

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama*

Kadriye ARISOY**
Osman TUĞAY***

Alınış Tarihi: 06 Temmuz 2018

Kabul Tarihi: 01 Kasım 2018

Öz: Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin stoklarla ilgili düzenlemelerinde farklılıklar mevcuttur. Vergi Usul Kanunu (VUK) stok maliyetlerinin tespitinde tam maliyet yönteminin kullanılmasını zorunlu kılarken, TMS 2 Stoklar Standardı ve son olarak 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı normal maliyet yönteminin kullanılmasını önermiştir. TMS 2 stoklar standardı ile önemi artan normal maliyet yöntemine ilişkin kayıt düzeninde yeterli açıklama bulunmamasıyla birlikte BOBİ FRS ile yeni bir düzenleme getirilmiştir. Çalışmada stoklara ilişkin VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS hükümleri karşılaştırılarak, stok maliyet yöntemleri vurgulanmıştır. Bu doğrultuda çalışma ile amaçlanan standartlara yönelik uyum sürecinde bir üretim işletmesi araştırması ile bilgi kullanıcılarına faydalı olabilecek önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standardı 2, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Maliyet Yöntemleri

Investigation in Stock Costs in National and International Regulations and an Application

Abstract: There are differences between the Tax Procedure Law (VUK), the Turkish Accounting Standard (TAS) 2 and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOBİ FRS) inventory regulations. In order to determine the cost of inventories, Tax Procedural Law full cost method has to be used. The TAS 2 inventories standard and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises have suggested using the normal cost method. With the TAS 2 inventories standard, the record on the normal cost method, which has increased in importance, has been introduced in a new arrangement with the BOBİ FRS together with the lack of sufficient explanation. Inventory costing methods were emphasized by comparing the provisions of VUK, TAS 2 and BOBİ FRS for stocks in the study. In this respect, it is possible to make proposals that can be useful to information users through a production operation survey in the process of harmonization with the standards aimed at the study.

Keywords: Tax Procedure Law, the Turkish Accounting Standard 2, Large and Medium Sized Enterprises Reporting Standards, Cost Methods

I. Giriş

Günümüzde üretim işletmelerinin maliyet ölçümlerinin gerçekçi ve hatasız olarak ortaya konulması etkili ve işletmeye uygun bir maliyet yönteminin seçilmesi ile mümkün olmaktadır. Uygulamada işletmeler Vergi Usul Kanununun

* Bu makale “Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Bobi FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama” başlıklı Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

** Dr. Öğrencisi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

*** Doç. Dr. Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Atatürk
Üniversitesi

155
İktisadi ve İdari
Bilimler Dergisi,
Ocak 2019
Cilt: 33
Sayı: 1

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

kabul ettiği tam maliyet yöntemini kullanmakla birlikte Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 Stoklar Standardında ve 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmiş olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında normal maliyet yöntemi önerilmektedir.

TMS 2 stoklar standardında atıl kapasiteye isabet eden tutar bir başka ifade ile dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri gider olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Son olarak 1 Ocak 2018'de yürürlüğe göre Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal raporlama standardında ise dağıtılmayan sabit genel üretim giderinin Kar veya Zarar tablosunda satışların maliyeti kalemine ilave edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Her iki standartta maliyet yöntemlerine ilişkin açıklamalarda kayıt sistemlerini farklı olarak açıklamıştır. BOBİ FRS ile yapılan düzenlemede; üretilen mamullerin maliyetine sabit genel üretim giderlerinden pay verilmeyecektir. Maliyetlere yüklenemeyen bu tutarlar, üretilen mamullerin satılıp satılmadığına bakılmaksızın Kar veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kaleminde gösterilecektir. Satışların Maliyetinde satılan değil üretilen mamullerin tamamına ait dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri yer alacaktır. Mamullerin maliyeti ise Finansal Durum Tablosunda "Stoklar" kaleminde gösterilecektir (Gökçen ve Ertürk, 2017:110).

Çalışmada stoklara yönelik ulusal ve uluslararası düzenlemeler karşılaştırılmış ve temel farklılık konusunu oluşturan maliyet yöntemleri ele alınmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı normal maliyet yöntemi ile ortaya çıkan maliyet verisinin tam maliyete göre daha gerçekçi ve hatasız olduğunu ortaya koyarak kayıt düzenine ilişkin önerilerde bulunmaktır.

II. Stokların Vergi Usul Kanunu, TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Açısından Değerlemesi

Stokların değerlemesinde vergi mevzuatı ve standartlar arasında birçok konuda farklılık söz konusudur. Söz konusu farklılıklar Tablo 1'de verilmiştir.

Atatürk
Üniversitesi

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

Karşılaştırma Konusu	VUK	TMS 2	BOBİ FRS
İlk Muhasebeleştirme	Maliyet bedeli ile kaydedilir. (Net gerçekleştirilebilir değer ifadesi yer almaz.)	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin düşük olanı ile kaydedilir.	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin düşük olanı ile kaydedilir.
Vade Farkı ve Kur Farkı Ayırıştırılması	Vade ve kur farkları maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkları ayrıştırılarak dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Bir yıldan kısa vadeli satın alımlarda vade farkı ayrıştırılmaz.

Özellikli Varlık Sınıfındaki Stoklarda Vade ve Kur Farkı	Vade ve kur farkları maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkı maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Üretimi bir yıldan daha uzun süren stoklar için katılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir.
Hizmet Maliyetleri	Ayrı bir hesapta takip edilmez.	Tamamlanmış ve tamamlanmamış hizmet maliyeti olmak üzere iki ayrı hesapta izlenir.	Ayrı bir hesapta takip edilmez.
Stok Değerleme Yöntemleri	Gerçek parti maliyet, FİFO, Ortalama Ağırlıklı Maliyet	Gerçek parti maliyet, FİFO, Ortalama Ağırlıklı Maliyet	Gerçek parti maliyet, FİFO, Ortalama Ağırlıklı Maliyet
Değer Düşüklüğü	Satış bedelinin, maliyet bedelinin %10 veya altında olması halinde değer düşüklüğü vardır. Karşılık giderlerin raporlanır.	N.G.D < Maliyet Bedeli ise değer düşüklüğü söz konusudur. Karşılık giderlerinde raporlanır.	N.G.D < Maliyet Bedeli ise değer düşüklüğü söz konusudur. Satışların maliyeti kaleminde raporlanır.
Maliyet Yöntemi	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.	Normal maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapmaları dönem gideri olarak kaydedilir.	Tam maliyet ve normal maliyet yöntemi. Sapmalar Satışların Maliyeti kaleminde kaydedilir.

