

TMS-2 STOKLAR STANDARDI İLE VERGİ USUL KANUNU'NUN MALİYET AÇISINDAN İLİŞKİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI VE BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA¹

The Comparison of the TAS-2 Inventories Standard And Tax Prochure Law in Term of Cost And The Application in a Production Operation

Doç. Dr. M. Mustafa KISAKÜREK
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü
Dr. Öğr. Üys. Seval ELDEN ÜRGÜP
Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Kisakürek, M.M. & Elden Ürgüp, S. (2018). "TMS-2 Stoklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu'nun Maliyet Açısından İlişkisinin Karşılaştırılması ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama", Vol:4, Issue:19; pp:247-256 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

29/12/2017

Makale Yayın Kabul Tarihi

The Published Rel. Date

30/03/2018

Anahtar Kelimeler

TMS-2 Stoklar, Maliyet, Vergi Usul Kanunu, Üretim İşletmesi.

Keywords:

Turkish Accounting Standards (TAS)-2 Inventories, Tax Procedure Law, Cost, Manufacturing Business.

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) maliyetle olan ilişkisini karşılaştırmak ve aradaki farkları ortaya koymaktır. Bu doğrultuda bir üretim işletmesinde örnek uygulama yapılmıştır. Çalışmaya konu olan üretim işletmesinin vagon üretim, vagon onarım ve metal işleri olmak üzere üç fabrikası bulunmaktadır. Çalışmada bu üç fabrikadan vagon üretim fabrikası üzerinde durulmuştur. Söz konusu fabrikada üretilen vagonlar saptanarak, VUK ve TMS-2 Stoklar Standardına göre mamul maliyeti açısından gerekli hesaplamalar yapılmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda birtakım farklılıklar ortaya çıkmış ve TMS-2 Stoklar Standardının uygulanması durumunda işletmenin mamul maliyet rakamlarının önemli ölçüde değiştiği tespit edilmiştir.

ABSTRACT

The purpose of this study is compare the Turkish Accounting Standards (TAS)-2 Inventories Standard and Tax Procedure Law (TPL) with the cost relationship and reveal the differences. In this direction, a sample application has been made in a production operation. The selected manufacturing business has three factories; train coach production, train coach repair and metal work factories. The application was applied on the train coach production factory. In this direction, train coachs produced in the factory were determined and necessary calculation were made in terms of cost of finished goods according to TPL and TAS-2 Inventories Standard. As a result of the calculations made, some difference arise and in case of applying TAS-2 Inventories Standard, the cost figures of the operator have changed significantly.

1. GİRİŞ

Uluslar arası Muhasebe Standartları bilançoda varlıklar arasında yer alan stokların kaydedilmesi ve değerlemesi ile ilgili bazı şartları belirlemektedir. Stoklar, satılan malın maliyetinin belirlenmesi noktasından bakıldığında, gelir tablosu üzerinde önemli derecede etkilidir. Stoklar, işletmelerin sürekliliğinde önemli bir yere sahiptir. Ticaret işletmelerinde mallar, üretim işletmelerinde ise ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin stok hesaplarına alınarak muhasebeleştirilmesi, mali

¹ Bu çalışma 26-28 Ekim 2017 tarihleri arasında Kahramanmaraş'ta gerçekleşen "3. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumunda" sunulmuştur.

tablolarda izlenmesi ve değerlendirilmesi konuları TMS-2 Stoklar Standardı'nı yakından ilgilendirmektedir (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012:28).

