

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME
MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ VE BİR
UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet Aykut YEŞİLKAYA

Balıkesir, 2019

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME
MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ VE BİR
UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet Aykut YEŞİLKAYA

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

Balıkesir, 2019

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 201512507009 numaralı Ahmet Aykut YEŞİLKAYA'nın hazırladığı "TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Mamul Maliyetlerine Etkisi ve Bir Uygulama" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 25.04.2019 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.

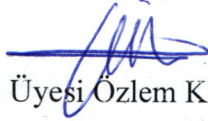
Başkan

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

(Danışman)

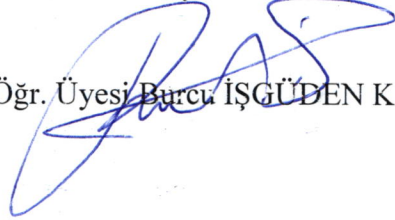


Üye



Dr. Öğr. Üyesi Özlem KUVAT

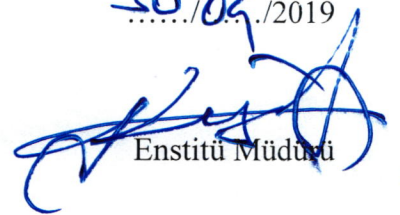
Üye



Dr. Öğr. Üyesi Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

30.04./2019



Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Kenan Ziya TAŞ
Müdür

ÖNSÖZ

Bu çalışmada TMS-2 Stoklar Standardı çerçevesinde dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetlerine etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Firmaların birim maliyetlerini gerçeğe en yakın şekilde hesaplayarak rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi ve finansal tablolarını doğru bir şekilde düzenleyebilmeleri adına, konu kağıt üzerine üretim yapan bir işletmenin maliyet verileri esas alınarak detaylandırılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın oluşmasında kıymetli zamanını ayırıp, bilgi ve deneyimlerini benimle paylaşıp, desteğini ve güvenini esirgemeyen, bana yol gösteren ve teşvik eden tez danışmanım sayın Prof. Dr. Hüseyin AKAY hocama sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca hayatımın her aşamasında beni yalnız bırakmayıp maddi ve manevi her konuda katkıda bulunan, tezimi bitirmemde hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, lakin tezimin son aşamalarında aramızdan ayrılan canım babam Ahmet YEŞİLKAYA'ya sonsuz minnet ve şükranlarımı sunuyorum. Aynı zamanda abim İbrahim YEŞİLKAYA'ya, teşvik edici katkılarından dolayı değerli arkadaşım Özkan ÖZBAŞ'a ve manevi desteklerinden dolayı aileme çok teşekkür ederim.

Ahmet Aykut YEŞİLKAYA

Balıkesir, 2019

ÖZET

TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

YEŞİLKAYA, Ahmet Aykut

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY
2019, 79 Sayfa

“TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Mamul Maliyetlerine Etkisi Ve Bir Uygulama” isimli bu çalışmada; dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetlerine olan etkisi, TMS 2 Stoklar Standardı ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Konunun teorik altyapısı ortaya konulduktan sonra, bir uygulama ile konu detaylandırılmıştır

Yalova’da ismini vermek istemeyen bir kağıt fabrikası üzerinde yapılan uygulama, iki farklı marka altında üretilen peçetelerin 2018 yılının ilk altı aylık maliyetleri ele alınarak incelenmiştir.

Uygulama kapsamında TMS-2 normal maliyet yöntemi ile ele alınan firmaların normal üretim kapasitesi ile fiili üretim kapasitesi arasında ortaya çıkan kapasite oranlarının etkileri ele alınmıştır. Ayrıca atıl kapasitenin mamul maliyetlerine yüklenmeyerek dönem gideri olarak kayıt edilmesi gerektiği öngörülmüştür. Normal maliyet yöntemi ile yapılan hesaplamalarda sabit genel üretim giderleri, mamullere kapasite kullanım oranına göre hesaplanarak yüklenmiştir. Bu çerçevede çalışmanın uygulama bölümü tam ve normal maliyet yöntemlerine göre W ve S markalı peçetelerin toplam ve birim maliyetleri, her ay için ayrı ayrı hesaplanarak, güncel literatür kapsamında analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mamul, Maliyet, Maliyet Sistemleri, TMS 2 Stoklar Standardı, Dönüştürme Maliyeti, Normal Maliyet Yöntemi, Tam Maliyet Yöntemi.

ABSTRACT

THE EFFECT OF CONVERSION COSTS ON THE COSTS OF FINISHED GOODS ACCORDING TO THE TAS 2 INVENTORIES STANDARD AND AN APPLICATION

YEŞİLKAYA, Ahmet Aykut

Master Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

2019, 79 Pages

In this study named "The Effect Of Converting Costs On The Costs Of Finished Goods According To The TAS 2 Inventories Standard And An Application", the effect of conversion costs on the costs of finished goods is tried to be explained according to the IAS 2 Inventories Standard. After theoretical background of this subject, it is detailed by an application.

In this application applied to a paper company, which doesn't want to give its name and is in Yalova, first six-month costs of napkins produced under two different brands are investigated.

Within the scope of the application, the effects of capacity rates between the company's normal production capacity according to TAS 2 normal cost method and actual production capacity are investigated. Also, it is foreseen that the idle capacity shouldn't be added to the costs of finished goods, but should be expensed. In the calculations made according to normal cost method, fixed manufacturing overheads are added to finished goods according to capacity utilization rate. Within this framework, in the application part of the study total and unit costs of the napkins branded as W and S are calculated separately for each month according to the full and normal cost methods and are analyzed in the scope of current literature.

Key Words: Finished Good, Cost, Cost Systems, TAS 2 Inventories Standard, Conversion Cost, Normal Cost Method, Full Cost Method.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZiii
ÖZET.....	..iv
ABSTRACT.....	..v
İÇİNDEKİLERvi
TABLolar LİSTESİ.....	..ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	..x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	..xi
1.GİRİŞ	1
1.1. Amaç	2
1.2. Yöntem.....	3
2. MALİYET VE MALİYET SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ	4
2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı, Amaçları ile Temel İlke ve Kavramları	4
2.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri	6
2.2.1. Kapsamına Göre Sınıflandırılan Maliyet Yöntemleri	6
2.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi	7
2.2.1.2. Normal Maliyet Yöntemi	9
2.2.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi	10
2.2.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi	11
2.2.2. Saptanma Zamanına Göre Sınıflandırılan Maliyet Yöntemleri	11
2.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	11
2.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	12

2.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi	12
2.2.3. Saptanma Biçimine Göre Sınıflandırılan Maliyet Yöntemleri.....	13
2.2.3.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi	14
2.2.3.2. Safha Maliyeti Yöntemi	16
2.3. Maliyet Sistemlerinin Oluşturulması	18
3. TMS-2 STOKLAR STANDARDI	19
3.1. Stoklar Standardının Amacı	19
3.2. Stoklar Standardının Kapsamı.....	20
3.3. Stokların Tanımı	21
3.4. Stokların Değerlemesi.....	22
3.4.1. Stokların Maliyeti	25
3.4.1.1. Satın Alma Maliyeti	25
3.4.1.2. Dönüştürme Maliyeti	26
3.4.1.3. Diğer Maliyetler	26
3.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	27
3.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	28
3.5.2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	28
3.5.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	30
3.5.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	30
3.5.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	30
3.6. TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Özellik Arz Eden Konular	31
3.6.1. Vade Farkları.....	31
3.6.2. Kredi Faizleri	32
3.6.3. Kur Farkları.....	32
3.6.4. Ciro Primi ve Alış İskontosu.....	33
3.6.5. Üretim Kayıpları	33
3.6.6. Yan Ürünler.....	34

4. DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ	35
4.1. Üretim Maliyetlerinin Unsurları	35
4.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	37
4.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	37
4.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	38
4.1.2. İşçilik Giderleri	38
4.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri	39
4.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri.....	40
4.1.3. Genel Üretim Giderleri	41
4.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri	42
4.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri	42
4.2. Dönüştürme Maliyetleri ve Mamul Maliyetlerine Etkisi	42
5. TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ ÜZERİNE ÜRETİM YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA	49
5.1. Uygulamanın Amacı	49
5.2. Uygulamanın Kapsamı.....	49
5.3. Üretim İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler.....	50
5.4. Mamul Maliyetlemesi	51
5.5. Verilerin Analizi.....	52
6. SONUÇ	70
KAYNAKÇA	74

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Kapsamına Göre Maliyet Yönteminde Maliyet Unsurları	7
Tablo 2. Tam Maliyet Yönteminde Üretim Maliyeti Unsurları	8
Tablo 3. TMS-2 Stoklar Standardının Amacı	19
Tablo 4. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması Örneği.....	47
Tablo 5. İşletmede Üretilen W ve S Mamulleri Hakkında Genel Bilgi	52
Tablo 6. Üretimi Gerçekleşen W Markalı 1000001-Kod Numaralı Mamulünün 2018 Yılıının İlk 6 Aylık Normal ve Fiili Üretim Miktarları-Kapasite Saptamaları	53
Tablo 7. Üretimi Gerçekleşen S Markalı 1000002-Kod Numaralı Mamulünün 2018 Yılıının İlk 6 Aylık Normal ve Fiili Üretim Miktarları-Kapasite Saptamaları	54
Tablo 8. W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçetenin 2018 Yılındaki İlk 6 Aylık Maliyetleri.....	55
Tablo 9. S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçetenin 2018 Yılındaki İlk 6 Aylık Maliyetleri.....	56
Tablo 10. 2018 Ocak Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002-Kod Numaralı Peçetelerinin Tam ve Normal Maliyetleri	57
Tablo 11. 2018 Şubat Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002-Kod Numaralı Peçetelerinin Tam ve Normal Maliyetleri	59
Tablo 12. 2018 Mart Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002-Kod Numaralı Peçetelerinin Tam ve Normal Maliyetleri	61
Tablo 13. 2018 Nisan Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002-Kod Numaralı Peçetelerinin Tam ve Normal Maliyetleri	63
Tablo 14. 2018 Mayıs Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002-Kod Numaralı Peçetelerinin Tam ve Normal Maliyetleri	65
Tablo 15. 2018 Haziran Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002-Kod Numaralı Peçetelerinin Tam ve Normal Maliyetleri	67

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Normal Maliyet Yöntemi.....	9
Şekil 2. Değişken Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Meydana Getiren Gider Unsurları.....	10
Şekil 3. Saptanma Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri.....	14
Şekil 4. Sipariş Maliyeti Yöntemine Göre Maliyet Dağıtımı.....	15
Şekil 5. Safha Maliyeti Yöntemi Süreci.....	17
Şekil 6. TFRS/TMS Çerçevesinde Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları.....	24
Şekil 7. Üretim Maliyetleri Sınıflandırması.....	35
Şekil 8. Giderlerin Direkt-Endirekt Ayrımı.....	36
Şekil 9. İşçilik Maliyetleri Dağıtımı	39
Şekil 10. İlk Maliyet ve Dönüşüm Maliyeti	43
Şekil 11. Dönüştürme Maliyetleri.....	44
Şekil 12. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Ocak Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti	58
Şekil 13. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Şubat Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti	60
Şekil 14. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Mart Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti	62
Şekil 15. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Nisan Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti	64
Şekil 16. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Mayıs Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti	66
Şekil 17. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Haziran Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti	68

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

ASSC: Accounting Standarts Steering Commite (Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi)

C.: Cilt

DİG: Direkt İşçilik Gideri

DİMMG: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

FASB: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

FİFO: First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)

GÜG: Genel Üretim Giderleri

IFAC: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

İSMMMO: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

İMMG: İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İG: İşçilik Giderleri

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KKO: Kapasite Kullanım Oranı

LİFO: Last In First Out (Son Giren İlk Çıkar)

LTD. : Limited

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

ss.:Sayfa

S.:Sayı

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ŞTİ.: Şirket

T.C.: Türkiye Cumhuriyeti

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Stoklar gerek üretim işletmeleri gerekse ticari işletmelerde aktiflerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Stoklar; üretim işletmelerinde ilk madde malzeme, ilk madde malzemelerin dönüştürülmesiyle elde edilecek olan yarı mamul ve mamulleri ifade ederken, ticari işletmelerde stoklar, hiçbir işlem gerçekleştirilmeksizin tekrar satılmak üzere alınan emtiaları teşkil etmektedir (Yartaş, 2009: 1).

Üretim işletmelerinde stoklar, genel olarak algılanan ‘mamul’ kavramı ile beraber üretim hattında beklemekte olan yardımcı malzemeler ve yarı mamulleri de içermektedir. İşletmeler stoklarını doğru bir biçimde yönetebilmek için stokları doğru yer ve zamanda kullanmaları veya bekletmeleri gerekmektedir. Rakiplerinden üstünlük sağlamaya çalışan işletmeler, ellerinde bulunan stokların maliyetini en iyi şekilde hesaplayarak müşterilerine iyi bir hizmeti sağlamak ve elde edecekleri kazançtan en yüksek karı elde etmeye çalışmaktadırlar. Böylece muhasebeye klasik fonksiyonlarının yanında modern fonksiyonlar olarak, yapılan işlemlerin ve neticelerin analizi, analiz sonuçlarının yorumlanması gibi görevler yüklenmektedir (Aycı, 2012: 27).

Üretim işletmeleri açısından stok bulundurmanın veya bulundurmamanın maliyetlerinin iyi belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü stok yatırım kararlarının verilmesinde stok maliyetleri çok önemli bir yere sahiptir. Stok bulundurma maliyetleri eskime ve yıpranma gibi fazla stok bulundurma durumlarında katlanılan maliyetlerdir. Stok bulundurmamanın maliyetleri ise üretimin ve satışların azalması gibi yetersiz stok durumlarında oluşan maliyetlerdir (Özbay, 2017: 88). Mamul maliyetlerinin belirlenmesi; işletmelerin ürettikleri ürünlerin maliyetini bilmesi, işletme kazançlarının mamul grupları veya bölümler itibarıyla ayrıştırılmasında, işletme mamul ve yarı mamul stoklarının değerlendirilmesinde, işletme içi ve işletme dışı kurum ve kuruluşlara bilgi sağlanmasında büyük önem taşımaktadır (Utku, 2015 : 85).

Teknolojik yenilikler ve ekonomideki gelişmeler ile birlikte işletme faaliyetleri uluslararası boyutlara taşınmıştır. İşletmeler uluslararası boyutta muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar sebebi ile sermaye giriş çıkışlarının engellenmesi, mali

tabloların karşılaştırılmasındaki problemler gibi birçok alanda zorluklarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Ükelere göre farklılık gösteren muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaların birbiri ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda uluslararası kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturulmuştur (Tuğay, 2013: 210).

Bu standartlar, bir yandan ulusal kültürlerin, diğer yandan da çok uluslu işletmelerin ihtiyaçları çerçevesinde yürütülür. Temel amaç, muhasebenin uluslararası anlamda uyumlaştırılmasıdır. Ülkemizde de bahsedilen sıkıntıların giderilmesi amacıyla gerçekleştirilen en büyük adım Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye’de muhasebe uygulamalarının TMS/TFRS temeline göre yapılmasıdır (Gökdeniz, 2006: 3).

KGK tarafından TMS ve TFRS kodlu standartlar yayınlanmıştır. Bu standartlardan biri de bu tezin konusu olan ‘TMS-2 Stoklar’ standardıdır.

Bu çalışma giriş ve sonuç bölümleri dahil toplam altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm şu an okumakta olduğunuz giriş bölümünü oluşturmaktadır. İkinci bölümde maliyet ve maliyet sistemleri ele alınacaktır. Üçüncü bölümde, TMS-2 Stoklar Standardı incelenecektir. Dördüncü bölümde dönüştürme maliyetleri ve bunların mamul maliyetleri üzerindeki etkisi açıklanmaya çalışılacaktır. Beşinci bölümde TMS-2 çerçevesinde dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetleri üzerine olan etkileri bir uygulama ile detaylandırılacaktır. Çalışmanın son bölümü olan altıncı bölümünde, genel bir değerlendirme yapılacak ve konuyla ilgili görüşler sonuca bağlanacaktır.

1.1. Amaç

Bu çalışmanın amacı, TMS-2 Stoklar Standardı çerçevesinde dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetleri üzerine olan etkisini ortaya koymaktır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda vergi mevzuatı ile uygulanan tam maliyet yöntemi ile elde edilen sonuçların, mamullerin birim maliyeti hesaplanırken ne düzeyde gerçeği yansıttığı, TMS-2 Stoklar Standardının getirdiği normal maliyet

yöntemi ile karşılaştırılıp hangi maliyet yönteminin daha objektif veriler sağladığı, gerçekleştirilen uygulama bölümü ile ispatlanmaya çalışılmıştır.

1.2. Yöntem

Çalışmanın amacı doğrultusunda; gerek maliyet, maliyet sistemleri gerekse TMS-2 Stoklar Standardı ve Dönüştürme Maliyetleri ile ilgili olarak yazılmış olan tez, makale ve kitaplar incelenerek çalışmanın teorik yapısı ortaya konulacaktır. Konunun daha ayrıntılı bir biçimde ele alınabilmesini sağlamak adına da Yalova'daki bir kağıt işletmesinden alınan veriler çerçevesinde bir uygulamaya yer verilecektir.

2. MALİYET VE MALİYET SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ

2.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı, Amaçları ile Temel İlke ve Kavramları

Bir işletme içerisinde üretilen mamul ve hizmet birimlerinin elde edilmesi, bu ürünlerin alıcılara ulaştırılmasıyla birlikte paraya çevrilmesi, işletme adına icra edilen fedakarlığın parasal manada ölçüsünü veren maliyetlerin, hangi tür gider kalemlerinde oluştuğunu gösteren, bu gider türlerini, fonksiyonları, giderleri, gider yerleri açısından kayda alıp, izleyen ve rapor hazırlayarak bu bilgilerin incelenmesini ve yorumlanmasını sağlayan ve maliyet kontrolünü amaç edinen işlemler bütünü maliyet muhasebesi olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, Gündüz ve Sevim, 2012: 11).

Maliyet muhasebesinin amaçları irdelendiğinde ise; üretim ve hizmet işletmelerinde üretilen mamul ya da hizmetin maliyetini hesaplamak, planlama ve kontrol sağlamak, işletme yönetiminin karar vermesini kolaylaştırmak olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu amaçlar kısaca (Gökbulut, 2015: 7-8);

- Mamullerin maliyetini hesaplamak,
- Maliyet kontrolüne yardımcı olmak,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- Özel yönetim konusundaki kararlara yardımcı olmak olarak tasnif edilmektedir.

Maliyet muhasebesi, çeşitli matematiksel hesaplamaların yapıldığı ve elde edilen sonuçların belirli bir kayıt sistemi aracılığı ile kaydedildiği muhasebe türüdür. Bu noktada, mamullerin ve hizmetin maliyet türlerini, cinsleri açısından belirlemektedir. Bahsedilen kayıtların raporlanma ve izlenmesine olanak sağlamaktadır (<http://www.onlineaktifakademi.net>, 15.02.2019).

Maliyet muhasebesinin temel ilke ve kavramları incelendiğinde; harcama, zarar, gider ve maliyet kavramları karşımıza çıkmaktadır.

Harcama, herhangi bir hizmeti sağlamak, bir varlık elde etmek amacıyla veya zararın giderilmesi için para ödeme, borçlanma ya da bir varlığın aktarılması

şeklinde tarif edilmektedir (Altuğ, 2001: 19). Borç ödemek adına veya mal-hizmet karşılığında hisse senedi çıkarılması işlemi de harcama olarak kabul edilmektedir (Bursal ve Ercan, 2002: 4).

Zarar kavramı, işletmenin işlevlerini yerine getirmesini sağlayan yani bunun için gerekli olan, normal seviyedeki ölçüleri ve sınırları aşan harcama ve tüketimler olarak tanımlanmaktadır. Giderler, belirli bir gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Gerçekleştirilme nedenlerinin başında bu yatmaktadır. Bu manada gider niteliği olmayan harcamalar ise işletmeler adına zarar olarak kabul edilmektedir (Büyükmirza, 2000: 54).

Gider kavramı ise bazı durumlarda masraf olarak da kullanılmaktadır. Bu masrafların belirli bir zaman dilimi içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, bu süre içerisinde tüketilen mal ve hizmetlerin parasal manadaki değeri şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Hacırüstemoğlu, 1997: 11).

Maliyet kavramı ise, parasal manada ifade edilebilen, belirli bir amaca ulaşmak adına katlanılan, değer birikimi oluşumuna imkan sağlayan fedakarlıklar bütünü olarak tanımlanmaktadır (Altuğ, 2001: 15).

Bir faktörün maliyet olarak kabul edilebilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Bunlar arasında (Bursal ve Ercan, 2002: 3);

- İşletmenin konusunu teşkil eden mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla kurulmuş olması,
- Para ile ifade edilebilen yani parasal karşılığı bulunan bir miktar olması,
- Üretim faktörüne ait kapsamının ve yerinin, yeteri kadar belirlenmesi gerekli olmaktadır.

