



## TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE TAM MALİYET VE NORMAL MALİYET UYGULAMASI

Meltem ALTIN<sup>1</sup>

Recep YILMAZ<sup>2</sup>

### Öz

Vergi mevzuatına göre giderlerin kapsamına göre dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılması gerekirken, TMS 2 stoklar standardı istisnai durumlar dışında normal maliyet yönteminin kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Normal ve tam maliyet yöntemleriyle hesaplanan maliyet sonuçları birbirinden farklıdır. Özellikle, tam maliyet yöntemini uygulayan işletmeler tam kapasite çalışmadıkları süreçte maliyetleri normal maliyet yöntemini kullanan işletmelere göre yüksek çıkacaktır ve fiyatlama açısından da dezavantaja sebep olacaktır. İşletmelerde, birçok esas üretim gider yeri ve ürün ya da hizmet çeşidi bulunmaktadır. Tam maliyet ve normal maliyet hesaplamalarının tek bir esas üretim gider yerleri üzerinden ya da tek bir mamul varsayımı üzerinden hesaplanması doğru maliyet sonuçlarını vermeyecektir. Bu bağlamda çalışmada, üç ayrı esas üretim gider yeri ve üç farklı ürün ele alınarak normal kapasite, pratik kapasite seviyelerine göre normal maliyet ve tam maliyet karşılaştırmalı olarak hesaplanmıştır. Pratik kapasite olarak normal kapasitenin kabul edilmesi atıl kapasite maliyetinin mamul maliyetine yüklenmesi sonucunu ve yanlış yönetim muhasebesi kararlarının verilmesine neden olacaktır. Ayrıca, VUK ve TMS/TFRS karşılaştırıldığında da farklı ertelenmiş vergi etkisi oluşacaktır. Bu çalışma, uygulamada görülen eksikliklerin giderilebilmesi için öneriler sunarak işletmelerin maliyetlerini gerçeğe uygun bir biçimde hesaplamalarına, muhasebe kayıtlarını ve raporlamalarını doğru oluşturmalarına katkı sağlayacaktır.

**Anahtar Kelimeler** : TMS-2 Stoklar Standardı, Pratik Kapasite, Normal Kapasite, Tam Maliyet, Normal Maliyet.

**JEL Sınıflandırması** : M40, M49.

<sup>1</sup> Öğr. Gör. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi Orhaneli Meslek Yüksekokulu, altin.mltm@gmail.com, ORCID: 0000-0001-6673-3627.

<sup>2</sup> Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi, rcyilmaz@sakarya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0306-2958.

### Atıf/Citation (APA 6):

Altın, M., & Yılmaz, R. (2022). TMS-2 Stoklar Standardına göre tam maliyet ve normal maliyet uygulaması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(4), 1056–1069. <http://doi.org/10.25287/ohuiibf.1151963>.

## APPLICATION OF FULL COST AND NORMAL COST ACCORDING TO IAS 2 INVENTORIES

### **Abstract**

*Even though there are numerous approaches to charging general production cost elements to the products, the IAS 2 Inventories standard mandates using the normal cost method in certain circumstances. The cost results calculated using the normal and full cost methods are different from each other. In particular, as long as businesses that use the full cost method are not running at full capacity, their costs will be calculated higher than those that use the normal cost method. This will put them at a disadvantage when it comes to pricing. Full cost and normal cost calculations based on the assumption of a single process or product may not yield accurate cost results. Accepting normal capacity as practical capacity will result in the imposition of idle capacity costs on product costs, as well as incorrect management accounting decisions. In addition, different deferred tax effects will occur when tax procedure law and IAS/IFRS are compared. In this regard, this study compares normal and total costs, which vary according to normal capacity and practical capacity levels, for three distinct primary production cost centers and three distinct products. Furthermore, deficiencies discovered in applications were addressed, and recommendations were provided for proper cost computation, accounting record keeping, and reporting.*

**Keywords** : IAS 2 Inventories, Practical Capacity, Normal Capacity, Full Cost, Normal Cost.

**JEL Classification** : M40, M49.

### **GİRİŞ**

Günümüz çevik işletmelerin sürdürülebilir ve maksimum kâr amaçlarına ulaşabilmesi ve piyasa analizlerini yapabilen maliyet hacim kâr analizi temelinde fiyatlandırma yapabilmesi için iyi bir maliyet ve yönetim muhasebesi sisteminin olması gerekmektedir. Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından biri ürün/hizmet ve faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Ürün ve faaliyet maliyetlerinin yönetim muhasebesi analizlerine cevap verebilmesi için öncelikle üretim bilgilerinin maliyet muhasebesinin ihtiyaç duyduğu verileri sağlaması gerekmektedir. Maliyet muhasebesinin bilgi aldığı diğer bir alt sistem finansal muhasebe sistemidir. Yönetimin ihtiyaç duyduğu yönetim muhasebesi verileri için üretim, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi sisteminin işletmeye özgün olarak tasarlanması gerekmektedir. Faaliyetlerin ve ürünlerin maliyet tüketimlerine ait bilgiler, finansal muhasebe bilgi sistemine girişte sabit-değişken, yarı sabit, yarı değişken olarak maliyet davranışına göre sınıflandırılan hesap kırılımları ve kayıt sistemi geliştirilmelidir. Bu sınıflandırma temelinde ürünlerin direkt maliyetleri ve faaliyetlerin tükettikleri maliyetler en sonunda faaliyetlerin sabit ve değişken maliyetlerini, ürün ya da hizmetlerin birim sabit ve birim değişken maliyetlerini hesaplayabilen maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmalıdır. Maliyet muhasebesi sistemi kurulabilmesi için ürün/hizmet türü, faaliyet gösterilen sektör, işletmenin büyüklüğü, üretim ve hizmette kullanılan teknoloji ve yönetim anlayışı gibi unsurlar önemlidir. İşletmedeki tüm süreçlerin birbirlerine entegre olarak bütünleşik bir kurumsal kaynak planlama sisteminin olması işletme yönetiminin işini kolaylaştıracaktır.

