün mü üretilen mamule yüklenmesi gerektiği konusunda çeşitli yöntemler yer almaktadır. Bu yöntemler;

- Tam maliyet yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Asal Maliyet Yöntemi
- Süper Değişken Maliyet Yöntemi

olarak bilinmektedir.

Konu vergi mevzuatı ve TMS 2 Stoklar Standardı açısından incelendiğinde; Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) tam maliyet yöntemini, TMS 2 Stoklar Standardının normal maliyet yöntemini benimsediği anlaşılmaktadır. Muhasebeleştirme sürecinde TMS 2 Stoklar Standardını uygulayan üretim işletmeleri için üretim ve satış miktarları arasında farklılaşmalar olduğunda normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile, VUK gereği tam maliyet yöntemine göre hesaplanması gereken kâr rakamı arasında farklılaşmalar olabilmekte, bu farklar ertelenmiş vergi etkisini ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmada birinci bölümde maliyet unsurlarının üretime yüklenmesinde dikkate alınacak kapsama göre maliyetleme yöntemleri kısaca açıklanmış, ikinci bölümde tam ve normal maliyetleme yöntemlerine VUK ve TMS 2 Stoklar Standardının bakış açıları incelenmiş, üçüncü bölümde ise bir örnek uygulama ile yöntemlerin farklılaştırdığı kâr ve vergi rakamları TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmiş ve ertelenmiş vergi etkileri tartışılarak, sonuç bölümünde değerlendirmelerde bulunulmuştur.

## 2. KAPSAM AÇISINDAN MALİYET YÖNTEMLERİ

### 2.1. Açıklama

Üretilen birimlerin toplam ve birim üretim maliyetini hesaplama, maliyet ve yönetim muhasebesinin önemli bir işlevidir. Çünkü bu iki veri, hem satılan mamuller maliyetini, hem de işletmenin dönem sonunda satılmayan mamul stoklarının değerini etkiler (Haftacı 2013, 83). Üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacak maliyet unsurlarının kapsamı açısından maliyet yöntemleri aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmiştir:

**Tablo 1: Maliyet Unsurlarının Kapsamı Açısından Maliyet Yöntemleri**

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Asal Maliyet Yöntemi	Süper Değişken Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	%100	%100	%100	%100	%100
Direkt İşçilik Maliyetleri	%100	%100	%100	%100	% 0
Değişken Genel Üretim Maliyetleri	%100	%100	%100	% 0	% 0
Sabit Genel Üretim Maliyetleri	%100	KKO* Kadar	% 0	% 0	% 0

\*KKO: Kapasite Kullanım Oranı

Tam maliyet yönteminde maliyet unsurlarının tamamı üretim maliyetine katıldığı için genel üretim giderlerinin sabit ve değişken bölümlerinin hesaplanmasına gerek yoktur. Asal maliyet yöntemi ve süper değişken maliyet yönteminde de genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümleri hesaplanmamaktadır. Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlerinin hesaplanması normal maliyet yöntemi ile değişken maliyet yöntemi için bir zorunluluktur. Aşağıda yöntemler üzerinde kısaca durulmuştur.

### 2.2. Tam Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “full costing, full absorbtion costing” (Coperland ve diğerleri 1991, 295) kavramlarıyla nitelenen bu yöntem, sabit ve değişken nitelikteki tüm maliyet unsurlarını üretilen mamulün maliyetine dahil etmektedir (Erden 2004, 100). Bu yöntem, ister değişken ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan tüm maliyet unsurlarına üretim faaliyeti için katlanıldığını, dolayısıyla tamamının üretilen mamullerin maliyetine katıl-

ması gereğini kabul eder (Büyükmirza 2003, 498). Tam maliyetleme temeline dayalı bir maliyetleme dışı dönük raporlama amaçları için gerekli iken, içe dönük karar verme amaçları açısından daha az uygundur (Haftacı 2013, 83). Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasına gerek göstermemesi açısından yöntem uygulama kolaylığı sağlamakla birlikte, üretim hacmi değişimlerinde üretim maliyetleri ters yönlü olarak değişmekte, bu da yüksek hacimli üretim dönemlerinde maliyetlerin düşük, düşük hacimli üretim dönemlerinde maliyetlerin yüksek hesaplanmasına ve yanlış yönetsel kararlara yol açabilmektedir. Tam maliyet yönteminin en çok eleştirilen noktası nedensellik ilkesine ters düşmesidir. Nedensellik ilkesine göre, mamullere ancak değişken maliyetlerin doğrudan yüklenmesi anlamlıdır. Oysa tam maliyet sisteminde, sabit maliyetler de mamullere yüklenmekte ve bu şekilde sabit maliyetlerle üretilen mamüller arasında, gerçekte olmayan bir doğru orantı kurulmuş olmaktadır (Saban 2002, 35). Tam maliyet yöntemi, işletme yönetiminde gereksinim duyulacak kâr planlaması ve kontrolü gibi konularda yetersiz kalmaktadır (Altuğ 2000, 378).

### 2.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “variable costing” (Hansen ve Maryanne 1992, 411) kavramıyla nitelenen bu yöntem, sadece değişken nitelikteki maliyet unsurlarını üretilen mamulün maliyetine dahil etmekte, sabit genel üretim maliyetlerini dönem giderleri içerisinde değerlendirmektedir (Yükçü ve İçerli 2007, 67). Yöntemin felsefesi, üretim yapılmısa da katlanılmak zorunda olan sabit genel üretim unsurlarının dönem gideri olarak kabul edilmesinden kaynaklıdır. Dolayısıyla sabit genel üretim maliyetlerinin tümü gerçekleştiği dönemde giderleştirilir (Yükçü 2005, 350-351). Değişken maliyet yöntemi özellikle mamul hatlarının göreceli kârlılıkları belirlenmek istendiğinde veya üretim hacminde, fiyatta ya da maliyetteki değişimlerin etkileri belirlenmek istendiğinde işletme yönetimine yararlı bir karar aracı olur. Tam maliyet yöntemine göre kurgulanmış bir organizasyonda bu analizleri yapmak zorlaşır (Moore ve Jaedicke 1980, 492; Hansen ve Maryanne 1992, 421-429). Yöntemi savunan bilim adamları, yöntemin ürün fiyatlama kararlarında tam maliyet yöntemine göre daha iyi bir alt yapı oluşturduğunu ileri sürmektedirler. Bunun nedenini ise ürünün değişken maliyetinin üstündeki her fiyat düzeyinin sabit maliyetlere ve kâra yapacağı katkıyı hesaplamının çok daha mümkün olduğunu savunarak açıklamaktadırlar (Hilton 2005, 732). Değişken maliyet yönteminin sakıncası; maliyetlerin sabit ve değişken şeklinde ayrılmasının külfetli ve bu ayırmada kullanılan yöntemlerin birbirinden farklı sonuçlar verebilmesidir (Büyükmirza 2003, 511;

