TMS-2 STOKLAR STANDARDININ ÜRETİM İŞLETMELERİNİN MALİYET SİSTEMİNE ETKİLERİ

THE EFFECTS OF TAS-2 INVENTORIES STANDARD ON COST ACCOUNTING SYSTEM OF MANUFACTURING COMPANIES

Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN*

ÖZET

Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenen Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nda halka açık olsun veya olmasın tüm sermaye şirketlerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına (TMS / TFRS) uyum zorunluluğu getirilmiştir. Standartların 01.01.2013 tarihinde uygulamaya girmesi ile birlikte işletmeler finansal tablolarını bu standartlara göre düzenleyeceklerdir. Mevcut uygulama ile standartlar arasında birçok değerleme, hesaplama ve raporlama farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar, işletmelerin maliyet sistemlerini de etkileyerek, üretilen mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olmaktadır.
Bu çalışmanın amacı, TMS 2 Stoklar Standardının üretim işletmelerinde maliyet sistemlerine olan etkilerinin araştırılması ve incelenmesidir.
Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Maliyet Sistemleri

ABSTRACT

According to the draft Turkish Commercial Code that is expected to come into effect in July 2012, the enterprises, irrespective of their being public or not, are required to be in compliance with accounting and financial reporting standards published by the Turkish Accounting Standards Board (TASB). When the standards come into effect in January 01, 2013, the enterprises shall present their financial statements in compliance with these standards. Currently, there are several differences between the existing applications and the standards in terms of valuation, computation and presentation. These differences also affect the cost accounting systems of the companies that result in differences in the calculation of costs of goods manufactured.
The purpose of this study is to examine and demonstrate the potential effects of the TAS 2 Inventories Standard on calculations of manufacturing costs and the cost accounting systems of manufacturing companies.
Key Words: Turkish Accounting Standards, Cost Systems

*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Okan Üniversitesi, SBE, Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi

1. Giriş

Küreselleşme ile üretim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte işletmelerin ticaret yaptıkları pazar gelişmiş ve uluslararası pazarda faaliyet gösteren firma sayısı artmıştır. Bununla birlikte Türk sermaye piyasaları da uluslararası alanda işlem görmeye başlamıştır. Bunun sonucu olarak uluslararası yatırımların Türkiye'ye yönelebilmesi için en önemli araç olan finansal tabloların önemi artmıştır. Ancak finansal tabloların anlaşılabilmesi ve karar aracı olarak kullanılabilmesi için aynı ilkeler (ortak bir dil) çerçevesinde hazırlanması gereği ortaya çıkmıştır.

İşletmelerin finansal tablolarında uluslararası ortak bir dilin sağlanması için International Accounnting Standards Board (IASB) tarafından International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) yayınlanmıştır. Bu standartlar ile işletmelerin finansal tablolarına **"karşılaştırılabilirlik"** yeteneği kazandırmak temel hedef edinilmiştir. Aynı zamanda finansal tabloların doğru, anlaşılabilir ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi bakımından da bu standartlar önem teşkil etmektedir.

Türkiye'de bu standartlara uyumu sağlamak için çeşitli kurumlar tarafından birçok girişimlerde bulunulmuştur. Son olarak TMSK tarafından IASB ile bir telif anlaşması imzalanmış ve bu standartlar tam olarak Türkçe'ye çevrilerek Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Yasa Tasarısı'nın 88. Maddesinde işletmelerin finansal tablolarına uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile tüm sermaye şirketlerinin muhasebe uygulamalarında doğrudan TMSK tarafından yayınlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyulacağına dair hüküm yer almaktadır.

TMS / TFRS'lerin uygulanması ile birlikte muhasebe sisteminde önemli değişiklikler meydana gelecektir. TMS / TFRS'lerin temel amacı, yatırımcıların doğru ve güvenilir bir şekilde karar verebilmeleri için finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu ortaya konmasının sağlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı; TMS / TFRS'lerin uygulanmaya başlanması ile birlikte TMS 2 Stoklar Standardı hükümlerinin üretim işletmelerinde maliyet sistemlerine etki edip etmeyeceği, eğer bir etki söz konusu ise bu etkilerin neler olacağının tespit edilmesi olarak belirlenmiştir.