Literatürde maliyet yöntemleri maliyetlerin kapsamı, üretim biçimi ve zamanı olmak üzere işletmeye göre değişen maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır. Maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemler; tam maliyet, normal maliyet, değişken maliyet, direkt (asal) maliyet, direkt ilk madde ve malzemeye dayalı maliyet yöntemi olarak sınıflandırılabilir (Büyükmirza, 2016).

Tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamını o dönemde yapılan üretimin maliyetine yüklenen yöntemdir. Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve

değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir (Büyükmirza, 2016). VUK (Vergi Usul Kanunu) ve TMS 2 Stoklar standardına göre bu yöntemler, üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesi konusunda farklılık göstermektedir.

VUK 275. maddesinde: “İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tâyin edebilirler.”

TMS 2 Stoklar Standardının 12’ncı paragrafında açıklandığı üzere; “Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.” 13’üncü paragrafında ise; “Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır.” (TMS, md:12-13).

Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) incelendiğinde vergi mevzuatımızın giderlerin kapsamına göre dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi kullanılması gerekirken, TMS 2 stoklar standardına göre normal maliyet yönteminin kullanılmasını belirtmektedir (Yükçü, 2015). Normal ve tam maliyet yöntemleriyle hesaplanan maliyet sonuçları birbirinden farklıdır. Özellikle tam maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde tam kapasite çalışmadıkları sürece maliyetleri normal maliyet yöntemini kullanan işletmelere göre yüksek çıkacaktır ve fiyatlama açısından dezavantaja sebep olacaktır. Bu bağlamda, çalışma uygulamadaki bu durumu incelemek ve eksikliğin giderilmesini hedeflemektedir.

Kapsamına göre maliyet yöntemlerini uygulayabilmek için işletmede üretim ve kapasite verilerinin doğru olarak hesaplanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. Teorik kapasitede hiçbir duraklama, gecikme, bakım-onarım gibi nedenlerle üretimde herhangi bir kesilme olmayacağı varsayılır (Haftacı, 2003). Çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, gün içindeki molalar, yıllık izinler, olağan bakım ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyidir. Pratik kapasite, gerçekçi koşullarda ulaşılabilecek en yüksek üretim hacmini temsil etmektedir ve bu nedenle bu kapasiteye göre hesaplanan birim maliyetler en düşük düzeydedir. Normal kapasite, konjonktürel dalgalanmalar ve satış eğilimleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyidir. (Büyükmirza, 2016). Normal kapasitenin üst sınırı pratik kapasitedir. Fakat ekonomik durum, rekabet koşulları ve mevsimsel dalgalanmalar nedeniyle işletmeler pratik kapasite ölçüsünde üretim gerçekleştiremediğinde bu ölçünün kullanımını sınırlandırmaktadır. Bu nedenle işletmeler maliyetlendirmeyi en gerçekçi düzeyde gerçekleştirebilmek için genellikle ortalama

kapasite ölçüsü kullanır. Ortalama kapasite, normal şartlar altında gerçekleşeceği düşünülen üretim kapasitesi olarak ifade edildiğinden normal kapasite ölçüsü olarak da belirtilebilir (Gökçen & Öztürk, 2017).

İlgili standarda göre, üretim dalgalanmaları kapasite fazlası ile düşük ve atıl kapasite şeklinde ikiye ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez (Demirel, 2009; Sönmez, 2007). Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, atıl veya düşük kapasite dolayısıyla arttırılmaz. Dağıtımı yapılmayan genel üretim giderleri, olduğu dönemde gider şeklinde kayıt altına alınarak sonuç hesaplarına kaydedilir. Üretimin tam kapasiteye yakın olduğu dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtımı yapılmış sabit genel üretim gideri oranı düşer, sonuç itibarıyla stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur (Güngörmüş & Boyar, 2009). Maliyet dönemi gerçekleşen kapasiteye fiili kapasite denir.

İşletmelerin üretim süreçleri incelendiğinde her bir esas üretim faaliyetinin kapasitesinin farklı olduğu görülmektedir. Örneğin, kesim, büküm, kaynak esas üretim gider yerlerinin zaman esaslı pratik kapasiteleri aynı olsa da normal kapasiteleri farklılık göstermektedir. Fakat, yapılmış çalışmalarda işletmelerin normal kapasitesi işletme düzeyinde (tek bir esas üretim gider yeri) alınmıştır. Birden çok esas üretim gider yeri olan işletmelerin normal maliyet hesaplanmasında işletme düzeyi normal kapasite alındığında esas üretim gider yerlerinde sapmalar meydana gelmektedir. Bu çalışma, farklı esas üretim gider yerlerinde farklı kapasite olabileceğini dikkate alarak ve uygulamadaki eksikliği ortaya çıkararak uygulamaya katkı sağlamaktadır.

TMS 2 stoklar standardının ön gördüğü normal maliyet uygulamasının gerçeğe uygun ve yönetim muhasebesi açısından uygulanabilir olması için her bir esas üretim faaliyetinin pratik kapasiteleri, normal kapasiteleri ve ay sonunda gerçekleşen fiili kapasitelerinin hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, işletmelerde TMS/TFRS'ye uygun muhasebe kayıtlarının ve raporlamaların olabilmesi için TMS/TFRS'ye uygun bir maliyet sisteminin uygulanması gerekmektedir. Bu çalışmada, üç farklı esas üretim gider yerinde normal kapasitenin üstünde ve altında fiili kapasite verileri ele alınmıştır. Normal kapasite kullanılarak normal ve tam maliyete göre hesaplanmış daha sonra da pratik kapasite kullanılarak normal ve tam maliyet hesaplanmış ve sonuçları analiz edilmiştir.

## I. LİTERATÜR

VUK ve MSUGT incelendiğinde giderlerin kapsamına göre dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yönteminin, TMS stoklar standardına göre ise normal maliyet yönteminin kullanılması gerekliliği ile ilgili yapılmış olan çalışmalar bulunmaktadır.

Kılıç ve Badem (2020) tarafından farklı kapasite üretim düzeylerinde işletmelerin hangi maliyet yöntemini uygulanması gerekliliği ile ilgili uygulama TFRS açısından açıklamıştır.