TMS-2 Stoklar Standardının uygulanmasıyla birlikte Vergi Usul Kanunu (VUK) ile TMS-2 Stoklar Standardının arasında birçok değerlendirme, üretim maliyeti hesaplaması ve raporlama farklılıkları bulunduğu görülmüştür. Bu farklılıklar, işletmelerin maliyet yöntemlerini de etkileyerek, üretilen mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasına sebep olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK'un maliyetle olan ilişkisini karşılaştırmak ve aradaki farkları ortaya koymaktır. Bu doğrultuda bir üretim işletmesinde örnek (vaka) uygulama yapılmıştır. Ayrıca gözlem ve mülakat yöntemlerine de yer verilmiştir. Uygulama aşamasında; işletmede üretilen ürünlere ait maliyet vb. bilgiler üretim ve muhasebe bölümlerinde görevli kişilerden elde edilmiş; ayrıca muhasebe, üretim, finans ve yönetim departmanlarında yetkili kişilerle görüşmeler ile elde edilen verilerin detayı hakkında bilgilere ulaşılmıştır.

Çalışmaya konu olan üretim işletmesinin vagon üretim, vagon onarım ve metal işleri olmak üzere üç fabrikası bulunmaktadır. Çalışmada bu üç fabrikadan vagon üretim fabrikası üzerinde durulmuştur. Söz konusu fabrikada üretilen vagonlar saptanarak, VUK ve TMS-2 Stoklar Standardına göre mamul maliyeti açısından gerekli hesaplamalar yapılmıştır.

2. TMS-2 STOKLAR STANDARDI HAKKINDA GENEL BİLGİ

TMS-2 Stoklar Standardında stoklar ile ilgili maliyet tespiti ve gider olarak kayda alma esası dahil olmak üzere muhasebeleştirilme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği açıklanmaktadır. Ayrıca, TMS-2 Stoklar Standardı, stok maliyetlerini, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içermek suretiyle bu indirgemenin nasıl belirleneceğini ve nasıl gidere dönüşeceğini de ele almaktadır. Stoklar Standardı, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmelerine, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara, finansal araçlara ve hasat zamanındaki tarımsal mamullere uygulanmamaktadır (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012:28).

Bu standart, stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını, nasıl gidere dönüşeceğini, içeriğinin nelerden oluştuğunu, stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemlerini ve stoklarla ilgili değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır (Demirel, 2009:44).

TMS-2 Stoklar Standardıyla beraber hizmet stoğu kavramı ortaya çıkmıştır. Hizmet stoğu, işletmenin ilgili geliri elde etmediği hizmet maliyetinden meydana gelir. Sunulan hizmet ile ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili hizmet maliyet unsurları bilançodaki açılacak olan hizmet stoğu hesabına alınmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012:29). Bilindiği gibi mevcut muhasebe sisteminde hizmet işletmelerinde meydana gelen hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmemektedir. Ancak TMS-2 Stoklar Standardı, hizmet işletmeleri de dahil olmak üzere tüm işletmelerin çıktılarının maliyetlerini nasıl belirlemesi ve nasıl değerlendirilmesi gerektiği konularında bilgiler sunmaktadır (Dursun ve Yalnız, 2013:140-141).

3. TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİNİN OLUŞTURULMASI

Bir işletmede maliyet yöntemlerinin oluşturulmasında temel olarak dört farklı grup kullanılır. Bu dört grubun her birinden en az bir yöntemin bir araya getirilmesi gereklidir. Bu yöntemler işletmenin ihtiyaçlarına ve muhasebeden beklentilerine göre, istenildiği şekilde birleştirilebilir. Bu yöntemler bir araya gelerek işletmenin maliyet sistemi oluşturulur. Tahmini ve standart maliyet yöntemlerinin tam maliyetle birlikte kullanılamaması hariç, gruplar arasında herhangi bir bağdaşmazlık söz konusu değildir. Maliyet yöntemleri Tablo 1'de gösterilmiştir (Büyükmirza, 2008:242; Karakaya, 2007).

