

Yan Mamullerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneriler

Abdulkadir ALBEZ (*)

Özet: Birçok üretim işletmesinde ana mamulün üretimi sırasında ortaya çıkan yan mamullerin, vergi mevzuatı açısından farklı yöntemlerde kaydedilmesi mümkündür. Ancak yan mamullerle ilgili bu farklı kayıt yöntemlerinin karar alıcıların kararlarını farklı şekillerde etkileyeceği unutulmamalıdır. Dolayısıyla yan mamullerle ilgili muhasebe kayıtları yaparken bazı noktaların aydınlığa kavuşturulması gerekir.

Bu bağlamda yan mamul geliri, ana faaliyet geliri, yan faaliyet geliri veya olağan dışı gelir mi sayılmalıdır. Ayrıca yan mamuller toplam üretim maliyetinden pay almalı mı ya da bu, farklı bir stok kaleminde gösterilmeli midir gibi soruların cevap bulması zorunludur.

Bu çalışmayla yan mamullerle ilgili yukarıda belirtilen sorulara, mevzuat çerçevesinde, karşılaştırmalı örneklerle cevap aranması ve özellikle üretim işletmelerinin muhasebe uygulamalarına ışık tutması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yan Mamul, Stok Değerleme, Mali Analiz

Suggestions About the Accounting of By-Products

Abstract: It is possible to record the by-products emerging during the production of main product through different methods from the point of tax legislation. However, it shouldn't be emitted that the decisions of decision makers will be affected by these different recording methods related with by-products. Thus, while recording accounting of by-products, same points should be enlightened.

In this context, the questions whether the revenue of by-product should be accepted as main activity income or by-activity income or unusual revenue; whether the by-products should get a share from total production cost or not, and / or whether to register them in a different stock item, should be answered.

In this study, it was aimed to find answer to the above mentioned questions by giving comparative examples within the framework of legislation, and to throw a light on accounting practices especially of the production enterprises.

Key Words: By-Product, Stock Valuation, Financial Analysis

*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Aşkale Meslek Yüksekokulu.
(e-posta: aalbez@atauni.edu.tr)

Giriş

Birçok üretim işletmesinde ana mamul yanında yan mamul de üretilmektedir. Yan mamulün birim değeri düşük olmasına rağmen çoğu zaman toplam değeri işletmenin faaliyet kârını etkileyebilecek kadar yüksek olabilmektedir.

Örneğin, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş. Erzurum şeker fabrikası 2007 yılı şeker maliyet tablosu'nda maliyet masrafından tenziller başlığı altında yan mamul melas maliyet-satış bedeli 1.427.400,00 TL ve yaş küspe 888.886,72 TL olarak kaydedilmiştir. Aynı dönemin gelir tablosunda faaliyet kârı ise 641.047,82 TL olmuştur. Görüldüğü gibi yan mamullerin satış gelirleri faaliyet kârının yaklaşık 3,6 katı kadardır (ilgili mali tablolar fabrikadan bizzat alınmıştır).

Bu duruma rağmen, bu dönemde üretilen melas ve yaş küспенin ne kadarının satıldığı, stokta ne kadar yarı mamul bulunduğu ve bu yarı mamullerin satışından ne kadar gelir sağlandığı gibi sorulara adı geçen işletmenin mali tablolarında cevap bulmak mümkün olmamıştır.

Nedeni, şeker fabrikası yan mamullerin muhasebe kaydını yaparken yan mamullere satış değeri kadar maliyetten pay vermiş, ancak farklı bir stok kalemine kaydetmemiş, yan mamul satış gelirlerini normal ana mamul satış geliri gibi kaydetmiş ve yan mamul maliyetlerini de ana mamul maliyetleri gibi değerlendirmiştir.

Bu şekilde yapılan muhasebe kayıtları sonucu mali tablolarda yan mamullerle ilgili herhangi bir bilgiye ulaşma imkanı kalmamıştır.

