



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş:19.12.2019 ✓Accepted/Kabul:01.06.2020

DOI: 10.30794/pausbed.661685

Araştırma Makalesi/ Research Article

Tutkavul, K. (2020). "TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Perspektifinden Dönüştürme Maliyetleri: Üretim Maliyetlerine ve Vergilendirmeye Etkisi "
Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı 40, Denizli, s. 347-365.

TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS VE VUK PERSPEKTİFİNDEN DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ: ÜRETİM MALİYETLERİNE VE VERGİLENDİRMEYE ETKİSİ

Kadir TUTKAVUL*

Özet

Stokların maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve katlanılan diğer maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri, sabit genel üretim giderlerini ve değişken genel üretim giderlerini kapsamaktadır. Dönüştürme maliyeti unsurlarından birisi olan sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yansıtılması konusunda çeşitli mevzuatlar farklı görüşler sunmaktadır. VUK, sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine tam maliyet yöntemine göre aktarılmasını uygun görmektedir. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) bu giderlerin normal maliyet yöntemine göre mamul maliyetlerine aktarılmasını önermektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ise bu iki yöntemden herhangi birisinin kullanılabilceğini ifade etmektedir. Bu çalışma sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetlerine yansıtılmasında kullanılan tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın ilk aşamasında iki farklı maliyet hesaplama yönteminin mamul maliyetlerine etkisi ortaya çıkarılmıştır. Bu aşamada; tam maliyet yöntemine göre 0,6688₺/birim olarak hesaplanan birim maliyet normal maliyet yönteminde 0,6425₺/birim olarak hesaplanmıştır. Çalışmanın ikinci aşamasında ise bu maliyet hesaplama yöntemlerinin vergilendirmeye (ertelenmiş vergi geliri/gideri) olan etkisi incelenmiştir. Bu aşamada; stokların farklı dönemlerde satılması ertelenmiş vergi geliri/gideri etkisini ortaya çıkardığı doğrulanmıştır. Çalışma kapsamında ortaya çıkarılan bu etkiler sipariş maliyet sistemine entegre edilerek açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, Sipariş Maliyet Sistemi, Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri.

FROM TAS, BOBİ FRS, KUMİ FRS AND TPL PERSPECTIVE COST OF CONVERSION: EFFECT ON PRODUCTION COSTS AND TAXATION

Abstract

The cost of inventories consists of the sum of purchase cost, conversion cost and other costs. Conversion costs include direct labor costs, fixed overhead costs and variable overhead costs. Various legislation provides different views in the matter of reflecting fixed overhead costs, which is one of the conversion cost elements, to product costs. Tax Procedure Law (TPL) approve transfer of fixed production overheads to product costs according to absorption costing method. On the contrary Turkey Accounting Standards (TAS) recommends transfer of these costs to product costs according to normal costing method. BOBİ FRS and KÜMİ FRS state that either of these two methods can be used. This study aims to examine the absorption costing method and the normal costing method used to reflect the fixed overhead costs to the production costs. For this purpose, in the first stage of the study, the effect of two different cost calculation methods on the product costs was revealed. At this stage; unit cost calculated as 0.6688₺/unit according to full cost method was calculated as 0.66425₺/unit in normal cost method. In the second stage of the study, the effect of these cost calculation methods on taxation (deferred tax income /

*Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, KÜTAHYA.
e-posta: kadirtutkavul@hotmail.com, (orcid.org/0000-0002-7167-8631)

expense) was examined. At this stage; it has been confirmed that selling inventories at different periods reveals the effect of deferred tax income/expense. These effects revealed in the study are explained by integrating into order cost system.

Keywords: *Absorption Costing Method, Normal Costing Method, Order Cost System, Deferred Tax Income / Expense.*

1. GİRİŞ

Stoklar hem standartlar hem de vergi mevzuatında ele alınarak değerlendirilmiştir. Bu iki düzenleme açısından da stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Ancak düzenlemelerin stokların maliyeti kavramına bakış açıları farklılaşmaktadır. Vergi kanunları stokların maliyet unsurlarını açıklarken katlanılan tüm fedakârlıkları maliyet kapsamına almakta iken, standartlar bir takım unsurları maliyet olarak değerlendirmemektedir. Bu durum maliyet hesaplama yöntemlerinde farklılaşmayı da beraberinde getirmektedir. Vergi mevzuatına (VUK) göre stokların maliyeti tam maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır. Standartlar ise (TMS 2 Stoklar Standardı) normal maliyet yöntemini benimsemektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ise farklı bir hüküm getirmektedir. Bu bağlamda BOBİ FRS ve KÜMİ FRS, tam maliyet veya normal maliyet arasında tercih yapmamıştır. İki yöntemde kullanılabileceği konusunda hüküm beyan etmiştir (BOBİ FRS 6.12 ve 6.13; KÜMİ FRS 8.11 ve 8.12). Tam maliyet yöntemi stokların maliyetine katlanılan tüm fedakârlıkların yansıtılması gerektiğini ifade ederken; normal maliyet yöntemi ise stokların maliyetini hesaplarken sabit nitelikteki maliyetlerin kapasite ölçüsü referans alınarak stokların maliyetine yansıtılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum vergi mevzuatı ile standartlar arasında uyumsuzluğun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Vergi mevzuatları ile standartlar arasında ortaya çıkan uyumsuzluk iki temel noktada farklılaşma ortaya çıkarmaktadır. Birinci farklılık stokların üretim maliyeti hususudur. İkinci farklılık ise vergilendirme hususudur. Tam maliyet yöntemine göre stoklar için katlanılan tüm fedakârlıklar stokların maliyetine aktarılarak aktifleştirilmektedir. Buna karşılık normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranına göre aktifleştirilmekte, atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri ise sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu durum üretilen mamullerin maliyetinde farklılık ortaya çıkarmaktadır. Yani tam maliyet yöntemine göre hesaplanan mamul maliyetleri yüksek çıkarken, normal maliyet yöntemine göre düşük çıkmaktadır.

Diğer taraftan yöntemlerin maliyetlere bakış açısı vergilendirme hususunda da farklılık ortaya çıkarmaktadır. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmı mamullerin maliyetlerine dâhil edilerek stok hesaplarına aktarılmaktadır. Diğer yandan normal maliyet yönteminde stokların maliyetleri içerisinde bu maliyet kalemi yer almamakta doğrudan gider olarak yazılarak dönemin gelirlerinden düşülmektedir. Tam maliyet yönteminde bu kalemin gidere dönüşebilmesi mamullerin satışına bağlıdır. Normal maliyet yöntemine göre yazılan bu gider (atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri) kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğindedir. Böyle bir giderin varlığı ticari kar ile mali karı farklılaştırmakta ve ertelenmiş vergi etkisini doğurmaktadır.¹ Vergi etkisi bilançoda ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü olarak raporlanırken, gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri ya da gideri olarak raporlanmaktadır (Özkan, 2009: 110-111). Mali kar ve ticari karda ortaya çıkan dengesizlik, yapılan uyum kayıtları ile giderilmekte ve mali kar ve ticari kar denk hale getirilmektedir.