Badem ve Özbek (2013), TMS/TFRS'ye göre finansal raporlama yapan üretim işletmelerin dönemsel üretim miktarları ile satış miktarları arasındaki farkları hesaplanmış ve VUK ile TMS 2 stoklar standardını karşılaştırılarak birbirini izleyen iki vergi dönemi için ertelenmiş vergi üzerindeki etkisini göstermiştir.

Gökçen ve Öztürk (2017), TFRS ve BOBİ FRS açısından tam ve normal maliyet yöntemlerinin özellikleri karşılaştırarak açıklamıştır ve TMS 2 standardında normal maliyet yönteminin uygulanması halinde maliyet kayıt sisteminin nasıl olması gerektiğine ilişkin yeterli açıklama belirtilmediğini vurgulamıştır.

Akgün (2012), tam maliyete ve normal maliyete göre hesaplanan gelir tablosunun sunuluşuna ilişkin karşılaştırma yaparak normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye göre ortaya çıkan çalışmayan kısım gider ve zararlarının, dönem net kârında farklılıklara sebep olduğunu saptanmıştır.

Tutkavul (2020), TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK' a göre tam maliyet yönteminin ve normal maliyet yönteminin vergilendirmeye (ertelenmiş vergi geliri/ gideri) ve mamul maliyetlerine olan etkisi incelemiştir.

Yeşilkaya (2019), TMS 2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetlerine etkisini kâğıt üretimi yapan işletme üzerinden uygulamalı olarak incelemiştir ve tam maliyet yöntemine göre maliyet sonuçları ile karşılaştırmıştır. Normal maliyet yönteminin gerçeğe daha yakın sonuçlar çıkardığını belirtmiştir. Aynı zamanda, üretimle ilişki içerisinde olmayıp üretimden bağımsız bir şekilde meydana çıkan sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranının düşük olduğu dönemlerde mamul maliyetine etkisinin yüksek olduğu gerekçesi ile mamul hesaplamalarında normal maliyet yönteminin uygulanmasıyla daha objektif sonuçların elde edildiğini vurgulamıştır.

Boşdurmaz (2021), TMS/TFRS, VUK ve BOBİ FRS'ye göre stokların raporlanmasını karşılaştırmalı olarak inceleyerek benzer ve farklı durumları göstermiştir. Stokların karşılıklı incelenmesini bir hazır giyim firmasının muhasebe verilerini kullanarak uygulamalı olarak yapmıştır.

Taştan, Türedi ve Bayar (2020), emtia alımlarında oluşan vade farklarının VUK ve TMS 2 stoklar standardı kapsamında karşılaştırmalı incelemiş ve muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulama yapmıştır.

Yağın (2019), stokların varlıklar arasına alınması, raporlama dönemlerinde değerlemesi, finansal tablolarda sunum ve açıklamalarına ait konuları TMS/TFRS, VUK ve BOBİ FRS'ye göre incelemiştir. Belirtilen durumları TMS/TFRS, VUK ve BOBİ FRS'ye göre açıklanmış ve aralarındaki farkların stok maliyetlerinin belirlenmesinde, stokların dönem sonu değerlemelerinde ve muhasebe kayıtlarına alınmaların da ortaya çıktığını belirtmiştir.

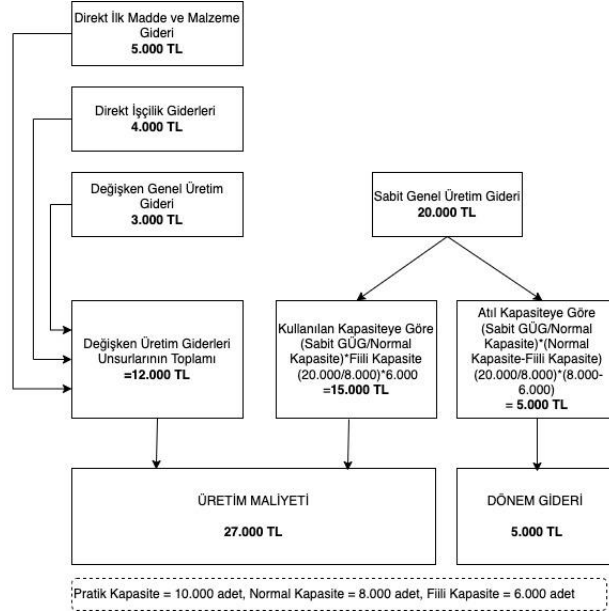
Erkan (2021), mali yıl boyunca yapılan işlemlerin dönem sonunda muhasebe kayıtlarına alınması esnasında olağan olaylar veya bazı ön görülemeyen nedenlerle kısmen ya da tamamen imha edilen stokları VUK ile TMS/TFRS yönünden inceleyerek ve mali tablolara yansıtılmasına yönelik örnek uygulamaya yer vermiştir.

Öztürk ve Güleç'e (2018) göre normal maliyet yaklaşımı üretim maliyetinin ve kapasite farkının maliyet kayıt sistemi içerisinde izlenmesinde TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından farklılık göstermektedir. Normal maliyet yaklaşımı kusursuz bir yöntem olmamakla birlikte tam maliyet yönteminin uygulanmasından kaynaklanan problemleri ortadan kaldıran bir yöntem sunmaktadır. Bununla birlikte, yöntemin uygulanabilmesi için kapsamlı birtakım hesaplamalara ihtiyaç olduğunu belirtmiştir. Uygulamada maliyetlerin hatalı çözümlenmesi, normal veya pratik kapasitenin hatalı hesaplanması, çalışılan fiili sürenin hatalı tespit edilmesi vb. nedenlerle üretim maliyeti ve kapasite farkının hatalı hesaplanabilme olasılığı olabileceğini vurgulamıştır. Bu nedenle, normal maliyetleme yaklaşımına yönelik daha fazla uygulama içeren zengin bir literatür oluşturulmasının muhasebe uygulayıcıları açısından oldukça önemli olduğunu söylemiştir.