Haftacı 2013, 87). Bununla birlikte özellikle fiyatlandırma kararları açısından uzun dönemde sabit maliyetleri de karşılayacak satış fiyatının belirlenmesi gereği tam maliyet yöntemini üstün kılmaktadır (Haftacı 2013, 87).

#### 2.4. Normal Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “normal costing” (Dominiak ve Louderback 1991i 544) kavramıyla nitelenen bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyeti hesaplanırken değişken üretim maliyetlerinin tamamı dikkate alınıp, sabit üretim maliyetleri ise normal kapasiteye göre hesaplanmış yükleme oranları aracılığı ile mamullere yüklenir (Karakaya 2007, 325). Bir başka deyişle direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve değişken genel üretim maliyetlerinin tamamı, sabit genel üretim maliyetlerinin ise kullanılan kapasiteye ait olan bölümü üretim maliyetlerine yüklenir. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetleri, dönem gideri sayılarak sonuç hesaplarına gönderilir (Akdoğan 2009, 42). Yöntem, sabit genel üretim maliyetlerinin bir üretim potansiyeli oluşturmak ya da var olan üretim potansiyelini sürdürmek için yapıldığını varsayarak, bu maliyetleri üretime yüklerken bu üretim potansiyelinden ne kadar yararlandırıldığına bakarak hareket etmekte, kullanılmayan üretim potansiyeline düşen sabit üretim maliyetlerini üretim maliyetleri ile ilişkilendirmemektedir. Bu yöntemin tam maliyet yöntemine üstünlüğü, üretim hacmindeki değişmelerin birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesinden kaynaklanmaktadır (Büyükmirza 2003, 504). Değişken maliyet yönteminde olduğu gibi farklı üretim hacimlerinde aynı birim üretim maliyeti bilgisi elde edilebilmekte ve bu bilgi kısmen de olsa sabit genel üretim maliyetlerini içermektedir. Yönteme normal maliyet yöntemi denmesinin nedeni işletmede hesaplanacak kapasite ölçüsünün normal kapasiteye göre belirlenmesi gereğindedir.

Normal maliyet yönteminin sakıncası ise değişken maliyet yönteminde olduğu gibi sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesi açısından ortaya çıkmakla birlikte, buna ek olarak kapasite sapmalarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi külfetlerinin ortaya çıkmasıdır (Büyükmirza 2003, 504).

#### 2.5. Asal Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “prime costing” olarak ifade edilen ve tam maliyet yönteminin karşılığı olarak gösterilen bu yöntemde üretilen mamullerin maliyetine sadece direkt maliyet unsurları dahil edilmekte, yani genel üretim maliyetleri dönem gideri olarak değerlendirilmektedir. Toplam üretim maliyeti içinde genel üretim maliyetlerinin oranının düşük olduğu üretim

işletmeleri için yöntem uygulama kolaylığı açısından tercih edilebilir. Çünkü yöntemde genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken ayrımı, maliyet yerlerine dağıtımı, yükleme oranlarının belirlenmesi gibi ilave külfetlere gerek kalmadan üretim maliyetini hesaplayabilmektedir. Ancak günümüz üretim ortamlarında genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içinde artan önemi yüzünden çok fazla tercih edilmemektedir (Akdoğan 2009, 44; Karakaya 2007, 326; Can 2006, 150).

## 2.6. Süper Değişken Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “super variable costing” (Horngren ve diğerleri 2001, 299), “throughput costing” (Lal ve Srivastava 2009, 16) gibi kavramlarla nitelenen bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri yüklenmekte, geriye kalan direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin tamamı dönem gideri olarak kabul edilmektedir (Çakıcı 2006, 103). Basit ve anlaşılması kolay olan süper değişken maliyetleme yöntemiyle mamuller itibarıyla firma kârına yapılan katkının belirlenmesi suretiyle yöneticilerin hızlı ve doğru karar almaları sağlanır (Corbett 1998, 5). Maliyet kayıtlarının tutulmasında daha az hesap kullanılmak suretiyle tasarruf sağlanan yöntemde maliyetlerin hesaplanması diğer yöntemlere göre daha hızlı yapılmakta, bu da performans değerlendirme, karar alma ve kontrol bakımlarından da faydalı olmaktadır. Yöneticilerin stoklar değil de satışlar üzerine odaklanması sağlanarak gerçek anlamda kârlılık artışı sağlanmaktadır. Yöntemde stokları artırmak suretiyle yani üretim artışı yoluyla değil de, satışları artırmak suretiyle kârların artırılması teşvik edilmekte ve yönetimin satışlar üzerine odaklanması sağlanmaktadır (Çakıcı 2006, 103-104).

## 3. YÖNTEMLERİN VUK ve TMS 2 STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

### 3.1. Açıklama

Muhasebe yazınında kapsam açısından maliyet yöntemleri yukarıda açıklandığı şekliyle yer almaktadır. Üretim işletmelerinde karar alma süreçlerinde bu yöntemlerden tam maliyet yöntemi dışında kalan yöntemlerin tercih edilmesi beklenmektedir. Ancak dışa dönük raporlama açısından bakıldığında, muhasebe standartlarına tabi üretim işletmeleri açısından Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stok Standardının maliyet yöntemlerine bakış açılarının incelenmesi gerekir.