2. Maliyet Sistemi Kavramı

Üretilen mamullerin hesap dönemleri veya faaliyet dönemleri itibariyle; maliyetlerin hesaplanması, maliyetlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesine yardımcı olan sistemlere "maliyet sistemleri" denmektedir. (Altuğ, 2006, s.285) Bu faaliyet dönemleri bir yıl olabileceği gibi, bir ay, üç ay veya altı aylık dönemler olabilmektedir. Faaliyet dönemleri itibariyle üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanması, maliyet giderlerinin izlenmesi ve giderlerle maliyetlerin kontrol edilmesinde maliyet sistemlerinin yardımı önemlidir.

Kar-zararın belirlenmesi ve stokların değerlemesi, stokların kontrolü, bütçeleme amacıyla planlama, giderlerin kontrol edilmesi, giderlerin düşürülmesi, fiyatlandırma politikası, işletme yöneticilerinin çeşitli seçenekler arasındaki tercihlerini etkileyecek maliyetlerin belirlenmesi, işletme faaliyetlerinin belirli yönlere çevrilmesi, üretilen mamullerin birim maliyetlerinin hesaplanması gibi bilgiler de işletmenin maliyet sisteminin kurulmasında amaç edinilmelidir. (Çakıcı, 2000, s.28)

Üretim işletmelerinde uygulanacak maliyet sisteminin belirlenmesi çeşitli etkenler ve yönetim yaklaşımlarına bağlı olmaktadır. Bu etkenler arasında işletmenin üretim sistemi en başta gelmektedir. Üretim faaliyetlerinin tekrar edip etmediğine, bu faaliyetlerde değişiklik olup olmadığına göre, üretim sistemleri ortaya çıkmaktadır. Bu durumda; kütle üretimi, seri üretim, tek tip üretim ve parti üretimi gibi üretim türleri maliyet sisteminin belirlenmesinde ilk önce göz önüne alınması gereken unsurlardır.

Mamul maliyetini oluşturan unsurlar; direkt ilk madde ve malzeme (DİMM), direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden (GÜG) oluşmaktadır. Bu ana maliyet unsurlarının mamuller ile nasıl ilişkilendirileceği konusunda geliştirilen yöntemler maliyet hesaplama yöntemlerini ortaya çıkarmıştır.

Uygulanacak maliyet hesaplama ve izleme yöntemleri olarak;

A. Kullanılacak Rakamlara Göre:

Gerçek Maliyet – Standart Maliyet

B. Kullanılan Üretim Faaliyetlerinin Özelliklerine Göre:

Sipariş Maliyeti – Safha Maliyeti

C. Tüm Üretim Unsurlarını Kapsayıp Kapsamadığına Göre:

Tam Maliyet – Kısmi Maliyet

biçiminde esaslar belirlenebilmektedir. (Altuğ, 2006, s.288)

Bu yöntemlerin hiçbiri tek başlarına bir maliyet sistemini temsil etmemekle birlikte, maliyet sistemleri ancak bu hesaplama ve izleme yöntemlerinin kombinasyonuyla oluşturulabilmektedir.

Üretilen mamullerin hesap dönemleri veya faaliyet dönemleri itibariyle; maliyetlerin hesaplanması, maliyetlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesine yardımcı olan sistemlere "maliyet sistemleri" denmektedir.

3. TMS 2 Stoklar Standardı

TMS 2 – Stoklar standardının amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesinde esas olan; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşmiş olan gelirlerle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. (TMS 2, Madde 1)

Standardın 2. maddesine göre stoklar;

- İşin normal akışı içinde yani olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan,
- Satılmak için üretilmekte olan veya
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

3.1. Stokların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi

Standarda göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenmektedir. (Epstein ve Jermakowicz, 2007, s.177) Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, işletmede işin normal akışı içinde stokların satılmasından elde edilmesi beklenen net tutar, net gerçekleşebilir değerdir. (TMS 2, Madde 6, 7)

3.2. Stokların Maliyeti

Standardın 10. Maddesine göre stokların maliyeti; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durum ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

