

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

TMS 2 STOKLAR VE BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR
KAPSAMINDA DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAHLUL İSMAYILZADA

BALIKESİR, 2024

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

TMS 2 STOKLAR VE BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR
KAPSAMINDA DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAHLUL ISMAYILZADA

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞR. ÜYESİ MUSTAFA OĞUZ

BALIKESİR, 2024

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAY SAYFASI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 202112547008 numaralı öğrencisi olan Bahlul ISMAYILZADA'nın hazırladığı "TMS 2 Stoklar ve BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar Kapsamında Dönüştürme Maliyetleri " konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 12/06/2024 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan) : Dr.Öğr.Üyesi Osman AYDIN

İmza

Üye Dr.Öğr.Üyesi Melek AKSU

İmza

Üye (Danışman) Dr.Öğr.Üyesi Mustafa OĞUZ

İmza

ETİK BEYAN

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

.../.../2024

Bahlul ISMAYILZADA

ÖNSÖZ

Benim için bir tez danışmanından daha fazlası oldunuz. Üniversite hayatımın her aşamasında beni cesaretlendirdiniz, yönlendirdiniz ve desteklediniz. Sadece akademik alanda değil, hayatın birçok yönünde de bana rehberlik ettiniz. Bu nedenle, size olan minnettarlığımı ifade etmek için kelimeler yetersiz kalıyor ancak yine de elimden geldiğince içten duygularıyla ifade etmek istiyorum. Beni her zaman cesaretlendirdiniz ve potansiyelimi keşfetmem için güçlü bir itici güç oldunuz. Tez çalışmamın her adımında, bilgeliğiniz ve deneyiminizle beni yönlendirdiniz ve doğru yolu bulmamı sağladınız. Ancak sadece akademik yönden değil, kişisel gelişimimde de büyük etkiniz oldu. Sabırla dinlediniz, sorularıma yanıt verdiniz ve zor zamanlarda dahi yanımda olduğunuzu hissettirdiniz. Sadece bir öğrenci olarak değil, bir birey olarak da benimle ilgilendiniz ve gelişimime katkı sağladınız. Size olan minnettarlığım sadece akademik yardımlarınızla sınırlı değildir. Sizin gibi bir öğretim üyesiyle çalışmak benim için büyük bir şans ve onurdu. Öğrendiğim her şey için size sonsuz teşekkür ederim. Sizinle geçirdiğim her an, benim için bir değer katıyor ve bu deneyim benim için unutulmaz bir hazine olacaktır. Bana verdiğiniz her şey için minnettarım. Size olan şükranlarımı ifade etmek için kelimeler yetersiz kalabilir ancak yine de içten duygularıyla, kalbimden gelen en derin teşekkürlerimi sunuyorum. Saygılarımla.

BALIKESİR, 2024

BAHLUL ISMAYILZADA

ÖZET

TMS 2 STOKLAR VE BOBİ FRS BÖLÜM 6 STOKLAR KAPSAMINDA DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ

ISMAYILZADA, Bahlul

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ

2024, 69 Sayfa

Stok varlıkları işletmeler için oldukça kritiktir. Ürünlerin stokta olması, işletmelerin süregelen operasyonlarını kolaylaştırır. Stok yönetimi, Vergi Usul Kanunu (VUK), TMS 2 Stoklar, ve Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nda (BOBİ FRS) farklı kurallar içermektedir. Bu standartlar arasındaki farklılıklardan biri, tavsiye edilen stok maliyet yöntemidir. TMS 2, genellikle normal maliyet yöntemini tercih ederken, VUK tam gider yöntemini benimsemektedir. BOBİ FRS ise genellikle normal ve tam maliyet yaklaşımlarını bir arada bulundurur. Bu seçilen maliyet yöntemlerinin sonuçları ve muhasebe kayıtları üzerinde farklı etkilere sahiptir, dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının kararlarını da etkilemektedir. Tam maliyet yöntemi, tüm ürünler için toplam üretim maliyetini hesaplarken, normal maliyet yöntemi, normal üretim maliyetlerinin ürünlerin kendileriyle ilişkili kısmını hesaplar, geri kalanı dönem maliyeti olarak raporlanır. TMS 2 Stoklar ve BOBİ FRS Bölüm 6 stoklarla ilişkili dönüştürme maliyetleri başlıklı araştırmamızda, ürün maliyetlerinin hesaplanmasına ve belgelenmesine ilişkin kurallar, et ürünlerini üreten bir şirketin verilerine dayanarak örneklerle açıklanmıştır. İncelemede et ürünleri üreten bir firmadan alınan maliyet bilgileri VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS açısından değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçları, normal maliyet yönteminin, işlem yapılmayan dönemlerde tam maliyet yöntemine göre daha doğru ve güvenilir olduğunu göstermiştir. Bu sonucun maliyet bilgisi ve muhasebe kayıtları üzerinde de etkisi vardır.

Anahtar Kelimeler: VUK, TMS 2, BOBİ FRS, Stok, Maliyet.

ABSTRACT

CONVERSION COSTS WITHIN THE SCOPE OF TAS 2 INVENTORIES AND FRS FOR LMEs CHAPTER 6

ISMAYILZADA, Bahlul

Master Thesis, Department of Business Administration

Field of Accounting and Finance

Advisor: Assist. Prof. Dr. Mustafa OĞUZ

2024, 69 Pages

Stock assets are very important to businesses. Inventory is a set of assets that facilitate the ongoing activities of businesses that produce goods. Regarding inventory management, there are different rules in the Tax Procedure Law (TPL), TAS 2 Inventories and Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMEs). Indeed, one of the differences is the proposed method of inventory costing. TAS 2 observes the normal cost method. TPL advocates the full expense method. Conversely, BOBI FRS dominates a typical cost and full cost approach. Profit and loss results and accounting entries are also different due to the costing methods chosen. This situation also affects the decisions of financial statement users. The full cost method calculates the total cost of production for all products, while the regular cost method calculates the portion of the normal production costs associated with the products themselves, the rest is reported as period cost. In our research titled TAS 2 inventories and BOBI FRS Chapter 6 conversion costs associated with inventories, the rules for calculating and documenting product costs are explained with examples based on the data of a company that produces meat products. In the examination, the cost information obtained from a company that produces meat products was evaluated in terms of TPL, TAS 2 and FRS for LMEs. The results of the study showed that the normal cost method is more accurate and reliable than the full cost method in the non-trading periods. This result also has an impact on cost information and accounting records.

Keywords: TPL, TAS 2, FRS for LMEs, Inventory, Cost.

İÇİNDEKİLER

| | Sayfa |
|---|--------------|
| ÖNSÖZ | iii |
| ÖZET..... | iv |
| ABSTRACT..... | v |
| ÇİZELGELER LİSTESİ | viii |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | ix |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | x |
| 1. GİRİŞ | 1 |
| 1.1. Araştırmanın Konusu..... | 2 |
| 1.2. Araştırmanın Amacı..... | 2 |
| 1.3. Araştırmanın Önemi..... | 2 |
| 1.4. Araştırmanın Varsayımları..... | 3 |
| 1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları..... | 4 |
| 1.6. Tanımlar..... | 5 |
| 2. İLGİLİ ALANYAZIN | 7 |
| 2.1. Kuramsal Çerçeve..... | 7 |
| 2.1.1. Stok Kavramı | 7 |
| 2.1.2. Muhasebe Standartları..... | 8 |
| 2.1.2.1. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/IFRS) .. | 9 |
| 2.1.2.2. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları | 10 |
| 2.1.3.1. TMS 2 Stoklar Standardının Amacı ve Kapsamı | 11 |
| 2.1.3.2. TMS 2 Stoklar Standardı İçerisinde Geçen Tanımlar | 13 |
| 2.1.3.3. TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde Stokların Değerlemesi | 14 |
| 2.1.3.4. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stokların Maliyeti..... | 15 |
| 2.1.3.4.1. Satın Alma Maliyeti..... | 16 |
| 2.1.3.4.2. Dönüştürme Maliyetleri | 17 |
| 2.1.3.4.3. Diğer Maliyetler..... | 18 |
| 2.1.4. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri..... | 19 |
| 2.1.4.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi | 19 |
| 2.1.4.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi..... | 20 |
| 2.1.4.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi..... | 21 |

| | |
|---|-----------|
| 2.1.4.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi..... | 21 |
| 2.1.4.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi..... | 22 |
| 2.1.5. TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Özellik Arz Eden Konular..... | 23 |
| 2.1.5.1. Vade Farkları..... | 23 |
| 2.1.5.2. Kur Farkları..... | 24 |
| 2.1.5.3. Yan Ürünler | 25 |
| 2.1.6. Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Göre Stokların İncelenmesi..... | 26 |
| 2.1.6.1. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'ın Gelişim Süreci..... | 27 |
| 2.1.6.2. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'ın Amacı | 28 |
| 2.1.6.3. BOBİ FRS Bölüm 6 Stokların Kapsamı | 28 |
| 2.1.6.4. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'a Göre Stokların Değerlemesi | 29 |
| 2.1.6.4.1. Stokların Maliyeti | 29 |
| 2.1.6.4.2. Hizmet İşletmelerde Stok Maliyeti | 34 |
| 2.1.6.4.3. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti..... | 35 |
| 2.1.6.4.4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri | 35 |
| 2.1.6.4.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri..... | 36 |
| 2.1.6.5. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'a Göre Stoklarda Değer Düşüklüğü..... | 37 |
| 2.1.6.6. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'a Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi . | 39 |
| 2.2. İlgili Araştırmalar..... | 39 |
| 3. YÖNTEM..... | 45 |
| 3.1. Araştırmanın Modeli..... | 45 |
| 3.2. Evren ve Örneklem | 45 |
| 3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri..... | 46 |
| 3.4. Verilerin Toplanma Süreci..... | 46 |
| 3.5. Verilerin Analizi | 47 |
| 4. BULGULAR VE YORUMLAR | 48 |
| 4.1. İşletme Hakkında Bilgiler..... | 48 |
| 4.2. Üretim Verilerinin Toplanması ve Maliyetlerin Hesaplanması | 49 |
| 4.3. Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması..... | 50 |
| 4.4. Aylara Ait Ürün Maliyetlerinin Karşılaştırılması | 54 |
| 5. SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 59 |
| 5.1. Sonuçlar | 59 |
| 5.2. Öneriler | 63 |
| KAYNAKÇA | 64 |

ÇİZELGELER LİSTESİ

| | Sayfa |
|--|--------------|
| <u>Çizelge 1.</u> İlgili Hesap Dönemi Üretim Miktarları ve Üretim Kapasitesi | 49 |
| <u>Çizelge 2.</u> Etin İlgili Hesap Dönemindeki Üretim Miktarları, Kapasite Sapmaları ve Kullanım Oranları | 49 |
| <u>Çizelge 3.</u> Ocak Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırması | 50 |
| <u>Çizelge 4.</u> Şubat Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları | 51 |
| <u>Çizelge 5.</u> Mart Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları | 52 |
| <u>Çizelge 6.</u> Nisan Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları | 52 |
| <u>Çizelge 7.</u> Mayıs Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları | 53 |
| <u>Çizelge 8.</u> Haziran Ayı Yöntemler Arası Et Ürünlerinin Maliyet Karşılaştırmaları . | 54 |
| <u>Çizelge 9.</u> Aylara Ait Sabit Genel Üretim Giderlerinin Karşılaştırılması | 54 |
| <u>Çizelge 10.</u> Aylara Ait Toplam Üretim Maliyetlerinin Karşılaştırılması | 56 |
| <u>Çizelge 11.</u> Aylara Ait Ürün Birim Maliyetlerinin Karşılaştırılması | 57 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | Sayfa |
|--|--------------|
| <u>Şekil 1.</u> Stok Maliyetleri | 16 |



KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|-----------------|--|
| AB | : Avrupa Birliği |
| BOBİ FRS | : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı |
| FİFO | : İlk Giren İlk Çıkar |
| GÜG | : Genel Üretim Giderleri |
| IASB | : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu |
| IASC | : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi |
| KGK | : Kamu Gözetim Kurumu |
| KKO | : Kapasite Kullanım Oranı |
| LİFO | : Son Giren İlk Çıkar |
| MSUGT | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| NGD | : Net Gerçekleşebilir Değer |
| SF | : Satış Fiyatı |
| SPK | : Sermaye Piyasası Kurulu |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | : Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu |
| TMUDESK | : Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu |
| TRFS | : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının |
| TSG | : Tahmini Satış Gideri |
| TTK | : Türk Ticaret Kanunu |
| TTM | : Tahmini Tamamlama Maliyeti |
| UFRS | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları |
| UMS/UFRS | : Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları |
| VUK | : Vergi Usul Kanunu |
| YFRÇ | : Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi |

1. GİRİŞ

Son zamanlarda, teknolojik gelişme, artan rekabet ve karmaşık ticari faaliyetler, ürün maliyetlerinin doğru bir şekilde tahmin edilmesinin öneminin artmasına neden olmuştur. Ürünün maliyetinden işletmenin kar veya zararına kadar, ürünün fiyatına ve işletmenin elde ettiği gelire ilişkin bilgilerin büyük bir kısmından birinci derecede ürün gideri sorumludur. Bu nedenle, maliyetlerin ve değerlemenin doğru hesaplanması zordur ve ortaya çıkan etkiler, şirketlerin mali tablolarına güvenen iç ve dış kullanıcıların çoğunluğunun meşruiyetini etkileyecek kadar önemlidir. Birçok şirket, tüketim talebine bağlı olarak normal miktarından daha azını üretebildi. Kullanılmayan kapasitenin ürünün maliyetini ne ölçüde etkileyip etkilemediğine bağlı olarak farklı türde maliyet yöntemleri vardır. Mevzuata bakıldığında bu yöntemler arasında en popüler iki yöntem vardır. Bunlardan ilki tam maliyet yöntemi, ikincisi ise normal maliyet yöntemidir.

Türkiye'de Vergi Usul Kanunu (VUK), tam maliyet yöntemini benimserken, TMS 2 Stoklar Standardı ise normal maliyet yöntemini tercih etmektedir. BOBİ FRS ise işletmelerin hem tam maliyet hem de normal maliyet yöntemlerini kullanmasını önermektedir. Bu farklı yaklaşımlar, işletmelerin stok yönetiminde ve muhasebe uygulamalarında çeşitli sonuçlara yol açar, dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının kararları üzerinde etkili olabilmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017).

Tam maliyet yönteminde, tüm üretim genel giderleri, üretilen ürünlerin toplam maliyetine kapsamlı bir şekilde entegre edilir. Yükleme işlemi sırasında sabit genel üretim maliyetlerini hesaplamanın standart yöntemi, normal üretim kapasitesinin kullanılmasını içerir. Süreç, oranın bir kısmının bölünerek üretimle ilgili bir maliyet olarak kaydedilmesini, kalan kısmın ise raporlama dönemi için bir gider olarak muhasebeleştirilmesini içerir (Cömert, 2018). "TMS 2 Stoklar ve BOBİ FRS Kapsamında Dönüşüm Maliyetleri Bölüm 6 Stoklar" başlıklı incelemede, ürün maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve hesaplanmasına ilişkin kurallar belgelenmiştir. Et ürünleri üreten bir firmadan alınan inceleme, gerçek hayattan pratik örneklerle aydınlatıcı açıklamalar sunuyor. VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS ile ilgili olarak et üreten ayrı bir firmadan alınan maliyet bilgileri irdelenmiştir.

1.1. Araştırmanın Konusu

TMS 2 stoklar ve BOBİ FRS bölüm 6 stoklar kapsamında dönüştürme maliyetleri konulu çalışmamızda mamul maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin kurallar, et ürünlerini üreten varsayımsal olarak bir firmadan alınan bilgiler kullanılarak örneklerle açıklanmıştır. İncelemede et ürünleri üreten bir firmadan alınan maliyet bilgileri VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS açısından değerlendirilmiştir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Yürürlükteki vergi kanununun 275. maddesinin gerektirdiği tam maliyet yöntemi, ürün maliyetlerini doğru olarak hesaplamayı zorlaştırabilir. Bu durumun temel sebebi, işletmenin düşük kapasitede çalışması durumunda, fazla kapasiteyi ürün maliyetine dahil etmesidir. Dönüştürme maliyetleri, TMS 2 Stok Yönetimi ve BOBİ FRS'nin 6. bölümünde ele alınır. Araştırmanın amacı, Türkiye'de vergi kanunları gereği zorunlu olan tam maliyet yönteminin, özellikle düşük kapasiteli işletmelerde stokların maliyetinin doğru hesaplanmasını nasıl etkilediğini incelemektir. Bu çalışma, işletmelerin stok yönetimi ve mali raporlama süreçlerinde karşılaşılan pratik zorlukları ve maliyet artırıcı etkileri ortaya koymayı amaçlamaktadır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Ekonomik engellerin ortadan kalktığı dünyada, yalnızca diğerlerinden yararlanabilen şirketlerin ayakta kalabileceği yaygın bir bilgidir. Harcamaların kesin olarak hesaplanması, uzun vadeli bir stratejik yaklaşım için çok önemlidir. TMS 2 Stoklar standardında yer alan normal maliyet yöntemi, değişken maliyetlerin tamamını ve sabit genel üretim maliyetlerinin sadece üretime katılan kısmını ürün maliyetine eklemektedir. Bu yaklaşım, genel üretim sabit maliyetinin sadece ürün maliyetine dahil edilen kısmı kadarının eklenmesiyle, ürün maliyetlerinin daha doğru bir şekilde belirlenmesini ortaya koymaktadır. Tam maliyet yönteminde ise ürün maliyeti içerisinde genel üretim maliyetlerinin hepsini barındırır; bu da kapasitesinin düşük bir bölümüyle üretim yapan bir işletmenin kullanılmayan kapasitesinin de maliyete dahil etmesine yol açmaktadır. Bu durum, işletmenin maliyet avantajı elde

edememesi veya ürün maliyetlerini doğru hesaplayamayarak rekabet avantajı elde edememesi ile sonuçlanmaktadır. Ancak genel üretimin sabit maliyetini içeren TMS 2 tarafından önerilen normal maliyet yöntemi, maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlayacaktır. Firmanın pazardaki rekabet üstünlüğünü koruyabilmesi için ürün maliyetinin olabildiğince doğru bir biçimde hesap edilmesi gerekmektedir.

1.4. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmanın varsayımları, işletmeler için stok varlıklarının kritik önemine odaklanmakta olup, bu varlıkların işletmelerin günlük faaliyetlerinde temel bir rol oynadığını belirtmektedir. Stok yönetimi, Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 ve Bağımsız Dış Denetim Standartları Çerçevesi (BOBİ FRS) gibi düzenlemeler çerçevesinde farklı kurallara tabidir. Bu farklı kurallar, işletmelerin ürün maliyetlerini hesaplama ve mali raporlama süreçlerini etkilemekte; dolayısıyla, finansal tablolar üzerindeki kullanıcı kararlarını da doğrudan etkilemektedir.

Stok varlıkları işletmeler için çok önemlidir. Envanter, mal yaratan işletmelerin günlük faaliyetlerini destekleyen bir mal koleksiyonudur. Stok yönetimi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu (VUK), TMS 2 ve BOBİ FRS’de farklı kurallar bulunmaktadır. Kullanılan maliyet yöntemleri nedeniyle gelir ve gider sonuçları ile muhasebe işlemleri de farklılık göstermektedir. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının kararları üzerinde de etkili olmaktadır. Tam maliyet yöntemi, tüm ürünler için toplam üretim maliyetini hesaplar, normal maliyet yöntemi, ürünlerle ilişkili tipik üretim maliyetlerinin bir kısmını hesaplar, geri kalan kısım dönem gideri olarak raporlanır. TMS 2 ve BOBİ FRS Bölüm 6 ile ilgili dönüştürme maliyeti araştırmamızda, stok maliyetlerinin hesaplanması ve raporlanması ile ilgili kurallar et üreten bir varsayımsal firmanın bilgilerine dayalı olarak örneklerle açıklanmıştır. Değerlendirmede et ürünlerine ait üretim yapan bir firmadan alınan maliyet bilgisi VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS açısından dikkate alınmıştır.

Özellikle, tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi gibi farklı maliyet hesaplama yöntemleri, işletmelerin ürünlerinin maliyetini belirleme süreçlerinde önemli farklılıklar yaratmaktadır. Tam maliyet yöntemi, üretim sürecinde tüm

maliyetleri ürün maliyetine dahil ederken, normal maliyet yöntemi daha sadeleştirilmiş bir yaklaşım sunarak tipik üretim maliyetlerinin bir kısmını dönem gideri olarak raporlar. Bu yöntemlerin uygulanması, işletmelerin maliyet yönetimi ve karlılık analizlerinde doğru kararlar alabilmelerini sağlamak açısından kritiktir.