2.2. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Geleneksel maliyet muhasebesinde hesaplama yöntemlerine bakıldığında, bazı sınıflandırmalar öne çıkmaktadır. Bu sınıflandırmalar aşağıdaki gibidir (Erdoğan ve Şaban, 2006: 58-59):

- Kapsamına göre sınıflandırılan maliyet yöntemleri:
 - ✓ Tam Maliyet,
 - ✓ Normal Maliyet,
 - ✓ Değişken Maliyet,
 - ✓ Direkt Maliyet,
- Saptama zamanına göre sınıflandırılan maliyet yöntemleri:
 - ✓ Fiili Maliyet,
 - ✓ Tahmini Maliyet,
 - ✓ Standart Maliyet,
- Üretim Biçimlerine göre sınıflandırılan maliyet yöntemleri:
 - ✓ Sipariş Maliyeti,
 - ✓ Safha Maliyeti,

2.2.1. Kapsamına Göre Sınıflandırılan Maliyet Yöntemleri

Üretim giderlerinin kısmen veya tamamen üretilen mamullerin maliyetine dahil edilme anlayışına göre yani kapsamına göre farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler irdelendiğinde Tablo 1’de de belirtildiği üzere 4 ana kategori karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 1. Kapsamına Göre Maliyet Yönteminde Maliyet Unsurları

	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Normal Maliyet	Direkt Maliyet
Direkt İlk Madde Malzeme	+	+	+	+
Direkt İşçilik	+	+	+	+
Değişken GÜG	+	+	+	-
Sabit GÜG	+	-	KKO	-

Kaynak: Toroslu, M. V. (2010), **Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, ss. 30.

2.2.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemine göre, üretim giderleri, herhangi bir ayrıma veya işletmede belirli bir dönemde meydana gelen kapasite oranı ile ilişkilendirilmeden, üretim maliyetlerine dahil edilmektedir. Burada tam maliyet (Yereli, Kayalı, Nilgün ve Demirlioğlu, 2012: 23);

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Sabit genel üretim giderleri,
- Değişken genel üretim giderlerinin toplamından oluşmaktadır.

Tam maliyet yönteminde üretim maliyetine giren unsurlar Tablo 2' de aşağıda verilmiştir.

Tablo 2. Tam Maliyet Yönteminde Üretim Maliyeti Unsurları

ÜRETİM MALİYETİ
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
Direkt işçilik giderleri
Sabit genel üretim giderleri
Değişken genel üretim giderleri

Kaynak: Can, A. V., (2016). **Maliyet Sistemleri**, Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ss. 7.

Tam maliyet yönteminin özellikleri üzerinde durulmak istendiğinde (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 261);

- Sabit ve değişken genel üretim giderleri gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadan genel üretim giderleri dağıtılmaktadır.
- Genel üretim giderleri, dağıtım sürecinin ardından mamullere yüklenmektedir.

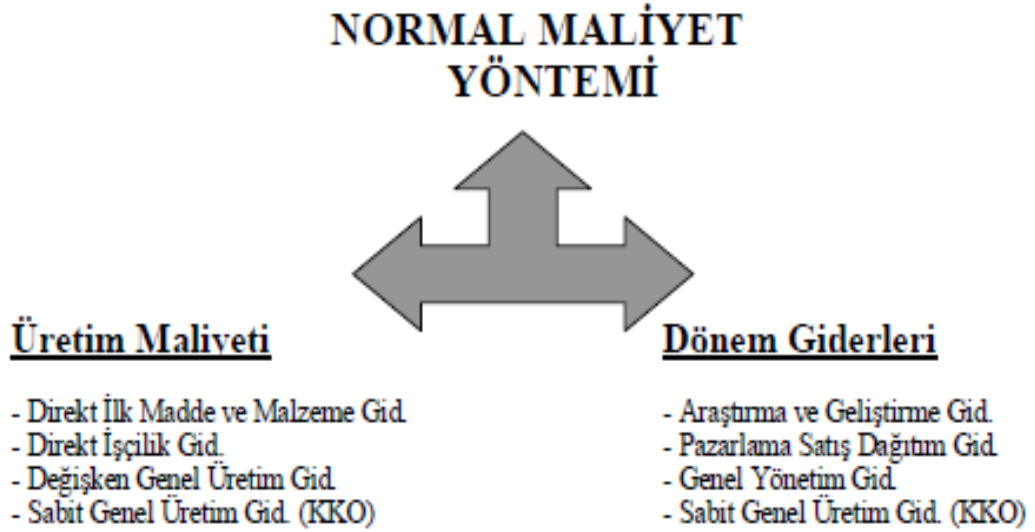
Tam maliyet yöntemi, işletme maliyetleri ve fiyatlama sonucunda ortaya çıkan kar ve zararın tespitinde kullanılmaktadır. Ayrıca, tam maliyet yönteminin uygulama kolaylığı bulunmaktadır. Bunun nedeni ise, genel üretim giderlerinin sabit veya değişken olarak ayrılmamasından kaynaklanmaktadır (Utku, 2015: 98).

Tam maliyet yönteminin dezavantajları incelendiğinde, dolaylı maliyet yanılması yaşanmasından dolayı satış fiyatını yükseltme gibi yanlış kararlar verilmesi gündeme gelmektedir (Ayrıl, 2016: 36).

2.2.1.2. Normal Maliyet Yöntemi

Çalışmamızın ana unsuru olan TMS-2 kapsamında yürürlüğe giren, normal maliyet yöntemi, değişken üretim giderlerinin tamamını, sabit üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye karşılık gelen kısmını üretim maliyetlerine yükleyen yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Boş kapasiteye (atıl kapasite) isabet eden sabit genel üretim giderleri ise kapasite sapması olarak değerlendirilmektedir. Bu da, sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Normal maliyet yöntemi (Utku, 2015: 98):

- Sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını,
- Bu nedenle, söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul etmektedir.



Şekil 1. Normal Maliyet Yöntemi

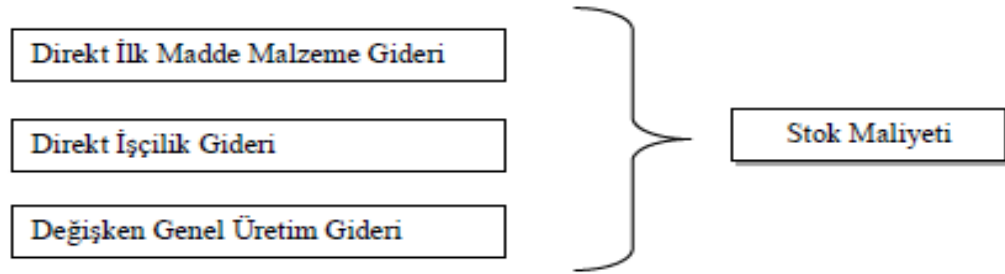
Kaynak: Toroslu, M. V. (2010), **Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri**, T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, ss. 36.

Şekil 1 incelendiğinde, normal maliyet yönteminin üretim maliyeti ve dönem giderleri şeklinde ayrıldığı görülmektedir. Bu noktada;

- Üretim maliyeti:
 - ✓ Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
 - ✓ Direkt işçilik giderleri,
 - ✓ Değişken genel üretim giderleri,
 - ✓ Sabit genel üretim giderleri,
- Dönem giderleri:
 - ✓ Araştırma ve geliştirme giderleri,
 - ✓ Pazarlama-satış-dağıtım giderleri,
 - ✓ Genel yönetim giderleri,
 - ✓ Sabit genel üretim giderleri şeklinde sınıflandırılmaktadır.

2.2.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminde; direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken GÜG gibi değişken giderler üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenirken, sabit maliyetler üretim maliyeti olarak kabul edilmeyip dönem gideri olarak kaydedilmektedir (Yükçü, 2004: 15).



Şekil 2. Değişken Maliyet Yönteminde Stok Maliyetini Meydana Getiren Gider Unsurları

Kaynak: Ayrıl, M. E., (2016). **Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, ss. 36.

Şekil 2 incelendiğinde, stok maliyetinin üç kısma ayrıldığı görülmektedir. Bunlar; direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve değişken genel üretim gideri şeklindedir.

2.2.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet yönteminde, GÜG dönem gideri olarak kabul edilmekte ve dönemin gelir tablosunda yer almaktadır. Stok maliyeti olarak gelecek dönemlere aktarılmamaktadır. Bu yöntemde; direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri mamul maliyetlerine yüklenmektedir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 216).

2.2.2. Saptanma Zamanına Göre Sınıflandırılan Maliyet Yöntemleri

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetinin hesaplanmasında dönem sonunda gerçekleşmiş maliyetler kullanılabileceği gibi üretimden önce de belirli standartlara göre belirlenmiş maliyetler de kullanılabilir. Saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri; fiili, tahmini ve standart maliyet yöntemleri olmak üzere üç ana başlık altında incelenmektedir (Lazol, 2011: 209).

2.2.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Üretim dönemi sonunda meydana çıkan giderlerin fiilen gerçekleşen değerleri esas alınarak maliyetleri saptayan maliyet yöntemidir. Maliyetleri gerçeğe en yakın şekilde hesaplayan bu yöntem uygulamada en sık karşılaşılan bir yöntemdir. Hesaplamalar tamamen gerçek veri ve belgelere dayanmaktadır. Bu yöntem muhasebe kontrolü sağlamak ve maliyet yöntemlerinin gerçeğe yakınlık derecesinin ölçülmesinde işletmeler tarafından uygulanabilir bir yöntemdir (Akdoğan, 2009: 44).

Ancak fiili maliyet yöntemiyle maliyetlerin kontrolünün daha sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için karşılaştırmalı tablolara ihtiyaç vardır. Yönetimin daha önünü görebilen keskin kararlar verebilmesi için fiili maliyet yönteminin yanında standart maliyet yönetimi verileri de hazırlanmalıdır. Tabi burada fiili maliyet

içerisinde yer alan tahmini maliyet yöntemi ile standart maliyet yönteminin birbiri ile karıştırılmaması gerekmektedir.

2.2.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Üretilen mamul maliyetlerini hesaplarken, geçmiş dönemdeki üretim maliyetlerini göz önüne alarak dönem başında tahmini olarak mamul maliyetini hesaplayıp kayıtlayan bir yöntemdir. Dönem sonu geldiğinde gerçekleşen giderler ile tahmin edilen giderler arasında meydana çıkan farklar stok ve satılan mamul maliyetine dağıtılır (Utku, 2015: 99).

Tahmini maliyet yöntemi gelecekle ilgili maliyet hesaplaması bakımından standart maliyetle benzerlik gösterse de tahmini maliyet de geçmiş veriler kullanılırken standart maliyet yönteminde bilimsel esaslar dikkate alınmaktadır.

2.2.2.3. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet de amaç maliyet kontrolünü sağlamaktır. Bu yöntemde mamul maliyetleri önceden belirlenmiş maliyetlere göre bilimsel esaslar göz önüne alınarak hesaplanır. Standart maliyet de tahmini maliyet gibi geleceğe dönük maliyet hesaplaması yaparken tahmini maliyet beklenen yani tahmin edilen maliyeti bize gösterirken standart maliyet olması gereken maliyeti bize göstermektedir.

Standart maliyet kavramı belli bir doğrultuda amaç ve hedeflere ulaşılabilmek için önceden belirlenmiş ölçüt ve değerleri ifade etmektedir. Örneğin üretimde kullanılacak olan hammaddenin kaç paraya alınacağı **fiyat standardını** bize verirken bu hammaddenin ne kadar kullanılacağı **miktar standardını** göstermektedir (<http://enderboyar.com/index.php/yayinlar/standart-maliyet-yontemi/18,03,2017>).

Standart maliyetler direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri açısından aşağıdaki gibi belirlenir.

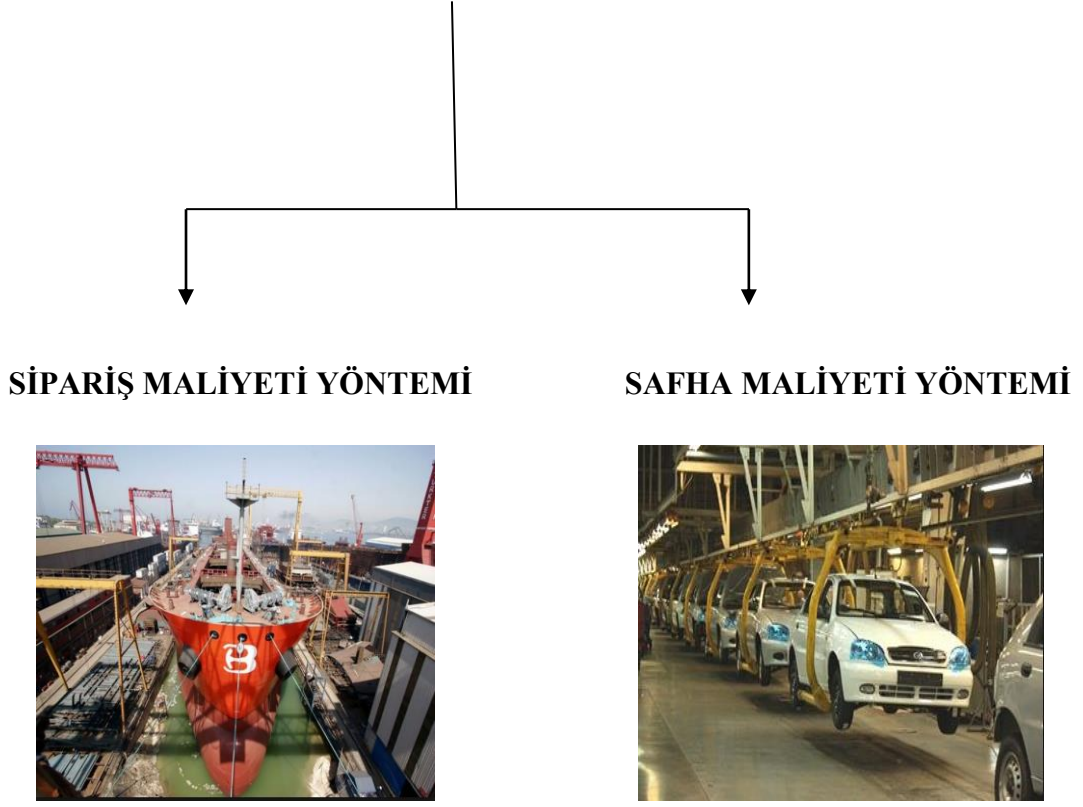
- a) **Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri Standart Birim Tutarı** = Standart Miktar x Standart Fiyat
- b) **Direkt İşçilik Giderleri Standart Birim Tutarı** = Standart Süre x Standart Ücret
- c) **Genel Üretim Giderleri Standart Birim Tutarı** = Genel üretim giderlerinin standart birim maliyeti hesaplanırken miktar ve fiyat standardı yerine standart yükleme oranları dikkate alınarak hesaplanılır. Genel üretim giderleri bütçesi standart faaliyet hacmine göre hazırlanmaktadır. Sabit ve değişken olarak genel üretim giderleri bütçesinin ikiye ayrılması sapmaların hesaplanmasına olanak tanır (Güngörmüş ve Boyar, 2006 : 115).

Üretim esnasında mamul için gerçekleşen giderler ayrıca izlenir ve dönem sonunda fiili (gerçekleşen) maliyet ile önceden hesaplanan standart maliyet karşılaştırılarak aradaki maliyet farkları hesaplanır. Ortaya çıkan farklar sonucunda fiili maliyet standart maliyetten yüksek çıkarsa aradaki fark olumsuz fark olarak kabul edilir. Eğer Standart maliyet fiili maliyetten yüksek çıkarsa aradaki fark olumlu bir farktır (Lozol, 2011: 252).

2.2.3. Saptanma Biçimine Göre Sınıflandırılan Maliyet Yöntemleri

İşletmeler farklı veya aynı ürünleri değişik koşullarda üretebilirler. Mamullerin birim maliyetinin hesaplanmasında üretim koşulu büyük önem taşımaktadır. İşletmeden işletmeye üretim tekniklerinin değişiklik göstermesi, giderlerin mamule yüklenebilme sürecinde farklı yöntemlerin uygulanmasını gerekli kılmıştır (Büyükmirza, 2008: 241). Eğer bir işletme seri üretim yani birbirine benzer ürünlerin üretimlerini, birbirini takip eden evrelerde gerçekleştiriyorsa her evre ayrı hesaplanıp maliyet belirlenecektir. Seri üretim gerçekleştirilmeyip sipariş üzerine çalışan işletmeler ise birbirine bağlı olmayan mamuller üreteceği için her siparişin maliyetinin ayrı hesaplanması gerekecektir. Saptanma biçimine göre maliyetler sipariş ve safha olmak üzere iki yöntem altında incelenir.

Saptanma Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri



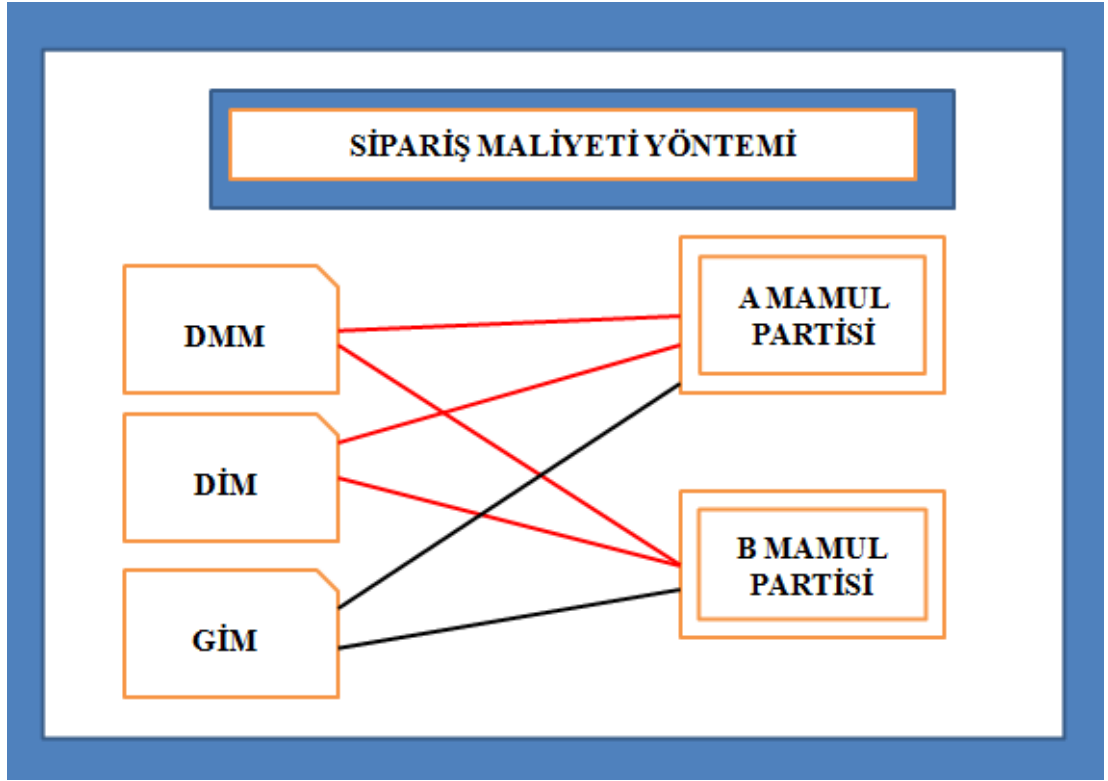
Şekil 3. Saptanma Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri

2.2.3.1. Sipariş Maliyeti Yöntemi

Sipariş kelimesinin sözlük anlamı "bir şeyin yapılmasını, gönderilmesini isteme, müşterinin mal satın alma istemi" dir. Sipariş maliyeti yönteminde ise sipariş kelimesi, belirli bir mamulü belirli özelliklerde, belirli miktarda imal etmek için işletmenin teknik servislerine verilen bir iş veya imalat emridir (<http://web.itu.edu.tr/~onderem/MALMUH41.pdf> 11.01.2017 emel önder 2006 itü. 01.03.2019).

Sipariş maliyeti yöntemi; birbirinden farklı tür ve nitelikte partiler halinde mamul üreten işletmelerin giderlerini mamule aktardığı, maliyet yöntemidir. Bu yöntemi kullanan işletmeler müşterilerin özel istekleri üzerine üretim yapabileceği gibi geçmiş zamanda gerçekleştirdiği üretimden yola çıkarak işletme kendi stokları içinde üretim emri verebilir. Sipariş maliyet yönteminde üretimi gerçekleştirilen mamulün maliyetini hesaplarken üretim süresi dikkate alınmaz, her siparişin maliyeti ayrı ayrı hesaplanır. Mamulün üretimi 5 gün 5 ay ya da 5 senede sürebilir. Üretim

bitene kadar mamule yapılan bu maliyetler, devamlı olarak izlenip kayıt edilecek üretim tamamlandığında bu maliyetlerin toplamı alınacaktır.