Tablo 1. Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler

MALİYET SİSTEMİNİ OLUŞTURAN YÖNTEMLER			
Giderlerin kapsamına göre			
Tam	Değişken	Normal	Asal(Direkt)
Giderlerin gerçekleşme durumuna göre			
Fiili	Tahmini		Standart
Giderlerin dağıtımında esas alınan baza göre			
Hacim Tabanlı		Faaliyet Tabanlı	
Mamul maliyetinin hesaplanma şekline göre			
Sipariş	Safha		Karma

Kaynak: Karakaya, 2007

TMS-2 Stoklar Standardına göre, maliyet sistemini oluşturan yöntemler açısından getirile en büyük yenilik maliyetleri kapsamına göre belirleyen yöntemlerde olmuştur. Çünkü standarda göre normal maliyet yönteminin uygulanması söz konusudur. Vergi mevzuatımıza göre ise, maliyetlerin tespitinde tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Stok maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin kullanımı mümkün değildir. Bununla beraber THP'de de bu konuda bir düzenleme mevcut değildir (Yereli vd.,2012:23).

4. TMS-2 STOKLAR STANDARDININ MALİYETLE İLİŞKİSİ VE VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Stokların maliyeti, (1)tüm satın alma maliyetlerini, (2)dönüştürme maliyetlerini ve (3)stokların mevcut konum ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (TMS-2, paragraf 10). Tanımdan da anlaşılacağı üzere her stok türü için uygulanabilecek bir maliyet tanımı yapılmıştır. Şöyle ki, (1) numaralı maliyet ticari mallar için, (2) ve (3) numaralı maliyetler ise mamul için yapılmış bir tanımdır.

(1)Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınamayacak), nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır(TMS-2, paragraf 11). Burada satın alma maliyeti ile kastedilen ticari mal ve hammadde maliyetidir. Hammaddeler satın alındıklarında ticari mal stoklarında olduğu gibi maliyet bedeli ile kaydedilirler. İşletmenin üretimde kullandığı hammaddenin maliyeti ve dönemsonu itibariyle elinde kalan hammaddenin maliyeti ise stok maliyetini hesaplama yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Bu yöntemler ise, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar), hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, dönemsonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi şeklinde sıralanabilir (Bahadır, 2012:59).

Satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili borçlanma maliyetleri (faiz ve kur farkı) yer almaz. Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alınmışsa, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark bir finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Gençoğlu, 2007:179). Buna göre, bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olması durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark olan finansman unsuru o dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. "Vadeli stok alımı işlemi", standartlar arasında yer alan özellikle TMS-18 Hasılat Standardına uyum sağlayıcı niteliktedir(Sönmez,2007:154).

"TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı", borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikle varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi alan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine eklenebilir (Sönmez,2007:154;Boyar ve Güngörmüş, 2008:42). İstenmediği takdirde ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Diğer taraftan özellikle varlık niteliğinde olmayan ilk madde ve malzeme ile ticari mallara dair faiz giderleri satınalma ya da stok maliyeti değil, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir (Gölköy, 2008:14).

Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süre alan varlıklardır. Özellikle varlık arasında satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi alan stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve maddi olmayan duran varlıklar sayılabilir. Stoklar açısından bakıldığı zaman, özellikle varlık üretim işletmeleri için söz konusudur. Özellikle varlık, sadece ticaret yapan işletmeler için ise söz konusu değildir. Ayrıca üretim işletmelerinin ürettiği mamul de özellikle varlık değildir. Sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar da özellikle varlık olarak sayılmaz (Toroslu, 2011:107).

(2)Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili olan maliyetler ile direkt ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerini içerir(Gençoğlu, 2007:179).

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetleri gibi üretim miktarından bağımsız olarak ortaya çıkan ve belirli bir üretim aralığında sabit kalan dolaylı üretim maliyetleridir(Çelik, 2012:98).

Değişken genel üretim maliyetleri ise; dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile doğru orantılı veya yaklaşık olarak doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir(Gökgöz, 2012:248). Dönüştürme maliyetleri aşağıdaki formülle ifade edilebilir;

Dönüştürme Maliyeleri = Direkt İşçilik Giderleri + Sabit Genel Üretim Giderleri + Değişken Genel Üretim Giderleri

TMS-2'ye göre sabit genel üretim maliyetlerinin maliyetlere yüklenmesinde normal maliyet yöntemi benimsenmiştir. Normal Maliyet Yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetlerinin tamamını, sabit genel üretim maliyetlerinin ise, kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir(Büyükmirza, 2008:500). Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine yüklenmesinde esas alınacak kapasite "normal kapasite"dir(Çelik, 2012:102).