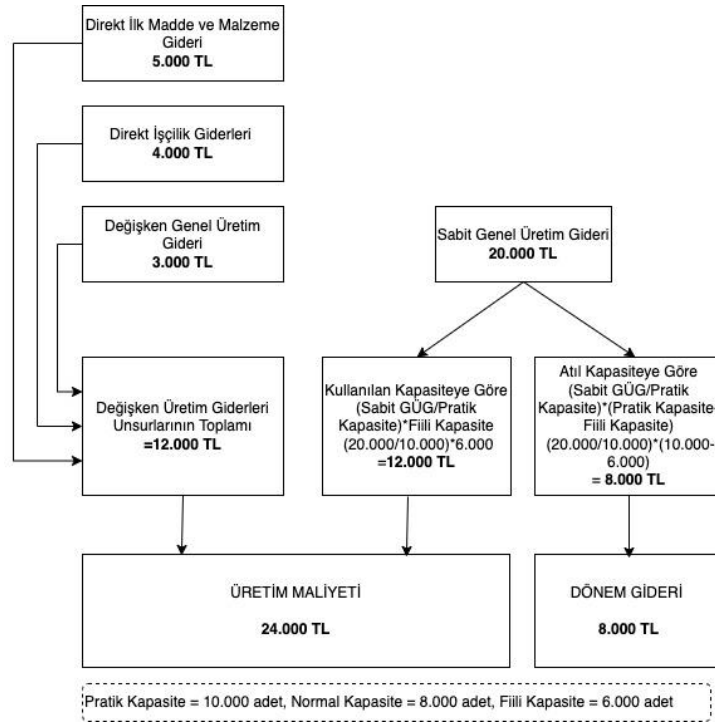
Yapılmış olan çalışmalar da tam ve normal maliyet yöntemlerinin özellikleri ve gelir tablosunun sunuluşuna ilişkin hesaplamaları, kullanılmayan kapasiteye göre ortaya çıkan çalışmayan kısım gider ve zararlarının dönem net kârında farklılıkları, farklı kapasite üretim düzeylerinde işletmelerin hangi maliyet yöntemini uygulanması gerekliliği ve birbirini izleyen iki vergi dönemi için ertelenmiş vergi üzerindeki etkisi vurgulanmıştır. Bu çalışma da ise bir den fazla esas üretim gider yeri ve farklı ürünlere sahip işletmelerde normal kapasite, pratik kapasite seviyelerine göre normal ve tam maliyet karşılaştırmalı olarak hesaplanmıştır.

VUK'a göre tam maliyet yöntemini uygulayan işletmeler üretim giderlerinin tamamını mamul maliyetine yüklenmektedir. TMS/TFRS'ye göre normal maliyet yöntemini uygulayan işletmeler sabit genel üretim giderini kapasite ölçüsünde mamul maliyetine yükleyip, dağıtılmayan sabit genel üretim giderini ise dönem gideri olarak giderleştirilmektedir. Örneğin, Arvavis Mobilya A.Ş.'nin aylık pratik kapasitesi 10.000 adet, normal kapasitesi 8.000 adet, fiili kapasitesi 6.000 adettir. İşletme nisan ayında üretim faaliyeti için 5.000 TL direkt ilk madde malzeme gideri, 4.000 TL direkt işçilik gideri, 3.000 TL değişken genel üretim gideri ve 20.000 TL sabit genel üretim giderine katlanmıştır. Normal maliyet

yöntemine göre hesaplama yapılırken; direkt ilk madde malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim giderinin tamamı, sabit genel üretim giderleri ise kullanılan kapasite ölçüsünde üretim maliyetine yüklenmiştir. GÜG sabit maliyet kısmı, Şekil 1’de TMS 2 stoklar standardının önerdiği normal kapasite ölçüsü baz alınmış olup Şekil 2’de ise pratik kapasite baz alınarak hesaplama yapılmıştır.



Şekil 1. Normal Kapasiteye Kullanılarak Normal Maliyet ve Dönem Gideri



Şekil 2. Pratik Kapasite Kullanılarak Normal Maliyet ve Dönem Gideri

Şekil 1’de normal kapasiteye kullanılarak normal maliyet 27.000 TL ve dönem gideri 5.000 TL hesaplanmıştır. Şekil 2’de ise pratik kapasite kullanılarak normal maliyet 24.000 TL ve dönem gideri 8.000 TL olarak hesaplanmıştır. Normal kapasite kullanıldığında 3.000 TL (27.000 TL- 24.000 TL) mamul maliyetine daha fazla ve dönem giderine ise 3.000 TL (8.000TL-5.000 TL) daha az yüklenmiştir. Pratik kapasite olarak normal kapasitenin kabul edilmesi, atıl kapasite maliyetinin 3.000 TL’lik kısmının mamul maliyetine yüklenmesi sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla bu durum, yanlış yönetim muhasebesi kararlarının verilmesine neden olacaktır. Ayrıca, VUK ve TMS/TFRS karşılaştırıldığında da farklı ertelenmiş vergi etkisi oluşacaktır. Bu bağlamda hem ürün maliyeti hem de vergisel etkisi bulunmaktadır.

## II. UYGULAMA

Arvavis mobilya A.Ş.’nin yönetici masası, çalışma masası ve keson olmak üzere üç ana ürünü bulunmaktadır. Esas üretim gider yerleri ebatlama, bantlama ve montaj bölümlerinden oluşmaktadır. Ürünlerin hepsi esas üretim faaliyetlerinin tamamında operasyon görmektedir. normal (bütçelenen) kapasite için operasyon zamanları zaman etütlerine dayalı standart zaman verileri, fiili zamanlar ise ay sonu gerçekleşen veriler olarak kullanılmıştır. İşletmenin 01.01.2021- 31.12.2021 dönemini kapsayan yıllık esas üretim gider yerlerinin ayrı ayrı normal kapasite ve fiili kapasite verileri Tablo1’de gösterilmektedir.