Şekil 4. Sipariş Maliyeti Yöntemine Göre Maliyet Dağıtım

Kaynak: <http://niyazikurnaz.net/tr/>, 04.01.2019

Sipariş maliyet yönteminde, siparişin veya üretim partisinin maliyetini hesaplarken işin başlangıç tarihinden sona erdiği ana kadar bu sipariş için harcanan dolaysız malzeme ve dolaysız işçilik maliyetleri o siparişe doğrudan yüklenir. Genel üretim maliyetleri ise söz konusu siparişe götürü usullere göre yüklenir.

Bu yöntemin uygulandığı işletmeler başta ısmarlama yöntemi ile çalışan tüm işletmeler olmak üzere;

- ✓ Uçak ve gemi fabrikaları,
- ✓ Döküm yapan işletmeler,
- ✓ İnşaat sanayi,
- ✓ Mobilya, Film stüdyo, matbaacılık gibi işletmelerdir.

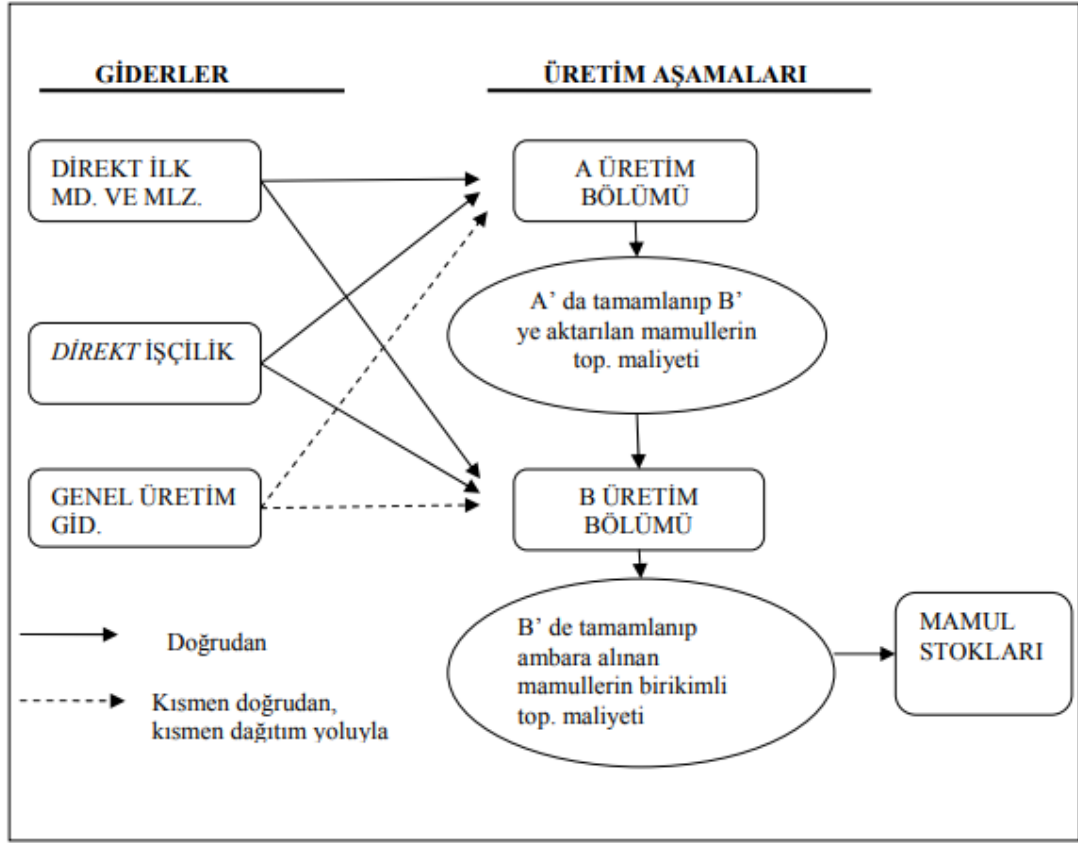
2.2.3.2. Safha Maliyeti Yöntemi

Safha maliyeti yöntemi, üretimin birbirine paralel veya birbirine zincirleme olarak bağlı aşamalarda üretimi gerçekleştiren, bir veya birkaç mamulü kitle halinde üreten, işletmeler için uygulanan bir maliyet hesaplama yöntemidir (Yükçü, 2015: 497). Bu sistemde kitleler halinde üretim gerçekleştirilir ve müşterilerin özel talepleri doğrultusunda özel mamul üretilmez. Tek tip veya benzer mamuller seri üretim şeklinde piyasada satılmak üzere üretilir. Bu tarz üretilen mamullere örnek verecek olursak, petrol, çimento, tuğla, gıda ürünleri olarak da un, ekmeç, süt, yağ, v.b. ürünleri söyleyebiliriz.

Bu üretim yönteminde maliyet hesaplaması yapılırken en önemli unsur safhalardır. Bu safhalar bize üretimin gerçekleştiği süreci vermektedir. Safha maliyeti yönteminin en önemli konularından biride üretim safhalarını oluşturan bölümleri, birbirinden ayırarak sınırlarının belirlenmesidir. Bu maliyet yönteminin işleyiş biçimine bakacak olursak;

- ✓ Üretim aşamasında meydana gelen giderler üretim safhalarında toplanır.
- ✓ Her bir safhada oluşan giderler o safhada gerçekleşen üretim miktarına bölünür ve birim maliyet hesaplanır.

Birbirinden ayrılmış, bir safhada tamamlanıp bir sonraki safhaya yani evreye devredilen mamuller ise kendinden önceki safhada oluşan birikimli maliyeti artı kendi birim maliyeti ile maliyet hesaplaması yapılarak, bir sonraki safhaya aktarılır ve toplam maliyet belirlenir (Büyükmirza, 2008: 251).



Şekil 5. Safha Maliyeti Yöntemi Süreci

Kaynak: Büyükmirza, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2008: ss. 251.

Şekil 5'de de gösterildiği gibi giderler direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri safhalara doğrudan yansıtılır. Genel üretim giderleri ise kısmen doğrudan, kısmen dağıtım kanalı yoluyla safhalara kayıt edilir. A üretim bölümünde üretilen mamulün tamamlanması için B üretim bölümüne (safhasına) aktarılıyor ise A ve B üretim bölümlerindeki maliyeti toplanır ve ürün mamul stoklarına aktarılır.

Safha maliyeti yöntemini uygulayacak işletmelerin bazı teknik özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler (Yükçü, 2015: 499);

- Üretim akışı genel bir zorunluluk (bakım, onarım v.b.) olmadığı sürece kesilemez. Üretimin devamlılığını sağlayabilmek için ergonomi oluşturulması ve iş akışının işçiden işçiye makineden makineye rahat geçebilmesi gerekmektedir.

- Üretilen mamullerin özellikleri kimyasal ve fiziksel olarak birbirine benzer olmalıdır.
- Mamul üretimi bir veya daha fazla safhalardan meydana gelmektedir.

2.3. Maliyet Sistemlerinin Oluşturulması

İşletmelerin benimsediği maliyet sistemleri temelinde, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetleri ölçülmektedir. Bir maliyet sisteminin oluşumu, maliyetlerin kapsamı, nitelikleri ve hesaplanma yöntemlerinin bir arada kullanılmasıyla olmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşerek bir araya gelmesiyle birlikte maliyet sistemleri oluşmaktadır (Akdoğan vd., 2012: 2).

Maliyet sistemlerinin oluşturulması aşağıdaki bilgilerin elde edilmesi için gereklidir.

- Gerekli bilgilerin karar vericilere sağlanması (üretim, fiyatlandırma kararları, alma, satma, kiralama),
- Maliyet analizleri gerçekleştirilerek faaliyet ve maliyet kontrolü sağlanması,
- Bilanço ve gelir tablosu kapsamında stok değerlendirme ve kar/zarar hesaplamalarının yapılması,
- Planlama ve bütçeleme hesapları yapılarak gerekli bilgilerin sunulması,

Aşağıda iki adet örnek maliyet sistemine yer verilmiştir.

	Maliyet Sistemi	Maliyet Sistemi
	(Örnek I)	(Örnek II)
Kapsamına Göre	Tam Maliyet	Tam Maliyet
Saptanma Zamanına Göre	Fiili Maliyet	Standart Maliyet
Saptanma Biçimine Göre	Sipariş Maliyeti	Safha Maliyeti

3. TMS-2 STOKLAR STANDARDI

3.1. Stoklar Standardının Amacı

Stoklar ile alakalı muhasebe işlemlerini açıklamak bu standardın amacıdır. Stokların muhasebe işlemleri ile ilgili temel konu, stokların varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılana kadar oluşacak gelirler ile meydana çıkacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Standart stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi içererek stok maliyetinin nasıl saptanacağını ve gidere ne şekilde dönüşeceğini açıklar. Bu standart ayrıca stok maliyetinin oluşumu, içeriği ve uygulanması gereken değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir (TMS-2: 1. Madde).

Stoklar standardı, özellikle ticaret işletmelerinde malların, üretim işletmelerinde ise ilk maddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin stoklanmasına yönelik muhasebe işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği hakkında bir tekdüzelik sağlamayı amaçlamaktadır (Ekergil, 2007; 113). Standardın amacı aşağıdaki tablo 3’ deki gibi özetlenebilir;

Tablo 3. TMS-2 Stoklar Standardının Amacı

Stok maliyetlerinin nasıl saptanacağı
Stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğu
Stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceği
Stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemi
Stoklarla ilgili değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağı

Kaynak: İbiş, C., Selvi, Y., Yılmaz, F., Sipahi, S., Demir, V., Sarioğlu, Y., (2009). **TMS 2 Stoklar, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, 2. Baskı, İstanbul, Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş. İSMMO Yayın No: 99, ss. 91.

3.2. Stoklar Standardının Kapsamı

Stoklar standardının kapsamına ilişkin açıklamalar standardın 2, 3, 4 ve 5 nolu paragraflarında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- 2 Bu standart aşağıdaki sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır.
 - a) (Silinmiştir)
 - b) Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar; Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar) ve
 - c) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler) (TMS-2: 2. Madde).
- 3 Bu standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz (TMS-2: 3. Madde).
 - a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak; tarım ve orman ürünleri hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar veya zarara yansıtılır.
 - b) Stokların rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderleri düşürülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.
- 4 3(a) da sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği yada madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi yada vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, yada bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir (TMS-2: 4. Madde).
- 5 Aracılar kendileri ya da başkaları için mal alıp satan kişilerdir. Paragraf 3(b) de sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerinden satış değeri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir (TMS-2: 5. Madde).

3.3. Stokların Tanımı

Stok kavramı incelendiğinde, işletmelerin üretimde kullanmak, satmak veya tüketmek amacıyla, bir yıldan az bir zaman içinde kullanılacak olan ve yine bir yıl içerisinde de nakde çevrilebilen varlıklara denilmektedir (Özmen, 2012: 7).

Üretimde bulunan işletmeler için en basit anlamıyla stok; işletmenin hedef ve planları doğrultusunda, kendi üretiminde kullanacağı hammadde, pazarlaması yapılacak yarı mamul ve hammadde veya üretimi tamamlanmış mamuller toplamına genel olarak verilmiş bir isim olarak tanımlanabilir (Muller, 2002: 1).

TMS-2’de ise stoklar hakkındaki tanımlama şu şekildedir;

Stoklar:

- (a) İşin normal akışı içerisinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak amacıyla elde tutulan;
- (b) Satılmak üzere üretimi gerçekleşen ya da,
- (c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS-2: 6. Madde).

Standardın 8. Paragrafında bu tanım daha da genişletilerek örneklendirilmiştir.

Satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan mallar (örneğin perakendeci tarafından satın alınıp tekrar satılmak üzere elde tutulan ticari mallar, tekrar satılmak üzere elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller) stok olarak nitelendirilir.

Ayrıca işletme tarafından üretilmiş olan veya üretim sürecinde olan mallar ile üretim süresinde kullanılmak üzere bekletilen hammadde ve malzemeler de stok niteliğindedir.

3.4. Stokların Değerlemesi

Stoklara değer biçilmesi basit bir işlem değildir. Stok değerlemede kullanılan işlemler stokların kıymetinin olması gerekenden daha düşük veya yüksek görünmesine sebep olabilir. Bu da işletme bilançosundaki karın farklı görünmesine yol açar. Bu nedenlerden dolayı değerleme zaman, ölçü ve kurallarını iyi bilmek ve anlamak gerekmektedir (Muller, 2002: 2).

Değerleme, sayısı ve miktarı belirlenmiş olan varlıkların hangi fiyat veya tutardan deftere yazılacağını belirleme, ölçme ve tespit etme işlemidir.

Değerleme kavramı VUK'un 258. maddesinde vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır. VUK iktisadi varlıkların hangi tarihte değerlenmesi gerektiğini ve bu iktisadi kıymetlerin özelliklerini göz önünde bulundurarak hangi ölçülerle değerleme yapılacağını kesin bir şekilde tespit etmiştir (Ayrıl, 2016: 64).

İktisadi varlıkların nitelik, vasıf ve çeşidi dikkate alınarak VUK'un 261. maddesinde iktisadi kıymetler için hangi değerleme ölçülerinin kullanılacağı 8 yöntem ile belirtilmiştir.

- 1) Maliyet bedeli
- 2) Borsa rayici
- 3) Tasarruf değeri
- 4) Mukayyet değer
- 5) İtibari değer
- 6) Vergi değeri
- 7) Rayiç bedel
- 8) Emsal bedeli ve ücreti

Vergi kanunları üretilen veya satın alınan emtianın değerlemesinin maliyet bedeli ile yapılmasını öngörmekle beraber, bu maliyet bedeli tutarının hesaplanmasında fiili maliyetin esas alınması gerektiğini öngörmüştür (VUK: 274. Madde).

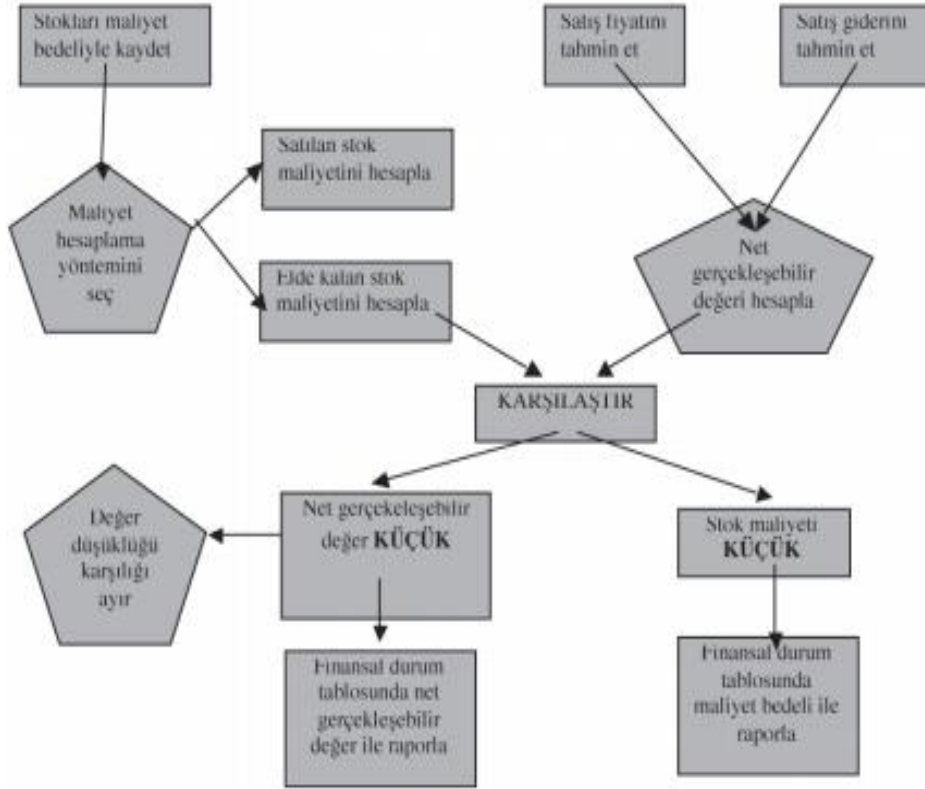
Fakat belli başlı durumlarda stokların maliyet bedelinin belirlenemediği bir takım unsurlar söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlarda VUK'un 278. Maddesine göre; Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeri (VUK: 278. Madde).

İktisadi varlığın değeri gününde gerçek değeri bilinmemesi veya belirlenmemesi durumunda benzer mallara göre değeri emsal bedel denir. Emsal bedel ölçüsü değeri gününde, stok satış fiyatı, maliyetine göre %10 ve daha düşük olduğu durumlarda da uygulanmaktadır. (VUK: 267. Madde).

Stok yaklaşımı konusunda TMS, VUK ile belli başlı konularda benzerlik gösterirken, satılan malın maliyeti ve değeri ölçümlerinde ise farklılıklar söz konusudur. Mesela stok kavramı VUK'ta "emtia" olarak kullanılırken TMS-2 de "stok" olarak kullanılmıştır. Stok değeri edeki farklılık ise ticari kar ile vergisel karın değeri edede farklı çıkmasına sebep olmaktadır (Gözlüklü, 2017: 114).

Çeşitli miktarlarda girdi kullanmak zorunda olan işletmeler, bu girdilerin değeri edmesini yaparken stokların değeri edmesinde kullanılan usul ve esasları göz önüne almaktadırlar. Girdiler, satılan mal ve hizmetlerin maliyetini doğrudan etkilediği için dönem kar zararında büyük rol oynamaktadır. Bu sebeple stok değeri edmesinde uygulanacak yöntemlerin tespiti işletmeler açısından önemli bir ölçüdür (Gürbüz, 2016: 8).

İşletme ile ilgili tarafların doğru ve güvenilir bilgi alabilmelerini sağlamak için değeri edme sonuçlarının bilanço ve gelir tablosunda doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Stokların değeri edmesi TMS-2'de "Stoklar, maliyet ve gerçekleştirilir değeri düşük olanı ile değeri edir" şeklinde belirtilmiştir (TMS-2: 9. Madde).



Şekil 6. TFRS/TMS Çerçevesinde Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları

Kaynak: Bahadır, O. (2012). **Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından**, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, 2012: 55.

Stok değerlemesinde uygulanması gereken adımları yukarıdaki şekil 6'dan yola çıkarak şu şekilde sıralayabiliriz (Bahadır, 2012: 54);

- Stok maliyetinin belirlenmesinde kullanılacak tekniklerin (tarihi maliyet akış yöntemlerinin) kullanılması sonucu stok maliyet hesaplaması,
- Net gerçekteşebilir değerin tespiti ve belirlenmesi,
- Net gerçekteşebilir değer ile stok maliyetinin karşılaştırması,
- Stoklar raporlanarak tablolara aktarılırken maliyet veya net gerçekteşebilir değerden düşük olanı ile bilançoya kaydedilirler.

3.4.1. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durum ve konumuna getirilebilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Üretim yapan işletmeler için dönüştürme maliyetleri, ticaret işletmeleri için ise satın alma maliyetleri söz konusudur (TMS-2: 10. Madde).

TMS-2 stoklar standardındaki stokların sınıflandırma biçimi ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nde belirlenen sınıflandırma biçimi arasında farklıklar vardır. Bu farklılığın nedeni TMS-2 de stok çeşidine bakılmaksızın stoklar edinme ve dönüştürme maliyetine göre sınıflandırılırken, MSUGT de ise stokların türüne göre sınıflandırılmasıdır (Öztürk, 2017:143).

3.4.1.1. Satın Alma Maliyeti

Satın alma; hizmet, ticaret ve üretim işletmelerinde en önemli faaliyetlerden bir tanesidir. Satın alma işlemi kalite ve maliyet yönünün üretim sürecindeki başlangıcı olmakla beraber, toplam maliyet içerisinde geniş bir yer bulmaktadır. Satın alma maliyetleri, maliyetlerin önemli bir bölümünü içermesi sebebi ile bu fonksiyonu avantaja çevirebilmek, işletmeler için büyük önem arz etmektedir (Orhan, Öndeş ve Yazarkan, 2012: 241).

Satın alma maliyetleri TMS-2'nin 11. Paragrafında şu şekilde açıklanmıştır; “Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresince geri alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.” İşletmenin gerek satmak için aldığı ticari mallar, gerekse hizmet sunabilmek için satın alınan malların maliyeti, satın alma maliyetini ifade eder (TMS-2: 11. Madde).

Stoklar için işletmeler tarafından satın alınan malların satın alma maliyeti, o malların elde edilebilmesi için yapılan ve doğrudan bağlantısı kurulan tüm giderleri kapsamaktadır (Akın, 2010: 317).

