

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE SATILAN MAMUL MALİYETİ TABLOSU ÜZERİNE ETKİLERİ: BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÖRNEĞİ

THE EFFECT TO TURKEY ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING STANDARDS ON THE COST OF PRODUCT SOLD STATEMENT IN MANUFACTURING FIRMS: AN EXAMPLE OF MANUFACTURING COMPANY

Yrd. Doç. Dr. Serpil SENAL¹

Yrd. Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ²

ÖZ

Son yıllarda küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarının ortadan kaldırılması gündeme gelmiş ve 2006 yılında Uluslararası muhasebe standartları bir takım uyarlamalarla birlikte ülkemizde de uygulamaya konulmuştur. Standartlar işletmelerdeki muhasebe sürecini etkilemekle birlikte maliyet hesaplamalarında da büyük farklılıklara neden olmuştur. Özellikle üretilen mamul veya hizmetin birim maliyetinin hesaplanması sürecinde ortaya çıkan bu farklılıklar, söz konusu maliyetler temel alınarak verilen işletme yönetim kararlarını da büyük oranda etkilemektedir. Bu bağlamda çalışmada Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının üretim işletmelerindeki mamul maliyetinin hesaplanması ve dolayısı ile satılan mamul maliyeti tablosuna olan etkisi incelenmiş ve bir üretim işletmesi üzerinde örneklendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Değerleme, Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama,

Jel Kodu: M41

ABSTRACT

The elimination of accounting differences between countries with globalization in recent years have been raised and international accounting standards have been implemented in our country in 2006 with a number of adaptations. Standards also led to large differences in the cost calculation, while affecting the business accounting process. In particular, these differences occur in the process of calculating unit costs of producing the product or service, are influenced to these costs based on the business management decisions. In the text, calculation of product costs in manufacturing enterprises and therefore the cost of product sold statement the effect to Turkey Accounting and Financial Reporting Standards were examined and illustrated on a manufacturing company.

Keywords: Cost, Valuation, Turkey Accounting Standards, Financial Reporting

Jel Code: M41

¹ Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, serpilsenal@sdu.edu.tr

² Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, burcuates@sdu.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmenin veya örgütün, elindeki kaynaklarını planlayarak, organize ederek, yürüterek ve kontrol ederek, etkili ve verimli bir şekilde kullanması ve amaçlarını gerçekleştirmesi süreci olarak tanımlanan yönetimde (Ülgen ve Mirze, 2010:23) etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi için işletme yönetiminin bir takım kararlar alması gerekmektedir. İşletme yönetimi söz konusu kararların birçoğunda maliyet bilgisine ihtiyaç duymaktadır. Örneğin, üretim ve satış hacminin belirlenmesinde, fiyat koyma, makine ve donanımın yenilenmesi, üretme veya satın alma, özel bir siparişin kabul edilip edilmemesi ve belirli bir mamulün üretimine devam edilip edilmemesi kararında olduğu gibi (Akdoğan, 2006:585-599). Maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakârlıkların parasal tutarıdır (Büyükmirza, 2009: 44). Ticari işletmeler için, satın alınan mal bedeli ile bu malın elde edilmesi için yapılmış tüm giderler toplamı o malın maliyetini oluştururken, üretim işletmeleri için ise üretilen malın tamamen mamul haline gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakârlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır (Yükçü, 2007: 25).

İşletmelerin özellikle üretmiş oldukları mamul ve hizmetlerle ilgili olarak, gelirini ölçebilmesi ve planlama, kontrol ve özel yönetim kararlarında kullanılabilmesi için söz konusu mamul ya da hizmetin birim maliyetinin hesaplandığı hesap ve kayıt tekniklerine ihtiyaçları bulunmaktadır. Maliyet muhasebesi bu doğrultuda işletmelere destek sağlamaktadır. Çünkü maliyet muhasebesi, dönem içinde satılan mamuller ile dönem sonunda elde bulunan mamul ve yarı mamullerin üretim maliyetlerini saptayarak, gelir tablosu ve bilanço düzenlenmesinde yardımcı olmaktadır (Akdoğan, 2006:28). Bu açıdan bakıldığında satışların maliyeti tablosu, gelir-gider tablosunda tek kalem halinde gösterilen satışların maliyetinin hangi unsurlardan oluştuğunu ortaya koyan ve bu bakımdan gelir-gider tablosunu tamamlayıcı nitelik taşıyan tablodur. Çalışmada sadece üretim yapan işletmeler ele alındığından satışların maliyeti tablosunun sadece üretim işletmelerini ilgilendiren bölümü ele alınmaktadır. Bu bağlamda, üretim yapan bir işletmede düzenlenen satışların maliyeti tablosu üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar; üretim maliyeti, yarı mamul kullanımı ve mamul stoklarındaki değişimi gösteren bölümdür. Üretim maliyeti bölümünde, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri gösterilir. Yarı mamul bölümünde yarı mamullerde meydana gelen değişim gösterilir. Eğer yarı mamuller dönem sonunda dönem başına göre artmışsa, artış tutarı birinci bölümde oluşan üretim maliyetinden düşülür. Azalmışsa azalış tutarı üretim maliyetine eklenir. Üçüncü bölümde ise, mamul stoklarındaki değişim incelenir. Mamul stokunda dönem içinde artış varsa, üretilen mamul maliyetinden düşülür, azalış varsa üretilen mamul maliyetine eklenir ve satılan mamul maliyetine ulaşılır (Büyükmirza, 2009:115).

Çalışmada Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) üretim işletmelerinin mamul maliyetine ve mamul maliyetini oluşturan unsurların gösterildiği satılan mamul maliyeti tablosuna olan etkisi incelenmektedir. Bu kapsamda satılan mamul maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri ile TMS/TFRS'lerin söz konusu giderlere etkileri ayrı başlıklar altında incelenmektedir. Bununla birlikte, direkt ilk madde ve malzeme gideri başlığının altında TMS/TFRS'lerin işletmenin yarı mamul ve mamul stokunun muhasebe süreci üzerinde yarattığı farklılıklara da yer verilmiştir.

2. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ DİREKT İLK MADDE VE MALZEME, YARI MAMUL VE MAMUL MALİYETİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Üretim işletmelerinde üretilmesi amaçlanan mamulün elde edilebilmesi için kullanılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarı üretim maliyeti olarak ifade edilmektedir. Üretim maliyetleri, üretilen malların satışı esnasında işletmeye tekrar gelir olarak geri dönmektedir. Mamuller satılmadıkları takdirde işletmenin aktifleri içerisinde yer almaya devam ederler. Dolayısı ile üretilen ancak henüz satılmayan mamullerin maliyeti bilançonun aktifinde stok hesaplarında takip edilirken satılan mamullerin maliyeti ise gelir tablosunda maliyet hesaplarında satışların maliyeti bölümü altında takip edilir. Bununla birlikte işletmeler satılan mamullerin maliyetini gelir tablosunun bir eki şeklinde sunulan “Satışların Maliyeti Tablosu’nda” ayrıntılı bir şekilde izlerler (Yükçü-b, 2015: 40,55). Aşağıda Satışların Maliyeti Tablosu görülmektedir.

Tablo 1: Satışların Maliyeti Tablosu (..... TL)

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
ÜRETİM MALİYETİ				
A. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri				
B. Direkt İşçilik Giderleri				
C. Genel Üretim Giderleri				
D. Yarı Mamul Kullanımı				
1. Dönem Başı Stok (+)				
2. Dönem Sonu Stok (-)				
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ				
E. Mamul Stoklarında Değişim				
1. Dönem Başı Stok (+)				
2. Dönem Sonu Stok (-)				
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ				
TİCARİ FAALİYET				
A. Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)				
B. Dönem İçi Alışlar (+)				
C. Dönem Sonu Ticari Mallar (-)				
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ				
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ				
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)				

Kaynak: 1 Sıra No' Lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992, s. 41

Çalışma kapsamının üretim işletmeleri ile sınırlandırılması nedeniyle bundan sonraki bölümlerde tablonun sadece “Satılan Mamul Maliyeti”ne kadar olan kısmı incelenmiş, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyeti kısmı çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde TMS/TFRS’lerin söz konusu tabloda yer alan unsurlar üzerindeki etkisi incelenmiştir.

TMS 2 Stoklar standardına göre, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetler olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Mevcut uygulamaya göre stokların satın alma maliyetine dahil edilecek unsurlar; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri, mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerdir. Dolayısı ile tek düze muhasebe sistemi ile standardın getirdiği uygulama arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak stokların vadeli satın alınması durumunda farklılık ortaya çıkmaktadır. Buna göre, vadeli satın alınan stoklarda, peşin satın alım fiyatı ile vadeli alım arasında bir vade farkının oluşması durumunda vade farkı maliyete ilave edilmemekte, dönem gideri olarak kaydedilmektedir (TMS 23). TMS 23 Borçlanma maliyeti standardına göre, işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmektedir (TMS 23, md 8). Söz konusu değişiklik nedeniyle işletmeler özellikli varlık olmadığı sürece, ilk madde ve malzeme alımlarında ortaya çıkan vade farkını, ilk madde ve malzemenin alış maliyetine dahil edememesi ilk madde maliyetinin alış maliyetinin daha düşük hesaplanmasına neden olmaktadır.

Stoklar standardına göre, ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır (TMS 2, md 11). Kasa iskontosu, Tekdüzen muhasebe sistemine göre, vade farkı alış esnasında stok maliyetine ilave edilmiş olduğundan, vade farkından düzeltme niteliği taşıyan kasa iskontosunun bu maliyetten indirilmek üzere ilgili stok hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak stoklar standardına göre kayıt yapılması durumunda, stok satın alındığında vadeden kaynaklanan fark, ertelenmiş vade farkı gideri hesabına kaydedilmektedir. Vade doldukça, vade farkı bu hesaptan finansman gideri hesabına aktarılır. Kasa iskontosu, ertelenmiş vade farkı gideri hesabına alacak kaydedilir. Satılan mamul maliyetinden düşülmez (Özerhan ve Yanık, 2012:131).

Mevcut uygulamaya göre de TMS 2 Stoklar standardına göre de maliyet değeri ile kayda alınan stokların dönem sonu değerlemesinde farklılıklar söz konusudur. Mevcut uygulamaya göre, stoklar dönem sonunda maliyet ve piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilerek, TMS 2 Stoklar standardına göre maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (TMS 2, md 6). Örneğin, maliyet değeri 100 TL, piyasa değeri 100 TL olan bir buzdolabının satışı sırasında 20 TL tahmini servis maliyeti ortaya çıkmaktadır. Buna göre, mevcut uygulamaya göre piyasa değeri ve maliyet değeri birbirine eşit olduğu için varlığın değer kaybetmediği kabul edilir. TMS 2 Stoklar standardına göre ise, mamulün net gerçekleştirilebilir değeri maliyet bedelinin altına düşerek 80 TL olduğu için (piyasa değeri-servis maliyeti) söz konusu mamul için karşılık ayrılması gerekmektedir.

İlk madde ve malzeme giderleri satışa konu bir stok unsuru değildir. Bu nedenle, ilk madde ve malzemenin yenileme değeri net gerçekleştirilebilir değer olarak dikkate alınır. (TMS 2, md 32). Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Bu nedenle stokların elde etme maliyeti, her bir stok kalemi bazında net gerçekleştirilebilir değerlerine indirgenir. Bu indirim stok değer düşüğü karşılığı ayrılarak yapılır (TMS 2, md 28-29). TMS 2, md 87, stok değer düşüklüğü ve maddi duran varlıklar değer azalışı karşılıklarının önemli olması halinde gelir tablosunun tablo kısmında veya dipnot kısmında ayrıca açıklanmasını öngörmektedir. Dönem sonunda değer kaybettiği anlaşılan stoklar için ayrılan karşılık gideri kaydında ortaya çıkan farklılık karşılaştırmalı olarak aşağıda verilmiştir. Her iki düzenlemeye göre kayıtlar aşağıdaki gibidir (Tugay, 2013: 216-217):

Vergi Usul Kanunu

-----31/12/2010 -----
654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI
158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI HESABI
----- / -----
-----31/12/2010 -----
158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI HESABI
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI
----- / -----

TMS 2 Stoklar Standardı

-----31/12/2010 -----
627 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIK GİDERLERİ HESABI
158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI HESABI
----- / -----
-----31/12/2010 -----
158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI HESABI
628 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ HESABI
----- / -----

Stoklar satıldığında, stokun kayıtlı değeri, bu stokla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2, md 34). Dönemsellik kavramı gereğince, satılan stoklardan elde edilen hasılatla, ilgili dönemde giderleştirilen stok kayıtlı değeri karşılaştırılır ve brüt satış kar/zararı hesaplanır. Tek düzen hesap planında stok değer düşüklüğünden doğan zarar, “ 654 KARŞILIK GİDERLERİ” hesabında gösterilmektedir (www.finansgundem.com (15.08.2014)).