Kaynak, Öztürk,2017:145; Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012: 32'den türetilmiştir.

A. İlk Muhasebeleştirme

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

VUK 274. maddesine göre; satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, md:274). Maliyet bedelinin ise tanımı şu şekilde yapılmıştır ; “Bir iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle buna bağlı olarak yapılan her türlü giderlerin toplamıdır” (VUK, md: 262). İmal edilen emtianın maliyetini oluşturan unsurlar VUK 275. Maddesine göre şu şekilde belirtilmiştir;

- “*Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;*

- *Mamule isabet eden işçilik;*

- *Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;*

- *Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)*

- *Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.”*

TMS 2 Stoklar standardında ve son olarak 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında stokların, maliyet bedeli ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanına göre değerlendirileceği ifade edilmiştir.

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*” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 2. md: 6). BOBİ FRS’de de aynı tanıma yer verilmiştir.

TMS 2 stoklar standardından farklı olarak BOBİ FRS Stoklar standardının içeriğinde “Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür.” ifadesinin yer aldığı görülmektedir (Kocamış ve Yıldırım, 2017: 99-100).

B. Vade Farkı ve Kur Farklarının Ayırıştırılması

TMS 2 stoklar standardı ile uygulanmakta olan muhasebe sistemi arasında farklılık stokların vadeli alımlarında ortaya çıkmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012: 125). TMS 2’ ye göre vadeli satın alınan stoklarla ilgili olarak peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olması durumunda, aradaki fark finansman unsuru içerir. Bu unsur, finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2 , md: 18).

Uygulamada vade farkından doğan fiyat farkının stok maliyetine dahil edilmemesinin amacı stokların satın alımı sırasında oluşan faiz maliyetinin stok maliyetine dahil edilerek stokların olduğundan daha yüksek değerlendirilmesini önlemektir (Bahadır, 2012: 56). Öte yandan vergi mevzuatı TMS’den farklı olarak vade farklarını finansman unsuru olarak değerlendirmemekte stok maliyetlerine dahil etmektedir. BOBİ FRS’de ise stokların satın alma maliyetlerinde vade farklarına yönelik şu açıklama yapılmıştır; “Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayırıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayırıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat

üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ” (BOBİ, FRS, md:6.8).

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

C. Hizmet Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

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

D. Değer Düşüklüğü:

TMS 2 stokların maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirilmesini açıklamıştır. Aynı zamanda kullanılmaları veya satılmaları durumunda finansal tablolarda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyeceği ve net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden daha düşük olması durumunda da stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerektiğini belirtmiştir (Uyar, 2008: 136). TMS 2 madde 24’de yer alan “Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.” hükmü BOBİ FRS’de yer almamaktadır. Bir başka deyişle TMS 2’deki uygulamanın tersine, BOBİ FRS’de karşılık iptalleri nedeniyle satışların maliyetinin azaltılması söz konusu değildir (Gençoğlu, 2017: 13).

E. Maliyet Yöntemleri

Uygulama da Vergi Usul Kanunu tam maliyet yöntemini zorunlu kılmaktadır. Tam maliyet yöntemi döneme ilişkin üretim giderlerinin üretilen ürün maliyetine ilave edilmesini ve stoklara aktarılmasını temel alan bir maliyet

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

yöntemidir (Şener, 2008: 14). Öte yandan hem TMS 2 Stoklar Standardı hem de BOBİ FRS’de normal maliyet yöntemine vurgu yapılmıştır.

Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında değişken maliyetlerin tümünün sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre dahil edildiği maliyet yöntemi normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yönteminde mamul maliyetine dahil olan giderler direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleridir. Genel üretim giderlerinde sabit ve değişken gider ayrımı yapılarak sabit giderler kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetlerine ilave edilir (Çaldağ, 2015: 254). Normal maliyet işletmenin düşük kapasitede tam maliyetinin sabit maliyetlerden dolayı yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlamanın önüne geçer (Lazol, 2004: 153).

TMS 2 stoklar standardının dönüştürme maliyetlerini açıkladığı 13. paragrafta sabit genel üretim giderlerinin giderlere dağıtımında üretim faaliyetlerinin normal kapasite varsayılacağını belirtmiştir. Sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen birimlere normal kapasite temelinde ve kapasite kullanım oranına göre yükleneceği anlaşılmaktadır. Normal kapasitenin tam kullanılmaması durumunda üretime yüklenemeyecek olan sabit genel üretim maliyetleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına alınacaktır (Özbek ve Badem, 2012: 74). Standart normal kapasiteyi de birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen ‘ortalama’ üretim düzeyi olarak tanımlamıştır. Örneğin; ilkbaharda 250.000 ton, yaz döneminde 500.000 ton, sonbaharda 350.000 ton ve kış döneminde 100.000 ton üretim planlanmış bir çimento fabrikasının normal kapasitesi mevsimlik bazda $(250.000+500.000+350.000+100.000) / 4 = 300.000$, aylık bazda $300.000 / 3 = 100.000$ tondur (Büyükmirza, 2015: 517).

BOBİ FRS stoklar kapsamında tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemlerinden herhangi birinden bahsederken, TMS 2’de sabit üretim giderlerinin normal maliyet yöntemi kullanılarak dağıtılabileceğinden bahsetmektedir (Doğan, 2017: 775). BOBİ FRS’de farklı olarak normal maliyet yöntemine göre her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz, dağıtılmayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterileceği açıklanmıştır (Gençoğlu, 2017: 13). BOBİ FRS Stoklar bölümünde, dönüştürme maliyetleri başlığı altında normal maliyet yöntemine yönelik düzenlemeler öne çıkarılmaktadır. Bunun sonucunda üretim maliyeti ve satışların maliyetinin hesaplanmasında farklılıklar oluşmaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017:160). BOBİ FRS ile yapılan düzenlemede atıl veya düşük kapasiteden kaynaklı dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri mamulün tamamının veya bir kısmının satışının yapılmaması durumunda sorunlar ortaya çıkaracaktır. Şöyle ki; dağıtılmayan bu giderler mamulün satılıp satılmadığına bakılmaksızın mamul maliyetine dahil edilmeden gelir tablosunda satışların maliyeti kaleminde, öte yandan üretilen mamul maliyeti ise bilançoda stoklar bölümünde gösterilecektir. Satışların maliyeti kaleminde satılmış olan mamule ait değil, üretilen mamulün

tamamına ait dağıtılmayan giderler söz konusu olacaktır. Bu durum ise gelir tablosunda brüt karın düşük ya da gerçekten farklı çıkmasına neden olacaktır (Gökçen ve Öztürk, 2017: 111).