3.4.1.2. Dönüştürme Maliyeti

En genel anlamıyla stokların dönüştürme maliyetleri, üretim ile doğrudan ilişkisi bulunan maliyetleri içermektedir. Dönüştürme maliyetleri bu tezin temel konusu olması sebebi ile 4. Bölüm olan dönüştürme maliyetleri ve dönüştürme maliyetlerinin mamul maliyetleri üzerindeki etkileri bölümünün alt başlıklarında detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

3.4.1.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler TMS-2'nin 15. Paragrafında açıklanmıştır. Diğer maliyetler; ancak stokları mevcut durum ve konuma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilmektedirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS-2. Md, 15).

Yine TMS-2'de direk gider olarak aktarılmayan maliyetler şu şekilde belirlenmiştir. "Stokların maliyetine alınmayan ve oluşturuldukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir" (TMS-2: 16. Madde);

- Satış giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama maliyetleri.

3.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stokların maliyetlerinin hesaplanmasında, fiili maliyet yöntemi VUK'da kabul görmüş ve esas alınması gereken yöntem olarak belirtilmiştir. Ancak VUK gereğince fiili maliyet yönteminin yanı sıra, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve FİFO yöntemi de kullanılabilir. TMS-2 Stoklar Standardı stok maliyetlerinin hesaplanmasında 3 farklı yöntemi esas almıştır. Bunlar;

- Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi,
- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi,
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemidir.

Normal şartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, bunların her birinin maliyeti özel olarak belirlenerek tespit edilir (TMS-2: 23. Madde). Standart gereğince karşımıza gerçek parti maliyeti yöntemi çıkmaktadır. TMS-2 standardı belirli koşullarda ise ağırlıklı ortalama ve FİFO yönteminin kullanılabileceğini belirlemiştir.

Bu koşullar 25. Paragrafta ; 23. Paragrafta belirtilenlerin dışında kalan stokların maliyeti, ağırlıklı ortalama ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) maliyet yöntemleri kullanılarak belirlenir. Benzer niteliklere ve işletmeler açısı itibari ile benzer kullanıma sahip bütün stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelik ve kullanımı farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS-2: 25. Madde).

Genel olarak baktığımızda stok kalemlerinde meydana çıkan giderlerin gerçek maliyetinin belirlenememesi durumunda standart, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemini temel maliyet hesaplama yöntemleri olarak kabul etmiştir. TMS belirlemiş olduğu koşulların gerçekleşmesi durumunda ise standart bu yöntemler dışında hareketli ortalama ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin de kullanılabilmesine imkan sağlamıştır. Belirtilen yöntemlerin dışında daha önce ülkemizde ve dünya da yaygın olarak kullanılan son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi çoğunlukla büyük envanterli ve fiyatların yıllık olarak yükselme eğiliminde olduğu sektörlerde kullanılıyordu. Yani enflasyon sebebiyle yükselen fiyatlar sonucu satılan malların maliyetleri yükseliyor ve bu da vergi açısından

şirketlere avantaj sağlamaktaydı. Vergiler ve yatırımcılar üzerinde olumsuz etkiler yaratan LİFO yöntemi 2004 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Demireller, 2013: 145).

3.5.1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi

Stok değerlemesi yapılırken stokların işletmeye girmiş olduğu tarihteki maliyetinin bilinmesi ve maliyeti bilinen bu stokların satışının gerçekleşmesi durumunda bu maliyet üzerinden değerlendirme yapılmasına imkan sağlayan maliyet yöntemi gerçek parti maliyeti yöntemidir (Savcı ve Badem, 2013: 39).

Yöntemin uygulamasında mamul üretimde kullanılacak olan ilk madde ve malzemelerin daha satın alınırken maliyetleri belirlenir. Üretilen mamul ve hizmetlerle doğrudan ilişkili olan satın alma maliyetleri ve üretim maliyetleri mamul ve hizmetlere aktarılır. Satın alınan ilk madde ve malzemeler kendilerine özel partiler halinde ayrıştırılarak ayrı ayrı depolanır ve birim maliyetleri kayıt edilir. Her partinin ayrı birim maliyetleri hesaplara geçirilir. Üretime aktarılacak olan depoda bulunan partiler halindeki ilk madde ve malzemelerden, hangi parti üretime aktarıldıysa o partinin ilk madde ve malzeme maliyeti belirlenerek üretime yüklenir. Gerçek parti maliyeti ile stokların değerlendirme işlemlerinde her parti kendi birim maliyeti ile izlendiğinden stok değerlendirme de partilerin birim fiyatları büyük önem arz etmektedir (Akdoğan, Vd. 2012: 52).

Gerçek parti maliyet yöntemi ile ilgili TMS-2 Stoklar standardı 23. Paragrafında yöntemi şu şekilde tanımlamıştır: "Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için satın alınan mal ve hizmet maliyetleri, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS-2: 23. Madde).

3.5.2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

İlk giren ilk çıkar yöntemi adından da anlaşılacağı gibi satmak ve üretimde kullanmak amacıyla veya üretilen stok kalemleri içerisinde ilk üretilen yada alınan

stok kalemlerinden çıkış yapılırken ilk girenin ilk çıkartılacağı bir yöntemdir. Satış esnasında işletmeye ilk giren stok kalemlerinden çıkış yapılmasından dolayı, dönem sonunda elde kalan stokların değerlemesi en son giren stok kalemi üzerinden değerlendirilir (Uyar, 2009: 139).

Bu yöntemin uygulama alanları genellikle gıda sektörü ve tekstil üzerinde görülmektedir. Çünkü gıda sektöründe dayanıklılık süresi az olan mamullerin bozulması kaçınılmaz olduğundan ilk alınanlar ilk çıkarılmak istenmektedir. Tekstil sektöründe de moda ve sezonluk ürünlerin etkisi bu yöntemin uygulanmasına olanak sağlamaktadır (Alfredson, vd, 2005: 264). Konuyu pekiştirmek adına basit bir örnek verecek olursak:

Örnek: W hammaddesini kullanarak üretim yapmakta olan Özbaş Anonim Şirketi Haziran 2018 yılına ait verileri aşağıdaki gibidir.

Tarih	İşlem Türü	Miktar	Fiyat	Tutar
01.06.2018	Mayıs Ayından Devir	35	1.000	35.000
06.06.2018	Mal Alışı	10	1.500	15000
10.06.2018	Üretime Sevk	40	?	?
15.06.2018	Mal Alışı	15	2000	30000
25.06.2018	Üretime Sevk	5	?	

Fifo yöntemine göre üretime sevki gerçekleşen W hammaddesinin stokta kalan maliyeti hesaplayacak olursak:

STOK KARTI										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Tarih Açıklama	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	
01.06.2018	Stok	35	1.000	35.000			35	1.000	35.000	
06.06.2018	Alış	10	1.500	15.000			35 10	1.000 1.500	35.000 15.000	
10.06.2018	Sevk				35 5	1.000 1.500	35.000 7.500	5	1.500	7.500
15.06.2018	Alış	15	2.000	30.000			5 15	1.500 2.000	7.500 30.000	
25.06.2018	Sevk	-	-	-	5	1.500	7500	15	2.000	30.000
Haziran Ayı Toplam		60		90.000	45		50.000	15	2.000	30.000

Haziran ayında Özbaş Anonim Şirketi'nin elinde kalan stok kalemleri yukarıdaki örnekte de görüldüğü gibi en son 15 birim alımı gerçekleşen birim maliyeti 2.000 TL olan stok kalemi Haziran ayında firmanın elinde kalan stok kalemidir.

3.5.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Yöntemin işleyişi, stok kalemlerinden her birinin maliyeti, dönem içinde üretimi gerçekleşen benzer varlıklar ve satın alınan varlıkların ortalama maliyeti ile dönem başında elde bulunan benzer varlıkların maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasının alınmasıyla hesaplanan yöntemdir. Periyodik bazda, işletmelerde gerçekleşen iş akışı ile bağlantılı olarak dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet olarak iki yöntem ile hesaplanabilir (Gökçen ve Cebeci, 2016: 123).

3.5.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Belirlenen bu yöntemde periyodik bazda firmalar, maliyet dönemi sonunda ortalamalarını hesaplayabilmektedir. Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin uygulanış biçimi, elde bulunan dönem başı stoklar ile dönem içerisinde farklı zaman dilimlerinde parti grupları şeklinde giren stok kalemlerinin toplam maliyetinin, toplam maliyete konu olan stok miktarına bölünmesi ile hesaplanan maliyet yöntemidir (Gökçen ve Cebeci. 2016: 123).

3.5.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Maliyetler hesaplanırken iş akışına bağlı olarak sadece dönem sonları hesaplamak dışında, firmaya her stok girişinde farklı bir ortalama maliyet hesaplanmasına imkan veren bir yöntemdir.

Eldeki Stok Tutarı + Yeni Giren Stok Tutarı

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet = _____

Eldeki Stok Miktarı + Yeni Stok Miktarı

Eldeki toplam stok tutarı ile yeni giren stok tutarının toplanarak, yeni giren stok miktarı ve eldeki stok miktarı toplamına bölünmesi sonucu elde edilen maliyet hesaplama yöntemidir. Uygulaması zor olan bu yöntemi uygulayabilmek için işletmelerin kayıtlarını sürekli envanter yöntemine göre oluşturmaları gerekecektir. Yöntemin uygulanması, sürekli ve düzenli envanter tutulmasını gerektirir (Uyar, 2009:138).

3.6. TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Özellik Arz Eden Konular

Standart incelendiğinde stoklar ile ilgili özellik arz eden altı konu bulunmaktadır. Bu konular aşağıdaki gibidir:

- Vade Farkları
- Kredi Faizleri
- Kur Farkları
- Ciro Primi ve Alış İskontosu
- Üretim Kayıpları
- Yan Ürünler

3.6.1. Vade Farkları

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, stoklar vadeli ödeme koşulu ile alındığında meydana gelen vade farkları TMS-2 stoklar standardının 18. paragrafında şu şekilde gösterilmiştir;

‘Bir işletme stokları vadeli ödeme koşulu ile almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde,

bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir '(TMS-2: 18. Madde).

TMS-2 kapsamında vade farklarını kısaca özetlemek gerekirse, stokların elde edilmesi uzun süre alacak ise bu süre içerisinde gerçekleşecek olan vade farkları, kredi faizleri, yabancı para ile borçlanmalarda finansman maliyeti niteliğinde olan kur farkları gibi borçlanma harcamaları stok maliyetine ilave edilecektir.

Bunun haricinde stokun elde edilme süresi de dahil olmak üzere borçlanma maliyetleri (vade farkı, kur farkı, faiz vb.) stokun maliyetine eklenmeyip, doğrudan finansman gideri olarak muhasebeleştirilecektir (Elidolu, 2010: 40).

3.6.2. Kredi Faizleri

TMS-2 çerçevesinde kredi faizleri yukarıda da açıklandığı üzere borçlanma maliyeti olup stok maliyetine yüklenmesine normal koşullarda izin verilmemiştir. Maliyete yüklenemeyen borçlanma giderleri bu sebepten dolayı finansman gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Stokların maliyetine, borçlanma maliyetinin dahil edilebileceği sınırlandırılmış koşul ise maliyetleşecek olan stokun (özellikli varlık) kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi, zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektirmesidir (Demireller, 2013: 142).

3.6.3. Kur Farkları

Stokları elde etmek için kullanılan dövize dayalı kredilerden kaynaklanan kur farkları önceki bölümlerde de belirtildiği üzere borçlanma maliyeti olup, normal koşullarda TMS-2'ye göre stok maliyetine eklenmesine izin verilmemektedir.

İlgili stok kalemi özellikli varlık ise kur farkı maliyetin bir unsuru olarak, karşı durumda ise gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği öngörülmüştür (Yılmaz, 2015: 90).

3.6.4. Ciro Primi ve Alış İskontosu

Ciro primi ve iskonto ticari hayatın vazgeçilmezleridir. Tabi ki ciro primi ve alış iskontosunun gerçekleşmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. İskonto malın yada hizmetin satış fiyatından yapılan indirimdir. İskontoyu elde eden karlı iken iskontoyu yapan ise kardan zarardadır.

Ciro primleri ise firmaların mallarını satan perakendeci veya toptancılara, dönem sonunda ciro hedefinin aşılması koşulu ile nakdi veya ayni olarak yapmış oldukları ödemelerdir. Alış iskontosu ve ciro primine TMS-2'nin 11. paragrafında satın alma maliyetleri içerisinde yer verilmiştir. Standarda göre; Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılabilir.

Yıl içinde yapılan toplam alış miktarı veya tutarına göre alınan primin mallarla birebir ilişkisi yoktur. Genellikle de yılsonunda verildiği için alınan mallar büyük ölçüde satıldıktan sonra doğmaktadır. Mallarla birebir ilişkisi olmayıp, tüm mallarla ilgili olduğu ve daha çok da işletmenin performansı ile ilgili olduğu için primler mal maliyeti ile ilişkilendirilmeden gelir yazılır (Şimşek, 2003: 5).

3.6.5. Üretim Kayıpları

TMS-2 standardı incelendiğinde, üretim kayıpları sonucunda meydana gelen kusurlu mamul, atık, bozuk mamul gibi konular hakkında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Literatürde yer almasına rağmen bu konular uluslararası muhasebe standartlarında da yer almamaktadır. Üretim kayıplarının standartlarda yer almaması maliyet hesaplamalarını önemli ölçüde etkilemektedir. Bunun sebebi ise meydana gelen kayıpların her sektörde farklı biçimde oluşmasıdır (Yükçü ve Atağan, 2012: 6).

3.6.6. Yan Ürünler

Yan ürünlerin maliyetinin belirlenmesinde TMS-2;

- Bileşik ürünlerde her bir ürünün üretim maliyetinin birbirinden bağımsız bir şekilde hesaplanmadığı dönemlerde ortak maliyetlerin mamullere tutarlı ve rasyonel biçimde dağıtılmasını öngörmektedir.
- Aynı zamanda standart bileşik maliyetlerin mamullere dağıtılması yöntemlerinde de her hangi bir sınırlandırma bulundurmamakla birlikte, tamamlandıktan sonra nispi satış değerlerine göre yapılabileceğini ifade etmektedir.
- Yan ürünlere pay verilmez. Birleşik gider payları yalnızca ana mamuller arasında paylaşılır.

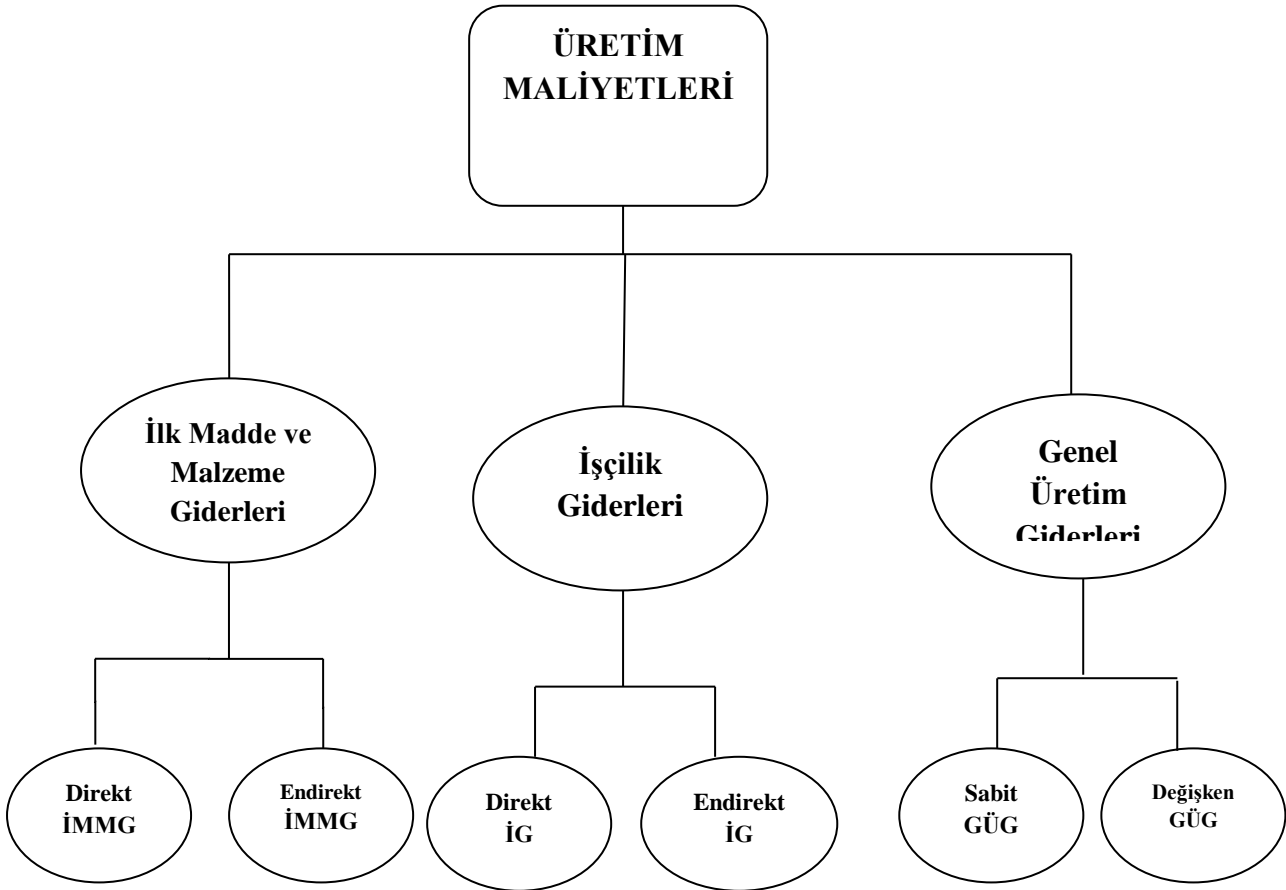
Yan ürünler değerlendirirken net gerçekleşebilir değer ile ölçülmekle birlikte, söz konusu değer ana ürün maliyetindeki birleşik giderlerden düşülür (Yılmaz, 2015: 104-105).

Yapıları gereği yan ürünler önemsiz olduğundan net gerçekleşebilir değeri de ana ürünün değerinde önemli bir değişiklik oluşturmasa da dönem sonu stok tutarını azaltıcı ivme meydana getirecektir (Demireller, 2013: 146).

4. DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ

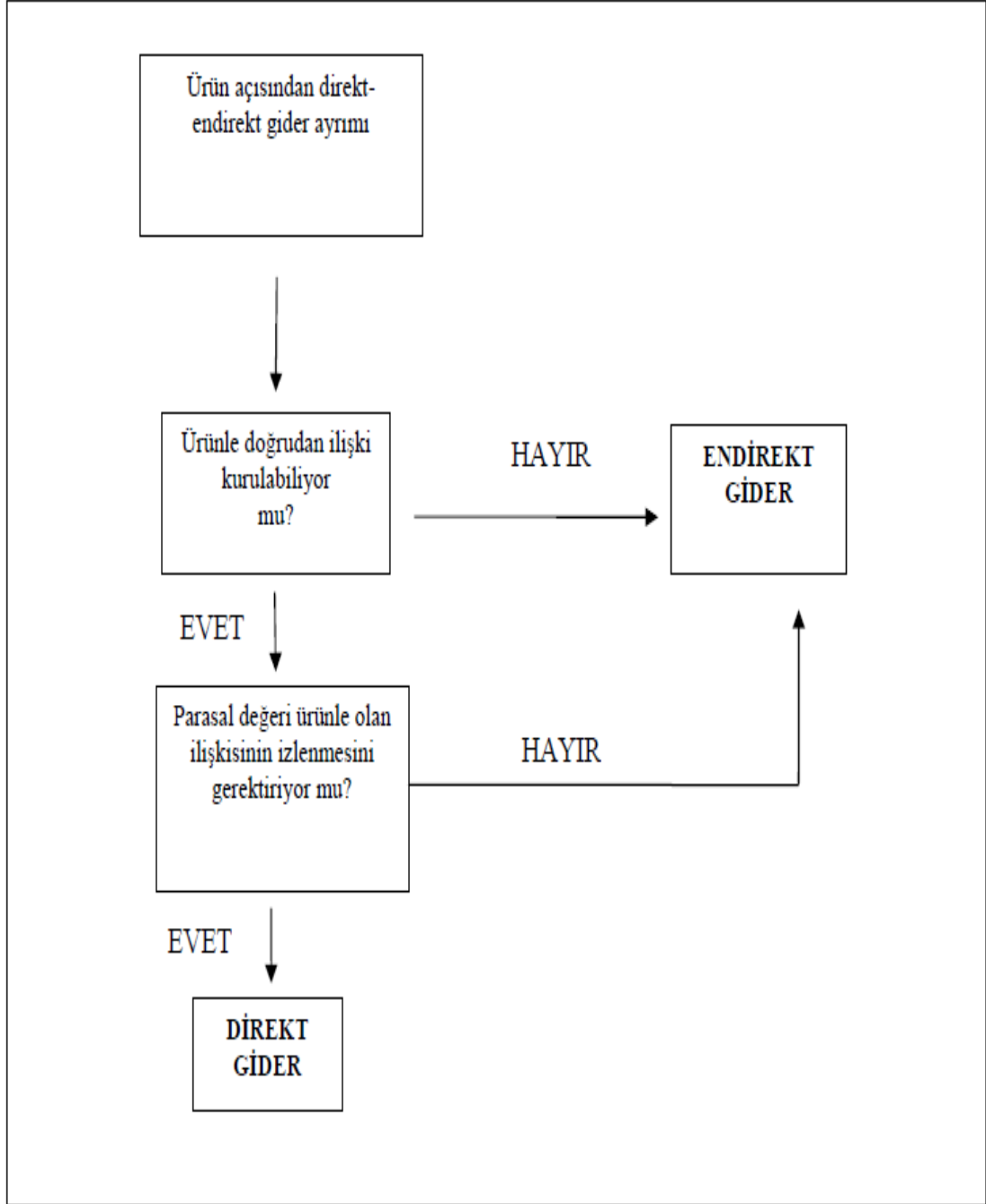
4.1. Üretim Maliyetlerinin Unsurları

İlk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olmak üzere 3 genel başlık halinde üretim maliyeti unsurlarını inceleyebiliriz. Şekil’7 de üretim maliyetinin unsurları sınıflandırılmıştır.



