



VERGİ USUL KANUNU, TMS 2 STOKLAR STANDARDI VE BOBİ FRS 6 STOKLAR
BÖLÜMÜ AÇISINDAN DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ
EVALUATION OF CONVERSION COSTS IN TERMS OF THE TAX PROCEDURE LAW,
TAS 2 "INVENTORY

Burak YETER¹, Mehmet Akif ALTUNAY²



1. Yüksek Lisans Öğrenci, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, burak190732@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-3816-0635>
2. Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, mehmetaltunay@sdu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-0729-1686>

Makale Türü Article Type
Araştırma Makalesi Research Article

Başvuru Tarihi Application Date
17.01.2021 01.17.2021

Yayına Kabul Tarihi Admission Date
18.02.2021 02.18.2021

DOI
<https://doi.org/10.30798/makuiibf.863160>

* Bu çalışma Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Akif ALTUNAY danışmanlığında Burak YETER tarafından hazırlanan ve 13.05.2020 tarihinde savunulan "Süt Ürünleri Üreten Bir İşletmede Stok Maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi" başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Öz

Stok kalemleri, işletmelerin önemli varlıkları arasındadır. Stoklar, üretim işletmelerinin sürekliliğini sağlayan varlık kalemleridir. Stoklarla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) "Stoklar" ve Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'de farklı düzenlemeler bulunmaktadır. Bu farklılıklardan biri önerilen stok maliyetleme yöntemleridir. TMS 2, normal maliyet yöntemini önerir. VUK, tam maliyet yöntemini önerir. BOBİ FRS ise normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerinden birini önermektedir. Seçilen maliyetleme yöntemlerinden dolayı kar / zarar sonuçlarında ve muhasebe kayıtlarında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu durum, mali tablo kullanıcılarının kararlarını da etkilemektedir. Çalışmada, stok maliyet yöntemleri VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Ek olarak, süt mamulleri üreten bir işletmeden alınan maliyet verileri kullanılarak, analizlerin farklılıkları tartışıldı. Çalışmanın sonuçlarına göre atıl kapasite dönemlerinde normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar verdiği ortaya çıkmıştır. Bu sonuç aynı zamanda maliyet verilerini ve muhasebe kayıtlarını da etkilemektedir.

Anahtar Kelimeler: TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu, BOBİ FRS, Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi.

Abstract

Stock items are among the important assets of businesses. Inventories are asset items that ensure the continuity of production businesses. There are different regulations with respect inventories, at Tax Procedure Law (TPL), Turkey Accounting Standards (TAS 2) "Inventories" and Financial Reporting Standard For Large and Medium Size Entities (LME FRS). One of these differences is the proposed stock costing methods. TAS 2 recommends the normal cost method. TPL recommends the full cost method. As for LME FRS recommends one of the the normal cost and the full cost methods. There are differences in profit / loss results and accounting records due to the costing methods selected. This situation is also reflected in the decisions of financial statement users. In the study, the inventories cost methods in terms of TPL, TAS 2 and LME FRS were analyzed comparatively. In addition, using cost data from a dairy producer, the differences of the analys were discussed. According to the results of the study, it has been revealed that the normal cost method gives more realistic and reliable results than the full cost method in periods of idle capacity. This result also affect cost data and accounting records.

Keywords: TAS 2 Inventories Standard, Tax Procedure Law, LME FRS, Full (Absorption) Cost Method, Normal Cost Method.

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

In recent years, increasing competition, developing technology and standardization in accounting affect the production processes and cost information of enterprises. Differences in cost information also affect the decisions of accounting information users. Turkey Turkey Accounting Standards (TAS) 2 "Inventories", in 2006, while the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Businesses (LME FRS) entered into force in 2018 while. While TAS 2 and LME FRS are mandatory for some businesses, the Tax Procedure Law (TPL) is mandatory for all businesses. TMS 2 requires the use of the normal cost method. The TPL requires the use of the full (absorption) cost method. LME FRS lets businesses free to choose either the full cost method or the normal cost method. This study aims to reveal the differences arising from the full cost method and the normal cost method in the calculation and accounting of product costs.

Research Questions

Is there any difference between accounting standards and tax legislation in the calculation of product cost? If there are differences, what are the effects of these differences on product costs and accounting records?

Literature Review

In the literature, there are studies comparing full cost and normal cost methods in terms of their effect on product cost. Some of these are those: Gökçen and Öztürk (2017) discussed full cost and normal cost methods through comparative examples in their study. In the study, usage characteristics of TFRS and LME FRS normal cost method were also mentioned. According to the results of the study, it was stated that the recognition of fixed general production expenses corresponding to the idle capacity in the normal cost method differs from the standard cost and actual cost methods. Öztürk and Güleç (2018) discussed the emergence, assumptions and recording methods of the normal cost method that can be used by enterprises applying TAS 2 and LME FRS in their study. As a result of the study, it was argued that the normal cost method aims to correct the errors in the cost data of enterprises producing in idle capacity, but the capacity calculations and the actual time worked must be done correctly in order to be applied perfectly. In his study, Kaya (2018) analyzed TAS 2 and LME FRS "inventories" section comparatively using content analysis method. According to the results of the study, it was found that there are differences between standard sets in determining the cost of inventory, and that the approaches regarding Inventories are compatible with each other. Selvi and Ercan (2018) handled the issues related to valuation and accounting of Inventories in LME FRS in comparison with the provisions of TPL and TAS 2 in their studies. As a result of the study, it was stated that the approaches of LME FRS, TAS 2 and TPL regarding Inventories are generally similar, and there are differences in terms of the maturity difference for Inventories, cost methods used and valuation methods. In his study, Yalçın (2019) discussed the initial records, valuations, presentation and explanations of the inventories in financial

statements with examples in terms of TFRS, LME FRS and General Communique on Accounting System Application (GCASC). According to the results of the study, it was revealed that there are differences in the determination of inventory costs in TFRS, LME FRS and GCASC applications, in the end-period valuation and accounting of inventories, and various suggestions were made regarding the harmonization records. Arısoy and Tuğay (2019), using the data of a production enterprise, revealed the differences between the provisions of the TPL and TAS 2 Inventories Standard and LME FRS Inventories section. According to the results of the study, it was emphasized that there are differences between the TPL and standards in terms of cost methods and recording order. In his study, Gönen (2019) discussed the cost of sales of production enterprises with the help of an example in terms of LME FRS, where full cost and normal cost methods can be used. As a result of the study, it has been suggested that there are differences between TAS 2 and LME FRS, including the separation of the maturity difference from the cost of the asset and the profit differences arising from the full and normal cost approach used in the cost of sales. In his study, Tutkavul (2020) handles the conversion costs of inventories in terms of TAS, LME FRS, KÜMİ FRS and TPL. In the study, first, full cost and normal cost concepts were compared, then the effects of these methods on taxation were exemplified within the scope of order cost system. As a result of the study, it was stated that there is a difference between the TPL and the standards in terms of product cost calculation and taxation. When the literature is evaluated in general, it can be stated as a common result that there are differences between TPL, TAS 2 and LME FRS in determining, valuing and accounting the costs of inventories.

Methodology

In this study, first of all, full cost and normal cost methods and their application procedures in TAS 2 Inventories Standard, LME FRS Stocks section and VUK are discussed. In the application part, these methods have been compared using the data of an enterprise producing dairy products. The effects of different cost information on the income statement and accounting records are shown.

Results and Conclusions

Similar results were obtained in the study with the literature. According to the results of the study, it has been revealed that the normal cost method gives more realistic and reliable results than the full cost method in periods of idle capacity. During the periods of idle capacity, in the case of applying the normal cost method, there were a decrease in the product cost and differences in the accounting of fixed general production expenses corresponding to the idle capacity.

1. GİRİŞ

Son yıllarda gelişen teknoloji, artan rekabet ve karmaşıklaşan işletmecilik faaliyetleri mamul maliyetlerinin doğru tespit edilmesini önemli hale getirmiştir. Mamul maliyeti mamul fiyatından işletmenin satışlarına, satılan mamul maliyetinden işletmenin kar veya zararına kadar çoğu bilgiyi etkilemektedir. Bu nedenle maliyet hesaplamasının ve değerlemesinin gerçeğe uygun yapılması işletmelerin finansal tablo bilgilerinden yararlanan iç ve dış kullanıcılarının neredeyse bütün kararlarının doğruluğunu etkileyecek düzeydedir.

Son dönemde COVID 19 küresel salgını da işletmelerin üretim kapasitelerinde dalgalanmalar yaratmıştır. Çoğu işletme tüketim talebine bağlı olarak normal kapasitesinin altında üretim yapabilmektedir. Ortaya çıkan atıl kapasitenin mamul maliyetini etkileyip etkilememesine göre maliyet yöntemleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi mevzuatta öne çıkan maliyet yöntemleridir.

Türkiye’de Vergi Usul Kanunu (VUK) tam maliyet yönteminin kullanımına izin verirken, TMS 2 Stoklar Standardı normal maliyet yönteminin kullanımına izin vermektedir. BOBİ FRS ise tam maliyet ve normal maliyet yönteminin kullanım tercihini işletmeye bırakmıştır (Gücenme Gençoğlu, 2017).

Tam maliyet yöntemi genel üretim giderlerinin tamamını üretilen mamullerin maliyetine yüklerken, normal maliyet yöntemi sabit genel üretim maliyetlerinin normal üretim kapasitesi oranındaki kısmını mamullere yüklemekte, diğer kısmını ise dönem gideri olarak raporlamaktadır (Cömert, 2018).

Çalışmada maliyet unsurları, maliyet yöntemleri ile VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS’de mamul maliyetinin hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler bir süt mamulleri üreten işletmenin verileri kullanılarak örneklerle ele alınmıştır.