Bu kapsamda çalışma tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yönteminin mamul maliyetlerine ve vergilendirmeye olan etkileri üzerine odaklanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak sipariş maliyeti sistemi üzerinden tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre mamul maliyeti hesaplamaları yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise bu yöntemlerin vergilendirmeye olan etkisi ortaya çıkarılmıştır.

2. TMS, BOBİ FRS, KOBİ TFRS VE VUK KAPSAMINDA STOKLARIN MALİYETİ

Stokların maliyeti; hem standart metinlerinde hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinde stokların maliyetine dâhil edilmesi gereken unsurlar şu şekilde belirlenmiştir: İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder (içerir/kapsar):

¹ Ticari kar ile mali kar arasında farkın ortaya çıkmasına neden olan kanunen kabul edilmeyen giderler sürekli (kalıcı) ya da geçici olarak ortaya çıkmaktadır. Ticari kar ile mali kar arasında ortaya çıkan sürekli (kalıcı) farklar hiçbir zaman kapanmamaktadır. Bu farkların vergi etkisi mali raporlarda gösterilmemektedir. Ancak geçici farklar bir ya da birkaç dönem sonra ortadan kalkmaktadır. Bu farkların mali raporlarda gösterilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2006: 2; Özkan, 2009: 110-111).

- a. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin (ilk madde) bedeli;
- b. Mamule isabet eden işçilik;
- c. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
- d. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- e. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek (içermek/kapsamak) şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler. Bu madde ile Vergi Usul Kanunu kapsamında stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Öte yandan stokların maliyeti standart metinlerinde de açıklanmaktadır. Standartlara göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir (TMS 2.10). Stokların maliyeti diğer standart düzenlemelerinde de (BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) benzer şekilde açıklanmıştır. Bu açıklamalar şu şekilde formüle edilerek ifade edilebilmektedir:

Stokların Maliyeti = (Satın Alma Maliyetleri + Dönüştürme Maliyetleri + Diğer Maliyetler)

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme – boşaltma ve diğer maliyetleri içermektedir (TMS 2.11). Stokların diğer maliyetleri, stokların mevcut konuma ve durumuna getirilmesi için katılan maliyetlerdir (TMS 2.15). Standartta göre bu maliyetlerin katıldığı ölçüde stokların maliyetine aktarılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu maliyetlere örnek olarak; ilk madde ve malzemeleri üretime hazırlama maliyetleri, makineleri yeni bir işleme hazırlama maliyetleri, işletme yönetimi tarafından önlenebilen enerji kesintilerine ilişkin maliyetler vb. maliyetler gösterilebilmektedir. (Sağlam vd., 2007: 109). Bu çalışma stokların satın alma maliyeti ve diğer maliyetlerine nazaran stokların dönüştürme maliyetlerine odaklanmaktadır. Stokların dönüştürme maliyetleri ayrı bir başlık altında incelenecektir.

2.1.Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi üretim ile ilgili doğrudan ilişkili maliyetleri ve ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları kapsamaktadır (TMS 2.12). Standartın bu ifadesine göre dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ve üretim ile ilgili diğer giderlerin (genel üretim giderleri) toplamından oluşmaktadır. Genel üretim giderleri; sabit genel üretim giderleri ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Standartta göre sabit genel üretim giderleri, üretim tesisinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dağıtılmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak normal koşullarda birkaç dönem ya da sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarlarıdır. Ancak fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında bu üretim düzeyi de kullanılabilir (TMS 2.13). Bu ifade sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine yansıtılacağını ifade etmektedir. Standartın devam eden cümlesinde atıl kapasiteye düşen ve mamul maliyetine yansıtılmayan sabit genel üretim giderleri ile ilgili hüküm yer almaktadır. Buna standartta göre dağıtılmayan genel giderler (atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri), gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 2.13).

TMS – 2 Stoklar standardı maliyet hesaplama yöntemlerinden normal maliyet yöntemini benimsediği anlaşılmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS bu noktada TMS'den farklılaşmaktadır. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'ye göre maliyet hesaplama yöntemi tam maliyet yöntemi de normal maliyet yöntemi de olabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesi incelendiğinde ise vergi mevzuatının maliyet hesaplama yöntemlerinden tam maliyet

yöntemini benimsediği anlaşılmaktadır. Bu noktada standartlar ile Vergi Usul Kanunu'nun maliyet hesaplama anlayışı farklılaşmaktadır.

3. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Maliyet hesaplama yöntemleri; maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler ve maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır. Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi ve değişken maliyet yöntemi, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler; fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi, maliyetin şeklini belirleyen yöntemler ise; sipariş maliyeti yöntemi ve safha maliyeti yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır (Büyükmirza, 2014: 237-238).

Maliyetin kapsamına göre yöntemler, hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağı, hangi giderlerin maliyet kapsamına alınmayacağı konusunda farklı görüş bildiren yöntemleri içermektedir (Akdoğan, 2015: 40). Bu sınıflandırma işlemi, işletme yöntemi kullandığı yöntemlere göre bazı giderleri mamul maliyeti olarak kabul etmekte, bazı giderleri ise dönem gideri kabul etmekte ve sonuç hesaplarına aktarmaktadır (Elmacı, 2018: 21). Çalışma kapsamında bu yöntemleri kısaca ifade etmek gerekmektedir.

3.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi; dönem üretim giderlerinin tamamının (direkt, endirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın) üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara aktarılması esasına dayanmaktadır (Akdoğan, 2015: 40; Hansen ve Mowen, 2006: 834). Geleneksel maliyet yöntemi olarak da kabul edilen bu yöntem dış raporlamada en çok kullanılan yöntemdir (Bhimani vd., 2008: 209; Kinney ve Raiborn, 2011: 67; Elmacı, 2018: 22). Bu yöntemde mamul maliyeti aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanmaktadır:

$$\begin{array}{rcl} & & \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti} \\ & & + \\ \text{Mamul Maliyeti} & = & \text{Direkt İşçilik Giderleri} \\ & & + \\ & & \text{Değişken Genel Üretim Giderleri} \\ & & + \\ & & \text{Sabit Genel Üretim Giderleri} \end{array}$$

Tam maliyet yöntemini kullanan çoğu işletme, muhasebe sistemlerinde değişken ve sabit maliyetler arasında bir ayırım yapmamaktadır (Bhimani vd., 2008: 201; Vanderbeck, 2010: 482). Tam maliyet yönteminin en önemli avantajı, giderlerin sınıflandırılmaya tabi tutulmaksızın mamullere aktarılmasıdır. Ancak böyle bir uygulama işletme yönetimine fiyatlandırma konusunda yeterli maliyet bilgisi verememektedir. Bununla birlikte atıl kalan kapasitenin maliyetini göz ardı etmesinden dolayı yetersiz bir yöntem olarak değerlendirilmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 262). Çünkü sabit giderlerin üretim hacmi ile bağlantısı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu giderler üretimin fazla olduğu dönemlerde mamul başına düşük, üretimin az olduğu dönemlerde ise mamul başına fazla aktarılmaktadır (Akdoğan, 2015: 41). Son olarak tam maliyet yönteminin kısa vadeli kararlarda ve işletme içi denetim ve değerlendirmelerde yeterli bilgi sağlayamadığı da vurgulanmaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2008: 25). Tüm bu dezavantajlarına rağmen tam maliyet yöntemi, diğer yöntemlere göre daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Çünkü bu yöntemde düzenlenmiş finansal bilgilere, dış raporlamada ya da vergi amaçlı raporlamada izin verilmektedir (Horngren vd., 2014: 540).