Şekil 7. Üretim Maliyetleri Sınıflandırması

Giderler direk ve endirekt olarak mamul üretim süreçleri ile ilgili olarak ayrılmaktadır. Bu ayırım mamullerin doğrudan veya dolaylı olarak üretilen mamule yüklenmesine göre farklılık göstermektedir. Şekil 8’ de bu ayırımı daha rahat anlayabiliriz.



Şekil 8. Giderlerin Direkt-Endirekt Ayrımı

Kaynak: Karakaya, M. (2004). **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitapevi, ss. 46, Ankara.

4.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

En kısa şekilde tanımlayacak olursak; İlk madde ve malzemeler işletmede üretim sürecinde kullanılmak üzere tüketilen malzemelerdir. Üretimde kullanılan bu malzemelere yapılan harcamalara veya bu malzemelerin parasal karşılığına da ilk madde ve malzeme giderleri denilmektedir. Üretim sürecinde ilk madde ve malzeme giderlerinin hangi süreçler de tüketildiği bu giderlerin hesaplanmasında önem arz ettiği için ilk madde ve malzeme giderleri süreçle olan ilişkisi kapsamında iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar, üretilen mamul bazı içerisinde takibi sağlanabilen giderler direkt ilk madde ve malzeme giderleridir. Mamul maliyeti hesaplanırken maliyetlere direkt yüklenemeyen giderler ise endirekt ilk madde ve malzeme giderlerini oluşturmaktadır (Toroslu, 2010: 24).

4.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri nihai mamullerin üretiminde kullanılan ana maddelerin oluşturduğu giderlerdir. Söz konusu giderler mamul maliyetinin saptanmasında rahatlıkla bulunabilen ve mamul maliyetine doğrudan eklenen ilk madde ve malzeme giderleridir (Uzun, 2012: 18).

Üretim esnasında kullanılan ilk madde ve malzemelerin aynı zamanda gider olarak hesaplanabilmesi için iktisadi bir değer taşıması gerekmektedir. Örneğin, azot üretmek üzere kurulmuş bir işletmenin azot üretimine doğrudan katkısı olan oksijeni gider olarak maliyet hesaplanmasında yer almayacaktır. Bazı malzemeler ise üretimle doğrudan ilişkisi olmasına karşın hangi ürüne ne kadar kullanıldığı yani mamul bazında ne kadar tüketildiği tam olarak belirlenemeyen malzemeler direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasında yer almaz. Örneğin mobilya üretimi gerçekleştirilen bir işletmede kullanılan tutkal gider olarak kayıt edilirken genel üretim giderleri arasında yer almaktadır (Karakaya, 2004: 49).

4.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

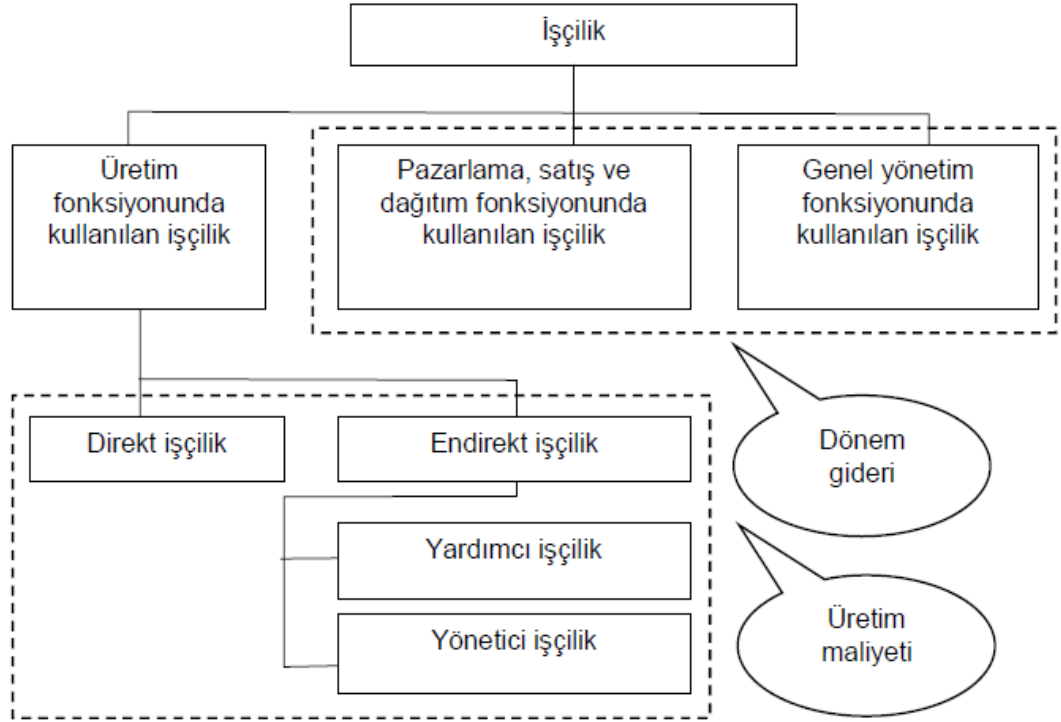
İlk madde ve malzemeler, mamul veya hizmet üretilirken kullanılmakta olan malzemelerin yüklenme biçimleri açısından maliyet hesaplamada dengeyi belirleyen ve hassasiyet gerektiren, önem teşkil eden bir husustur. Endirekt malzemeler mamul üretiminde direkt malzemeler gibi önemli derecede üretimi doğrudan etkilemeyen malzemelerdir. Üretimde direkt rol oynamamaktadırlar. Bu malzemelerin üretime katkısı dolaylı olarak gerçekleşir. Endirekt ilk madde ve malzemeler maliyet hesaplamalarında üretilmekte olan mamullere doğrudan yüklenmesi söz konusu olmayan malzemelerdir. Direkt ilk madde ve malzemeler gibi doğrudan mamule yüklenemeyen endirekt malzemeler maliyet hesaplanırken dolaylı olarak genel üretim giderleri içerisinde bir gider türü olarak mamule yüklenip muhasebeleştirilirler (Çalış, 2013: 162).

Endirekt ilk madde ve malzemeler 3 ayrı grupta incelenmektedir. Bunlar;

- Ambalaj Malzemeleri; mamulün korunması ve farklılaştırılmasının sağlanmasında kullanılan malzemelerdir.
- İşletme Malzemeleri; üretim için zorunlu olup mamul içerisinde yer almayan maddelerdir (Elektrik, Doğalgaz, Yağ, vb.).
- Yardımcı Malzemeler; mamulün içerisinde yer alıp takibi sağlanamayan malzemelerdir.

4.1.2. İşçilik Giderleri

İnsan kaynağı mamul üretiminde her zaman kritik unsurların başında yer almaktadır. İşçilik maliyetleri mamul veya hizmet üretiminde önemli bir yere sahiptir. İnsanlar üretime katkıda bulunarak gelir sağlarken işletmeler için bu unsur maliyet unsurudur. İşçilik giderini en basit şekilde tanımlamak gerekirse, işletmelerin gerçekleştirdiği mal veya hizmet üretimine yardımcı olarak katkı sağlayan emeğin parasal karşılığıdır. İşçilik giderleri de İMMG gibi direkt ve endirekt olarak ayrılmaktadır (Gürbüz, 2016: 36).



Şekil 9. İşçilik Maliyetleri Dağıtımı

Kaynak: Gürbüz, A. (2016). **TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyeti ve Bir Uygulama.** T:C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi Eskişehir, ss. 36.

VUK'da herhangi bir ayırım direkt veya endirekt olarak belirtilmemiştir. Bu nedenle üretim bölümünde kullanılan direkt ve endirekt işçiliklerin mamul maliyetinde yer alması gerekir (Çalış, 2013: 166).

4.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri

Mamul üretimi için harcanan emeğin takibinin sağlandığı üretilen mamul ile doğrudan ilişkisi kurulabilen, mamul bazında işçiliğin hesaplanabildiği işçilikler için işletme tarafından yapılan ödemelerdir. Herhangi bir dağıtım anahtarına gerek

duyulmadan mamul bazında işçilik sürelerinin hesaplandığı işçilik giderleridir (Karakaya, 2004: 37).

Direkt işçilik giderinin en önemli özelliklerini 2 madde de özetlemek gerekirse (Gürbüz, 2016: 37);

- Gerçekleşen işçilik giderlerinin mamul maliyetlerine doğrudan yüklenmesi gerekmektedir.
- Meydana gelen işçilik giderlerinin esas üretim yerlerinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

Emeğin yoğun olduğu küçük çaplı işletmelerde direkt işçilik giderleri üretim maliyetleri içerisinde büyük ölçüde yer kaplar.

4.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri

Üretilen mamul ve mamul grupları ile doğrudan ilişkisi kurulamayan, mamul bazında çalışma sürecinin ne ölçüde gerçekleştiğinin tam olarak belirlenemediği giderler endirekt işçilik giderlerini oluşturmaktadır. Aynı zamanda direkt işçilik süreçleri dışında başka faaliyetler de emek harcanması durumunda da endirekt işçilik meydana çıkar. Örneğin inşaat firmasında çalışan bir vinç operatörünün üretim esnasında gerçekleştirdiği işçilik direkt işçilik kapsamına girerken, vincin arıza yapması ve bu arızayı gidermek için operatörün emek harcaması da endirekt işçilik maliyetlerine girmektedir (Yükçü, 2015: 51).

İşçilerin standart ücreti dışında aldığı ücretler ve üretim departmanında çalışıp başka işlerde de faaliyette bulunan işçilere yapılan ödemeler endirekt işçiliği oluşturmaktadır. Direkt işçilere yardımcı olan, katkı sağlayan çırak ve kalfa gibi işçiler yardımcı işçiliği, üretim faaliyetlerinde bizzat çalışmayan ustabaşı gibi yönetici işçilik maliyetleri endirekt işçilik giderlerini oluşturmaktadır. Üretilen mamullerle doğrudan ilişkisi belirlenemeyen endirekt işçilik giderleri muhasebeleştirilirken genel üretim giderleri içerisinde yer alır (Akdoğan, Vd. 2012: 73).

4.1.3. Genel Üretim Giderleri

Modern üretim anlayışına sahip olan işletmeler çeşitli değişik teknolojilerden faydalanarak farklı mamuller üretmektedirler. Bunun sebebi ise piyasadaki müşteri ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilmektir. Genel üretim giderlerinin tespitinde öncelikli olarak meydana çıkan giderin üretimle ilişkisine bakılmaktadır. Genel üretim giderlerinin üretim ile bağlantılı olması gerekmektedir. Üretim ile ilişkisi olmayan genel maliyetler genel üretim gideri olarak hesaplanmaz (Yükçü, 2015: 52).

Maliyetlerin hesaplanması yönünden direkt işçilik ve direkt ilk madde malzeme giderleri genel üretim giderleri içerisinde yer almaz. Bunun haricinde üretimle ilgili olan maliyetler genel üretim giderleri kapsamına girmektedir. Direkt işçilik ve direkt ilk madde malzeme giderleri ile genel üretim giderlerinin birbirinden ayrılmasını sağlayan genel özellikleri sıralamak gerekirse (Akdoğan,Vd. 2012: 117);

- Genel üretim giderleri, endirekt işçilik maliyetlerinden kira ve sigorta maliyetleri ve endirekt ilk madde malzeme giderlerine kadar farklı özelliklere sahip olan çeşitli alt giderlerin bir araya gelmesiyle meydana çıkar.
- Genel üretim giderlerinin üretilen mamulle doğrudan ilişkisi söz konusu olmayıp bu giderler mamullere direkt olarak aktarılamaz. Çünkü mamul bazında bu giderlerin belirlenmesi zordur. Örneğin mobilya üretiminde kullanılan tutkal gibi.
- Doğrudan genel üretim giderlerinin mamul maliyetine aktarılamamasından dolayı, maliyet esaslı çerçevesinde dağıtım yoluyla mamule aktarımı gerçekleştirilebilir.
- Genel üretim maliyetleri, üretim ile ilgili olarak mamulün sigortalanması, tamir ve bakımı, dolaylı işçilik, ısınma, dolaylı malzeme gibi mamul üretimi ile ilgili olan maliyetleri içerir.

Genel üretim giderleri içerisinde yer alan giderlerin davranışları faaliyet hacmi değişikliklerinden dolayı farklılık göstermektedir. Bu sebeple genel üretim giderleri sabit ve değişken olmak üzere iki grupta incelenmektedir (Altuğ, 2001: 48).

4.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri

Faaliyet hacminde meydana gelen değişimlerin etkisi altına girmeyen, veya oluşan hacim değişikliklerinden etkilenmeyen maliyetlere sabit maliyetler denilmektedir (Horngren ve Walter, 2007: 1052).

Sabit genel üretim giderleri genel üretim giderlerinin geniş bir bölümünü oluşturmaktadır. İşletmelerin, fabrika kirası, makine ve teçhizatların bakım onarım maliyetleri, amortisman giderleri gibi üretim ile doğrudan bir ilişki içerisinde olmayıp üretilen mamul miktarından bağımsız olup, işletmenin yönetim ve idari giderleri ile nispeten sabit kalan dolaylı genel üretim giderleri, sabit genel üretim giderlerini oluşturur (Barışçı, 2013; 5).

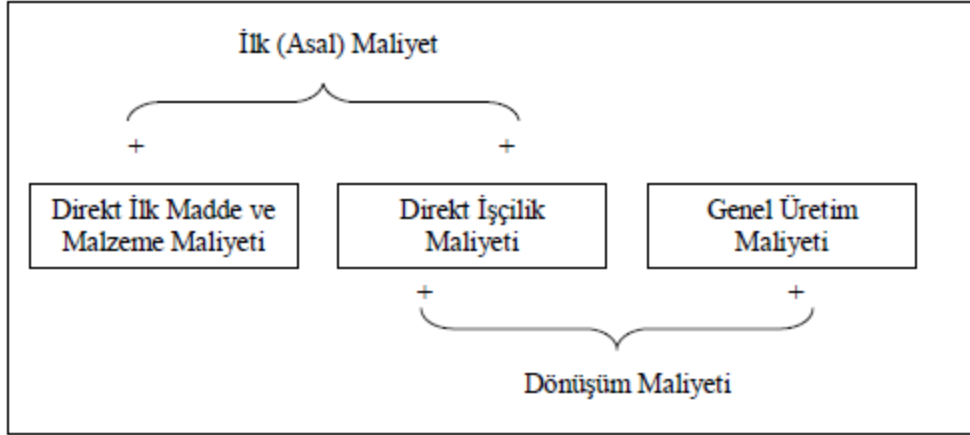
4.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri

Değişken genel üretim giderleri; endirekt (dolaylı) işçilik ve endirekt (dolaylı) malzeme gibi, üretilen mamul miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Endirekt işçilik maliyetlerinin büyük bir bölümü değişken genel üretim giderleri içerisinde yer almak ile birlikte, üretim ile ilgili olan enerji giderleri ve yardımcı malzemelerin de bulunduğu giderlerdir. İşletmelerin gerçekleştirdiği üretimle ilişki içerisinde üretimin artması ile yükselip üretimin azalması ile düşen maliyetlerdir.

4.2. Dönüştürme Maliyetleri ve Mamul Maliyetlerine Etkisi

Stok maliyeti; dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri, tüm satın alma maliyetleri ve stokların mevcut durum ve konuma gelmesi için katlanılmış olunan maliyetlerin tamamından oluşur. Üretim maliyeti kontrolü, ürün fiyatlaması, ürün karlılığı ve stratejik rekabet politikalarının belirlenmesinde ve karar verilmesinde stok maliyeti önemli derecede ihtiyaç duyulan bilgileri içerir (Gökçen ve Cebeci, 2016: 121).

Dönüştürme maliyeti, mamul üretimi esnasında hammadde ve malzemenin gerekli işlemlerden geçerek mamul haline getirilene kadar geçen süreçte katlanılan maliyetlerdir. İşçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin bileşiminden oluşmakla beraber, şekillendirme maliyeti ve işlem gideri olarak da adlandırılmaktadır (Yazıcı, 2003: 30).

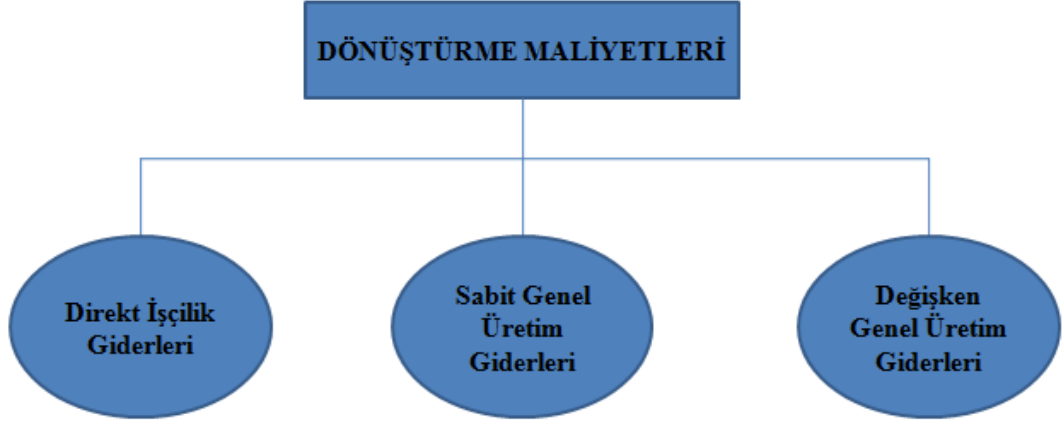


Şekil 10. İlk Maliyet ve Dönüşüm Maliyeti

Kaynak: Kıymetli Şen, İ. (2010). **Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul, ss.28.

TMS-2 dönüştürme maliyetlerini 12. Paragrafında açıklamıştır. Buna göre stokların dönüştürme maliyeti; üretim maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulan direkt işçilik gibi giderleri kapsamaktadır. Ayrıca maliyet hesaplanırken ilk madde ve malzemenin dönüştürülebilmesinde kullanılan değişken genel üretim giderleri ve sabit giderlerin sistematik bir biçimde dağıtılmasından meydana gelen tutarları da ihtiva etmektedir. Üretilen mamul miktarından bağımsız olan giderler; fabrika binası gideri, amortisman ve makine teçhizatlarına yapılan bakım onarım giderleri gibi meydana çıkan maliyet unsurları ve nispeten sabit kalan fabrikanın idaresi ve yönetimi ile ilgili maliyetler sabit genel üretim maliyetlerini meydana getirmektedir (TMS-2: 12. Madde).

Dönüştürme maliyetlerini genellemek gerekirse 3 genel başlık altında toplayabiliriz.



Şekil 11. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri, üretim ile doğrudan ilişkisi bulunan maliyetler ile mamul üretiminde gerçekleşen sabit ve genel giderlerin sistemli bir şekilde dağıtılmasıyla belirlenir. Değişken genel üretim giderleri üretim seviyesine bağlı iken, sabit genel üretim giderleri üretim faaliyetleri düzeyinden bağımsızdır (Şimşek, 2003: 7).

Sabit Maliyetler: Amortisman, kira, bakım, ve sigorta maliyetlerini içerir.

Değişken Maliyetler: Su ve elektrik gibi üretimde kullanılan enerji giderlerini kapsamakla beraber, dolaylı malzeme ve işçilik gibi üretimde kullanılan dolaylı maliyetleri de içerir.

TMS-2 Stoklar Standardınının 13. Paragrafında normal maliyet uygulamasına yer verilmiştir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımını üretim faaliyetlerinin normal kapasite olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan normal bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı düşük kapasite yada atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (TMS-2: 18. Madde).

Uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla, gerçekleşen üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda tam maliyet yönteminin fiili üretim esas alınarak uygulanabilmesine olanak sağlanmıştır. Standartın tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermesindeki amacı normal maliyet yönteminin, tam maliyet yöntemine yakın sonuçlar vermesinden kaynaklanmaktadır.