***Satın Alma Maliyeti:** Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır. (TMS 2, Madde 11) Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere; işletme tarafından gerek satılmak için satın alınan ticari mallar, gerekse de üretim veya hizmet sunulmasında kullanılmak için satın alınan malların maliyeti, satın alma maliyetini ifade etmektedir. (Dağdemir, 2008, s.66)

*Dönüştürme Maliyetleri: Stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Dönüştürme maliyetleri ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken GÜG'den sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. (TMS 2, Madde 12)

Sabit GÜG'ün dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin **normal kapasitede** olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanabilmektedir. Gerçek üretim düzeyi normal

kapasiteye yakın ise, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır. Değişken GÜG, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır. (TMS 2, Madde 13)

* **Diğer Maliyetler:** Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebilmektedir. (TMS 2, Madde 15)

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

stokların maliyetine alınmamakta ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen gider olmaktadır. (TMS 2, Madde 16)

Standardın 18. maddesine göre; bir işletme **stoklarını vadeli ödeme koşuluyla almış** ise, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içermesi durumunda, bu finansman unsurları finanse edildiği dönemde **faiz gideri** olarak muhasebeleştirilmeli, stokların maliyeti içerisine alınmamalıdır.

3.3. Maliyetin Ölçümü ve Hesaplanması

Standardın 21. maddesine göre sonuçların maliyete yakın olması durumunda, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili olarak **standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi** gibi teknikler kullanılabilmektedir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmalıdır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmeli ve gerek görüldüğünde mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenmelidir.

Standart maliyet yönteminde, fiili sonuçlar beklenmeksizin mali-yeti oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenmektedir. Üretim yapıldıkça, tespit edilen standart tutarlar üretim maliyetine aktarılmaktadır. Dönem sonunda, saptanan gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilmekte ve bu sapmaların analizi yapılmaktadır. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, s.50)

Perakende yöntemi; perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınmaktadır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılmaktadır. (TMS 2, Madde 22)

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında ise 2 no'lu stoklar standardında 3 yöntem açıklanmıştır. Bu yöntemler; gerçek parti yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleridir. Son giren ilk çıkar yönteminin (LIFO) kullanımı kurul tarafından yasaklanmıştır. İşletmeler, bu stok hesaplama yöntemlerinden biri ile stokların maliyetini hesaplamalıdır ve seçilen yöntem, takip eden dönemlerde de tutarlılık ilkesi gereği devam ettirilmelidir. Eğer yöntem değişikliğine gidilmesi söz konusu olursa, bu değişikliğin etkisi finansal tablo dipnotlarında ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.

3.4. Net Gerçekleşebilir Değer

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilmekte ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilmektedir. Böyle bir durumda stokların maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirilmesi diğer bir ifadeyle değer düşüklük karşılığının ayrılması gerekmektedir. Bu işlemin sonucunda stoklar, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilmiş olacaktır. (TMS 2, Madde 28)

Her finansal tablo dönemi itibariyle net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmelidir. Daha önce stokları net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlanabilir durumlarda, daha önce ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmelidir.

(Epstein ve Jermakowicz, 2007, s.188; TMS 2, Madde 29, 33) Bu değer düşüklüğü karşılığı iptali ise, ancak stokların defter değerine kadar yapılabilmektedir.

3.5. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir. **Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmelidir.** (TMS 2, Madde 34)

4. TMS 2 Stoklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri

Stoklar standardının üretim işletmelerinde maliyet sistemlerine etkileri; tam ve değişken maliyet yöntemleri açısından, finansman giderleri açısından ve stok değerlemesi açısından incelenmiş olup, bulunan tespitler aşağıdaki gibidir.

4.1. Tam ve Değişken Maliyet Yöntemleri Açısından

Stoklar standardı mevcut muhasebe sistemine yenilikler getirmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konan MSUGT ve V.U.K.'a göre giderlerin kapsamına göre yüklenmesinde tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Tam maliyet yönteminde; DİMM, direkt işçilik ve GÜG (sabit veya değişken olmasına bakılmadan) üretilen mamul maliyetine yüklenmektedir.

Stoklar standardında ise öngörülen maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yöntemine göre, DİMM giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamı mamul maliyetine yüklenecek, GÜG sabit ve değişken olarak ayrımlanarak sabit GÜG üretim kapasitesine göre üretim maliyetlerine yüklenecektir.