Normal kapasite, birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen "ortalama" üretim miktarı olarak ifade edilmektedir. Örneğin, ilkbaharda 250.000 ton, yaz dönemlerinde 500.000 ton, sonbaharda 350.000 ton ve kış döneminde 100.000 ton üretim planlanmış bir çimento fabrikasının normal kapasitesi mevsimlik bazda $(250.000+500.000+350.000+100.000)/4=300.000$ ton, aylık bazda $300.000/3=100.000$ tondur(Büyükmirza, 2008:517).

Stokların maliyetini oluşturan üçüncü maliyet ise, stokların mevcut konum ve duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerdir.

(3) Diğer maliyetler; satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan, ancak stokların mevcut konum ve duruma getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde stok maliyetine dahil edilir (Örneğin, belirli müşteriler için mamullerin tasarım maliyetleri, stokların maliyetine dahil edilebilir) (Akgül ve Akay, 2004:57). TMS-2'de diğer maliyetlere örnek olarak, özel bir müşteri siparişine ilişkin mamul tasarım, geliştirme maliyetleri verilmiş ve bu maliyetlerin stok maliyetleri kapsamına alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir(Sönmez, 2007:154).

TMS-2 Stoklar Standardına göre aşağıda yer alan maliyetler, stokların maliyetine dahil edilmeyip dönem gideri olarak finansal tablolara alınır(Gençoğlu,2008:65);

- ✓ Normalin üzerinde gerçekleşen fire, kayıp, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- ✓ Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- ✓ Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesi için katkısı olmayan genel
- ✓ yönetim giderleri,
- ✓ Satış giderleri,
- ✓ Özellikle varlık niteliğindeki stoklar için yapılanlar hariç borçlanma maliyetleri şeklinde sıralayabiliriz.

Ülkemizde üretim maliyetinin hesaplanmasında uygulanan esas yöntem, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Mevzuatı açısından Tam Maliyet Yöntemidir. İşletmelerimizin tümüne yakın bir bölümünün muhasebe sistemlerinde sabit değişken maliyet ayrımı yapılmamakta ve bunların büyük çoğunluğunda dönemin üretim maliyetlerinin tamamı o dönemde üretilen mamullere yüklenmektedir(Büyükmirza, 2008:520). Ancak, TMS-2 Stoklar Standardında ise, normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Bir başka ifadeyle, genel üretim sabit ve maliyetleri değişken ayrımına tabi tutularak, sabit maliyetlerin tamamı değil de kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklenecektir(Sönmez, 2007:153). Çünkü, değişken genel üretim maliyetleri fiili üretime göre maliyetlere yüklenirken; sabit genel üretim maliyetleri bazı istisnalar hariç kapasiteye göre dağıtılmaktadır. Bu istisna ise, anormal derecede yüksek üretim dönemlerinde birim sabit maliyetin azaltılmasını, başka bir deyişle normal maliyetten tam maliyet yönünde sapılmasını öngörmüştür. Burada amaçlanan, doğrudan tam maliyetin uygulanması değil, duruma göre tam maliyete kadar gidebilen bir uygulama farklılığının söz konusu olmasıdır(Büyükmirza, 2008:517-519).

Normal maliyetleme yönteminin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde oluşan dalgalanmalar nedeniyle sabit maliyetlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektedir(Sönmez, 2007:153). Mevcut Tekdüzen Hesap Planı (THP), bu yöntemi dikkate alarak hazırlanmadığı için ihtiyacı karşılamamaktadır. Bu yöntemin tam maliyet yöntemine üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesidir. Normal maliyet yönteminin bir sakıncası, sabit ve değişken maliyetlerin birbirinden ayrılması ve kapasite

sapmalarının hesaplanması gibi ek külfetlere yol açmasıdır. Ancak, maliyet muhasebesini ciddiye alan ve buradan elde edilen bilgileri yönetsel amaçlarla kullanmayı hedefleyen işletmeler için bunun gerçek bir sakınca oluşturmayacağı açıktır(Büyükmirza, 2008: 504).