Oysa mali tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen bilgilerin, zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır (Akdoğan ve Tenker; 1994: 5). Mali tablolardaki bilgiler işletmeyi tanımaya, değerlendirmeye ve işletme hakkında bir yargıya varmaya yaramaktadır. Ancak hangi bilgilerin finansal bilgi kullanıcıların kararlarında fayda yaratacağının belirlenerek tablolara alınması maliyet-yarar ilişkisinin analizine ve önemlilik kriterlerinin belirlenmesine bağlıdır (Akdoğan ve Tenker, 1994: 15).

Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Karar alıcılar için bu bilgiler zamanlı, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacakları mali tabloları düzenleyenleri ilgilendirmez. Finansal tablolar mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlenir (Güredin, 1997: 35).

Muhasebenin temel kavramlarından Tam Açıklama Kavramı; “mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde, yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder” demektedir.

I. Yan Mamulün Tanımı ve Özellikleri

Yan Mamul, ana mamulle birlikte üretilen ve ana mamule oranla değeri düşük olan mamullerdir (Horngren: 549). Yan mamul ana mamul ayrımında kullanılan en önemli

ölçüt piyasa satış değeridir. Ortak mamullerde, mamuller arasında önemli bir değer farkı söz konusu değildir. Oysa yan mamulün değeri diğer mamullere göre daha düşüktür. Kesin olmamakla birlikte, yan mamuller üretilen toplam mamullerin piyasa değerinin %10'u kadardır. Örneğin, bir işletmenin üretim sürecinin sonunda elde ettiği un ile kendiliğinden ortaya çıkan kepeğin piyasa değeri sırasıyla %95 ve %5 dir (Karakaya, 2006: 357).

Yan mamul, üretimin konusuna bağlı olarak üretim işlemleri sırasında ve üretimin doğal sonucu olarak elde edilir. Amaç ana mamulü üretmektir. Yan mamuller üretime başlamadan önce ilk madde ve malzemenin temizlenmesi sırasında veya üretim süreci sırasında veya üretim tamamlandıktan sonra ortaya çıkarlar (Küçüksavaş, 2006: 391). Yan mamuller birleşik mamullerin bir parçası olabileceği gibi, tek bir ana mamul üretiminde de söz konusu olabilir. Örneğin kepek ayrı olarak üretilen un'un yanında ortaya çıkan yan mamul iken, kemik et üretiminde birleşik mamullerin yan mamulü olarak ortaya çıkmaktadır (Karakaya, 2006: 357).

Yan mamuller ayrılma noktasından müşterek mamullerle birlikte ortaya çıktıktan sonra, ya ana mamuller gibi aynı şekilde satılmakta ya da satılmadan önce ileri bir işleme tabi tutulmaktadır. Yan mamul ile artık (döküntü) arasındaki temel fark, yan mamulün artık'tan daha büyük satış değerinin olmasıdır (Polimeni, Fabbazi ve Adelberg, 1991: 347).

Müşterek mamul, yan mamul ya da döküntü gibi sınıflandırma, teknolojik keşiflere bağlı olarak, mamullerin yeni kullanım alanı bulunduğu veya eski kullanım alanı terk edildiğinde değişebilir. Başka bir ifadeyle, teknolojik keşiflerden dolayı bir yan mamul, müşterek mamule dönüşebilir. Örneğin petrol endüstrisinde önceleri gaz yağı ana mamul, benzin yan mamul niteliğindedir. Günümüzde otomobil üretiminin artması ve yaygınlaşması sonucu benzine olan talep artmış ve benzin ana mamul haline gelmiştir (Küçüksavaş, 2006: 392).