Araştırmanın sonuçlarına göre, ticari olmayan zaman dilimlerinde normal maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemine kıyasla daha güvenilir sonuçlar vermektedir. Bu sonuçlar, bilgi ve kayıtlı hesapların maliyeti üzerinde de önemli bir etkiye sahiptir. Bu durum, işletmelerin maliyet hesaplamalarında doğru kararlar alabilmeleri ve kaynaklarını etkin bir şekilde yönetebilmeleri için dikkate alınması gereken bir faktördür. Ürün masraflarının doğru bir şekilde planlanması, 275. maddeye göre tam maliyet yöntemiyle mümkün değildir. Firmanın düşük kapasitede gösterdiği çaba için fazla kapasite ürün maliyeti dahil edilir. Dönüşüm maliyetleri TMS 2 ve BOBI FRS Bölüm 6 kapsamındadır. Bu nedenle, onun iki maliyet yönteminin faydalarını ve risklerini dikkate alarak, iş durumlarına uygun olanı seçmek önemlidir.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

İsmailzada et ürünleri, maliyet verilerini paylaşma konusunda bazı verilerini paylaşmıştır. Et işleme endüstrisi, maliyet kayıplarını en aza indirmek ve kar marjını artırmak için sürekli bir mücadele içindedir. İşletmelerin rekabet avantajını korumak ve sürdürmek için maliyet azaltmamı değiştirmeye odaklanmaları kaçınılmazdır. İsmailzada Et Ürünleri gibi büyüme, bu alanda başarılarını, maliyet kayıplarının etkili bir şekilde ele alınmasıyla sağlar. İsmailzada Et Ürünleri firmamız, hammaddeden başlayarak tedarik zincirinin her aşamasının denetimi sıkı tutulmaktadır. Kaliteli ve uygun fiyat seçenekleri, maliyetin büyük ölçüde belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Ancak, maliyetin düşürülmesi yalnızca düşük kaliteli yöntemler kullanmak anlamına gelmemektedir. Tam olarak, geleneksel bir yaklaşımla benimsenerek kalite ile maliyet arasında uygun bir dengenin sağlanmasına dikkat edilmektedir.

İsmailzada Et Ürünleri, üretim sürecindeki verimliliği artırmak ve israfı en aza indirmek için sürekli olarak çabalarını sürdürür. Otomasyon teknolojilerinden

faydalanma, büyümei artırma ve enerji tasarrufu sağlama gibi maliyetler, maliyetleri düşürmede etkili bir rol oynamaktadır.

İsmailzada Et Ürünleri, pazarlama bütçesini verimli bir şekilde kullanarak hedef kitleye daha etkili bir şekilde ulaşmaktadır. Ayrıca, lojistik bileşenlerin optimize edilmesi ve maliyetlerin en aza indirilmesi, maliyet azaltma stratejisinin önemli bir bölümü oluşturulur. İsmailzada Et Ürünleri, çalışanların katılımını teşvik eden bir ortamın parçalarını birleştirmenin ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

İsmailzada Et Ürünleri gibi performans, maliyet kayıplarını azaltmak için bir yöntem benimseyerek rekabet avantajını artırabilirler. Kaliteli malzeme seçimi, verimli üretim paketleri, etkili pazarlama ve sunum hizmetleri ile birleştirildiğinde, maliyet azaltmayı başarılı bir şekilde gerçekleştirerek uzun vadeli koruma güvencesi altında almaktadır.

1.6. Tanımlar

Boş Kapasite: Bir işletmenin mevcut üretim veya hizmet kapasitesinin tam olarak kullanılmadığı durumu ifade etmektedir Yani, şirketin mevcut kaynakları, tesisleri veya personeliyle üretebileceği miktarın altında bir üretim veya hizmet seviyesine işaret etmesidir (Karakaş, 2019, s.82).

Değişken Genel Üretim Giderleri: Bir işletmenin üretim sürecinde doğrudan üretim miktarıyla ilişkilendirilen maliyetlerdir. Bu giderler, üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için harcanan kaynakların miktarına bağlı olarak değişmektedir (Akın, 2001, s. 21).

Dönüştürme Maliyetleri: Üretimle ilgili doğrudan maliyetlerden oluşan maliyetlerdir. Bu maliyetler; direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik ile sabit ve değişken genel üretim giderlerini içermektedir (Marşap ve Barışçı, 2014, s.2-3).

Sabit Genel Üretim Giderleri: Amortisman, fabrika binası ve ekipmanının bakım ve onarım giderleri ile üretim hacminden bağımsız olarak normal olarak sabit olan yönetim giderlerini içeren dolaylı üretim giderleridir (Marşap ve Barışçı, 2014, s.14).

Satın Alma Maliyeti: Bir işletmenin bir mal veya hizmeti edinmek için harcadığı toplam maliyeti ifade etmektedir. Bu maliyet, sadece satın alma bedeliyle sınırlı kalmaz, aynı zamanda satın alma süreciyle ilişkili diğer maliyetleri de içermektedir (Marşap ve Barışçı, 2014, s.7-8).

Normal Maliyet: Kapasite kullanım derecesine göre mal üretimindeki tüm değişken maliyetleri ve sabit maliyetleri içeren bir maliyet yöntemidir (Marşap ve Barışçı, 2014, s.5).

Tam Maliyet Yöntemi: Cari bir dönemde tüm üretim giderlerinin üretim maliyetine dahil edilerek stoka eklenmesiyle ortaya çıkan maliyet türüdür. (Marşap ve Barışçı, 2014, s.4).



2. İLGİLİ ALANYAZIN

2.1. Kuramsal Çerçeve

Bu bölüm, araştırmanın literatür incelemesi kısmının teorik çerçevesini sunmaktadır. Literatürde stok kavramı ele alınmış ve ardından muhasebe standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, ve TMS 2 Stoklar Standardı'nın amacı, kapsamı, içeriği ve stok değerlemesi konuları incelenmiştir. Ayrıca, TMS 2 Stoklar Standardı'nın vurguladığı özel konular ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) çerçevesinde stoklar ve ilgili kaynaklar detaylı olarak ele alınmaktadır.

2.1.1. Stok Kavramı

İşletmelerin varlıkları arasında belirgin bir yer tutan unsurlardan biri stoklardır. Üretim süreçlerinde yer alan ve üretilen ürünlere doğrudan veya dolaylı olarak katılan fiziksel varlıklar ile ürünlerin kendisi, stok kavramının temelini oluşturmaktadır (Toros ve Aytulun, 2014, s. 1). Stok; bir işletmenin elinde bulunan ve ticari amaçla satılmak üzere saklanan mal veya hizmetlerin toplamını ifade eder. Stoklar, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve müşterilere hizmet sunabilmesi için gerekli olan ürün veya hizmetleri olarak da tanımlanmaktadır (Gurbanova, 2020, s. 3). Stokların değerlendirilmesi, kayda alınması ve ölçüm teknikleri, mali tablolardaki tutarları etkilemektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018, s. 59).

Stoklar, işletmenin satış, üretim veya tüketim gibi amaçlarla elde ettiği ilk maddeleri ve malzemeleri ifade etmektedir. Bu, genellikle hammadde, ürünler, yarı mamuller, ticari mallar, artıklar, yan ürünler, hurda gibi varlıkları içermektedir. Stoklar, genellikle bir dönemden (yıldan) daha kısa sürede nakde dönüştürülebilecek veya kullanılabilir varlıklardır (Erman, 2021, s. 4).

Hesap Planı'na göre aktif karakterli 153 TİCARİ MALLAR Hesabı'nda izlenen stoklar, üretim sürecinde kullanılmak üzere veya satışı planlanan varlıklardır. Faaliyet dönemleri esas alındığında üretim ya da hizmet amacıyla tüketimi yapılabildiğinden stokların satış sonrası nakde çevrilebilir olması önemli bir özelliktir (Yeter, 2020, s. 4).

Stokların bilanço kalemlerine etkisine ek olarak gelir tablosu kalemlerine de etkisi büyüktür. Stokların kullanılması veya satılması ilgili dönemde gerçekleşmeyebilir. Eğer stok ürünleri ilgili dönemde kullanılmadıysa, dönem sonu bilançosunda dönen varlıklar sınıfında güncel maliyeti hesaplanarak yeniden değerlendirilir. Stokta bulunan ve satışı gerçekleşen ürünler ise satış maliyeti şeklinde raporlanır (Küçüksavaş, 2005, s. 287). 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesabı'na sadece ticari mal niteliğinde satılan stoklar borç kaydedilir. Buna karşılık satılan ticari mal niteliğindeki stok kalemleri 153 TİCARİ MALLAR Hesabı'na, üretimi yapılan ve satılan stok kalemleri ise 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ Hesabı'na borç kaydedilirken, 150 İLK MADDE VE MALZEME Hesabı'na alacak kaydedilir (Soylu, 2019, s. 68).

Stok kavramı, Stoklara İlişkin (TMS 2) Stoklar Standardı'nda ise şöyle tarif edilmiştir (Sevilengül, 2005, s. 291): İşletmelerin normal işleyişi sırasında satış için elde bulundurulan, satışa yönelik üretilen veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak olan ilk madde ve malzemelerdir.

2.1.2. Muhasebe Standartları

Mali tabloların düzenli ve tutarlı biçimde hazırlanmasını sağlayan ve muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde rehberlik eden normlar muhasebe standartları olarak tanımlanmaktadır. Bu standartlar, muhasebe bilgilerinin finansal tablo kullanıcılarına tarafsız, güvenilir ve doğru bir şekilde iletilmesini sağlamak amacıyla gereklidir (Başpınar, 2004, s. 46; Akgül ve Akay, 2003, s. 69).

Küreselleşme, ülkeler arasındaki ilişkileri ve ticareti artırmıştır. Bu artışla birlikte, finansal raporlama ve muhasebe standartlarına olan talep artmıştır. Özellikle uluslararası alanda, finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, çeşitli kuruluşlar muhasebe standartları oluşturmuş ve işletmelerin bu standartlara uyması beklenmektedir. Bu standartlar, finansal bilgilerin

karşılaştırılabilirliğini artırır ve finansal piyasalardaki şeffaflığı sağlamaktadır. Muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması, uluslararası ticaretin ve işbirliğinin artmasıyla giderek daha da önem kazanmaktadır. Bu standartlar, işletmelerin finansal performanslarını doğru bir şekilde değerlendirmelerine ve karar almalarına yardımcı olurken, yatırımcıların ve diğer paydaşların da güvenini kazanmalarını sağlamaktadır (Üstünel, 2005, s.19).

2.1.2.1. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)

Küreselleşen dünya ve sınırların ortadan kalkmasıyla birlikte şirketler uluslararası alana adım atmaya başlamıştır. Bu durum, farklı ülkelerde farklı raporlama uygulamalarıyla karşılaşmalarına neden olmaktadır. Farklı uygulamaların varlığı, şirketleri finansal raporlarını farklı şekillerde hazırlamaya zorlamıştır. Bu durum, raporlama maliyetlerinin artmasına ve finansal raporların karşılaştırılmasında zorluklar yaşanmasına yol açmaktadır. Bu tür sorunların önlenmesi için, raporlama sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi ve uluslararası geçerliliğe sahip raporlama ve muhasebe standartlarının oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Üstündağ, 2000, s. 52).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları'nın temelini atmıştır. IASC, Amerika, Meksika, Kanada, İrlanda, Fransa, İngiltere, Japonya, Almanya, Avustralya ve Hollanda gibi birçok ülkenin katılımıyla 1973 yılında kurulmuştur. Bu tarihsel anlaşma, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve benimsenmesi konusunda önemli bir adımdır. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), IASC' nin yayınlamış olduğu standartlar olarak bilinirken, bu standartlar daha sonraki dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından kabul edilmiştir. IASB, 2001 yılında IASC'nin yerini almıştır ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve güncellenmesinden sorumludur. Öte yandan, IASB'nin yayınladığı standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak adlandırılmıştır. Bu standartlar, işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken ve sunarken uymaları gereken kuralları belirler. UFRS, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırır ve finansal piyasalardaki şeffaflığı sağlar. Bu standartlar, işletmelerin küresel çapta finansal bilgi sunumunu standardize etmeyi amaçlamaktadır (Kocamaz, 2012, s. 106).

2.1.2.2. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

Türkiye'de işletmelerin finansal bilgilerini standart hale getirerek şeffaflığı artırmak ve finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bir temel sağlamak amacıyla muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturulmuştur (Uluslan, 2010, s. 77). Bu standartlar, hem ulusal hem de uluslararası düzeydeki muhasebe uygulamalarına uyumu sağlamak için geliştirilmiştir. Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama standartlarını belirleyen ana kuruluş, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'dur (TMSK). TMSK, Türkiye'deki muhasebe standartlarını belirleme, revize etme ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirme sorumluluğunu taşımaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye'deki tüm işletmeler için finansal raporlama süreçlerini düzenler. TMS'ler, genellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) benzerlik gösterir, ancak bazı alanlarda yerel düzenlemeler ve gereksinimler göz önünde bulundurularak adapte edilmiştir. Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlama standartları, işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken uymaları gereken kuralları belirler. Bunlar, bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve ek açıklamalar gibi finansal tabloların hazırlanmasını ve sunumunu kapsar. Ayrıca, TMS'ler, işletmelerin muhasebe politikalarını, muhasebe politikalarının değiştirilmesini, finansal varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesini ve muhasebe raporlarının sunumunu da düzenler. Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlama standartları, işletmelerin finansal bilgilerini şeffaf ve güvenilir bir şekilde sunmalarını sağlamak için önemlidir. Bu standartlar, işletmeler arasında karşılaştırılabilirlik sağlar ve yatırımcılar, kredi verenler, tedarikçiler ve diğer paydaşlar için güvenilir finansal bilgilerin temelini oluşturmaktadır (TMSK, 2007).

Geçmişten günümüze, muhasebe standartları pek çok kuruluş tarafından hazırlanmış ve denetlenmiştir. Bugün ise muhasebe standartları Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından hazırlanmakta ve denetlenmektedir.

2.1.3. TMS 2 Stoklar Standardı

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1974 yılında stok yönetimi kapsamında uygulamada birlik ve kolaylık sağlanması amacıyla çalışmalarını tamamlayarak "Tarihi Maliyet Sistemi Altında Stokların Değerlemesi ve Sunuluşu"

adında bir taslak metin oluşturmuştur. Bu taslağın kamuoyu görüşüne sunulması ile büyük bir dönüşüm hareketi başlamıştır (Karslıoğlu, 2011). Kamuoyu görüşleri ile yeniden oluşan taslak metin, daha sonraları standart bir metin haline getirilmiştir. Standart metin 18 Aralık 2003 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun denetiminde yeniden düzenlenerek UMS 2 Stoklar başlığı ile 2005 yılından itibaren uygulamaya geçmiştir (Uyar, 2009, s. 132).

Muhasebeleştirilen stoklarda asıl konu kullanımı veya satışı yapılan varlıkların gelir ve gider maliyetlerinin sisteme işlenmesidir. Stokların maliyetine karşın kullanım veya satışı sırasında elde edilen gelirler muhasebe sistemine girilmektedir (Duman, 2008, s. 27). Stok işlemlerinde ve muhasebe sistemine işlenmesinde bazı olumsuzluklar veya tutarsızlıklar ortaya çıkabilmektedir. Farklı kurumlar farklı işlemler veya tablolar kullanabilmektedir. Muhasebe işlemlerinde birlik sağlanması ve ortak çalışmalar yapılabilmesi için stok standardına olan ihtiyaç artmış, olumsuzluk ve tutarsızlıkların önüne geçebilmek için stok standardı bir ihtiyaç haline gelmiştir.

2.1.3.1. TMS 2 Stoklar Standardının Amacı ve Kapsamı

Stokların muhasebeleştirilmesindeki ana konu, stokların varlık olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin maliyetin belirlenmesidir. Burada stok maliyetleri ile net gerçekleştirilebilir değerler arasındaki ilişkinin gerçekçi olarak kurulması önemlidir. Böylece gidere dönüşecek stok maliyetlerinin belirlenmesi için gerekli işlemler açıklanmış olur. Stok maliyetlerinin kapsamı ve oluşumu hakkında da standart, yapılacak değerlendirme yöntemleri bakımından yapılacaklarla ilgili dönüşüm sürecini açıklar (Tokmakçıoğlu, 2015; Ünsal Memiş ve Tanrısinatapan, 2016).

Stok standardının amacı, üretim ve ticaret işletmelerinde farklılaşmaktadır. Üretim işletmeleri için ilk madde, yarı mamul veya mamullerin muhasebe sisteminde nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili bir standart belirlerken, ticari işletmeler açısından ellerinde bulunan malların muhasebe sisteminde nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin bir standart sağlamaktadır (Ekergil, 2007).

Stoklar standardının amaçları şu şekilde sıralanabilir (Ödemiş, 2020):

- Stok maliyetlerinin kaynaklarının belirlenmesi,
- Stok değerleme yöntemlerinin tespit edilmesi,
- Stok maliyetlerinin tespit ve hesaplanma süreçlerinin düzenlenmesi,
- Stoklarla ilgili değerlemelerin raporlama yöntemlerinin belirlenmesi.

Stok maliyetlerinin giderlere dönüşümü süreçleri. TMS 2, işletmelerin faaliyetleri içinde satışa sunulmak üzere elde tutulan veya üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması, ölçülmesi ve değerlendirilmesine yönelik kuralları ve ilkeleri içermektedir. Bu standart, belirli istisnalar dışında tüm stoklar için geçerlidir (Karaçam, 2022):

a) Stokla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemek,

b) Hasılatın finansal tabloya kaydedilene kadar stok kaleminin maliyetinin tespit edilmesi,

c) Stok maliyetinin belirlenmesi ve maliyetlerin stoklara tahsisi sırasında kullanılan yöntemler hakkında bilgi vermek,

"Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden değerlendirilir." (TMS 2, para. 9)

Stok maliyetleri, satın alma maliyetleri, üretim sürecinde dönüştürme maliyetleri ve mevcut duruma getirilmesi için yapılan diğer harcamalardan oluşmaktadır (TMS 2 para. 10). Stokların satın alma maliyetlerini;

a) Satın alma bedeli

b) İthalat vergileri (KDV hariç)

c) Stokla ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetler, oluşturur (TMS 2, para. 11)

Stokların dönüştürme maliyetleri, şekillendirme maliyetleri olarak da adlandırılabilir. Bu kapsamda, dönüştürme maliyetleri şunlardan oluşur:

a) Doğrudan işçilik giderleri,

b) Üretimle ilişkili sabit ve değişken genel üretim giderlerinin toplamı. Sabit giderler genel üretim giderleri olarak; üretim miktarından bağımsız olarak ortaya çıkan dolaylı üretim maliyetleri, amortisman, üretim binası bakım onarım giderleri gibi maliyetler ile üretim yeri yönetimi ve idaresiyle ilgili harcamaları içerir.

Değişken maliyet ise üretim miktarıyla doğru orantılı olan indirekt malzeme kalemiyle indirekt işçilik gibi üretim kalemini kapsamaktadır (TMS 2, para. 12)

Sabit genel üretim giderleri, üretim tesislerinin normal kapasitesi dikkate alınarak dönüştürme maliyetlerine tahsis edilir. Normal kapasite, beklenen bakım-onarım çalışmalarının etkisiyle ayarlanmış olup, tipik olarak birkaç dönem veya mevsim boyunca elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını temsil eder. Eğer fiili üretim düzeyi, normal kapasiteye yakınsa, sabit genel üretim giderleri, bu fiili üretim düzeyine göre dağıtılabılır. Ancak, düşük üretim düzeyi yahut atıl kapasite durumunda, sabit genel üretim giderlerine herhangi bir ek artış yapılmaz. Dağıtılmayan genel giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 2, para. 13; Gökçen vd., 2016, s. 221).

2.1.3.2. TMS 2 Stoklar Standardı İçerisinde Geçen Tanımlar

TMS 2 Stok Standardı içerisinde üç temel kavram geçmektedir. Stoklar, gerçeğe uygun değer ve net gerçekleşebilir değer bu standardın üzerinde oturduğu kavramlardır. Stoklar TMS 2 Stok Standardında şu şekilde açıklanmaktadır (TMS 2, para. 6):

Stok, işletmenin tüketmek için, üretmen için ya da satış amacıyla aldığı ilk madde veya malzeme olarak kullanılan varlıklardır. Burada stoklar kullanım amacı ticari mal, yarı mamul ya da mamul olarak da kullanılabilir. Bunların dışında stoklar yan ürün, artık veya hurda gibi en çok bir yıllık süre için temin edilmiş ve bu sürede nakit dönüşümü sağlanabilen varlıklar olarak da ifade edilmektedir (Çalık, 2019).

Stoklar, TMS 2 standartlarında şu şekilde sınıflandırılır (TMS 2, para. 8):

- Yeniden satılı planlanan arsa bina ve ticari mallar
- Üretim için kullanılan ürünler
- Yeni bir ürün imal edilmemiş yarı ürünler
- İmalatın gerçekleşmesi sırasında ihtiyaç duyulan madde ve malzemeler
- Hizmet sektörü için nakde dönüşmemiş hizmet maliyeti

Tekdüzen hesap planı, TMS 2 Stoklar Standardı ile uyumlu şekilde stok tanımına uymaktadır. İşletmelerde bilançolarda bulunan aktif stoklar, işletmenin hizmet verdiği sektöre uygun olacağından farklılıklar içermektedir. Ticari işletmeler açısından stokta bulunan mallar, sektörel olarak yapılan faaliyetle ilgili ticari mallar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında gıda, giyecek, temizlik ve ambalaj gibi üretime yardımcı olan malzemeler de stoklarda sıklıkla bulunmaktadır. Ayrıca stokların oransal dağılımına bakıldığında üretilen mallarla yakından ilgili olduğu görülmektedir (Demireller, 2012).