**Tablo 1. Esas Üretim Gider Yerlerine Göre Kapasite Kullanım Verileri**

Esas Üretim Gider Yerleri	Normal Kapasite Verileri			Fiili Kapasite Verileri		
	Ebatlama			Ebatlama		
Ürünler	Adet	Operasyon Zamanı (dk)	Toplam (dk)	Adet	Operasyon Zamanı (dk)	Toplam (dk)
Yönetici Masası	250	16	4000	224	17	3808
Çalışma Masası	200	14	2800	172	14	2408
Keson	200	6	1200	200	7	1400
<b>Toplam</b>	<b>650</b>	<b>36</b>	<b>8000</b>	<b>596</b>	<b>38</b>	<b>7616</b>
Esas Üretim Gider Yerleri	Bantlama			Bantlama		
	Ürünler	Adet	Operasyon Zamanı (dk)	Toplam (dk)	Adet	Operasyon Zamanı (dk)
Yönetici Masası	250	16	4000	250	19	4750
Çalışma Masası	200	15	3000	208	18	3744
Keson	200	10	2000	206	14	2884
<b>Toplam</b>	<b>650</b>	<b>41</b>	<b>9000</b>	<b>664</b>	<b>51</b>	<b>11378</b>
Esas Üretim Gider Yerleri	Paketleme			Paketleme		
	Ürünler	Adet	Operasyon Zamanı (dk)	Toplam (dk)	Adet	Operasyon Zamanı (dk)
Yönetici Masası	250	24	6000	250	23	5750
Çalışma Masası	200	22	4400	200	21	4200
Keson	200	16	3200	200	16	3200
<b>Toplam</b>	<b>650</b>	<b>62</b>	<b>13600</b>	<b>650</b>	<b>60</b>	<b>13150</b>

Tablo 2 ‘de Esas üretim gider yerlerine göre sabit ve değişken genel üretim giderlerine ait tutarların dağılımları gösterilmektedir. Çalışmada, esas faaliyetlerin kendi tükettiği birincil kaynak tüketim maliyetleri dikkate alınmıştır. Yardımcı faaliyetlerin esas faaliyetlere dağıtılması kapsam dışında tutulmuştur. Ayrıca, her bir esas üretim gider yerinin toplam pratik kapasitesi, normal kapasitesi ve fiili kapasitesi yer almaktadır.

**Tablo 2. Esas Üretim Gider Yerlerine Göre Genel Üretim Giderleri ve Kapasite Verileri**

<b>Ebatlama</b>					
	Sabit GÜĞ	Değişken GÜĞ	Pratik Kapasite (dk)	Normal Kapasite (dk)	Fiili Kapasite (dk)
<b>Birincil Kaynaklar</b>					
Endirekt Malzeme		2000	13200	8000	7616
Endirekt İşçilik	3000				
Sigorta	2000				
Amortisman	8000				
Akaryakıt		1000			
Bakım Onarım (Periyodik)	2000				
<b>Birincil Kaynak Toplamı</b>	<b>15000</b>	<b>3000</b>	<b>13200</b>	<b>8000</b>	<b>7616</b>
<b>Bantlama</b>					
	Sabit GÜĞ	Değişken GÜĞ	Pratik Kapasite (dk)	Normal Kapasite (dk)	Fiili Kapasite (dk)
<b>Birincil Kaynaklar</b>					
Endirekt Malzeme		3800	13200	9000	11378
Endirekt İşçilik	3400				
Sigorta	2000				
Amortisman	8000				
Akaryakıt		3000			
<b>Birincil Kaynak Toplamı</b>	<b>13400</b>	<b>6800</b>	<b>13200</b>	<b>9000</b>	<b>11378</b>
<b>Paketleme</b>					
	Sabit GÜĞ	Değişken GÜĞ	Pratik Kapasite (dk)	Normal Kapasite (dk)	Fiili Kapasite (dk)
<b>Birincil Kaynaklar</b>					
Endirekt Malzeme		6800	13200	13600	13150
Endirekt İşçilik	7000				
Sigorta	8440				
Amortisman	6000				
Akaryakıt		2600			
<b>Birincil Kaynak Toplamı</b>	<b>21440</b>	<b>9400</b>	<b>13200</b>	<b>13600</b>	<b>13150</b>

**Tablo 3. Normal Kapasite Kullanılarak Normal Maliyet, Tam Maliyet ve Atıl Kapasite Maliyeti**

	Normal Kapasiteye Göre Operasyon Zamanları (dk)	Fiili Kapasiteye Göre Operasyon Zamanları (dk)	Normal Maliyet Sabit GÜĞ	Normal Maliyet Değişken GÜĞ	Normal Maliyet	Tam Maliyet Sabit GÜĞ	Tam Maliyet Değişken GÜĞ	Tam Maliyet	Atıl Kapasite Maliyeti
<b>Ürünler</b>	<b>Ebatlama</b>								
Yönetici Masası	4000	3808	7140	1428	8568	7500	1428	8928	360
Çalışma Masası	2800	2408	4515	903	5418	4743	903	5646	228
Keson	1200	1400	2625	525	3150	2757	525	3282	132
<b>Toplam</b>	<b>8000</b>	<b>7616</b>	<b>14280</b>	<b>2856</b>	<b>17136</b>	<b>15000</b>	<b>2856</b>	<b>17856</b>	<b>720</b>
<b>Ürünler</b>	<b>Bantlama</b>								
Yönetici Masası	4000	4750	7072	3589	10661	5594	3589	9183	-1478
Çalışma Masası	3000	3744	5574	2829	8403	4409	2829	7238	-1165
Keson	2000	2884	4294	2179	6473	3397	2179	5576	-897
<b>Toplam</b>	<b>9000</b>	<b>11378</b>	<b>16941</b>	<b>8597</b>	<b>25537</b>	<b>13400</b>	<b>8597</b>	<b>21997</b>	<b>-3541</b>
<b>Ürünler</b>	<b>Paketleme</b>								
Yönetici Masası	6000	5750	9065	3974	13039	9375	3974	13349	310
Çalışma Masası	4400	4200	6621	2903	9524	6848	2903	9751	227
Keson	3200	3200	5045	2212	7256	5217	2212	7429	173
<b>Toplam</b>	<b>13600</b>	<b>13150</b>	<b>20731</b>	<b>9089</b>	<b>29820</b>	<b>21440</b>	<b>9089</b>	<b>30529</b>	<b>709</b>

Tablo 3'te her bir esas üretim faaliyetlere normal kapasite kullanılarak normal maliyet, tam maliyet ve atıl kapasite maliyeti bulunmuştur. Esas üretim faaliyetlerinden ebatlama prosesinde yönetici masasının normal ve tam maliyet hesaplanması aşağıda verilmiştir.