2. MAMUL MALİYETLERİNİN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Küreselleşen dünyada fiziki sınırların anlamını yitirmesi işletmelerin rekabet şartlarını artırmıştır. Bundan dolayı özellikle üretim yapan işletmelerin rekabet avantajı yakalayabilmesi ve karlılığını devam ettirmesi için maliyetlerini doğru ve tutarlı hesaplaması ve yönetmesi zorunlu hale getirmiştir. Maliyet genel manasıyla bir şeyi elde etmek, kazanmak veya oluşturmak için katlanılan fedakârlıkların tamamıdır. Fakat yapılan her fedakârlık ölçülemez. Genel manasıyla maliyet ulaşılmak istenen herhangi bir şey için katlanması gereken fedakârlıkların parasal tutardır şeklinde tanımlanabilir (Büyükmirza, 2019).

Stok, bir faaliyet döneminde üretim veya hizmetlerin ifasında kullanılmak, tüketilmek veya satılmak amacıyla işletmede bulundurulmuş varlıklardır. Stoklar ticaret işletmeleri için satılmak üzere

edinilen ticari malları kapsarken, üretim işletmelerinde hammadde, yarı mamul, mamul ile artık ve hurda gibi varlıkları kapsamaktadır (Acar, Usul, Dinç ve Demirci, 2019).

Çalışma kapsamında ele alınan VUK kapsamında tam maliyet yöntemi, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında normal maliyet yöntemi, BOBİ FRS kapsamında ise her iki yöntem de kullanılmakta olduğu için sadece bu maliyet yöntemlerine değinilecektir.

İşletmelerin üretim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme gideri ile dönüştürme maliyetleri olarak ifade edilen direkt işçilik gideri ile (sabit ve değişken) genel üretim giderinden oluşmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2018):

A-Direkt ilk madde ve malzeme gideri: Direkt ilk madde ve malzemeler üretilen mamulün özünü oluşturan ve mamulün içerisine giren, hangi mamul için ne kadar kullanıldığı ve tüketildiği saptanabilen madde ve malzemelerdir (Gürdal, 2019). Bu gider türü üretim hacmi ile birlikte artış ve azalış gösterdiği için değişken gider niteliğindedir (Kaygusuz ve Dokur, 2018).

B-Direkt işçilik gideri: İşletmenin esas üretim gider yerlerinde çalışan, üretim hattında fiilen bulunan ve üretimin gerçekleştirilmesinde birebir payı olan işçilere ödenen, ayrıca herhangi bir dağıtım anahtarı olmadan doğrudan mamul veya hizmetin maliyetine yüklenebilen giderlere direkt işçilik giderleri denmektedir (Acar ve Tetik, 2017).

C-Genel üretim giderleri: Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olan diğer tüm maliyetlerden oluşmaktadır (Yükçü, 2014).

i- Sabit genel üretim gideri: Sabit genel üretim giderleri ise üretim hacmindeki artış ve azalışlardan etkilenmeyen genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (Abdioğlu, 2016).

ii- Değişken genel üretim gideri: Değişken genel üretim gideri, üretim hacmindeki artış ve azalışa göre dalgalanma gösteren, üretim yapılmadığı sürece ortaya çıkmayan giderlerden oluşmaktadır (Büyükmirza, 2019).

Yukarıda sayılan maliyet unsurlarını içermesi açısından maliyet yöntemleri Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Maliyet Unsurlarını İçermesi Açısından Maliyet Yöntemleri

Maliyet Unsurları	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Asal Maliyet Yöntemi	Süper Değişken Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	% 100	% 100	% 100	% 100	% 100
Direkt İşçilik Maliyetleri	% 100	% 100	% 100	% 100	% 0
Değişken Genel Üretim Maliyetleri	% 100	% 100	% 100	% 0	% 0
Sabit Genel Üretim Maliyetleri	% 100	Kapasite Kullanım Oranı Kadar	% 0	% 0	% 0

Kaynak: (Badem ve Özbek, 2013)

2.1. Tam Maliyet Yöntemi

Dönemin üretim faaliyetleri sonucunda oluşan üretim giderlerinin tamamı, o dönemde yapılan üretimin maliyetine dâhil eden yöntemdir (Büyükmirza, 2016).

Bu yöntemde genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayrımı yapılmaksızın giderler mamul maliyetine yüklenmektedir. Bu maliyet yönteminin temel aldığı düşünce dönem içerisinde oluşan tüm giderlerin üretim için katlanıldığı ve bundan dolayı tüm giderlerin mamul ve yarı mamullere yüklenmesi gerektiğini belirtir (Acar vd., 2019). Üretilen mamulün satılmasıyla birlikte satılan mamul maliyeti sonuç hesaplarına aktarılarak kapatılır (Gökçen ve Öztürk, 2017).

Bu yöntemin faydası, bir mamulün tüm maliyet unsurları çıkarıldıktan sonra kalacak karı hemen gösterebiliyor olmasıdır (Öztürk, 2017a). Bu yöntem ayrıca tam maliyet fiyatlandırma yapısına doğru giderken dikkate alınabilecek maliyetleri belirleyerek, ölçerek ve paraya çevirerek, bir işletmenin mamul ve hizmetlerinin fiyatlandırılmasına ilişkin kararlar için yararlı girdi bilgileri sağlar (Jasinski, Meredith ve Kirwan, 2015).

Yöntemin sakıncası ise, sabit giderlerin kapasite kullanımına bakılmadan mamule yüklemesinin, sabit giderlerin mamul birimi başına düşen payı üretim miktarının fazla olduğu dönemlerde düşük, üretim miktarının azaldığı dönemlerde ise yüksek olmasına neden olmasıdır (Akdoğan, Gündüz ve Sevim, 2018). Bu durum ise yönetim kararlarında yanlışlıklara ve dönem karlarında da tutarsızlıklara yol açabilmektedir (Büyükmirza, 2019).

2.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme giderlerini, direkt işçilik giderlerini, değişken genel üretim giderlerini tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise Kapasite Kullanım Oranı (KKO) ölçüsündeki kısmını üretim maliyetine yüklemektedir (Büyükmirza, 2019). Bu yöntem daha çok değişken giderlerin tamamını sabit giderlerin ise kapasite kullanım ölçüsünde mamul maliyetine yüklenmesini esas almaktadır (Akdoğan vd., 2018). Mamul maliyetine yüklenmeyen sabit genel üretim giderleri kar veya zararla ilişkilendirilmek üzere sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Öztürk ve Güleç, 2018).

Normal maliyet yöntemi fiili üretim düzeyinin normal kapasitenin altında düştüğü durumlarda sabit giderlerini kapasite kullanım oranı ölçüsünde mamul maliyetine dâhil ederek atıl kapasiteden dolayı birim mamul maliyetleri artırılmasına izin vermemektedir (Acar vd., 2019).

Bu yöntemin yönetsel faydaları ise fiyatlandırma kararlarının daha doğru alınmasına, dönemler arası karşılaştırmaların daha sağlıklı yapılabilmesine ve özellikle kapasite kullanım oranının düşük olduğu dönemlerde bile ortaya çıkan karlılık verilerine dayalı doğru kararlar verilebilmesine imkan sağlamaktadır (Öztürk, 2017a).

Normal maliyet yönteminin sakıncaları ise normal kapasitenin, ölçü biriminin ve genel üretim giderlerinin sabit değişken kısımlarının belirlenmesinde ortaya çıkacak hatalar sonucunda maliyet bilgilerinin yanlış olma riskidir (Gökçen ve Öztürk, 2017).

Normal maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, sabit genel üretim giderlerinin dönem giderlerine yansıyan kısmı için uyum kaydının yapılması gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2019). Normal maliyet yöntemini uygulayan işletmenin üretim hacminin normal kapasitenin altında durumunda mamul maliyetine yüklenmeyip dönem gideri şeklinde muhasebeleştirilen giderlerin VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilip vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacak ve bu varlık mamul satılana kadar bilançoda raporlanacaktır (Badem ve Özbek, 2013; Tutkavul, 2020).

Dağıtılmayan sabit genel üretim giderinin hangi sonuç hesabında muhasebeleştirileceğine yönelik literatürde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu giderin 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDERLERİ hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ileri süren çalışmalara (Örten vd., 2019), 624 DAĞITILMAYAN (SABİT) G.Ü.G. hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ileri süren çalışmalara (Kızıllı vd., 2016; Özerhan ve Sultanoğlu, 2018), 625 DAĞITILMAYAN (SABİT) G.Ü.G. hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ileri süren çalışmalara (Akdoğan ve Sevilengül, 2007) ve 634 G.Ü.G. KAPASİTE SAPMALARI hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiğini ileri süren çalışmalar (Arısoy ve Tuğay, 2019) da bulunmaktadır. Çalışmada muhasebeleştirme için 624 DAĞITILMAYAN SABİT G.Ü.G. hesabı tercih edilmiştir.

Normal maliyet yönteminde atıl kapasite oranındaki sabit genel üretim giderinin sonuç hesaplarına aktararak muhasebeleştirilmesi vergi matrahını azaltıcı etki yapması nedeniyle VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmektedir (Tutkavul, 2020). Bu nedenle kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarda takip edilmesi dönem sonu vergi raporlaması açısından yararlı olacaktır.

Ertelenmiş vergi varlığı finansal raporların sunumunda bazı gelirlerin ve giderlerin ortaya çıktığı tarih ile vergi hukukuna göre tanınma zamanı farklılıkların dönemsel olarak ayrı ayrı ele alınması nedeniyle mali kar ve muhasebe karı arasında farklılıklardan kaynaklanmaktadır (Tekşen, 2010). İşletmelerin ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlüğü TMS 12 “Gelir Vergisi Standardı” ve BOBİ FRS “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” bölümü uyarınca muhasebeleştirilerek finansal tablolarda gösterilmelidir (TMS 12 GVS, 2019; BOBİ FRS, 2017). Ertelenmiş vergi varlığı mamul satılincaya kadar bilançoda raporlanmalı ve varlığın satışı ile tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kar eşitleneceği için ertelenmiş vergi varlığı ortadan kaldırılmalıdır (Badem ve Özbek, 2013).

Ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesinde hesap adı aynı olmakla birlikte değişik hesap kodlarının kullanıldığı görülmektedir. Bazı çalışmalarda (Acar vd., 2019; Kızıllı vd., 2016; Özerhan ve Sultanoğlu, 2018) 289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI hesabı kullanılırken, bazı

çalışmalarda (Örten vd., 2019; Özkan, 2009; Tekşen, 2010) 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI hesabının kullanımına da rastlanılmıştır. Ertelenmiş verginin kar ve zararda muhasebeleştirilmesinde de farklı hesapların kullanıldığı görülmektedir. Bazı çalışmalarda (Özkan, 2009; Sümer Göğüş, 2010; Tekşen, 2010) tek hesap olarak 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI kullanılmaktadır. Diğer yandan bazı çalışmalarda (Badem ve Özbek, 2013; Tutkavul, 2020) da ertelenmiş vergi geliri için 693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ, ertelenmiş vergi gideri için de 692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ hesabının kullanımına da rastlanılmaktadır.

2.3. Vergi Usul Kanunu (VUK)'na Göre Mamul Maliyetinin Değerlemesi

Mamul üretiminde kullanılan dahilden satın alma, ithalat yoluyla veya işletme bünyesinde üretilerek elde edilmiş ilk madde ve malzemenin bedeli maliyet bedeli ile belirlenir (Fahran, 2016). Stokların maliyet bedeline göre %10 ve daha fazla düşüş gösterdiği durumlarda ve doğal afetler veya stokun değerinde düşüşe neden olan diğer durumlarda ise emsal bedeli değerlendirilebilir (Vergi Usul Kanunu, 1961, m. 274).

VUK'a göre bir mamulün maliyeti direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Bunların dışında genel yönetim giderlerinin üretime ilişkin boyutu ile ambalaj malzemelerinin maliyetinin mamul maliyetine eklenmesi ise işletme yönetiminin takdirine bırakılmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961, m. 275). VUK'a göre vade farkı ve faiz giderleri ilk madde ve malzeme maliyetine eklenebilir (Akay vd., 2012).

Mamulün üretimiyle ilgili ve mamul ile doğrudan bağlantısı ölçülebilen işçilik giderleri direkt olarak, üretimle ilgili diğer işçilikler ise en direkt olarak (genel üretim giderleri bünyesinde) dağıtım anahtarları kullanılarak mamul maliyetine yansıtılır (Lazol, 2009).

VUK, genel üretim giderlerini sabit ve değişken gider olarak ayırmadığından dolayı sabit genel üretim giderlerinin tamamı kapasite kullanım oranına bakılmaksızın üretim maliyetlerine dâhil edilmektedir (Öztürk, 2017). Dolayısıyla VUK, mamul maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemini önermektedir (Yükçü ve Atağan, 2013).

2.4. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 Stoklar Standardı 'na Göre Mamul Maliyetinin Değerlemesi

TMS 2 Stoklar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 15.01.2005 tarihinde yayımlanmış ve 24.05.2018 tarihinde en güncel halini almıştır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) bu standardın “sermaye piyasası araçları borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri” tarafından zorunlu, diğer işletmeler tarafından ise isteğe bağlı olarak uygulanmasına karar vermiştir (KGGK, 2014).

Standart stokların değerlendirilmesinde maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değer düşük olanını kullanmayı uygun görmüştür (TMS 2 Stoklar, 2018).

Stokların maliyeti standarda göre tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 2 Stoklar, 2018). Kur farkları, finansman giderleri ve vade farkları satın alma maliyetine eklenmez (Demir, 2019).

Stokların dönüştürülmesi için katlanılan direkt işçilik maliyetleri değişken giderler niteliğinde olduğu için mamul maliyetine doğrudan, endirekt işçilik giderleri ise genel üretim giderlerinde değerlendirilerek niteliğine (sabit ve değişken) göre mamul maliyetine aktarılır (TMS 2 Stoklar, 2018).

Standartta genel üretim giderleri sabit ve değişken olmak üzere sınıflandırılmıştır. Genel üretim giderlerinin mamul maliyetine aktarılmasında normal kapasitenin esas alınması gerektiği, fiili üretim kapasitesinin normal kapasiteye yakın olduğu durumda fiili kapasiteye göre işlem yapılmasının mümkün olduğu, normal kapasitesinin altındaki üretim hacminde ise atıl kapasite oranındaki sabit genel üretim giderinin dönem giderlerine aktarılması gerektiği ifade edilmiştir (TMS 2 Stoklar, 2018). Üretim düzeyinin yüksek olduğu dönemlerde ise mamul birim maliyetine düşen sabit genel üretim giderinin azalması nedeniyle tam maliyet yönteminin uygulanması daha uygun olacaktır (Kılınç ve Badem, 2020; Kızıll vd., 2016).

TMS 2 Standardı normal maliyet yönteminin uygulanmasını istemektedir (Marşap ve Barışçı, 2014). Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin dağıtımının yapılabilmesi için kapasitenin bilinmesi gerekmektedir. Ülkemizde sanayi odaları tarafından verilen kapasite raporları normal maliyet yönteminde kullanılabilir niteliktedirler (Boyar ve Güngörmüş, 2006).

2.5. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'na Göre Mamul Maliyetinin Değerlemesi

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS'i uygulamayan işletmeler tarafından 1.1.2018 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde hazırlayacakları finansal tablolarda uygulanacak raporlama çerçevesidir (BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, 2017).

BOBİ FRS'e göre stokların değerlemesinde TMS 2'de olduğu gibi maliyet değeri ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanın kullanılması istenmiştir. Stokların maliyeti, satın alma maliyetlerinin tamamını, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut duruma ve yere getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır (BOBİ FRS, 2017).

Stokların satın alma maliyetlerini oluşturan unsular "satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve iade alınamayan vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri, mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri"ni kapsamaktadır (BOBİ FRS, 2017). Satın alma maliyetleri belirlenirken herhangi bir ticari iskonto, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetlerinden çıkarılarak indirim yapılır (Selvi ve Ercan, 2018).

Stokların satın alınması durumunda ödeme yönteminin vadesine bakılır. Vade bir yıl veya daha kısa ise vade farkı ayırt edilmeden, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden değerlendirilir. Vadenin

bir yıldan uzun olması durumunda vade farkı ayrıştırılır ve peşin fiyat üzerinden değerlendirilir (Karapınar ve Eflatun, 2017).

BOBİ FRS'e göre dönüştürme maliyetleri direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (BOBİ FRS, 2017). İşletmeler dönüştürme maliyetlerinin mamule yüklenmesinde tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yönteminden birini tercih edebilirler. Normal maliyet yöntemini uygulayan işletmelerin fiili üretim düzeyinin normal üretim kapasitesine yakın olduğu dönemlerde bu fiili üretim düzeyi normal kapasite kabul edilerek işlem yapılır. Fiili üretim düzeyinin normal kapasitenin altında (atıl kapasite) olduğu dönemlerde sabit genel üretim giderlerinin mamule yansıtılmayan kısmı "satışların maliyeti" grubunda muhasebeleştirilir. Fiili üretim kapasitesinin normal kapasitenin üstünde olduğu dönemlerde ise toplam sabit genel üretim gideri üretilen toplam mamul adedine bölünerek hesaplama yapılır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018).

3. UYGULAMA

3.1. Literatür Taraması

Muhasebe standartlarında ve muhasebe mevzuatında stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin literatür taranmış ve bazı çalışmalara ait bilgiler aşağıda verilmiştir:

Boyar ve Güngörmüş (2006) çalışmalarında, safha maliyet yönteminde normal maliyet ile tam maliyet yöntemlerinin uygulama farklılıklarını örnek yardımıyla ele almışlardır. Çalışma sonucunda, maliyet yöntemlerinin birbirine göre avantajlı ve dezavantajlı oldukları yönler ortaya konulmuştur.

Orhan ve Bozdemir (2009) çalışmalarında, atıl kapasite maliyetlerinin hesaplanmasını ve muhasebeleştirilmesini bir uygulama örneğiyle ele almışlardır. Çalışma sonucunda, atıl kapasite maliyetlerinin önlenebilecek kısmının mamul maliyetine, işletmenin mani olamayacağı kısmının ise dönem gideri olarak yazılması gerektiği belirtilmiştir.

Güngörmüş ve Boyar (2010) çalışmalarında, TMS 2 Stoklar Standardında standart maliyet yöntemi ile normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerinin birlikte uygulanabilirliğini örnek yardımıyla ele almışlardır. Çalışma sonucuna göre yöntemler arasında sabit genel üretim giderlerinden kaynaklanan maliyet ve muhasebeleştirme farklılıkları bulunduğu ifade edilmiştir.

Çil Koçyiğit (2011) çalışmasında, hastanelerde Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile TMS'ler arasındaki farklılıkları ele almıştır. Çalışma sonucunda TMS 2 stoklar standardının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte dönemsellik kavramı açısından daha doğru sonuçlar elde edildiği ileri sürülmüştür.

Bahadır (2012) çalışmasında, TFRS'de stokların kayda alınması, değerlemesi ve muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Çalışma sonucunda, vergi mevzuatı ile TFRS arasında, stokların maliyetlerinin hesaplanması ve değerlendirme usulleri arasında farklılıklar bulunduğu vurgulanmıştır.

Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2012) çalışmalarında, tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemini karşılaştırarak, TMS 2 Stoklar Standardı ile vergi mevzuatı arasındaki yaklaşım farklılıklarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Tekstil üretimi yapan bir işletme verileri kullanılarak yapılan analizlerde tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri arasında farklılıklar bulmuşlar ve bu farklılıkların vergi açısından muhasebeleştirilmesine ilişkin öneriler getirmişlerdir.

Akgün (2012) çalışmasında, gelir tablosunun düzenlenmesinde tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi arasındaki farklılıkları ele almıştır. Çalışma sonucunda, TMS 2 Stoklar Standardına göre sabit genel üretim giderlerinin kullanılmayan (boş, atıl) kapasiteye ait kısmının 680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına gider olarak kaydedilerek gelir tablosuna aktarılmasının uygun olacağı ifade edilmiştir.

Yükçü ve Atağan (2013) çalışmalarında, VUK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nda yer alan maliyet hesaplama yaklaşımları ile bu yaklaşımların mamul birim maliyetine etkileri örnek uygulama ile ele alınmıştır. Çalışma sonucunda işletmelerin hem VUK'a göre defter tutmak hem de UFRS'e göre finansal raporlama yapmak zorunda olduğunu belirtilmiştir.