3.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi; değişken nitelikteki üretim giderlerinin tamamının, sabit genel üretim giderlerinin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanmaktadır (Akdoğan, 2015: 42; Karakaya, 2007: 325). Bu yöntemde mamul maliyeti aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanmaktadır:

$$\begin{aligned} \text{Mamul Maliyeti} &= \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti} \\ &+ \text{Direkt İşçilik Giderleri} \\ &+ \text{Değişken Genel Üretim Giderleri} \\ &+ (\text{Sabit Genel Üretim Giderleri} \times \text{Kapasite Kullanım Oranı}) \end{aligned}$$

Bu yöntemin tam maliyet yönteminden tek farkı sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye (fiili kapasite) isabet eden kısmının stok maliyetine dönüştürülmesidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 267). Bu yöntemde atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Akdoğan, 2015: 43).

Normal maliyet yönteminde ifade edilen kapasite kullanım oranı; fiili üretim miktarının normal kapasiteye oranlanması ile hesaplanmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 268). Normal kapasite kavramı ile kastedilen ise, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite sapmaları da dikkate alınarak normal koşullar altında bir ya da birden fazla dönemde elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarlarıdır (Akdoğan, 2015: 43).

Normal maliyet yönteminde üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmalarını önlenmekte, üretim dönemleri arasında karşılaştırma olanağı sağlanmakta ve planlama açısından daha kullanışlı maliyet rakamları elde edilmektedir (Erdoğan ve Saban, 2010: 50; Gücenme Gençoğlu, 2008: 32).

3.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yöntemi, sadece değişken giderlerin esas alınarak maliyet hesaplamalarının yapılması esasına dayanan yöntemdir (Akdoğan, 2015: 41; Drury, 2018: 45,83; Collis ve Hussey, 1999: 7). Değişken maliyet yönteminde sabit giderler dönem gideri olarak kabul edilmekte ve sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Karakaya, 2007: 325). Bu yöntemde mamul maliyeti aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanmaktadır:

$$\begin{aligned} \text{Mamul Maliyeti} &= \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti} \\ &+ \text{Direkt İşçilik Giderleri} \\ &+ \text{Değişken Genel Üretim Giderleri} \end{aligned}$$

Değişken maliyet yönteminin amacı, yöneticilere kısa vadeli karar vermede yardımcı olacak bilgileri sağlamaktır (Collis ve Hussey, 1999: 111). Değişken maliyet yöntemi kara geçiş noktasının belirlenmesinde ve çeşitli yönetim kararlarının alınmasında (fiyatların belirlenmesi, alternatif üretim yöntemlerinin karşılaştırılması, üretim faaliyet seviyelerinin belirlenmesi, üretim hatlarının kapatılması ve potansiyel ürün yelpazesinin seçilmesi vb.) etkili bir yöntemdir (Akdoğan, 2015: 42; Collis ve Hussey, 1999: 120). Yönetim muhasebecileri karar verme ve performans değerlendirme amaçları için en çok değişken maliyet yöntemini kullanmaktadır (Bhimani vd., 2008: 199).

4. UYGULAMA²

Eczane, kuyumcu vb. sektörler için tela (kolalı bez) çantalar üreten bir üretim işletmesinin Kasım 20... döneminin normal üretim kapasitesi 110.000 adet iken söz konusu dönemde 88.000 adet fiili üretim gerçekleştirilmiştir. Kasım 20... döneminde gider yerine ait üretim ve maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir:

² Uygulama kapsamında kullanılan tüm veriler hipotetik niteliktedir.

Tablo 1: Gider yerleri maliyet bilgileri

Gider Kalemleri	Kesme	Baskı	Birleştirme	Toplam
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	8.000,00 ₺	7.000,00 ₺	3.000,00 ₺	18.000,00 ₺
Direkt işçilik giderleri	6.000,00 ₺	5.000,00 ₺	5.000,00 ₺	16.000,00 ₺
Genel üretim giderleri	10.000,00 ₺	4.000,00 ₺	9.000,00 ₺	23.000,00 ₺
• Sabit genel üretim gideri	7.000,00 ₺	3.000,00 ₺	7.500,00 ₺	
• Değişken genel üretim gideri	3.000,00 ₺	1.000,00 ₺	1.500,00 ₺	
Toplam	24.000,00 ₺	16.000,00 ₺	17.000,00 ₺	57.000,00 ₺

Tablo 2: Gider yerleri dağıtım anahtarı bilgileri

Dağıtım Anahtarları	Kesme	Baskı	Birleştirme	Toplam
Makine saatleri	800,00	800,00	500,00	2.100,00
Bakım onarım saatleri	200,00	400,00	600,00	1.200,00
Direkt işçilik saatleri	2.000,00	5.000,00	4.000,00	11.000,00

Bu işletme Kasım 20... döneminde 8.000 adet mamulün üretimini içeren RETT-7405 kod numaralı siparişin üretimini tamamlamıştır. Bu siparişin gider yerlerine ait üretim ve maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: Siparişin gider yerleri maliyet bilgileri

Gider Kalemleri	Kesme	Baskı	Birleştirme	Toplam
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	1.100,00 ₺	800,00 ₺	400,00 ₺	2.300,00 ₺
Direkt işçilik giderleri	600,00 ₺	700,00 ₺	350,00 ₺	1.650,00 ₺
Toplam	1.700,00 ₺	1.500,00 ₺	750,00 ₺	3.950,00 ₺

Tablo 4: Siparişin gider yerleri dağıtım anahtarı bilgileri

Dağıtım Anahtarları	Kesme	Baskı	Birleştirme	Toplam
Makine saatleri	60,00	70,00	50,00	180,00
Bakım onarım saatleri	20,00	30,00	30,00	80,00
Direkt işçilik saatleri	230,00	250,00	150,00	630,00

Bu bilgiler doğrultusunda RETT-7405 kodlu siparişin üretim maliyeti Türkiye Muhasebe Standartları (TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu perspektifinden hesaplanarak mamul maliyetine etkisi ve vergilendirmeye etkisi ortaya çıkarılacaktır.