### 3.2. VUK Açısından Tam Maliyet Yöntemi

Vergi mevzuatına göre tam maliyet yönteminin uygulanması esastır (Örten ve diğerleri 2010, 47). VUK 275. maddeye göre; “İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler” şeklinde ifade edilmiştir. Kanun’un 275. maddesi incelendiğinde tam maliyet yönteminin benimsendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’na göre tam maliyet yöntemi esasına dayalı olarak, yarı mamul ve mamul stokları bilançoda, satılan mamuller maliyeti gelir tablosu ve satışların maliyeti tablosunda tam maliyet üzerinden hesaplanıp raporlanmaktadır.

### 3.3. TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Tam ya da Normal Maliyet Yöntemi

TMS 2 Stoklar standardı, üretim maliyetlerinin kapsam açısından belirlenmesi konusuna standardın stokların maliyeti, satın alma maliyeti ve dönüştürme maliyetleri başlıklı bölümlerinde değinmiştir.

TMS 2 paragraf 10’a göre “stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir” (KGK, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)). Burada üretim işletmeleri için söz konusu olabilecek satın alma maliyetleri ile kastedilen üretim ortamında kullanılan direkt ya da endirekt malzeme stoklarıdır. Yine üretim işletmeleri için söz konusu olabilecek dönüştürme maliyeti ile kastedilen üretim maliyetleridir ki bunlar direkt ilk madde ve malzemeyi mamul haline dönüştürecek unsurlardan kaynaklanan direkt işçilik ve genel üretim maliyetleridir.



TMS 2 paragraf 11'e göre 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 indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır" (KGK, www.kgk.gov.tr). Bu maddede üretim işletmeleri için üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin tedariki sırasında stok hesabının borcuna kaydedilecek alış maliyetinin içeriği ile malzemenin maliyetini azaltacak unsurlar açıklanmıştır. Alış bedeli, taşıma, sigorta, mahsubu veya iadesi söz konusu olmayan vergi gibi malzemeyi işletmeye getirene kadar katılan tüm maliyetler malzeme maliyeti içine katılarak aktifleştirilecektir.

TMS 2 paragraf 12'ye göre "Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarımı gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim maliyetleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir" (KGK, www.kgk.gov.tr). Bu maddede özellikle genel üretim maliyetlerine vurgu yapılmış ve genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlerine örnekler verilmiştir. Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlere ayrılması gereği 13. paragraf ile birlikte değerlendirildiğinde daha net olarak belirlenebilmektedir.

TMS 2 paragraf 13'e 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 veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok

yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır” (KGK, www.kgk.gov.tr). Bu maddeden sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen birimlere normal kapasite temelinde ve kapasite kullanım oranına göre yükleneceği anlaşılmaktadır. Normal kapasitenin tam kullanılmaması durumunda üretime yüklenemeyecek olan sabit genel üretim maliyetleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına alınacaktır.

Standartta fiili (gerçek) üretim düzeyinin normal kapasiteye yaklaşması durumunda, fiili kapasitenin normal kapasite sayılabileceği belirtilmektedir. İfadenin İngilizce metni *“You can use the actual level of production provided that closely approximates the normal capacity”* (www.worldgaapinfo.com) şeklindedir. Cümleden tam maliyet yönteminin kullanılabilirliği anlaşılmaktadır. Aslında burada normal maliyet yöntemi terk edilmemekte, fiili üretimin normal kapasiteye yakın olma koşulu ile tam maliyet yöntemine izin verilmektedir. Bu durumda zaten tam maliyet yöntemine göre hesaplama normal maliyete göre hesaplamaya çok yakın sonuç verecektir (Büyükmirza 2003, 517).

Standardın ilgili paragrafında bir başka ifade *“Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur”* ifadesidir. Bu ifadenin yeterince açıklayıcı olmadığı düşüncesindeyiz. Çok yüksek üretim neye göre yüksektir? Burada kastedilen normal kapasitenin üstü olmalıdır. İfadenin İngilizce metni *“In periods of abnormally high production, the amount of indirect cost distributed to each unit of production decline, so that no stocks are valued above cost”* (www.worldgaapinfo.com) şeklindedir. *“Abnormally high production”* ifadesi normal kapasitenin üstü üretim düzeyini göstermektedir. Bu durumda birime düşen sabit maliyet azaltılmalı yani normal maliyet yönteminden tam maliyet yöntemine dönülmelidir. Örneğin normal kapasitesi 1000 birim olan ve toplam sabit genel üretim gideri 200.000 TL olan işletmede fiili üretimin 1200 birim olması durumunda normal maliyet yöntemi mantığına göre 1200 birime 200.000 TL/1000 birim x 1200 birim = 240.000 TL yüklemek gerekir. Yani birim sabit genel üretim gideri 200 TL/birim olur. Ancak standarda göre 200.000 TL yüklenecek ve birime düşen sabit genel üretim gideri 200.000 TL/1200birim = 166,6 TL ye düşürülecektir. Bu durumda tam maliyet yöntemi uygulanmış olur (Büyükmirza 2003, 517).

TMS 2 Stoklar Standardı yukarıda bahsi geçen özellikli durumlar dışında normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Netice itibariyle standardın sabit genel üretim maliyetlerine bakış açısı belirli olup normal kapasite temel alınarak kapasite kullanım oranına göre üretilen birimlere yükleme yapılacağı açıkça benimsenmiş ve normal maliyet yöntemi standarda tabi üretim işletmeleri için şart olarak ortaya konmuştur.

Bununla birlikte konunun bir de Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi yerinde olur. Bilindiği gibi işletmeler, bir döneme ilişkin vergilerini, vergi mevzuatındaki ilke ve esaslara göre hesaplayarak ödemek zorundadırlar. Diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na göre hesaplanan vergi öncesi kâr (zarar) tutarı, ticari kâr (zarar) olarak adlandırılırken (Mırsırlıoğlu 2005, 51), dönemin vergisi muhasebe (ticari) kârı üzerinden değil mali kâr üzerinden hesaplanmaktadır.