Badem ve Özbek (2013) çalışmalarında, VUK ve TMS 2 stoklar standardı açısından maliyet yöntemlerini örnek yardımıyla ele almışlardır. Çalışma sonucunda uzun dönemde üretilen mamullerin tamamının satılacağı düşünüldüğünde normal maliyet ve tam maliyet yöntemleri arasında bir farkın kalmayacağı, kısa dönemde ise ertelenmiş vergiyi doğuran geçici farkların bulunduğu, bunların da farklı karlılık rakamları ortaya koyduğu ileri sürülmüştür.

Tuğay (2013) çalışmasında, stok değer düşüklüğü ve iptalinin muhasebeleştirilmesini VUK ve TMS 2 Stoklar standardı kapsamında karşılaştırmalı olarak örnek yardımıyla ele almıştır. Çalışma sonucunda stok değer düşüklüğü durumunda değerlendirme ölçüsü olarak VUK'un emsal bedelini, TMS 2'nin ise net gerçekleştirilebilir değerlendirme ölçüsünü önerdiği vurgulanmıştır.

Marşap ve Barışçı (2014) çalışmalarında, tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin üstün ve zayıf yönlerini kıyaslayarak TMS 2 Stoklar Standardını uygulayan işletme yöneticilerine öneriler getirmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonuçlarına göre, üretim hacminde dalgalanmaların yaşanması durumunda normal maliyet yönteminin tam maliyet yönteminden üstün olduğu ileri sürülmüştür. Çalışmada ayrıca tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin farklılıkları arasında genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması, sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine etki ettirilmesi ve olumlu olumsuz kapasite sapmalarının bulunması sayılmıştır.

Gökçen ve Öztürk (2017) çalışmalarında, tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerini karşılaştırmalı örnekler yoluyla ele almışlardır. Çalışmada ayrıca TFRS ve BOBİ FRS normal maliyet yönteminin kullanım özelliklerine değinilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre normal maliyet yönteminde

atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesinin standart maliyet ve fiili maliyet yöntemlerine göre farklılık gösterdiği ifade edilmiştir.

Öztürk (2017b) çalışmasında, VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı açısından stok maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini karşılaştırmalı olarak örneklerle ele almıştır. Çalışma sonucunda YFRÇ'nin VUK ile TMS/TFRS'e benzeyen taraflarının bulunduğu, böylece uygulanmasının daha kolay olacağı ifade edilmiştir.

Kısakürek ve Ürgüp (2018) çalışmalarında, VUK ve TMS 2 Stoklar Standardını mamul maliyetleri açısından karşılaştırıp farklılıkları belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında VUK ve TMS 2 Stoklar standardı arasında farklar bulunduğu vurgulanmıştır.

Öztürk ve Güleç (2018) çalışmalarında, TMS 2 ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin kullanabilecekleri normal maliyet yönteminin ortaya çıkışını, varsayımlarını ve kayıt yöntemlerini ele almışlardır. Çalışma sonucunda normal maliyet yönteminin atıl kapasitede üretim yapan işletmelerin maliyet verilerindeki hataları düzeltmeyi amaçladığı ancak kusursuz uygulanabilmesi için kapasite hesaplamalarının ve çalışılan fiili süre hesaplamalarının doğru yapılması gerektiği ileri sürülmüştür.

Kaya (2018) çalışmasında, stoklarla ilgili TMS 2 ve BOBİ FRS stoklar bölümünü karşılaştırmalı olarak içerik analizi yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, stok maliyetinin belirlenmesinde standart setleri arasında farklılıklar bulunduğu, bunların dışında stoklar ile ilgili yaklaşımların birbirleriyle uyumlu olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

Selvi ve Ercan (2018) çalışmalarında, BOBİ FRS'de stokların değerlemesine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları VUK ve TMS 2 hükümleri ile karşılaştırılmalı olarak ele almışlardır. Çalışma sonucunda BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK'un stoklarla ilgili yaklaşımlarının genel olarak benzer olduğu, stoklara ilişkin vade farkı, kullanılan maliyet yöntemleri ve değerlendirme yöntemleri konularında ise farklılıklar bulunduğu ifade edilmiştir.

Yalçın (2019) çalışmasında, stokların ilk kayıtlarını, değerlemelerini, mali tablolarda sunumlarını ve açıklamalarını TFRS, BOBİ FRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MUGT) açısından örneklerle ele almıştır. Çalışma sonuçlarına göre, TFRS, BOBİ FRS ve MUGT uygulamalarında stok maliyetlerinin tespiti, stokların dönem sonu değerlemelerinde ve muhasebeleştirilmelerinde farklar bulunduğu ortaya konularak, bu farklar için yapılması gereken uyumlaştırma kayıtlarına ilişkin çeşitli öneriler getirilmiştir.

Arısoy ve Tuğay (2019) çalışmalarında, bir üretim işletmesinin verilerini kullanarak VUK hükümleri ile TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Stoklar bölümü arasındaki farklılıkları ortaya koymuşlardır. Çalışma sonuçlarına göre, VUK ve standartlar arasında maliyet yöntemleri ve kayıt düzeni açısından farklılıklar bulunduğu vurgulanmıştır.

Gönen (2019) çalışmasında, üretim işletmelerinin satışlarının maliyetini tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin kullanılabilirdiği BOBİ FRS açısından örnek yardımıyla ele almıştır. Çalışma sonucunda, TMS 2 ile BOBİ FRS arasında vade farkının varlığın maliyetinden ayrıştırılması ve satışların maliyetinde kullanılan tam ve normal maliyet yaklaşım nedeniyle ortaya çıkan kar farklılıkları olmak üzere farklılıklar bulunduğu ileri sürülmüştür.

Özyapıcı (2019) çalışmasında TMS 2 Stoklar standardı ile literatürde yer alan gerçek ve zorunlu atıl kapasite kavramları ele alınmış ve TMS 2 standardındaki atıl kapasite kavramı örnekle açıklanmıştır. Çalışma sonucunda atıl kapasite hesaplaması yap(a)mayan işletmelerin maliyet verilerinde farklı sonuçlara ulaştığı ifade edilmiştir.

Tutkavul (2020) çalışmasında, stokların dönüştürme maliyetlerini TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS VE VUK açısından ele almıştır. Çalışmada öncelikle tam maliyet ve normal maliyet kavramları karşılaştırılmış, sonrasında ise bu yöntemlerin vergilendirmeye etkileri sipariş maliyet sistemi kapsamında örneklendirilmiştir. Çalışma sonucunda VUK ile standartlar arasında mamul maliyetinin hesaplanmasından ve vergilendirme açısından farklılık bulunduğu belirtilmiştir.

Kılınç ve Badem (2020) çalışmalarında, TMS 2 Stoklar Standardının çeşitli kapasite düzeylerindeki uygulama farklılıklarını ve bu standarda göre çeşitli kapasite seviyelerinde uygulanabilecek maliyet yöntemlerini uygulama örneği aracılığıyla ele almışlardır. Çalışma sonucunda normal kapasitenin fiili kapasiteden büyük olduğu durumlarda normal maliyet yöntemi, tersi durumlarda ise tam maliyet yönteminin uygulanmasının uygun olacağı ifade edilmiştir.

Literatür genel olarak değerlendirildiğinde stokların maliyetlerinin belirlenmesi, değerlemesi ve muhasebeleştirilmesinde VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS arasında farklılıklar bulunduğu ortak bir sonuç olarak ifade edilebilir.

3.2. İşletme Hakkında Bilgiler

Çalışmanın uygulama verileri Burdur ilinde süt mamulleri üretimi faaliyeti gösteren ve adının açıklanmasını istemeyen bir işletmeden alınmıştır. İşletmeye gelen çiğ süt bazı aşamalardan geçtikten sonra nihai mamullere dönüşmektedir. İşletmede nihai mamul olarak kaşar peyniri, beyaz peynir, tereyağı, yoğurt, ayran, süzme peynir, lor ve krema üretilmektedir. İşletmenin üretim verileri işletmenin talebi ve izni üzerine değiştirilerek hesaplanmıştır. Çalışma konusu olan işletme finansal tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre düzenleme yükümlülüğünde değildir. Fakat işletme bağımsız denetim kapsamına girdiği için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarını (BOBİ FRS) uygulamaktadır.

3.3. Üretim Verilerinin Toplanması ve Maliyetlerin Hesaplanması

Sütün fabrikaya gelişinden süzme yoğurt olarak sevkiyatına kadarki üretim aşamaları Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Yoğurt Mamulü Üretim Aşamaları

1. Sütün Fabrikaya Gelişi	12. Pastörizasyon
2. Çiğ Süt	13. Soğutma
3. Kaba Filtreden Süzme	14. İnkübasyon
4. Klarifikatör	15. Isıtma
5. Depolama Tanklarına Alım	16. Kâselere Dolum
6. Filtreden Süzme	17. Tarihleme
7. Ön Isıtma	18. İnkübasyon
8. Seperatör	19. Soğutma
9. Evaporasyon	20. Depolama Tanklarına Alım
10. Dearatör	21. Sevkiyat
11. Homojenizasyon	

İşletmenin yoğurt üretim sürecine hammadde temini ile başlanır, fabrikaya gelen çiğ süt kaba filtreden ve klarifikatörden geçirilir ve depolama tanklarına alınır. Depolama tanklarından pastörizeye gelen süt filtreden geçirilerek fiziksel kirlilikler varsa temizlenir. Daha sonra süt seperatörden geçirilerek yağ oranı ayarlanır. Evaporasyon işlemi ile istenilen kuru maddeye getirilir. Deodarizasyon işlemi ile koku alma gerçekleşir. Kuru madde ve yağ oranı ayarlanmış süt homojenize edilir. Pastörizasyon işlemi uygulanır. Pastörizasyon sürecini tamamlayan mamul soğutulur tanka alınır. Mamul özelliğine göre(kaymaklı, homojen, süzme)gerekli miktarda kültür ilavesi yapılır. Kültür ilavesi yapılan süt ısıtılarak otomatik dolum makinalarında çeşitli gramajlardaki kaplara doldurulur ve kapaklanır. Kapatılan tüm yoğurtlar için tarih kodlaması yapılır. Hazırlanan mamuller kasalara konularak inkübasyon odasına alınır. İnkübasyonu tamamlanan mamuller soğutmaya alınır. Mamuller sevkiyat süresine göre depolanır. Uygun mamullerin frigofrik araçlarla sevkiyatı yapılır.