Net Gerçekleşebilir Değer, tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ile tahmini satış giderlerinin toplamının çıkarılmasıyla elde edilen tutarı ifade etmektedir (TMS 2, Mad. 6).

$$\text{NGD} = \text{SF} - \text{TTM} - \text{TSG}$$

NGD = Net gerçekleşebilir değer

SF = Satış fiyatı

TTM = Tahmini tamamlama maliyeti

TSG = Tahmini satış gideri

Gerçeğe uygun değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (Örten vd., 2009: 50).

Net gerçekleşebilir değer, firmanın stoklarını satması halinde beklediği tutarı ifade ettiğinden işletmeye özgüdür (Arısoy, 2018, s. 46). Net gerçekleşebilir değer, işletmenin rutin üretim süreçlerinde üretim ve stok maliyetlerinin tahmini satış fiyatından düşmesiyle hesaplanan tutar olarak açıklanabilmektedir (Yılmaz, 2013, s. 102-103).

2.1.3.3. TMS 2 Stoklar Standardı Çerçevesinde Stokların Değerlemesi

Stok değerlemede kullanılan yöntemler, stokların değerlerinin farklı şekillerde (düşük veya yüksek) gösterilmesine neden olabilmektedir (Gürbüz, 2016, s. 9-10). Stok değerlemesi genel olarak üç aşamada incelenmektedir. İlk aşamada, stoklar işletmeye giriş yaptığında değerlendirilmektedir. İkinci aşamada, stoklar

işletmeden çıkarken değerlendirilir. Üçüncü olarak, dönem sonu envanteri ve değerlendirme çalışmaları kapsamında stoklar yeniden değerlendirilmektedir (Bağdat, 2008, s. 40).

Bu standarta göre raporlamaya esas değer, net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanıdır. Net gerçekleşebilir değer stok maliyetinden yüksek olduğu durumlarda ise farklı maliyet yöntemlerinden biri seçilerek işlem yapılmaktadır (Özmen, 2008, s. 62). Bu yöntemler ağırlıklı ortalama maliyet ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemleridir. Standart içerisinde son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi çıkarılmıştır. Ancak bazı durumlarda stok maliyetlerinin belirlenememesi durumu ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesi uygulanmaktadır (Yalnız, 2011, s. 42).

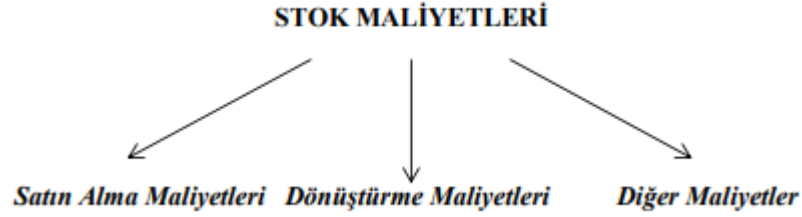
İktisadi kıymetlerde beklenmedik olaylar sonucu değer kayıpları söz konusu olabilmektedir. Yangın ve depremler gibi doğal afetlerin yanında paslanma, bozulma, kırılma ve çürüme gibi istenmeyen haller sonucunda ortaya çıkan değer kayıplarında maliyetin hesaplanması için hurdalar, üstüğü, iskartalar ve deşe emsali olan kıymet bedeli ile ölçülerek değer belirleme gerçekleştirilir (VUK, 278. madde).

2.1.3.4. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stokların Maliyeti

TMS 2 Stoklar Standardı, stokların maliyetini kapsamlı bir şekilde değerlendirir. Satın alma maliyeti, dönüşüm maliyeti ve mevcut durum için yapılan harcamalar, stok maliyetlerini belirlemede önemli bir rol oynamaktadır.

İşletmelerin stoklarına ekleyecekleri maliyet unsurları TMS 2 Stoklar Standardı'nda açıkça belirtilmiştir. Ticari işletmelerin stok maliyetleri, stokları alım satım amacıyla edinen ve üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan satan işletmeler için satın alma maliyetlerinden oluşur. Üretim işletmeleri için ise stok maliyetleri, ilk madde ve malzemelerin satın alma maliyetleri ile bu malzemeler üzerinde yapılan dönüşüm işlemlerinden kaynaklanan maliyetlerden oluşmaktadır. (Yeter, 2020, s. 49).

Stoklar standardı madde 10'a göre stokların maliyetleri aşağıdaki unsurları içermektedir.(TMS 2, para.10);



Şekil 1. Stok Maliyetleri

Kaynak: Arısoy, K. (2018). *Üretim işletmelerinde stok maliyet yöntemlerinin TMS 2 stoklar standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS açısından incelenmesi: Bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 47

Şekil 1 incelendiğinde stok maliyetlerinin üç ana gruba ayrıldığı görülebilmektedir. Bunlardan ilki satın alma maliyetleri, ikincisi dönüştürme maliyetler ve en sonuncusu ise diğer maliyetlerdir. İlk maddeler, işletme malzemeleri, ticari mallar ve yardımcı malzemeler satın alma maliyeti kapsamında değerlendirilmektedir. Genel üretim ve işçilik giderleri ise dönüştürme maliyetleri kapsamında değerlendirilir. Ar-Ge ve tasarım maliyetleri ise diğer maliyetler olarak sınıflandırılmaktadır.

Bu giderlerin dışında bazı giderler ortaya çıktıklarında muhasebeleştirilir. Bunlar stok maliyetlerine dâhil edilmemektedir. Standartta açıklık getirilen bu giderler beklenmeyen hammadde ve malzeme giderleri, personel giderleri, imal sürecindeki acil ihtiyaçlar için giderler, satış ve yönetim giderleri olarak sıralanmaktadır (TMS 2, para. 16; Boyar ve Güngörmüş, 2009, s. 23; Karakaya, 2007, s. 76)

İşletmelerin işletme maliyetlerinin kontrolü ve yönetimi konusunda önemli çaba sarf ettikleri görülmektedir. Sürekli değişen piyasa koşulları, önemli yatırım ve iş risklerini beraberinde getirmektedir. Bu açıdan maliyet faktörlerinin tanımlanması ve faaliyetlerin planlanması işletmeler için önemlidir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 390). Bir yandan maliyetlerin yönetilmesi, diğer yandan hesaplanan maliyetlerin muhasebe sistemine kaydedilmesi gerekmektedir.

2.1.3.4.1. Satın Alma Maliyeti

TMS2, satın alma maliyet şekillerini açıkça ifade etmiştir. Buna göre satın alma fiyatı, ithalat vergisi, nakliye maliyetleri ve üretim sürecindeki diğer maliyetler

satın alma maliyetleri başlığında değerlendirilir. Bunlara karşın her türlü iskonto ve indirim, satın alma maliyetlerine işlenir. Ayrıca mevcut duruma gelinceye kadarki maliyetler de stok maliyetinde satın alma maliyeti adı altında gruplanır. Mevcut durum veya yapısından sonraki süreçte meydana gelen giderler de dönem gideri olarak işlenmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 125).

Kurdan kaynaklanan farklar ile finansman sırasında oluşan giderler satın alma maliyetleri kapsamında değerlendirilmezler. Özellikle varlık tanımına uyan stoklarda ise TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı göz önüne alınarak finansman giderlerinin satın alma maliyetine yansımaları sağlanır. Vade farkından kaynaklanan giderler de satın alma maliyeti kapsamında değerlendirilmez. Değerlendirilen finansman giderleri satın alma maliyeti olarak dönemsellik ilkesine uygun şekilde ilgili döneme işlenir (Demir, 2012, s. 271).

Vergi mevzuatı, satın alma maliyetlerinde özellikle varlık ayrımını gözetmez. Kredi faizi ve vade farklarının doğrudan stok maliyeti kapsamında değerlendirilir. Stok girişi yapıldıktan sonra ortaya çıkan kur farkları ise maliyet kapsamında isteye göre değerlendirilir (Özerhan ve Yanık, 2012, s.127).

TMS 2'ye göre, satın alma maliyetinin unsurları satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile malın temini ile ilgili diğer giderlerden oluşmaktadır (TMS 2, para. 11).

2.1.3.4.2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüşüm maliyetleri, bir işletmenin üretim faaliyetlerinde kullandığı işçilik ve genel giderlerin toplamı olarak tanımlanabilir. Stoklar Standardı'nın 12., 13. ve 14. maddelerinde TMS 2, stokun tanımına ve stok maliyetlerinin içeriğine açıklık getirmektedir.

Dönüştürme maliyeti, hammadde ve malzemenin mamul haline getirilene kadar geçirdiği işlemler sırasında oluşan maliyetleri ifade eder. İşçilik giderleri ve genel üretim giderleri dahil olmak üzere çeşitli unsurlardan oluşur ve bazen şekillendirme maliyeti veya işlem gideri olarak da adlandırılmaktadır (Yeşilkaya, 2019, s. 43).

TMS-2, dönüştürme maliyetlerini 12. paragrafında detaylı bir şekilde açıklar. Buna göre, stokların dönüştürme maliyeti; üretim maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulan direkt işçilik gibi giderleri içermektedir. Ayrıca, maliyet hesaplanırken ilk madde ve malzemenin dönüştürülmesinde kullanılan değişken genel üretim giderleri ve sabit giderlerin sistematik bir biçimde dağıtılmasından kaynaklanan tutarları da içerir. Üretilen mamul miktarından bağımsız olan giderler; fabrika binası giderleri, amortisman ve makine teçhizatlara yapılan bakım-onarım giderleri gibi maliyet unsurları ve nispeten sabit kalan fabrikanın idaresi ve yönetimi ile ilgili maliyetler sabit genel üretim maliyetlerini oluşturmaktadır (TMS-2: para. 12).

Burada sayılan maliyetlere ek olarak ilk madde ve malzemelerin ürüne dönüştürülmesi sürecinde ortaya çıkan sabit veya değişken olan giderler de dönüştürme maliyetleri kapsamında sayılmaktadır. Sabit üretim giderleri arasında amortisman, bina ve ekipman bakım giderleri yer almaktadır. Değişken üretim giderleri arasında ise dolaylı işçilik, dolaylı malzeme yer almaktadır. Sabit üretim giderlerinin dağılımında üretimin normal süreçte gerçekleşeceği varsayımı öne çıkmaktadır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri oluştukları dönemde giderleştirilir hesaplara alınır. Üretimin yüksek olduğu dönemlerde, sabit genel üretim giderlerinin tüm üretim bölümlerine dağıtılan payı azalmakta ve bu nedenle stoklar yüksek bir maliyetle değerlendirilmemektedir. Bu standart aynı zamanda ürün maliyetlerinin hesaplanmasında maliyet dağıtım anahtarlarının kullanılacağını da göstermektedir. Standart ayrıca, her bir malın üretim maliyetinin ayrı ayrı belirlenemediği durumlarda, bu maliyetlerin ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir şekilde dağıtılacağını da kabul etmektedir. Maliyetlerin hesaplanmasında izlenen adımlar şunlardır: Sonuçların maliyete yakın olması durumunda stok maliyetinin hesaplanmasına ilişkin standart maliyet yöntemi ve perakende satış yöntemi gibi teknikler kullanılabilir (TMS 2, para. 21). İşletmelerin stok maliyetlerinin hesaplanmasında reel kısım maliyeti yöntemi ve perakende maliyet yöntemi kullanılmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012, s. 128; Örtün ve Karapınar, 2007).

2.1.3.4.3. Diğer Maliyetler

TMS 2 Standardında stokların güncel duruma getirilmesi ile ilgili 15. Madde kapsamında diğer maliyetler devreye girmektedir. Böylece diğer maliyetler stok maliyetlerine dâhil edilebilmektedir. Özellikle özel siparişler kapsamındaki ar-ge

faaliyetleri gibi tasarım gerektiren durumlarda stok maliyetlerinde bu durum diğer maliyetler olarak değerlendirilebilir. Ancak bu konudaki uyumsuzluklarda diğer maliyetler yerine gider kaleminde muhasebe işleminin yapılması daha uygun olmaktadır (TMS 2, para. 15).

Diğer maliyetler kapsamında değerlendirilebilecek bazı maliyetler şunlardır (Toroslu ve Aytulun, 2014, s. 69);

- İlk maddenin üretim sürecine dâhil edilmesi sırasında ortaya çıkan maliyetler,
- Makinelerde yapılacak işlem öncesi hazırlık maliyetleri,
- Enerji alanındaki beklenmedik kısıtlamalar,
- Doğal afet ya da grev gibi beklenmedik olaylardan kaynaklı gecikme maliyetleri.

2.1.4. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Üretime bağlı maliyetlerin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesinde kullanılan başlıca yöntemler; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi ve doğrudan maliyet yöntemidir (Akbulut ve Yanık, 2010). İşletmeler kendi ticari algılarına uyan maliyet hesaplama yöntemlerinden birini seçebilirler.

2.1.4.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Tüketimi yapılan ilk malzemenin geldiği partinin bilinmesi bu yöntemde önemlidir. Burada üretim sürecine dâhil olacak ilk maddenin geldiği partideki birim maliyeti tespit edilerek maliyet değerlemesinde maddenin kendine özel olan maliyeti ortaya çıkarılmış olur. Ancak bu yöntemin uygulanması zor olduğundan stok çeşitleri ve miktarlarının az olduğu işletmelerde uygulanması daha kolay olmaktadır. Stok çıkışlarının da düzenli yapılması ilk maddenin gerçek parti maliyet yöntemi uygulanması açısından dikkat edilmesi gereken diğer husus olarak göze çarpmaktadır (Karakaya, 2007, s. 84; Arısoy, 2018).

Gerçek parti maliyet yöntemi, dönem sonu stok tutarını ve üretim maliyetini doğru şekilde tespit eden en iyi yöntemdir. Ancak depolama ve maliyeti gibi zorlukları da beraberinde getirmektedir (Aytulun ve Toroslu, 2014; Özsoy, 2015).

İşletmeler açısından ikamesi mümkün olmayan stok kalemleriyle özel sipariş veya projeler kapsamındaki ürün ve hizmetler açısından özel maliyet yöntemi kullanılması gerekmektedir. Bununla birlikte gerçek parti maliyet yöntemi kullanılmasında stokların proje için üretilmiş veya satın alınmış olmasına gerek duyulmadan muhasebe işlemi yapılabilmektedir (Gökçen vd., 2016; Erkan, 2019).

2.1.4.2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) yöntemi, gerçek fiziksel akıştan bağımsız olarak, ilk satın alınan öğenin kullanılan veya satılan ilk öğe olduğunu varsayan bir stok değerlendirme yöntemi olarak yorumlanır. Bu yöntemin gücü bilançoya raporlanan veri akışında yatmaktadır; çünkü ilk satın alınan kalem stok hesabından ilk çıkarılan kalemdir ve kalan bakiye daha yeni maliyet fiyatlarındaki kalemlerden oluşur. Bu da fiyatın bilançoya girilmesini sağlar. Bu yöntemin amaçlarından biri, fiziksel mal akışını eşitlemek olup, sahip olduğu avantajlardan ilki; şirketin kârlarını manipüle edememesi ve nihai envanter değerini işletme maliyetlerine yaklaştıramamasıdır. İkinci olarak ise, bu yöntemle ilişkin hesaplamalar ve uygulaması basittir. Bilançodaki nihai envanter değeri cari fiyatlara uygundur ve envanterin zarar görmesini ve eskimesini önleyebilir (TMS 2, para. 27).

Vergi amaçlı olarak FİFO, en eski maliyetlere sahip varlıkların gelir tablosunun satılan malın maliyetine dahil edildiğini varsayar. Kalan envanter varlıkları, en son satın alınmış yahut üretilen varlıklarla eşleştirilir (TMS 2, para. 27).

FİFO'ya alternatif olan LİFO (son giren ilk çıkar) yöntemi, en son satın alınan veya edinilen varlıkların önce elden çıkarıldığı bir muhasebe yöntemidir. Çoğu zaman, enflasyonist bir piyasada, FİFO yöntemi altında satılan malların maliyetine daha düşük, daha eski maliyetler atanır, bu da LİFO'nun kullanılmasından daha yüksek bir net gelire sonuçlanır.

Normal ekonomik durumlar, enflasyonist piyasaları ve artan fiyatları içerir. Bu durumda, FİFO en eski maliyetleri satılan malların maliyetine atarsa, bu en eski maliyetler teorik olarak mevcut şişirilmiş fiyatlarla satın alınan en son envanterden

daha düşük fiyatlandırılacaktır. Bu düşük gider, daha yüksek net gelirle sonuçlanır (TMS 2, para. 27).

FİFO yöntemi, eskimeyi önlemek için bir şirketin önce en eski envanter kalemlerini satması ve envanterdeki en yeni kalemleri tutması mantığını izler. Kullanılan fiili stok değerlendirme yönteminin bir şirketteki fiili envanter akışını takip etmesi gerekmesede, bir işletme belirli bir stok değerlendirme yöntemini neden seçtiğini destekleyebilmelidir.

2.1.4.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

TMS 2, stok kalemlerinin ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesaplama şekline 27. maddede açıklama getirmiştir. Ağırlıklı ortalama maliyet hesabı yapılırken her birim girişi için toplam maliyet hesaplanarak girişlerin toplam miktarı ile oranı belirlenir (TMS 2, Mad. 27).

$$\text{Ağırlıklı Ortalama Birim Maliyet} = \frac{\text{Girişlerin Toplam Maliyeti}}{\text{Girişlerin Toplam Miktarı}}$$

Ağırlıklı ortalama maliyet hesabı işletme yapısı göz önüne alınarak iki farklı şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Birinci yöntemde dönem sonunda ağırlıklı ortalama maliyet hesabı yapılırken ikinci yöntemde her satın alma veya üretim sonrasında ağırlıklı ortalama maliyet hesabı yapılmaktadır. Sürekli envanter yöntemi uygulayan işletmeler açısından ağırlıklı ortalama maliyet hesabı yeni mal alımını müteakip mevcut stoklara göre yapılmaktadır. Dönem sonlarında ise mal mevcutları en son yapılan ağırlıklı ortalama maliyet hesabı kullanılarak ele alınır. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet hesabı kısa süreli fiyat dalgalanmalarının stoklar üzerindeki etkisini azaltan bir yöntemdir (Akkaya, 2015).

2.1.4.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, İşletmelerin envanter maliyetlerinin hesaplanması için kullanılan bir maliyet akış yöntemidir. Bu yöntemde, envanterdeki tüm benzer ürünlerin bir dönem boyunca yapılan alımlarının maliyetleri toplanır ve bu maliyetlerin envanterde bulunan toplam ürün miktarına bölünmesiyle ortalama

maliyet bulunur. Daha sonra, bu ortalama maliyet, satış yapıldığında veya envanterden çıkarıldığında maliyet olarak kaydedilir (Özulucan, 2010).

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin adından da anlaşılacağı gibi, bu yöntemde alınan her bir ürünün maliyeti, o dönem sonunda hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu, envanterde bulunan farklı dönemlerde alınan ürünlerin maliyetlerinin birleştirilmesi ve ortalamasının alınması anlamına gelir (Ünlü, 2018, s. 157).

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin avantajlarından biri, envanterdeki değişkenliklerin etkilerini düzeltebilmesidir. Özellikle periyodik olarak fiyat değişimleri olan veya stok dönemlerinde farklı fiyatlarla alınan ürünlerin bulunduğu durumlarda, bu yöntem envanter değerlemesinde daha dengeli bir sonuç sağlayabilir (Toroslu, 2011, s. 118).

Ancak, ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin dezavantajları da vardır. Özellikle envanterdeki stok miktarının düşmesi durumunda, önceki dönemlerdeki düşük maliyetli stokların maliyet bazında avantaj sağlaması ve sonuç olarak karı şişirebilir. Bu nedenle, DSAOY'nin kullanılacağı durumlar dikkatlice değerlendirilmelidir (Karacam, 2022, s. 61).

2.1.4.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, envanterin maliyetini belirlemede kullanılan bir yöntemdir (Kaya, 2004).. Bu yöntemde, her alımda ürünlerin miktarı ve birim maliyeti kaydedilir. Daha sonra, envanterde bulunan her bir ürünün maliyeti, bu ürünlerin alındığı tarihler ve miktarları dikkate alınarak belirlenir (Erman, 2021).

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, envanterdeki ürünlerin maliyeti belirlenirken, en son alınan ürünlerin maliyeti daha fazla ağırlıklandırılır. Bu nedenle, yöntemin "hareketli" olduğu ifadesi buradan gelir. Çünkü her alım işlemiyle birlikte envanterdeki ürünlerin maliyeti değişebilir ve bu değişiklikler sürekli olarak takip edilir (Çelik, 2021, s. 52).

Bu yöntem, periyodik fiyat değişiklikleri olan ortamlarda ve stok dönemlerinde kullanılabilir. Çünkü envanterde bulunan ürünlerin maliyeti, en son

alınan ürünlerin maliyetine daha yakın olacak şekilde hesaplanır. Bu, envanterdeki fiyat değişimlerine daha hızlı bir şekilde tepki verebilir ve envanterin değerlemesinde daha doğru bir sonuç sağlayabilir (Özulucan, 2010).

2.1.5. TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Özellik Arz Eden Konular

Tanım: Stoklar, işletmelerde satılmak üzere elde tutulan veya üretim sürecinde kullanılmak üzere üretilen malları ifade etmektedir. TMS 2, stokların tanımını netleştirir ve işletmelerin stokları doğru bir şekilde sınıflandırmasını sağlar.