II. Yan Mamullerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Mevzuattaki Hükümler

İşletmelerde bulunan stokların nasıl değerlendirileceği ya da kayıtlara alınacağı vergi kanunları ile birlikte birçok mevzuatta da geniş yer bulmuş ve çeşitli düzenlemelere konu olmuştur. Söz konusu düzenlemelerden birisi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'dir. Adı geçen standartların oluşması, finansal raporlarda anlam bütünlüğü ve dil birliği sağlanması amacıyla 4487 sayılı Kanun'la idari ve mali anlamda bağımsızlığı olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Bu çerçevede Kurul tarafından 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Finansal Tabloların Hazırlanma Ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ" düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğin beşinci maddesinde Kurul Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre bilanço esasına göre defter tutan, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamı dışındaki gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlayan standartları kurmakla görevlendirilmiştir. Bu standartlar ile sağlanmaya çalışılan amaç finansal tablolardaki bilgilerin kamuya aydın-

latma gücü ve etkinliği olmaktadır. Kurul, Avrupa Birliği ile uyum sağlaması amacıyla Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarını benimseme kararı almıştır. Türkiye’de 2005 yılından itibaren ilk defa bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını uluslararası raporlama standartlarına uygun olarak belirlemiştir.

Maliye Bakanlığının 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 1 sıra no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin V. kısmında yapılan düzenlemenin vergi mevzuatı ile ilişkisi ve yaptırımı şu şekilde belirtilmiştir: Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki’nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tek tipliliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.

Aynı tebliğin tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve hesap planı açıklamaları kısmında konu ile ilgili hesaplar ve açıklamaları şöyledir:

15. Stoklar: Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir.

152. Mamuller: Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

157. Diğer Stoklar: Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.

62. Satışların Maliyeti: İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar.

Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir.

623. Diğer Satışların Maliyeti: İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır.

64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar: İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur.

15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete’de stoklara ilişkin kuram ve normları koymak amacıyla 2 numaralı muhasebe standardı yayınlanmıştır. Bu standardın 1 numaralı maddesinde ilk olarak standardın amacı açıklanmıştır. Bu standart ile stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek nasıl saptanacağı ve gidere dönüştürüleceği açıklanmıştır. Standardın ikinci maddesi ile stoklara ilişkin esasların geçerli olmayacağı stoklar açıklanmıştır. Standart kapsamının geçerli olduğu stoklardan ise,

-İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan,

-Satılmak üzere üretilmekte olan,

-Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar, anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. 2 numaralı standardının 9’uncu maddesinde stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hükümde yer alan net gerçekleşebilir değer standardın altıncı maddesinde açıklanmıştır. Adı geçen maddeye göre net gerçekleşebilir değer; “işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.” Kısaca net gerçekleşebilir değer ile ifade edilmek istenen; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar olmaktadır. Stok değerlemesinde dikkate alınabilecek olan net gerçekleşebilir değer esası, stokların değerlemesinde önem arz eden bir terminolojidir. Stokların piyasa değerlerinin belirlenmesi ve net bugünkü değer esasının, hangi şartlarda ve hangi şekilde uygulanabileceği özellikle değişken ve istikrarsız mal piyasalarında büyük zorluk arz etmektedir. Ayrıca söz konusu stoklara olan talebin oynaklığı ile birlikte arz koşulları da net bugünkü değeri hesaplamada karşılaşılan belirsiz etmenler olarak dikkat çekmektedir. Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınmaktadır.

Konu ile ilgili olarak SPK mevzuatında da benzer hükümler bulunmaktadır. Söz konusu mevzuatın 29.01.1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış bulunan seri: XI ve 1 numaralı Tebliği’nin 9’uncu maddesine göre “ihtiyatlılık kavramı”, işletmelerde durumun olduğundan daha iyi gösterilmesini engelleyen ve işletmeleri risk altına sokmayı önleyen muhafazakâr yaklaşım tarzlarını ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri, zararları ve borçları için karşılık ayırırlar; muhtemel gelir ve kârları için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak, bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