BOBİ FRS Bölüm 6 ve TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde atıl kapasiteden kaynaklı ortaya çıkan olumsuz kapasite sapmalarına ilişkin kayıt düzeninde belirsizlikler söz konusudur. Olumsuz kapasite farklarının satışların maliyeti kalemi yerine dönem gideri olarak raporlanması uygun olacaktır.

Normal maliyet yöntemine göre kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesinde literatürde farklı yaklaşımlar ve değerlendirmeler söz konusudur. Bu nedenle konunun teorik açıdan ve TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Teorik açıdan kapasite sapmaları değerlendirildiğinde, Normal maliyetleme yaklaşımına göre hesaplanan kapasite farkları ile ilgili temel varsayım, olumlu ve olumsuz farkların uzun vadede birbirlerini telafi edeceği ve sıfırlanacağı şeklindedir (Büyükmirza, 2016: 536; Öztürk ve Güleç, 2018: 22). Çünkü normal maliyetleme yaklaşımında üretime yüklenen genel üretim maliyetleri normal (ortalama) kapasite esas alınarak yüklenmektedir ve ortalamadan farkların uzun dönemde yine ortalamaya yaklaşması ve böylelikle sıfırlanması gerekmektedir. Ancak, enflasyonun varlığı, normal kapasitenin doğru tahmin edilememesi ve değişmesi, maliyetlerin hatalı çözümlenmesi vb. sebeplerden ötürü söz konusu sıfırlanma gerçekleşmemektedir (Büyükmirza, 2016: 537; Öztürk ve Güleç, 2018: 22). Bu nedenle dönem sonlarında kapasite farklarının ilgili hesaplara aktarılarak kapatılması gerekmektedir.

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

Sabit giderlerdeki atıl kısım için Akdoğan ve Sevilengül “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler ” adlı çalışmalarında 62 no’lu Satışların Maliyeti grubu altında 624 Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri Hesabı açılması önerisinde bulunmuşlardır. Fakat BOBİ FRS kapsamında yapılan düzenlemede Satışların Maliyeti kalemine fazladan maliyet yüklenmesinden dolayı brüt kar rakamının düşük veya gerçekten farklı oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla olumsuz kapasite sapmasının 62 no’lu grup altında satışların maliyetinde raporlanması kar/ zarar rakamını farklılaştıracaktır.

TMS 1 Finansal tabloların sunulduğu standardının 87. Maddesi'nde geçen "İşletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (veya tablolarda) ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz." ifadesi gereğince, söz konusu sabit genel üretim giderlerinde ki atıl kısımdan oluşan giderin 63 numaralı faaliyet giderleri grubu içerisinde yer alan bir hesap üzerinde izlenmesi gerekmektedir (Öztürk, 2017:147). Burada ortaya çıkan işletmenin esas faaliyeti ile ilgili atıl kapasite tutarı gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak gösterilebilir (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 126).

TMS 2 Stoklar standardının 13. Maddesi kapasite farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda bilgi vermektedir. Söz konusu maddeye göre, "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." Bu hüküm çerçevesinde, atıl kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetlerinin kar veya zararla ilişkilendirilmesi, aşırı kapasiteye isabet eden genel üretim maliyetlerinin ise mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Ancak muhasebe standartlarının geneli itibarıyla herhangi bir hesap önerisi yapılmadığından bu standartta da olumsuz kapasite farkının hangi sonuç hesabında izleneceği ile ilgili herhangi bir kural belirtilmemektedir. Bu durumda, tek düzen hesap planı kapsamında olumsuz kapasite farklarının hangi hesapta izlenmesi gerektiği konusunda aşağıdaki tespitleri yapmak yerinde olacaktır (Öztürk ve Güleç, 2018:22-23):

- TMS/TFRS setinde kanunen kabul edilmeyen gider şeklinde bir tanımlamanın bulunmaması, kullanım amacı vergi matrahından indirilemeyecek boşa geçen işçilik ücretlerinin kaydedilmesi olan 680 Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları hesabının kullanımını kısıtlamaktadır.

- 66 grubu hesaplar finansman maliyetleri ile ilgili hesaplar olduğundan olumsuz kapasite farkının bu grup içerisine kaydedilmesi uygun değildir.

- 65 grubu hesaplar esas faaliyet dışı (diğer) giderlerden oluşmaktadır ve esas faaliyet dışında kalan olumsuz kapasite sapmasının bu hesap grubu içerisinde tanımlanacak bir hesap içerisinde izlenmesi mümkündür.

- 63 grubu hesaplar esas faaliyetler sonucu tahakkuk eden giderlerden oluşmaktadır. Olumsuz kapasite farkı bir faaliyet gideri olmaktan ziyade faydası tüketilememiş bir maliyet unsurunu oluşturmaktadır. Bu durumda olumsuz kapasite farklarının kaydedilmesi için 63 grubunda yer alan hesapların kullanılması da uygun değildir.

- 62 grubu hesaplar ise satışların maliyeti ile ilgili hesaplardır. Üretim maliyeti olarak kabul edilmediğinden dolayı stokların maliyetine dahil edilmeyen ve “Dönem Gideri” olarak sınıflandırılması gereken olumsuz kapasite sapmasının üretim sonucu ortaya çıkan maliyetlerin giderleştirilen kısımlarının kaydedildiği 62 grubu ile ilişkilendirilmesi de doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

- Olumsuz kapasite farklarının kaydedilebileceği en uygun hesap grubunun öz itibarıyla 65 kodlu hesap grubu olduğu söylenebilir (Gökçen ve Öztürk, 2017: 113).