İlk madde ve malzemelerin değerlemesinde, bunların kullanımı sonucu elde edilecek mamulün satış değerine bakılır. Eğer mamullerin, maliyet değeri ile veya maliyet değerinin üzerinde satılması bekleniyorsa, ilk madde ve malzemeler maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemezler. Ancak mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerlerinin üstünde olacağı düşünülüyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerlerine düşürülür. Bu durumda ilk madde ve malzemenin yenileme maliyeti net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (Örten vd.,2014 , 58).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (TMS 2, md 35). Söz konusu standartta, varlık maliyetine intikal ettirilen stokların; varlık faydalı ömrüne göre belirlenen süre dikkate alınarak, amortisman yoluyla itfa edileceği belirlenmiştir (www.finansgundem.com).

İşletmeler satın aldıkları stoklarını maliyet değeri üzerinden kayıtlara aldıktan sonra stoklar üretimde kullanılmak üzere sevk edilir. Ancak stokların bir kısmı dönem sonunda kullanılmadan kalabilmektedir. İşletmeler üretime sevk ettiği ve dönem sonunda üretimde kullanılmadan bir sonraki döneme devreden dönem sonu stok maliyetini hesaplamak için bir takım stok değerlendirme yöntemleri kullanmaktadır. Söz konusu yöntemler FIFO (İlk giren ilk çıkar), hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir (TMS 2, md 21-24).

3. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

TMS 2 Stoklar standardına göre dönüştürme maliyeti; direkt işçilik gideri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Vergi mevzuatından farklı olarak, daha kapsamlı bir maliyet anlayışı benimsenmiştir. Örneğin, üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari dönem hizmet maliyetleri de üretim maliyetine dahil edilir (Örten vd., 2014: 49). Bu aşamada kıdem tazminatı uygulamasının ayrıntılarıyla yer aldığı TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı incelenmelidir. Bu standart, çalışanlara sağlanan faydaları “çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedel” olarak tanımlamakta ve çalışanlara sağlanan faydaları dört başlık altında toplamaktadır. Her bir başlık altında bu faydaların ne şekilde kayıtlarda yer alacağı da aşağıda incelenmiştir.

1. **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı hariç). Ücret, maaş, sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin, ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren oniki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) (TMS 19). Kısa vadeli faydalar, çalışanların üzerlerine düşen görevi yerine getirmeleri ile kesinlik kazandıkları ve en geç izleyen 12 ay içinde ödenecek olmaları ve kısa vadeli borç olarak nitelenecekleri için ödeme tarihindeki değeri bilanço tarihindeki değere getirmek için iskonto edilmelerine gerek yoktur. Bu faydalar ya diğer standartlar uyarınca ilgili döneme gider yazılırlar ya da başka bir varlığın maliyetine aktarılırlar (Örten vd., 2014: 290-291). Bu tür kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmeleri standartta farklılaşmamıştır (Akbulut: 148).

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar: İşletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasında ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir. Emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi (TMS 19). Bu faydalar işveren ve çalışan arasında bir iş sözleşmesine de dayanabilir, yasal zorunluluk da olabilir. Sonuçta çalışan hizmet verdikçe işverenin raporlanması gereken bir yükümlülüğü doğmaktadır. Bu yükümlülüğü işletme tamamen kendi imkânları ile işletme içi yaratılan fonlarla karşılayabileceği gibi üçüncü bir tarafa (sigorta şirketi, fon gibi) devredebilir.

Ülkemizdeki uygulamada kanunen ödenmesi gereken kıdem tazminatının ve riskin başka bir kuruma yansıtılması yani “Tanımlanmış Katkı Planları” sözkonusu değildir. Tanımlanmış fayda planlarının da işletme dışında bir kuruma yaptırılması, böyle kurumlar ülkemizde gelişmediği için zordur. Dolayısıyla ülkemizdeki sistem standartta belirtilen tanımlanmış fayda planlarından işletme içi finansmana uygun görülmektedir (Örten vd,

2013: 296). Başka bir deyişle risk temelde işletmede kalacak şekilde işletme içinde fon biriktirmek ve fonu net şimdiki değeri ile bilançoda göstermek söz konusudur.

Çalışma dönemi sonrası sağlanan fayda olan ve de standartta en önemli unsur olarak karşımıza çıkan kıdem tazminatı; İş Kanunu' na göre işçinin kanunda belirtilen sebeplerle işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tutardır. Kıdem tazminatı, işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işveren tarafından işçiye 30 günlük ücreti tutarında (damga vergisi kesintisi yapılarak) ödenen bir tazminattır. İş Kanunu' na göre kıdem tazminatı hesaplaması için işçinin işyerinde geçirdiği süre ile işten ayrılmadan önceki son çıplak brüt ücreti ve varsa ek ücretleri yeterli olmaktadır. Kıdem tazminatı hesaplanırken bunların dışında kıdem tazminatı tavanının da dikkate alınması gerekmektedir. Kıdem tazminatı tavan tutarı, 1475 sayılı iş kanununun 14. Maddesine göre 657 sayılı devlet memurları kanununa tabi en yüksek devlet memuruna T.C. Sosyal Güvenlik Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamaz. İşçinin esas ücreti, kıdem tazminatı tavanını aşarsa, aşan kısım için işveren kıdem tazminatı ödemek durumunda değildir (Parlakkaya, 2010: 276).