Normal Maliyet için:

- N. K. Sabit GÜG Yükleme Oranı: Sabit GÜG/Normal Üretim Kapasitesi  
N. K. Sabit GÜG Yükleme Oranı:  $15.000 \text{ TL}/8.000 \text{ dk} = 1,88 \text{ TL/dk}$   
N. K. Sabit GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*N.K. Sabit GÜG Y.O.  
N. K. Sabit GÜG:  $3.808 \text{ dk} * 1,88 \text{ TL/dk} = 7.140 \text{ TL}$
- N. K. Değişken GÜG Y.O.: N. K. Değişken GÜG/Normal Üretim Kapasitesi  
N. K. Değişken GÜG Y.O.:  $3.000 \text{ TL}/8.000 \text{ dk} = 0,38 \text{ TL/dk}$   
N. K. Değişken GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*N.K. Değişken GÜG Y.O.  
N. K. Değişken GÜG:  $3.808 \text{ dk} * 0,38 \text{ TL/dk} = 1.428 \text{ TL}$
- Normal Maliyet:  $7.140 \text{ TL} + 1.428 \text{ TL} = 8.568 \text{ TL}$

Tam Maliyet için:

- Sabit GÜG yükleme oranı: Sabit GÜG/Fiili Üretim Kapasitesi  
Sabit GÜG yükleme oranı:  $15.000 \text{ TL}/7.616 \text{ dk} = 1,97 \text{ TL/dk}$   
Sabit GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*Sabit GÜG yükleme oranı  
Sabit GÜG:  $3.808 \text{ dk} * 1,97 \text{ TL/dk} = 7.500 \text{ TL}$
- Değişken GÜG yükleme oranı: Değişken GÜG/Fiili Üretim Kapasitesi  
Değişken GÜG yükleme oranı:  $3.000 \text{ TL}/8.000 \text{ dk} = 0,38 \text{ TL/dk}$   
Değişken GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*Değişken GÜG yükleme oranı  
Değişken GÜG:  $3.808 \text{ dk} * 0,38 \text{ TL/dk} = 1.428 \text{ TL}$
- Tam Maliyet:  $7.500 \text{ TL} + 1.428 \text{ TL} = 8.928 \text{ TL}$

Normal kapasite değişken GÜG yükleme oranı, farklı kapasite seviyelerinde sabit varsayıldığı için fiili kapasitede değişken GÜG yükleme oranı, normal kapasite seviyesindeki değişken GÜG yükleme oranı olarak alınmıştır.

- Atıl Kapasite Maliyeti: Tam Maliyet – Normal Maliyet  
Atıl Kapasite Maliyeti:  $8.928 \text{ TL} - 8.568 \text{ TL} = 360 \text{ TL}$

TMS/TFRS'ye göre normal maliyet hesaplamak için normal kapasite verileri kullanılması tavsiye edilmektedir. Fakat, işletmeler normal kapasite ve pratik kapasiteye dayalı olarak normal maliyeti hesaplayabilir. İşletmeler, normal kapasitesinin pratik kapasiteye yakınlığı ya da uzaklığına göre hangi kapasiteyi kullanacağına karar verebilir. Örneğin, işletmenin normal kapasite ile normal maliyetlerini hesapladığını düşünelim. Piyasadaki değişimden dolayı ya da yurtdışından ek bir sipariş geldiği zaman normal kapasitenin pratik kapasite seviyesine yaklaştığında fiyat verilecek ürünün pratik kapasite seviyesi kullanılarak normal maliyet hesaplanmadığı için pratik kapasite seviyesinde ürünün maliyeti hesaplanmamış olacaktır. Normal maliyetin hesaplanması yönetim muhasebesinde gelen siparişlerin hızlı bir şekilde değerlendirirken pratik kapasite seviyesinde maliyetin ne kadar olacağı sorusuna cevap vermektir.

**Tablo 4. Pratik Kapasite Kullanılarak Normal Maliyet ve Tam Maliyet Farkı**

	Normal Kapasiteye Göre Operasyon Zamanları (dk)	Fiili Kapasiteye Göre Operasyon Zamanları (dk)	Normal Maliyet Sabit GÜG	Normal Maliyet Değişken GÜG	Normal Maliyet	Tam Maliyet Sabit GÜG	Tam Maliyet Değişken GÜG	Tam Maliyet	Atıl Kapasite Maliyeti
<b>Ürünler</b>	<b>Ebatlama</b>								
Yönetici Masası	4000	3808	4327	1428	5755	7500	1428	8928	3173
Çalışma Masası	2800	2408	2736	903	3639	4743	903	5646	2006
Keson	1200	1400	1591	525	2116	2757	525	3282	1166
<b>Toplam</b>	<b>8000</b>	<b>7616</b>	<b>8655</b>	<b>2856</b>	<b>11511</b>	<b>15000</b>	<b>2856</b>	<b>17856</b>	<b>6345</b>
<b>Ürünler</b>	<b>Bantlama</b>								
Yönetici Masası	4000	4750	4822	3589	8411	5594	3589	9183	772
Çalışma Masası	3000	3744	3801	2829	6630	4409	2829	7238	609
Keson	2000	2884	2928	2179	5107	3397	2179	5576	469
<b>Toplam</b>	<b>9000</b>	<b>11378</b>	<b>11550</b>	<b>8597</b>	<b>20147</b>	<b>13400</b>	<b>8597</b>	<b>21997</b>	<b>1850</b>
<b>Ürünler</b>	<b>Paketleme</b>								
Yönetici Masası	6000	5750	9339	3974	13314	9375	3974	13349	36
Çalışma Masası	4400	4200	6822	2903	9725	6848	2903	9751	26
Keson	3200	3200	5198	2212	7409	5217	2212	7429	20
<b>Toplam</b>	<b>13600</b>	<b>13150</b>	<b>21359</b>	<b>9089</b>	<b>30448</b>	<b>21440</b>	<b>9089</b>	<b>30529</b>	<b>81</b>

Tablo 4’te her bir esas üretim faaliyetlere pratik kapasite kullanılarak normal maliyet, tam maliyet tutarları ve atıl kapasite farkı bulunmuştur. Pratik kapasite kullanılarak esas üretim gider yerlerinde ebatlama prosesinde yönetici masasının normal maliyet, tam maliyet ve atıl kapasite maliyeti hesaplanışı aşağıda verilmiştir.