Standartta gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretimin esas alınmasına yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmektedir. Burada önemli olan tam maliyet yönteminin kullanılması değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden kaynaklanmaktadır. (Sönmez, 2007, s.153) Normal maliyet yönteminin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar nedeni ile sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektir. (Boyar ve Güngörmüş, Analiz, 2006, s.84)

Standarda göre, üretim birimine dağıtılan sabit GÜG kapasiteye bağlı olarak arttırılamamaktadır. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilmektedir. (Boyar ve Güngörmüş, MUFAD, 2006, s.172) Mevcut durumda kullanılmakta olan 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı normal maliyet yönteminin uygulanması için yeterli olmamaktadır. Çünkü bu hesabın kapsamı *"üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir"* şeklinde belirtilmektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı normal maliyet yöntemini esas almamaktadır. Bunun nedeni, normal maliyet yönteminde söze konu olan olumsuz kapasite sapması normal veya beklenen kapasitenin altında yapılan üretimle ilgili olmaktadır. Bununla birlikte bu hesap, dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda ya da faaliyeti durdurulan birimlere ait meydana gelen üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmakta, normal veya beklenen kapasiteyi esas alarak bir hesaplamaya dayanmamaktadır. (Büyükmirza, 2003, s.520) Aynı zamanda TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 85. maddesinde *"işletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda, ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir"* şeklinde hüküm bulunmaktadır. 680 no'lu hesap olağandışı gider ve zararlar hesap grubunun altında çalışan bir hesap olduğundan dolayı da standarda göre bu hesabın kullanılması uygun olmamaktadır.

65 numaralı gelir tablosu grubu, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içermektedir. Normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapması işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili olmaktadır. Gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubu, işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşmaktadır. Normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapmaları 63 numaralı faaliyet giderleri grubunda gösterilebileceği önerilebilmektedir. Grupta 634 Genel Üretim

Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı açılarak sapmalar bu hesapta takip edilebilecektir. (Boyar ve Güngörmüş, Analiz, 2006, s.88) Hesap planı konusunda yetki TMSK'ya aittir. Bu çalışmada, THP'de olmadığı halde kullanılan hesaplar öneri niteliğindedir.

Örnek: (Kıymetli Şen, 2010, ss.344-416)

X İşletmesi, çeşitli küçük ev aletleri üretimi ve satışı yapmaktadır. 2009 yılı üretim ve kapasite bilgileri aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	35.526.135 TL
Direkt İşçilik Gideri	5.458.640 TL
Genel Üretim Gideri	3.984.227 TL
Değişken 2.964.765 TL	
Sabit 1.019.462 TL	
Genel Yönetim Giderleri	4.455.614 TL
Üretim Kapasitesi Oranı	%74

İşletme, ilgili faaliyet döneminde %74 üretim kapasitesiyle çalışmıştır. Maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre bu işlemlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Tam Maliyet Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları

31.12.2009			
151 YARIMAMULLER		44.969.002	
711 DİMM YANSITMA HESABI			35.526.135
721 DİG YANSITMA HESABI			5.458.640
731 GÜG YANSITMA HESABI			3.984.227
Tam maliyet yöntemine göre maliyetlerin yansıtılması			
31.12.2009			
152 MAMULLER		44.969.002	
151 YARIMAMULLER			44.969.002
Tamamlanan mamullerin kaydı			
31.12.2009			
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		44.969.002	
152 MAMULLER			44.969.002
Satılan mamullerin kaydı			

	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Direkt Maliyet	Normal Maliyet
D.İ.M.M.G.	35.526.135 TL	35.526.135 TL	35.526.135 TL	35.526.135 TL
D.İ.G.	5.458.640 TL	5.458.640 TL	5.458.640 TL	5.458.640 TL
G.Ü.G.				
Değişken	2.964.765 TL	2.964.765 TL	-----	2.964.765 TL
Sabit	1.019.462 TL	-----	-----	265.060 TL*
T.ÜRT.MLY.	44.969.002 TL	43.949.540 TL	40.984.775 TL	44.214.600 TL

*Maliyete Verilecek Sabit GÜG = 1.019.462 TL x %74 = 754.402 TL

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG=1.019.462 TL x %26=265.060 TL

Vergi kanunlarına göre tam maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Standart hükümleri ise normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yönteme göre sabit GÜG kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenmektedir. Boş kapasiteye düşen 265.060 TL'lik kısım ise dönem giderlerine (634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı) yansıtılarak kaydedilebilmektedir. Vergi kanunları açısından bu gider KKEG niteliğindedir.