Öte yandan BOBİ FRS’de TMS/TFRS’den farklı olarak olumsuz kapasite sapmalarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu kurala bağlanmıştır. BOBİ FRS’nin stoklarla ilgili olan 6. Bölümü’nün 13. Maddesi’nde “Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.” ifadesi yer almaktadır. Buna göre, BOBİ FRS kapsamında normal maliyetleme yaklaşımının uygulanması halinde hesaplanan olumsuz kapasite farklarının 62 grubu hesaplardan birine kaydedilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak olumsuz kapasite farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak BOBİ FRS’de belirtilen hesap 62 hesap grubu bazı problemleri de beraberinde getirmektedir. Daha önce de değinildiği üzere olumsuz kapasite farklarının muhasebeleştirilmesinde 62 hesap grubu yerine 65 hesap grubunun kullanılması yönünde yapılacak bir değişiklik, normal maliyetleme yaklaşımından yararlanılarak elde edilen ölçümleme sonuçlarının finansal raporlara daha doğru bir biçimde aktarılması da sağlanmış olacaktır (Öztürk ve Güleç, 2018: 24).

Yukarıda yapılan değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere olumsuz kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi konusunda literatürde görüş birliği sağlandığı, farklı değerlendirmelerin ve yaklaşımların olduğu görülmektedir.

III. Uygulama

Uygulama bölümündeki veriler Burdur ilinde faaliyet gösteren isminin açıklanmasını istemeyen bir üretim işletmesinden alınmıştır. İşletme sucuk ve pastırma konusunda ihtisaslaşmış bir et ve et ürünleri işletmesidir. İşletmede

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

sucuk, sucuk döner, pastırma, sosis, salam, jambon ve parça et olmak üzere toplam 7 adet mamul imalatı gerçekleştirilmektedir. Çalışmada işletmenin mamul segmentasyonunun içerisinde en fazla imalata sahip olan sucuk mamulü ele alınmıştır. İşletme üretim verilerinde sucuk mamulü için verilen ürün kodu 15.13.12.15.03' dür.

A. Üretim Verilerinin Toplanması ve Analizi

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

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

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

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

Kapasite sapmalarının net olarak ortaya konulabilmesi için 2014 yılı Ocak-Aralık dönemi 12 aylık üretim kapasiteleri fiili ve normal kapasiteler ile kapasite kullanım oranları Tablo 2'de verilmiştir. Kapasite kullanım oranları aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 2: Kapasite Verileri (Kg Cinsinden)

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Kapasitesi	Kapasite Sapması	K.K.O (%)
Ocak	4.500	6.504	+2.004	1.44
Şubat	4.500	6.400	+1.900	1.42
Mart	4.500	2.954	-1.546	0.65
Nisan	4.500	4.023	-477	0.89
Mayıs	4.500	3.773	-727	0.83
Haziran	4.500	3.232	-1.268	0.71
Temmuz	4.500	2.700	-1.800	0.60
Ağustos	4.500	6.004	+1.504	1.33
Eylül	4.500	5.621	+1.121	1.24
Ekim	4.500	4.250	-250	0.94
Kasım	4.500	4.091	-409	0.90
Aralık	4.500	3.402	-1.098	0.75

*Kapasite Kullanım Oranı (K.K.O) : (Fiili Kapasite / Normal Kapasite)

İşletmeden elde edilen 2014 yılına ait kapasite bilgilerine bakıldığında yılın bazı aylarında fiili (gerçekleşen) üretim kapasitesinin normal (planlanan) üretim kapasitesinin altında kaldığı görülmektedir. Aylık olarak üretimdeki dalgalanmalara gerekçe olarak makine bakım onarımları, hammadde tedarik

süreleri gibi nedenler gösterilmiştir. Araştırmada atıl kapasiteden dolayı oluşacak maliyet yükünün gösterilmesi ve kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi gibi konuların vurgulanabilmesi amacıyla en düşük üretim kapasitesinin olduğu Temmuz ayı ayrı olarak ele alınmıştır.

Araştırma verileri içerisinde mamul maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin tutarları aylık olarak elde edilmiştir. Gider bilgilerini oluşturan kalemlerin gösterilebilmesi içinde Temmuz Ayı verileri kullanılmıştır.

Tablo 3: Temmuz Ayı Gider Bilgileri (TL)

710 D.İ.M.M Toplam Tutarı	59.785,00
710.01.001 Dana Kemiksiz Et	31.093,84
710.01.104 İç Yağı	5.026,80
710.02.100 Kombo Sucuk Harcı (Normal)	3.516,29
710.02.102 Sarımsak Toz	337,50
710.01.003 Tuz	48,02
710.01.003 Tatlı Kırmızı Biber	30,00
710.02.118 Çemen	278,75
710.02.119 Capsicum G- Xtracts	63,08
710.03.100 Doğal Bağırsak (40*1)	14.725,00
710.03.101 Collegen Baton Fibrosök 30 Q Bağırsak (1*25 M)	1.437,49
710.03.102 Collegen Kangal Naturin 34 Q Bağırsak (1*15 M)	133,54
710.03.103 CollegenBaton Bağırsak (1*25 M)	2.500,372
710.04.100 Nitritli Tuz (%3)	56,51
710.04.109 Selka PFM (Karniyarik Otu)	348,94
710.04.110 Frischalt5 Koruyucu Madde	188,92
730 G.Ü.G Toplam Tutarı	22.615,00
Değişken G.Ü.G	12.615,00
730.00.004 Ambalaj Malz.	
730.00.004.01 Sucuk Bağlama İpi	32,38
730.00.004.02 Sucuk Etiketleri	124,52
730.00.004.03 Diğer (Clips, Koli)	561,85
730.01.004 SGK İşveren Prim Payı	3.280,90
730.01.005 İşsizlik Sigortası İşveren Prim Payı	1.534,27
730.02.001 Elektrik Gideri	5.169,58
730.02.002 Su Gideri	254,29
730.02.003 Doğalgaz Gideri	1.435,40
730.02.004 Telefon Gideri (Sabit+GSM)	211,31
Sabit G.Ü.G	10.000,00
730.04.Bakım Onarım Giderleri	1.129,23
730.04.001 Fabrika Araç Bakım Onarım Giderleri	1.129,23
730.10 Reklam Giderleri	937,76
730.06 Temizlik Malzemesi ve Hijyen Ürün Giderleri	141,33
730.032 Sigorta ve Poliçe Giderleri	1.433,00

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

730.029 İlaçlama Giderleri	382,21
730.033 Arıtma Sistemleri Kimyasal Giderler	86,44
730.05 Amortisman ve Tükenme Payları	5.890,00
720 D.İ.G Toplam Tutarı	20.061,00

B. Toplam Üretim Maliyeti Hesaplanması

Araştırmanın bu bölümünde toplam üretim maliyetleri VUK'un kabul ettiği tam maliyet yöntemi ile TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS'nin önerdiği normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. İşletmeden Ocak – Aralık dönemine ait aylık gider tutarlarına ulaşıp maliyet hesaplamaları her iki yönteme göre ayrı ayrı ele alınmıştır.