Maliyet: Stokların değerlemesinde maliyet esastır. Standart, stokların maliyetinin nasıl hesaplanacağını ve hangi maliyet unsurlarının dikkate alınacağını belirler. Bu sayede, işletmeler stokların maliyetini doğru bir şekilde belirleyebilir ve finansal tablolarında doğru bir şekilde yansıtabilirler.

Değerleme: TMS 2, stokların değerlemesi için farklı yöntemler sunar ve işletmelerin uygun yöntemi seçmelerine rehberlik eder. Standart, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar), LIFO (Son Giren İlk Çıkar) ve ağırlıklı ortalama gibi yaygın olarak kullanılan yöntemleri kapsar. Bu sayede, işletmeler stokların değerini objektif bir şekilde belirleyebilirler.

Net Realizasyon Değeri: Stokların değerlendirilmesinde net gerçekleştirilebilir değer önemli bir faktördür. TMS 2, işletmelerin stokların net gerçekleştirilebilir değerini doğru bir şekilde belirlemelerine ve gerektiğinde stoklar için karşılıklar oluşturmalarına rehberlik eder. Bu sayede, işletmeler stokların gerçekleştirilebilir değerini doğru bir şekilde değerlendirebilir ve olası zararları öngörebilirler (Boydış ve Hazar, 2020, s. 2414-2430).

2.1.5.1. Vade Farkları

Vade farkları, stok bedelinin peşin ödenmemesinden kaynaklanan ve sonradan eklenen ödemelerdir. Bu farklar, malın fatura tutarına doğrudan eklenebileceği gibi, ödemelerin veya ödemenin gecikmesinden kaynaklanarak daha sonra da ortaya çıkabilmektedir (Ay, 2007, s. 7). Vade farkları, farklı muhasebe standartlarına göre farklı şekillerde muhasebeleştirilir. TMS 2'ye (Uluslararası Muhasebe Standartları) göre, BOBİ FRS'ye (Bağımsız Dış Denetim Standartları)

göre ve VUK'a (Vergi Usul Kanunu) göre vade farklarının muhasebeleştirilmesinin karşılaştırması (Resmi Gazete, 2022):

TMS 2'ye Göre: TMS 2'ye göre, stoklar maliyet esasına göre değerlendirilir ve vade farkları genellikle stok maliyetine dahil edilir. Bu durumda, stokların maliyetine vade farkı eklenir ve bu fark stokların değerinin belirlenmesinde dikkate alınır (IASB, 2022).

BOBİ FRS'ye Göre: BOBİ FRS, Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Standartları olarak kullanılan bir standartlar setidir. BOBİ FRS'ye göre, vade farkları genellikle finansal tabloların hazırlanmasında dikkate alınır. Vade farkları, finansal tabloların doğru bir şekilde yansıtılmasını sağlamak için stoklar veya diğer varlıkların değerlemesi sırasında ayrı bir hesap kalemi olarak ele alınabilir (TÜRMOB, 2022).

VUK'a Göre: Vergi Usul Kanunu'na göre, vade farkları genellikle gelir veya gider olarak vergilendirilir. Stokların maliyetinin belirlenmesinde vade farkları genellikle dikkate alınmaz. Ancak, stokların elde tutulma amacına bağlı olarak, vade farklarının muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi farklılık gösterebilir.

Genel olarak, farklı muhasebe standartlarına göre vade farklarının muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi farklılık gösterebilir. İşletmeler, faaliyet gösterdikleri yargıya ve muhasebe standartlarına uygun olarak vade farklarını doğru bir şekilde muhasebeleştirmelidirler.

2.1.5.2. Kur Farkları

Stok alımlarıyla ilişkili olarak hesaplanan kur farkları, stokların işletmenin deposuna giriş tarihinden önce meydana gelen kısmı, malın maliyetine eklenir. Ancak stoklar işletmenin deposuna girdikten sonra hesaplanan kur farkları, maliyete ek olarak direkt genel gider olarak da kaydedilebilmektedir. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere, stoklarla ilişkili kur farkları, aktifleştirme tarihine kadar maliyete zorunlu olarak dahil edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra hesaplanan kur farkları, isteğe bağlı olarak maliyete eklenebilir veya doğrudan dönem gideri olarak kaydedilebilmektedir (Erman, 2021, s. 39).

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2), Bağımsız Dış Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Standartları (BOBİ FRS), ve Türk Vergi Usul Kanunu (VUK) gibi farklı muhasebe standartlarına göre farklılık gösterebilir. İşte bu standartlara göre kur farklarının muhasebeleştirilmesi: (Kaynak ???)

TMS 2'ye göre: TMS 2'ye göre, stokların maliyetine kur farkları dâhil edilir. Ancak, stoklar işletmenin deposuna girmeden önceki kur farkları zorunlu olarak maliyete intikal ettirilir. Stoklar işletmenin deposuna girdikten sonra hesaplanan kur farkları ise ihtiyari olarak maliyete eklenebilir veya genel gider olarak kaydedilebilir.

BOBİ FRS'ye göre: BOBİ FRS, genellikle uluslararası muhasebe standartlarını takip eder. BOBİ FRS'ye göre de stokların maliyetine kur farkları dâhil edilir. Ancak, stokların işletmenin deposuna girmeden önceki kur farkları zorunlu olarak maliyete intikal ettirilirken, depoya girdikten sonra hesaplanan kur farkları ihtiyari olarak maliyete eklenebilir veya genel gider olarak kaydedilebilir.

VUK'a göre: VUK, Türkiye'de vergi uygulamalarını düzenler. VUK'a göre, kur farkları genelde dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak, stokların işletmenin deposuna girmeden önceki kur farkları vergi matrahını etkilediği için vergi açısından maliyete intikal ettirilir. Stoklar işletmenin deposuna girdikten sonra hesaplanan kur farkları ise genelde dönem gideri olarak kaydedilir.

Bu şekilde, TMS 2'ye göre kur farkları stok maliyetine doğrudan eklenebilirken, BOBİ FRS ve VUK'a göre kur farklarının muhasebeleştirme yöntemleri daha çok dönem giderleri ile ilişkilidir.

2.1.5.3. Yan Ürünler

Satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış maliyetleri düşülerek yan ürünler elde edilir. Elde edilen tutar, ana ürün maliyetinden düşülür. Bu durum, ana ürünün maliyetini önemli ölçüde etkilememektedir (Akbulut, 2012, s. 301). Bundan dolayı yan ürünlerin net gerçekleşebilir değeri bulunur ve bu tutar ana ürünün üretim maliyetinden düşülür. Ortak ürünlerin satış tutarları birbirine yakın tutarlarda ise birleşik maliyetler üretim miktarına göre dağıtılabilir. Ortak ürünleri tamamına birleşik maliyetten eşit pay verilir (Demir, 2015, s. 280).

Yan ürünlerin muhasebeleştirilmesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2), Bağımsız Dış Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Standartları (BOBİ FRS), ve Türk Vergi Usul Kanunu (VUK) gibi farklı muhasebe standartlarına göre yaklaşımlar farklılık gösterebilir:

TMS 2'ye göre: TMS 2'ye göre, yan ürünlerin maliyeti, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış maliyetleri düşülerek net gerçekleşebilir değerleri hesaplanır. Bu değer ana ürünün üretim maliyetinden düşülür. Yan ürünlerin maliyeti, ana ürünün maliyetinde önemli bir etki yaratmaz. TMS 2, yan ürünlerin muhasebeleştirilmesi konusunda detaylı bir rehberlik sunmamaktadır ancak genel olarak maliyet tabanlı bir yaklaşım önerir.

BOBİ FRS'ye göre: BOBİ FRS, uluslararası muhasebe standartlarını takip eder. Bu standartlara göre, yan ürünlerin muhasebeleştirilmesi genellikle TMS 2 ile benzerdir. Yan ürünlerin maliyeti, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satış maliyetleri düşülerek net gerçekleşebilir değerleri hesaplanır ve ana ürünün maliyetinden düşülür.

VUK'a göre: VUK, Türkiye'deki vergi uygulamalarını düzenler. VUK'a göre, yan ürünlerin muhasebeleştirilmesi genellikle vergi matrahı açısından önemlidir. Yan ürünlerin maliyeti, ana ürünün maliyetinden düşülür ve vergi matrahının belirlenmesine etki eder. Ancak, VUK genellikle detaylı bir yöntem sunmaz, bu nedenle uygulamalar firmadan firmaya değişebilir.

Genel olarak, TMS 2, BOBİ FRS ve VUK'a göre yan ürünlerin muhasebeleştirilmesi konusunda benzer bir yaklaşım sergilenir. Ancak, detaylı uygulamalar ve vergisel etkiler açısından farklılıklar olabilir.

2.1.6. Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS'ye) Göre Stokların İncelenmesi

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkındaki 56 Sıra Numaralı Tebliğ" ekinde 01.01.2018 ve devamında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir (Karacan ve Uygun, 2018, s. 2).

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmeler bakımından tebliğ, konsolide finansal tablolar için doğru, güvenilir ve ihtiyaçlara uygun verilerin elde edilmesini amaçlamaktadır (Karacan ve Uygun, 2018, s. 2).

26 Sayılı Kurul Kararı kamu yararı gözetilen kuruluşlar açısından raporlamalarında TMS/TFRS hükümlerine uymalarını zorunlu kılar. Ancak bağımsız denetim kapsamındaki diğer kuruluşlar bakımından TMS/TFRS hükümleri isteğe bağlı olarak uygulanabilmektedir. Bu kurumlar için genel tebliğ ile 41 sayılı kurul kararı bağlayıcı hüküm olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum kurul kararının bağımsız denetim kapsamında olan işletmeler açısından istediği hükümleri uygulayabileceği bir özgürlük sağladığı söylenebilir (Karacan ve Uygun, 2018, s. 2).

BOBİ FRS yürürlüğe girdiğinde bağımsız denetim kapsamındaki işletmelerin bu seçim hakkı ortadan kalkacak ve BOBİ FRS tek seçim hakkı olarak uygulanacaktır.

2.1.6.1. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'ın Gelişim Süreci

Ülkemizde uygulanan finansal raporlama sistemi uluslararası alana bakıldığında karşılaştırma yapmaya uygun olmadığı görülmektedir. 2012 yılındaki Türk Ticaret Kanunu (TTK), güncellemesi öncesinde sadece SPK denetimindeki işletmeler TMS/TFRS kullanmaktadır. 6102 sayılı TTK, tüm işletmelerin finansal tablo hazırlanmasında uyulması gereken standartları uluslararası alana uygun hale getirmiştir. Ancak değişim sürecinde birçok tartışma beraberinde gelmiş ve ortaya çıkan zorluklara bakıldığında kayıtların uluslararası uygunluğu yeniden kaldırılmıştır. Kamu Gözetim Kurumu, bu tartışmalar sonucunda bağımsız denetime tabi kuruluşlar açısından TMS/TFRS hükümlerinin zorunluluğunu kaldırarak sadece kamu yararı için çalışan kurumların bu zorunluluk kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir. Bağımsız denetim kapsamındaki işletmelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) hükümleri finansal tablo standartları olarak ilişkilendirilmiştir (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 154; Güdelci, 2019, s. 93).

Bağımsız denetime tabi olmasına karşın TMS/TFRS uygulamayan kuruluşlar için ihtiyaçlara cevap veren, uluslararası standartlara uygun ve gerçek sonuçlara ulaşmayı sağlayan finansal raporlama sistemi için KGK, 2014 yılında çalışmalara başlamıştır. Özellikle AB mevzuatına uygunluğu ihracat yapan kuruluşlar açısından

ayrı bir önem taşımaktadır (Ataman ve Gökçen, 2017, s. 23). 3 yıl sonunda Resmi Gazetede yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) tartışmalara son vermiştir. Tebliğ finansal raporlama standartlarındaki hükümleri ve bağlayıcılığı ile sorunların çoğuna çözüm üretmiştir (Güdelci, 2019, s. 94).

2.1.6.2. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'ın Amacı

BOBİ FRS, finansal tablolar hazırlanmasında ihtiyaç duyulan finansal bilgiye erişimi kolaylaştırarak gerçeğe uygun tablolar ortaya çıkmasında bir yol gösterici olarak öne çıkmaktadır (http-1). BOBİ FRS bölüm 6 stoklarla ilgili muhasebeleştirme adımlarını ifade etmektedir. Stokların kayda girilmesi, maliyet değerlerinin hesaplanması, stoklarda oluşabilecek değer kayıplarında gider olarak muhasebeleştirilmesi Bölüm 6 kapsamında açıklanmaktadır (Arısoy, 2018, s. 63).

2.1.6.3. BOBİ FRS Bölüm 6 Stokların Kapsamı

Stoklar, aşağıda belirtilen özelliklerden birine sahip olan varlıklardır (BOBİ FRS, 2017, para. 6.2) :

- a) Olağan işletme faaliyetleri sonucunda satılması için bulundurulmuş varlıklar,
- b) Olağan işletme faaliyetleri sonucunda satılması için üretimi yapılan varlıklar,
- c) Üretim sürecinde veya hizmet satışında kullanılan ham madde ve malzeme.

BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar, “Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar” bölümü içerisindeki finansal araç niteliğinde bulunan stoklar, “Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler” bölümü içerisindeki canlı varlıklar ve hasat zamanında sahip olunan tarımsal ürünler hariç olacak şekilde bütün stoklara uygulanmaktadır (Resmi Gazete, 2017; Karapınar ve Eflatun, 2017).

2.1.6.4. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'a Göre Stokların Değerlemesi

2.1.6.4.1. Stokların Maliyeti

BOBİ FRS'ye göre, stokların maliyetinin belirlenmesi konusunda "satın alma maliyetleri" başlığı altında açıklamalar, 6.7 ile 6.10 numaralı paragraflarda yer almaktadır. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Bu paragraflarda özetle şu noktalar vurgulanır:

- Satın alma maliyetleri, stokların elde edilmesi için doğrudan bağlantılı olan tüm maliyetleri içerir.
- Satın alma maliyetleri, stokların elde edilmesi, stokların depolanması ve stokların satışa sunulması süreçlerini kapsar.
- Satın alma maliyetleri, satın alınan malın teslim alınması, nakliye ve taşıma masrafları gibi doğrudan maliyetlerin yanı sıra satın alma sırasında ödenen vergiler ve indirimler gibi diğer ilgili maliyetleri de içerir.
- Satın alma maliyetleri, normal olarak belirli bir dönem içinde ödenen ve stokların elde edilmesi için gerekli olan tüm maliyetleri içerir. Bu maliyetler, stokların doğrudan satın alınması, stokların teslim alınması ve depolanması gibi aşamaları kapsar.

BOBİ FRS'ye göre satın alma maliyetlerinin belirlenmesi, stokların maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi açısından önemlidir. Bu maliyetler, stokların gerçekçi bir şekilde değerlendirilmesi ve finansal tabloların doğru bir şekilde hazırlanması için temel bilgileri sağlar. Stokların satın alma maliyetleri, genellikle stokların elde edilmesi için yapılan tüm harcamaları içerir. Bu harcamalar, stokların satın alınması, taşınması ve depolanmasıyla doğrudan ilişkilendirilen maliyetleri kapsar. Aşağıda, satın alma maliyetlerini oluşturan bazı temel unsurlar verilmiştir:

- **Satın Alma Fiyatı:** Stokların elde edilmesi için yapılan ilk ve temel harcama olan satın alma fiyatı, stokların maliyetinin belirlenmesinde ana unsurdur.
- **İthalat Vergileri:** Stokların ithal edilmesi durumunda ödenen gümrük vergileri, ithalat vergileri olarak stokların satın alma maliyetine dahil edilir.

- **Diğer Vergiler:** Satın alma işlemi sırasında ödenen diğer vergiler de, işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç olmak üzere, stokların satın alma maliyetine eklenir.

- **Taşıma Maliyetleri:** Stokların tedarikçiden işletmenin depolarına taşınması sırasında ödenen taşıma maliyetleri, satın alma maliyetine dahil edilir. Bu taşıma maliyetleri arasında nakliye, taşıma sigortası, liman ücretleri gibi kalemler bulunabilir.

- **Yükleme-Boşaltma Maliyetleri:** Stokların nakliye araçlarına yüklenmesi ve nakliye araçlarından indirilmesi için yapılan maliyetler de satın alma maliyetine eklenir.

- **Diğer Doğrudan İlişkilendirilebilen Maliyetler:** Stokların elde edilmesi sürecinde doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetler de satın alma maliyetlerine dahil edilir. Bu maliyetler arasında depolama maliyetleri, ambalaj maliyetleri, gümrükleme masrafları gibi kalemler bulunabilir.

Dönüştürme maliyeti, işletmeler açısından üretim sürecinde meydana gelen giderleri kapsamaktadır (Selvi ve Ercan, 2018). Maliyet hesaplamalarında ise tam ve normal maliyet yöntemi, işletmelerin muhasebe sistemlerinde kullandıkları başlıca yollardır. Üretim giderlerinde sabit değişken ayrımı yapılmaksızın üretim sürecinde ortaya çıkan tüm giderlerin dönüştürme maliyeti kapsamında değerlendirildiği yöntem tam maliyet yöntemidir. Ancak üretim faaliyetlerinde durma veya duraksamaların meydana geldiği durumlarda sabit olan üretim giderlerinin dönüştürme maliyeti kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmadığından satış maliyetleri ilgili hesaplara işlenir (Kocamış ve Yıldırım, 2017, s. 95).

Doğrudan işçilere ait giderler, ilk maddeler ile değişken olarak nitelenen genel üretim giderleri normal maliyet yöntemi kullanan muhasebe sistemlerinde üretim maliyetleri kapsamında değerlendirilir. Bunun yanında sabit olan genel üretim giderlerinde ise normal maliyet yönteminde üretim kapasitesi dikkate alınır. Eğer işletmede atıl kapasite söz konusu ise sabit genel üretim giderlerinde artış yapılamamaktadır. Normal maliyet yönteminin dayandığı varsayım üretim işleri normal düzeyde gerçekleşirken sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dağıtılmaktadır. Aslında planlı olarak yapılan bakım ve onarım çalışmalarında normal kapasitede düşüş yaşanmaktadır. Bu nedenle benzer durumların da

olabileceği düşünülerek normal kapasite normal şartlardaki ortalama üretim miktarı göz önüne alınarak hesaplanmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017, s. 127-128).

İşletmelerde normal kapasitenin üzerinde bir üretim süreci ortaya çıktığında sabit genel üretim giderlerinin toplamı üretim miktarı toplamına bölünerek sabit genel üretim gideri belirlenmiş olur (BOBİ FRS, para. 6.13).

Farklı maliyet yöntemleri kullanılmasına karşın işletmenin tamamının veya bir bölümünün geçici veya kalıcı olarak kapanması yada hiç üretime başlamayan bölümler için satışların maliyeti olarak genel üretim giderine dönüştürülmeden finansal tablolarda kar zarar kısmında raporlanarak gösterilir (Selvi ve Ercan, 2018, s. 52). Dağıtılamayan sabit üretim giderleri bakımından giderin ortaya çıktığı dönem baz alınarak satış maliyeti kapsamında sonuç hesabına işlenir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018, s. 70).

Bu hesaplamalara bakıldığında üretim ve satış maliyeti arasında farklılıklar olduğu görülmektedir. BOBİ FRS hükümlerine göre düşük üretim yapılan ve atıl kapasite nedeniyle ortaya çıkan sabit genel üretim giderleri, ürünlerin tamamının satılmadığı durumlarda dağıtılamadığından işlemlerde problem çıkmasına neden olmaktadır (Yeter, 2020, s. 65). BOBİ FRS hükümlerine göre atıl kapasite ve stokta kalan ürün bulunan durumlarda muhasebe işlemlerinde stok maliyetlerinin doğru hesaplanmasında zorluklar çıkarmaktadır. Bu durumda dağıtılamayan sabit giderler ürünün satışına bakılmaksızın satışların maliyeti bölümünde kar zarar tablosuna işlenecektir. Ancak ürün maliyetleri stok hesabında bilançoda sunulacaktır (Gökçen ve Öztürk, 2017, s. 110-111).

Dağıtılamayan sabit genel üretim giderlerine bakıldığında satış maliyeti kapsamında değerlendirilse de bu giderlerin sadece satılan ürünlere değil üretimi yapılan tüm ürünlerden kaynaklandığı görülmektedir. Bu durum gelir tablolarında brüt kar hesaplamalarının gerçeğe uygun gerçekleşmemesine neden olmaktadır (Arisoy ve Tuğay, 2019, s. 160-161).

BOBİ FRS hükümlerine göre normal maliyet yöntemi kullanıldığı durumlarda dağıtılamayan sabit genel üretim giderleri satış maliyeti olarak kar zarar tablosuna işleneceğinden brüt kar düzeyinin gerçekten daha düşük çıkmasına neden olacaktır (Gökçen vd., 2018, s. 447).

Vergi mevzuatına göre tam maliyet yönteminin kullanılması esastır. Normal maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri ile ilgili uyumlama kaydının yapılması gerekmektedir. Dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Bu durum, geçici bir fark oluşturur çünkü bu farklılık, stokların işletme dışına çıkması durumunda ortadan kalkmaktadır (Karapınar ve Eflatun, 2017, s. 128).