Normal Maliyet için;

- P. K. Sabit GÜG Yükleme Oranı: Sabit GÜG/Pratik Üretim Kapasitesi  
P. K. Sabit GÜG Yükleme Oranı: 15.000 TL/13.200 dk= 1,14 TL/dk  
P. K. Sabit GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*P.K. Sabit GÜG Y.O.  
P. K. Sabit GÜG: 3.808 dk\* 1,14 TL/dk= 4.327 TL
- P. K. Değişken GÜG Y.O.: P. K. Değişken GÜG/Pratik Üretim Kapasitesi  
P. K. Değişken GÜG Y.O.: 3.000 TL/8.000 dk= 0,38 TL/dk  
P. K. Değişken GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*N.K. Değişken GÜG Y.O.  
P. K. Değişken GÜG: 3.808 dk\*0,38 TL/dk = 1.428 TL
- Normal Maliyet: 4.327 TL + 1.428 TL = 5.755 TL

Tam Maliyet için;

- Sabit GÜG yükleme oranı: Sabit GÜG/Fiili Üretim Kapasitesi  
Sabit GÜG yükleme oranı: 15.000 TL/7.616 dk= 1,97 TL/dk  
Sabit GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*Sabit GÜG yükleme oranı  
Sabit GÜG: 3.808 dk\* 1,97 TL/dk= 7.500 TL
- Değişken GÜG yükleme oranı: Değişken GÜG/Fiili Üretim Kapasitesi  
Değişken GÜG yükleme oranı: 3.000 TL/8.000 dk= 0,38 TL/dk

Değişken GÜG: Fiili Üretim Kapasite\*Değişken GÜG yükleme oranı

Değişken GÜG: 3.808 dk\*0,38 TL/dk = 1.428 TL

- Tam Maliyet: 7.500 TL + 1.428 TL = 8.928 TL

Farklı kapasite aralıklarında değişken GÜG yükleme oranı değişmeyeceği varsayımı kabul edildiğinden her kapasite için aynı alınmıştır.

- Atıl Kapasite Maliyeti: Tam Maliyet – Normal Maliyet

Atıl Kapasite Maliyeti: 8.928 TL – 5.755 TL = 3.173 TL

**Tablo 5. Normal Kapasite ve Pratik Kapasiteye Göre Normal Maliyet Sabit GÜG Farkı**

		Normal Kapasiteye Göre Operasyon Zamanları (dk)	Fiili Kapasiteye Göre Operasyon Zamanları (dk)	Normal Maliyet Sabit GÜG	Normal Maliyet Değişken GÜG	Normal Maliyet	Tam Maliyet Sabit GÜG	Tam Maliyet Değişken GÜG	Tam Maliyet	Atıl Kapasite Maliyeti
Ürün	Kapasite Türü	Ebatlama								
Yönetici Masası	Normal Kapasite	4000	3808	7140	1428	8568	7500	1428	8928	360
	Pratik Kapasite	4000	3808	4327	1428	5755	7500	1428	8928	3173
Normal Kapasite ve Pratik Kapasiteye Göre Normal Maliyet Sabit GÜG Farkı					↓	2813				

Tablo 5’te normal kapasite kullanıldığı zaman atıl kapasite maliyeti 360 TL olarak hesaplanmıştır. Pratik kapasite kullanıldığında ise atıl kapasite maliyetine 2.813 TL sabit maliyet ilave edilmekte 3.173 TL (360 TL + 2.813 TL) atıl kapasiteye ulaşmaktadır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

VUK’a ve MSUGT’e göre, üretim ve hizmet işletmeleri tam maliyete göre hesaplama yapmak zorundadır. TMS 2 stoklar standardı ise bazı istisnai durumlar dışında normal maliyet yönteminin kullanılması gerektiğini belirtmektedir.

İşletmelerde, birçok esas üretim gider yeri ve ürün ya da hizmet çeşidi bulunmaktadır. Tam maliyet ve normal maliyet hesaplamalarının tek bir esas üretim gider yerleri üzerinden ya da tek bir mamul varsayımı üzerinden hesaplanması doğru maliyet sonuçlarını vermeyecektir. Bu bağlamda çalışmada, üç ayrı esas üretim gider yeri ve üç ayrı farklı ürün ele alınmış normal kapasite, pratik kapasite seviyelerine göre normal ve tam maliyeti karşılaştırmalı olarak hesaplanmıştır. Pratik kapasite ve normal kapasite verileri kullanarak iki ayrı normal maliyet hesaplanmıştır. Pratik kapasite olarak normal kapasitenin kabul edilmesi atıl kapasite maliyetinin mamul maliyetine yüklenmesi sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla, yanlış yönetim muhasebesi kararlarının verilmesine neden olacaktır. Ayrıca, VUK ve TMS/TFRS karşılaştırıldığında da farklı ertelenmiş vergi etkisi oluşacaktır. Bu bağlamda hem ürün maliyeti hem de vergisel etkisi bulunmaktadır.

Yönetim muhasebesi analiz ve yorumlamalarında normal maliyet hesaplamalarına ihtiyaç duyar. Normal maliyet hesaplanabilmesi için sabit ve değişken maliyetlerin muhasebe kayıtlarında ayrı ayrı kaydedilmesi ve ilgili gider yerlerine sabit ve değişken ayrımı yapılarak dağıtılması gerekmektedir. Esas üretim gider yerlerinde biriken sabit ve değişken maliyetlerin ürün ya da hizmetlere dağıtılması sonucunda birim sabit ve birim değişken maliyetler hesaplanabilecektir. TMS/TFRS’ye göre normal