Vergiye tabi kâr olan mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı olan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki sürekli olmayan farka ertelenmiş vergi denir (Göğüş 2010, 13). Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştukları dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer alır. Sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkan ve ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları adını almaktadır (Süer ve Şenyiğit 2006, 203). Geçici farklar vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüleri benimsemesinden veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanır (Gücenme ve Poroy 2007, 4). Muhasebe kârı ile mali kârı farklılaştıran bu farklılıklar TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığı etkisi doğuran indirilebilir geçici farklar ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğuran vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır (Özkan 2009, 99). Uygulamada standarda uygun olarak raporlama yapmak zorunda olan üretim işletmeleri açısından normal kapasitenin altında üretim yapıldığı dönemlerde üretime yüklenmeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu açısından bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilecektir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı etkisi ortaya çıkacak, bu etki tüm üretim birimleri satılmadığı sürece işletme bilançolarında raporlanacaktır. Üretilen birimlerin tamamı satıldığında bu etki ortadan kalkacaktır. Konu izleyen bölümde bir örnek yardımı ile ele alınmıştır.

## 4. ÖRNEK UYGULAMA

### 4.1. Açıklama

Uygulamada ertelenmiş vergi etkisini inceleyebilmek için birbirini izleyen iki üretim dönemi aynı zamanda vergi dönemi olarak varsayılmış olup, örnekte işletmenin normal üretim kapasitesi, fiili üretim düzeyi, satış miktarları ve fiyatı ile sabit ve değişken üretim maliyeti unsurları temel düzeyde ele alınmıştır. Örnekte birbirini izleyen iki dönem için gerçekleşen satışların peşin tahsil edildiği varsayılmış, katma değer vergisi kayıtları örnek bütünlüğünü bozmamak için dikkate alınmamıştır. Örnek verileri, I. ve II. dönemler için aşağıda Tablo 2'deki gibi kurgulanmıştır.

**TABLO 2: I. ve II. Dönem İçin Örnek Verileri**

I. Dönem	II. Dönem
Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim	Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim
Dönem Başı Stok = 0	Dönem Başı Stok = 4.000 birim
Fiili Üretim = 8.000 birim	Fiili Üretim = 4.000 birim
Satış Miktarı = 4.000 birim (100 TL/br'den)	Satış Miktarı = 8.000 birim (100 TL/br'den)
Dönem Sonu Stok = 4.000 birim	Dönem Sonu Stok = 0
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 200.000 TL	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 100.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti = 50.000 TL	Direkt İşçilik Maliyeti = 25.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti = 130.000 TL	Değişken Genel Üretim Maliyeti = 65.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL	Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL

Bu verilere göre I. ve II. dönemlerin üretim maliyeti hesaplamaları tam ve normal maliyet yöntemlerine göre yapılacak, sonra üretim ve satış kayıtları TMS 2 Stoklar Standardına uygun olarak muhasebeleştirilecektir.

### 4.2. "I. Dönem" TMS 2 Çerçevesinde Hesaplama ve Muhasebeleştirme

Yukarıdaki verilere göre I. dönemin tam ve normal maliyet yöntemine göre toplam ve birim üretim maliyetleri ile vergi karşılıkları aşağıda Tablo 3'deki şekilde hesaplanacaktır.

**TABLO 3: I. Dönem İçin Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri ile Vergi Karşılıklarının Hesabı**

I. Dönem	
Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim	
Dönem Başı Stok	= 0
Fiili Üretim	= 8.000 birim (Kapasite Kullanım Oranı 8.000/10.000 = %80)
Satış Miktarı	= 4.000 birim (Birim Satış Fiyatı 100 TL/br'den)
Dönem Sonu Stok	= 4.000 birim
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	= 200.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti	= 50.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti	= 130.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti	= 100.000 TL
Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 200.000 TL	+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 200.000 TL
+Direkt İşçilik Maliyeti = 50.000 TL	+Direkt İşçilik Maliyeti = 50.000 TL
+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 130.000 TL	+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 130.000 TL
+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL	+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 80.000 TL
=Toplam Üretim Maliyeti= 480.000 TL	(100.000 x %80 KKO)
Birim Üretim Maliyeti = 480.000 TL/8000 birim	=Toplam Üretim Maliyeti= 460.000 TL
= 60 TL/br	Birim Üretim Maliyeti = 460.000 TL/8000 birim
	= 57,5 TL/br
Tam Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı	Normal Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı
Brüt Satışlar (4000 x 100 TL/br) = 400.000	Brüt Satışlar (4000 x 100 TL/br) = 400.000
-Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 60 TL/br) =(240.000)	-Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 57,5 TL/br) = (230.000)
= Brüt Satış Kârı = 160.000	- Sabit GÜM Kapasite Farkı <sup>1</sup> = (20.000)
-Vergi karşılığı (160.000 x %20) = (32.000)	= Brüt Satış Kârı = 150.000
	-Vergi karşılığı (150.000 x %20) = (30.000)

TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde I. dönem için muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır:

I. DÖNEM		
1	<b>151</b> Yarımamuller Üretim Hesabı <b>711</b> DiMMG Yansıtma Hesabı <b>721</b> DiG Yansıtma Hesabı <b>731</b> GÜG Yansıtma Hesabı  Normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenen maliyet	460.000       200.000 50.000 210.000