Atıl kapasite sonucu oluşan sapmalar, BOBİ FRS ve TMS 2 Stoklar standardı göz önüne alındığında işlenecek hesap detaylarında uygunluk bulunmamaktadır. Tek düzen hesap planına göre planında 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları 73 hesabı bu tür durumların takip edildiği hesaptır. Normal maliyet yöntemi kullanan işletmeler açısından bu hesap atıl kapasite sonucu oluşan durumlarda kullanılmaktadır (Arısoy ve Tuğay, 2019, s. 161).

624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabı, atıl kapasite sapmaları meydana geldiğinde üretim giderlerinin uyumlaştırılması için takip edilir (Turan ve Bayram, 2019, s. 156). Farklı açıdan bakıldığında ise kapasite sapması esas faaliyet alanına girdiğinden 63 nolu faaliyet giderleri adı altında üretim maliyetlerine yüklenemeyen giderler 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları başlığında bir hesapta muhasebeleştirilerek izlenebilir (Boyar-Güngörmüş, 2006, s. 87-88).

Diğer Maliyetler: Diğer maliyetler sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkilendirildikleri takdirde stok maliyetine dâhil edilir. Stok maliyetine dâhil edilebilecek diğer maliyetlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

1. Müşterinin özel bir siparişine ilişkin tasarım ve fizibilite çalışması
2. Üretimle ilgisi kurulabilen genel yönetim giderleri
3. İlk madde ve malzemenin üretime hazırlanma maliyetleri
4. Makineleri yeni bir işleme hazırlama maliyetleri

Bu maliyetler, stokların üretim veya hazırlık sürecine doğrudan bağlı olan harcamaları içerir. Ancak, stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkilendirilmedikleri durumlarda bu maliyetler stok maliyetine dâhil edilmez. Piyasa değeri yöntemi, stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan bir

yöntemdir. Bu yöntemde, her bir ürünün maliyeti, ürünün kendi satış hasılatının toplam satış hasılatına oranı ölçüsünde belirlenir. Piyasa değeri yöntemi, stok maliyetini belirlerken ürünlerin satış hasılatlarına dayanır. Her bir ürün, toplam satış hasılatına oranla kendi satış hasılatının bir kısmını temsil eder. Örneğin, bir ürünün satış hasılatı, toplam satış hasılatının %20'sini oluşturuyorsa, bu ürünün maliyeti de toplam stok maliyetinin %20'sini oluşturur. Bu yöntem, her bir ürünün pazar payına göre maliyetini belirlediği için, popüler veya daha çok satılan ürünlerin maliyetlerine daha fazla pay ayrılmasını sağlar. Buna karşılık, az satılan veya popüler olmayan ürünlerin maliyetleri daha düşük olabilir. Piyasa değeri yöntemi, özellikle stokların maliyetini belirlerken ürünlerin gerçek piyasa değerini yansıtmak için kullanılır. Bu yöntem, satış hasılatıyla doğrudan ilişkilendirilerek her bir ürünün maliyetinin adil bir şekilde belirlenmesini sağlar (BOBİ FRS, 6.14; http-1)

Kar veya Zarara Yansıtılacak Maliyetler: Stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak aşağıdaki maliyetler gösterilebilir. Bu tür maliyetler, oluştuğu dönemde gider olarak kar veya zarara yansıtılır:

- a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olmayan depolama giderleri.
- c) Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- ç) Satış giderleri.

Örneğin, işletme, mamullerini kiraladığı bir depoda tutmaktadır. Deponun kira gideri stok maliyetine dâhil edilmez çünkü sonraki bir üretim aşaması için zorunlu olmayan bir giderdir. Net satış hasılatı yöntemi, stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, ürünlerin ayrılma noktasına gelindiğinde ek tamamlanma maliyetlerine katlanması durumunda, bu ek maliyetler ürünün net satış hasılatından düşülür. Her bir ürünün maliyeti, kendi net satış hasılatının toplam net satış hasılatına oranı kadar pay aldığı şekilde hesaplanmaktadır. Bu yöntem, stok maliyetlerini belirlerken ürünlerin satış performansını da dikkate alarak daha doğru bir maliyet hesaplaması sağlamaktadır (BOBİ FRS, 6.15; http-1).

Ortak ve Yan Ürünler: Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Bu durumda, ortak ürünlerin veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durumlar örnek olarak verilebilir. Hammadde veya dönüşüm maliyetlerinin her bir ürün için ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir şekilde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, üretim aşamasındaki veya işlemin tamamlandığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir. Yani, ürünlerin ayrı olarak belirlenebilir hale geldiği noktada, maliyetler o ürünler arasında bölünebilir. Yan ürünler doğaları gereği önemsiz kabul edilirler. Dolayısıyla, yan ürünler önemsiz ise, net gerçekleşebilir değeri üzerinden hesaplanır ve bu tutar ana ürün maliyetinden indirilir. Bu şekilde, yan ürünlerin maliyetleri ana ürünlerin maliyetlerine eklenerek doğru bir şekilde hesaplanmış olur (BOBİ FRS, 6.16; http-1).

2.1.6.4.2. Hizmet İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet veren işletmelerde stok maliyetleri bakımından dönemsellik ilkesi geçerlidir. Hesap döneminde başlanmış ancak henüz tamamlanmamış hizmetler için gelirlerin kar veya zarar olarak tablolara yansıtılmadığından maliyetlerin de yansıtılmaması gerekir. Ancak bu durum raporlanarak gösterilmelidir (Görmek, 2019, s. 117). Mali tablolar açısından gelire yansımayan hesapların durumu stok hesaplarında aktif hale getirilmelidir. Hizmet sunan işletmeler, stok maliyetlerini üretim maliyetleriyle hesaplamaktadır. Hizmet sunumunda görev yapan personel ücretleriyle diğer maliyetler, hizmetle ilgili genel maliyetler kapsamında değerlendirilir (BOBİ FRS, para. 6.17).

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyetlerinde satışla birlikte genel yönetim işçilik ücretlerinin değerlendirilmesi uygun görülmemektedir. Benzer giderlerin ilgili dönemlerinde kar veya zarar tablolarına yansıtılması gerekmektedir. BOBİ FRS hükümlerinin bu konuda TMS 2 hükümleriyle uyumlu olduğu anlaşılmaktadır. Konuyla ilgili VUK hükümleri incelendiğinde bu kapsamda stokların tanımlı olmadığı görülmektedir. Giderlerin ilgili dönemde muhasebeleştirilmesi sağlanmışsa da; VUK hükümlerine göre yapılan vergi incelemelerinde gelir gider tablolarının raporlarında denkleştirme ve dönemsellik ilkelerine uyulması beklenmektedir (Selvi ve Ercan, 2018, s. 53; Gençoğlu, 2008, s. 13).

2.1.6.4.3. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

BOBİ FRS 6.18 hükmüne göre; “Tarımsal Faaliyetler” bölümü, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda alınma zamanını (hasat zamanını) ve bu ürünlerin nasıl hesaplanacağını belirlemektedir (Kara, 2019, s. 60).

Tarımsal ürünler bakımından BOBİ FRS 7.11 maddesinde yapılan açıklama şu şekildedir: Tarımsal ürünlerin satış maliyetleri hasat zamanında düşülür. Sonrasında ilk kayıt altına alım yapılırken oluşan gelir veya giderler dönemsellik gereği ilgili dönemin kar veya zarar tablosunda belirtilir. Hasat zamanında gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan ölçümle hesaplanan tutar, stoklar bölümüne giriş yapılırken ürünlerin maliyet hesaplamasında değerlendirilir. BOBİ FRS hükümlerinde 6.18 ile 7.11 maddeleri birlikte değerlendirildiğinde tarımsal ürünler bakımından hasat sonunda, satış maliyetlerinin düşümü yapıldıktan sonra gerçek değeri esas alınarak ölçüm yapılır. İlk kayıt yapılırken kazanç veya kayıplar finansal tablolarda kar-zarar şeklinde gösterilir. Bu ölçüme dayanarak ortaya çıkarılan tutar, Bölüm 6 Stoklar hükümleri çerçevesinde stok maliyeti olarak kabul edilmektedir (Selvi ve Ercan, 2018, s. 54).

2.1.6.4.4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri

Stok maliyetlerinin ölçümüyle ilgili teknikler, özellikle BOBİ FRS (Bağımsız Denetim ve Finansal Raporlama Standartları) kapsamında belirlenmiştir. Bu standartlara göre, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi kullanılarak stok maliyeti belirlenebilir. Standart maliyet yöntemi, hammadde, malzeme, işçilik ve kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate alarak stok maliyetlerini belirler ve düzenli olarak gözden geçirilir. Perakende yöntemi ise stokların satış değerinden makul bir brüt kar marjı yüzdesi düşüldükten stok maliyetlerini belirler. Bu teknikler, stok maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanması ve finansal raporlamanın sağlıklı yapılması açısından önemlidir. BOBİ FRS çerçevesinde, bu tekniklerin kullanımı ve stok maliyetlerinin ölçümü konusunda belirli kurallar ve standartlar belirlenmiştir. Mamul maliyetleri, üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir. Ancak, fiili maliyetlerle standart maliyetler arasında uygun bir yakınlık sağlanamıyorsa, stok maliyetlerini ölçmek için standart

maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi alternatif yöntemler tercih edilebilir. Standart maliyet yöntemi, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate alarak stok maliyetlerini belirler. Bu yöntemde standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiğinde mevcut şartlara uygun olarak yeniden belirlenir. Perakende yönteminde ise stok maliyeti, stokların satış değerinden brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Bu yöntem, stokların maliyetini belirlemek için satış fiyatına ve belirlenen kâr marjına dayanır ve genellikle daha küçük işletmelerde veya belirli ürünler için tercih edilir (BOBİ FRS, 2021).

İlgili standartta BOBİ FRS'den farklı olarak, perakende yönteminin hangi işletmelerce, ne gibi hallerde kullanılacağına ve hesaplanmasına dair ek bilgilere yer verilmiştir.

Standartlara göre, stok maliyetinin ölçümünde standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi tekniklerin kullanılabilmesi belirtilmiştir, ancak bu yöntemler Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından geçerli değildir. Bununla birlikte, dönem içinde standart maliyet yöntemi uygulanmış ve yıl sonunda sonuçlar fiili maliyete dönüştürülmüşse, standart maliyet yönteminin kullanılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. VUK'un 190. maddesine göre büyük mağazalar ve eczanelere envanterlerini 3 yılda bir, sınıai işletmelere ise gerektiğinde 2 veya 3 yılda bir envanter çıkarma izni verilmektedir (Kılıç ve Önal 2021, s. 186).

2.1.6.4.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

BOBİ FRS 6.20 ve 6.21 hükümlerinde stok maliyetinin hesaplanmasında hesaplanan maliyet hesaplama teknikleri ile ilgili hususlar açıklanmıştır. BOBİ FRS 6.20'ye göre;

“Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Benzer niteliklere veya benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibariyle farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir (BOBİ FRS, 6.20).”

Maliyet hesaplama yöntemleri ile ilgili olarak 6.20 hükmünün devamı olan 6.21 hükmünde şöyle bir açıklama bulunmaktadır: “Bununla birlikte, normal

şartlarda birbiriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır (BOBİ FRS, para. 6.21).”

2.1.6.5. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'a Göre Stoklarda Değer Düşüklüğü

BOBİ FRS 6.22 hükmüne göre;

“Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır (BOBİ FRS, para. 6.22).”

İlgili hükme göre stokların değer düşüklüğüne uğraması durumundan stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine çekilmektedir. Defter değeri ile net gerçekleşebilir değer arasında oluşan fark “Satışların Maliyeti”ne yansıtılır.

“Net Gerçekleşebilir Değer” kavramı BOBİ FRS ek-9 şu şekilde açıklanmıştır: “Olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.” (BOBİ FRS, Ek 9).

BOBİ FRS’ye göre stoklar açısından değer düşüklüğü tespiti yapılırken stok kalemleri farklı olarak değerlendirilir. İlişkili veya benzer kalemlerde birlikte değerlendirme de yapılmasında problem oluşmaz. Nihai kullanım amacı aynı olup aynı bölgede üretimi yapılan ve satışa sunulan ürünler açısından stok değerlemesinde ayrı ayrı gruplamanın yapılmasına gerek yoktur (BOBİ FRS, para. 6.23).

TMS 2'ye göre, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla değerlendirilmesi gerektiğinden, stokların elde etme maliyetleri her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilmelidir. Bu indirim "Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" olarak ayrılarak gerçekleştirilir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirilmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesi ilkesiyle uyumludur (TMS 2 para. 28). Net Gerçekleşebilir Değer, aşağıdaki formülle hesaplanabilmektedir (Selvi, 2009).

Net Gerçekleşebilir Değer = Satış Fiyatı - Tahmini Tamamlanma Maliyeti
Tahmini Satış Giderleri

$$\text{NGD} = \text{TSF} - \text{TTM} - \text{TSG}$$

Formülde yer alan;

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

TSF: Tahmini Satış Fiyatı

TTM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderlerini

ifade etmektedir.

TMS 2 Stoklar Standardı'na göre, stokların değer düşüklüğüne uğrayabilecekleri durumlar şunlardır: stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tahmini satış ve tamamlanma maliyetlerinin artması gibi faktörlerdir (Şahin, 2012).

İşletmenin sahip olduğu stokların değerinde çeşitli nedenlerle kayıplar meydana gelebilir. Bu kayıplar, stokların parasal veya fiziksel değerinde olmak üzere iki farklı yönden ortaya çıkabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda stokların değer düşüklüğüne ilişkin hükümler, bu iki farklı durumu ayrı ayrı ele almaktadır. Emtianın parasal değerindeki azalmaların nasıl dikkate alınacağı VUK'nun 274. maddesinde, fiziki değerinde meydana gelen azalmalara ilişkin hükümler ise aynı kanunun 278. maddesinde yer almaktadır (Güçlü , 2008, 232).

İmalat işletmeleri açısından BOBİ FRS hükümlerine bakıldığında 6.24 maddesi değer düşüklüğü tespiti ile ilgili açıklama yapmaktadır. Üretimi yapılacak mamullerin belli bir standarda uygun olması gerektiğinden maliyet hesabı yapılarak maliyet altında satışın yapılmayacağı beklenmektedir. Bu nedenle bu ürünler için değer düşüklüğü tespiti yapılmaz. Ancak hammadde fiyatlarındaki bariz düşüşler ile birlikte mamul net gerçekleşebilir değerini maliyetin altına çekebilir. Bu durumlarda hammadde değeri düşülerek net gerçekleşebilir değer seviyelerine indirilir. Hammaddelerin yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değer tespitinde önemli bir ölçü aracı olarak kullanılmaktadır (BOBİ FRS, para. 6.24).

Değer düşüklüğü tespiti sonucunda stokların finansal tablolarda nasıl raporlanması gerektiği ile ilgili açıklamalar BOBİ FRS hükümlerinde 6.25

maddesinde belirtilmiştir. Değer düşüklüğü tespiti sonucu değeri düşen ve halen finansal durum tablosunda aktif olan stoklar, net gerçekleştirilir değerleri bakımından sonraki raporlama dönemlerinde yeniden değer tespiti yapılır. Değer düşüklüğüne neden olan koşulların değişmesi halinde net gerçekleştirilir değer arttığı durumlarda zarar kısmi veya tamamen iptal edilebilir. Kısmi veya tamamen iptal olacak kısım için stok maliyet değeri ölçü olarak kabul edilir. Buna karşın değer düşüklüğü sonucu elde edilen stok değeri, stok maliyet değerini geçemez (BOBİ FRS, para. 6.25).

2.1.6.6. BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar'a Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Gider olarak kayda alma ile ilgili BOBİ FRS 6.26 ve 6.27'de aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir: “Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde Kâr veya Zarar tablosuna yansıtılır (BOBİ FRS, para. 6.26).”

Stokların satılmayarak firmada kullanılması halinde, bahsi geçen stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Böyle bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca gider olarak yazılır. (BOBİ FRS, para. 6.27).

2.2. İlgili Araştırmalar

TMS 2 ve BOBİ FRS uygulayan işletmeleri inceleyen Öztürk ve Güleç (2018), bu işletmelerdeki normal maliyet yönteminin nasıl ortaya çıktığını, varsayımlar ve kayıt yöntemleri bakımından incelemişlerdir. Bu işletmelerdeki maliyet yöntemlerinin atıl kapasitede üretimi olan işletmelerdeki maliyetlerin hatalarının düzeltilmesi veya azaltılmasını amaçladığını belirtmişlerdir. Bu sistemin doğru sonuç ortaya koymasında kapasitenin hesaplanması ve çalışılan fiili sürelerin hesaplarının doğru şekilde ölçülmesinin önemini ifade etmişlerdir.

İçerik analizi yöntemi kullanan Kaya (2018), TMS 2 ve BOBİ FRS stoklarının karşılaştırılmasını amaçlamıştır. Stokların maliyet belirleme aşamasında standart setlerin farklılıklar ürettiği ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte stok yaklaşımlarının uyumlu sonuçlarına dikkat çekmiştir.

BOBİ FRS kapsamında stok değerlemesi ve muhasebeleştirmesini VUK ve TMS 2 bakımından karşılaştırmalı olarak inceleyen Selvi ve Ercan (2018), stok yaklaşımlarındaki benzerliği ifade etmiştir. Ancak BOBİ FRS, VUK ve TMS 2 açısından stoklarla ilgili vade farklarında, maliyet yöntemlerinde ve değerlendirme yöntemlerinde belirgin farklılıklar olduğu ortaya koymuştur.

Yalçın (2019) ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, BOBİ FRS ve TFRS açısından stok ilk kaydı, değerlendirme ve mali tablolarındaki yansımaların karşılaştırmasını amaçladığı çalışmada, özellikle stok maliyetlerinin tespit edilmesinde farklılıklar olduğunu belirtmiştir. Ayrıca stokların dönem sonlarındaki değerlendirilmelerinde ve muhasebe sistemine işlenmesinde de kayda değer farklılıklar tespit etmiştir. Araştırma sonucunda TFRS, BOBİ FRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği arasında uyum sağlanabilmesi için bazı öneriler sunulmuştur.

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS açısından stokları karşılaştırmayı amaçlayan çalışmalarında Arısoy ve Tuğay (2019), bölüm farklılıklarının ortaya çıktığını belirtmişlerdir. Bir üretim işletmesinin verilerine dayanarak yapılan çalışmada özellikle standartların VUK hükümleriyle maliyetlerin yöntemi ve kayıtların düzeni bağlamında birçok farklılıkların olduğuna dikkat çekmişlerdir.

Üretim işletmelerinin satış maliyetlerini BOBİ FRS bakımından incelemeyi amaçlayan Gönen (2019), satışlardaki tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerini karşılaştırmıştır. BOBİ FRS ve TMS 2 uygulanarak gerçekleştirilen stoklarda vade farkı açısından farklılık belirlemiştir. Bunun yanında tam ve normal maliyetler açısından da kar farklılıkları tespit edilmiştir.

Özyapıcı (2019), gerçek ve zorunlu atıl kapasite kavramlarını TMS 2 Stoklar standardına göre incelemeyi amaçladığı çalışmada bazı işletmelerin maliyet hesaplamalarında farklılıklar olduğunu saptamıştır. Bu farklılıkların en çok atıl kapasite hesaplaması yapmayan işletmelerde olduğu belirtilmiştir.

Stok dönüştürme maliyetlerini VUK, BOBİ FRS, TMS ve KÜMİ FRS bakımından karşılaştırmalı olarak incelemeyi amaçlayan Tutkavul (2020), öncelikle tam ve normal maliyetleri karşılaştırmıştır. Vergilendirme üzerindeki etkileri incelenen tam ve normal maliyet yöntemleri siparişler üzerinden örneklerle

açıklanmıştır. Mamullerin maliyet hesaplaması ve vergilendirilmesinde standartlar ile VUK arasında birçok farklılığa dikkat çekilmiştir.

TMS 2 Stoklar Standardı uygulama farklılıklarını farklı kapasite düzeyleri açısından inceleyen Kılınç ve Badem (2020), örnekler yardımıyla maliyet yöntemlerinin farklı uygulamalarını açıklamaya çalışmışlardır. Çalışmada ortaya çıkan sonuca göre normal kapasitesi fiili kapasitesinden büyük olan işletmelerde normal maliyet yönteminin daha doğru sonuçlar çıkardığı ifade edilirken, aksi durumlarda tam maliyet yöntemiyle daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabildiği belirtilmiştir.

Boyar ve Güngörmüş (2006) normal maliyet yöntemi ile tam maliyet yöntemi arasındaki farkları aşama maliyet metodolojisi bağlamında örneklerle açıklamıştır. Çalışmanın bulguları, maliyet esaslı yöntemlerin diğer yöntemlere göre yararlarının ve sakıncalarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Orhan ve Bozdemir (2009) araştırmalarında atıl kapasite maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi prosedürünü belirli bir uygulama ile tartışmışlardır. Araştırma sonucunda, atıl maliyetin önlenebilen kısmının ürünün maliyeti olarak, kaçınılamayan kısmının ise dönemin gideri olarak belgelenmesi önerilmiştir.

Güngörmüş ve Boyar (2010) araştırmalarında standart maliyet, normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerinin TMS 2'nin potansiyel uygulamalarını örneklerle birlikte tartışmışlardır. Çalışmanın sonuçları, yöntemler arasında sabit genel üretim giderleri ile ilgili farklılıklar olduğunu göstermiştir.