İşletmeden alınan verilere göre 2018 yılında süzme yoğurt mamulü için toplam olarak katlanılan üretim giderleri Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. İşletmede Üretilen Süzme Yoğurt Mamulü İçin Aylık Üretim Miktarları, Kapasite Sapmaları ve Kapasite Kullanım Oranları

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi (kg)	Gerçekleşen Üretim Kapasitesi	Kapasite Kullanım Oranı	Kapasite Sapması
Ocak	99.200,00	36.439,63	37%	62.760,37
Şubat	99.200,00	29.152,15	29%	70.047,85
Mart	99.200,00	51.823,61	52%	47.376,39
Nisan	99.200,00	48.406,21	49%	50.793,79
Mayıs	99.200,00	66.321,00	67%	32.879,00

Haziran	99.200,00	57.045,80	58%	42.154,20
Temmuz	99.200,00	53.634,55	54%	45.565,45
Ağustos	99.200,00	61.849,88	62%	37.350,12
Eylül	99.200,00	48.502,80	49%	50.697,20
Ekim	99.200,00	45.996,38	46%	53.203,62
Kasım	99.200,00	42.984,16	43%	56.215,84
Aralık	99.200,00	41.067,08	41%	58.132,92

Tablo 3'ten de anlaşılacağı üzere işletmenin yıllık süzme yoğurt kapasitesi 1.190.400.kg. 2018 yılında üretilen süzme yoğurt miktarı ise 583.223,25.kg'dır. 2018 yılında ortalama %49 kapasite ile çalışılmış, geriye kalan %51'lik kısım atıl kapasiteyi oluşturmuştur. Bundan dolayı 607.176,75.kg kapasite sarması ortaya çıkmıştır. İşletme, en fazla üretim yapılan mayıs ayında %67 kapasite, en düşük üretimin olduğu şubat ayında ise %29 kapasite ile üretim yapmıştır. Şubat ayında ortaya %71'lik bir atıl kapasite çıkmış ve işletmenin fiili kapasitesi normal kapasitenin altında kalmıştır.

İşletmeden alınan verilere göre süzme yoğurt mamulünün yıllık üretim giderleri Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. Süzme Yoğurt Mamulü İçin Yıllık Ayrıntılı Gider Bilgileri (TL)

Hesap Kodu	Hesap Adı	Tutarı
710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Toplamı	130.768,77
720	Direkt İşçilik Giderleri Toplamı	4.616,23
730	Genel Üretim Giderleri Toplamı	9.094,86

Tablo 4'te de görüldüğü üzere süzme yoğurt mamulünün gider unsurlarının tamamına yakını direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden oluşmaktadır.

3.4. Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması

İşletmeler gerek tabi oldukları muhasebe standartları gerekse vergi kanunları yönünden faaliyetlerini raporlamak zorundadırlar. Bu nedenle süzme yoğurt mamulünün tam maliyet verileri ve kapasite kullanım oranları dikkate alınarak hesaplanmış normal maliyet verileri ile bu hesaplamalara esas maliyet unsurlarına ait veriler Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Süzme Yoğurt Mamulü Üretim Giderleri (TL)

Aylar	D.İ.M.M.	D.İ.G.	Değişken G.Ü.G.	Sabit G.Ü.G.	Değişken G.Ü.G.	Tam Maliyet	Normal Maliyet
Ocak	163.458,48	5.770,20	7.718,41	3.650,00	11.368,41	180.597,08	178.297,58
Şubat	130.768,77	4.616,23	5.444,86	3.650,00	9.094,86	144.479,85	141.888,35
Mart	232.466,89	8.206,24	12.517,88	3.650,00	16.167,88	256.841,01	255.089,01
Nisan	217.137,35	7.665,10	11.451,72	3.650,00	15.101,72	239.904,18	238.042,68
Mayıs	297.498,31	10.501,90	17.040,76	3.650,00	20.690,76	328.690,97	327.486,47
Haziran	255.892,25	9.033,18	14.147,09	3.650,00	17.797,09	282.722,53	281.189,53
Temmuz	240.590,26	8.493,01	13.082,86	3.650,00	16.732,86	265.816,13	264.137,13
Ağustos	277.442,06	9.793,90	15.645,87	3.650,00	19.295,87	306.531,83	305.144,83

Eylül	217.570,62	7.680,40	11.481,86	3.650,00	15.131,86	240.382,88	238.521,38
Ekim	206.327,47	7.283,50	10.699,91	3.650,00	14.349,91	227.960,88	225.989,88
Kasım	192.815,49	6.806,52	9.760,16	3.650,00	13.410,16	213.032,17	210.951,67
Aralık	184.215,94	6.502,95	9.162,07	3.650,00	12.812,07	203.530,96	201.377,46
TOPLAM	2.616.183,89	92.353,13	138.153,45	43.800,00	181.953,45	2.890.490,47	2.868.115,97

Tablo 5'te de görüldüğü üzere mayıs ayı üretim hacminin ve toplam maliyetlerin en yüksek olduğu, şubat ayı ise üretim hacminin ve maliyetlerin en düşük olduğu aydır.

Üretim hacminin, dolayısıyla kapasite kullanım oranının en yüksek olduğu (%67) mayıs ayına ait tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması Tablo 6'te verilmiştir.

Tablo 6. Mayıs Ayı Süzme Yoğurt Üretim Maliyeti Hesaplamaları

Mayıs Ayı Üretim Maliyeti Verileri	Tam Maliyet	Normal Maliyet
D.İ.M.M.	297.498,31	297.498,31
D.İ.G.	10.501,90	10.501,90
G.Ü.G.	20.690,76	19.486,26
- Değişken G.Ü.G.	17.040,76	17.040,76
- Sabit G.Ü.G.	3.650,00	2.445,50
Kapasite Bilgileri (KG)		
Gerçekleşen Üretim Kapasitesi (kg)	66.321,00	66.321,00
Normal Üretim Kapasitesi (kg)	99.200,00	99.200,00
Kapasite Kullanım Oranı (%)		67%
Toplam Üretim Maliyeti (TL)	328.690,97	327.486,47
Birim Mamul Maliyeti (TL/kg)	4,96	4,94

Tablo 6'daki hesaplama göre işletmenin 2018 yılında en fazla üretim mayıs ayında gerçekleştirmiştir. Buna rağmen işletme yine kapasitesinin altında çalışmıştır. Mayıs ayı kullanılan kısma denk gelen sabit genel üretim gideri tutarı; $3.650,00.TL \times 67 = 2.445,50.TL$ 'dir. Mayıs ayı kullanılmayan kısma denk gelen sabit genel üretim gideri tutarı; $3.650,00.TL - 2.445,50.TL = 1.204,50.TL$ 'dir.

Normal maliyet yönteminde çalışılmayan kapasiteye denk düşen 1.204,50.TL tutarındaki kısım mamul maliyetine dâhil edilmeyerek TMS 2 Stoklar standardına göre dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılacaktır. BOBİ FRS'e göre ise satışların maliyeti kısmında gösterilecektir.

2018 yılında mayıs ayı en fazla üretim yapılan ay olmasına rağmen işletme atıl kapasite ile çalışmıştır. Tam ve normal maliyet yönteminin birim ve toplam üretim maliyetlerinin birbirine en yakın olduğu ay Mayıs ayıdır. Buna rağmen birim mamul maliyetinin tam maliyet yöntemine göre 4,96.TL, normal maliyet yöntemine göre 4,94.TL çıkmasına neden olmuştur.

Üretim hacminin dolayısıyla da kapasite kullanım oranının en düşük olduğu (%29) şubat ayına ait tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması Tablo 7'da verilmiştir.

Tablo 7. Şubat Ayı Süzme Yoğurt Üretim Maliyeti Hesaplamaları

Şubat Ayı Üretim Maliyeti Verileri	Tam Maliyet	Normal Maliyet
D.İ.M.M.	130.768,77	130.768,77
D.İ.G.	4.616,23	4.616,23
G.Ü.G.	9.094,86	6.503,36
- Değişken G.Ü.G.	5.444,86	5.444,86
- Sabit G.Ü.G.	3.650,00	1.058,50
Kapasite Bilgileri (KG)		
Gerçekleşen Üretim Kapasitesi (kg)	29.152,15	29.152,15
Normal Üretim Kapasitesi (kg)	99.200,00	99.200,00
Kapasite Kullanım Oranı (%) (29.152,15.kg/99.200,00.kg)		29%
Toplam Üretim Maliyeti (TL)	144.479,85	141.888,35
Birim Mamul Maliyeti (TL/kg)	4,96	4,87

Tablo 7'deki hesaplama göre işletmenin 2018 yılında en düşük üretim şubat ayında gerçekleşmiştir. İşletme yine normal kapasitesinin altında çalışmıştır. İşletmenin aylık normal üretim kapasitesi 99.200.kg iken şubat ayında 29.152,15.kg süzme yoğurt üretilmiştir. Normal kapasite ile gerçekleşen kapasite arasında 70.047,85.kg fark vardır. Şubat ayı kullanılmayan kısma denk gelen sabit genel üretim gideri tutarı; 3.650,00.TL–1.058,50.TL=2.591,50.TL'dir.

Normal maliyet yönteminde çalışılmayan kapasiteye denk düşen 2.591,50.TL tutarındaki kısım mamul maliyetine dâhil edilmeyerek TMS 2 Stoklar standardına göre dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılacaktır. BOBİ FRS'e göre ise satışların maliyeti kısmında gösterilecektir.