Özetle; standartta dönüştürme maliyetlerinde dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, üretilen stokların maliyetine sabit GÜG'den pay verilmesidir. Bu durumda TMS 2 Stoklar Standardının değişken maliyet yöntemini benimsemediği ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla iki önemli tespit yapılabilmektedir: (Köse ve Kiracı, 2007, s.156)

- Standart, normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Çünkü, değişken GÜG fiili üretime göre maliyetlere yüklenirken, sabit GÜG kapasiteye göre dağıtılmaktadır,

- Sabit GÜG'ün yüklenmesinde esas alınacak kapasite pratik kapasite değil, normal kapasitedir. Pratik kapasite; ulaşılabilecek

31.12.2009		
711 DİMM YANSITMA HESABI	35.526.135	
721 DİG YANSITMA HESABI	5.458.640	
731 GÜG YANSITMA HESABI	3.984.227	
710 DİMM GİDERLERİ		35.526.135
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		5.458.640
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		3.984.227
Maliyet hesaplarının kapatılması		

Normal Maliyet Yöntemine Göre Muhasebe Kayıtları

31.12.2009		
151 YARIMAMULLER	44.703.942	
634 GÜG KAPASİTE SAPMALARI	265.060	
711 DİMM YANSITMA HESABI		35.526.135
721 DİG YANSITMA HESABI		5.458.640
731 GÜG YANSITMA HESABI		3.984.227
Normal maliyet yöntemine göre maliyetlerin yansıtılması		

31.12.2009		
152 MAMULLER	44.703.942	
151 YARIMAMULLER		44.703.942
Tamamlanan mamullerin kaydı		

31.12.2009		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	44.703.942	
152 MAMULLER		44.703.942
Satılan mamullerin kaydı		

31.12.2009		
711 DİMM YANSITMA HESABI	35.526.135	
721 DİG YANSITMA HESABI	5.458.640	
731 GÜG YANSITMA HESABI	3.984.227	
710 DİMM GİDERLERİ		35.526.135
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		5.458.640
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		3.984.227
Maliyet hesaplarının kapatılması		

en yüksek üretim hacmini temsil ederken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama üretim hacmini temsil etmektedir.

Normal maliyet yönteminin uygulanmasında, kapasite sapmalarından kaynaklanan olumsuz üretim dalgalanmalarına rağmen sabit maliyetlerin birim maliyete düşen payı değişmemektedir. Bu şekilde işletme, aynı üretim faktörlerini kullanarak farklı kapasitelerde üretim yapsa bile birim maliyetleri değişmemiş olmaktadır. Bu durum göz önüne alındığında, maliyetlerin yönetimi açısından normal maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemine göre bu özelliğinden dolayı daha iyi bir kontrol sistemi ortaya koymaktadır. (Boyar ve Güngörmüş, MUFAD, 2006, s.176)

4.2. Finansman Giderleri Açısından

Standarda göre stokların (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) satın alma maliyetleri içerisinde, satın alma ile ilgili faiz, vade farkı ve kur farkı giderleri yer almamalı, bu giderlerin stokların alındığı dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir.

Stokların elde edilmesinde katlanılan söz konusu finansman giderlerinin 238 Sayılı V.U.K. Tebliğine göre, stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, stoklarda yer alan mallar ile sonradan ortaya çıkan yani stokların elde edilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının ilgili dönemde gider yazılması veya maliyete aktarılması vergi kanunları tarafından işletmelerin tercihine bırakılmıştır. (Kıymetli Şen, 2006, ss.83-89)

Ayrıca TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre de vadeli stok alınması durumunda satın alım bedelindeki vade farkı tutarı ayrıştırılarak, stokun maliyet bedeli içerisinden çıkarılmalıdır. Vade farkı gideri faiz gideri olarak dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. V.U.K. açısından ise, vadeli satın alınan stokun maliyet bedeli içerisine vade farkı da dahil edilmektedir. Dolayısıyla stoklar satıldığında, gelir tablosunda satışların maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Halbuki standart vade farkı giderlerini satışların maliyeti içerisinde değil, finansman gideri ile ilişkilendirilmesini öngörmektedir.