SPK Tebliği’nde yer alan bu hüküm vergi mevzuatı ile uyumlu bulunmamaktadır. Zira karşılıkların vergi mevzuatında zarar olarak dikkate alınabilmesi için VUK’un 288’inci maddesinde de belirtildiği üzere belli bazı zararlardan olması gerekmektedir. Bu zarar karşılıkları ise VUK’ta ayrıca sayılmıştır. Söz konusu SPK Tebliği’nin 19 numaralı maddesinin “f” bendinde ise net gerçekleşebilir değer tanımı yapılmış bulunmaktadır. Buna göre; “varlık unsurlarının “gerçekleşmesi beklenen satış bedeli’nden, yapılması

gerekli “tamamlama maliyeti” ile “satış giderleri”nin indirilmesinden sonra kalan değeri” TMS’ndaki duruma benzer olarak net gerçekleşebilir değeri ifade etmektedir. Yine Tebliğ’in 22 numaralı maddesinde stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilecektir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleşebilir değer elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması gerekir. Tebliğ’in 25. maddesinde net gerçekleşebilir değer; a) işletmenin satış verileri, b) varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar, c) varsa borsa rayici, d) resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlar gibi ölçütlere dayanılarak tahmin ve tespit edilebilir demektir.

Yukarıda da açıklandığı üzere SPK, TMS’ndan farklı olarak stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesini bazı kriterlere bağlamıştır. SPK hükümleri çerçevesinde söz konusu esasın değerlendirilmesinde dikkate alınabilmesi için net gerçekleşebilir değer en az %10 oranında elde etme maliyetinden düşük olması ve aynı zamanda bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair emarelerin bulunmaması gerekmektedir. Bu şartlar sağlanmadığı sürece ise stoklar elde etme maliyeti ile değerlendirilmeye devam edecektir. TMS’ de ise stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için herhangi bir oran şartı aranmamaktadır. Maliyet bedeline göre bulunulacak mutlak bir azalış zarar olarak dikkate alınabilecektir. Fakat daha sonra SPK tarafından düzenlenen “sermaye piyasalarında muhasebe standartları” hakkındaki seri no: XI ve 25 numaralı Tebliğ’in 141’inci maddesinde net gerçekleşebilir değer tanımı TMS’dekine benzer şekilde değiştirilmiştir.

TMS’larının 3 sıra numaralı Tebliği’nin 34’üncü maddesi uyarınca stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. 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 karşılığı o dönemde karşılık gideri olarak yazılan tutardan mahsup edilir. İptal edilen karşılık tutarı hesap dönemi içinde ayrılan karşılık giderlerinden fazla olması durumunda, aradaki fark konusu kalmayan karşılık olarak gelir kaydedilir.

Vergi kanunları ise stok değerlemesine SPK mevzuatı ile TMS’ye göre farklı bir açıdan yaklaşmaktadır. Zira vergi kanunlarında stok değerlemesinin mantığı, diğer kanunlarda ya da mevzuatlarda yer alan amaçların dışında gerçekleşmektedir. Vergi hukukunda stok değerlemesinin temel amacı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK’un) 258’inci maddesinde de ifade edildiği üzere, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti amacını taşımaktadır. Yani tamamen vergi matrahını tespit edebilmek için yapılması zorunlu olan bir değerlendirme işlemidir.

VUK’un 274’üncü maddesinde 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek kaydıyla emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği esası getirilmiştir. Aynı madde hükmünde

maliyet bedeli esas dışında değerlemenin yapılabileceği tek durum ortaya konmuştur. Buna göre emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm mükellefler için ihtiyari olmak kaydıyla 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir. Belirtilen kanun hükmü; işletmelere aslında maliyet bedelinden daha düşük olan piyasa değeri ile değerlendirme yapmalarına imkan vermemekte; sadece işletmelerin belli şartlarla maliyet bedelinden daha düşük olan piyasa değeri ile değerlendirme imkanı tanımaktadır. Aslında yapılan değerlendirme işlemi ile mükellefe bu dönemin ödenecek gelir yada kurumlar vergisini diğer hesap dönemlerinde ödeme imkanı getirmektedir. VUK'un 275'inci maddesinde ise; "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 hissenin 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."

Hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanun hükmü ile mükelleflere ürettikleri mamullerin maliyetini, belli bazı üretim maliyetlerini dikkate almak suretiyle diledikleri gibi belirleme imkanı tanımıştır. VUK'un 278'inci maddesine göre ise; yangın, deprem ve su basması gibi 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, üstüpi, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilecektir. Emsal bedelin açıklaması ise adı geçen Kanun'un 267'inci maddesinde üç sıra şeklinde açıklığa kavuşturulmuştur. Bunlar ise sırası ile ortalama satış, maliyet ve takdir esaslarıdır. Yalnız VUK çerçevesinde emtia için maliyet bedeli ile emsal bedel tespiti mümkün bulunmamaktadır.

III. Yan Mamullerin Muhasebeleştirilmesi

Ana mamullerle yan mamuller arasında, muhasebe yöntemleri açısından temel fark yan mamullere birleşik maliyetten pay verilmez. Hangi muhasebe yöntemi kullanılırsa kullanılsın, yan mamuller, maliyetler cinsinden değil satış değerleri cinsinden dikkate alınırlar (Bursal, N. ve Ercan, Y. 1997: 328)

Yan mamullerin muhasebeleştirilmesinde değişik yöntemler uygulanabilir. Bu yöntemler temelde iki grupta toplanabilir (Akdoğan, 1998:19)

A. Yan mamullere Maliyetten Pay Verilmesi Esasına Dayanan Yöntemler**a. Yan Mamulün Ana Mamul Gibi İşlem Görmesi**

TMS'nin stoklara ilişkin standardının 14'üncü maddesine göre üretim sürecinde aynı anda birden çok ürün 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 belirlenmediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre ürünler arasında paylaşılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, genellikle net gerçekleştirilebilir değere göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Yukarıda geçen hükümden de anlaşılacağı üzere birleşik ürünler için birleşik üretim safhasında yapılan ya da katlanılan ilk madde giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri sadece bu ürünler arasında paylaşılır. Yani birleşik giderden hiçbir şekilde yan ürünlere pay verilmez. Birleşik gider payı sadece ana mamuller arasında paylaşılır. Yan ürünler ise net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçülmekte ve söz konusu değer ana mamullerin maliyetini oluşturan birleşik giderlerden düşülmektedir.

Aynı standardın 6. Maddesinde Net gerçekleştirilebilir 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.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek: A işletmesi ürettiği 100 birim X mamul için toplam 55.000 TL harcamıştır. Aynı dönemde üretilen 100 birim Z Yan mamulün toplam satış değerinin 5.000 TL olduğu düşünülürse;

Toplam maliyet:	55.000 TL
Z Yan Mamulün Satış Değeri:	5.000 TL
X Ana Mamulün maliyeti	50.000 TL
Üretilen mamullerin mamul stokuna alınması kaydı:	
152 MUMULLER	55.000
152.01 X Ana Mamulü	50.000
152.02 Z Yan Mamulü	5.000
151 YARI MAMUL-ÜRETİM	55.000
X Ana mamul 100 br. x 500 TL	
Z Yan mamul 100 br. x 50 TL	

Aynı dönemde X Ana mamulden 80 birim 700 TL/br. Z yan mamulden ise 50 birim 50 TL den %10 Kdv hariç peşin satılmıştır.