2	I. DÖNEM		
	<b>711</b> DİMMG Yansıtma Hesabı <b>721</b> DİG Yansıtma Hesabı <b>731</b> GÜG Yansıtma Hesabı <b>624</b> Dağıtılmayan GÜM Hesabı <sup>2</sup>	200.000 50.000 210.000 20.000	
	<b>710</b> DİMMG Hesabı <b>720</b> DİG Hesabı <b>730</b> GÜG Hesabı		200.000 50.000 230.000
	Yansıtma ve gider hesaplarının mahsubu ve yüklenmeyen kapasite farkının muhasebeleştirilmesi		
3	I. DÖNEM		
	<b>152</b> Mamuller Hesabı	460.000	
	<b>151</b> Yarımamuller Üretim Hesabı		460.000
	Tamamlanan 8000 birimin maliyetinin mamuller hesabına devri.		
4	I. DÖNEM		
	<b>289</b> Ertelenmiş Vergi Varlığı	4.000	
	<b>693</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		4.000
	20.000 x 0,20 = 4.000 TL vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen 20.000 TL tutarındaki giderin ertelenmiş vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi		

Dört numaralı muhasebe kaydında, 8000 birimlik üretim düzeyinde üretilen birimlere yüklenmeyen 20.000 TL'lik sabit genel üretim maliyeti kapasite farkı, TMS 2 Stoklar Standardında normal maliyet yöntemine göre dönem gideri olarak dikkate alınmıştır. Ancak VUK hükümlerine göre bu gider kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu 8000 birimlik üretimin tamamı satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı etkisi devam edecektir. Ancak bu 8000 birimlik üretimin tamamı satılırsa VUK hükümlerinde kabul edilen tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile TMS 2 Stoklar Standardı'na göre kabul edilen normal maliyet yöntemi kâr rakamları eşitleneceği için ertelenmiş vergi etkisi ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla dört numaralı muhasebe kaydının iptali gerekir. 8000 birimlik üretimin altında gerçekleşen satış miktarları için de Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabının düzeltilmesi gerekecektir. Örnekte I. dönemde 4000 birimlik satış gerçekleşti-

ği için Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabı bakiyesinin yarısının satış kaydından sonra 7 numaralı kayıta iptal edildiği görülmektedir. Dönemde başka satış olmayıp VUK'na göre işletme 2000 TL fazla vergi verecektir.

5	I. DÖNEM		
	<b>100</b> Kasa Hesabı	400.000	
	<b>600</b> Yurtiçi Satışlar Hesabı		400.000
	Satılan 4000 birimden elde edilen 4000 br x 100 TL/br = 400.000 TL hasılatın kaydedilmesi		
6	I. DÖNEM		
	<b>620</b> Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı	230.000	
	<b>152</b> Mamuller Hesabı		230.000
	Satılan 4000 birimin maliyetinin stok hesabından düşülerek giderleştirilmesi (4000br x 57,5 TL/br = 230.000 TL)		
7	I. DÖNEM		
	<b>692</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi <sup>3</sup>	2.000	
	<b>289</b> Ertelemiş Vergi Varlığı		2.000
	4000 birimin satışıyla ortadan kalkan 2000 TL ertelenmiş vergi varlığının iptali		

İşletmede I. dönemde kâr sonucunu etkileyecek başka bir faaliyet olmayıp dönem net kârının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılır:

8	I. DÖNEM		
	<b>690</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı <sup>4</sup>	250.000	
	<b>620</b> Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı		230.000
	<b>624</b> Dağıtılmayan GÜM Hesabı		20.000
	Dönem giderlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		
9	I. DÖNEM		
	<b>600</b> Yurtiçi Satışlar	400.000	
	<b>690</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı		400.000
	Dönem gelirlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		

10	I. DÖNEM	32.000 <sup>6</sup>	32.000	
	<b>691</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri <sup>5</sup>  <b>370</b> Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları  Tablo 1’de yer alan VUK tam yöntemine göre ayrılması gereken vergi karşılığı			
11	I. DÖNEM	150.000		
	<b>690</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı <b>693</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi  <b>692</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi <b>691</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri <b>694</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı <sup>7</sup>  Dönem Net Kârının tahakkuku	4.000	2.000 32.000 120.000	
	I. DÖNEM	120.000		
	<b>694</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı  <b>590</b> Dönem Net Kârı  Dönem Net Kârının bilançoaya aktarılması		120.000	
	12		120.000	
				120.000

Dönem kârından, dönem net kârına ulaşmada ertelenmiş vergi gelir/gider etkisinin gösterilmesi için Tablo 4’de I. dönem için gelir tablosu düzenlenmiştir.



**TABLO 4: Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Gelir Tablosu**

	<b>TMS'ye Göre I. Dönem Gelir Tablosu</b>
+ Brüt Satışlar	400.000
- SMM 620 Satılan Mamul Maliyeti 230.000 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı 20.000	(250.000)
= Brüt Satış Kârı	150.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	150.000
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(32.000)
- Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	(2.000)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	4.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	120.000

**4.3. "II. Dönem" TMS 2 Çerçevesinde Hesaplama ve Muhasebeleştirme**

II. dönemin tam ve normal maliyet yöntemine göre toplam ve birim üretim maliyetleri ile vergi karşılıkları aşağıda Tablo 5'deki şekilde hesaplanacaktır.

**TABLO 5: II. Dönem için Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri ile Vergi Karşılıklarının Hesabı**

II. Dönem	
Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim	
Dönem Başı Stok	= 4.000 birim
Fiili Üretim	= 4.000 birim (Kapasite Kullanım Oranı 4.000/10.000 = %40)
Satış Miktarı	= 8.000 birim
Dönem Başı Stok	= 0
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	= 100.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti	= 25.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti	= 65.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti	= 100.000 TL
Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 100.000 TL	+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 100.000 TL
+Direkt İşçilik Maliyeti = 25.000 TL	+Direkt İşçilik Maliyeti = 25.000 TL
+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 65.000 TL	+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 65.000 TL
+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL	+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 40.000 TL
=Toplam Üretim Maliyeti= 290.000 TL	(100.000 x %40 KKO)
Birim Üretim Maliyeti = 290.000 TL/4000 birim	=Toplam Üretim Maliyeti= 230.000 TL
= 72,5 TL/br	Birim Üretim Maliyeti = 230.000 TL/4000 birim
	= 57,5 TL/br
Tam Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı	Normal Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı
Brüt Satışlar (8000 x 100 TL/br) = 800.000	Brüt Satışlar (8000 x 100 TL/br) = 800.000
- Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 72,5 TL/br) = (290.000)	- Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 57,5 TL/br) = (230.000)
(4000 x 60 TL/br) = (240.000)	(4000 x 57,5 TL/br) = (230.000)
= Brüt Satış Kârı = 270.000	- Sabit GÜM Kapasite Farkı = (60.000)
- Vergi karşılığı (270.000 x %20) = (54.000)	= Brüt Satış Kârı = 280.000
	- Vergi karşılığı (280.000 x %20) = (56.000)

TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde II. dönem için muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır:

II. DÖNEM	
1	<b>151</b> Yarımamuller Üretim Hesabı <b>711</b> DİMMG Yansıtma Hesabı <b>721</b> DiG Yansıtma Hesabı <b>731</b> GÜG Yansıtma Hesabı  Normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenen maliyet
	230.000
	100.000
	25.000
	105.000

2	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>711</b> DİMMG Yansıtma Hesabı 100.000  <b>721</b> DİG Yansıtma Hesabı 25.000  <b>731</b> GÜG Yansıtma Hesabı 105.000  <b>624</b> Dağıtılmayan GÜM Hesabı 60.000</p> <p style="text-align: right;"><b>710</b> DİMMG Hesabı 100.000  <b>720</b> DİG Hesabı 25.000  <b>730</b> GÜG Hesabı 165.000</p> <p>Yansıtma ve gider hesaplarının mahsubu ve yüklenmeyen kapasite farkının muhasebeleştirilmesi</p>		
3	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>152</b> Mamuller Hesabı 230.000</p> <p style="text-align: right;"><b>151</b> Yarımamuller Üretim Hesabı 230.000</p> <p>Tamamlanan 4000 birimin maliyetinin mamuller hesabına devri.</p>		
4	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>289</b> Ertelenmiş Vergi Varlığı 12.000</p> <p style="text-align: right;"><b>693</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi 12.000</p> <p>60.000 x 0,20 = 12.000 TL Vergi Mevzuatına göre Kanunen Kabul edilmeyen 60.000 TL tutarındaki giderin ertelenmiş vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi</p>		
5	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>100</b> Kasa Hesabı 800.000</p> <p style="text-align: right;"><b>600</b> Yurtiçi Satışlar Hesabı 800.000</p> <p>Satılan 8000 birimden elde edilen 8000 br x 100 TL/br = 800.000 TL hasılatın kaydedilmesi</p>		

6	II. DÖNEM	460.000	460.000
	<b>620</b> Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı  <b>152</b> Mamuller Hesabı  Satılan 8000 birimin maliyetinin stok hesabından düşülerek giderleştirilmesi (4000br x 57,5 TL/br = 230.000 TL)		
7	II. DÖNEM	14.000	14.000
	<b>692</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi  <b>289</b> Ertelenmiş Vergi Varlığı  4000 birimin satışıyla ortadan kalkan 12000 TL ile birinci vergi döneminden devreden 4000 birimin de satılmasıyla ilgili ertelenmiş vergi varlığının iptali		

İşletmede II. dönemde kâr sonucunu etkileyecek başka bir faaliyet olmayıp dönem net kârının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılır:

8	II. DÖNEM	520.000	460.000
	<b>690</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı  <b>620</b> Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı <b>624</b> Dağıtılmayan GÜM Hesabı  Dönem giderlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		
9	II. DÖNEM	800.000	800.000
	<b>600</b> Yurtiçi Satışlar  <b>690</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı  Dönem gelirlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		

10	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>691</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri</p> <p style="text-align: right;">54.000<sup>8</sup></p> <p><b>370</b> Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları</p> <p style="text-align: right;">54.000</p> <p>Tablo 3'de yer alan VUK tam yöntemine göre ayrılması gereken vergi karşılığı</p>	
11	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>690</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı</p> <p style="text-align: right;">280.000</p> <p><b>693</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi</p> <p style="text-align: right;">12.000</p> <p><b>692</b> Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi</p> <p style="text-align: right;">14.000</p> <p><b>691</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri</p> <p style="text-align: right;">54.000</p> <p><b>694</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı</p> <p style="text-align: right;">224.000</p> <p>Dönem Net Kârının tahakkuku</p>	
12	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p><b>694</b> Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı</p> <p style="text-align: right;">224.000</p> <p><b>590</b> Dönem Net Kârı</p> <p style="text-align: right;">224.000</p> <p>Dönem Net Kârının bilançoya aktarılması</p>	

Dönem kârından, dönem net kârına ulaşmada ertelenmiş vergi gelir/gider etkisinin gösterilmesi için Tablo 6'da II. dönem için gelir tablosu düzenlenmiştir.

**TABLO 6: Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Gelir Tablosu**

	TMS'ye Göre II. Dönem Gelir Tablosu
+ Brüt Satışlar	800.000
- SMM 620 Satılan Mamul Maliyeti 460.000 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı 60.000	(520.000)
= Brüt Satış Kârı	280.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	280.000
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(54.000)
- Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi	(14.000)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi	12.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	224.000

İşletmenin I. ve II. dönemler birlikte değerlendirildiğinde Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu olarak düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 7'deki gibidir.

**TABLO 7: Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Gelir Tabloları**

	I. Dönem Gelir Tablosu	II. Dönem Gelir Tablosu	TOPLAM
+ Brüt Satışlar	400.000	800.000	1.200.000
- SMM	(250.000)	(520.000)	(770.000)
= Brüt Satış Kârı	150.000	280.000	430.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	150.000	280.000	430.000
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(32.000)	(54.000)	(86.000)
- Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi	(2.000)	(14.000)	(16.000)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi	4.000	12.000	16.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	120.000	224.000	344.000

İşletmenin I. ve II. dönemleri tek bir faaliyet dönemi gibi değerlendirildiğinde net kâr 344.000 TL ve toplam vergi yükü 86.000 TL olarak hesaplanmaktadır. İşletme bu vergi yükünün 32.000 TL'sini I. dönem için, 54.000 TL'sini II. dönem için ödeyecektir. İki dönem sonuçları birlikte değerlendirildiğinde Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (TMSUGT) açısından tam maliyet yöntemine uygun olarak düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 8'deki gibi olacaktır.