4.1. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Perspektifinden Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Mamul Maliyetine Etkisinin İncelenmesi

Türkiye Muhasebe Standartları mamul maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmekte iken (BOBİ FRS ve KÜMİ FRS yöntem tercihi yapmamakta), Vergi Usul Kanunu tam maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Çalışmanın ilk aşamasında iki farklı maliyet hesaplama yönteminin üretilen mamullerin maliyetine etkisi ortaya çıkarılacaktır.

4.1.1. Tam Maliyet Yöntemine Göre Sipariş Maliyetinin Hesaplanması

Birinci aşama: Gider yerlerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması

• Kesme gider yerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 10.000 ₺ / 800 Makine Saati

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 12,50 ₺/Makine Saati

• Baskı gider yerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 4.000 ₺ / 5.000 DİS

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 0,80 ₺/DİS

• Birleştirme gider yerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 9.000 ₺/600 BOS

Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 15,00₺/BOS

İkinci aşama: Siparişin GÜG payının hesaplanması

Kesme gider yeri:

Siparişin GÜG payı = 12,50 ₺x60 Makine Saati

Siparişin GÜG payı = 750,00 ₺

Baskı gider yeri:

Siparişin GÜG payı = 0,80₺ x 250 DİS

Siparişin GÜG payı = 200,00₺

Birleştirme gider yeri:

Siparişin GÜG payı = 15,00 ₺x 30 BOS

Siparişin GÜG payı = 450,00₺

Üçüncü aşama: Siparişin üretim maliyetlerinin hesaplanması

Tablo 5: Tam maliyet yöntemine göre siparişin üretim maliyeti

Gider Kalemleri	Kesme	Baskı	Birleştirme	Toplam
DİMMG	1.100,00 ₺	800,00 ₺	400,00 ₺	2.300,00 ₺
DİG	600,00 ₺	700,00 ₺	350,00 ₺	1.650,00 ₺
GÜG	750,00 ₺	200,00 ₺	450,00 ₺	1.400,00 ₺
Toplam üretim maliyeti	2.450,00 ₺	1.700,00 ₺	1.200,00 ₺	5.350,00 ₺
Üretim miktarı				8.000 adet
Birim üretim maliyeti				0,6688₺/ad.

4.1.2. Normal Maliyet Yöntemine Göre Sipariş Maliyetinin Hesaplanması

Birinci aşama: Gider yerlerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması

- Kesme gider yerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 8.600₺³ / 800 Makine Saati
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 10,75₺/Makine Saati

- Baskı gider yerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 3.400₺⁴ / 5.000 DİS
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 0,68₺/DİS

- Birleştirme gider yerinin bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 7.500₺⁵ / 600 BOS
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 12,50₺/BOS

İkinci aşama: Siparişin GÜG payının hesaplanması

Kesme gider yeri:

Siparişin GÜG payı = 10,75₺ x 60 Makine Saati

Siparişin GÜG payı = 645,00₺

Baskı gider yeri:

Siparişin GÜG payı = 068₺x 250 DİS

Siparişin GÜG payı = 170,00₺

Birleştirme gider yeri:

Siparişin GÜG payı = 12,50₺x 30 BOS

Siparişin GÜG payı = 375,00₺

Üçüncü aşama: Siparişin üretim maliyetine yansıtılmayıp dönem giderlerine aktarılacak maliyetlerin hesaplanması

- Kesme gider yerinde ortaya çıkan ve dönem giderine aktarılacak sabit genel üretim giderleri için bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 1.400₺⁶ / 800 Makine Saati
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 1,75₺/Makine Saati

3 Toplam GÜG = Değişken GÜG + (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)

Toplam GÜG = 3.000₺ + (7.000₺x 0,80)

Toplam GÜG = 8.600₺

4 Toplam GÜG = Değişken GÜG + (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)

Toplam GÜG = 1.000₺ + (3.000 ₺ x 0,80)

Toplam GÜG = 3.400₺

5 Toplam GÜG = Değişken GÜG + (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)

Toplam GÜG = 1.500₺ + (7.500₺ x 0,80)

Toplam GÜG = 7.500₺

6 Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = Sabit GÜG - (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)

Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = 7.000₺ - (7.000₺ x 0,80)

Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = 1.400₺

•Baskı gider yerinde ortaya çıkan ve dönem giderine aktarılacak sabit genel üretim giderleri için bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 600₺⁷ / 5.000 DİS
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 0,12₺/DİS

•Birleştirme gider yerinde ortaya çıkan ve dönem giderine aktarılacak sabit genel üretim giderleri için bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} hesaplanması
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = Toplam GÜG / Toplam Dağıtım Anahtarı
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 1.500₺⁸ / 600 BOS
Bölümsel GÜG_{Yükleme Oranı} = 2,50₺/BOS

Dördüncü aşama: Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payının hesaplanması

Kesme gider yeri:

Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payı = 1,75₺ x 60 Makine Saati
Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payı = 105,00₺

Baskı gider yeri:

Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payı = 0,12₺ x 250 DİS
Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payı = 30,00₺

Birleştirme gider yeri:

Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payı = 2,50₺ x 30 BOS
Sipariş bazında dönem giderlerine aktarılacak GÜG payı = 75,00₺

Beşinci aşama: Siparişin üretim maliyetlerinin hesaplanması

Tablo 6: Normal maliyet yöntemine göre siparişin üretim maliyeti

Gider Kalemleri	Kesme	Baskı	Birleştirme	Toplam
DİMMG	1.100,00 ₺	800,00 ₺	400,00 ₺	2.300,00 ₺
DİG	600,00 ₺	700,00 ₺	350,00 ₺	1.650,00 ₺
GÜG	645,00 ₺	170,00 ₺	375,00 ₺	1.190,00 ₺
Toplam üretim maliyeti	2.345,00 ₺	1.670,00 ₺	1.125,00 ₺	5.140,00 ₺
Üretim miktarı				8.000 adet
Birim üretim maliyeti				0,6425₺/ad.

4.1.3.Tam Maliyet Yöntemi ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Hesaplanan Üretim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanan sipariş maliyeti ve bu maliyeti oluşturan unsurların (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) dağılımı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

7Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = Sabit GÜG - (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)
Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = 3.000₺ - (3.000₺ x 0,80)
Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = 600₺
8Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = Sabit GÜG - (Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)
Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = 7.500₺ - (7.500₺ x 0,80)
Dönem Giderine Aktarılacak Toplam GÜG = 1.500₺

Tablo 7: Tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanan üretim maliyetlerinin karşılaştırılması

Açıklamalar	VUK / TMSUGT (Tam Maliyet)	TMS – 2, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Normal Maliyet)
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	2.300,00 ₺	2.300,00 ₺
Direkt işçilik giderleri	1.650,00 ₺	1.650,00 ₺
Genel Üretim Giderleri	1.400,00 ₺	1.190,00 ₺
Toplam Üretim Maliyeti	5.350,00 ₺	5.140,00 ₺
Birim Üretim Maliyeti	0,6688₺/birim	0,6425₺/birim

Tablo 7 incelendiğinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin yöntemler bazında sabit kaldığı görülmektedir. Ancak genel üretim giderleri farklılaşmaktadır. Bu farklılık yöntemlerin sabit genel üretim giderlerine bakış açılarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi mevzuatına göre 1.400,00 ₺ olarak mamul maliyetine yansıtılan genel üretim giderleri, standartlara göre 1.190,00 ₺ olarak yansıtılmıştır. 210,00 ₺ tutarındaki fark sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısımdır. Sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmını maliyetlere dağıtılmasını öngören vergi mevzuatına göre birim üretim maliyeti 0,6688₺/birim olarak hesaplanırken, standartlara göre 0,6425₺/birim olarak hesaplanmıştır.