Satış kaydı:

100 KASA HS	64.350
391 HESAPLANAN KDV	5.850
600 YURTİÇİ SATIŞLARI	58.500
X Ana mamul 80 bir x 700 TL/br = 56.000	
Z Yan mamul 50 bir x 50 TL/br = 2.500	

Maliyet kaydı:

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	42.500
152 MAMULLER	42.500
152.01 X Ana Mamulü 40.000	
152.02 Z Yan Mamulü 2.500	
X Ana mamulü 80 br. x 500 TL/br. = 40.000 TL	
Z Yan mamulü 50 br. x 50 TL/br. = 2.500 TL	

Bu yöntemde muhasebe kayıtlarından sonra çıkarılacak bilanço ve gelir tablosunda ilgili kalemlerin görünüm şu şekilde olacaktır:

Bilanço

15 STOKLAR	12.500
152 Mamuller	12.500

Gelir Tablosu

60 BRÜT SATIŞLAR	58.500
600 Yurt İçi Satışlar	58.500
62 SATIŞLARIN MALİYETİ	42.500
620 Satılan Mamullerin Maliyeti	42.500
BRÜT SATIŞ KÂRI	16.000

Bilanço ve gelir tablosu incelendiğinde yan mamul hakkında hiçbir bilgi elde etme imkanının olmadığı görülür. Stokta kalan yan mamul maliyeti ne kadardır? Toplam satışların ne kadarı yan mamul satışından sağlanmıştır? Satılan mamulün maliyetinin ne kadarı yan mamulün maliyetini oluşturmaktadır? Gibi soruların cevaplarını bu mali tablolarından elde etmek mümkün değildir.

b. Yan Mamulün Farklı Bir Stok Kalemine Alınması

İşletmenin mali tabloları, işletmeyle ilgilenen farklı grupların farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde olması gerektiği gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gerekse hukuki düzenlemelerde vurgulanmıştır.

Bu esaslar doğrultusunda aynı örneğin muhasabeleştirilmesi şu şekilde olacaktır:

Üretilen ana mamul ve yan mamul farklı stok kalemlerine alınır.

152 MUMULLER	50.000
152.01 X Ana Mamulü	
157 DİĞER STOKLAR	5.000
157.01 Z Yan Mamul	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM	55.000
X Ana mamul 100 br. x 500 TL	
Z Yan mamul 100 br. x 50 TL	

Toplam brüt satışların ne kadarı yan mamul satışından elde edildiği, ana mamul ve yan mamul satışlarını farklı satış hesaplarına kaydetmek suretiyle sağlanır.

Aynı dönemde X Ana mamulden 80 birim 700 TL/br. Z yan mamulden ise 50 birim 50 TL den %10 Kdv hariç peşin satılmıştır.

Satış kaydı:

100 KASA HS	64.350
391 HESAPLANAN KDV	5.850
600 YURTİÇİ SATIŞLARI	56.000
602 DİĞER GELİRLER	2.500
X Ana Mamul 80 br x 700 TL/br= 56.000 TL	
Y Yan Mamul 50 br x 50 TL/br = 2.500 TL	

Toplam satılan mamullerin maliyetinin ne kadarı yan mamulün maliyeti olduğu ise, ana mamul maliyeti ile yan mamul maliyetinin farklı hesaplara kaydedilmesi ile gelir tablosu daha açıklayıcı hale getirilir.

Maliyet kaydı:

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	40.000
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	2.500
623.01 Yan Malul Satış Maliyeti	
152 MAMULLER	40.500
152.01 X Ana Mamulü	40.000
157 DİĞER STOKLAR	2.500
157.02 Z Yan Mamulü	2.500
X Ana mamulü 80 br. x 500 TL/br. =	40.000 TL
Z Yan mamulü 50 br. x 50 TL/br. =	2.500 TL

Bu yöntemde muhasebe kayıtlarından sonra çıkarılacak bilanço ve gelir tablosunda ilgili kalemlerin görünüm şu şekilde olacaktır:

Bilanço

15 STOKLAR	12.500
152 Mamuller	10.000
157 Diğer Stoklar	2.500

12.500 TL lik toplam stok kaleminin 10.000 TL lik kısmı ana mamul, 2.500 TL lik kısmı ise yan mamul olduğu, bilançoda görülmektedir.