Örnek: İşletmesi 22.06.2010 tarihinde, peşin fiyatı 85.000 TL, vade farkı oranı %12 olan hammaddeyi bir ay vadeli olarak almış, bedelini çekle ödemiştir.

Mevcut Uygulamaya Göre Muhasebe Kaydı

22.06.2010		
150 İLK MADDE VE MALZEME	80.789	
191 İNDİRİLECEK KDV	14.542	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMR.(-)		95.331
Hammadde alımı. Vade farkı: 80.000 x 30 x 12 / 36500 = 789 TL		

TMS 2 ve TMS 23'e Göre Muhasebe Kaydı

22.06.2010		
150 İLK MADDE VE MALZEME	80.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	14.542	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	789	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMR.(-)		95.331
Hammadde alımı.		
Vade farkı: 80.000 x 30 x 12 / 36500 = 789 TL		

Örnekte de görüldüğü gibi, standarda göre yapılan muhasebe kaydında hesaplanan vade farkı alınan hammaddenin maliyetine eklenmemiş, finansman gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Her iki muhasebe kaydı arasındaki farklılık, üretime verilen hammadde maliyetinin rakamlarına etki ederek, üretim maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olacaktır.

4.3. Stok Değerlemesi Açısından

Standardın 9. maddesine göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenmelidir. V.U.K.'un 262. ve 274. maddelerinde ise satın alınan malların maliyet bedeli ile değerleneceği hüküm altına alınmış olup, maliyet bedeli; "bu malların iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlarla ilişkin bilumum giderlerin toplamını ifade eder" denmektedir. Nitekim V.U.K.'un 275. maddesinde maliyet bedelinin hangi kalemlerden oluştuğu belirtilmektedir. Bu kalemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Mamulün üretilmesi sırasında sarf edilen hammadde,
- Mamule isabet eden işçilik,
- GÜM'den mamule isabet eden pay,
- Genel yönetim giderlerinden mamule isabet eden pay,
- Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedelidir.

Standarda göre net gerçekleşebilir değerle değerleme yapıldığında yürürlükte olan vergi kanunlarına göre farklılık oluşmaktadır. Vergi kanunlarına göre dönem sonu stoklarının değerlemesinde maliyet bedeli geçerli olmaktadır. Eğer %10'dan fazla değer düşüklüğü varsa emsal bedelle değerleme yapılmaktadır. Yine vergi kanunlarına göre, stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri stok maliyetinden düşülmemektedir. Net gerçekleşebilir değerin en önemli özelliklerinden birisi, tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak yoluyla dönem sonu stok maliyetinden düşülmesinin gerekmesidir. Bir diğer husus da, net gerçekleşebilir değere göre değerleme yapıldığında, stok maliyetinden vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen tüm değer düşüklüklerinin indirilmesidir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, s.52)

Örnek: Yapılan incelemeler sonucunda envanterde yer alan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin hesaplanması amacıyla yenileme maliyetleri tespit edilerek değer düşüklük testi yapılmıştır. Hesaplanan stok değer düşüklüğü karşılığı 319.304 TL olarak belirlenmiştir. İşletmenin önceki dönemine ait değer düşüklüğü karşılık tutarı ile cari döneme isabet eden değer düşüklüğü karşılığı tutarı aşağıdaki gibidir:

Cari dönem stok değer düşüklüğü karşılığı : 319.304 TL
Önceki dönem stok değer düşüklüğü karşılığı : 234.871 TL
Cari dönem stok değer düşüklüğü karşılığı gideri : 84.433 TL

GEÇMİŞ YIL KARLARI/ZARARLARI	234.871	
624 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞILIKLARI	84.433	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞ.		319.304
Net gerçekleşebilir değer testi nedeniyle		

Örnek: Yukarıdaki örnekte cari dönemde hesaplanan değer düşüklük karşılığının 200.000 TL olması halinde karşılık iptali söz konusu olacaktır. Bu durumda 34.871 TL konusu kalmayan karşılık olarak satışların maliyeti grubu içerisinde muhasebeleştirilecektir.