Tablo 4: *Tam Maliyet Yöntemi ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti (TL)*

Ay	D.İ.M.M	D.İ.G	Değişken G.Ü.G	Sabit G.Ü.G	Tam Maliyet	Normal Maliyet
Ocak	80.060,00	29.218,00	17.278,00	10.000,00	136.887,00	136.887,00
Şubat	79.000,00	29.093,00	17.592,00	10.000,00	135.685,00	135.685,00
Mart	60.417,00	20.100,00	13.240,00	10.000,00	103.757,00	100.257,00
Nisan	68.600,00	26.819,00	15.436,00	10.000,00	120.855,00	119.755,00
Mayıs	67.945,00	25.804,00	15.231,00	10.000,00	118.980,00	117.280,00
Haziran	63.010,00	23.416,00	14.800,00	10.000,00	111.226,00	108.326,00
Temmuz	59.785,00	20.061,00	12.615,00	10.000,00	102.461,00	98.461,00
Ağustos	79.486,00	28.748,00	17.203,00	10.000,00	135.437,00	135.437,00
Eylül	79.245,00	28.002,00	16.945,00	10.000,00	134.192,00	134.192,00
Ekim	69.107,00	26.903,00	16.048,00	10.000,00	122.058,00	121.458,00
Kasım	68.860,00	26.647,00	15.861,00	10.000,00	121.368,00	120.368,00
Aralık	65.005,00	25.518,00	16.200,00	10.000,00	116.723,00	114.223,00

*Atatürk
Üniversitesi*

Tam maliyet yöntemi üretimi toplam üretim maliyetine tüm üretim maliyet unsurlarının dahil edilmesini kullanan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Öte yandan normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı ölçüsünde mamul maliyetlerine dahil edilmesi esasına dayanmaktadır. Kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine dahil edilmez. Örneğin; Temmuz ayı için tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılmıştır;

*Tam maliyet yöntemine göre;

$$\text{Toplam Üretim Maliyeti} = 59.785,00 + 20.061,00 + 12.615,00 + 10.000,00 = 102.461,00\text{TL}$$

*Normal maliyet yöntemine göre ;

Toplam Üretim Maliyeti = 59.785,00+20.061,00 +12.615,00 +(10.000,00 * 0.60)
=98.461,00 TL'dir.

Tablo incelendiğinde Ocak, Şubat, Ağustos ve Eylül aylarında tam maliyet ve normal yöntemine göre üretim maliyetlerinin aynı olduğu görülmektedir. Bunun nedeni ise; TMS 2 stoklar standardı aşırı kapasite artışı gibi bazı istisnai durumlarda mamul maliyeti hesaplamasında tam maliyet yöntemine devam edilmesine izin vermektedir. Sabit maliyetlerdeki artış dikkate alınmayarak tam maliyet yöntemi ile hesaplamalar yapılır. Normal kapasitenin altında üretim gerçekleşen aylarda ise normal maliyet yöntemine sabit genel üretim giderlerinin atıl kısmı (dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri) mamul maliyetlerine dahil edilmez. Atıl olan bu kapasite farkları dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Tablo incelendiğinde en düşük üretim seviyesinin görüldüğü Temmuz ayında; % 60 kapasite kullanım oranı söz konusudur. Dolayısıyla işletmenin 6.000,00 TL (10.000,00*0.60) sabit gider tutarı normal maliyet yönteminde mamul maliyetine dahil edilen kısmı iken aradaki 4.000,00 TL lik fark ise mamul maliyetlerine dahil edilmeyerek dönem gideri kabul edilecek ve sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

C. Karşılaştırma

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

D. Birim Mamul Maliyetleri

Toplam üretim maliyetlerinin hesaplanmasından sonra tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin birim mamul maliyetlerine etkisi ele alınmıştır.

Üretim miktarının artması ile birim başına düşen sabit genel üretim gideri azalmaktadır. Dolayısıyla birim mamul maliyetleri de düşmektedir. Tam tersi durumunda üretim miktarının normal kapasitenin altında gerçekleştiği dönemlerde birime düşen sabit gider tutarı artacak bununla beraber birim maliyetlerde artacaktır. Normal maliyet yöntemi birim maliyetlerdeki artışı önlemek amacıyla maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanmasını kabul etmektedir. Kullanılmayan kapasiteye ait giderler maliyetlere dahil edilmeyerek birim maliyetlerde artış önlenmektedir.

Tablo 5: Aylık Birim Mamul Maliyetleri

Aylar	Fiili Üretim Miktarı (KG)	Tam Maliyet (TL)	Normal Maliyet (TL)	Fark (TL)
Ocak	6.504	21,04	21,04	0
Şubat	6.400	21,20	21,20	0
Mart	2.954	35,12	33,93	1,19
Nisan	4.023	30,04	29,76	0,28
Mayıs	3.773	31,53	31,08	0,45
Haziran	3.232	34,41	33,51	0,9
Temmuz	2.700	37,94	36,46	1,48
Ağustos	6.004	22,55	22,55	0
Eylül	5.621	23,87	23,87	0
Ekim	4.250	28,71	28,57	0,14
Kasım	4.091	29,66	29,42	0,24
Aralık	3.402	34,31	33,57	0,74

İşletmenin fiili kapasitesinin normal kapasiteyi aştığı dönemlerde birim maliyetlerin artmasının önlenmesi için istisnai durum olarak tam maliyete devam edilmektedir. Dolayısıyla bu aylarda tam maliyet ve normal maliyete göre birim maliyetler eşit olacağından fark tutarında sıfır olmaktadır. Normal maliyet yöntemi dikkate alındığında birim mamul maliyetlerindeki en fazla azalış Temmuz ayında ve 1,48 TL olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla en düşük kapasite ile çalışılan Temmuz ayında birim maliyetteki azalış en yüksek seviyede görülmüştür. Fiili kapasite işletmenin planladığı kapasiteye yaklaşmaya başladıkça bu fark da azalmaya başlamaktadır. Aynı zamanda tablo incelendiğinde tam maliyet yöntemi ile aşırı fazla üretim kapasitelerinde birim maliyetler düşük, düşük üretim kapasitelerinde ise birim maliyetlerin yüksek olduğu görülmektedir. Bu da yöntemin hatalı sonuçlar çıkarabileceğini göstermektedir. Maliyetlerdeki dalgalanmaların önlenmesinde normal maliyet yönteminin kullanılması sağlıklı maliyet verisine ulaşmada yardımcı olmaktadır.