Çil Koçyiğit (2011), hastanelerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS arasındaki farkları tartışmıştır. Araştırmanın sonuçları, stoklama konusunda TMS 2 standardının uygulanmasından sonra periyodiklik kavramının daha doğru olduğu argümanına yol açmıştır.

Bahadır (2012) araştırmasında TFRS'de envanter kaydı, değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi sürecini ele almıştır. Soruşturma, vergi kanunları ile TFRS arasında envanter gideri ve değerlendirme yöntemi konusunda farklılıklar olduğunun fark edilmesiyle sonuçlanmıştır.

Yerlili vd., (2012) yaptıkları araştırmada tam maliyet yöntemini normal maliyet yöntemiyle karşılaştırarak TMS 2 ile vergi kanunu arasındaki farkı ortaya

koymaya çalışmışlardır. Bir tekstil üretim firmasından elde edilen verilerle yapılan analizlerde tam maliyet ile normal maliyet yöntemleri arasındaki tutarsızlıkları belgelemişler, ayrıca bu tutarsızlıkları vergi açısından açıklamanın yollarını önermişlerdir.

Akgün (2012), gelir tablosunun hazırlanmasında tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasındaki farkları ele almıştır. Yapılan inceleme sonucunda TMS 2 Stoklar Standardına göre sabit genel üretim giderlerinin kullanılmayan (boş, atıl) kapasite ile ilişkilendirilen kısmının 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabına gider kaydedilmesi ve ardından gelir tablosuna aktarılır.

Yükçü ve Atağan (2013) tarafından yapılan araştırmada, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yanı sıra Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda (UFRS) yer alan maliyet hesaplama yöntemleri incelenmiş ve bu yöntemlerin ürünün birim maliyeti üzerindeki etkileri bir örnek uygulama ile gösterilmiştir. Araştırmanın sonucunda, işletmelerin hem VUK'a uygun olarak defter tutmaları hem de UFRS'ye göre finansal raporlama yapmalarının önerildiği belirtilmiştir.

Badem ve Özbek (2013) araştırmalarında VUK ve TMS 2 açısından farklı maliyet yöntemlerini örnekler yardımıyla tartışmışlardır. Çalışmanın sonuçları, uzun bir süre boyunca üretilen ürünlerin tamamı satıldığında normal maliyet ve tam maliyet yöntemleri arasında bir fark olmayacağı, ancak ertelenmiş vergi yükü ile sonuçlanan geçici farklar olduğu argümanına yol açmıştır. Kısa vadede bu farklılıklar farklı karlılık rakamlarına neden olmuştur.

Marşap ve Barışçı (2014), tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin fayda ve dezavantajlarını karşılaştırarak TMS 2'yi kullanan işletme yöneticilerine tavsiyelerde bulunmaya çalışmışlardır. Çalışmanın bulguları, üretim hacminin dalgalandığı durumlarda tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yönteminin kullanılmasının daha etkili olduğunu göstermiştir. Ayrıca çalışmanın bulguları, tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri arasındaki farkların, üretimin genel maliyetlerini sabit ve değişken olarak, sabit maliyetlerin ürün maliyeti üzerindeki etkisini ve kapasite sapmasını ayırt etmek olduğunu göstermiştir.

Gökçen ve Öztürk (2017) araştırmalarında tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerini tartışmışlardır. İncelemede TFRS ve BOBİFRS tarafından kullanılan normal maliyet yönteminin özelliklerine de değinilmiştir. Çalışmanın sonuçları,

normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasite ile ilişkilendirilen sabit genel giderlerin muhasebeleştirilmesinin standart maliyet yönteminden farklı olduğunu gösterilmiştir.

Öztürk (2017b) araştırmasında stok maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi sürecini karşılaştırmalı olarak VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslakları açısından ele almıştır. Çalışmada belgelendiği üzere YFRÇ ile TMS ve TMS/TFRS arasında benzerlikler bulunmaktadır. Sonuç olarak, uygulanması daha basit olacaktır.

Kısakürek ve Ürgüp (2018) araştırmalarında, VUK ve TMS 2 kapsamında ürünlerin maliyetlerini karşılaştırmayı ve tutarsızlıkları belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada belgelendiği gibi, ürün giderlerinin hesaplanması konusunda VUK ve TMS 2 arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Öztürk ve Güleç (2018) araştırmalarında TMS 2 ve BOBİ FRS kullanan şirketler tarafından uygulanabilecek normal maliyet yönteminin başlangıcını, varsayımlarını ve kayıt yöntemlerini tartışmışlardır. Araştırmanın sonuçları; normal maliyet yönteminin, kullanılmayan bir kapasitede üretim yapan şirketlerin maliyet verilerindeki hataları düzeltmeyi amaçladığını, ancak kapasite hesaplamalarının ve harcanan fiili süre miktarının doğru olması gerektiğini göstermektedir.

Kaya (2018) araştırmasında TMS 2 ve BOBİ FRS'nin stok ile ilgili bölümünü içerik analizi yöntemini kullanarak birbiriyle karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Araştırmanın bulgularına göre, stok maliyetinin belirlenmesinde ve özellikle hizmet işletmelerinde, hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda farklılık yaşandığı tespit edilmiştir. Ancak stoklarla ilgili hükümlerin birbiriyle uyumlu olduğu sonucuna varılmaktadır.

Selvi ve Ercan (2018) araştırmalarında BOBİ FRS'de stokların muhasebeleştirilmesini ve değerlemesini TMS 2 ve VUK kuralları ile karşılaştırmalı olarak değerlendirmiştir. Araştırma sonuçları, BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK'un stoklara yönelik yaklaşımlarının benzer olduğunu, ancak vade, kullanılan maliyet değerleme yöntemleri konusunda farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur.

Yalçın (2019) araştırmasında TFRS, BOBİ FRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) kullanarak stokların finansal tablolarda ilk belgelenen örneklerini, değerlerini, öykülerini ve açıklamalarını örneklerle ele

almıştır. Çalışmanın sonuçları, TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT uygulamalarında stok maliyetlerinin belirlenmesinde, stokların dönem sonu değerlendirme ve muhasebeleştirme sürecinde farklılıklar olduğunu göstermiş, bunların uyumlaştırılmasına yönelik çeşitli önerilerde bulunmuştur.

Arısoy ve Tuğay (2019) araştırmalarında, VUK ile TMS 2 ve BOBİ FRS hükümleri arasındaki tutarsızlıkları göstermek için bir üretim firmasının verilerini kullanmışlardır. Çalışmanın sonuçları, VUK ile standartlar arasında kayıt maliyeti ve kayıt sırasına ilişkin farklılıklar olduğunu göstermiştir.

Gönen (2019) araştırmasında, üretim şirketlerinin satış giderlerini hem tam maliyet hem de normal maliyet yöntemlerinin kullanıldığı BOBİ FRS'yi içeren bir örnek yardımıyla ele almıştır. Çalışmanın sonuçları, TMS 2 ile BOBİ FRS arasında, varlığın vadesi ile maliyeti arasındaki farkın kâr farkından ayrıştırılması, satışların maliyetinde kullanılan tam ve normal maliyet yaklaşımı gibi farklılıklar olduğu argümanına yol açmıştır.

Özyapıcı'nın (2019) araştırmasında TMS 2 ile literatürdeki gerçek ve zorunlu kapasite tanımları ele alınmış, TMS 2'deki kapasite kavramı örneklerle açıklanmıştır. Yapılan inceleme, atıl kapasite hesabı yapmayan (hesaplayamayan) firmaların maliyet verilerinden farklı sonuçlar çıkardığı sonucuna varmıştır.

Tutkavul (2020), stoklar için dönüştürme maliyetlerini TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından ele almıştır. İncelemede ilk adım, tam maliyet kavramı ile normal maliyet kavramını karşılaştırmak olmuş, bu karşılaştırmanın sonuçları daha sonra sipariş maliyet sistemi çerçevesinde gösterilmiştir. Çalışmada belgelendiği gibi, ürün maliyetlerinin hesaplanması ve vergilendirme açısından VUK ile standartlar arasında bir uyumsuzluk vardır.

Kılınç ve Badem (2020) araştırmalarında, TMS 2'nin farklı kapasite seviyelerinde uygulanabileceği farklı yolları ve farklı kapasite seviyelerinde uygulanabilecek maliyetleri bir örnek üzerinden tartışmışlardır. Yapılan inceleme sonucunda, normal kapasitenin gerçek kapasiteden fazla olduğu durumlarda normal maliyet yönteminin, diğer durumlarda ise tam maliyet yönteminin kullanılmasının faydalı olacağı sonucuna varılmıştır. Literatür bir bütün olarak değerlendirildiğinde stok maliyetlerinin hesaplanması, değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS arasında farklılıklar olduğu söylenebilir.

3. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmada kullanılacak bilimsel model, evren ve seçilecek örneklem anlatılmaktadır. Örnek seçildikten sonra veriler toplanarak İsmayilzada (varsayımsal) üretim işletmesi çerçevesinde analiz yapılacaktır.

3.1. Araştırmanın Modeli

Araştırmanın modeli, et üretimi üzerine odaklanılmış ve kullanılan tüm veriler İsmayilzada üretim işletmesindeki (varsayımsal) et ürünlerinden alınmıştır. Çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 ve Bağımsız Dış Denetim Standartları Çerçevesi (BOBİ FRS) doğrultusunda dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin kurallar, et üreten İsmayilzada firmasının bilgilerinden yararlanılarak örneklerle açıklanmıştır.

3.2. Evren ve Örneklem

Bu çalışmada, varsayımsal olarak İsmayilzada işletmesi evreni oluşturmaktadır. İsmayilzada işletmesi, hayali bir et üretim işletmesi olarak kabul edilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 ve Bağımsız Dış Denetim Standartları Çerçevesi (BOBİ FRS) doğrultusunda maliyet hesaplamaları yapması gerektiği varsayılmıştır.

Araştırma kapsamında, örnekleme yöntemiyle seçilen belirli işletmelerin verileri analiz edilmiştir. Örneklem, İsmayilzada işletmesi gibi hayali bir et üretim işletmesi üzerinde odaklanmış ve Türkiye Muhasebe Standartları ve Bağımsız Dış Denetim Standartları doğrultusunda maliyet hesaplamaları yapılan işletmelerden oluşturulmuştur.

İnceleme kapsamında dikkate alınan tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerini karşılaştırmak için tablolar kullanılmıştır. Bu kapsamda gerek duyulan analizler yapıldıktan sonra önemli sonuçlar ortaya çıkmıştır.

3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Çalışmada dönüştürme maliyetlerine yönelik örnek bir uygulama geliştirilmesi sürecinde, evreni oluşturan gerçek üretim işletmelerinden bir kısmı rastgele seçilmiş ve finansal tabloları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu süreçte, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında maliyet hesaplamaları yapılan işletmelerden veriler toplanmıştır.

Araştırma, özellikle örnek olay çalışmalarını esas almış ve ilgili işletmelerin maliyet raporlama süreçlerini derinlemesine incelemiştir. Veri toplama yöntemleri arasında, belge incelemesi ve finansal tabloların analizi önemli bir yer tutmuştur. Bu analizler, çalışmanın temel veri kaynaklarını oluşturmuş ve araştırmanın amacına ulaşmasını sağlamıştır.

3.4. Verilerin Toplanma Süreci

İsmayilzada üretim işletmesinden elde edilen veriler, firmanın et üretim sürecindeki maliyet hesaplama yöntemlerini incelemek için kullanılmıştır. Bu inceleme, tam maliyet ve ortak maliyet yöntemlerini karşılaştırmak amacıyla yapılmış ve maliyet hesaplama türlerini belirlemek için araştırma ve tablo incelemesi gibi metodolojiler tercih edilmiştir.

Et üretimindeki her bir aşamanın maliyeti dikkate alınarak gerekli veriler toplanmış ve tam maliyet ile ortak maliyet yöntemlerine göre maliyet hesaplamalarını içeren tablolar oluşturulmuştur. Bu karşılaştırma sürecinde, her iki yöntemin avantajları, dezavantajları ve uygulanabilirlikleri detaylı bir şekilde analiz edilmiştir.

Elde edilen sonuçlar, hangi maliyet hesaplama yönteminin işletme için daha uygun olduğunu belirlemede ve maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu bulgular, işletmenin maliyet yönetimi stratejilerini belirleme ve optimize etme süreçlerinde değerli bir kaynak sağlamaktadır.

İsmayilzada işletmesinin et üretim süreci, ham madde teminiyle başlayıp, kaba filtrede süzülme işlemiyle devam ederek, depolama tanklarına aktarılma, kontrol edilme, temizlik işlemlerinden geçirilme, ambalajlanma, depolama ve nihayet

frigorifik araçlarla dağıtım ağına gönderilme aşamalarını içermektedir. Bu adımlar, firmanın üretim hedeflerine ulaşmasını sağlamak için titizlikle yürütülmektedir.

3.5. Verilerin Analizi

İsmayilzada firmasından elde edilen verilerin analizi, dönüştürme işlemlerinde kullanılan bilgilerle ilgili önemli bilgiler sunmuştur. Bu analizde, TMS 2 ve Bağımsız Dış Denetim Standartları Çerçevesi (BOBİ FRS) Bölüm 6'ya göre dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler örneklerle açıklanmıştır. Şirketlerin doğru finansal raporlama yapabilmesi, iç ve dış bilgi kullanıcılarının bu bilgilere erişebilmesine ve etkin bir şekilde kullanabilmesine bağlıdır.

Türkiye'deki TMS/IFRS standartları, IAS/IFRS standartlarından türetilmiştir ancak vergi kanunları ile farklılık gösterebilir. Bu farklılıklar, finansal raporlamanın yanı sıra vergi uygulamalarında da çeşitli sorunlara yol açabilir. BOBİ FRS'ye göre, gelir tablosunun "satışların maliyeti" bileşeni doğru bir şekilde raporlanmalıdır.

Yapılan araştırmalar, ürünlerle ilişkilendirilen maliyetlerin hesaplanması konusunda Vergi Usul Kanunu (VUK) ve BOBİ FRS arasında bazı farklılıklar olduğunu göstermektedir. Bu farklılıkların, mali tablolar üzerinde ve dolayısıyla vergi hesaplamaları üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir.

Çalışmada, elde edilen sonuçlar yazılı materyalle uyumlu olmuş ve tipik maliyet yönteminin daha doğru ve meşru sonuçlar sağladığı ortaya konmuştur. Bu yöntem, özellikle hareketsizlik dönemlerinde uygun olan ücretsiz bir yöntemdir ve işletmelerin mali durumunu daha doğru değerlendirmelerine yardımcı olabilir.

Bu analizler, işletmelerin maliyet yönetimi stratejilerini belirlemede ve finansal performanslarını optimize etmede önemli bir rehberlik sunmaktadır.

4. BULGULAR VE YORUMLAR

Çalışmanın son bölümünde, toplanan verilerin analizi odaklanmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir. İsmayilzada firmasından elde edilen verilerin incelenmesi, TMS 2 ve Bağımsız Dış Denetim Standartları Çerçevesi (BOBİ FRS) kapsamında dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemelerin nasıl uygulandığını göstermektedir.

Bu bölümde elde edilen bulgular, işletmelerin mali durumunu değerlendirmede ve karar alma süreçlerinde rehberlik sağlayacak önemli bilgiler sunmaktadır. Özellikle tipik maliyet yönteminin, finansal raporlama süreçlerinde daha doğru ve meşru sonuçlar sunduğu görülmüştür. Bu yöntemin kullanılması, işletmelerin maliyetleri daha etkin bir şekilde yönetmelerine ve finansal performanslarını daha sağlam temeller üzerine oturtmalarına yardımcı olacaktır.

Ayrıca, vergi uygulamalarıyla ilgili farklılıkların ve düzenlemelerin, mali tablolar üzerinde nasıl bir etkiye sahip olabileceği de bu analizde ele alınmıştır. Vergi kanunlarıyla muhasebe standartları arasındaki bu uyumsuzluklar, işletmelerin finansal raporlama süreçlerini ve dolayısıyla vergi beyannamelerini hazırlarken karşılaşılabilecekleri zorlukları ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, bu bölümde sunulan bulgular, işletmelerin stratejik mali kararlar almasında ve maliyet yönetimi politikalarını belirlemede önemli bir rehberlik sağlamaktadır. Bu bilgiler, şirketlerin iç ve dış paydaşlarına doğru ve şeffaf bir şekilde bilgi sunmalarına da katkı sağlayacaktır.

4.1. İşletme Hakkında Bilgiler

Uygulamaya ilişkin veriler, et üretimi yapan varsayımsal İsmayilzada işletmesinden elde edilmiştir. İşletme, küçük ve orta ölçekli bir işletme (KOBİ) olup, et üretimi sektöründe faaliyet göstermektedir. İşletme, yaklaşık 5 yıllık bir geçmişiyle sektörde yer edinmiştir.

Çalışmanın analizlerinde işletmenin finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) uygun

olarak sunma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak işletmenin bağımsız denetimden geçtiği ve bu nedenle Bağımsız Dış Denetim Standartları Çerçevesi (BOBİ FRS) kapsamında değerlendirildiği varsayılmıştır. Bu çerçevede, varsayımsal verilere dayalı olarak elde edilen maliyet bilgileri, dönüşüm maliyetlerinin incelenmesi için kullanılmıştır.

4.2. Üretim Verilerinin Toplanması ve Maliyetlerin Hesaplanması

İşletmeden varsayımsal bir yıla ait 6 aylık hesap dönemine ait veriler, et üretim miktarları ve İsmayızada işletmesinin normal üretim kapasitesi Çizelge-1’de sunulmuştur.

Çizelge 1. İlgili Hesap Dönemi Üretim Miktarları ve Üretim Kapasitesi

| Aylar | Normal Üretim Kapasitesi (kg) | Gerçekleşen Üretim Kapasitesi (kg) | Kapasite Kullanım Oranı | Kapasite Sapması (kg) |
|---------|-------------------------------|------------------------------------|-------------------------|-----------------------|
| Ocak | 113.128,01 | 41.200,73 | %36,41 | 72.780,37 |
| Şubat | 113.128,01 | 40.023,10 | %35,36 | 72.070,35 |
| Mart | 113.128,01 | 54.870,63 | %48,51 | 58.378,43 |
| Nisan | 113.128,01 | 53.398,31 | %47,17 | 56.950,81 |
| Mayıs | 113.128,01 | 70.800,00 | %62,60 | 41.950,00 |
| Haziran | 113.128,01 | 82.045,80 | %72,50 | 53.160,19 |

Çizelge 1'e bakıldığında, ilgili hesap döneminde bazı aylarda pozitif kapasite sapmaları yaşanmıştır. Pozitif kapasite sapması, gerçek üretim hacminin normal çalışma koşullarında gerçekleştirebileceği ortalama üretim kapasitesinden daha büyük olmasıdır. İşletme aylara yaygın şekilde kapasite oranını arttırmaya yönelik çalışmalar gerçekleştirmiştir. Çalışanların motivasyonu makine bakım ve onarım çalışmaları ve hammadde tedarikinde meydana gelen gecikmeler bu durumun nedenleri arasında sayılabilmektedir. Negatif kapasite sapması olan aylarda işletmelerin mamul üretimi ortalama kapasitenin altındadır. Bu zamanlarda boş (atıl) kapasite bulunmaktadır. Bu durum, işletmenin üretmek istediği miktarda ürün üretilmediğini ve normal kapasitenin altında kaldığını göstermektedir.

Firmada et üretim süreci hammadde temini ile başlamakta olup, tesise gelen et önce kaba filtrede geçirildikten sonra depolama tanklarında depolanmaktadır. Malları depolayan tanklardan çıkan et, herhangi bir mekanik kirlilik varsa çıkarılır ve temizlenir. Ön ambalajlı ürünler kasalara konularak bekleme alanına taşınır. Ürünler

tahmini teslim süresine göre depoda bekletilmektedir. Uygun ürünler frigorifik araçlarla taşınır. Et üretimine ilişkin firma verileri firma tarafından rapor edildiği şekliyle Çizelge 1'de listelenmiştir.

Çizelge 1'de gerçekleşen üretim kapasitesine bakıldığında işletmenin ilgili hesap döneminde ürettiği et hacminin toplam 342.338,57 kg olduğu görülmektedir. Kapasite kullanım oranı açısından ise, et üretiminin ortalama %50,42 kapasiteye sahip olduğu, kalan % 49,58'lik kısmın ise atıl kapasite olduğu görülmektedir.

4.3. Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Şirketler yaptıkları faaliyetleri vergi ve muhasebe düzenlemeleri açısından açıklamak zorundadır. Sonuç olarak, et ürününün tam maliyet verileri, kapasite kullanım oranı (KKO) dikkate alınarak normal ve tam maliyet hesaplanmış ve bu hesaplamalara dayalı olarak maliyet bileşenleri karşılaştırmaları Çizelge 3'te listelenmiştir.