GEÇMİŞ YIL KARLARI/ZARARLARI	234.871	
625 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		34.871
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜK KARŞ.		200.000
Net gerçekleşebilir değer testi nedeniyle		

5. Sonuç

TMS 2 Stoklar Standardı geleneksel maliyet sistemine yenilikler getirmektedir. MSUGT ve vergi kanunları bakımından giderlerin kapsamlarına göre maliyetlere yüklenmesinde "tam maliyet yöntemi" esas alınmakta ve uygulanmaktadır. Tam maliyet yönteminde DİMM giderleri, direkt işçilik giderleri ve sabit veya değişken olmasına bakılmaksızın GÜG üretilen mamul maliyetine yüklenmektedir. V.U.K.'a göre de işletmelerin tam maliyet yöntemini uygulamaları gerekmektedir. Standartta ise **"normal**

maliyet yöntemi" öngörülmektedir. Bu yönteme göre GÜG sabit ve değişken olarak ayrılacak ve sabit GÜG yapılan üretim miktarına göre işletmenin üretim kapasitesi göz önüne alınarak üretim maliyetlerine yüklenecektir. Bir başka deyişle normal maliyet yönteminde DİMM giderleri ile direkt işçilik giderlerinin tamamı üretilen mamul maliyetine yüklenecek, GÜG ise sabit ve değişken olması bakımından ayrıştırılacak ve sabit GÜG'ün tamamının değil, kullanılan kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklenecektir. Bu yöntemin amacı, faaliyet hacminde dönemler itibariyle meydana gelen değişimlerden kaynaklanan, sabit giderlerin birim mamul maliyetleri üzerinde meydana getirmiş olduğu olumsuz etkileri gidermektir. Bu yöntemde üretilen mamul maliyetine yüklenmeyen sabit GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Ayrıca yine stoklar standardı göz önüne alındığında, normal maliyet yönteminde dönüştürme maliyetleri bakımından stokların maliyetine sabit GÜG'den pay verilmesi, standardın değişken maliyet yöntemini benimsemediği şeklinde bir yorum getirilebilmektedir. Ancak atıl kapasiteye isabet eden tutarın nerede raporlanacağı konusunda literatürde tartışma olmakla birlikte, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgisi göz önüne alınarak faaliyet giderleri içerisinde ayrı bir hesapta raporlanmasının daha doğru olacağı düşünülmüştür. Kısaca standart; tam maliyet değil, normal maliyet yöntemini kabul etmektedir. Çünkü değişken GÜG fiili üretim miktarı göz önüne alınarak maliyetlere yüklenirken, sabit GÜG kapasite miktarı göz önünde bulundurularak maliyetlere dağıtılmaktadır. Sabit GÜG'ün maliyetlere yüklenmesinde ise pratik kapasite değil, normal kapasite esas alınmalıdır. Pratik kapasite ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini, normal kapasite ise uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama üretim hacmini temsil etmektedir.

Diğer bir etki borçlanma maliyetleri ile ilgilidir. Standarda göre stokların (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) satın alma maliyetleri içerisinde, satın alma ile ilgili faiz, vade farkı ve kur farkı giderleri yer almaması gerekmekte, bu giderlerin stokların alındığı dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Stokların elde edilmesinde katlanılan söz konusu finansman giderlerinin 238 Sayılı V.U.K. Tebliğine göre, stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, stoklarda yer alan mallar ile sonradan ortaya çıkan yani stokların elde edilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının ilgili dönemde gider yazılması veya maliyete aktarılması vergi kanunları tarafından işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Bu farklılıklar da maliyetlere etki eden unsurdur.