2018 yılında şubat ayı yılın en düşük kapasite ile çalışılan ay olduğu için birim mamul maliyeti tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi arasındaki farkın en yüksek (4,96.TL-4,87.TL=0,09.TL) olduğu ay olmuştur.

TMS 2 Standardına göre bu tutar mamul maliyetine dâhil edilmeyerek dönem gideri olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına aktarılacaktır. BOBİ FRS'de tam maliyet yönteminin seçilmesi durumunda ise 2.591,50.TL'lik tutarı satışların maliyetinde gösterecektir. VUK ise kapasiteden dolayı mamul maliyetine eklenmeyen gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak görmekte ve mamul tamamen satılincaya kadar ertelenmiş vergi olarak bilanço hesaplarında gözükecektir. İşletme atıl kapasiteden kaynaklanan sabit genel üretim giderlerini de üretim maliyetine eklemesi durumun da mamulün toplam ve birim mamul maliyetlerin de artış yaşanacaktır.

3.5. Birim Mamul Maliyetleri

Üretim hacmindeki aylar itibariyle dalgalanmalar toplam maliyetlere ve birim maliyetlere de yansımaktadır. Süzme yoğurt mamulü için tam ve normal maliyet yöntemlerine göre aylık birim mamul maliyetler Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. Süzme Yoğurt İçin Tam ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Hesaplanan Birim Mamul Maliyetleri

Aylar/ Birim Maliyet (kg/TL)	Gerçekleşen Üretim Kapasitesi (kg)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Yöntemler Arası Fark (TL)
Ocak	36.439,63	4,96	4,89	0,06
Şubat	29.152,15	4,96	4,87	0,09
Mart	51.823,61	4,96	4,92	0,03
Nisan	48.406,21	4,96	4,92	0,04
Mayıs	66.321,00	4,96	4,94	0,02
Haziran	57.045,80	4,96	4,93	0,03
Temmuz	53.634,55	4,96	4,92	0,03
Ağustos	61.849,88	4,96	4,93	0,02
Eylül	48.502,80	4,96	4,92	0,04
Ekim	45.996,38	4,96	4,91	0,04
Kasım	42.984,16	4,96	4,91	0,05
Aralık	41.067,08	4,96	4,90	0,05

Tablo 8’de görüldüğü gibi aylar itibariyle üretim hacminde yaşanan değişimler normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetlere etkisi görülürken, tam maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyetlere etkisi görülmemektedir. Eğer aylar itibariyle bu dalgalanma yaşanmasaydı maliyet yöntemleri arasında fark olmayacaktı.

Yöntemler arasındaki farkın en düşük olduğu aylar Mayıs (0,02 TL) ve Ağustos (0,02 TL) aylarıdır. Bu ayların ortak özelliği üretim miktarlarının yüksek olmasıdır. Üretim miktarının daha da yükselmesi durumunda yöntemler arasındaki birim fiyat farklarının ortadan kalkacağını söyleyebiliriz.

Diğer yandan yöntemler arasındaki farkın en yüksek olduğu ay Şubat (0,09 TL) ayıdır. Bu ayın özelliği üretim miktarının düşük olmasıdır. Üretim miktarının daha da düşmesi durumunda yöntemler arasındaki birim fiyat farkının daha da artacağını söyleyebiliriz.

3.6. Toplam Sabit Maliyetler

Maliyet yöntemlerinin kapsam farklılıkları ve üretim hacmindeki dalgalanmalar nedeniyle toplam maliyetler arasında farklılıklar meydana gelebilmektedir. Bu farklılıklar birim maliyete etki ettiği gibi ertelenmiş vergi varlığının da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Tablo 9’da aylar itibariyle gerçekleşen üretim kapasitesindeki dalgalanmalar ve bunların normal maliyet yöntemine etkisi ile birlikte sabit genel üretim maliyetlerinden kaynaklanan tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi arasındaki farklılıklar verilmiştir.

Tablo 9. Maliyet Yöntemlerine Göre Toplam Sabit Maliyetler

Aylar/ Sabit Genel Üretim Gideri (TL)	Gerçekleşen Üretim Kapasitesi	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Yöntemler Arası Fark
Ocak	36.439,63	3.650,00	1.350,50	2.299,50
Şubat	29.152,15	3.650,00	1.058,50	2.591,50
Mart	51.823,61	3.650,00	1.898,00	1.752,00
Nisan	48.406,21	3.650,00	1.788,50	1.861,50
Mayıs	66.321,00	3.650,00	2.445,50	1.204,50
Haziran	57.045,80	3.650,00	2.117,00	1.533,00
Temmuz	53.634,55	3.650,00	1.971,00	1.679,00
Ağustos	61.849,88	3.650,00	2.263,00	1.387,00
Eylül	48.502,80	3.650,00	1.788,50	1.861,50
Ekim	45.996,38	3.650,00	1.679,00	1.971,00
Kasım	42.984,16	3.650,00	1.569,50	2.080,50
Aralık	41.067,08	3.650,00	1.496,50	2.153,50
TOPLAM		43.800,00	21.425,50	22.374,50

Sabit maliyetler tam maliyet yönteminde herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan mamul maliyetine yüklenmektedir. Normal maliyet yönteminde ise sabit maliyetler sadece kullanılan kapasite oranında mamul maliyetine yüklenmektedir. Tablo 9’da görüleceği üzere normal maliyet yönteminin kullanıldığı durumda 22.374,50.TL’lik gider mamullere yüklenmeyecek ve dönem gideri olarak raporlanacaktır. Böylece birim mamul maliyeti normal maliyet yönteminde tam maliyet yöntemine göre daha düşük hesaplanacaktır.

Tablo 8 ve Tablo 9 birlikte değerlendirildiğinde, normal maliyet yönteminin uygulandığı durumda 22.374,50.TL’lik giderin mamullere yüklenmemesi birim maliyetlerde 0,02.TL-0,09.TL aralığında düşme oluşturmaktadır. Günümüzde birim maliyet bilgileri zincir marketlerin vereceği büyük miktardaki siparişleri alabilmek için yapılacak fiyat kırımlarında süt mamulleri üretimi yapan işletmeler açısından oldukça önemli olmaktadır.

3.7. Birime Düşen Sabit Maliyet Tutarları

Toplam sabit maliyetler birim mamul bazında değişken olmaktadır. Üretimin fazla olduğu dönemlerde birim mamul başına düşen sabit maliyet azalırken, üretimin az olduğu dönemlerde birim başına düşen sabit maliyet artmaktadır. Bu durum mamulün maliyetinde dalgalanmalara ve bu maliyete bağlı alınacak başka kararlarda da isabetsizliklere neden olabilmektedir. Maliyet yöntemlerine göre hesaplanan birim başına düşen sabit maliyet tutarları Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10. Maliyet Yöntemlerine Göre Birim Başına Sabit Maliyetler

Aylar/ Sabit Genel Üretim Gideri (TL)	Gerçekleşen Üretim Kapasitesi	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	36.439,63	0,10	0,04
Şubat	29.152,15	0,13	0,04
Mart	51.823,61	0,07	0,04
Nisan	48.406,21	0,08	0,04
Mayıs	66.321,00	0,06	0,04
Haziran	57.045,80	0,06	0,04
Temmuz	53.634,55	0,07	0,04
Ağustos	61.849,88	0,06	0,04
Eylül	48.502,80	0,08	0,04
Ekim	45.996,38	0,08	0,04
Kasım	42.984,16	0,08	0,04
Aralık	41.067,08	0,09	0,04

Tablo 10'da da görüleceği üzere tam maliyet yönteminde üretim miktarının yüksek olduğu Mayıs, Haziran ve Ağustos aylarında birim başına düşen sabit maliyet 0,06.TL civarındayken, üretim miktarının düşük olduğu Şubat ayında 0,13.TL olmuştur. Tam maliyet yönteminde aylar itibariyle birim başına düşen sabit maliyetlerde görülen dalgalanma normal maliyet yönteminde görülmemektedir. Normal maliyet yönteminde ise atıl kapasiteye isabet eden sabit maliyet tutarının mamul maliyetine yüklenmemesi nedeniyle bu dalgalanma yaşanmamaktadır.

3.8. Ertelenmiş Vergi Tutarları

VUK, TMS 2 stoklar standardından farklı olarak kapasite kullanım oranı dışında kalan dağıtılmayan sabit genel üretim giderini de mamul maliyetine dâhil etmektedir. İşletmenin tabi olduğu BOBİ FRS ise bu iki yaklaşım arasındaki tercih işletmeye bırakılmıştır. Mevzuata göre söz konusu mal ancak satılınca satılan mamulün maliyeti kaleminde gider konusu yapılabilecektir. Eğer tüm mamuller satılırsa ertelenmiş vergi varlığı ortadan kalkacaktır. Ertelenmiş vergi hesaplamaları Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11. Ertelenmiş Vergi Tutarları

Aylar	Yöntemler Arası Fark	Ertelenmiş Vergi TL
Ocak	2.299,50	505,89
Şubat	2.591,50	570,13
Mart	1.752,00	385,44
Nisan	1.861,50	409,53
Mayıs	1.204,50	264,99
Haziran	1.533,00	337,26
Temmuz	1.679,00	369,38
Ağustos	1.387,00	305,14
Eylül	1.861,50	409,53

Ekim	1.971,00	433,62
Kasım	2.080,50	457,71
Aralık	2.153,50	473,77

Tablo 11’de de görüldüğü üzere 2018 yılının en düşük kapasite (%29) ile çalışılan dönemi şubat ayı olmuştur. Dolayısıyla en yüksek toplam maliyet farkları şubat ayında gerçekleşmiştir. Kapasite kullanım oranı ölçüsünde sabit genel üretim giderine isabet eden tutar ise 1.058,5 TL ($3.650 \text{ TL} \times \%29 = 1.058,5 \text{ TL}$) olmuştur. Bu tutar üretim maliyetine dâhil edilmiştir. Kullanılmayan kapasiteden dolayı geriye kalan tutar 2.591,50 TL ($3.650 \text{ TL} - 1.058,5 \text{ TL} = 2.591,5$)’dir. Normal maliyet yöntemine göre bu tutar dönem gideri olarak finansal tablolara kaydedilecektir. Ortaya çıkan fark planlanan kapasitenin altında üretim gerçekleştiği için kullanılmayan kapasitenin işletmeye olan maliyetini göstermektedir. İşletmenin mamullerin üretiminden satışına kadarki sürede üretim maliyetine dahil edilmeyen ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilecek sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasite oranı kadarlık kısmı ertelenmiş vergi varlığını doğuracaktır. Mamul satışından sonra da ertelenmiş vergi varlığı iptal kaydı ile ortadan kaldırılacaktır. Mamullerin hemen satılmasından dolayı ertelenmiş vergi varlığı raporlanmamıştır.