4.1.4.Tam Maliyet Yöntemi ve Norma Maliyet Yöntemine Göre Yapılması Gereken Yevmiye Kayıtları

Tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre yapılması gereken muhasebe kayıtları sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmının raporlanmasında farklılaşmaktadır. Bu durum aşağıdaki yevmiye kayıtları ile ifade edilmiştir.

4.1.4.1.Tam Maliyet Yöntemine Göre Yevmiye Kayıtları

...01	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	5.350,00 ₺	
	711 DİMMG YANSITMA		2.300,00 ₺
	721 DİG YANSITMA		1.650,00 ₺
	731 GÜG YANSITMA		1.400,00 ₺
	Üretim giderlerinin ilgili stok hesabına aktarılması		
...02	711 DİMMG YANSITMA	2.300,00 ₺	
	721 DİG YANSITMA	1.650,00 ₺	
	731 GÜG YANSITMA	1.400,00 ₺	
	710 DİMMG		2.300,00 ₺
	720 DİG		1.650,00 ₺
	730 GÜG		1.400,00 ₺
	Üretim giderlerinin kapatılması		
...03	152 MAMULLER	5.350,00 ₺	
	151 YARI MAMULLER – ÜRT.		5.350,00 ₺
	Üretimi tamamlanan mamullerin maliyetlerinin ilgili stok hesabına aktarılması		

4.1.4.2.Normal Maliyet Yöntemine Göre Yevmiye Kayıtları

...01	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	5.140,00 ₺	
	711 DİMMG YANSITMA		2.300,00 ₺
	721 DİG YANSITMA		1.650,00 ₺
	731 GÜG YANSITMA		1.190,00 ₺
	Üretim giderlerinin ilgili stok hesabına aktarılması		
...02	711 DİMMG YANSITMA	2.300,00 ₺	
	721 DİG YANSITMA	1.650,00 ₺	
	731 GÜG YANSITMA	1.190,00 ₺	
	680 ÇALIŞILMAYAN KIS. GİD. VE ZAR. ^{1 2 3}	210 ₺	
	710 DİMMG		2.300,00 ₺
	720 DİG		1.650,00 ₺
	730 GÜG		1.400,00 ₺
	Üretim giderlerinin kapatılması		
...02	152 MAMULLER	5.140,00 ₺	
	151 YARI MAMULLER – ÜRT.		5.140,00 ₺
	Üretimi tamamlanan mamullerin maliyetlerinin ilgili stok hesabına aktarılması		

Vergi Kanunları tam maliyet yöntemini benimserken Türkiye Muhasebe Standartları (BOBİ FRS ve KÜMi FRS yöntem tercihi yapmamakta) normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Standardın öngördüğü normal maliyet yönteminin uygulanması durumunda vergi kanunları ile uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu durum yapılacak olan uyum kayıtları ile giderilmektedir.

...01	900 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇLU HESABI	210,00 ₺	
	900.01. Atıl Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderleri		
	901 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI		210,00 ₺
	901.01. Atıl Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderleri		
	Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerinin ilgili nazım hesaplara aktarılması		

1 Literatür incelendiğinde, sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmının farklı sonuç hesaplarında raporlandığı görülmektedir. Bu çalışmada 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları hesabının kullanılması uygun görülmüştür. 2Örten, R. vd., (2017). Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s: 50.

3 Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmı (210,00₺) sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Tam maliyet yönteminde bu tutar stok maliyetlerine dâhil edilmektedir. Tam maliyet yöntemini esas alan vergi kanunları, sonuç hesaplarına aktarılan 210,00₺ tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirmektedir.

Normal maliyet yöntemine göre atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri mamul maliyetlerine dâhil edilmemekte ve sonuç hesaplarına aktarılarak gelirleri azaltıcı bir etki meydana getirmektedir. Bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Kanunen kabul edilmeyen giderler nazım hesaplarda izlenerek dönem sonunda mali kar hesaplamalarında kullanılmaktadır.

4.2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Perspektifinden Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Vergilendirmeye Etkisinin İncelenmesi

Sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmı mamul maliyetlerine yazılmayıp sonuç hesaplarına yazılması durumunda, ilgili stoklar satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığını ortaya çıkarmaktadır. Bu durumu ifade etmek gerekmektedir. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmı mamullerin maliyetlerine dâhil edilerek stok hesaplarına aktarılmaktadır. Diğer yandan normal maliyet yönteminde stokların maliyetleri içerisinde bu maliyet kalemi yer almamakta doğrudan gider olarak yazılarak dönemin gelirlerinden düşülmektedir. Ancak tam maliyet yönteminde bu kalemin gidere dönüşebilmesi mamullerin satışına bağlıdır. İki yöntem arasındaki bu uyumsuzluğun da kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu uyumsuzluk aşağıdaki kayıt aracılığı ile giderilmektedir.⁹

...01	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	42,00 ₺	
	693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		42,00 ₺
	Kanunen kabul edilmeyen atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerinin vergi etkisi		
	210,00 ₺ x 0,20 = 42,00 ₺		

Ertelenmiş vergi varlığı stoklar satılana kadar etkisini sürdürmektedir. Stokların satılmasının ardından tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kar kalemi ile normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kar kalemi eşitlenmekte ve dolayısıyla ertelenmiş vergi etkisi ortadan kalkmaktadır (Badem ve Özbek, 2013, 78). Böyle bir durumda bu kaydın iptal edilmesi gerekmektedir. İptal kaydı şu şekilde yapılacaktır:

...01	692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ	42,00 ₺	
	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		42,00 ₺
	Kanunen kabul edilmeyen atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerinin ortadan kalkan vergi etkisinin iptali		

Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyet tutarları ile normal maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyet tutarlarının vergilendirmeye etkisi aşağıda kurgulanan iki varsayım ile ifade edilmektedir. Birinci varsayım stokların tamamının aynı dönem içinde satılması varsayımdır. İkinci varsayım ise stokların bir kısmının içinde bulunulan dönemde (cari dönem), bir kısmının ise izleyen dönemde satılması varsayımdır. İki varsayımın vergilendirmeye etkisi farklılık göstermektedir.