TMS-2 Stoklar Standardında, gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretim esas alınacak bir yöntem izin verilmiştir. Bu yöntem ise, tam maliyet yöntemidir. Buradaki iznin amacı, Tam Maliyet Yöntemi değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden kaynaklanmasıdır. Böylece uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır(Sönmez, 2007:153; Demirel, 2009:47). Standarda göre, üretim birimlerine dağıtılan sabit üretim maliyeti dönemde gider olarak sonuç hesaplarında kayıt altına alınır(Çelik, 2012:103).

TMS-2'de üretim dalgalanmaları iki gruba ayrılır. Bunlar; düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretimdir. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde Normal Maliyet Yönteminden vazgeçilmez(Demirel, 2009:47; Sönmez, 2007:153). Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyet tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim maliyetleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Normalin üzerinde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur(Güngörmüş ve Boyar, 2010:113).

Vergi kanunları açısından uygulanmasının kabul edildiği Tam Maliyet Yöntemine göre hazırlanan THP Normal Maliyet Yöntemi için uygun görülen bir hesap bulunmamaktadır. Normal Maliyet Yöntemine göre kapasite genellikle yıllık olarak ifade edilir. Sabit genel üretim maliyeti dağıtımında ortaya çıkacak olan kapasite sapmaları, dönem gideri olarak sonuç hesabına alınır. Ancak TMS-2 Stoklar Standardına göre, olumlu kapasite sapmaları sonuç hesaplarına aktarılmaz(Sönmez, 2007:153). Olumsuz kapasite sapmaları için de gelir tablosunda yer alan 63 nolu faaliyet giderleri grubunda raporlanması uygun olacaktır. Bu grupta yer alan giderlerin niteliği işletmenin esas faaliyeti ile ilgili üretim maliyetlerine yüklenemeyen giderlerden meydana gelmesidir. Bu grupta açılacak olan 634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabı ile bu ihtiyaç giderilmiş olacaktır(Boyar ve Güngörmüş, 2008: 90). Ancak, Akdoğan ve Sevilengül çalışmalarında, olumsuz kapasitelerin doğurduğu maliyetlerin 62 nolu satışların maliyeti grubunda yer almasını uygun görmüşlerdir. Bu grupta içinde 625 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri Hesabının açılmasını önermişlerdir(Demirel,2009:48). Aşırı kapasite sapmalarının izlenebilmesi için uygun görülen hesaplar ise 151, 152 ve 620 nolu hesaplar olarak sıralamak mümkündür(Sönmez, 2007:153).

TMS-2 Standart hükümleri gereğince Normal Maliyet Yöntemi uygulandığı takdirde, vergi açısından sabit genel üretim maliyetlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyumlaştırma kaydı yapılmalıdır. Çünkü, VUK'a göre, bu maliyetlerin dönem giderleri içerisinde değil, maliyet içerisinde raporlanması gereklidir. Bu gider tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınmalıdır. Mamullerin satılmamış olması durumunda eksik değerlendirilen stoklar nedeniyle indirilebilir geçici fark ortaya çıkacaktır. Bu tutarın vergi oranı ile çarpılmasıyla ortaya çıkan kısım ertelenen vergi varlığını oluşturacaktır(Demirel, 2009:48).

5. UYGULAMA

Öncelikle işletmenin mamul maliyetleri VUK'a göre hesaplanmış; daha sonra TMS-2 Stoklar Standardına göre mamul maliyetleri ele alınarak, TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK'a göre mamul maliyetleri karşılaştırılarak aradaki farklar araştırılmıştır.