Kıdem tazminatı, tazminata hak kazananlar için gelir, işletme açısından ise bir gider niteliğindedir. Ancak kıdem tazminatının belli şartlar oluştuğunda ödenecek olması bunun kesin bir gider olarak kabul edilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Kıdem tazminatı çalışan personelin işletmenin hangi gider merkezinde çalıştığına göre seçilen bir gider hesabına (730 GENEL ÜRETİM GİDER., 770. GENEL YÖNETİM GİDERİ vb.) ve bu giderin şu anda gerçekleşen bir gider olmaması ve ileride ödenecek olması sebebiyle uzun vadeli yabancı kaynak grubundan bir karşılık hesabına kaydedilir (472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIGI). Ancak yazılan bu gider, vergi kanunları açısından kabul edilmeyen bir giderdir. Bu nedenle çoğu işletme her yıl değil de sadece ödemenin yapıldığı yıl kıdem tazminatı kayda alma yoluna gitmektedir (Parlakkaya, 2010: 278). Kıdem tazminatı ödemesi yapıldığında ise kıdem tazminatı karşılığı uzun vadeli hesaptan kısa vadeliye aktarılmalı ve damga vergisi kesilerek ödeme kaydı yapılmalıdır.

“TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR” Standardı'na göre ise kıdem tazminatı, işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat değil, işçinin çalışması karşılığında çalışma sonrasında sağlanan faydadır. İşçi çalıştıkça kıdem tazminatı yükümlülüğü doğmaktadır (Karakaya, 2007: 221).

Standarda göre kıdem tazminatı, bilanço tarihi itibarıyla uzun vadeli bir fayda olduğundan bilançoda net bugünkü değer ile raporlanır. Her bir çalışanın iş sözleşmesi sona erdiğinde alacağı bir yıllık kıdem tazminatı tahmini olarak hesaplanır. Bu kıdem tazminatı tutarı, fiilen çalışılmış süre ile çarpılarak kazanılmış kıdem tazminatının gelecekteki toplam değeri tespit edilir. Bu tutar, bugün itibarıyla hak edilmiş, ancak ödemesi sonra yapılacak olan tutardır (Karakaya, 2007: 222). Bu nedenle net bugünkü değerinin bulunması gereklidir ve aşağıdaki şekilde hesaplanır (Kaygusuzoğlu, 2010: 181):

$$\text{Net bugünkü değer} = \frac{\text{Gelecekteki değer}}{(1 + \text{iskonto oranı})^{\text{kalan süre}}}$$

$$\text{İskonto oranı ise; } ((1 + \text{enflasyon oranı}) / (1 + \text{faiz oranı}))^{\text{emekliliğe kalan gün} / 360}$$

Standarda göre kıdem tazminatı hesaplanabilmesi için işçinin işinden ayrılacağı tarih, işinden ayrıldığı zaman alacağı kıdem tazminata esas ücret, işinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatının mevcut kıdemine uygun tutarı (kazanılmış kıdem tazminatı tutarı), iskonto oranı ve genelde işten ayrılma oranı gibi varsayımların yapılması gerekmektedir (Örten vd., 2013: 298).

Standarda göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarının bileşenlerine ayrılması yani bu tutarın içinde ne kadarın faiz maliyeti (finansman giderleri), cari dönem hizmet maliyeti

(çalışanların hizmet sundukları fonksiyonun gideri) ve geçmiş dönem hizmet maliyeti olduğu, aktüeryal kazanç ve kayıplar³ eğer yabancı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin mali tabloları konsolide tablolara dahil ediliyorsa yabancı para dönüştürme farklarının açıklanması gerekmektedir (Örten vd., 2013: 300).

2. **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek olan faydalardır (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar ile işten çıkarma tazminatları dışındaki). Uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler (TMS 19). Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların diğerlerinden farkı onlara göre daha somut ve belirli olmalıdır. Değişime uğraması veya yenilerinin tanınması çok nadiren geçmiş dönemleri de kapsayacak şekildedir. Dolayısıyla hesaplanmaları daha kolaydır. Tutarlarının hesaplanıp raporlanması tanımlanmış fayda planlarındaki gibidir (Örten vd, 2013: 293). Dolayısıyla kıdem tazminatı karşılıklarında olduğu gibi hesaplamalardaki farklılık mamul maliyetini etkilememektedir.
3. **İş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle sağlanabilen faydalar** (standarttaki ismiyle işten çıkarma tazminatları): Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi ile ödenebilir duruma gelen faydalardır. Örten vd. (2013, 294)' e göre iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle sağlanabilen faydalar (standarttaki ismiyle işten çıkarma tazminatları): çalışanlara verdikleri hizmetin karşılığı olarak değil, iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle teşvik amacıyla ve de ihtiyari olarak yapılan ödemelerdir. Bunlar; işin tamamına veya bir kısmına son verilmesi nedeniyle çalışanın normal emeklilik süresi tamamlanmadan emekli edilmesi ve erken emekliliği teşvik nedeniyle yasalardan ayrı olarak ihtiyari şekilde yapılan ödemelerdir. Bunlar ilan edildiklerinde veya vaad edildiklerinde işletme için yükümlülük doğmuştur ve yapılacak ödeme tahmin edilerek finansal tablolara yansıtılır. Bilanço gününden itibaren 1 yıl sonra yapılacak ödeme varsa iskontoya tabi tutulur. Ödeme güvenilir biçimde ölçülüyorsa TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına uygun biçimde dipnotlarda açıklanır.

Genel itibariyle, TMS 19 un kapsamına giren ödemelerin adı ve niteliği ne olursa olsun ödemenin yapıldığı döneme değil, ilgili olduğu veya çalışanın fayda sağladığı, kendisinden faydalandığı döneme ilişkin maliyet olarak kayda alınması gerekmektedir. Cari veya geçmiş döneme ait olmakla birlikte daha sonra ödenmesi beklenen tutarlar brüt veya ödenecek tutarla değil, beklenen ödemenin net bugünkü değeriyle raporlanır (Örten vd, 2013: 289) Ayrıca standarda göre kısa vadeli faydalar iskonto edilmemiş değerler üzerinden uzun vadeli olanlar iskonto edilmiş değerler üzerinden raporlanmalıdır.

³ Aktüeryal kazanç ve kayıplar (TMS 19): Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde aşağıdakilerden dolayı meydana gelen değişikliklerdir:
 (a) Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ve
 (b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri.

4. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GENEL ÜRETİM GİDERLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

TMS 2 Stoklar Standardına göre, mamul maliyetinin içerisinde yer alan diğer bir kalem ise dönüştürme maliyetidir. Dönüştürme maliyeti, direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri ve ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri, amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi giderleri kapsamaktadır. Değişken genel üretim giderleri ise, endirekt malzeme ve işçilik giderleri gibi giderleri kapsamaktadır (TMS 2, md 15). Söz konusu standarda göre, işletmeler maliyet sistemlerini oluştururken normal maliyet yöntemini benimsemelidirler. Bu yöntem değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre hesaplanan kısmının maliyetlere yüklenmesi esasına dayanmaktadır. Buna göre, üretim işletmelerinde mamulün maliyeti direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise dönem içerisinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmını maliyetlere dahil etmektedir. Ancak, fiili üretimin kapasiteye yakın olmadığı durumda, sabit genel üretim giderlerinin de değişken genel üretim giderleri gibi fiili üretim esas alınarak maliyetlere yüklenmesine, yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Burada amaç, sabit ve değişken giderleri, sabit-değişken gider ayrımı yapma ihtiyacına da gerek olmaksızın, tek bir ölçüye yükleme kolaylığı sağlamaktır (Akgün, 2012: 242). Normal maliyet yönetimi sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek işlemler gerektirmektedir. Ayrıca dönem karında tutarsızlıklar da ortaya çıkabilmektedir (Büyükmirza: 504).

Fiziksel aşınma, eskime ve yıpranma ile teknolojik olarak eskime ve modası geçme gibi durumlara maruz kaldığı için maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri sınırlıdır. Maddi duran varlıklardaki bu değer kayıplarının hesaplanarak, hesaplanan tutarın duran varlığın maliyetinden indirilmesi gerekir. Amortisman, doğal kaynaklar dışındaki, maddi duran varlık kalemlerinin maliyetlerinin muhasebe dönemlerine düzenli bir şekilde gider olarak dağıtılmasıdır (Güneş vd., 2013: 140).

Sabit genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderleriyle ilgili olarak TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı birtakım farklılıklar getirmiştir. Buna göre, her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. (TMS 16, md 48-49). Dolayısı ile bu durum üretimde kullanılan maddi duran varlığın maliyetini ve dolayısı ile Genel Üretim Giderlerini artıracak amortisman giderlerini de etkilemektedir (Parlakkaya, 2010: 36).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada genellikle kalıntı değeri sıfır kabul edilmektedir. Standarda göre, varlığın tahmini kalıntı değeri var ise ve güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa bu tutar dikkate alınarak amortisman hesaplanır. Varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit veya daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur. Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. (TMS 16, md 52-55). Bir varlığın

amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırma tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu nedenle amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Mevcut uygulamada ise varlık bilanço dışı kaldığında bu varlık için amortisman ayrılması sona ermektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları ile ortaya çıkan diğer bir farklılık ise, faydalı ömrün ve kalıntı değerini tespitinde ortaya çıkmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, bir varlığın kalıntı değerinin ve faydalı ömrünün, en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişikliklerin TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (TMS 16, md 51). TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre, amortisman tabii varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerdeki değişiklik, hem cari dönemin amortisman giderini, hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Yararlı ömrü veya kalıntı değerinde bir değişim olduğunda cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman gideri yeni şartlara göre hesaplanır (Özerhan ve Yanık, 2012:740). Mevcut uygulamada ise faydalı ömür hesaplamasında işletmeler olağanüstü bir durum olmadığı sürece listelerde varlık için belirlenen ömrün dışına çıkamamaktadır (Kıymetli Şen, 2013: 26).

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatına eşittir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında belirtildiği üzere, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 23, md 1). Mevcut uygulamada ise, vadeli alımlarda ortaya çıkan faturaya yansıtılan vade farkları, varlığın maliyeti içinde yer almakta idi. Dolayısı ile standardın getirmiş olduğu düzenleme, maddi duran varlığın maliyetini artırmakta ve genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderlerini etkilemektedir.

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, işletme muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçebilir. Maliyet modeline göre, maddi duran varlık finansal tablolarda, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değerle gösterilir (TMS 23, md 30). Dolayısı ile maddi duran varlığın değer kaybına uğradığı yıl ayrılacak olan amortisman tutarı, maddi duran varlığın kalan değerinden söz konusu değer kaybının düşülmesinden sonra, kalan yararlı ömrüne bölünmesi ile bulunmaktadır. Bu nedenle, söz konusu yıl için hesaplanacak ve üretim maliyetine dahil edilecek genel üretim gideri tutarı düşecektir. Genel üretim maliyetindeki bu düşüş satılan malın maliyetini de aynı yönde etkileyecektir.

Yeniden değerlendirme modelini tercih eden işletmelerde ise, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 23, md 31). Bir maddi duran varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabii tutulur (TMS 16, md 35) :

- Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikte orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Söz konusu yeniden değerlendirme modeli kullanılması varlık için hesaplanan amortisman tutarını dolayısı ile genel üretim gideri hesabını etkilemektedir. Buna bağlı olarak işletmenin satılan malın maliyetini etkilemektedir.

TMS 2 Stoklar standardına göre stok maliyeti içerisinde kabul edilen bir diğer unsur olan diğer maliyetler ise, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetlerine dahil edilir. (TMS 2, md 15) İşletmelerin stok maliyetine alamayıp dönem gideri olarak kaydettiği giderler şunlardır (İbiş, 2009: 94):

1. Anormal fireler: Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri malın maliyetine dahil edilmeyip dönem gideri olarak kaydedilir,
2. Depolama maliyetleri: Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olan depolama maliyeti stokun maliyetine dahil edilirken bunun dışındaki depolama maliyetleri döneme doğrudan gider olarak yazılır,
3. Satış giderleri: Satış giderleri, dönem gideri olarak pazarlama satış ve dağıtım giderleri içerisinde kaydedilir,
4. Genel yönetim giderleri: Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olanlar malın maliyetine dahil edilebilirken stokun bulunduğu konuma gelmesinde hiçbir katkısı olmayan genel yönetim giderleri dönem gideri olarak yazılır,
5. Borçlanma maliyetleri,
6. Genel üretim gideri olmadığı halde, özel bir siparişe ilişkin tasarım, fizibilite, geliştirme vb. dönemsel giderler üretim maliyetine dahil edilebilir (Boyar ve Güngörmüş, 2008: 43). Örnek: Bir işletmede 5 yıl üretilen teçhizat için yapılan geliştirme gideri 20.000 TL'dir. Aktifleştirilen geliştirme giderinin amortismanı 5 yıl boyunca genel üretim gideri olarak stok maliyetine dahil edilir.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardını da satılan malın maliyeti açısından incelemek gerekmektedir. Zira, maddi olmayan duran varlık standardı, bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak düşünülüp aktife alınması için çeşitli koşullarının mevcut olması gerektiğini bu koşullar gerçekleşmediği takdirde gider olarak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla bu varlığın maliyetinin satılan malın maliyetine dahil edilip edilmeyeceği de bu standarttaki koşullar doğrultusunda tespit edilmelidir.