Gelir Tablosu

60 BRÜT SATIŞLAR	58.500
600 Yurt İçi Satışlar	56.000
602 Diğer Gelirler	2.500
62 SATIŞLARIN MALİYETİ	42.500
620 Satılan Mamullerin Maliyeti	40.000
623 Diğer Satışların Maliyeti	2.500
BRÜT SATIŞ KÂRI	16.000

Gelir tablosunda ise 58.500 TL lik toplam satış gelirinin 56.000 TL lik kısmı ana mamul satışından, 2.500 TL lik kısmı yan mamul satışından sağlandığı görülmektedir. Ayrıca toplam 42.500 TL lik satış maliyetinin 40.000 TL lik kısmı ana mamul maliyetini, 2.500 TL lik kısmı yan mamul maliyetini oluşturmaktadır.

B. Yan Mamullere Maliyetten Pay Verilmemesi

Yan mamuller istek dışı bir şekilde elde edildiklerinden, maliyet giderlerinin yan mamul için değil temel mamul için yapıldığının kabulü ile kendilerine genel bir teamül olarak maliyet payı verilmeyebilir (Kishalı ve Işıklar, 1999: 524). Dönemin toplam üretim giderleri ana mamuller arasında dağıtılır. Yan ürünlerin hemen satılması mümkün olmadığı durumlarda iz bedeli ile miktarları itibariyle muhasebede izlenir ve satıldıkça doğrudan sonuç hesaplarına alınır. Bazı uygulamalarda, söz konusu yan ürün satış gelirleri, diğer olağan gelir ve karlar grubunda diğer gelir olarak gösterilmekte; bazı uygulamalarda ise, satılan malın maliyetinden düşülmektedir. Bazen de doğrudan doğruya satış hasılatı içinde yan ürün satışları olarak gösterilmektedir (Akdoğan, 1998: 425)

Dönemin toplam maliyeti ana mamule yüklenir.

Toplam maliyet	55.000
Üretilen Ana mamul miktarı	100 birim
Birim maliyet	550 TL/ br.

152 MUMULLER	55.000
152.01 A Ana Mamulü	
151 YARI MAMUL-ÜRETİM	55.000
X Ana mamul 100 br. x 550 TL	

Eğer yan mamuller için maliyet hesaplanmayacak ise yan mamullerden elde edilecek gelirler nasıl gösterilecektir?

a. Yan Mamul Satış Gelirinin Faaliyet Geliri Olarak Kabul Edilmesi

100 KASA HS	64.350
391 HESAPLANAN KDV	5.850
600 YURTİÇİ SATIŞLARI	56.000
602 DİĞER GELİRLER	2.500
X Ana Mamul 80 br x 700 TL/br=	56.000 TL
Y Yan Mamul 50 br x 50 TL/br =	2.500 TL

Maliyet kaydı:

620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	44.000
152 MAMULLER	44.000
152.01 X Ana Mamulü	44.000
X Ana mamulü 80 br. x 550 TL/br. =	44.000 TL

b. Yan Mamulün Satış Gelirinin Yan Faaliyet Geliri Olarak Kabul Edilmesi

Yan mamul geliri, her ne kadar istek dışı elde edilseler de bunlardan elde edilecek gelirler, asli mamullerin üretimine bağlı olarak sürekli olacağından arızı gelirler arasında yer almaz. Fakat yan mamul gelirlerini, hatalı işletme analizlerinden kaçınmak için normal faaliyet gelirleri arasında da göstermemek gerekir (Kışalı ve Işıklar, 1999: 524). Bu tür izlemede toplam üretim maliyeti yalnızca ana mamuller için düşünülmekte, zorunlu olarak ortaya çıkan yan mamullerin satılmasından elde edilen gelir 649 Diğer Olağan Gelirler olarak dikkate alınmaktadır (Haftacı, 2003: 330)