E. Toplam Sabit Maliyetler

İşletmede seçilecek maliyet yönteminin toplam ve birim mamul maliyetlerine etkisi söz konusudur. Bu etkinin kaynağı tercih edilen maliyet yönteminin sabit maliyetlere olan yaklaşımından söz konusu olmaktadır. Toplam sabit maliyetlerde çalışılmayan (atıl) kapasiteye düşen sabit genel üretim gider tutarı fark unsurunu oluşturmaktadır.

Tablo 6: Toplam Sabit Maliyetler

Aylar	Fiili Üretim Miktarı (KG)	Tam Maliyet (TL)	Normal Maliyet (TL)	Toplam Fark (TL)
Ocak	6.504	10.000,00	10.000,00	0
Şubat	6.400	10.000,00	10.000,00	0
Mart	2.954	10.000,00	6.500,00	3.500,00
Nisan	4.023	10.000,00	8.900,00	1.100,00
Mayıs	3.773	10.000,00	8.300,00	1.700,00
Haziran	3.232	10.000,00	7.100,00	2.900,00
Temmuz	2.700	10.000,00	6.000,00	4.000,00
Ağustos	6.004	10.000,00	10.000,00	0
Eylül	5.621	10.000,00	10.000,00	0
Ekim	4.250	10.000,00	9.400,00	600,00
Kasım	4.091	10.000,00	9.000,00	1.000,00
Aralık	3.402	10.000,00	7.500,00	2.500,00
TOPLAM				17.300,00

Tablo incelendiğinde işletme mevcut kullanmış olduğu tam maliyet yöntemi ile ürün maliyetine toplam olarak 17.300,00.TL fazladan maliyet yüklemiş olmaktadır. Dolayısıyla normal maliyet yöntemini kullanması durumunda mamul maliyetlerini toplam 17.300,00.TL'lik artıştan kurtarmış olacaktır.

F. Birime Düşen Sabit Maliyet Tutarları

Birim mamule düşen sabit giderlerin faaliyet hacmi ile olan ilişkisi ters orantılıdır. Faaliyet hacmi arttığında birim sabit giderler azalmaktadır. Dolayısıyla tam tersi durumda faaliyet hacminin düşük olduğu dönemlerde ise birim sabit giderler artacağından birim mamul maliyetleri de artmaktadır. Burada birim sabit giderler faaliyet hacminden dolayı birim maliyetlerde dalgalanmalara neden olmaktadır. Maliyet yöntemi olarak tam maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde söz konusu maliyet dalgalanmaları daha açık görülmektedir.

Tablo 7: Birim Başına Düşen Sabit Maliyetler

Aylar	Fiili Üretim Miktarı (KG)	Tam Maliyet (TL)	Normal Maliyet (TL)
Ocak	6.504	1,53	1,53
Şubat	6.400	1,56	1,56
Mart	2.954	3,38	2,20
Nisan	4.023	2,49	2,21
Mayıs	3.773	2,65	2,20
Haziran	3.232	3,09	2,19
Temmuz	2.700	3,70	2,22
Ağustos	6.004	1,66	1,66
Eylül	5.621	1,77	1,77
Ekim	4.250	2,35	2,21
Kasım	4.091	2,44	2,19
Aralık	3.402	2,94	2,20

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

Düşük üretim kapasitelerinde hali hazırda artacak olan birim sabit maliyetlere atıl kapasiteye düşen kısım dahil edilmeyerek bu artış önlenebilecektir. Tablo 7 incelendiğinde Temmuz ayında tam maliyet yöntemi ile birime düşen sabit gider 3.70 TL gibi yüksek bir rakama ulaşmaktadır. Burada birime düşen sabit giderlerin maliyetlerdeki etkisinin normal maliyet yöntemi ile azaltıldığı görülmektedir.

G. Ertelenen Vergi Tutarları

Atıl kapasiteden dolayı ortaya çıkan fark unsurları ertelenmiş vergi varlığı etkisini ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 8: Ertelenen Vergi Tutarları

Aylar	Toplam Fark (TL)	Ertelenen Vergi (TL)
Ocak	0	0
Şubat	0	0
Mart	3.500,00	700,00
Nisan	1.100,00	220,00
Mayıs	1.700,00	340,00
Haziran	2.900,00	580,00
Temmuz	4.000,00	800,00
Ağustos	0	0
Eylül	0	0
Ekim	600,00	120,00
Kasım	1.000,00	200,00
Aralık	2.500,00	500,00

Vergi Usul Kanununa göre üretime dahil edilmeyen farkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak görmektedir. Üretim maliyetine katılmayarak doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilecek boş kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri üzerinden işletme Vergi Usul Kanunu gereğince vergilendirilecektir. Bunun sonucu olarak ortaya ertelenmiş vergi varlığı etkisi kavramı çıkmaktadır. İşletme ortaya çıkan ertelenen vergi tutarını mamullerin tamamı satılıncaya kadar finansal tablolarında raporlamaktadır.

Tablo 8’de kapasite sapmasının en fazla olduğu Temmuz ayında 800,00 TL ertelenen vergi tutarı hesaplanmıştır. Bu tutar toplam 2.700 kg mamul satılıncaya kadar etkisini sürdürecektir. TMS 2 Stoklar standardına göre tam maliyet yöntemine izin verilen durumlarda fark unsuru oluşmadığından ertelenen vergi tutarlarının sıfır olduğu görülmektedir.

H. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirme

Normal maliyet yöntemini öneren TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS yöntemle ilgili farklı kayıt düzenleri önermektedir. Sabit genel üretim giderlerinin dağıtılmayan kısmı TMS 2’de dönem gideri olarak sonuç hesaplarında kaydedilmektedir. BOBİ FRS bölüm altında ise bu dağıtılmayan

kısımların satışların maliyeti kaleminde kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir. BOBİ FRS ile sabit genel üretim giderlerinin çalışılmayan kapasiteye denk düşen kısmı maliyetlere dahil edilmeyerek gelir tablosunda satılan mamul maliyetine ilave edilecektir. Satışların maliyetine kaydedilecek bu tutarlar işletme brüt kar/zararının olması gerekenden düşük olarak çıkmasına neden olacaktır. Araştırmanın bu bölümünde tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre gelir tabloları ve kayıt düzeni kapasite sapmalarının en iyi şekilde gösterilebileceği Temmuz ayı verileri üzerinden oluşturulmuştur.