maliyet hesaplanması, işletmeler açısından bir fırsat oluşturmaktadır. Çünkü, VUK'a göre tam maliyet kullanılarak finansal tabloların hazırlanması yönetim muhasebesi uygulamalarının yapılabilmesi için ayrıca bir kayıt ve hesaplama sistemini gerekli kılmaktadır. Ayrıca, her bir esas üretim gider yerleri ve her bir mamul, tam ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanırken pratik kapasitenin kullanılması yönetim muhasebesi analizlerinin doğru yapılmasını sağlayacaktır. Normal maliyet hesaplanmasının tek amacı, kullanılmayan kapasite maliyetini hesaplayıp finansal tablolarda atıl kapasite maliyeti olarak göstermek değildir. Her bir ürünün normal maliyeti hesaplandığında, normal maliyete göre birim maliyet ile pratik kapasite seviyesinde tam maliyet göre birim maliyet aynı olmaktadır. İşletmeler normal kapasite ve pratik kapasiteye dayalı olarak normal maliyeti hesaplayabilir. Normal kapasitesinin pratik kapasiteye yakınlığı ya da uzaklığına göre hangi kapasiteyi kullanacağına karar verebilir. Normal kapasiteye göre normal maliyet hesaplayan bir işletme piyasadaki değişimden dolayı ya da ek bir sipariş gelmesi durumunda ürünün pratik kapasite seviyesi kullanılarak normal maliyet hesaplanmadığı için pratik kapasite seviyesinde ürünün maliyeti hesaplanmamış olacaktır. Bu bilgiler ışığında, işletmeler farklı kapasite aralıklarında fiyatlandırma ve sipariş teklifi oluştururken normal maliyet verilerini kullanarak rekabetçi bir fiyatlama çalışması yapabilecektir.

Kurumsal kaynak planlama yazılımı olmayan işletmeler kullandıkları muhasebe bilgi sisteminden muhasebe verilerinin alınıp Excel üzerinden maliyetlerini hesaplayıp sistem üzerinde muhasebe kayıtlarını yapmaktadır. Esas üretim gider yeri ve ürün sayısı arttıkça bu hesaplamaları yapmak çok karmaşık ve yönetilebilir olmaktan çıkacaktır. Dolayısıyla, diğer standartlarda olduğu gibi TMS 2 stoklar standardının doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için kurumsal kaynak planlama sisteminde kapasite verilerine ait bilgilerin alındığı, mamullerin ürün ağaçlarına ait standart ve fiili verilerle beraber her bir esas ve yardımcı gider yerlerinin maliyetlerinin de bulunduğu, faaliyet ve mamul maliyetini normal ve tam maliyete göre hesaplayan maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi oluşturulmalıdır. Sistem, VUK ve TMS 2 stoklar standardına göre yapılan kayıtları karşılaştırmalı ve ertelenmiş vergi etkisini hesaplayıp gerekli muhasebe kayıtlarını ve raporlarını oluşturmalıdır. Gelecekte, farklı faaliyet alanlarında birden çok esas üretim gider yerleri ve çeşitli mamuller kullanılarak farklı kapasite düzeylerinde maliyetlendirmelerin fiyatlamaya ve mamul karlılığına etkisini inceleyen çalışmalar yapılabilir.

## KAYNAKÇA

- 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.
- Büyükmirza, H. K. (2016). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Badem, C., & Özbek, Y. (2013). Tam maliyet ile normal maliyet yöntemlerinin tms 2 stoklar standardı ile vuk açısından karşılaştırması ve muhtemel ertelenmiş vergi etkisi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 6(2), 65–92.
- Boşdurmaz, S. (2021). VUK, TMS VE BOBİ FRS'de stokların karşılaştırılması ve hazır giyim sektöründe bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(166).
- Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna kayıtlı halka açık anonim şirketlerde uygulama örnekleri. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2009(2), 42–68.
- Erkan, Ü. (2021). İmha edilen stokların vergi kanunları ile TMS/TFRS'ler açısından incelenmesi ve sonuçların mali tablolarda raporlanması bakımından örnek uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 279–292.
- Gökçen, G., & 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.
- Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2009). TMS–2 stoklar standardında öngörülen normal maliyet yönteminin, sipariş maliyetine uygulanması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 1–5.
- Haftacı, V. (2003). *Maliyet muhasebesi*. Trabzon: Derya Kitapevi.

- Kılıç, Y., & 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.
- Öztürk, E., & Güleç, Ö. F. (2018). Normal maliyetleme yaklaşımının gelişimi ve uygulanmasına yönelik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 28, 11–27.
- Sönmez, F. (2007). TMS 2-Stoklar hüküm ve açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No’lu SPK ve 13 No’lu TMS ile karşılaştırmalı olarak sunumu). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), 150–160.
- Taştan, H., Türedi, E., & Bayar, E. (2020). Emtia alımlarında oluşan vade farklarının VUK ve TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında karşılaştırmalı incelenmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 55–67.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar Standardı <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%202%20Stoklar.pdf> (Erişim Tarihi: 20.02.2018).
- Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK perspektifinden dönüştürme maliyetleri: Üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 347–365.
- Yalçın, S. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde stoklar: Muhasebeleştirme, değerlendirme, sunum ve açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (60), 202–222.
- Yeşilkaya, A. A. (2019). *TMS-2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetlerine etkisi ve bir uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Yükçü, S. (2015). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

**Etik Beyanı** : Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde ÖHÜİBF Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

**Yazar Katkıları** : 1. yazar, çalışmanın literatür, veri toplama, analiz ve yorumlama aşamalarında katkı sağlamıştır. 2. yazar, çalışmanın veri toplama, analiz, yorumlama ve kontrol aşamalarında katkı sağlamıştır. 1. yazarın katkı oranı: %50, 2. yazarın katkı oranı: %50.

**Çıkar Beyanı** : Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

**Teşekkür (Varsa)** : Yayın sürecinde katkısı olan hakemlere ve editörlere teşekkür ederiz.

**Ethics Statement** : The authors declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, ÖHÜİBF journal does not have any responsibility and all responsibility belongs to the authors of the study.

**Author Contributions** : The first author contributed to the study in the literature, data collection, analysis and interpretation stages. The second author contributed to the analysis, interpretation and control stages of the study. 1st author's contribution rate: 50%, 2nd author's contribution rate: 50%.

**Conflict of Interest** : There is no conflict of interest between the authors.

**Acknowledgement** : We would like to thank the referees, editor who contributed to the publication process.

---