Üretimde meydana gelen dalgalanmaları standart, yüksek üretim ile atıl ve düşük kapasite olarak iki grupta inceler.

- Aşırı kapasite sapması ile çok yüksek üretim dönemlerinde mamullere dağıtılmış olan sabit genel üretim gider payı azalır ve mamul stoku aşırı değerlendirilmemiş olur.
- Düşük ve atıl kapasitenin gerçekleştiği üretim dönemlerinde normal maliyetten dönülmez, meydana gelen bu olumsuz kapasite sapmaları üretim maliyetine yüklenmeyip gerçekleştiği dönemin gideri olarak kaydedilir.

Bu standartta ki amaç maliyet yöntemlerinden tam maliyet yönteminin uygulaması değil, tam maliyete kadar gidebilecek bir yöntemin uygulanmasıdır (Boyar ve Güngörmüş. 2006: 86).

Normal kapasite olarak, ortalama üretim miktarının temel alınması, bu ortalama çevresinde beklenen olağan farklılıkların önceden kabul edilmesini ve normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini gerektirir. Yöntemin amacı da, bu farklılıkların birim sabit maliyetteki etkisini gidererek bu maliyeti normal boyuta indirmektir. Normal kapasitenin dikkate alınmasıyla, ortalama üretim miktarı esas alınmakta, mevsimsel dalgalanmaların maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi elimine edilmiş olmaktadır (Memiş ve Tanrısoatapan, 2016 : 20).

Örnek:

Sandalye üretimi gerçekleştiren bir işletmenin döneme ait giderleri aşağıda verilmiştir. Ayrıca işletmenin normal kapasitesi 80.000 birim olarak belirlenmiştir. Dönemde 50.000 birim üretim gerçekleşmiştir.

- DİMMG 200.000 TL
- DİG 80.000 TL
- GÜG 240.000 TL
 - Sabit Genel Üretim Gideri 160.000 TL
 - Değişken genel Üretim Gideri 80.000 TL

Tam ve normal maliyet kapsamında örnek incelendiğinde aşağıdaki tablo 4'deki gibi bir durum oluşur.

Tablo 4. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması Örneği

ÜRETİM GİDERLERİ	KAPASİTE KULLANIM ORANI	TAM MALİYET YÖNTEMİ (VUK)	NORMAL MALİYET YÖNTEMİ (TMS-2)
DİMMG	%62.5	200.000	200.000
DİG	%62.5	80.000	80.000
GÜG Değişken GÜG Sabit GÜG	%62.5	80.000 160.000	80.000 100.000
TOPLAM MALİYET	%62.5	520.000	460.000
BİRİM MALİYET	%62.5	10.4	9.2

. TMS-2 kapsamında uygulanan normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin, sadece kapasite kullanım oranına denk gelen kısmının maliyet olarak alınması yani kapasite kullanım oranında maliyetleşmesi, vergi mevzuatımızın 275. maddesi ise tam maliyet yöntemi ile tüm üretim giderlerinin mamul maliyetine dâhil edilmesini uygun görmektedir. Bu uyumsuzluk, tam maliyet ile normal maliyet arasında farklılık meydana çıkarmaktadır.

(Gerçekleşen (fiili) Üretim miktarı 50.000 TL) / (Normal Kapasite Miktarı 80.000)

= Kapasite Kullanım Oranı 0,625= %62,5

Vergi mevzuatınca uygulanan tam maliyet yönteminde toplam maliyet 520.000 TL olarak hesaplanırken TMS-2 çerçevesinde uygulanmakta olan normal maliyet yönteminde toplam maliyet 460.000 TL olarak hesaplanmıştır. Arada 60.000 TL'lik bir fark oluşurken birim maliyetler arasında da 1,2 TL'lik bir fark oluşmaktadır. Örnekte gerçekleşen (fili) üretim miktarı 50.000 birim iken normal kapasite miktarı 80.000 birimdir. Bu durum işletme de düşük (atıl) kapasite oluşmasına neden olmuştur. Söz konusu durumlarda normal maliyet ile tam maliyet arasında meydana çıkan maliyet farkları artmaktadır. Bu nedenle normal maliyet birim maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için uygulanması gereken maliyet yöntemidir.

5. TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE ETKİSİ ÜZERİNE ÜRETİM YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA

5.1. Uygulamanın Amacı

Yapılan uygulama VUK kapsamında uygulanmakta olan tam maliyet yöntemi ile TMS-2 Stoklar Standardında yer alan normal maliyet yöntemi arasındaki hesaplamalarda karşımıza çıkacak olan farklılıkların sebebinin ve mamul maliyetleri üzerindeki etkilerinin neler olduğunun belirlenmesidir.

Uygulama alanı geniş olan bu standardın içeriğinde ki normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetlerine yüklenmesi gerekmektedir. VUK'un belirlemiş olduğu tam maliyet yönteminde ise maliyetlere baktığımızda genel üretim giderleri içerisinde sabit ve değişken genel üretim giderleri kapasite kullanım oranı dikkate alınmadan maliyetlere yüklenmektedir. Bu kapsamda mamul maliyelerinin hesaplanmasında farklılıklar karşımıza çıkmaktadır.

5.2. Uygulamanın Kapsamı

Uygulama ile Yalova ili sınırları içerisinde bulunan ve temizlik kağıtları üretimi yapan bir işletmenin maliyet hesaplamaları çerçevesinde VUK kapsamında uygulanmakta olan tam maliyet yöntemi ile TMS-2 Stoklar Standardın da yer alan normal maliyet yöntemlerinin işletmenin maliyet sistemleri üzerindeki etkisi değerlendirilecektir.

Bu kapsamda; özellikle aşağıdaki hususlar ele alınacaktır.

- GÜG'ün mamullere dağıtımında kullanılan dağıtım anahtarının ne ölçüde gerçeği gösterdiği,
- Üretim maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığının ölçülmesi,

- Araştırma kapsamındaki işletmenin maliyet yöntemlerinin ne olduğu,
- İşletmede üretilen mamullerin taleplerinin hangi sebeplere göre değişiklik gösterdiği,
- İşletmede üretilen ürün çeşitleri ve üretim giderlerinin ne şekilde ele alındığı.

Bu doğrultuda işletmede üretilen iki mamulün tam ve normal maliyet yöntemlerinin uygulanması yoluyla meydana çıkan farklılıkların somut veriler kapsamında ortaya çıkarılması hedeflenmektedir.

5.3. Üretim İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Gerçekleştirmiş olduğumuz çalışma kapsamında ele aldığımız işletme, Yalova'da kağıt üretimi gerçekleştiren, yüksek rekabet koşulları ve diğer sebepler nedeni ile ismini vermek istemeyen kurumsal bir firmadır. İşletme kağıt üretimine 1974 yılında başlamıştır.

Firma Türkiye'de lider temizlik kağıdı kuruluşu olmakla beraber kendisine ait 4 markası bulunmaktadır. İşletme bu markalar altında;

- Tuvalet Kağıdı
- Kağıt Havlu
- Peçete
- Mendil
- Yetişkin bezi, vb. mamulleri üretmektedir.

Ürün grupları altında toplamda 180 çeşit ürün modeli bulunmaktadır. İşletmede parti üretimi gerçekleştirilmektedir. Üretimi gerçekleştirilen mamuller içerisinde kapasite sapması en fazla olan 2 ürün ele alınacaktır. Kapasite sapmalarındaki sebeplerin başında mevsimsel değişikliklerden dolayı insan ihtiyaçlarında ortaya çıkan farklılık yer almaktadır. Örneğin tuvalet kağıdı yaz ve kış aylarında ki değişimlerden etkilemeyen bir ürün olmasına karşın peçete yaz aylarında sezonluk işletmelerin faaliyete geçmesiyle birlikte tüketim oranı artan bir üründür.

5.4. Mamul Maliyetlemesi

İşletme VUK kapsamında tam maliyet yöntemini uygulamaktadır. Ürün grupları içerisinde 2 mamul ele alınarak bu mamullerin ocak, şubat, mart, nisan, mayıs, haziran aylarında ki üretim miktar ve kapasite sapma oranları dikkate alınarak tam ve normal maliyet hesaplamaları sonucunda ortaya çıkan birim maliyet farkları hesaplanacaktır.

Çalışmamızda incelemeye konu olan ürünler iki farklı marka altında üretilen peçetedir. Peçete ürününün çalışmamız kapsamında seçilmesinin nedeni normal kapasite oranı ile fiili üretim miktarı arasındaki kapasite sapma oranlarının, tuvalet kağıdı, kağıt havlu, mendil, vb. diğer mamullere göre daha fazla olmasıdır.

İki farklı marka altında üretilen peçete grupları W peçetesi ve S peçetesi olarak ele alınacaktır. Üretilen her iki ürününde temel ölçü birimi koli (KL) olarak belirlenmiş olup her iki mamulün koli bazında birim ağırlığı 5.62 kilogramdır.

W ve S mamullerinin çalışmamız kapsamında 2018 yılının ilk altı aylık işletmeden alınan verileri, üretim miktarları koli (KL) bazında incelendiğinde aylık birim ve kilogram bazında üretim hacmi planlanan ve gerçekleşen üretim miktarları ile birim ve toplam maliyetleri aşağıdaki tablo 5’de görüldüğü gibidir.

Tablo 5. İşletme W ve S Mamulleri Hakkında Genel Bilgi

AYLAR/ 2018	Ürün Çeşidi		Temel Ölçü Birimi	Normal Üretim Miktarı(KL)	Fiili Üretim Miktarı (KL)	Birim Ağırlık (KG)	Üretim (Ton)	Toplam Maliyet (TL)
	OCAK	W	KL	16.000	15.513	5,62	87,183	441.857,55
OCAK	S	KL	15.500	14.797	5,62	83,159	430.245,79	
ŞUBAT	W	KL	16.000	5.958	5,62	33,484	201.376,31	
ŞUBAT	S	KL	15.500	4.334	5,62	24,357	149.694,75	
MART	W	KL	16.000	16.091	5,62	90,431	458.705,96	
MART	S	KL	15.500	11.092	5,62	62,337	320.349,51	
NİSAN	W	KL	16.000	13.827	5,62	77,708	424.611,37	
NİSAN	S	KL	15.500	16.588	5,62	93,225	517.769,20	
MAYIS	W	KL	16.000	16.291	5,62	91,555	517.707,41	
MAYIS	S	KL	15.500	10.666	5,62	59,943	348.397,96	
HAZİRAN	W	KL	16.000	13.278	5,62	74,622	428.072,31	
HAZİRAN	S	KL	15.500	19.499	5,62	109,584	641.704,92	

5.5. Verilerin Analizi

Uygulamamız çerçevesinde öncelikli olarak W ve S mamullerinin üretiminde meydana gelen kapasite sapmalarını ortaya çıkartarak bu sapmalarının nedenlerinden kısaca bahsedeceğiz.

Kapasite Sapması= Fiili Üretim Miktarı –Normal (Hesaplanan) Üretim Miktarı

Kapasite Kullanım Oranı= Fiili Üretim Miktarı / Normal (Hesaplanan) Üretim Miktarı

Fiili üretim miktarı; herhangi bir mamulün üretimi gerçekleşikten sonra meydana çıkan üretim miktarıdır.

Normal (Hesaplanan) üretim miktarı; mamul üretimi gerçekleşmeden planlanan üretim miktarıdır.

Kapasite sapması; normal üretim miktarı ile fiili üretim miktarı arasında meydana çıkan farklılık kapasite sapmasını gösterir. Eğer fiili üretim normal üretimden fazla gerçekleştiyse olumlu kapasite sapması, fiili üretim normal kapasiteden daha düşük gerçekleştiği zamanda ise ortaya atıl kapasite çıkar.

Tablo 6. Üretimi Gerçekleşen W Markalı 1000001-Kod Numaralı Mamulün 2018 Yılı İlk 6 Aylık Normal ve Fiili Üretim Miktarları-Kapasite Sapmaları

2018 YILI AYLAR	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (KL)	NORMAL(HESAPLANAN) ÜRETİM MİKTARI (KL)	KAPASİTE SAPMASI (KL)	KAPASİTE KULLANIM ORANI(%)
OCAK	15.513	16.000	-487	%97
ŞUBAT	5.958	16.000	-10.042	%37
MART	16.091	16.000	91	%101
NİSAN	13.827	16.000	-2.173	%86
MAYIS	16.291	16.000	291	%102
HAZİRAN	13.278	16.000	-2.722	%83

İşletmenin üretmiş olduğu 1000001- kodlu W peçetesinde en fazla kapasite sapması şubat ayında meydana çıkmıştır. Bunun sebebinin ise şubat ayında 1 haftalığına üretimin durdurularak bilgisayar sistemlerinde yeni bir programa geçilmesi ve bu programa alışma süresinin de üretimi etkilediği belirlenmiştir. Aynı zamanda makinelere bakım onarım yapılması bir hafta makinelerin durmasına yol açmıştır. Mart ve mayıs aylarında W peçetesinin normal kapasite oranından fazla üretildiği gözlenmektedir.

Tablo 7. Üretimi gerçekleştiren S Markalı 1000002-Kod Numaralı Mamulün 2018 Yılıının İlk 6 Aylık Normal ve Fiili Üretim Miktarları - Kapasite Sapmaları

2018 YILI AYLAR	FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (KL)	NORMAL(HESAPLANAN) ÜRETİM MİKTARI (KL)	KAPASİTE SAPMASI (KL)	KAPASİTE KULLANIM ORANI(%)
OCAK	14.797	15.500	-703	%95
ŞUBAT	4.334	15.500	-11.166	%28
MART	11.092	15.500	-4.408	%71
NİSAN	16.588	15.500	-1.088	%107
MAYIS	10.666	15.500	-4.834	%69
HAZİRAN	19.499	15.500	3.999	%126

Hesaplamalarımıza konu olan diğer ürünümüz olan, 1000002- kod numaralı S peçetesinin üretim miktarlarını tablodan inceleyecek olursak;

- En fazla kapasite sapması diğer üründe de olduğu gibi şubat ayında gerçekleşmiştir. Firmanın şubat ayındaki kapasite kullanım oranı %28 olarak belirlenmiş olup bu oranın düşük çıkmasındaki en büyük etken daha öncede belirttiğimiz gibi firmada şubat ayında bilgisayar sistemlerinde yeniliğe gidilmesi ve bu arada makinelerin bir hafta durdurularak bakım onarım yapılması ve üretimin gerçekleşmemesidir. Aynı zamanda yeni sisteme alışma süresi de firmanın üretim kapasitesini etkilemiştir.
- Nisan ve haziran aylarında işletme normal üretim kapasitesinden daha fazla mamul üretimi gerçekleştirmiştir. En fazla üretim haziran ayında gerçekleşerek işletmenin kapasite kullanım oranı haziran ayında %126'ya ulaşmıştır.

Öncelikli olarak yaptığımız uygulama çerçevesinde W ve S peçetelerinin 2018 yılının ilk 6 aylık maliyetlerini ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

W markası altında 1000001- kodu altında üretilen mamule ilişkin veriler aşağıdaki tablo 8’de da görüldüğü gibidir.

Tablo 8. W Markalı 1000001- Kod Numaralı Peçetenin 2018 Yılındaki İlk 6 Aylık Maliyetleri

2018/ AYLAR	ÜRETİLEN BİRİM (KL)	DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERİ (DİMMG) (TL)	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ (DiG) (TL)	GENEL ÜRETİM GİDERİ (GÜG) (TL)	SABİT GENEL ÜRETİM GİDERİ (TL)	DEĞİŞKE N GENEL ÜRETİM GİDERİ (TL)
OCAK	15.513	380.069,28	30.312,04	31.476,23	8.698,84	22.777,39
ŞUBAT	5.958	148.990,7	14.637,19	37.748,42	31.650,04	6.098,38
MART	16.091	406.329,5	27.533,04	24.843,42	5.016,06	19.827,36
NİSAN	13.827	377.870,21	21.320,25	25.420,91	5.945,15	19.475,76
MAYIS	16.291	445.563,73	35.881,76	36.261,92	14.237,17	22.024,75
HAZİRAN	13.278	385.356,15	23.512,21	19.203,95	4.364,3	14.839,65

S Markası altında 1000002-kod numarası ile üretilen mamule ilişkin veriler aşağıdaki tablo 9’da görüldüğü gibidir.

Tablo 9. S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçetenin 2018 Yılındaki İlk 6 Aylık Maliyetleri

2018/ AYLAR	ÜRETİLEN BİRİM (KL)	DİREKT İLK MADDE MALZEME (DİMMG) (TL)	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ (DİG) (TL)	GENEL ÜRETİM GİDERİ (GÜG) (TL)	SABİT GENEL ÜRETİM GİDERİ (TL)	DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM GİDERİ (TL)
OCAK	14.797	372.673,54	28.243,76	29.328,49	8.105,27	21.223,22
ŞUBAT	4.334	112.390,64	10.423,23	26.880,88	22.538,19	4.342,69
MART	11.092	284.349,75	18.924,20	17.075,56	3.447,68	13.627,88
NİSAN	16.588	462.640,64	25.146,04	29.982,52	7.011,95	22.970,57
MAYIS	10.666	300.319,41	23.912,6	24.165,95	9.488,05	14.677,9
HAZİRAN	19.499	579.176,41	34.417,5	28.111,01	6.388,54	21.722,47

W markalı 1000001- kod numaralı mamul ile S markalı 1000002-kod numaralı mamulün üretimini gerçekleştiren işletme tarafından hesaplanan maliyet bilgileri tablo 10 ve tablo 11 de görüldüğü gibidir. Bu ürünlerin gerçekleştiği kağıt fabrikasında tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Bu veriler kapsamında W ve S markalı peçetelerin tam maliyet yöntemine göre hesaplandığında elde edilen birim maliyet ile TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında uygulanan normal maliyet yöntemi sonuçlarına göre çıkacak olan birim maliyet hesaplanacaktır.

TMS-2 Stoklar Standardının 12. ve 13. Paragraflarında belirlendiği üzere normal maliyet yönteminin VUK çerçevesinde uygulanan tam maliyet yönteminden ayrılan özelliği; sabit genel üretim giderlerinin mamule direkt aktarılmayıp kapasite kullanım oranına göre birim maliyetlere aktarılması gerektiğidir.

Bu kapsamda W ve S markalı peçetelerin aylık bazlarda tam ve normal maliyetleri hesaplanacak ve karşılaştırılacaktır.

Tablo 10. 2018 Ocak Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002- Kod Numaralı Peçetelerin Tam ve Normal Maliyetleri

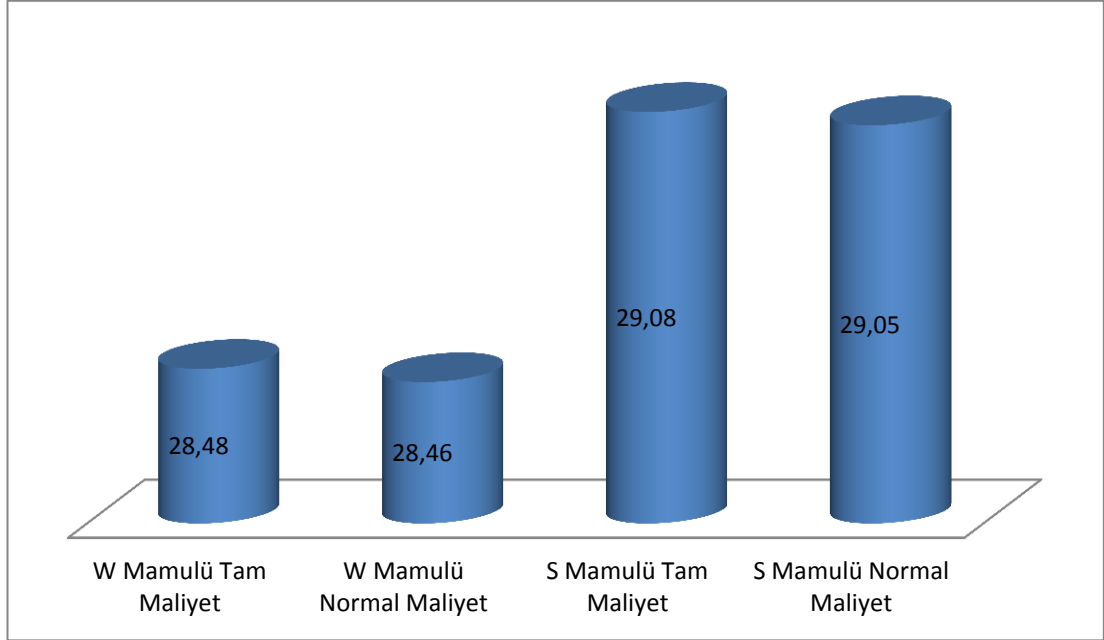
W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete				S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçete		
Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)
DİMMG	380.069,28	380.069,28		372.673,54	372.673,54	
DİĞ	30.312,04	30.312,04		28.243,76	28.243,76	
SABİT GÜĞ	8.698,84	8.437,87	%97	8.105,27	7.700	%95
DEĞİŞKEN GÜĞ	22.777,39	22.777,39		21.223,22	21.223,22	
TOPLAM	441.857,55	441.596,58		430.245,79	429.840,52	

Tam maliyet yöntemine göre ocak ayı W markalı 1000001- kod numaralı peçetenin toplam maliyeti 441.857,55 TL iken aynı mamulün normal maliyet yöntemine göre toplam maliyeti 441.596,58 TL çıkmıştır. İki yöntem arasında ocak ayı toplam maliyet farkı 260,97 TL'dir.