3.9. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirme

Kapasitenin en düşük olduğu şubat ayına ait gider verileri Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12. Şubat Ayı Gider Verileri

Normal üretim kapasitesi	99.200
Gerçekleşen üretim kapasitesi	29.152,15
Satılan miktar	29.152,15
Birim satış fiyatı (Kg / TL)	7
Direkt ilk madde ve malzeme gideri	130.768,77
Direkt işçilik gideri	4.616,23
Değişken genel üretim gideri	5.444,86
Sabit genel üretim gideri	3.650,00
Pazarlama satış dağıtım giderleri	4.466,65
Genel yönetim giderleri	992,46

Tablo 12’de de görüldüğü gibi göre işletme şubat ayında normal üretim kapasitesinin altında üretim yapmış ve ürettiği süzme yoğurtların tamamını satmıştır. Dönem sonuna stok kalmamıştır.

Tablo 13’te süzme yoğurt mamulü şubat ayı verileri kullanılarak tam maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tablosu verilmiştir.

Tablo 13. Şubat Ayı Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Gelir Tablosu (ŞUBAT)	Tam Maliyet Yöntemi
Brüt Satışlar (29.152,15 x 7)	204.065,05
Satış İndirimleri (-)	-
Net Satışlar	204.065,05
Satışların Maliyeti (-)	-144.479,85
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	59.585,20
Faaliyet Giderleri	(5.459,11)
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	4.466,65
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	992,46
4-Kapasite Sapmaları (-)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	54.126,09
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	-
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	-
Finansman Giderleri	-
OLAĞAN KAR / ZARAR	-
Olağandışı Gelir / Kar	-
Olağandışı Gider / Zarar	-
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	54.126,09

Tablo 13'te tam maliyet yöntemine göre oluşturulmuş şubat ayı gelir tablosunda da görüldüğü üzere işletme ürettiği süzme yoğurdun tamamını satmış ve net satış tutarı 204.065,05 TL olmuştur. Satışların maliyeti tam maliyet yöntemine göre üretim giderlerinin tamamı toplanarak 144.479,85 TL olarak hesaplanmıştır. Böylece brüt satış karı $204.065,05 - 144.479,85 = 59.585,20$ TL olarak hesaplanmıştır. Faaliyet giderleri (5.459,11 TL) çıkarıldıktan sonra işletmenin faaliyet karı ve dönem karı 54.126,09 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tam maliyet yöntemine göre şubat ayı muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılabilir.

151 YARI MAMULLER (-DİMM + D.İ.G. +G.Ü.G.)	144.479,85	
711 DİMM YANSTIMA		130.768,77
721 D.İ.G. YANSITMA		4.616,23
731 G.Ü.G. YANSITMA		9.094,86
Üretim giderlerinin stok maliyet hesaplarına aktarılması kaydı		
711 D.İ.M.M.G. YANSITMA	130.768,77	
721 D.İ.G. YANSITMA	4.616,23	
731 G.Ü.G. YANSITMA	9.094,86	
710 D.İ.M.M.G.		130.768,77
720 D.İ.G.		4.616,23
730 G.Ü.G.		9.094,86
Üretim giderlerinin yansıtma hesaplarına aktarılarak kapatılması kaydı		
152 MAMULLER	144.479,85	
151 YARI MAMULLER		144.479,85
Üretimi tamamlanan yarı mamullerin mamul maliyet hesabına aktarılması kaydı		

Tablo 14’te süzme yoğurt mamulü şubat ayı verileri kullanılarak normal maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tablosu verilmiştir.

Tablo 14. Şubat Ayı Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu

Gelir Tablosu	Normal Maliyet Yöntemi
Brüt Satışlar (29.152,15 x 7)	204.065,05
Satış İndirimleri (-)	-
Net Satışlar	204.065,05
Satışların Maliyeti (-)	
Satılan Mamuller Maliyeti = 141.888,35	-144.479,85
Dağıtılmayan Sabit G.Ü.G.= 2.591,50	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	59.585,20
Faaliyet Giderleri	-5.459,11
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	4.466,65
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	992,46
4-Kapasite Sapmaları (-)	-
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	54.126,09
F) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	-
G) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	-
Finansman Giderleri	-
OLAĞAN KAR / ZARAR	-
Olağandışı Gelir / Kar	-
Olağandışı Gider / Zarar	-
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	54.126,09

BOBİ FRS düşük kapasiteden dolayı mamul maliyetine dâhil edilmeyen sabit genel üretim giderlerini satışların maliyetine eklenmesi gerektiğini belirtmektedir. TMS 2 Stoklar standardı ise mamul maliyetine dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerini dönem gideri olarak kayıt edilmesi gerektiğini söylemektedir. İşletme şubat ayında %29 kapasite kullanım oranı ile çalıştığından dolayı kullanılmayan kapasite söz konusu olmuştur. Normal maliyet yöntemi kullanılmayan kapasiteye denk düşen sabit genel üretim giderlerini mamul maliyetine dâhil etmemiştir. Bu tutar $3.650,00 \times \%71 = 2.591,50$ TL’dir.

İşletme şubat ayında %29 kapasite kullanım oranı ile çalışmıştır. Şubat ayı atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderine (2.591,50 TL) göre hesaplanan ertelenmiş vergi; $2.591,50 \times \%22 = 570,13$ TL’dir.

Şubat ayında %71’lik atıl kapasiteden dolayı 570,13 TL ertelenmiş vergi oluşmuştur. Fakat mamullerin tamamı satıldığı için ertelenmiş vergi varlığının bilançoda raporlanmasına gerek kalmamıştır. Mamullerin tamamı satıldığı için VUK’a göre hazırlanan gelir tablosu ile BOBİ FRS’e göre hazırlanan tablolar arasında farklılık oluşmamıştır.

Tablo 13'te tam maliyet yöntemine göre, Tablo 14'te de normal maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tabloları karşılaştırıldığında mamullerin tamamının satılmasından dolayı brüt satış karı ve dönem karı arasında farklılık oluşmamıştır.

Normal maliyet yöntemine göre şubat ayı muhasebe kayıtları (TMS 2 ve BOBİ FRS) aşağıdaki şekilde yapılabilir.

151 YARI MAMULLER	141.888,35	
- D.İ.M.M.G. tamamı		
- D.İ.G. tamamı		
- Değişken G.Ü.G. tamamı ile Sabit G.Ü.G.'ün KKO isabet eden kısmı		
624 DAĞITILMAYAN SABİT G.Ü.G.	2.591,50	
- Sabit genel üretim giderlerinin atıl kapasite oranındaki kısmı		
711 DİMM YANSITMA		130.768,77
721 D.İ.G. YANSITMA		4.616,23
731 G.Ü.G. YANSITMA		9.094,86
Üretim giderlerinin stok maliyet hesaplarına aktarılması kaydı		
711 D.İ.M.M.G. YANSITMA	130.768,77	
721 D.İ.G. YANSITMA	4.616,23	
731 G.Ü.G. YANSITMA	9.094,86	
710 D.İ.M.M.G.		130.768,77
720 D.İ.G.		4.616,23
730 G.Ü.G.		9.094,86
Üretim giderlerinin yansıtma hesaplarına aktarılarak kapatılması kaydı		
152 MAMULLER	141.888,35	
151 YARI MAMULLER		141.888,35
Üretimi tamamlanan yarı mamullerin mamul maliyet hesabına aktarılması kaydı		

4. SONUÇ

İşletmelerin muhasebe bilgilerini doğru bir şekilde raporlaması, bu bilgileri kullanarak karar alacak işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarını yakından ilgilendirmektedir. Muhasebe bilgilerinin elde edilmesinde ve raporlanmasında bilgi kullanıcılarının hak ve menfaatlerinin korunması amacıyla standartlaşmaya gidilmiştir. Dünyada 166 ülke uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını (UMS/UFRS) kabul edip uygulamaya başlamıştır. Türkiye UMS/UFRS'leri tercüme ederek TMS/TFRS'leri oluşturmuştur. Ancak Türkiye'de işletmeler TMS/TFRS'i uygulamakla vergi mevzuatının gerektirdiği farklı uygulamalardan kurtulamamışlardır. Vergi mevzuatı ile UMS/UFRS arasındaki farklılıklar UMS/UFRS'e uyumda sorunlara yol açmış ve UMS/UFRS'ler sadece belli bir işletme grubu için zorunlu kılınabilmiştir. 2016 yılında BOBİ FRS adıyla bağımsız denetime tabi olup da TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için yeni standartlar uygulamaya konulmuştur. BOBİ FRS de TMS/TFRS gibi bazı konularda vergi mevzuatıyla farklı uygulamaları içinde barındırmaktadır. Bu farklılıklarla stoklar hesap grubunun muhasebeleştirilmesinde de karşılaşılmaktadır.

Stoklar, işletme varlıkları içerisinde önemli bir grubu oluşturmaktadır. Özellikle endüstri işletmelerinde stokların doğru değerlendirilmesi ve maliyetlendirilmesi işletmenin sürdürülebilirliği ve geleceği için büyük önem taşımaktadır. Stokların doğru, tutarlı ve gerçeğe uygun olarak

maliyetlendirilmesi işletmenin karlılığını ve piyasada rekabet edebilme yeteneğini etkilemektedir. Stokların kaydedilmesi, maliyetlendirilmesi, değerlendirilmesi ve elde çıkarılması işlemlerinde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK uygulamalarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar mamul maliyetinden, kar/zarar verilerine ve vergi uygulamalarına kadar pek çok konuyu etkilemektedir.