**Tablo 8: VUK ve TMSUGT uyumlu Gelir Tabloları**

	I. Dönem Gelir Tablosu	II. Dönem Gelir Tablosu	Toplam
+ Brüt Satışlar	400.000	800.000	1.200.000
- SMM	(240.000)	(530.000)	(770.000)
= Brüt Satış Kârı	160.000	270.000	430.000
= Dönem Kâr/Zararı	160.000	270.000	430.000
- Dönem Kârı V ve DYYK	(32.000)	(54.000)	(86.000)
=Dönem Net Kârı	128.000	216.000	344.000

Toplam rakamlara bakılıp, iki dönem birlikte değerlendirildiğinde TMS ile VUK ve TMSUGT açısından farklı bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Ancak Tablo 6 ile Tablo 7 incelendiğinde raporlama dönemleri açısından I. dönemin dönem kârı ile dönem net kâr rakamları ile II. dönemin raporlanan dönem kârı ile dönem net kâr rakamları TMS ile VUK ve TMSUGT açısından farklılaşmaktadır.

## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Üretim maliyetinin hesaplanması için maliyet unsurlarının kapsamı açısından muhasebe yazınında tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, asal maliyet yöntemi ve süper değişken maliyet yöntemi olmak üzere toplam beş adet hesaplama yöntemi yer almaktadır. Bunlar arasında tam maliyet yöntemi dış raporlama amaçları açısından kullanılırken, yöntemine göre hesaplanan birim üretim maliyeti farklı kapasite düzeylerinde farklı olarak hesaplanmaktadır. Tam maliyet yönteminde sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı üretilen birimlere yüklendiği için düşük üretim kapasitesinde birim maliyet yüksek, yüksek üretim kapasitesinde birim maliyet düşük hesaplanmaktadır. Bunun dışındaki tüm yöntemler farklı kapasite düzeylerinde aynı birim maliyeti hesaplamaya izin vermekte, böylece yönetsel amaçlı olarak içe dönük raporlamalarda kullanılmaktadırlar.

Konu, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olan üretim işletmeleri açısından özellik arz etmektedir. TMS 2 Stoklar standardına göre üretim maliyeti hesaplanırken normal maliyet yöntemine vurgu yapılmakta, istisnai durumlar dışında normal maliyet yöntemi zorunlu kılınmaktadır. İstisnai durumlar fiili üretim düzeyinin normal kapasite düzeyine yaklaştığı ya da normal kapasite düzeyinin aşıldığı anormal fiili üretim düzeyidir. Bu iki olasılıkta da standart, tam maliyet yöntemine izin vermektedir. Bunun nedeni ise zaten bu iki olasılık durumunda tam maliyet yöntemi

mine göre bulunan üretim maliyeti rakamı ile normal maliyet yöntemine göre bulunan üretim rakamlarının birbirine yakın olmasıdır. Standart her iki durumda da işletmeleri normal maliyet yönteminin gerektirdiği sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin belirlenmesi külfetini üretim işletmelerinin üzerinden almaktadır. Bununla birlikte standartta normal maliyet yönteminin kullanılacağı durumlar için sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesinde; muhasebe yöntemi, mühendislik, matematik ve istatistik yöntemler gibi yöntemlerden hangisinin kullanılacağına değinilmemiş, bu durumda işletmelere serbesti tanınmıştır. Ancak bu yöntemlerin subjektif yargılara dayalı olanlarının gerçekten uzak sonuçlar vereceği unutulmamalıdır.

TMS 2 Stoklar Standardında benimsenen normal maliyet yönteminin bir de Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi gerekli ve yerindedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nda üretim maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yönteminin kullanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre üretim maliyet unsurlarının tamamı üretilen mamullere yüklenmektedir. Normal maliyet yönteminde ise normal kapasite altında gerçekleşen üretim dönemlerinde sabit genel üretim maliyetleri kapasite kullanım oranıyla orantılı olarak mamullere yüklenmekte, boş kapasiteye ait sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı ise dönem gideri olarak dönemin gelirlerinden düşülmektedir. Vergi Usul Kanunu açısından bu kanunen kabul edilmeyen giderdir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı etkisi ortaya çıkar ve bu etkinin tüm üretim birimleri satılmadığı sürece işletme bilançolarında raporlanması gerekir. Üretilen birimlerin tamamı satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı etkisi devam eder. Ancak üretimin tamamı ilgili üretim döneminde satılırsa VUK hükümlerinde kabul edilen tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile TMS 2 Stoklar Standardı'na göre kabul edilen normal maliyet yöntemi kâr rakamları eşitleneceği için ertelenmiş vergi etkisi ortadan kalkar. Dolayısı ile aktifleştirilmiş olan ertelenmiş vergi varlığı muhasebe kaydının iptali gerekir. Üretimin altında gerçekleşen satış miktarları için de ertelenmiş vergi varlığı muhasebe kaydının kısmen düzeltilmesi gerekir.

Tabii ki vergi yasaları ile TMS arasında ertelenmiş vergi etkisi doğuran birçok geçici fark vardır. Bunların dönem sonunda birlikte değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu çalışmada öncelikli amaç olmamakla birlikte, tam maliyet / normal maliyet yöntem farklılığı ile bu etkinin net olarak daha kolay ortaya konabileceği, özellikle ertelenmiş vergi etkisinin tek bir konu üzerinden daha iyi ifade edilebileceği düşünülmüştür.



Aslında uzun dönemde üretilen birimlerin hepsinin satıldığı varsayıldığında tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasında hesaplanan dönem kârı rakamı açısından bir fark kalmaz. Ancak dönemsel olarak üretim ve satış miktarları arasında farklılıklar oluşabileceği için yöntemlere göre hesaplanan ve raporlanması gereken kâr rakamları birbirlerinden farklılaşabilir.