Temmuz ayında tam maliyet yöntemi kullanılmasıyla üretim maliyeti 102.461,00 TL ve birim mamul maliyeti 37,94 TL/kg, normal maliyet yöntemi kullanılmasıyla üretim maliyeti 98.461,00 TL ve birim mamul maliyeti 36,46 TL/kg hesaplanmıştır. (Tablo 4, Tablo 5).

Tablo 9: Temmuz Ayı Verileri

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

Temmuz ayı içerisinde işletmede % 60 kapasite ile çalışılmıştır. Yukarıdaki veriler doğrultusunda VUK'un zorunlu kıldığı tam maliyet yöntemi ile standartların önerdiği normal maliyet yöntemine göre gelir tabloları düzenlenmiştir. Normal maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunda BOBİ FRS ile getirilen düzenleme gösterilmeye çalışılmıştır.

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

Tablo 10: Temmuz Ayı Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu (VUK)

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

Tablo 10'da tam maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunda 5.459,00 TL Brüt Kar rakamı hesaplanmıştır.

Tablo 11: Temmuz Ayı Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu (BOBİ FRS)

	Normal Maliyet Yöntemi
A. Brüt Satışlar (2.650*40.00)	106.000,00
B. Satış İndirimleri (-)	-
C. Net Satışlar	106.000,00
D. Satışların Maliyeti (-) -Satılan Mamuller Maliyeti(2.650*36.46)= 96.619,00 -Sabit G.Ü.G Kapasite Farkı (Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G) = 4.000,00	100.619,00
BRÜT SATIŞ KAR / ZARARI	5.381,00
E. Faaliyet Giderleri (-)	(2.218,00)
• Araştırma ve Geliştirme	-
• Pazarlama, Satış ve Dağıtım	683,50
• Genel Yönetim	1.534,50

Atatürk
Üniversitesi

FAALİYET KARI / ZARARI	3.163,00
F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir / Karlar	-
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider / Zarar(-)	-
H. Finansman Giderleri (-)	-
OLAĞAN KAR / ZARAR	
I. Olağandışı Gelir / Kar	-
I. Olağandışı Gider / Zarar (-)	-
DÖNEM KARI / ZARARI	3.163,00

BOBİ FRS'deki düzenleme dağıtılmayan sabit genel üretim giderinin satılan mamul maliyetine ilave edilmesini söylemektedir. Normal kapasitenin altında üretim gerçekleşen Temmuz ayında sabit genel üretim giderinde kullanılmayan kapasiteye ait 4.000,00 TL satılan mamul maliyetine ilave edilmiştir. Dolayısıyla toplam üretilen 2.700 kg mamule isabet eden bu tutar satılan mamulle ilişkilendirildiğinde ortaya gerçekten farklı kar rakamları çıkmaktadır. Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan brüt satış karı; 5.450,00 TL iken BOBİ FRS'nin normal maliyet yöntemi kayıt düzenine getirdiği yenilik ile 5.381,00 TL olmaktadır. BOBİ FRS ile getirilen düzenleme sonucu ulaşılan kar rakamlarının olması gerekenden daha düşük çıktığı görülmektedir.

Tam Maliyet Yöntemine Göre Kayıt Düzeni; (Yansıtma Kaydı)

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2015.....		
151	YARI MAMULLER ÜRETİM HS (DİMM+DİG+GÜG)	102.461,00	
	711 DİMM YANS. HS		59.785,00
	721 DİG YANS. HS.		20.061,00
	731 GÜG YANS. HS.		22.615,00
	Yansıtma Kaydı		

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12. 2015.....		
152	MAMULLER HS.	102.461,00	
	151 YARI MAMULLER ÜRETİM HS		102.461,00
	Üretimi Tamamlanan Mamul Kaydı		

Normal Maliyet Yöntemine Göre Yansıtma Kaydı

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2014.....		
151	YARI MAMULLER ÜRETİM HS	98.461,00	
	711 DİMM YANS. HS		59.785,00
	721 DİĞ YANS. HS.		20.061,00
	731 GÜĞ YANS. HS.		18.615,00
	Yansıtma Kaydı		

Normal maliyet yöntemine göre dönem sonu kapasite sapmaları kayıt düzeni;

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12. 2014.....		
731	GÜĞ YANSITMA HS	18.614,00	
634	GÜĞ KAPASİTE SAPMALARI HS.	4.000,00	
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS		22.614,00
	Kapasite sapmalarının normal maliyet yöntemine göre kaydı		

*Atatürk
Üniversitesi*

Tek düzen hesap planı çerçevesinde kapasite sapmaları için 680 Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları hesabının yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu hesap üretim faaliyetinin durması durumunda ortaya çıkan çalışmayan gider ve zararlar için kullanılacak bir hesaptır. Dolayısıyla bu hesabın normal maliyet yöntemine uygunluğu bulunmamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde normal maliyet yönteminde kapasite sapmaları için sonuç hesabı faaliyet giderleri grubunda üretimle ilgili yani esas faaliyet giderlerine uygun olup üretim maliyetlerine dahil edilmeyen 63 no'lu hesap grubu altında açılacak 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı kullanılmıştır.

Burada 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapması hesabını 63 no'lu Faaliyet Giderleri hesabının TDHP çerçevesindeki tanımından yola çıkarak kullanılabilirliğini düşünmekteyiz. Dönem gideri olarak da adlandırılan faaliyet giderleri işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olup Üretim Maliyetine Yüklenemeyen Giderlerdir(Acar ve Tetik, 2010:275).

İ. Vergi ile Uyumlama Kaydı

Temmuz ayı içerisinde üretilen 2.700 kg mamulün 2.650 kg'ı satılmıştır. Dolayısıyla mamulün tamamı satılmadığından vergi ile uyumlama kaydı yapılması gerekmektedir.