S markalı 1000002- kod numaralı peçetenin ise tam maliyet ile normal maliyetlerinin toplamları arasında 405,27 TL'lik bir fark meydana gelmiştir.

Her iki mamul içinde normal maliyet ile tam maliyet yöntemlerindeki farkın meydana gelmesinde ki sebep, normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderleri tam maliyet de olduğu gibi maliyete direkt yüklenmezler. Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranıyla çarpılarak maliyetlere eklenir.

Ocak ayı W markalı 100001-kod numaralı peçete 15.513 koli S markalı 1000002-kod numaralı peçete ise 14.797 koli üretilmiştir. Birim maliyetleri tam ve normal maliyete göre aşağıdaki grafikteki gibidir.



Şekil 12. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Ocak Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti

W markalı peçetenin ocak ayı birim maliyeti tam maliyet yöntemine göre $(441.857,55/15.513)$ **28,48** TL iken normal maliyet yöntemine göre $(441.596,58/15.513)$ **28,46** TL'dir.

S markalı peçetenin ocak ayı birim maliyeti tam maliyet yöntemine göre $(430.245,79/14797)$ **29,08** TL, normal maliyet yöntemine göre $(429840,52 / 14797)$ **29,05** TL'dir.

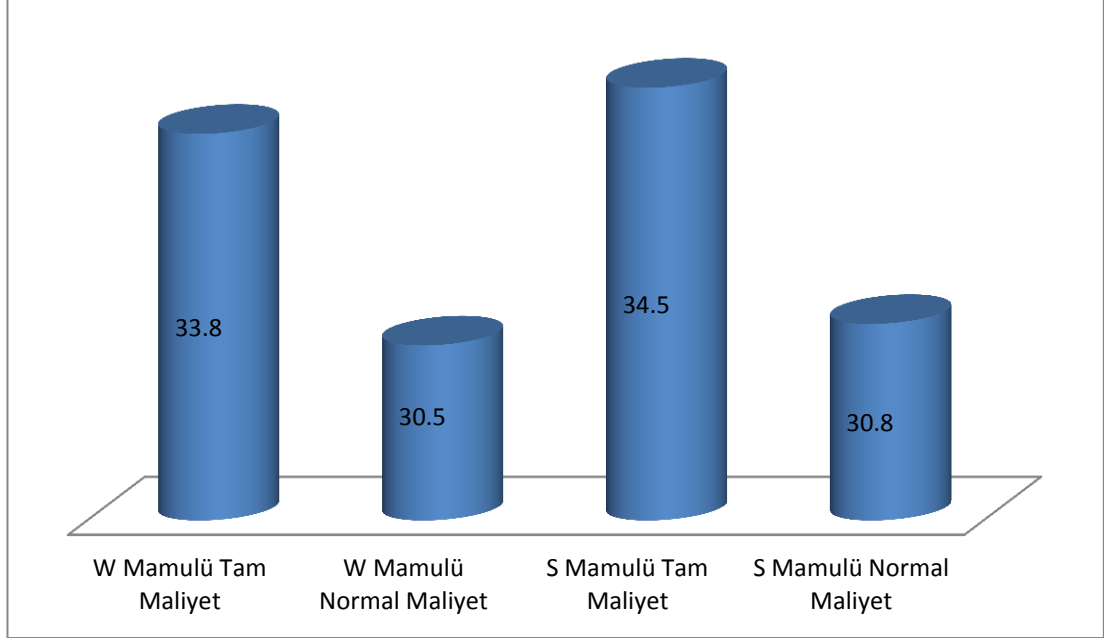
Tablo 11. 2018 Şubat Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002- Kod Numaralı Peçetelerin Tam ve Normal Maliyetleri

W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete				S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçete		
Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)
DİMMG	148.990,7	148.990,7		112.390,64	112.390,64	
DİG	14.637,19	14.637,19		10.423,23	10.423,23	
SABİT GÜG	31.650,04	11.710,52	%37	22.538,19	6.310,7	%28
DEĞİŞKEN GÜG	6.098,38	6.098,38		4.342,69	4.342,69	
TOPLAM	201.376,31	181.436,79		149.694,75	133.467,26	

Kağıt fabrikasından alınan veriler tam ve normal maliyet çerçevesinde incelendiğinde, W ve S markalı mamullerin 2018 şubat ayı maliyetleri tablo 11’de verilmiştir.

- W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin toplam maliyetlerine bakıldığında normal maliyet toplamı tam maliyet toplamından 19.939,52 TL daha düşüktür.
- S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin toplam maliyetleri incelendiğinde tam maliyet yöntemine göre, toplam maliyet 149.694,75 TL iken normal maliyet yöntemine göre toplam maliyet 133.467,26 TL’dir. Arada 16.227,49 TL’lik bir fark meydana gelmiştir.

Şubat ayı W markalı 1000001-kod numaralı peçete 5.958 koli, S markalı 1000002-kod numaralı peçete ise 4.334 koli üretilmiştir.



Şekil 13. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Şubat Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti

W Markalı peçetenin tam maliyet yöntemine göre birim maliyeti $(201.376,31/5.958)$ **33,8** TL iken normal maliyet yöntemine göre birim maliyeti $(181.436,79/5958)$ **30,5** TL'dir. İki yönteme göre hesaplanan birim maliyetler arasında 3,3 TL'lik yüksek bir fark söz konusudur.

S Markalı peçetenin tam maliyet yöntemi uygulandığında çıkan birim maliyeti $(149.694,75/4334)$ **34,5** TL iken normal maliyet yöntemi uygulandığında çıkan birim maliyet $(133.467,26/4334)$ **30,8** TL'dir. Şubat ayı S markalı peçetenin iki maliyet yöntemine göre hesaplanması sonucu ortaya çıkan birim maliyetler arasındaki fark **3,7** TL'dir. Şubat ayında fabrikanın bilgisayar sistemlerindeki güncelleme sebebi ile bir hafta durma ve makinelere bakım onarım yapılması üretilmesi planlanan normal üretim kapasitesi ile fiili üretim arasında yüksek bir fark meydana gelmiştir. Kapasite kullanım oranı W markalı peçete için %37, S markalı peçete için de

% 28'dir. Gerçekleşen bakım onarım giderleri normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderleri içerisinde yer aldığından bu giderler kapasite kullanım oranına göre maliyetlere aktarılmıştır. Bu sebep sonucunda peçetelerin birim maliyetleri normal maliyet yöntemine göre daha düşük ve daha gerçeği yansıtan sonuçların elde edilmesini sağlamıştır.

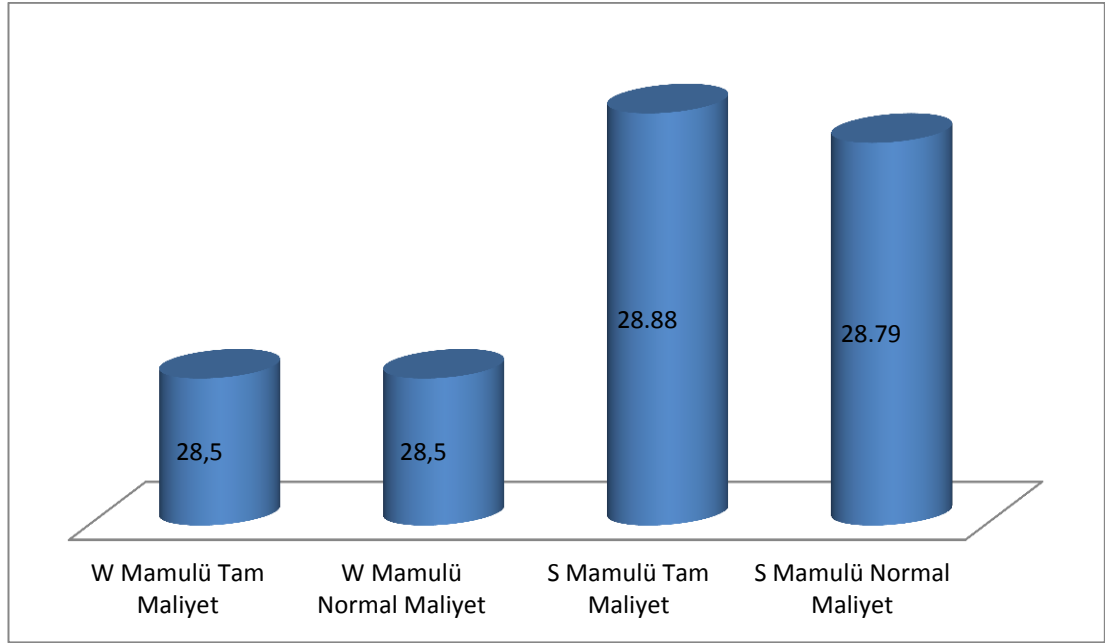
Tablo 12. 2018 Mart Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002- Kod Numaralı Peçetelerin Tam ve Normal Maliyetleri

W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete				S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçete		
Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)
DİMMG	406.329,5	406.329,5		284.349,75	284.349,75	
DİG	27.533,04	27.533,04		18.924,20	18.924,20	
SABİT GÜG	5.016,06	5.016,06	%101	3.447,68	2.447,85	%71
DEĞİŞKEN GÜG	19.827,36	19.827,36		13.627,88	13.627,88	
TOPLAM	458.705,96	458.705,96		320.349,51	319.349,68	

W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin 2018 yılı mart ayı toplam maliyet verileri incelendiğinde VUK kapsamında ki tam maliyet yöntemi ile TMS-2 Stoklar Standardı çerçevesinde normal maliyet yöntemleri aynı sonucu vermektedir. Çünkü mart ayında ki kapasite kullanım oranı %101'dir. Yani işletmenin belirli bir süre içerisinde mevcut üretim faktörlerini rasyonel biçimde kullanarak meydana getirebileceği üretimde normal üretim oranının üzerine çıkıldığı zamanlarda standart, tam maliyet yöntemini uygulamaya izin vermektedir.

S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin 2018 mart ayı verileri tam ve normal maliyet yöntemlerine göre incelendiğinde iki yöntemin toplam maliyetleri arasında 999,83 TL'lik fark meydana gelmektedir.

Mart ayı W markalı 1000001-kod numaralı peçete 16.091 koli, S markalı 1000002-kod numaralı peçete ise 11.092 koli üretilmiştir.



Şekil 14. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Mart Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti

Üretilen mamuller birim maliyet çerçevesinde incelendiğinde mart ayında W markalı 100001-kod numaralı mamulün normal üretim miktarı 16.000 koli iken fiili gerçekleşen üretim miktarı 16.091 kolidir. Optimal kapasiteye ulaşan firmanın mart ayında ki kapasite kullanım oranı %101'dir. Böyle durumlarda TMS-2 stoklar standardı sabit maliyetlerin normal kapasiteyi aştığı durumlarda tam maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmüştür.

2018 yılı mart ayı S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin kapasite kullanım oranı %71'dir. S markalı peçete mart ayında 15.500 koli üretilmesi planlanırken 11.092 koli üretilmiştir. Yani 4.408 kolilik bir atıl kapasite söz

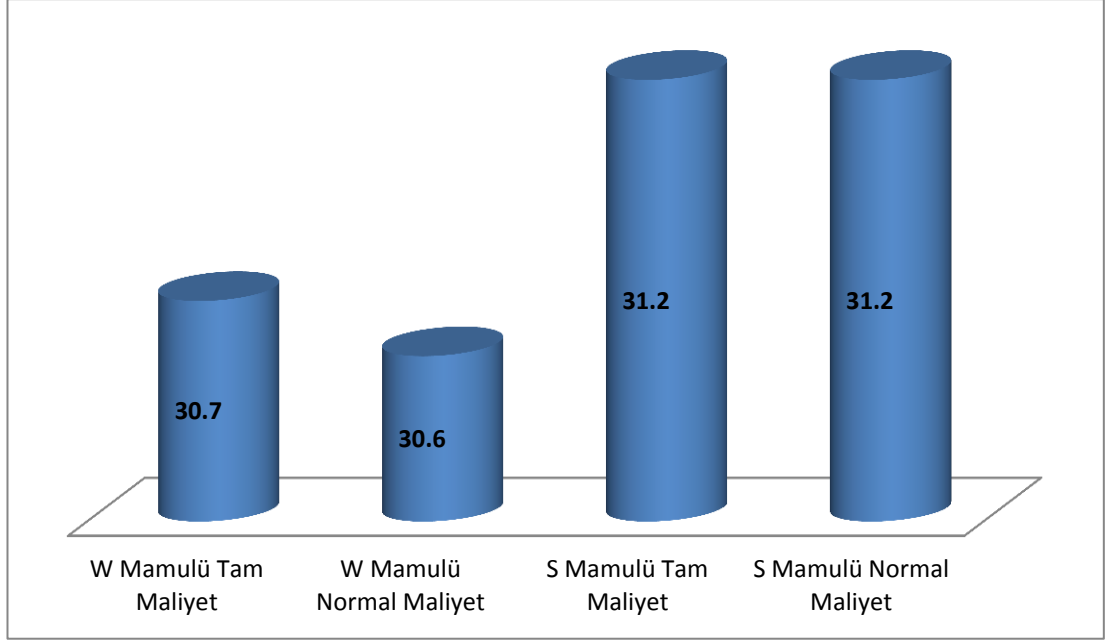
konusudur. Bu sebepten dolayı tam maliyet ile hesaplanan yöntemle göre birim maliyet **28.88** TL (320.349,51 TL / 11.092 koli) iken normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birim maliyet **28,79** TL (319.349,68 TL / 11.092 koli)'dir.

Tablo 13. 2018 Nisan Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002- Kod Numaralı Peçetelerin Tam ve Normal Maliyetleri

W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete				S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçete		
Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)
DİMMG	377.870,21	377.870,21		462.640,64	462.640,64	
DİG	21.320,25	21.320,25		25.146,04	25.146,04	
SABİT GÜG	5.945,15	5.112,8	%86	7.011,95	7.011,95	%107
DEĞİŞKEN GÜG	19.475,76	19.475,76		22.970,57	22.970,57	
TOPLAM	424.611,37	423.779,02		517.769,2	517.769,2	

Kağıt fabrikası üretilen mamullerin 2018 nisan ayı verileri kapsamında araştırmamıza konu olan W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin tam maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam maliyeti 424.611,37 TL iken, normal maliyet yöntemine göre hesaplanan toplam maliyet, 423.779,02 TL'dir. İki yöntem arasında toplam maliyetler de 832,35 TL'lik bir fark meydana gelmiştir.

S markalı peçetenin 2018 nisan ayı toplam maliyet verileri incelendiğinde tam ve normal maliyetleri aynı sonucu vermektedir. Bunun sebebi 1000002-kod numaralı peçetenin nisan ayında normal üretim miktarının üzerinde bir üretim gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır.



Şekil 15. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Nisan Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti

Nisan ayı mamullerin birim maliyeti incelendiğinde, tam maliyet yöntemine göre W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin birim maliyeti **30,7 TL** (424.611,37 TL / 13.827 koli) , normal maliyet yöntemine göre **30,6 TL** (423.779,02 TL / 13.827 koli)'dir. Aradaki fark küçük gibi görünse de toplam maliyetler üzerinde ki etkisi daha büyüktür. Aynı zamanda nisan ayında ki sabit genel üretim giderlerinin düşük seviyede olması ve kapasite kullanım oranının %86 gibi bir oranda gerçekleşmesi iki maliyet yöntemi arasında ki farkın düşük seviyeler de seyretmesine neden olmuştur.

2018 nisan ayı S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin tam ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplanan birim maliyetleri **31,2 TL** (517.769,2 TL / 16.588 koli)'dir. Her iki yöntemle de aynı sonuç çıkmasında ki sebep nisan ayında fiili üretim miktarının normal üretim miktarından fazla olmasından kaynaklanmaktadır. Kapasite kullanım oranı nisan ayında %107 gerçekleşmiştir. 15.500 birim üretilmesi öngörülen mamul 16588 birim üretilerek normal kapasitenin üzerine çıkmış ve optimal kapasiteye ulaşılmıştır. Normal kapasitenin üzerine çıkıldığı durumlarda sabit genel üretim giderleri TMS-2 stoklar standardı

kapsamında, olduğu gibi alınarak tam maliyet yöntemindeki gibi hesaplama yapılacağı belirtilmiştir.

Tablo 14. 2018 Mayıs Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002- Kod Numaralı Peçetelerin Tam ve Normal Maliyetleri

W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete				S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçete		
Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)
DİMMG	445.563,73	445.563,73		300.319,41	300.319,41	
DİG	35.881,76	35.881,76		23.912,6	23.912,6	
SABİT GÜG	14.237,17	14.237,17	%102	9.488,05	6.546,7	%69
DEĞİŞKEN GÜG	22.024,75	22.024,75		14.677,9	14.677,9	
TOPLAM	517.707,41	517.707,41		348.397,96	345.456,61	

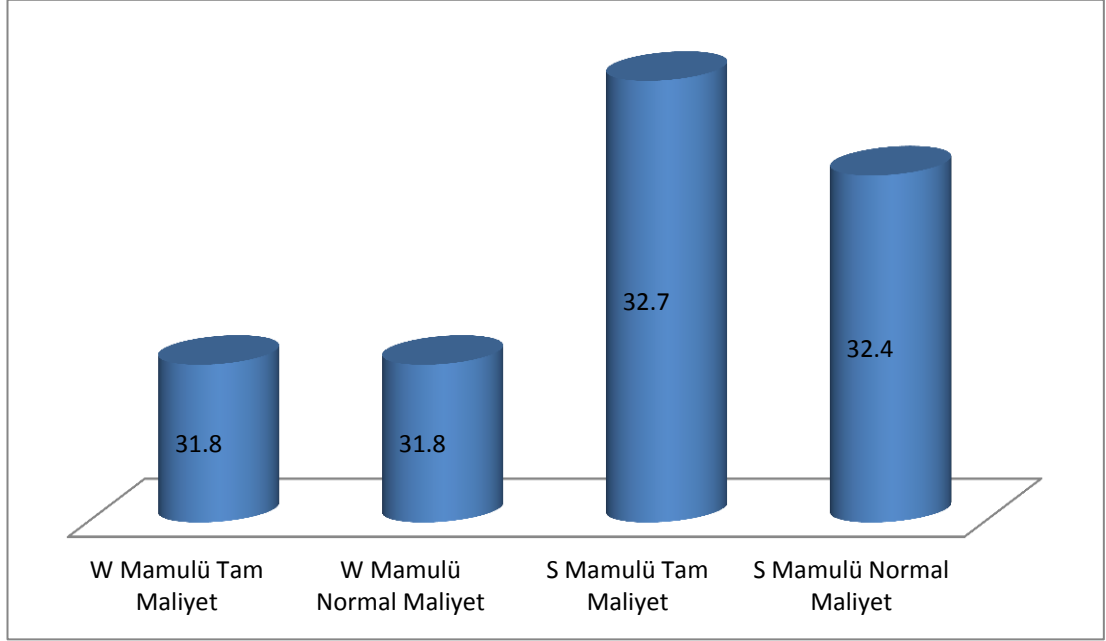
Mayıs ayında kağıt fabrikasında meydana gelen toplam maliyetleri incelediğimizde;

W Markalı 1000001-kod numaralı peçetenin tam ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplanan toplam maliyetleri her ikisi içinde 517.707,41 TL'dir. 1000001-kod numaralı peçetenin mayıs ayındaki fiili üretim miktarı normal üretim miktarı üzerinde gerçekleşerek, kapasite kullanım oranı mayıs ayı için %102 olarak hesaplanmıştır. Daha öncede belirtildiği gibi normal üretim miktarının üzerinde gerçekleşen üretim seviyelerinde sabit genel üretim giderleri olduğu gibi alınır.

S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin 2018 mayıs ayı verileri kapsamında, tam maliyet yöntemine göre hesaplanan toplam maliyeti 348.397,96 TL

iken, aynı veriler çerçevesinde normal maliyet yöntemine göre hesaplanan toplam maliyet, 345.456,61 TL olarak belirlenmiştir. Her iki yönteme göre hesaplanan toplam maliyetler arasında 2.941,35 TL'lik bir fark oluşmuştur.

Normal maliyet yöntemine göre toplam maliyetler 2.941,35 TL daha düşüktür. Bu maliyetlerin birim maliyetler üzerindeki etkisi aşağıdaki şekil 16'da gösterilmektedir.