Bir başka etki değer düşüklüğü karşılıklarıyla ilgilidir. Standarda göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenmektedir. V.U.K.'da değer düşüklüğü karşılığı konusunda iki maddede düzenleme yapılmıştır. Ekonomik nedenlerden dolayı meydana gelen değer düşüklükleri 274., fiziksel ve teknolojik nedenlerden meydana gelen değer düşüklükleri ise 278. madde ile düzenlenmiştir. V.U.K.'un 274. maddesinde stok kalemlerinin maliyet bedeli ile değerleneceğini ve bu stok kalemlerinin maliyet bedeli ile karşılaştırıldığında, değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedelin uygulanabileceği belirtilmektedir. Bu hüküm, V.U.K.'un 275. maddesinde belirtilen imal edilen stoklar için de geçerli olacağı aynı maddede ifade edilmektedir. Ayrıca; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi durumlar sonucunda iktisadi kıymetlerde önemli bir azalış meydana gelmesi durumunda, stok kalemleri ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar, döküntüler ve ıskartalar için de emsal bedel ile değerleme yapılabileceği V.U.K.'un 278. maddesinde belirtilmektedir. Vergi kanunları hangi durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılacağını belirlediğinden, TMS/TFRS kapsamında ayrılacak değer düşüklük karşılıkları KKEG niteliğini taşıyacaktır.

Sonuç olarak bu çalışmada, TMS 2 Stoklar standardının üretim işletmelerinin maliyet sistemlerine olan etkileri tespit edilmiştir. TMS/TFRS'lerin uygulanması durumunda bu standardın üretim işletmelerinin maliyet tutarları, gelir ve gider rakamları, dolayısı ile maliyet sistemleri üzerinde etkisinin bulunduğu ortaya konmuştur. Bu standardın yanında maliyet sistemini etkileyen diğer standartlar da mevcuttur. Ancak yapılan çalışmanın konusuna bağlı kalınarak diğer standartla ilgili açıklamalar yapılmamıştır. Sadece aşağıdaki tabloda diğer standartların da etkisi gösterilmiştir.

TMS/TFRS'lerin maliyet sistemine etkisi ile ilgili küçük ev aletleri üreten üretim işletmesi verileri üzerinde yapılan bir çalışmada stoklar standardı ile maliyet sistemini etkileyen diğer standartların cari dönem maliyet sistemine etkisi aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

	V.U.K/THP	TMS/TFRS	Tutarsal Değişim
Satışların Maliyeti	62.056.968	60.769.630	1.287.338
Satılan Mamuller Maliyeti	42.542.155	40.515.320	2.026.835
Satılan Ticari Mallar Maliyet.	4.876.804	4.854.611	22.193
Satılan Hizmet Maliyeti	14.638.009	14.638.009	-
Stok Değer Düşüklük Karşılığı	-	84.433	(84.433)
Karlılık Oranı			
Brüt Karlılık Oranı	18,21%	14,24%	21,82%
Faaliyet Verimlilik Oranı			
Stok Devir Hızı	2,41	2,40	0,30%

Kaynakça

Altuğ, Osman, **Maliyet Muhasebesi,** 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2006.

Boyar, Ender ve Güngörmüş, Ali Haydar, "TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi,** Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Dergisi (MUFAD), Sayı: 32, Ekim 2006, s. **170-176.**

Boyar, Ender ve Güngörmüş, Ali Haydar, "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", **Analiz Dergisi,** T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Merkezi, Cilt: 7, Yıl: 15, Sayı: 16, Ekim 2006, s. **83-91.**

Büyükmirza, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,** 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003.

Çakıcı, Cemal, **Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Sistemleri, Maliyet Sistemleri, Maliyet Yöntemleri,** İstanbul: Yaylım Yayıncılık, 2000.

Dağdemir, Serdal, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS-2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl: 16, Sayı: 183, Mart 2008, s. **61-68.**

Epstein, Barry J. and Jermakowicz, Eva K., **IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards,** New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons, Inc., 2007.

Kıymetli Şen, İlker, "Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2010.

Kıymetli Şen, İlker, "Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2006.

Köse, Tunç ve Kiracı, Murat, "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Cilt: 9, Sayı: 4, Aralık 2007, s. **147-180.**

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları,** Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.

Sönmez, Feriştah, "TMS-2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No'lu SPK ve 13 No'lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi,** Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Dergisi (MUFAD), Sayı: 35, Temmuz 2007, s. **150-159.**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Türkiye Muhasebe Standartları,** www.tmsk.org.tr.