-2.700 kg mamule karşılık gelen ertelenmiş vergi tutarı = 800,00 TL,
2.700 kg mamule karşılık gelen kanunen kabul edilmeyen gider tutar (dağıtılmayan sabit genel üretim gider tutarı) = 4.000,00 TL

-2.650 kg mamule karşılık gelen kanun kabul edilmeyen gider tutarı = (2.650/2.700) * 4.000,00 = 3.925,00 TL'dir. VUK'nun kanunen kabul etmediği bu tutar üretilen mamulün 2.650 kg'nın satışı yapıldığından bu hesaptan çıkarılabilir duruma gelmektedir.

-2.650 kg mamule karşılık gelen ertelenmiş vergi tutarı = 785,00 TL (3.925,00 TL üzerinden hesaplanan vergi tutarı)

Mad . No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
26.07.2014.....		
	102 BANKALAR HS.	106.000,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		106.000,00
	Mal Satış Kaydı		

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
26.07.2014.....		
	692 ERT. VERGİ GİDER ETKİSİ HS.	785,00	
	289 ERT. VERGİ VARLIĞI HS. Ertelenen Vergi Varlığı Kaydı		785,00

IV. Sonuç

İşletme varlık kalemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan stoklara ilişkin hükümler; VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS'de bir takım farklılıklar içermektedir. Çalışmada vergi mevzuatı ile standartlar arasında karşılaştırma yapılarak düzenlemelerdeki farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Düzenlemelerdeki farklılıklar ana başlığında maliyet yöntemleri açısından hem kullanılan maliyet yöntemi hem de kayıt düzeni gibi konuların farklılıklar içerdiği ortaya çıkmıştır.

Çalışmada standartlarla birlikte önemi artan normal maliyetlemenin tam maliyetlemeye göre daha gerçekçi ve hatasız maliyet verisine imkan sağladığı ortaya konulmuştur. Bir uygulama yapılan üretim işletmesinde normal maliyet yönteminin uygulanması ile atıl kapasiteden dolayı ortaya çıkan 17.300,00 TL fazladan maliyet yükü hesaplanmıştır. İşletmenin farklı üretim seviyelerinde birim sabit giderlerin yarattığı maliyet dalgalanmalarının önüne geçen normal maliyet yöntemi ile toplam ve birim maliyetler daha sağlıklı hesaplanabilmektedir. Öte yandan tam maliyet yönteminin uygulanması ile yüksek üretim kapasitelerinde düşük maliyet, düşük üretim kapasitelerinde yüksek birim maliyet hesaplanacağı ortaya çıkmıştır. Bu farklı üretim düzeylerinde oluşacak maliyet dalgalanmalarının normal maliyet yöntemi seçilmesi ile önlenebileceği yapılan karşılaştırma ile anlaşılmaktadır.

Söz konusu standartların düzenlemelerinde yer alan normal maliyet yöntemine ilişkin olarak atıl kapasitenin nerede raporlanacağı da önemli bir konudur. TMS 2 Stoklar Standardı bu fark unsurlarının dönem gideri olarak sonuç hesaplarında BOBİ FRS ise satışların maliyeti kaleminde raporlanması gerektiğini söylemektedir. Satışların maliyetine raporlanması durumunda gerçekten daha düşük bir brüt kar rakamına ulaşıldığı düzenlenen gelir tablosunda görülmektedir. Bu durum satışların maliyeti kalemine üretilen mamulün tamamına ait dağıtılmayan fark unsurlarının ilave edilmesinden ortaya çıkmaktadır. Bu fark unsurlarının dönem gideri olarak raporlanmasının doğru olacağı anlaşılmaktadır. Son olarak çalışmada dönem gideri olarak raporlama doğrultusunda sonuç hesaplarının uygunluğu incelenmiştir. Bu doğrultuda

*Atatürk
Üniversitesi*

olumsuz kapasite sapmalarının muhasebeleştirilmesi konusunda literatürde görüş birliği sağlandığı, farklı değerlendirmelerin ve yaklaşımların olduğu görülmektedir. Çalışmada işletme esas faaliyeti ile ilgili üretim maliyetine yüklenmeyen giderlerin izlendiği 63 no'lu hesap grubunun altında 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları hesabı açılarak fark unsurlarının bu hesapta raporlanabileceği önerilmiştir.

Kaynaklar

- Acar, D. ve Tetik, N., (2010), Genel Muhasebe, Detay yayıncılık, On birinci Baskı, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O., (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, 84, ss. 29-70.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3, ss.153-168.
- Bahadır, O. (2012), “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS Ve Vergi Mevzuatı Açısından”, *Mali Çözüm Dergisi*, 109, ss. 51-67.
- Büyükmirza, K. (2015), **Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, A., (2010), “TMS-2 Stoklar Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması” ,*Mali Çözüm Dergisi* , S. 102, ss.109-127.
- Çaldağ, Y. (2015), **Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Doğan, A. (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), ss.770-786.
- Gençoğlu, Ü. (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 76, ss.1-24.
- Güngörmüş, A.H. ve Boyar, E., (2010). “TMS-2 Stoklar Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması” *Mali Çözüm Dergisi*, 109, ss.109-127).
- Gökçen, G. ve Öztürk, E., (2017), “Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS VE BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2, ss.105-114.
- Kamu Gözetim Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları 2 Stoklar Standartları (TMS2)
<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4105/TurkiyeMuhasebeStandartlar%C4%B1>, Erişim. 22.8.2017. 21:18.

Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama

- Kamu Gözetim Kurumu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)
<http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1>, Erişim. 29.11.2017. 23:43.
- Karakaya, M., (2007), **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kocamış, T. ve Yıldırım, G., (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) FRS ve TMS/TFRS Stoklar Standardının Karşılaştırması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 351, ss. 90-102.
- Lazol, İ., (2004), **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S., (2012), **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, TÜRMOB Yayınları.
- Öztürk, E. (2017), “Stok Maliyetlerinin Ölçüm Ve Muhasebeleştirilmesi Esaslarının VUK, TMS/ TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, ss.141-157.
- Öztürk, E. ve Güleç, F., (2018), “ Normal Maliyetleme Yaklaşımının Gelişimi ve Uygulanmasına Yönelik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm*, ss. 11-27
- Uyar, B. (2009), “TMS 2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Nisan,28, ss. 131-144.
- Şener, R. (2008), **Maliyet Unsurları Muhasebesi Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu
- Yardımcıoğlu, M. ve Kocamaz, H., (2012), “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”, *Dayanışma Dergisi*, 116, ss. 27-40.
- Yerli, N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L., (2012), “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 19, ss. 51-67.