100 KASA HS	64.350
391 HESAPLANAN KDV	5.850
600 YURTİÇİ SATIŞLARI	56.000
649 DİĞER OLAĞAN	
GELİR VE KARL	2.500
X Ana Mamul 80 br x 700 TL/br=	56.000 TL
Y Yan Mamul 50 br x 50 TL/br =	2.500 TL

Sonuç

Üretim işletmeleri ürettikleri yan mamullerini vergi mevzuatı açısından bir sakınca olmaması kaydıyla farklı yöntemlerle kaydetmeleri mümkündür. Ancak muhasebe kayıtlarının, işletmeyle ilgilenen bilgi kullanıcılarının yan mamullerle ilgili bilgileri mali tablolardan elde edecek şekilde olması bazı açılardan zorunludur.

İşletmenin amacı ana mamulü üretip satmak olsa da, yan mamulün üretimi ana mamule bağlı olduğundan dolayı yan mamul gelirinin ana faaliyet geliri olarak kabul edilmesi daha uygun olacaktır. Bir başka ifadeyle yan mamul ana faaliyetin doğal sonucudur. Bununla birlikte yan mamul satış gelirini, 60 Brüt Satışlar grubunda 602 Diğer Satış Geliri içerisine almak suretiyle de ana mamul satış geliri ile yan mamul satış gelirinin birbirinden ayrılması sağlanmış olacaktır. Yan mamul gelirinin bu şekilde kaydıyla bilgi kullanıcıları yan mamulün brüt gelirinin ne kadar olduğunu bilebilecek ve ana mamul geliriyle karşılaştırabilecektir.

Yan mamullere toplam üretim maliyetinden pay verilerek 152 Mamuller hesabından farklı bir stok hesabı 157 Diğer Stoklar hesabında gösterilmesi daha uygun olacaktır. Çünkü dönem içerisinde satılmamış yan mamullerin tutarını bilançoda görmek ancak bu şekilde sağlanmış olabilecektir.

Ayrıca dönem içinde satılan yan mamullerin maliyetini gelir tablosunda 62 Satışların Maliyeti grubu altında 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesabına değil 623 Diğer Satışların Maliyeti hesabına kaydedilmesi mali tablo ilkeleri açısından faydalı olacaktır. Bu kayıt işleminin sonucunda bilgi kullanıcıları satılan yan mamullerin maliyetini, yan mamul brüt satış kârını ve yan mamulün toplam kazanç içerisindeki payını öğrenmiş olacaktır.

Bütün bu bilgiler, işletme yönetimine ve diğer bilgi kullanıcılarına yan mamulün önemli bir kalem olup olmadığı hususunda yeterli bilgi sağlayabilecektir. Bu da işletme yönetimine yan mamulün daha iyi değerlendirilmesi konusunda bir taraftan yarar sağlarken diğer taraftan önemli bir sorumluluk yükler.

Kaynakça

- Akdoğan, N. (1998). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Cem Web Ofset Ltd.Şti.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1994). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Bursal, N. ve Ercan, Y.(1997). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama*. İstanbul: Der Yayınları.
- Güredin, E. (1997). *Denetim* (7. Baskı) İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Horngren, C.T. (1977). *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*. London: Prentice / Hall International Editions.
- Haftacı, V. (2003). *Maliyet Muhasebesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Karakaya, M. (2006). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kışhalı, Y. Işıklar, S. (1999). *Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Küçüksavaş, N. (2006). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Polimeni, R.S. Fabazzi, F.J. Adelberg A.H. (1991). *Cost Accounting*. New York: McGraw-Hill, Inc.
- Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ. (2005) Sıra No: 3.
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Seri: XI, No:1. (1992). *TC Resmi Gazete*, 21447, 26.12.1992.
- Vergi Usul Kanunu (1961). *TC Resmi Gazete*, 213, 10.01.1961.