Çizelge 2. Ocak Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırması

| Maliyet Unsurları | Tam Maliyet Yöntemi (TL) | Normal Maliyet Yöntemi (TL) |
|---|--------------------------|-----------------------------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG) | 186.000 | 186.000 |
| Direkt İşçilik Giderleri (DİG) | 56.270 | 56.270 |
| Değişken Genel Üretim Giderleri (GÜG) | 43.560 | 43.560 |
| Sabit Genel Üretim Giderleri (GÜG) | 80.000 | 56.000 |
| Toplam Üretim Maliyeti | 365.830 | 341.830 |
| Birim Mamul Maliyeti | 34,84 | 32,55 |

$$KKO = \text{Fiili Üretim Miktarı} / \text{Normal Üretim Kapasitesi}$$

Çizelge 2'de şirket ocak ayında 15.000 adet üretebilecekken bunun yerine 10.500 adet üretti. Bu durumda işletme maksimum %70 kapasiteyle çalışmaktadır. Sonuç olarak eksik kapasite ile çalışmaktadır.

Normal maliyet yöntemi, üretimle ilgili tüm sabit maliyetlerin üretim maliyetine dâhil edilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Süreç, üretim giderlerindeki kapasite kullanım oranıyla birlikte üretilen miktarın hacminin hesaplanmasını dâhil etmektedir.

Sabit Genel Üretim Giderleri x Kapasite Kullanım Oranı

80.000 TL x %70 = 56.000 TL üretim maliyetine eklenir.

Sabit Genel Üretim Gideri x Boş Kapasite Oranı 80.000 TL x %30 = 24.000 TL boş kapasiteye denk gelen tutar direkt olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Çizelge 2’de Ocak Ayı’nda tam maliyet yöntemine göre 80.000 TL’ lik GÜG olduğunu görülmektedir. Normal maliyet yöntemindeyse 56.000 TL’lik GÜG maliyeti varsayılmıştır. Bir bütün olarak bakıldığında ise bu durum aradaki farkın 24.000 TL olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak tam maliyet yönteminde birim maliyeti 34,84 TL iken, normal maliyet yönteminde ise 32,55 TL olarak hesaplanmıştır.

Çizelge 3. Şubat Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları

| Maliyet Unsurları | Tam Maliyet Yöntemi (TL) | Normal Maliyet Yöntemi (TL) |
|-------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|
| DİMMG | 211.570 | 211.570 |
| DİG | 63.310 | 63.310 |
| Değişken GÜG | 48.960 | 48.960 |
| Sabit GÜG | 80.000 | 64.000 |
| Toplam Üretim Maliyeti | 403.840 | 387.840 |
| Birim Mamul Maliyeti | 33,65 | 32,32 |

Şirket Şubat Ayı’nda 12.000 adet piyasaya sürmüştür. Ancak 15.000 adet de piyasaya sürebilirdi. Diğer bir ifadeyle potansiyelinin yüzde 80’ini kullanmıştır. Sonuç olarak Şubat ayında toplam kapasitenin %20’si boş durumdadır. Şirket kapasitesini arttırmaya çalışırken satış miktarlarını kistas almamıştır.

Sabit kapasite kullanım oranı

80.000 TL x %80 = 64.000 TL Ürün üretimi için ödenecek bedeldir.

80.000 TL x %20 =16.000 TL

Çizelge 3’ün yapısı şu şekildedir: Tam maliyet yöntemine göre sabit maliyet tutarı 80.000 TL’dir. Normal maliyet yönteminde ise 64.000 TL’lik bir GÜG mevcuttur. Ortaya çıkan durumun toplam üretim maliyeti içindeki payı tam maliyet yönteminde 403.840 TL, normal maliyet yönteminde ise 387.840 TL’dir. Bu, 12.000 adetlik üretim hacminde tam maliyet yönteminin birim maliyetinin 33,65 TL, normal maliyet yönteminin birim maliyetinin ise 32,32 TL olduğu anlamına gelmektedir.

Çizelge 4. Mart Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları

| Maliyet Unsurları | Tam Maliyet Yöntemi (TL) | Normal Maliyet Yöntemi (TL) |
|-------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|
| DİMMG | 225.856 | 225.856 |
| DİG | 68.327 | 68.327 |
| Değişken GÜG | 52.894 | 52.894 |
| Sabit GÜG | 80.000 | 68.000 |
| Toplam Üretim Maliyeti | 427.077 | 415.077 |
| Birim Mamul Maliyeti | 33,50 | 32,55 |

Mart ayına geldiğimizde şirket % 85 kapasiteyle çalışmaktadır.

80.000 TL x %85 = 68.000 TL üretim maliyetine eklenmesi gereken toplam tutardır.

80.000 TL x %15 = 12.000 TL varsayım maliyetlerinin aksine gerçekleşen maliyetlerin tutarı 12.000 TL'dir.

Mart ayına ait maliyet bileşenlerini içeren çizelge incelendiğinde, tam maliyet yöntemine göre 80.000 TL tutarında sabit maliyet, normal yöntemine göre ise, 68.000 TL tutarında sabit maliyetin olduğu gözlenmektedir. Toplam üretim maliyeti tüm üretim süreci açısından ele alındığında tam maliyet yönteminin toplam üretim maliyeti 427.077 TL, normal maliyet yönteminin ise toplam üretim maliyeti 415.077 TL olmaktadır. Sonuç olarak 12.750 adetlik üretim hacminde tam maliyet yönteminin birim maliyeti 33,50 TL, normal maliyet yönteminin birim maliyeti ise 32,55 TL'dir.

Çizelge 5. Nisan Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları

| Maliyet Unsurları | Tam Maliyet Yöntemi (TL) | Normal Maliyet Yöntemi (TL) |
|-------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|
| DİMMG | 270.031 | 270.031 |
| DİG | 81.994 | 81.994 |
| Değişken GÜG | 63.475 | 63.475 |
| Sabit GÜG | 80.000 | 80.000 |
| Toplam Üretim Maliyeti | 495.500 | 495.500 |
| Birim Mamul Maliyeti | 32,38 | 32,38 |

Kapasite Kullanım Oranları = 15.300 / 15.000 = %102

80.000 TL x %102 = 81.600 TL

Kanıtlandığı üzere, maksimum kapasite kullanımı, kullanılan kapasitenin hacmiyle orantılı olarak artırılmamaktadır. Ayarlanabilir GÜG'deki ekstra 1.600 TL hesaba katılmamaktadır.

Nisan ayına ise şirket normal kapasite hacmi olan 300 adet sınırını aşmıştır. Sıradan; üretimin normal kapasiteye yakın veya bu kapasiteyi aşması durumunda dönemsel fiyatın maliyetlere olumsuz etkisi olmayacak, maliyetler birbirine yakın gerçekleşecek ve bu da tam maliyet yöntemi açısından avantajlıdır.

Çizelge 6. Mayıs Ayı Yöntemler Arası Et Üretimi Maliyet Karşılaştırmaları

| Maliyet Unsurları | Tam Maliyet Yöntemi (TL) | Normal Maliyet Yöntemi (TL) |
|-------------------------------|---------------------------------|------------------------------------|
| DİMMG | 239.144 | 239.144 |
| DİG | 72.347 | 72.347 |
| Değişken GÜG | 56.000 | 56.000 |
| Sabit GÜG | 80.000 | 72.000 |
| Toplam Üretim Maliyeti | 447.491 | 439.491 |
| Birim Mamul Maliyeti | 33,15 | 32,55 |

Şirket mayıs ayında %90 kapasiteyle çalışılmaktadır.

Sabit kapasite kullanım oranı $80.000 \text{ TL} \times \%90 = 72.000 \text{ TL}$ ürünün üretimi için ödenecek bedeldir.

Tablodaki Mayıs ayı verileri incelendiğinde tam maliyet yönteminin 80.000 TL tutarında bir maliyeti olduğu görülmektedir. Normal maliyet yönteminde GÜG'ün maliyeti 72.000 TL olup, bu da toplam kapasite kullanımının %90'ıdır. Fark 8.000 TL olup toplam kapasitenin %10'u olup kesin hesaplara aktarılmıştır. Tam maliyet yönteminin toplam üretim maliyeti 447.491 TL iken normal maliyet yönteminin toplam üretim maliyeti 439.491 TL'dir. 13.500 adet üretim hacminde birim maliyetler tam maliyet yönteminde 33,15 TL, normal maliyet yönteminde ise 32,55 TL'dir.

Çizelge 7. Haziran Ayı Yöntemler Arası Et Ürünlerinin Maliyet Karşılaştırmaları

| Maliyet Unsurları | Tam Maliyet Yöntemi (TL) | Normal Maliyet Yöntemi (TL) |
|------------------------|--------------------------|-----------------------------|
| DİMMG | 292.285 | 292.285 |
| DİG | 88.421 | 88.421 |
| Değişken GÜG | 68.451 | 68.451 |
| Sabit GÜG | 80.000 | 80.000 |
| Toplam Üretim Maliyeti | 529.157 | 529.157 |
| Birim Mamul Maliyeti | 32,07 | 32,07 |

80.000 x %110 = 88.000 TL Fazladan 8.000 TL bu hesaplama dâhil edilmemiştir.

Şirket, Haziran ayında olağan üretim hacmini 1.500 adet artırdı. Nisan ayında da benzer bir durum yaşanmaktadır. Burada da aynı işlemler uygulanmaktadır. Sonuçta sabit GÜG artırılmamakta olup, normal maliyet yönteminin aksine tam maliyet yöntemi tercih edilmiştir. Tam maliyetin tercih edilme sebebi maliyetlerin daha düşük seviyeye ulaşmasıdır. Veriler incelendiğinde üretim giderlerinin aynı olduğunu görüyoruz.

4.4. Aylara Ait Ürün Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Aşağıdaki çizelgede ilk alt aya ait genel üretim maliyetleri karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Çizelge 8. Aylara Ait Sabit Genel Üretim Giderlerinin Karşılaştırılması

| Aylar | Normal Üretim Kapasitesi (kg) | Fiili Üretim Miktarı (kg) | Tam Maliyet Yöntemine Göre GÜG (TL) | Normal Maliyet Yöntemine Göre GÜG (TL) |
|---------|-------------------------------|---------------------------|-------------------------------------|--|
| Ocak | 15.000 | 10.500 | 80.000 | 56.000 |
| Şubat | 15.000 | 12.000 | 80.000 | 64.000 |
| Mart | 15.000 | 12.750 | 80.000 | 68.000 |
| Nisan | 15.000 | 15.300 | 80.000 | 80.000 |
| Mayıs | 15.000 | 13.500 | 80.000 | 72.000 |
| Haziran | 15.000 | 16.500 | 80.000 | 80.000 |

Çizelge 8’de, sabit genel üretim maliyetlerini ilk altı ay boyunca gerçekleşen dönüşüm maliyetleriyle karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırma, işletmenin belirli bir

süre içindeki sabit maliyetlerinin, üretimdeki değişikliklere ve dönüşümlere nasıl yanıt verdiğini göstermektedir. Vergi kanunlarımızın 275'inci maddesine uygun görülen tam maliyet yönteminde, kullanılan kapasite miktarına bakılmaksızın 80.000 TL üretim maliyetine dâhil edilmiştir.

TMS 2'de öngörülen maliyet yöntemiyle, kapasite kullanımına göre sabit genel giderlerin üretim maliyetlerine dâhil edilmesini içeren normal maliyet yöntemidir. Bu durumda, Nisan ve Haziran aylarında normal üretim kapasitesinin aşıldığı ve ekstra kapasiteye ihtiyaç duyulmadığı için, her iki yöntemde de benzer sonuçlar elde edilecektir. Bu nedenle, bu aylarda üretim maliyetlerini daha rahat bir şekilde hesaplamak için tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

TMS 2, bir stok kaleminin maliyetinin, varsayım halinde boş kapasiteden kaynaklanan genel üretim giderlerinin maliyetiyle aynı olduğunu kabul etmektedir. Bu ifade, normal maliyet yönteminin belirli durumların ortaya çıkmasını engellediğini belirtmektedir. Bu durumlar, genellikle ekstra kapasiteye ihtiyaç duyulmayan veya normal üretim kapasitesinin aşıldığı durumları içermektedir. Çizelgeye bakıldığında, Nisan ve Haziran aylarında üretim kapasitesinin normalin üstünde olduğu görülmektedir. Bu, normal maliyet yönteminin bu durumları engellemeye yardımcı olduğunu gösterir, çünkü bu yöntemde ekstra kapasiteye ihtiyaç duyulmadığında üretim maliyetleri etkilenmez. Ancak, diğer aylarda grafikte görülen düşük üretim, normal üretim kapasitesinin altında gerçekleşmektedir. Bu durumda, verimsiz kapasitenin ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Normal maliyet yöntemi, bu durumda genel üretimle ilgili sabit giderleri ürün maliyetine dâhil etmez, bunun yerine doğrudan sonuç hesaplarına aktarmaktadır.

Ocak ayında 15.000 adet mümkün olsa da gerçekte 10.500 adet üretilmiştir. Yani kapasitesinin yüzde 70'ini kullanmıştır. Bu durum toplam kapasitenin %30'unun boşa gitmesine sebebiyet vermiştir. Tam maliyet yönteminde 80.000 TL'lik GÜG vardır. Bu tutar VUK'un 275. maddesi gereğince ürünün maliyetine eklenmektedir. Normal maliyet yöntemi standardında, kapasite kullanımını göz önüne alınarak sabit giderlerin sadece %70'i olan 56.000 TL'nin ürün maliyetine eklenmesini gerektirmektedir. Kapasite yetersizliğinin 24.000 TL olması nedeniyle yüksek tutarlı maliyet farkı mevcuttur. Bu fark direk olarak sonuç hesaplarına yatırılmaktadır.

Şubat üretiminde kapasitenin %80'i tamamlanmıştır. Toplam kapasitenin %20'si burada boşa gitmektedir. Tam maliyet yönteminde GÜG'ün sabit maliyetinin tamamı olan ürün maliyetine 80.000 TL dâhildir. Tipik maliyet yönteminde sabit GÜG'ün 64.000 TL'si ürün maliyetine dâhildir, buna kapasite kullanımının %80'i dâhildir. Kapasite yetersizliğinden kaynaklanan 16.000 TL'lik fark tahmini maliyetlerin aksine gerçekleşen maliyetlere aktarılmaktadır.

Mart ayında toplam kapasitenin %85'i kullanılmıştır. Geriye kalan %15 boş kapasitenin yüzdesidir. Tam (maliyet) yönteminde GÜG'ün maliyeti 80.000 TL'dir. Normal maliyet yönteminde, kapasite kullanımının her yüzde 85'i için GÜG ürün maliyetine 68.000 TL olarak eklenmektedir.

Mayıs ayında kullanım oranı %90 olarak kaydedilmiştir. Geriye kalan %10 ise kullanılmayan kapasiteye ayrılmıştır. Benzer şekilde tam maliyet yönteminde 80.000 TL'dir. Normal maliyet yönteminde GÜG ürün maliyetine %90 kullanım oranıyla 72.000 TL olarak dâhil edilmektedir.

Çizelge 9. Aylara Ait Toplam Üretim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

| Aylar | Normal Üretim Kapasitesi (kg) | Fiili Üretim Miktarı (kg) | Tam Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti (TL) | Normal Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti (TL) |
|---------|-------------------------------|---------------------------|--|---|
| Ocak | 15.000 | 10.500 | 365.830 | 341.830 |
| Şubat | 15.000 | 12.000 | 403.840 | 387.840 |
| Mart | 15.000 | 12.750 | 427.077 | 415.077 |
| Nisan | 15.000 | 15.300 | 495.500 | 495.500 |
| Mayıs | 15.000 | 13.500 | 447.491 | 439.491 |
| Haziran | 15.000 | 16.500 | 529.157 | 529.157 |

Bu çizelgede dönüşüm maliyetleri de dâhil olmak üzere sabit genel üretim giderlerinin toplam üretim maliyetleri üzerindeki etkisi görülmektedir. Benzer şekilde, eklenen normal üretim kapasitesinin fazlalığından dolayı Nisan ve Haziran aylarındaki toplam üretim maliyetleri aynıdır.

Tam maliyet yöntemi, Ocak ayı toplam üretim maliyetinin 365.830 TL olarak hesaplanmasını içermektedir. Bu ay aylık kapasitenin %70'inin kullanılması nedeniyle toplam üretim maliyeti normal maliyet yöntemiyle 341.830 TL

hesaplanmıştır. Aradaki 24.000 TL'lik fark ürün maliyetine dâhil edilmeyerek tahmini maliyetlerden gerçekleşen maliyetlere aktarılmıştır.

Tam maliyet yönteminde toplam 403.840 TL üretim maliyeti ortaya çıkmaktadır. Bu ay kapasitenin %80 oranında kullanılması nedeniyle toplam üretim giderinin tipik maliyet yöntemiyle 387.840 TL olacağı tahmin edilmiştir. Toplam kapasitenin %20'si olan 16.000 TL'lik fark tahmini maliyetlerden gerçekleşen maliyetlere aktarılmıştır.

Tam maliyet yöntemine göre Mart ayı toplam üretim maliyeti 427.077 TL olmuştur. Normal maliyet yönteminde aylık kapasitenin %85'i kullanıldığı için toplam üretim maliyeti 415.077 TL olarak hesaplanmaktadır. Toplam kapasitenin %15'i olan 12.000 TL, ürün maliyeti olarak değerlendirilmeyip tahmini maliyetlerin aksine gerçekleşen maliyetleri aktarılmaktadır.

Mayıs ayında toplam üretim maliyeti 447.491 TL yani üretim maliyetinin tamamıdır. Tipik maliyet yöntemi, kapasitenin %90 oranında kullanılması nedeniyle toplam üretim maliyetinin 439.491 TL olarak hesaplanmasını içermektedir. Toplam kapasitenin ürün bedeline dâhil olmayan %10'u olan 8.000 TL kesin hesaba aktarılmaktadır.

Çizelge 30. Aylara Ait Ürün Birim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

| Aylar | Normal Üretim Kapasitesi (kg) | Fiili Üretim Miktarı (kg) | Tam Maliyet Yöntemine Göre Birim Maliyet (TL) | Normal Maliyet Yöntemine Göre Birim Maliyet (TL) |
|---------|-------------------------------|---------------------------|---|--|
| Ocak | 15.000 | 10.500 | 34,84 | 32,55 |
| Şubat | 15.000 | 12.000 | 33,65 | 32,32 |
| Mart | 15.000 | 12.750 | 33,50 | 32,55 |
| Nisan | 15.000 | 15.300 | 32,38 | 32,38 |
| Mayıs | 15.000 | 13.500 | 33,15 | 32,55 |
| Haziran | 15.000 | 16.500 | 32,07 | 32,07 |

Nisan ve Haziran aylarında üretim hacmi aşıldığı için yöntemler arasındaki ayırım artık geçerli değildir. Detaylı olarak bakmamız gereken dönemler Ocak, Şubat, Mart ve Mayıs aylarıdır. Bu duruma sebep ise, bahsi geçen dönemlerde kapasite sıkıntısı yaşanmasıdır.

Tam maliyet yönteminde birim ürün maliyeti Ocak ayında 34,84 TL olarak hesaplanmaktadır. Tipik maliyet yöntemi birim ürün maliyetini 32,55 TL olarak hesaplamaktadır. Aradaki fark 2,29 TL'dir.

Şubat döneminde ürünün birim maliyeti tam maliyet yöntemi kullanılarak 33,65 TL olarak hesaplanmıştır. Tipik maliyet yönteminde ürünün birim maliyeti 32,32 TL olarak hesaplanmaktadır. Aradaki fark 1,33 TL'dir.

Birim ürün maliyetlerinin hesaplanmasında Mart ayına özel yöntem olan tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Tipik maliyet yöntemi birim ürün maliyetini 32,55 TL olarak hesaplamaktadır. Aradaki fark 0,95 TL'dir.

Mayıs ayında ürünün birim maliyeti tam maliyet yöntemi kullanılarak 33,15 TL olarak hesaplanmıştır. Tipik maliyet yöntemi birim ürün maliyetini 32,55 TL olarak hesaplamaktadır. Aradaki fark 0,60 TL'dir.

Sonuçlardan anlaşılacağı üzere kullanılan yöntemler arasında birim maliyet farkının en yüksek olduğu dönem Ocak ayıdır. Bu dönemde 15.000 adet mümkün olsa da gerçekte 10.500 adet üretilmiştir. Potansiyelin yalnızca yüzde 70'i kullanılmıştır. Burada sabit genel giderlerin doğrudan etkisi üretim maliyetinin artmasıdır. Yaşanan bu olgunun ürün birim fiyatlarını etkilemesi ise 2,29 TL'lik bir fark olmuştur.

Gerçek üretim hacmi tipik üretim hacmine ulaştıkça bu farklılıkların azaldığı açıktır. Bu duruma örnek olarak Mayıs ayında kapasite kullanımı %90'a ulaştığında ürün birim maliyetleri arasındaki fark artık 0,60 TL olmuştur.

Çizelge 10'da tam maliyet yönteminde, bir miktar malın üretimi sırasında maliyetlerin arttığını görünmektedir. Ortaya çıkan bu olay tipik maliyet yönteminde yaygın değildir. Bunun nedeni ise, tipik maliyet yönteminin kapasite ile uyumlu olmasından ve mevcut kullanım oranında GÜG'ün sabit maliyetini üretim maliyetine eklemesinden kaynaklanmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. Sonuçlar

Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde öngörülen tam maliyet yönteminde, dönem içindeki üretim maliyetlerinin tamamı, üretim maliyetine atfedilmektedir. Buna göre, genel üretim giderlerinin tamamı, değişken ve sabit ayrımlarına bakılmaksızın üretim maliyetinde görünmektedir. Bu yöntemin en büyük faydası kolaylığıdır. Yöntemin en önemli dezavantajı genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine dağıtımında önyargılı olunmasıdır. Bu durum sağlıklı bir dağıtımın kaçırılmasına, dolayısıyla maliyetlerin fazla tahmin edilmesine yol açmaktadır. Başka bir dezavantajı ise, üretimdeki otomasyonun artmasıyla birlikte sabit giderlerin üretim maliyetleri içindeki payının da artmasıdır.