Varsayım/a: Siparişin tamamı aynı dönem içinde 1,25₺/birim fiyat üzerinden satılmıştır. Bu varsayımın vergilendirmeye etkisi aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

⁹ Literatür incelendiğinde, ertelenmiş vergi etkisinin farklı hesaplar kullanılarak raporlandığı görülmektedir. Bu çalışmada aşağıdaki hesapların kullanılması uygun görülmüştür.

Tablo 8:Varsayım/a dikkate alınarak tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablosunun karşılaştırılması

Açıklamalar	VUK / TMSUGT (Tam Maliyet)	TMS – 2, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Normal Maliyet)
Brüt Satışlar		
• Tam Maliyet Yöntemi: (8.000 adet x 1,25₺)	10.000,00 ₺	10.000,00 ₺
• Normal Maliyet Yöntemi: (8.000 adet x 1,25₺)		
Satış İndirimleri (-)	0,00 ₺	0,00 ₺
Net Satışlar	10.000,00 ₺	10.000,00 ₺
Satışların Maliyeti		
• Tam Maliyet Yöntemi: (8.000 adet x 0,6688₺)	(5.350,00 ₺)	(5.140,00 ₺)
• Normal Maliyet Yöntemi: (8.000 adet x 0,6425₺)		
Brüt Satış Karı	4.650,00 ₺	4.860,00 ₺
Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları	0,00 ₺	(210,00 ₺)
Dönem Karı	4.650,00 ₺	4.650,00
Vergi (VUK'a göre ayrılması gereken)		
• Tam Maliyet Yöntemi: (4.650,00₺ x 0,20)	(930,00 ₺)	(930,00 ₺)
Ertelenmiş Vergi Varlığı (Ertelenmiş Vergi Geliri)	0,00 ₺	0,00 ₺
Dönem Net Karı	3.720,00 ₺	3.720,00 ₺

Tablo 8 incelendiğinde siparişin tamamının (8.000 adet) aynı dönemde satılması varsayımında dönem net karı iki yöneme göre de eşit hesaplanmaktadır. Diğer bir ifade ile atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri (kanunen kabul edilmeyen gider) ertelenmiş vergi etkisi doğurmamaktadır. Ancak 8.000 adedin altında satışlar ertelenmiş vergi etkisini ortaya çıkarmaktadır. Böyle bir durumda ertelenmiş vergi etkisinin her dönem revize edilerek kayıtlarda takip edilmesi gerekmektedir.

Varsayım/b: Siparişin %60'ı cari dönemde, %40'ı izleyen dönemde 1,25₺/birim fiyat üzerinden satılmıştır. Bu varsayımın vergilendirmeye etkisi aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.¹⁰

10 Çalışmada vergilendirme ile ilgili yevmiye kayıtları hem tam maliyet yöntemine göre hem de normal maliyet yöntemine göre ayrı ayrı yapılarak karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi gerekmektedir. İşlem hacminden dolayı bu kayıtlar kapsam dışı bırakılmıştır. Çalışma kapsamında sadece vergilendirme ile ilgili hesaplamalara odaklanılmıştır.

Cari Dönem Hesaplamaları:

Tablo 9: Varsayım/b dikkate alınarak tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenen cari dönem gelir tablosunun karşılaştırılması

Açıklamalar	VUK / TMSUGT (Tam Maliyet)	TMS – 2, BOBİ FRS, KÜMİ FRS (Normal Maliyet)
Brüt Satışlar		
• Tam Maliyet Yöntemi: (4.800 adet x 1,25₺)	6.000,00 ₺	6.000,00 ₺
• Normal Maliyet Yöntemi: (4.800 adet x 1,25₺)		
Satış İndirimleri (-)	0,00 ₺	0,00 ₺
Net Satışlar	6.000,00 ₺	6.000,00 ₺
Satışların Maliyeti		
• Tam Maliyet Yöntemi: (4.800 adet x 0,6688₺)	(3.210,00 ₺)	(3.084,00 ₺)
• Normal Maliyet Yöntemi: (4.800 adet x 0,6425₺)		
Brüt Satış Karı	2.790,00 ₺	2.916,00 ₺
Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları	0,00 ₺	(210,00 ₺)
Dönem Karı	2.790,00 ₺	2.706,00 ₺
Vergi (VUK'a göre ayrılması gereken)		
• Tam Maliyet Yöntemi: (2.790,00₺ x 0,20)	(558,00 ₺)	(558,00 ₺)
Dönem Net Karı	2.232,00 ₺	2.148,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı (Ertelenmiş Vergi Geliri)		
• Normal Maliyet Yöntemi: (210,00₺ x 0,20)	0,00 ₺	42,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali (Ertelenmiş Vergi Gideri)		
• Normal Maliyet Yöntemi: [(210,00₺ x 0,20) x 0,60]	0,00 ₺	(25,20 ₺)
Düzeltilmiş Dönem Net Karı	2.232,00 ₺	2.164,80 ₺

Tablo 9 incelendiğinde cari dönemde her iki yöntemde de satış hasılatı aynıdır. Satışların maliyeti ise vergi mevzuatına göre ve standart hükümlerine göre farklılaşarak brüt satış karını değiştirmektedir. Normal maliyet yöntemi atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini sonuç hesaplarına aktararak dönem karını azaltmaktadır. Vergi mevzuatı gereği ödenmesi gereken vergi tam maliyet yöntemine göre hesaplanmaktadır. Ancak normal maliyet yöntemine göre stoklara aktarılmayan sabit genel üretim giderlerinin ortaya çıkarmış olduğu vergi etkisinin vergi mevzuatının ve standartların uyumlu hale getirilmesi için hesaplanması gerekmektedir. Normal maliyet yöntemine göre stoklara aktarılmayan sabit genel üretim giderlerinin ortaya çıkarmış olduğu vergi gelir etkisi (210,00 ₺ x 0,20) 42,00 ₺ olarak hesaplanmıştır. Ancak stoklar satıldıkça bu etkinin vergi gider etkisine dönüştürülmesi gerekmektedir. Stokların %60'ının satılması durumunda hesaplanan vergi gider etkisi [(210,00 ₺ x 0,20) x 0,60] 25,20 ₺'dir.