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS'nin stoklara yönelik yaklaşım farklılıklarının ele alındığı bu çalışmada, süt mamulleri üreten bir işletmenin süzme yoğurt mamulüne ait maliyet verileri kullanılarak farklılıklar karşılaştırmalı olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS'e göre stokların maliyeti, stok satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Bu çalışma stokların dönüştürme maliyetlerini oluşturan direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerine odaklanmıştır. Bu noktada uygulama farklılığı üretimin normal kapasitenin altında kaldığı dönemlerde sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenip yüklenmemesinden kaynaklanmaktadır. VUK önerdiği tam maliyet sistemi gereği sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesine bakılmaksızın mamul maliyetine yüklenmesini zorunlu tutmaktadır. TMS 2 ise önerdiği normal maliyet yöntemi gereği sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı kadarlık kısmının mamul maliyetine yüklenebileceğini, atıl kapasite oranındaki kısmının ise dönem gideri şeklinde muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmaktadır. BOBİ FRS ise bu iki yöntemden işletmenin seçeceği birisini önermektedir. Normal maliyet yönteminin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesini önerdiği sabit genel üretim giderinin atıl kapasite oranındaki kısmı VUK tarafından kanunen kabul edilmeyen gider sayılmaktadır. Bu durum mamulün hemen satılmadığı durumda kar/zarar verisinin farklı çıkmasına ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olmaktadır.

Çalışmanın uygulama bölümünde süt ve süt mamulleri sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin üretim maliyet verileri analiz edilmiştir. Bu işletme bağımsız denetime tabi olup BOBİ FRS kapsamına girmektedir. Fakat işletme maliyet yöntemlerinden hangisini uygulayacağına karar verememektedir. İşletmenin 2018 yılında yıl boyunca normal kapasitenin altında bir kapasitede ürettiği süzme yoğurt mamulü analiz için seçilmiştir. İşletme üretimini yaptığı bu mamullerin tamamını satmıştır.

İşletme normal maliyet yöntemini tercih etmesi durumunda 22.374,50 TL'lik maliyetten süzme yoğurt mamulünü kurtarmış olacaktır. Süzme yoğurt gibi bir mamul için bu tutar oldukça yüksektir. Vergi mevzuatı mamul maliyetine dâhil edilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilecek bu gideri kanunen kabul edilmeyen gider saymaktadır. Bundan dolayı ortaya ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır. Mamullerin tamamı satılıncaya kadar ertelenmiş vergi varlığı devam etmektedir. En düşük üretim miktarının olduğu şubat ayında atıl kapasiteden dolayı sabit genel üretim giderlerinin 2.591,50 TL'lik kısmı mamul maliyetine yüklenemeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Mamulün

tamamı satıldığı için 2.591,50 TL tutarındaki bu gider gelir tablosunda BOBİ FRS'e göre "satışların maliyeti" bölümünde raporlanacaktır. Şubat ayında üretilen süzme yoğurtun tamamı satılmamış olsaydı bu gider vergi mevzuatınca kanunen kabul edilmeyen gider sayılacaktı. Ayrıca mamullerin tamamı satıldığı için ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmamıştır.

Çalışma sonucunda VUK ile BOBİ FRS ve TMS 2 arasında mamullerin maliyetlerinin kapsamı bakımından farklılıklar bulunduğu ve bu farklılıkların normal kapasitenin altındaki kapasite kullanımlarında daha da önemli hale geldiği ortaya çıkmıştır. Bu durumun finansal tabloları ve bunlara bağlı olarak vergiyi de etkilediği görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2016). *Maliyet muhasebesi ve uygulamaları* (3. baskı). Bursa: Dora Yayınları.
- Acar, D. ve Tetik, N. (2017). *Genel muhasebe* (15. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Acar, D., Usul, H., Dinç, E. ve Demirci, Ş. D. (2019). *Örneklerle açıklamalı BOBİFRS*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akay, H., Coşkun, A., Deran, A., Erkuş, H., Uyar, S., Köse, Y. ve Pamukçu, F. (2012). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Z. Doğan ve Z. Hatunoğlu, (Ed.). İstanbul: Lisans yayıncılık.
- Akdoğan, N., Gündüz, H. E. ve Sevim, A. (2018). *Maliyet muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). Türkiye muhasebe standartlarına uyum için tekdüzen hesap planından yapılması gereken değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84), 29-70.
- Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 stoklar standardı kapsamında tam maliyet ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tabloları karşılaştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 229-246.
- Arısoy, K. ve Tuğay, O. (2019). Stok maliyetlerinin ulusal ve uluslararası mevzuat çerçevesinde incelenmesi ve bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33(1), 155-178.
- Badem, A. C. ve Özbek, C. Y. (2013). Tam maliyet ile normal maliyet yöntemlerinin TMS 2 stoklar standardı ile VUK açısından karşılaştırması ve muhtemel ertelenmiş vergi etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(2), 65-92.
- Bahadır, O. (2012). Stoklarda değerlendirme: UFRS/TFRS ve vergi mevzuatı açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, (109), 51-67.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS – 2 stoklar standardında öngörülen normal maliyet yönteminin, *Safha Maliyetine Uygulanması*. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 1-7.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS). (2017, 29 Temmuz). Resmi Gazete (30138). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1-1.pdf>
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ. (2017, 29 Temmuz). Resmi Gazete (30138). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>
- Büyükmirza, H. K. (2019). *Maliyet ve yönetim muhasebesi* (23. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Cömert, Ç. E. (2018). *İlk uygulama yılında büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı*. N. Cömert ve Ç. E. Cömert, (Ed.), *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı içinde* (63-70). İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Çil Koçyiğit, S. (2011). Hastanelerde hizmet üretim maliyeti olarak stokların TMS 2'ye göre muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 69-88.
- Demir, Ş. (2019). *Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları* (4. baskı.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Fahran, F. (2016). *Vergi Usul Kanunu muhasebe uygulamaları ve TFRS/TMS karşılaştırmaları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Gökçen, G. ve Öztürk, E. (2017). Tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 105-114.
- Gönen, S. (2019). Satışların maliyetinin BOBİ FRS açısından değerlendirilmesine ilişkin örnek olay çalışması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 12-22.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24.
- Güngörmüş, A. H. ve Boyar, E. (2010). TMS – 2 stoklar standardına göre, standart maliyet yönteminin uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, (102), 109-127.
- Gürdal, K. (2019). *Maliyet muhasebesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Jasinski, D., Meredith, J. ve Kirwan, K. (2015). A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry. *Journal of Cleaner Production*, (108), 1123-1139.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı. (2014, 26 Ağustos). Resmi Gazete (29100). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/08/20140826-5.htm>
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara ilişkin TMS 2 ve BOBİ FRS karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.
- Kaygusuz, S. Y. ve Dokur, Ş. (2018). *Maliyet muhasebesi* (3. baskı). Bursa: Dora Basım Yayım Dağıtım.
- Kılınç, Y. ve Badem, A. C. (2020). Atıl kapasite, tam kapasite ve kapasite fazlası üretim düzeylerinde TMS-2 stoklar standardına göre maliyetleme: Bir örnek uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), 53-64.
- Kısakürek, M. ve Elden Ürgüp, S. (2018). TMS-2 stoklar standardı ile Vergi Usul Kanunu'nun maliyet açısından ilişkisinin karşılaştırılması ve bir üretim işletmesinde uygulama. *International Journal of Academic Value Studies*, 4(19), 247-256.
- Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C. ve Keskin, A. İ. (2016). *TMS-TFRS Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları: Uygulamalar, yorumlar, muhasebeleştirme* (2. baskı.). İstanbul: Der Yayınları
- Lazol, İ. (2009). *Maliyet muhasebesi* (4. baskı.). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Marşap, B. ve Barışçı, A. (2014). TMS-2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetlerine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(1), 1-16.
- Orhan, S. ve Bozdemir, E. (2009). Üretim işletmelerinde atıl kapasite maliyetleri, muhasebeleştirilmesi ve örnek bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (43), 54-65.

- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2019). *Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları (TMS-TFRS) uygulama ve yorumları* (12. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). *Uygulamalı BOBİ finansal raporlama standardı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkan, A. (2009). TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergiler ve muhasebe uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 97-112.
- Öztürk, E. (2017a). *Normal maliyet yöntemi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Öztürk, E. (2017b). Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 141-157.
- Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2018). Normal maliyetleme yaklaşımının gelişimi ve uygulanmasına yönelik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, (28), 11-27.
- Özyapıcı, H. (2019). TMS 2 Stoklar standardı'nın atıl kapasite analizine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(3), 651-666.
- Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS kapsamında "stoklar". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 47-57.
- Sümer Göğüş, H. (2010). Ertelenmiş vergi ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (101), 13-29.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergileri standardına göre ertelenmiş verginin incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 297-317.
- TMS 2 Stoklar Standardı. (2018, 24 Mayıs). Resmi Gazete (30430). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180524-15.pdf>
- TMS 12 Gelir Vergisi Standardı. (2019, 15 Ocak). Resmi Gazete (30656). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1.pdf>
- Tuğay, O. (2013). Stok değer düşüklüklerinin tms 2 stoklar standardına göre incelenmesi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26), 207-230.
- Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK perspektifinden dönüştürme maliyetleri: Üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisi (sipariş maliyet sisteminde bir uygulama). *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 347-365.
- Vergi Usul Kanunu. (1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (10703). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>
- Yalçın, S. (2019). Türkiye finansal raporlama standartları, büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde stoklar: Muhasebeleştirme, değerlendirme, sunum ve açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 202-222.
- Yereli, A. N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin tespitinde normal maliyet yöntemi: TMS2 stoklar standardı ile vergi mevzuatı'nın karşılaştırılması ve uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, (110), 21-41.
- Yükçü, S. (2014). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi* (9. baskı). İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yükçü, S. ve Atağan, G. (2013). UFRS, VUK ve diğer maliyet hesaplama sistemlerine göre birim maliyet yaklaşımı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 101-115.