#### KAYNAKÇA

Akdoğan, N. 2009. **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 84, ss.29-70.

Akgün, A. İ. 2012. "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları", **SDÜ İİBF Dergisi**, 17/2, ss. 229-246.

Altuğ, O. 2000. **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Büyükmirza, K. 2003. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Can, A. V. 2006. **Maliyet Muhasebesi**, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.

Copeland, R. M., P. E. Dascher, J. R. Strawser. 1991. **Managerial Accounting**, Houston: Dame Publications.

Corbett, T. 1998. **Throughput Accounting**, USA: The North River Press.

Çakıcı, C. 2006. "Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:30, ss.102-111.

Dominiak, F.G. ve J. G. Louderback. 1991. **Managerial Accounting**, PWS Kent Publishing.

Erden, S. A. 2004. **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Göğüş, H. S. 2010. "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:101, ss.13-30.

Gücenme, Ü. ve A. Poroy. 2007. "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 6 (21), ss.1-16.

Haftacı, V. 2013. **Yönetim Muhasebesi**, 5. B., Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.

- Haftacı, V. 2013a. **Maliyet Muhasebesi**, 9. B., Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.
- Hansen, D. R. ve M. M. Mowen. 1992. **Management Accounting**, Ohio: South Western Publishing.
- Hilton, R. W. 2005. **Managerial Accounting**, New York: McGraw-Hill.
- Horngren, C. T., C. Foster, S. M. Datar. 2001. **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, New Delhi: Prentice Hal.
- Karakaya, M. 2007. **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Küçüksavaş, N. 2006. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Kare Yayınları.
- Lal, J. ve S. Srivastava. 2009. **Cost Accounting**, New Delhi: Mcgraw Hill.
- Mısırlıoğlu, İ. U. 2005. "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 72, ss.51-65.
- Moore, C. L. ve R. K. Jaedicke. 1980.; Çeviren: Alparslan Peker, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: İÜ Yayın No: 2683.
- Örten, R, H.Kaval, A. Karapınar. 2010. **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkan, A. 2009. "TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:32, ss. 97-112.
- Saban, M. 2002. **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi**, İstanbul: Yayımlı Matbaası.
- Süer, A. Z. ve Y. B. Şenyiğit. 2006. "Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 74, ss. 199-213.
- Yereli, A. N., N. Kayalı, L. Demircioğlu. 2012. "Maliyetlerin Tepitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, ss. 21-41.
- Yükçü, S. ve M. Y. İçerli. 2007. "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:34, ss. 66-73.
- Yükçü, S. 2005. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 5. B., İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar Standardı <http://kgk.gov.tr/con>

[tents/files/TMS2.pdf](https://www.tmmvb.org/files/TMS2.pdf) (Erişim Tarihi: 04.03.2013, saat: 16:00)

<http://www.worldgaapinfo.com/pdf/IAS/IAS2.pdf> (Erişim Tarihi: 11.03.2013, saat: 15:00)

Vergi Usul Kanunu.

TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağı.

### (Footnotes)

1 Üretime yüklenmeyen boş kapasiteye ait sabit genel üretim gideri farkı için 625 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-) hesabı, (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 84) önerilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu ancak henüz resmîyet kazanmamış Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğı'nde bu hesap 624 kod numarası ile "Normal kapasitenin altında üretimde bulunduğu dönemlerde, üretim faaliyeti ile ilişkili sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye düşen tutarlarının üretim maliyetine yüklenmeyip doğrudan sonuç hesaplarına aktarımında kullanılan hesaptır" açıklaması ile yer almaktadır.

2 Kullanılmayan kapasiteden kaynaklanan ve üretime yüklenmeyen sabit genel üretim maliyetlerinin kaydedilebileceğı bu hesap dışında; Akgün (2012, 239) ile Örtün ve diğçerleri (2010, 47) "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabını", Yereli ve diğçerleri (2012, 31) ise "634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabını" önermişlerdir.

3 "Bu hesap sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiğı hesaptır. Sürdürülen faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı gideri bu hesaba borç, "489 Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabına veya iptallerde "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabına alacak kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında "694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabına aktarılarak kapatılır." Hesapla ilgili bu açıklama resmîyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağı'nda yer almaktadır.

4 "Sürdürülen faaliyet gelirleri bu hesabın alacağına giderleri ise borcuna yazılır. Dönem sonunda hesabın kalanı, sürdürülen faaliyetler dönem kârı vergi ve diğçer yasal yükümlülük karşılıkları ve ertelenmiş vergi gelir etkisi veya gider etkisi hesapları ile birlikte "694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabına aktarılarak kapatılır." Hesapla ilgili bu

açıklama resmiyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer almaktadır.

5 “Sürdürülen faaliyetler dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülüklerin izlendiği hesaptır. Söz konusu yasal yükümlülük karşılık giderleri bu hesabın borcuna, “370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağına kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında “694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktararak kapatılır.” Hesapla ilgili bu açıklama resmiyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer almaktadır.

6 Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr = 160.000 TL (VUK'nun kabul ettiği kâr rakamı)

Vergi Karşılığı =  $160.000 \times 0.2 = 32.000$  TL

7 “Sürdürülen faaliyetlere ilişkin elde edilen kârdan (zarardan) vergi karşılığının düşülmesi sonucunda hesaplanan net kâr veya zararın izlendiği hesaptır. “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı” ile “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri” ve “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi” ile “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Sürdürülen faaliyetlerle ilgili vergiden sonraki net kâr bu hesabın alacağına, zarar ise borcuna yazılır. Bu hesap, dönem sonlarında farkın kâr veya zarar oluşuna göre “590 Dönem Net Kârı” veya “591 Dönem Net Zararı” hesaplarından ilgili olanına devredilerek kapatılır.” Hesapla ilgili bu açıklama resmiyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer almaktadır.

8 Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan Kâr = 270.000 TL (VUK'nun kabul ettiği kâr rakamı)

Vergi Karşılığı =  $270.000 \times 0.2 = 54.000$  TL.