İzleyen Dönem Hesaplamaları:

Tablo 10: Varsayım/b dikkate alınarak tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre düzenlenen izleyen dönem gelir tablosunun karşılaştırılması

Açıklamalar	VUK / TMSUGT (Tam Maliyet)	TMS – 2, BOBİ FRS, KOBİ TFRS (Normal Maliyet)
Brüt Satışlar		
• Tam Maliyet Yöntemi: (3.200 adet x 1,25₺)	4.000,00	4.000,00 ₺
• Normal Maliyet Yöntemi: (3.200 adet x 1,25₺)		
Satış İndirimleri (-)	0,00 ₺	0,00 ₺
Net Satışlar	4.000,00 ₺	4.000,00 ₺
Satışların Maliyeti		
• Tam Maliyet Yöntemi: (3.200 adet x 0,6688₺)	(2.140,00 ₺)	(2.056,00 ₺)
• Normal Maliyet Yöntemi: (3.200 adet x 0,6425₺)		
Brüt Satış Karı	1.860,00 ₺	1.944,00 ₺
Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları	0,00 ₺	0,00 ₺
Dönem Karı	1.860,00 ₺	1.944,00 ₺
Vergi (VUK'a göre ayrılması gereken)		
• Tam Maliyet Yöntemi: (1.860,00₺ x 0,20)	(372,00 ₺)	(372,00 ₺)
Dönem Net Karı	1.488,00 ₺	1.572,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı (Ertelenmiş Vergi Geliri)		
• Normal Maliyet Yöntemi: (210,00₺ x 0,20)	0,00 ₺	0,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali (Ertelenmiş Vergi Gideri)		
• Normal Maliyet Yöntemi: [(210,00₺ x 0,20) x 0,40]	0,00 ₺	(16,80 ₺)
Düzeltilmiş Dönem Net Karı	1.488,00 ₺	1.555,20 ₺

Tablo 10 incelendiğinde İzleyen dönemde başka herhangi bir üretimin olmadığı varsayılırsa bu dönemde stoklara aktarılmayan sabit genel üretim giderlerinin ortaya çıkarmış olduğu vergi gelir etkisi (üretim olmadığı için) bulunmayacaktır. Ancak önceki dönemde üretilen ve vergi gelir etkisi hesaplara yansıtılan mamullerin izleyen dönemde satılması durumunda vergi gelir etkilerini iptal etmek gerekecektir. Her iki yöntemde de satış hasılatı yine aynıdır. Satışların maliyeti ise vergi mevzuatına göre ve standart hükümlerine göre farklılaşmakta ve brüt satış karını değiştirmektedir. İzleyen dönemde başka bir üretim ve satışın olmadığı varsayımı altında önceki dönemde vergi gelir etkisi ortaya çıkaran sabit genel üretim giderlerinin mamuller satıldıkça bu etkisini yok etmek gerekmektedir. İzleyen dönemde mamullerin %40'ının satılması durumunda hesaplanan vergi gider etkisi [(210,00 ₺ x 0,20) x 0,40] 16,80 ₺'dir.

Yöntem farklılıklarının ortaya çıkarmış oldukları uyumsuzluklar ertelenmiş vergi geliri/gideri etkisini doğurmaktadır. Bu etkiler uyum kayıtları ile giderilmektedir. Cari dönem ve izleyen dönemde stokların satılması ile vergi geliri/gideri etkileri ortadan kalkmaktadır. Uygulama örneği üzerinden yapılan arındırma işlemleri sonucunda iki farklı yöntemle göre ortaya çıkan sonuçlar aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.

Tablo 11: Tam maliyet yöntemine vergilendirme hesaplamaları

Açıklamalar	Cari Dönem	İzleyen Dönem	Toplam
Dönem Karı	2.790,00 ₺	1.860,00 ₺	4.650,00 ₺
Vergi (VUK'a göre ayrılması gereken)	(558,00 ₺)	(372,00 ₺)	930,00 ₺
Dönem Net Karı	2.232,00 ₺	1.488,00 ₺	3.720,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı (Ertelenmiş Vergi Geliri)	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali (Ertelenmiş Vergi Gideri)	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Düzeltilmiş Dönem Net Karı	2.232,00 ₺	1.488,00 ₺	3.720,00 ₺

Tablo 12: Normal maliyet yöntemine vergilendirme hesaplamaları

Açıklamalar	Cari Dönem	İzleyen Dönem	Toplam
Dönem Karı	2.706,00 ₺	1.944,00 ₺	4.650,00 ₺
Vergi (VUK'a göre ayrılması gereken)	(558,00 ₺)	(372,00 ₺)	930,00 ₺
Dönem Net Karı	2.148,00 ₺	1.572,00 ₺	3.720,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı (Ertelenmiş Vergi Geliri)	42,00 ₺	0,00 ₺	42,00 ₺
Ertelenmiş Vergi Varlığı İptali (Ertelenmiş Vergi Gideri)	(25,20 ₺)	(16,80 ₺)	(42,00 ₺)
Düzeltilmiş Dönem Net Karı	2.164,80 ₺	1.555,20 ₺	3.720,00 ₺

Tablo 11 ve 12 incelendiğinde, stokların satılmamasından kaynaklanan ertelenmiş vergi geliri/gideri etkisi satış gerçekleştiğinde giderilmektedir. Bu sayede vergi mevzuatı ile standartlar uyumlu hale gelmektedir. Tablo toplamları bu durumu yansıtmaktadır. Her iki yöntem de vergi etkileri arındırıldıktan sonra kar ve vergi kalemlerinin eşitlendiği görülmektedir.

5. SONUÇ

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre (TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS) stokların maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Bu çalışma stokların dönüştürme maliyetleri üzerine odaklanmıştır. Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Bu gider türlerinden sabit genel üretim giderleri mevzuatlar açısından görüş ayrılığına düşülen gider türüdür. Diğer bir ifade ile sabit genel üretim giderlerinin Vergi Usul Kanunu perspektifinden tam maliyet yöntemine göre mamullerin maliyetine aktarılması gerekirken; Türkiye Muhasebe Standartları'na göre (BOBİ FRS ve KÜMİ FRS yöntem tercihi yapmamakta) normal maliyet yöntemine göre aktarılması gerekmektedir. Vergi mevzuatında ön görülen tam maliyet yöntemi üretilen mamullerin maliyetine ister değişken, isterse sabit olsun tüm üretim giderlerinin yansıtılması gerektiğini ifade etmektedir. Buna karşılık standartların ön gördüğü normal maliyet yöntemi ise üretilen mamullerin maliyetine direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamının, sabit genel üretim giderlerinin ise kapasite kullanımına denk düşen kısmı kadar olan üretilen mamullerin maliyetine yansıtılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu yöntemde göre atıl kapasiteye denk düşen sabit genel üretim giderleri üretilen mamullerin maliyetine değil, dönem giderlerine (sonuç hesaplarına) aktarılmaktadır. Aktarılan bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmekte ve standartlar ile vergi mevzuatı arasında uyumsuzluğa neden olmaktadır.