Şekil 16. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Mayıs Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti

Mayıs ayı W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin birim maliyeti **31,8 TL** (517.707,41TL / 16.291 koli) olarak hesaplanmıştır. Normal üretim miktarı 16.000 koli olan peçete mayıs ayında 16.291 koli üretilmiştir.

Fiili üretim miktarı 291 koli fazla gerçekleşmiştir. %102 kapasite kullanım oranı gerçekleşen bu mamul için TMS-2 standardına göre fiili üretimin normal kapasiteyi geçtiği zamanlarda sabit genel üretim giderlerinin olduğu gibi maliyete aktarılacağı belirtilmiştir. Bu nedenden dolayı mayıs ayı W markalı mamulün birim maliyeti tam ve normal maliyet yöntemlerinin ikisinde de aynı sonucu vermiştir.

S markalı peçetenin mayıs ayı tam maliyet yöntemine göre birim maliyeti **32,7 TL** (348.397,96 TL / 10.666 koli)'dir. Aynı mamulün birim maliyeti normal maliyet yöntemine göre **32,4 TL** (345.456,61 TL / 10.666 koli) hesaplanmıştır.

Yöntemler arasında 0,3 TL'lik bir fark meydana gelmiştir. Mamulün mayıs ayında 9.488,05 TL sabit genel üretim gideri gerçekleşmiş ve mayıs ayı kapasite kullanım oranı %69'dur.

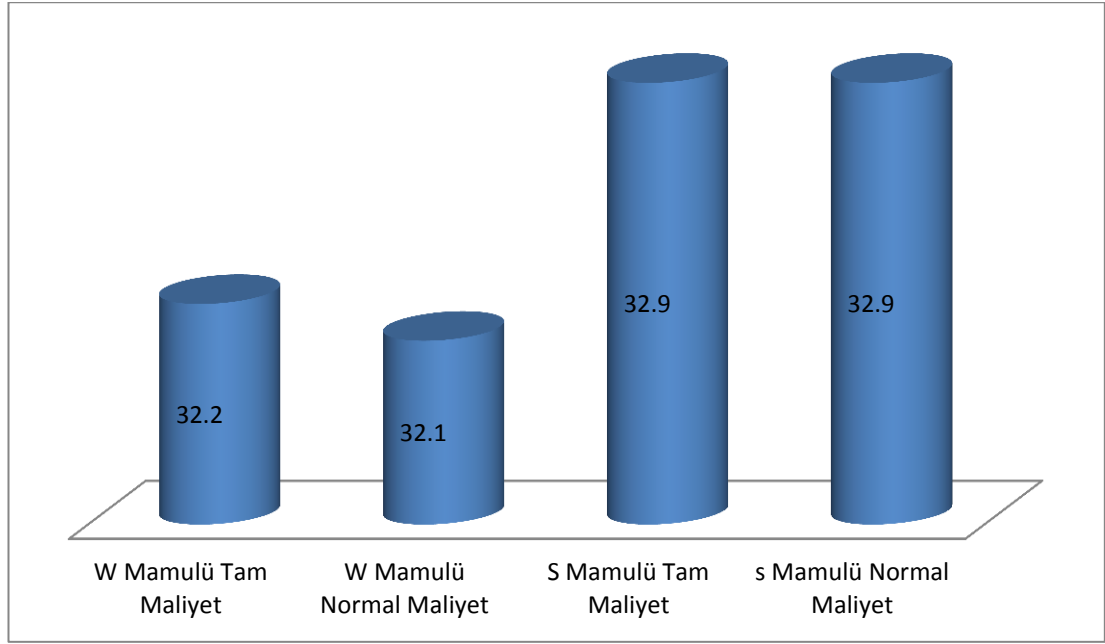
Normal maliyet yöntemine göre 9.488,05 TL'lik sabit genel üretim gideri, kapasite kullanım oranı kadar, 9.488,05 TL'nin %69'u yani 6.546.7 TL'si mamul maliyetine yüklenmektedir.

Tablo 15. 2018 Haziran Ayı W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete İle S Marka 1000002- Kod Numaralı Peçetelerin Tam ve Normal Maliyetleri

W Markalı 1000001-Kod Numaralı Peçete				S Markalı 1000002-Kod Numaralı Peçete		
Maliyetler	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)	Tam Maliyet Yöntemi (TL)	Normal Maliyet Yöntemi (TL)	Kapasite Kullanım Oranı(%)
DİMMG	385.356,15	385.356,15		579.176,41	579.176,41	
DİG	23.512,21	23.512,21		34.417,5	34.417,5	
SABİT GÜG	4.364,3	3.622,3	%83	6.388,54	6.388,54	%126
DEĞİŞKEN GÜG	14.839,65	14.839,65		21.722,47	21.722,47	
TOPLAM	428.072,31	427.330,31		641.704,92	641.704,92	

Tablo 15'de belirlenen veriler kapsamında yapılan hesaplamalar sonucunda W markalı 1000001-kod numaralı mamulün 2018 haziran ayında tam maliyet yöntemine göre toplam maliyeti 428.072,31 TL olarak saptanmıştır. Aynı veriler çerçevesinde normal maliyet yöntemine göre belirlenen toplam maliyet 427.330,31 TL'dir.

Haziran ayında ki veriler, hesaplanan diğer mamulümüz olan S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin, tam maliyet ile normal maliyet yöntemleri kullanılarak yapılan hesaplamalarda her ikisinde de toplam maliyet 641.704,92 TL olarak hesaplanmıştır. Bunun nedeni kapasite kullanım oranının %126 olmasıdır.



Şekil 17. Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Haziran Ayı W ve S Markalı Peçetelerin Birim Maliyeti

Haziran ayı üretilen mamullerin birim maliyetini inceleyecek olursak W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin tam maliyet yöntemine göre birim maliyeti **32,2** TL (428.072,31 TL / 13.278 koli) iken normal maliyet yöntemine göre **32,1** TL (427.330,31 TL / 13.278 koli) olarak hesaplanmıştır. Tam maliyet yöntemine göre haziran ayında W markalı peçete için gerçekleşen sabit genel üretim gideri 4.364,3 TL olarak kayıt edilirken normal maliyet yöntemine göre 3.622,3 TL gider olarak kayıt edilmiştir. Normal üretim miktarı haziran ayında 16.000 koli olan W markalı peçetenin fiili üretim miktarı 13.278 kolidir. Üretimin eksik gerçekleştiği durumlarda atıl kapasite söz konusudur.

2018 haziran ayı S markalı 1000002-kod numaralı peçetenin tam ve normal maliyetleri çerçevesinde hesaplanan birim maliyeti **32,9** TL (641.704,92 TL / 19.499 koli)'dir. Fiili üretim miktarı normal üretim miktarının 3.999 koli üzerinde

gerçekleşmiştir. S markalı peçete için haziran ayında kapasite kullanım oranı %126'dır. Daha öncede belirtildiği gibi böyle durumlarda tam maliyet yöntemindeki gibi normal maliyet yöntemi hesaplanırken sabit maliyetler olduğu gibi alınarak hesaplama yapılmaktadır. Koli bazında üretilen peçetelerin maliyetinin normal kapasitenin üzerinde gerçekleşmesi sabit genel üretim giderlerini etkilemezken değişken genel üretim giderlerini etkilemektedir. Mayıs ayında 14.677,9 TL olan değişken genel üretim giderleri haziran ayında üretilen mamul miktarının fazla olmasından dolayı 21.722,47 TL olarak gerçekleşmiştir.

6. SONUÇ

Çalışmamızın konusu olan “TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Mamul Maliyetlerine Etkisi ve Bir Uygulama” çerçevesinde elde edilmek istenen sonuç, Vergi Usul Kanunu kapsamında maliyet hesaplamalarının konu olan tam maliyet yöntemi ile TMS-2 Stoklar Standardı ile uygulamaya giren normal maliyet yönteminin mamul maliyetleri üzerindeki etkisinin ortaya konulmasıdır.

Günümüzde otomasyona geçiş ile birlikte üretimde makineleşme hızla artmaktadır. Makineleşmenin artması, amortisman ve bakım onarım giderlerinin artması ile doğru orantılı bir seyir izlemektedir. Bahsi geçen amortisman giderleri, bakım onarım giderleri, teknik eleman ücretleri sabit genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Sabit genel üretim giderleri üretim hacminden bağımsız olarak meydana gelen giderleri kapsamaktadır.

Vergi Usul Kanununun da belirlenen tam maliyet yöntemine göre,

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel üretim giderleri,
- Sabit genel üretim giderleri
- Değişken genel üretim giderleri,

dönemin üretim giderlerinin tamamı hiçbir ayırım gözetmeksizin üretim maliyetleri içerisinde yer almaktadır. Yani üretilen mamul miktarından bağımsız olan sabit genel üretim giderleri de olduğu gibi alınarak toplam maliyeti oluşturmakta ve giderler sınıflandırılmadan, mamul ile ilişkilendirilmektedir.

Gerçekleşen birim maliyetlerin hesaplanmalarında meydana çıkan objektif olmayan maliyetler karşısında zor durumda kalan yatırımcıların hakları gözetilmek üzere, halka açık şirketlerde uygulama zorunluluğu olan, uluslararası muhasebe standartları ile uyumluluk gösteren Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde normal maliyet yöntemi uygulanmaya başlamıştır. TMS-2 3. Paragrafı dışında kalan tüm firmaların bu yöntemi uygulamasına olanak sağlanmıştır.

TMS-2'nin 12. Paragrafı yapılan çalışmada bahsi geçen dönüştürme maliyetlerinden ve birim maliyetlerin hesaplanmasında giderlerin ne şekilde ayrıştırılması gerektiğinden bahsetmektedir. Buna göre; stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetleri içermektedir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Burada açıklanmak istenen maliyetlerin hepsinin tam maliyet yöntemindeki gibi doğrudan mamul maliyetine yüklenmemesi gerektiğine açıklık getirmiştir.

Normal maliyet yöntemi ile dikkate alınacak husus, normal üretim kapasitesi ile fiili üretim kapasitesi arasında meydana gelecek olan kapasite kullanım oranının maliyet hesaplamada bir ölçü olarak kullanılmasıdır. Şöyle ki; sabit genel üretim giderleri mamul maliyetine yansıtılırken o dönemde gerçekleşen üretim kapasitesinin dikkate alınması ve fiili üretim miktarının, normal üretim miktarı altında gerçekleştiği dönemde, sabit genel üretim giderlerinin kapasite kullanım oranına göre dönüştürme maliyetlere yansıtılıp, dağıtılmayan genel maliyetlerin ise gerçekleştikleri dönemler içerisinde finansal tablolara gider olarak yansıtılması gerektiği belirtilmiştir. TMS-2 sadece stok ile ilgili gider unsurlarının stok maliyetine dahil edilmesini belirlemişken, VUK' da maliyetlerin stoklara ne ölçüde dağıtılacağı işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

TMS-2 de belirlenen normal maliyet yönteminde elde edilen maliyet sonuçları vergi mevzuatında yer alan tam maliyet yöntemi maliyet sonuçları ile karşılaştırıldığında elde edilen sonuçlar arasında işletmeler için büyük önem arz eden farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Gerçekleştirilen araştırmaya konu olan kağıt fabrikasından elde edilen verilere göre firmada üretilen iki farklı peçete mamulünün 2018 yılına ait 6 aylık maliyetleri normal maliyet ve tam maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. 180 farklı ürün

yelpazesi bulunan kağıt fabrikasının W ve S markalı peçetelerinin incelemeye konu olmasında ki neden normal üretim miktarı ile fiili üretim miktarları arasında en çok fark bulunan ürünler olmasıdır.

Araştırma kapsamında W ve S markalı peçetelerin toplam ve birim maliyetleri VUK'un tam maliyet yöntemine ve TMS-2'nin normal maliyet yöntemleri kapsamında hesaplanmıştır. Elde edilen sonuçları incelediğimizde en büyük farkın gerçekleştiği dönem şubat ayıdır. Şubat ayında W markalı 1000001-kod numaralı peçetenin maliyetleri tam maliyet yöntemine göre incelendiğinde toplam maliyet **201.376,31** TL birim maliyet **33,8** TL olarak hesaplanmıştır. Aynı mamul normal maliyet yöntemine göre hesaplandığında toplam maliyeti **181.436,79** TL birim maliyet **30,5** TL gerçekleşmiştir.

W markalı peçete tam ve normal maliyetler çerçevesinde karşılaştırıldığında şubat ayında toplam maliyetler arasında **19.939,52** TL birim maliyetleri arasında **3,3** TL'lik bir fark ortaya çıkmıştır. Şubat ayı mamulün kapasite kullanım oranı **%37** dir.

S markalı peçetenin şubat ayı tam maliyet yöntemine göre toplam maliyeti **149.694,75** TL birim maliyeti **34,5** TL'dir. Normal maliyet yöntemine göre toplam maliyeti **133.467,26** TL birim maliyeti **30,8** TL'dir. İki yöntem arasında toplam maliyetlerde **16.227,5** TL birim maliyetlerde **3,7** TL'lik bir fark hesaplanmıştır. Mamulün kapasite kullanım oranı şubat ayında **%28** olarak hesaplanmıştır.

Böyle bir fark işletmelerin mamullerinin birim maliyetleri hesaplamalarında çok büyük önem arz etmektedir. Normal maliyet yöntemine göre yapılan hesaplamalar gerçeğe yakın sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır.

Çalışmamızın konusu olan TMS-2 Standardı kapsamında mamul maliyetlerinin hesaplanması sonucu elde edilen sonuçlar tam maliyet yöntemi ile karşılaştırılarak, TMS-2'nin normal maliyet yönteminin gerçeğe daha yakın sonuçlar çıkardığı uygulama bölümü ile ispatlanmıştır.

Üretimle ilişki içerisinde olmayıp üretimden bağımsız bir şekilde meydana çıkan sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranının düşük olduğu dönemlerde mamul maliyetine etkisinin yüksek olduğu gerekçesi ile mamul hesaplamalarında normal maliyet yönteminin uygulanması daha objektif sonuçların elde edilmesini sağlamaktadır.

Firmaların yüksek rekabet koşullarında mücadele edebilmelerine katkı sağlayacağı ve yatırımcı çıkarlarının gözetilmesi açısından uluslararası muhasebe standartları ile uyumluluk gösteren TMS-2 standartları ile mamul maliyetlerinin hesaplanmasına olanak sağlayan normal maliyet yönteminin işletmeler tarafından uygulanması, yapılan çalışma çerçevesinde daha uygun görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. Gündüz, H. E. ve Sevim, A. (2012). **Maliyet Muhasebesi**, Yayın No: 2738, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Akdoğan, N (2009). **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 8.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, H. Kurşunel, F. (2010). **TMS'ye Göre Özellik Arz Eden Durumlar**, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi.
- Alfredson ve Ötekiler (2005) **Applying International Accounting Standards**, Australia: John Wiley & Sons.
- Altuğ, O. (2001). **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aycı, A. (2012). **KOBİ'lerin Rekabet Gücünün Arttırılmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi**, Trabzon: II. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, ss. 25-42.
- Ayral, M, E. (2016). **Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bahadır, O. (2012). **Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından**, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, ss. 51,67.
- Barışçı, A. (2013). **TMS-2 Stoklar Maliyetine Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: T.C. Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Boyar, E. ve Güngörmüş, A, H. (2006). **Özel İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 76, İstanbul: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.

- Boyar, E. ve Güngörmüş, A, H. (2006). **TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi**. Sayı:16, Ankara: Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ss.83-91.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2002). **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, , 9. Baskı, İstanbul: Kardeşler Matbaa.
- Büyükmirza, K. (2000). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Barış Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2008). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, A, V. (2016). **Maliyet Sistemleri**, Sakarya: Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ss. 7.
- Çalış, Y,E. (2013). **Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış**, Cilt:3 Sayı:1. Çankırı: Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.
- Demireller, A. (2013). **Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hükümlerinin Karşılaştırılması**, Sayı: 378, İstanbul: Vergi Dünyası Dergisi, ss.139-148.
- Ekerkil, V. (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, ss. 113.
- Elidolu, S. (2010). **Stoklara İlişkin Kayıt ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı (TMS-2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçiş ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi**. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, N. Şaban, M. (2006). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 4. Baskı, İzmir: Barış Yayınları.
- Gökbulut, İ. (2015). **Maliyet Muhasebesi**, (<http://www.giv.org.tr/userfiles/Maliyet>) 10.02.2017

- Gökçen, G. Cebeci, Y. (2016). **TMS-2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeler Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma**, İstanbul: Maliye Finans Yazıları.
- Gökdeniz, (2006). **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Gürbüz, A. (2016). **TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyeti ve Bir Uygulama**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir: T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gözlüklü, B. (2017). **TMS/TFRS'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi İle Yakınsama Olanaklarının Araştırılması**. Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara: T.C Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hacırüstemoğlu, R. (1997). **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Horngren, Charlesn T, ve Walter T, Harrison (2007). **Accounting A Managerial Emphasis**, Prentice Hall, New Jersey: Sixthn Edition.
- İbiş, C. Selvi, Y. Yılmaz, F. Sipahi, S. Demir, V. Sarıoğlu, Y. (2009). **TMS 2 Stoklar, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, Yayın No: 99, 2. Baskı İstanbul: Euromat Entegre Matbaacılık İSMMMO, ss. 91.
- Karakaya, M. (2004). **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaygusuz, S, Y. ve Dokur, Ş. (2009). **Maliyet Muhasebesi**, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Kıymetli Şen, İ. (2010). **Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama**, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi.
- Kurnaz, N. (2017). **Sipariş Maliyet Yöntemine Göre Maliyet Dağıtımı**, <http://niyazikurnaz.net/tr/> (04.01.2019).

- Lazol, İ, (2011). **Genel Muhasebe**, 17. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Memiş, M, Ü. ve Tanrısinatapan, A. (2016). **Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleştirme Esasları**, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:25 Sayı:3.
- Muller, M. (2002). **Essentials of Inventory Management**, New York: AMACOM.
- Orhan, M. Öndeş, T. ve Yazarkan, H. (2012). **Sahipliğin Toplam Maliyeti Yaklaşımının Satın Alma Kararlarında Sanayi İşletmeleri Tarafından Kullanılma İsteğinin Logit Model Yardımıyla Belirlenmesi**, Ordu: Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, Cilt:3 Sayı:6.
- Özbay, G. (2017). **İşletmelerde Stok Yönetimi Üzerine Bir Araştırma**, Academic Platform Dergisi, ISITES2017.
- Özmen, S. (2012). **Tekdüzen Hesap Planı SMMM ve YMM Mevzuatı**, 15. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Öztürk, E. (2017). **Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması**, Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, ss. 141-156.
- Savcı, M. Badem, A,C. (2013). **Kuru Çay Üreten işletmelerde Üretim Faaliyetlerinin TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi**. İstanbul: Mali Çözüm Dergisi Ağustos, Temmuz, İSMMMO, ss.34-46.
- Şimşek, Ö. (2003). **İşletmelerde Emtia Değerlemesi**, İstanbul: Vergi Dünyası, Sayı 268, ss. 5-7.
- Toroslu, M, V. (2010). **Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: T.C. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tuğay, O. (2013). **Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi**, Konya: Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 26, ss. 210.
- Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar.** (2005). T.C. Resmi Gazete Sayı: 25701.
- Utku, M. (2015). **Şarap Üretim İşletmelerinde Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama.** Yayınlanmış Doktora Tezi, Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzun, Ö. (2012). **Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Bir Uygulama.** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın: T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uyar, B. (2009). **“TMS-2 Stoklar” Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme.** Ankara: Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Sayı: 29, ss. 131-144.
- Vergi Usul Kanunu.** (1961). T.C. Resmi Gazete, Ocak 1961
- Türk Ticaret Kanunu.** (2011). T.C. Resmi Gazete, Sayı: 27846, Cilt: 50.
- Yereli, A. N, Kayalı, Nilgün ve Demirlioğlu, L., (2012). **Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması**, İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Cilt:110.
- Yartaş, H. (2009). **Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yazıcı, M. (2003). **Muhasebe Standardının Tanımı**, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD). Bursa: Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı: 18, ss. 35.

Yılmaz, H. (2015). **Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS-2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yükçü, S. (2004). **Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri**, İstanbul: Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 275.

Yükçü, S. (2015). **UFRS Örneklı, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 8. Baskı. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

Yükçü, S. ve Atağan, G. (2012). **TMS-2 Stoklar Standardının Uygulamasında Karşılaşabilecek Sorunlar**, İstanbul: Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, ss. 4-11.

"Maliyet Muhasebesine Giriş",
<http://www.onlineaktifakademi.net/assets/uploads/documents/4-%20MAL%C4%B0YET%20MUHASEBES%C4%B0-85614.pdf>,
(15.02.2019.)

<http://enderboyar.com/index.php/yayinlar/standart-maliyet-yontemi/18,03,2017>).

<http://web.itu.edu.tr/~onderem/MALMUH41.pdf> 11.01.2017 emel önder 2006 itü).
(01.03.2019).