Maddi olmayan duran varlıklar standardına göre, standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar oluştuğunda gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, md 10). Standarttaki tanıma göre maddi olmayan duran varlık sayılan ve üretimde kullanılan bir varlığın amortismanı satılan malın maliyetini etkileyeceğinden varlığın standarda uygun olarak sınıflanması önem taşımaktadır. Bahsedilen maddi duran varlık tanımı ise standartta "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık" şeklindedir. Standart bunun yanında bazı özel koşullardan da bahsetmektedir. Bunlar,

belirlenebilir olma, kontrol edilebilir olma ve gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyelinin olması. Bu unsurlar, bir varlığın maddi duran varlık sayılması için gerekli koşullardır (Örten vd., 2014: 566). Bunları taşıyan ve maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilen varlığın muhasebeleştirilmesi ise standart madde 21’de şu koşullara bağlanmıştır:

- (a)Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve
- (b)Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıdaki koşulları taşıyan ve aktife kaydedilecek olan bir varlık, standart md. 24’ e göre ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür. Sonraki dönemlerde ise ya maliyet modeliyle ya da yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilir (TMS 38, md 72). Bu yöntemler ve mamul maliyetlerine etkileri daha önceki kısımlarda maddi duran varlıklar standardı kapsamında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme işlemlerinde de yöntemlerin mamul maliyetlerine etkileri aynı doğrultuda olduğundan bu kısımda tekrar değinilmemiştir.

TMS 38 madde 89; Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrün dikkate alınacağını belirtmektedir. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmamaktadır. İtfaya tabi olmayan bir varlığı işletme TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre belirlediği geri kazanılabilir tutarını defter değeriyle karşılaştırarak değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı yazar (Özerhan ve Yanık, 2012: 299). Standardın aksine güncel uygulamada bir maddi olmayan duran varlığın en çok 5 yıl içinde itfa edilmesi gerekliliği söz konusudur. Dolayısıyla standart uygulandığında maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan şerefiye gibi sınırsız yararlı ömre sahip olan bir varlığın amortisman gideri de olmayacak; böylece mamulle ilişkilendirilebilen bir varlık olması koşuluyla mamul maliyeti de amortisman payından etkilenmeyecektir.

Maddi duran varlık standardında olduğu gibi maddi olmayan duran varlık standardı da sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilmesi gerektiğini; varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilmesini öngörmektedir. Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir (TMS 38, md 105). Bu durum da maddi olmayan duran varlıkla ilgili mamulün maliyetini etkileyen bir unsur olarak görülmektedir.

TMS 38 Maddi olmayan duran varlık standardı araştırma ve geliştirme giderlerinin de birbirinden ayrılması gerektiğini belirtmektedir. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı’ na göre araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık aktifleştirilememekte ve gider olarak yazılmakta, geliştirme giderleri ise aktifleştirilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) md.10/1-a; Gelir Vergisi Kanunu (GVK) md 89/1-9’ a göre 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere işletme bünyesinde gerçekleştirilen ve yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40’ı, 01/04/2008 tarihinden itibaren ise %100’ü, beyanname ile bildirilen kurum kazancından

indirilebilmektedir. Bu madde gereğince işletmeler, ar-ge indirimi kapsamında her iki gideri de aktifleştirmeden gider yazarak kurumlar vergisi matrahından indirebilmektedir.

Ancak vergi yasalarına göre tamamı gider yazılabilen ar-ge giderlerinin geliştirme tutarı, standart gereği aktifleştirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu durumda şu adımlar izlenebilir (Örten vd., 2014: 569):

- Araştırma giderleri dönem giderine yazılarak gelir tablosunda adına ait bir hesapta gösterilir.
- Projede geliştirme aşamasına geçildiğinde yapılan giderler bilançoda maddi duran varlıklar grubunda geliştirme giderleri hesabında gösterilecektir.
- Bu tutar vergi matrahından indirilecektir. İndirilemeyen kısım izleyen vergilendirme dönemine aktarılabilir. Ertelemiş verginin de dikkate alınması gerekmektedir.
- Bu gider geliştirme faaliyetinden elde edilen fayda ölçüsünde amortisman tabii tutulacaktır. Amortisman bu buluş sayesinde gerçekleştirilen üretimin maliyetine yüklenecektir.

Dolayısıyla güncel uygulamada üretime dahil edilen böyle bir maliyet olmamasına rağmen standart uygulandığı takdirde üretim maliyeti, geliştirme giderinin amortismanı kadar artacaktır.

5. BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde bir tekstil firmasının 2014 yılı Satılan Malın Maliyeti Tablosu incelenmiş ve TMS/TFRS'lerin söz konusu tablo üzerindeki etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda tekstil firmasının TMS/TFRS'ye göre uyarlanmamış SMM Tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: İncelenen Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin Satışların Maliyeti Tablosu

TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.	
SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU	
A- Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	157.753.575
B- Direkt İşçilik Giderleri	20.440.502
C- Genel Üretim Giderleri	65.041.038
D- Yarı Mamul Kullanımı (-)	1.579.475
Dönem Başı Stok (+)	0
Dönem Sonu Stok (-)	1.579.475
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ	241.655.640
E- Mamul Stoklarında Değişim (-)	10.208.577
Dönem Başı Stok (+)	0
Dönem Sonu Stok (-)	10.208.577
1- SATILAN MAMUL MALİYETİ	231.447.063
2- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	0
3-SATILAN HİZMET MALİYETİ	0
SATIŞLARIN MALİYETİ (1 + 2 + 3)	231.447.063

Söz konusu tablonun TMS/TFRS'ye uyarlanabilmesi için gerekli bilgiler aşağıda verilmektedir. Buna göre;