Standartlar ile vergi mevzuatı arasında yaşanan uyumsuzluk iki temel noktada kendini göstermektedir. Birinci nokta, mamul maliyetlerinin hesaplanmasından kaynaklanan uyumsuzluktur. Vergi mevzuatına göre (tam maliyet

yöntemi) hesaplanan mamul maliyetleri, standartlara göre (normal maliyet yöntemi) hesaplanan mamul maliyetlerine göre yüksek çıkmaktadır. Bunun sebebi genel üretim giderlerinin atıl kapasiteye düşen kısmı da tam maliyet yöntemine göre üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir. Uygulama incelendiğinde; tam maliyet yöntemine göre 0,6688₺/birim olarak hesaplanan birim maliyet normal maliyet yönteminde 0,6425₺/birim olarak hesaplanmıştır. Bunun nedeni tam maliyet yönteminde 1.400,00 ₺ olarak hesaplanan genel üretim giderleri normal maliyet yönteminde 1.190,00 ₺ olarak hesaplanmasıdır. 210,00 ₺ normal maliyet yönteminde mamul maliyetine dâhil edilmeyip sonuç hesaplarına aktarılmıştır. Tam maliyet yöntemi normal maliyet yöntemine nazaran yeterli nitelikte maliyet bilgisi sunamamaktadır. Bununla birlikte normal maliyet yöntemi kapasite sapmalarını göz önüne almaktadır. Kapasite farklarının hesaplamalara dâhil edilmesi faaliyet hacmine bağlı olarak yaşanan birim sabit genel üretim gideri dalgalanmalarının etkilerini bertaraf etmektedir. Bu sayede işletme yöneticilerine daha sağlıklı, doğru ve tutarlı maliyet bilgileri sunulmaktadır.

Standartlar ile vergi mevzuatı arasında yaşanan uyumsuzluğun ikinci temel noktası vergilendirme hesaplamalarıdır. Çünkü tam maliyet yöntemi atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini mamul maliyetlerine dâhil ederken, normal maliyet yöntemin dâhil etmemektedir. Diğer bir ifade ile bir yöntemde göre stok hesaplarına aktarılan bir maliyet, diğer bir yöntemde göre sonuç hesaplarına aktarılmakta ve gelirleri azaltıcı bir etki oluşturmaktadır. Tam maliyet yöntemine göre bu etkinin ortaya çıkması stokların satışına bağlıdır. Stoklar satılana kadar bu maliyet vergilendirmeye etki etmeyecektir. Uygulama incelendiğinde; stokların aynı dönemde satılmasının karı etkilemediği dolayısıyla ertelenmiş vergi geliri/gideri ortaya çıkarmadığı doğrulanmıştır. Her iki yöntemde de dönem karı 4.650,00 ₺, vergi 930,00 ₺ ve net kar 3.720,00 ₺ olarak hesaplanmıştır.

Ancak stokların farklı dönemlerde satılması ertelenmiş vergi geliri/gideri etkisini ortaya çıkarmıştır. Tam maliyet yöntemine göre cari dönemde; dönem karı 2.790,00 ₺, vergi 558,00 ₺ ve net kar 2.232,00 ₺ olarak hesaplanırken, normal maliyet yöntemine göre cari dönemde; dönem karı 2.706,00 ₺, vergi 558,00 ₺ ve net kar 2.148,00₺ olarak hesaplanmıştır. Bu yöntemde göre ertelenmiş vergi geliri 42,00₺ olarak hesaplanırken, ertelenmiş vergi gideri 25,20 ₺ olarak hesaplanarak vergi mevzuatı ile uyum hesaplamaları yapılmıştır. İzleyen dönemde tam maliyet yöntemine göre dönem karı 1.860,00 ₺, vergi 372,00 ₺ ve net kar 1.488,00 ₺ olarak hesaplanırken, normal maliyet yöntemine göre dönem karı 1.944,00 ₺, vergi 372,00 ₺ ve net kar 1.572,00 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bu yöntemde göre izleyen dönemde ertelenmiş vergi geliri 0,00 ₺ (ilave üretim olmadığı varsayım altında) olarak hesaplanırken, ertelenmiş vergi gideri 16,80 ₺ olarak hesaplanarak vergi mevzuatı ile uyum hesaplamaları yapılmıştır.

Dönemler arası farklılıklar ertelenmiş vergi geliri/gideri etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu etkiler giderildikten sonra genel toplamda (cari dönem + izleyen dönem) eşitliğin sağlandığı doğrulanmıştır. Buna göre genel toplamda her iki yöntemde de dönem karı 4.650,00 ₺, vergi 930,00 ₺ ve net kar 3.720,00 ₺ olarak hesaplanmıştır. Bu durum ertelenmiş vergi geliri/gideri etkileri giderildikten sonra tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yönteminin diğer bir ifade ile vergi mevzuatı ile standartların uyumlu hale geldiğini göstermektedir.

Yapılan bu çalışma ile stok maliyetlerinden birisi olan dönüştürme maliyetleri hususunda standartlar ile vergi mevzuatı arasında yaşanan uyumsuzluklar iki başlık altında (maliyet hesaplama ve vergilendirme) ortaya çıkarılmış ve bu uyumsuzlukların mali raporlara yapmış olduğu etkiler tartışılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2016). "UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2016, Sayı 17, s. 1-18.
- Akdoğan, N. (2015). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Badem, C. ve Özbek, Y. (2013). "Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Vergi Etkisi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, s. 65-92.
- Bhimani, A. vd., (2008). *Management and Cost Accounting*, Fourth Edition, Pearson Education Ltd., UK.
- Büyükmirza, K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 19. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Collis, J. ve Hussey, R. (1999). *Cost and Management Accounting*, Second Edition, Macmillan Press Ltd., UK.
- Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting*, 10th Edition, Cengage Learning EMEA, UK.
- Elmacı, O. (2018). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Maliyet Muhasebesi*, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 5. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi ve Çözümlü Uygulamalar*, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, Bursa.
- Hansen, D. R. ve Mowen, M. M. (2006). *Cost Management: Accounting and Control*, Fifth Edition, Thomson South-Western, USA.
- Horngrren, C. T. vd. (2014). *Introduction Management Accounting*, Sixteenth Edition, Pearson Education Inc., USA.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2019). BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı), 15.10.2019.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2019). KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı), 15.10.2019.
- Kamu Gözetimi Kurumu (2019). TMS – 2: Stoklar Standardı, 15.10.2019.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*, Geliştirilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaygusuz, S. Y. ve Dokur, Ş. (2009). *Maliyet Muhasebesi*, 1. Baskı, Dora Yayınevi, Bursa.
- Kinney, M. R. ve Raiborn, C. A. (2011). *Cost Accounting Foundations and Evolutions*, 8th Edition, South-Western Cengage Learning, USA.
- Örten, R. vd. (2017). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özkan, A. (2009). "TMS – 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 32, s. 97-112.
- Sağlam, N. vd. (2007). *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama – Örnekler)*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No: 52, Ankara.
- Vanderbeck, E. J. (2010). *Principles of Cost Accounting*, 15th Edition, South-Western Cengage Learning, USA.
- T.C. Yasalar (1961). Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı), 04.01.1961.

Beyan ve Açıklamalar (Disclosure Statements)

1. Bu çalışmanın yazarları, araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyduklarını kabul etmektedirler (The authors of this article confirm that their work complies with the principles of research and publication ethics).
2. Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir (No potential conflict of interest was reported by the authors).
3. Bu çalışma, intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir (This article was screened for potential plagiarism using a plagiarism screening program).