Günümüzde üretimin makinelerle yapıldığı bir ortamda, genel üretime ilişkin amortisman, bakım ve onarım gibi sabit giderler ve teknik personel ücretleri oldukça yüksektir. Bu durumda üretim hacmi arttıkça ürünün birim maliyeti düşmeye başlamaktadır. Sezonluk üretim yapılan bölgelerde daha da derinden hissedilen bu dalgalanmalar, üretim hacminin önemli ölçüde değiştiği durumlarda da önemli bir etki yaratmaktadır. Bu, tutarsız maliyetlere ve şirketin geleceğe ilişkin hatalı kararlar vermesine yol açmaktadır.

Tam maliyet yöntemine getirilen eleştiri, üretimle ilgili tüm sabit genel üretim giderlerinin, kapasite kullanım oranı dikkate alınmaksızın ürünün maliyetine yansıtılmasıdır. Bu sorunun çözümü için TMS 2 farklı bir yaklaşım benimsemektedir.

TMS 2, üretim maliyetlerinin satın alma, dönüştürme ve stokun mevcut durumuna getirilmesi için gerekli olan diğer giderlerin tamamını içerdiğini belirtir. Bu nedenle üretim giderleri üç ana kategoriye ayrılır: satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler. Özellikle dönüştürme maliyetleri, standardın odak noktasıdır ve 12. maddede detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Dönüştürme maliyetleri, üretimle doğrudan ilişkili olan işçilik giderleri gibi maliyetlerden oluşmaktadır. Ayrıca bu maliyetler, ham maddelerin ve malzemelerin

nihai ürünlere dönüştürülmesiyle ilgili sabit ve değişken genel üretim giderlerine de ayrılmıştır. Sabit genel üretim giderleri, üretim hacminden bağımsız olarak nispeten sabit olan dolaylı maliyetlerdir, örneğin fabrika bina ve ekipmanlarının amortismanı ve yönetim giderleri gibi. Diğer yandan, değişken genel üretim giderleri, üretim hacmiyle doğru orantılı olan dolaylı maliyetlerdir; işçilik ve malzeme maliyetleri gibi. Dolayısıyla dönüştürme maliyetleri, doğrudan işçilik gideri olarak kabul edilir ve genel üretim giderleri içinde sabit ve değişken giderler olarak yer almaktadır.

TMS 2'ye göre stok değerleme yöntemi, üretimin normal kapasitesinde gerçekleşeceği varsayımına dayanır. Bu yöntem, sabit genel üretim giderlerinin dönüşüm maliyetlerine dağıtılmasını içerir. Ayrıca, sabit genel üretim giderlerinin maliyetinin tipik kapasiteye dayalı giderlere ödenmesiyle vurgulanır, bu da tipik maliyet yöntemi olarak adlandırılır. Standart, normal kapasitenin, planlı bakım ve onarım sonucunda oluşacak kapasite azalması göz önünde tutularak, normal şartlar altında bir veya birden fazla dönemde üretilmesi gereken ortalama hacim olarak tanımlandığını belirtmektedir.

Normal kapasiteden yararlanmanın temel amacı, kapasite yetersizliğinden dolayı birim başına üretim maliyetini azaltmaktır. Bu, normal maliyet yöntemi kullanılarak gerçekleştirilir. Normal maliyet yöntemi, üretim maliyetlerine direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, ayrıca sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanımına ilişkin kısmını içeren bir yöntemdir. Bu yöntemde mamul üretimiyle ilgili tüm genel giderler doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

Normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre avantajı, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim maliyeti etkilemesine izin vermemesidir. Dolayısıyla, tam maliyet yöntemindeki gibi birim maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar normal maliyet yönteminde ortaya çıkmaz.

İşletmeler tarafından doğru muhasebe raporlaması, karar vermek için bu bilgileri kullanan iç ve dış bilgi kullanıcılarına bağlıdır. Standardizasyon, finansal bilgilerin elde edilmesi ve raporlanmasıyla ilgili olarak bilgi kullanıcılarının haklarını ve çıkarlarını korumayı amaçlar. Bir çok ülke Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartlarını (IAS/IFRS) benimsemiştir. Türkiye, IAS/IFRS'den TMS/TFRS'yi geliştirmiştir. Ancak Türkiye'deki şirketler, TMS/TFRS'yi uygulayarak vergi

kanununun farklı gerekliliklerini ortadan kaldıramamıştır. Vergi kanunları ile IAS/IFRS arasındaki farklılıklar, IAS/IFRS'nin uygulanmasıyla ilgili sorunlara yol açmıştır ve IAS/IFRS sadece belirli büyüklükteki şirketler için zorunlu hale gelmiştir. 2016 yılında BOBİ FRS adı altında bağımsız denetimden geçen ancak TMS veya TFRS'ye uymayan şirketler için yeni düzenlemelere gidilmiştir. Ayrıca BOBİ FRS, TMS/TFRS gibi konuları ele alan vergiyle ilgili çok sayıda uygulama içerir. Bu tutarsızlıklar, stokla ilgili hesapların muhasebesinde de mevcuttur.

Stoklar, herhangi bir işletmenin varlıklarının önemli bileşenleridir. Özellikle sanayi şirketlerinde stokların doğru şekilde muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanması, şirketin uzun vadeli bir ömre sahip olması ve refahı için çok önemlidir. Etkili, tutarlı ve doğru stok değerlemesi, şirketin kârlılığı ve pazarda rekabet etme yeteneği üzerinde bir etkiye sahiptir. VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS stokların değerlendirilmesi bakımından çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar maliyet, kâr ve vergilendirme ile ilgili birçok konuyu etkilemektedir. Bu araştırmada, VUK, TMS 2 ve BOBİFRS'nin stoklara yaklaşımlarındaki farklılıklar ele alınmış, süt ürünleri konusunda uzmanlaşmış bir varsaymsal bir üretici firmanın et ürününün maliyet bilgisinden yararlanılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS düzenlemelerine göre genel stokların maliyeti, ilgili stok unsurunun elde edilmesi ile mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer giderlerden oluştuğuna inanılmaktadır. Bu çalışma, doğrudan işçilik giderleri ve üretimle ilgili sabit ve değişken giderlerle ilgilidir. Bunlar, stok dönüştürme maliyetlerini oluşturmaktadır. Bu noktada uygulamadaki farklılık, üretimin normal kapasitenin altında olduğu durumlarda, genel üretimle ilgili sabit giderlerin ürün maliyetlerine dâhil edilip edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Önerdiği tam maliyet yöntemi nedeniyle, VUK, üretim kapasitesi ne olursa olsun, tüm genel üretim giderlerinin ürün maliyetine eklenmesini gerektirir. TMS 2 ise, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına eşit olan kısmının maliyet olarak muhasebeleştirilmesini, kalanının ise dönem gideri olarak kabul edilerek ürün maliyetine kaydedilmesini zorunlu kılmaktadır. Buna karşılık BOBİ FRS, bu yöntemlerden birinin şirket tarafından kullanılması gerektiğini önermektedir. Sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi önerilen kısmı, VUK tarafından yasal olarak yaptırımı olmayan bir gider olarak kabul edilir. Bu

durum kâr/zarar bilgilerinin farklı olmasına ve ürünün hemen satılmaması halinde ertelenmiş vergi borcunun doğmasına neden olmaktadır.

Çalışmanın uygulama kısmında et sektöründe faaliyet gösteren varsayımsal bir işletme için üretim maliyeti verileri değerlendirilmiştir. Bu şirket ayrı bir tüzel kişilik olarak kayıtlıdır ve bağımsız denetim yaptırmaktadır. Diğer bir ifadeyle esas itibarıyla BOBİ FRS uygulamaktadır. Firmanın, hangi maliyet yönteminin kullanılması gerektiğini belirlemede zorlandığına dair ifade, işletmenin 2018 yılında, normal üretim kapasitesinin altında bir kapasiteyle çalıştığı durumda işletme maliyetlerinin belirlenmesinde yaşanan belirsizliği açıklıyor. Bu durumda, normal maliyet yöntemini tercih etmenin, özellikle et gibi önemli ürünler için önemli bir maliyet tasarrufu sağlayabileceği vurgulanıyor.

Şubat ayında, işletmenin maksimum kapasitesinin sadece %70'ini kullandığı belirtiliyor. Bu durumda, üretim maliyetlerinin tamamının ürün maliyetine yüklenemediği ve geri kalanın gider olarak değerlendirildiği ifade ediliyor. Ancak, tüm ürünlerin satılması durumunda, bu giderin "satışların maliyeti" bölümüne kaydedileceği belirtiliyor.

Normal maliyet yöntemi ve tam maliyet yöntemi arasındaki farkın detaylı olarak incelendiği verilere göre, normal maliyet yönteminin genellikle daha doğru sonuçlar verdiği ve özellikle normal kapasitenin altındaki durumlarda tercih edilmesi gerektiği ortaya konuyor.

Ayrıca, Mart ayında, işletmenin %85 kapasiteyle çalıştığı ifade ediliyor. Bu durumda, üretim maliyetlerinin %85'i ürün maliyetine dahil edilirken, geri kalan %15'inin tahmini maliyetlerle karşılaştırıldığında gerçekleşen maliyetlerin tutarı olduğu belirtiliyor.

Tüm bu veriler, işletmenin maliyet yöntemi seçiminde karşılaştığı zorlukları, kapasite kullanım oranlarını ve maliyetlerin ürün maliyetine yüklenmesiyle ilgili detayları ortaya koyuyor. Bu bilgiler ışığında, işletmenin hangi maliyet yöntemini kullanacağına karar vermesi kolaylaşabilir ve daha doğru sonuçlar elde edilebilir.

5.2. Öneriler

Bu çalışma sonucunda VUK, hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS'ye tabi olan şirketler için çeşitli önerilerde bulunulabilir. Bu öneriler; finansal tabloların etkinliği açısından, stok maliyetlerinin tespit edilmesi, hem iç hem de dış bilgi kullanıcılarının gereksinimlerini karşılamak için muhasebe raporlarını oluştururken uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarını (UMS/IFRS) dikkate almalıdır. Aynı zamanda yerel vergi kanunlarına uygunluğu sağlamak için, muhasebe uygulamalarını dikkatlice gözden geçirmelidir. İşletmeler, standartlara uyum sağlayarak finansal bilgilerin şeffaflığını artırabilir ve tüm bilgi kullanıcılarının çıkarlarını koruyabilir.

Stok maliyetlerinin tespiti açısından, şirketlerin stok değerlemesi konusunda doğru ve etkili yöntemler kullanması gerekmektedir. Özellikle üretim şirketleri, stoklarını doğru bir şekilde değerlemelidir. İşletmeler, hem finansal açıdan doğru sonuçlar elde etmek hem de rekabetçi bir avantaj sağlamak için uygun maliyetleme yöntemlerini benimsemelidir.

Ayrıca şirketlerin ürün satışının finansal tablolara etkisini anlamak için analizler yapması gerekmektedir. Özellikle kapasite kullanım oranının düşük olduğu dönemlerde, genel üretim giderlerinin ürün maliyetine nasıl yansıtılacağına dair doğru bir strateji belirlemek önemlidir. Bu, finansal tablolar ve vergisel yükümlülükler üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir.

Şirketler muhasebe uygulamalarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve iyileştirmelidir. Özellikle farklı muhasebe standartları arasındaki tutarsızlıkları ele almak, işletmelerin daha doğru ve tutarlı finansal bilgiler üretmelerine yardımcı olabilir. Uygun eğitim ve danışmanlık almak da bu süreci destekleyebilir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Y. ve Yanık, S. (2010). *IFRS/IAS ile uyumlu açıklamalı ve örnek uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Akgül, B. A. ve Akay, H. (2003). *Uluslararası muhasebe standartları ve Türkiye’de uygulama etkinliğine ilişkin bir araştırma* (2. baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Akın H. ve Kurşunel, F. (2010). TMS’ye göre stokların değerlemesinde özellik arz eden durumlar. *Selçuk Üniversitesi. Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 13 (1-2), 311-330.
- Akın, A. (2001). Maliyet muhasebesinde örnek uygulamalar. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Akkaya, T. (2015). *TMS 2 stoklar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arısoy, K. (2018). *Üretim işletmelerinde stok maliyet yöntemlerinin TMS 2 stoklar standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS açısından incelenmesi: Bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arısoy, K. ve Tuğay, O. (2019). Stok maliyetlerinin ulusal ve uluslararası mevzuat çerçevesinde incelenmesi ve bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33 (1), 155-178.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168.
- Ay, H. (2007). Emtia değerlemesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 316, 1-15.
- Aytulun, M. ve Vefa Toroslu, M. (2014). *TMS ve VUK kapsamında stoklar* (1. baskı). İstanbul: Legal Yayınları.
- Bağdat, A. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları-2 ile TMS-2 Stoklar standardının karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 146, 42-57.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (2006). TMS-2 stoklar standardında maliyet yöntemi ve bir uygulama önerisi. *Marmara Üniversitesi Analiz Dergisi*, 7 (16), 83-91.
- Boydaş Hazar, H. (2020). Muhasebe uygulamalarında UMS 2 stok standardının kullanımı, *Business & Management Studies: An International Journal*, 8 (2), 2414–2430.

- Çalık, Z. (2019). *Stokların TMS ve VUK açısından karşılaştırmalı incelenmesi ve tekstil sektöründe bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelik, G. (2021). *VUK, TMS 2 VE BOBİ FRS açısından stok maliyetlerinin karşılaştırılması: bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Demir, S. (2012). *Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Demireller, A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) çerçevesinde stoklar. *Vergi Dünyası Dergisi*, 369, 152-165
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe denetimi ve raporlama*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ekerkil V. (2007). *TMS-2 stoklar ve uygulaması. UFRS/ UMS uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erkan, Ü. (2019). *Stoklarda zayi olma, fire ve değer düşüklüğünün vergi mevzuatı ve muhasebe standartları açısından incelenmesi ve mali tablolara yansıtılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erman, T. (2021). *Stok maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde: Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gençoğlu Gücenme, Ü. (2008). *Maliyet muhasebesi*. Bursa: Marmara Kitap Merkezi.
- Gökçen, G. ve Öztürk, E. (2017). Tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (2), 105-114.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları* (2. basım). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin finansal raporlama etkileri açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3 (2), 437-457.
- Gönen, S. (2019). Satışların maliyetinin BOBİ FRS açısından değerlendirilmesine ilişkin örnek olay çalışması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8 (1), 12-22.
- Görmek, S. (2019). *Stok hesaplarının yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi, stokların denetimi ve gemi imalat sanayii uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gurbanova, A. (2020). *İşletmelerde stokların yönetimi, bağımsız denetimdeki önemi ve Borsa İstanbul (BİST) tekstil sektörü bağımsız denetim raporlarında stokların analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güdelci, E.N. (2019). *Bağımsız denetçilerin BOBİ FRS ile ilgili algı ve bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir çalışma: İstanbul ili örneği*.

- Yayımlanmamış Doktora Tezi. Malatya: İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürbüz, A. (2016). *TMS 2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetleri ve bir uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kara, S. (2019). *Stokların BOBİ FRS ve vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi ve bir uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standartları (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (56), 799-813
- Karaçam, S. (2022). *Atıl kapasite maliyetleri analizi ve TMS 2 stoklar standardına göre değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaçam, S. (2022). *Atıl kapasite maliyetleri analizi ve TMS 2 stoklar standardına göre değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakaş, Ayhan (2019), İşletmelerde kapasite, Büyüme ve Birleşme Bartın Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Modern İşletme Bilimi Dergisi, s.82.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karapınar, A. ve Eflatun, A.O. (2017). *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları) uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karlıoğlu, İ. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarına göre stoklar ve denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, H.P. (2018). Stoklara ilişkin TMS 2 ve BOBİ FRS karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2), 262-285.
- Kılıç, İ. ve Önal S. (2021). Uluslararası ticaret işlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK kapsamında karşılaştırmalı olarak inceleme ve uygulaması. *Akademik Sosyal Araştırmalar*, 16, 183-194.
- Kılınç, Y. ve Badem, A. C. (2020). Atıl kapasite, tam kapasite ve kapasite fazlası üretim düzeylerinde TMS-2 Stoklar Standardına göre maliyetleme: Bir örnek uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87, 53-64.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının Dünyada ve Türkiye’de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 105-120.
- Kocamış, T. U. ve Yıldırım, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) FRS ve TMS/TFRS stoklar standardının karşılaştırması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 12 (351), 90-102.
- Küçükşavaş, N. (2005). *Finansal muhasebe*. İstanbul: Kare Yayınları.

- Marşap, B. ve Barışçı, A. (2014). TMS-2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetlerine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, , 7(1), 1-16.
- Ödemiş, U. (2020). *Lisanslı depoculuk sisteminin TMS 2 ve TMS 37 açısından değerlendirilmesi ve bir uygulama örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2007). *Dönem sonu muhasebe uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2009). *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). *Uygulamalı BOBİ finansal raporlama standardı*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). *Türkiye muhasebe standartları-Türkiye finansal raporlama standartları*. Ankara: MU-DEN Yayınları.
- Özmen, C.Y. (2008). *Stokların envanter değerlemesi ve denetimi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özsoy, İ. (2015). *Maliyet muhasebesi teoriler ve çözümlü örnek uygulamalar*. İstanbul: Maliyet Hesap Uzmanları Derneği.
- Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2018). Normal maliyetleme yaklaşımının gelişimi ve uygulanmasına yönelik bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 28, 11-27.
- Özulucan, A. (2010). *Stok muhasebesi vergi mevzuatı ve muhasebe kuramı açısından*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Özyapıcı, H. (2019). TMS 2 Stoklar Standardı'nın atıl kapasite analizine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (3), 651-666.
- Resmi Gazete (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı hakkında tebliğ. 29 Temmuz 2017 Sıra No. 56, Sayı. 30138 (Mükerrer). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>(Erişim tarihi: 13.01.2022).
- Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS kapsamında “stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 47-57.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Soylu, K. (2019). *Genel muhasebe; çift taraflı kayıt sisteminin temelini kavramaya yönelik uygulamalı anlatım*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- TMS 2 Stoklar Standardı Tebliği, 25701 sayılı Resmi Gazete 15.01.2005.
- TMS 2 Stoklar Standardı. (2005). https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMS_TFRS2017Seti/3-TMS/TMS_2_2017.pdf (Erişim tarihi: 13.01.2022).
- Tokmakçioğlu, S. (2015). *Film işletmelerinde tamamlanmamış maliyetlerin VUK ve TMS 2 stoklar standardına göre karşılaştırmalı olarak incelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Toroslu, M. V. ve Aytulun, M. (2014). *TMS ve VUK kapsamında stoklar*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Toroslu, V. (2011). *Türkiye muhasebe standartlarında hasılat-maliyet ilişkisi*. İstanbul: Adalet Yayınevi.
- Turan, Z. ve Bayram, E. (2019). Finansal raporlama standartları ve uygulamaları. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 151-160.
- Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK perspektifinden dönüştürme maliyetleri: Üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisi (Sipariş maliyet sisteminde bir uygulama). *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 347-365.
- Uyar, B. (2009). TMS 2 stoklar standardı üzerine genel bir değerlendirme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 28, 131-144.
- Ünlü, C. (2018). Muhasebe standartlarına göre stok maliyetlerini hesaplama teknikleri ve yöntemleri. *Vergi Dünyası*, 45, 140-160.
- Ünsal Memiş, M. ve Tanrısinatapan, A. (2016). Türkiye muhasebe standartlarına göre stoklarda muhasebeleştirme esasları. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25 (3), 15-30.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe standartları oluşturulma süreci. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 1 (1), 31-57.
- Üstünel, B. (2005). 2006 yılı Türkiye muhasebe standartlarının yılı olacak. *Mali Çözüm*, 15 (72), 19-29
- VUK (Vergi Usul Kanunu) (1961). *Resmi Gazete* (Sayı: 10703). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim tarihi: 11.03.2023).
- Yalçın, S. (2019). Türkiye finansal raporlama standartları, büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde stoklar: Muhasebeleştirme, değerlendirme, sunum ve açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 60, 202-222.
- Yalnız, S. (2011) *Halka açık konaklama işletmelerinin finansal tablolarının TMS 2 stoklar ve TMS 18 hasılat standartları açısından değerlendirilmesi ve bir finansal tablo önerisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yeşilkaya, A.A. (2019). *TMS-2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetlerine etkisi ve bir uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yeter, B. (2020). *Süt ürünleri üreten bir işletmede stok maliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, B.B. (2013). Türkiye'deki halka açık konaklama şirketlerinin muhasebe politikalarının belirlenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58, 97-118.
- Yünlü, M. (2016). Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama kapsamında olmayan işletmeler için finansal raporlama standartları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1 (1), 23-43.

Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi ve enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387–410.

http-1

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf (Erişim tarihi: 13.01.2023).