1. İşletmenin üretimde kullandığı direkt ilk madde ve malzeme maliyeti 157.753.575 TL'dir. Ancak bu tutarın 41.000 TL'si DİMM alımında ortaya çıkan vade farkından kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile TMS/TFRS'ye göre vade farkının bu tutardan ayrılması gerekmektedir. Bu tutar finansman giderlerine aktarılmaktadır.
2. İşletme daha önce kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır. TMS/TFRS'ye göre kıdem tazminatının ayrılması ve direkt işçilik giderlerine ilave edilmesi gerekmektedir. Bu işletmede üretimde çalışan işçi sayısı 1.236'dır. Brüt ücret, 2014 yılı ilk yarısında 1.071 TL, ikinci yarısına 1.134 TL'dir. Bu iki brüt ücretin ortalaması olan 1.102,5 TL'dan hareketle ve aşağıdaki varsayımlar altında TMS/TFRS'ye göre kıdem tazminatı hesaplanmıştır:

- İşçilerin ortalama olarak 15 yıl çalışacakları beklenmektedir.
- Her yıl ortalama olarak %2 ücret zammı (enflasyon oranı) yapılacağı düşünülmektedir.
- Faiz oranının %3 olacağı varsayılmaktadır.

Bir işçinin 15 yıl sonraki ücreti:

$$\text{Ücret} * (1 + \text{ücret artış oranı})^{\text{süre}} = 1.102,5 * (1 + 0,02)^{15} = 1.483,82 \text{ TL}$$

15 yıl sonra bir işçinin alacağı kıdem tazminatı tutarı:

$$1.483,82 \text{ TL} * 15 \text{ yıl} = 22.257,3 \text{ TL}$$

Tüm işçilerin 15 yıl sonra alacakları kıdem tazminatı tutarı:

$$22.257,3 \text{ TL} * 1.236 \text{ işçi} = 27.510.022,8 \text{ TL}$$

İskonto = $\frac{(1 + \text{enflasyon oranı})}{(1 + \text{faiz oranı})}^{\text{emekliliğe kalan gün}/360}$

$$= \frac{(1 + 0,02)}{(1 + 0,03)}^{15} = 0,8639$$

İndirgeme işlemi kullanılacak rakam = $1 - \text{İskonto oranı} = 1 - 0,8639 = 0,1361$

İndirgenmiş Kıdem Tazminatı = İşçilerin 15 yıl sonraki kıdem tazminatı toplamı*

$$\text{indirgeme oranı} \\ = 27.510.022,8 \text{ TL} * 0,1361 = 3.744.114,103 \text{ TL}$$

3. İşletmede üretimde çalışan 52 endirekt işçi vardır. Direkt işçilerle ilgili varsayımlar burada da geçerli olmak üzere TMS/TFRS'ye göre kıdem tazminatı hesaplanması ve genel üretim giderlerine eklenmesi gerekmektedir. Buna göre, 52 endirekt işçinin 15 yıl sonraki kıdem tazminatı tutarı:

$$22.257,3 \text{ TL} * 52 \text{ işçi} = 1.157.378,6 \text{ TL}$$

İndirgenmiş Kıdem Tazminatı = İşçilerin 15 yıl sonraki kıdem tazminatı toplamı*

$$\text{indirgeme oranı} \\ = 1.157.378,6 \text{ TL} * 0,1361 = 157.519,2275 \text{ TL}$$

4. Genel üretim giderleri içerisinde ele alınan ambalaj malzemesi alımları için ödenen faizleri TMS/TFRS'ye göre genel üretim giderlerinden indirmek gerekmektedir. İşletmenin 2014 yılında 321.365 TL ambalaj malzemesi alımını vadeli olarak yapıp, 49.718 TL faiz ödemiş ve genel üretim giderlerinde giderleştirmiştir. Bu faiz tutarı üretim giderlerinden ayrılarak finansman giderlerine aktarılmıştır.

5. İşletmenin VUK gereğince hesapladığı amortisman giderlerinin düzeltilmesi: İşletme Yılı içinde edinilen sabit kıymetler için yıllık amortisman ayrılmıştır. Standart gereği sabit kıymetin ömrü sonundaki kalıntı değeri sabit kıymetin

maliyet değerinden düşüldükten sonra yıllık amortisman tutarı hesaplanmıştır. Bu doğrultuda sabit kıymetlerin amortismanlarının standartlar kapsamında düzeltilmesi neticesinde ortaya çıkan fark 172.919TL'dir.

6. İşletme stok değerlendirme yöntemlerinden FIFO yöntemini kullanmaktadır. Dolayısıyla dönem sonu yarı mamul ve mamul stokları, dönemde üretimine başlanan stoklardan kalmıştır. Dönem sonu yarı mamul ve mamul stok düzeltmelerinde mevcut uygulama ve TMS/TFRS' ye göre hesaplanan birim maliyetler dikkate alınmıştır.
7. İşletmenin dönem başı yarı mamul ve mamul stoku bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan düzeltmeler, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3: TMS/TFRS' ler Uyarınca Giderlere Eklenecek ve Giderlerden Düşülecek Tutarlar

TMS/TFRS LER UYARINCA	GİDERLERE EKLENEN TUTARLAR	GİDERLERDEN DÜŞÜLEN TUTARLAR
A. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ 1. Direkt ilk madde malzeme alımlarında vade farkı (TMS 23)		(41.000)
B. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 2. Kıdem tazminatı tutarı (TMS 19)	3.744.114,10	
C. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 3. Kıdem tazminatı tutarı (TMS 19) 4. Ambalaj malzemesi alımlarında ödenen faizler (TMS 23) 5. Amortisman giderleri düzeltmesi (TMS 16)	157.519,23	(49.718) (172.919)
TOPLAM	3.901.633,33	(263.637)

Tablo 4: İncelenen Üretim İşletmesinin TMS/TFR' ler Uyarınca Yapılan Düzeltmeler Sonrası Satışların Maliyeti Tablosu

TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş. SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU			
	TMS/TFRS DÜZELTMELERİ ÖNCESİ	DÜZELTME FARKI	TMS/TFRS' YE GÖRE DÜZELTİLMİŞ
A- Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	157.753.575	(41.000)	157.712.575
B- Direkt İşçilik Giderleri	20.440.502	3.744.114,10	24.184.616
C- Genel Üretim Giderleri	65.041.038	(65.117,77)	181.897.191
D- Yarı Mamul Kullanımı (-)	1.579.475		1.056.046,5
Dönem Başı Stok (+)	0		0
Dönem Sonu Stok (-)	1.579.475	(523.428,5)	1.056.046,5
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ	241.655.640		362.738.336
E- Mamul Stoklarında Değişim(-)	10.208.577		6.825.516,07
Dönem Başı Stok (+)	0		0
Dönem Sonu Stok (-)	10.208.577	(3.383.060,93)	6.825.516,07
1- SATILAN MAMUL MALİYETİ	231.447.063		355.912.819,9
2- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	0		0
3-SATILAN HİZMET MALİYETİ	0		0
SATIŞLARIN MALİYETİ (1 + 2 + 3)	231.447.063		355.912.819,9

6. SONUÇ

Kâr amaçlı işletmelerde amacın gerçekleştirilebilmesi, işletmenin en düşük maliyetle en yüksek geliri sağlayacak biçimde yönetimini gerektirir (Büyükmirza, 2009: 565). Bu nedenle işletmelerde maliyetlerin doğru hesaplanması en önemli unsurlardandır. Üretim işletmelerinde de durum aynıdır. Üretilen mamulün maliyetinin doğru hesaplanması işletmenin karlılığının tespitini doğrudan etkilemektedir. Son yıllarda gündeme gelen TMS/TFRS'ler işletmelerdeki kayıt sistemi ile birlikte üretim işletmelerinde mamul maliyeti hesaplamalarını da etkilemiştir. Mamul maliyetini oluşturan gider unsurları açısından incelendiğinde görülmektedir ki standartlar direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerini oldukça etkilemektedir.

İlk madde ve malzeme maliyetine etkisi açısından bakıldığında stok değerlendirme yöntemlerinden LİFO' nun kaldırılması işletmelerin stok maliyetlerini diğer yöntemlere göre daha yüksek hesaplama alternatifini ortadan kaldırmıştır. Bununla birlikte borçlanma maliyeti standardı da stoğun vadeli alımının söz konusu olması durumunda vade maliyetinin stok maliyetine dahil edilmesini ortadan kaldırmıştır. Vade maliyetinin stok maliyetinden ayrı kaydedilmesi işletmelerde stok maliyetlerini daha düşük kaydetmelerine neden olmaktadır.

Standartlar genel üretim giderlerini de doğrudan ve dolaylı olarak etkilemiştir. Özellikle maddi duran varlıklar standardının getirdiği yenilikler hem maddi duran varlıkların maliyetinin hesaplamasını etkilemiş hem de üretimde kullanılan maddi duran varlıklar için ayrılan amortisman hesaplamasını etkilemiştir. Aynı şekilde maddi olmayan duran varlık standardı da üretim maliyetini geliştirme giderinin amortismanı kadar artırmaktadır. Üretimde çalışanların kıdem tazminatı karşılıklarının üretim maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Çalışanlara sağlanan kıdem tazminatı ve diğer uzun vadeli faydaların hesaplanmalarının TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında farklılaştırılmış olması, üretimde çalışan işçilerin ücretlerinin mamul maliyetine yansıtılması açısından sonucu farklılaştırmaktadır.

İncelenen üretim işletmesi örneğinden de görüleceği üzere, işletmenin TMS/TFRS'ye uygun muhasebe kaydı tutması durumunda işletmenin mamul maliyeti farklılaşmaktadır. Örnek işletmede satılan mamul maliyeti mevcut uygulamaya göre hesaplanınca 231.447.063TL, TMS/TFRS kapsamında 355.912.819,9TL bulunmuştur. Söz konusu fark sadece işletmenin SMM Tablosunu değil aynı zamanda gelir tablosunu da etkilemektedir. Satılan malın maliyetinin TMS/TFRS'ye göre düzeltilmeden daha yüksek bulunması gelir tablosunda brüt satış karımı da doğrudan azaltmaktadır. Ancak bununla birlikte işletmenin ürettiği mamulün birim maliyeti de söz konusu dönüşümden etkilenmektedir. Buna göre üretilen mamul maliyeti mevcut uygulamaya göre 241.655.640, TMS/TFRS'ye göre düzenlenmesi durumunda 362.738.336TL bulunmuştur. Bu durum işletmenin stok hesaplarından mamul ve yarı mamul hesap bakiyelerinin dolayısıyla aktif büyüklüğünün de farklılaşmasına neden olmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, A. (2013). Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- AKDOĞAN, N. (2006). Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi, 7. Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara.

Alıntılan: <http://www.finansgundem.com/yazar/yeni-ttk-ile-tmsden-stoklar-standardi/262936#ixzzqHQuRDDJ> (10.11.2012).

- AKDOĞAN, U. (2013). “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden TFRS’ ni İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi”, 3: 91-115.
- AKGÜN, A.İ. (2012). “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 17(2): 229-246.
- BOYAR, E. ve GÜNGÖRMÜŞ, H. (2008). “TMS 2 Stoklar Standardında Diğer Maliyetler Bölümünün Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması”, Dayanışma Dergisi, 101: 41-44.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2009). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara.
- GÜNEŞ, R., ACAR, D., BEKÇİ, İ. Ve USUL, H. (2013). Dönem Sonu İşlemleri, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.
- KARAKAYA, M. (2007). Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- KAYGUSUZOĞLU, M. (2010). “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı Kapsamında Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 47: 173-191.
- KIYMETLİ ŞEN, İ. (2013). “ Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 21-36.
- İBİŞ.C. vd., (2009) Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, İSMMMO Yayınları, Yayın No:99, İstanbul.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H. ve KARAPINAR, A.(2014). TMS-TFRS, Gazi Yayınevi, 7. Baskı, Ankara.
- ÖZERHAN, Y. ve YANIK, S. (2012). TMS/TFRS, TURMOB Yayınları, 2. Baskı.
- PARLAKKAYA, R. (2010). “Yasal Mevzuat Ve TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı Ve Muhasebe Uygulaması”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13(19):269-291.
- PARLAKKAYA, R. (2010). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Nobel Yayınları, Ankara.
- T.C. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (2011). 40 Soruda İş Kanunundan Doğan Tazminat Haklarımız, Yayın No: 41, Ankara.
- TUGAY, O. (2013). “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 13(26): 216-217.
- ÜLGEN, H. Ve MİRZE, K. (2010). İşletmelerde Stratejik Yönetim, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
- YÜKÇÜ, S. (2007). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- YÜKÇÜ, S.(2015)-b.Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altın Nokta Yayınları, İzmir.
- 1 Sıra No' Lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992.