Uygulamada seçilen yöntem örnek (vaka) çalışmasıdır. Ayrıca gözlem ve mülakat yöntemlerine de yer verilmiştir. Uygulama aşamasında; işletmede üretilen ürünlere ait maliyet vb. bilgiler üretim ve muhasebe bölümlerinde görevli kişilerden elde edilmiş; ayrıca muhasebe, üretim, finans ve yönetim departmanlarında yetkili kişilerle görüşmeler ile elde edilen verilerin detayı hakkında bilgilere ulaşılmıştır.

İşletme üç ana üretim biriminden oluşmaktadır. Ana üretim birimlerini şu şekilde sıralamak mümkündür. Vagon üretim, vagon onarım ve metal işleri üretim fabrikalarıdır. Uygulamada ana üretim birimlerinden biri olan vagon üretimi üzerine çalışmalar yürütülmüştür. İşletme 2014 yılında iki tip vagon üretimi yapmıştır. Bunlar falns tipi bojili yük vagonu ve zans tipi sarnıç vagonudur.

5.1. İşletmenin Maliyet Yöntemi ve Vagonların Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Uygulamaya konu olan işletme, maliyet yöntemini oluştururken öncelikle vergi mevzuatının gereklerini karşılamayı amaç edinmiştir. Bu doğrultuda da muhasebe çalışmalarını yürütmektedir. Dolayısıyla işletme, maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerden "Tam Maliyet Yöntemini", maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemlerden "Fiili Maliyet Yöntemini" esas almıştır. Maliyetlendirme şekli ise, işletmenin üretim koşullarına bağlı olarak "Sipariş Maliyet Yöntemine" dayandırılmaktadır (Büyükmirza, 2008:494).

5.2. TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanununun Maliyet Açısından İlişkinin Karşılaştırılması

Maliyeti kapsamına göre belirleyen yöntemler dörde ayrılmaktadır. Bunlar, Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, Değişken Maliyet Yöntemi ve Direkt(Asal) Maliyetleme Yöntemidir. TMS-2 Stoklar Standardı, bu yöntemlerden Normal Maliyet Yöntemini esas almıştır. Bu yöntemle göre, genel üretim maliyetleri sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır. Mamulle ilgili değişken maliyetlerin tamamı ile sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranına düşen kısımları mamul maliyetini oluşturur. Sabit maliyetlerin boş kapasiteye düşen payları ise gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanır.

Vergi kanunlarımıza göre esas alınan ve işletmenin uygulamakta olduğu maliyetlendirme yöntemi Tam Maliyet Yöntemidir. Normal Maliyet Yöntemi uygulandığı takdirde, sabit genel üretim maliyetlerinin atıl kapasiteden kaynaklanan kısmıyla ilgili uyum kaydı yapılmalıdır. Çünkü Tam Maliyet Yönteminde sabit maliyetler dönem gideri içerisinde değil, mamul maliyet içerisinde raporlanmaktadır.

Falns tipi bojili yük vagonuna ait Tam Maliyet Yöntemine göre hesaplanmış toplam üretim maliyetleri Tablo 2'deki gibidir;

Tablo 2. Tam Maliyet Yöntemine Göre Falns Tipi Bojili Yük Vagonunun Toplam Üretim Maliyetleri

Maliyetler	Tutarları (₺)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	30.853.363,59
Direkt İşçilik Maliyetleri	2.961.063,96
Genel Üretim Maliyetleri	13.845.264,02
-Değişken	9.138.134,385
-Sabit	4.707.129,64
TOPLAM	47.659.691,58
Üretim Miktarı	300 Adet

Tablo 2'de işletme tarafından üretilen 300 adet falns tipi bojili yük vagonuna ait toplam üretim maliyetleri gösterilmektedir. Üretim maliyetlerini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri 30.853.363,59 ₺, direkt işçilik maliyetleri 2.961.063,96 ₺ ve genel üretim maliyetleri ise, 13.845.264,02 ₺'dir. Genel üretim maliyetlerini sabit ve değişken maliyet ayrımı yapıldığı takdirde 9.138.134,385 ₺ değişken maliyet ve 4.707.129,64 ₺ ise sabit maliyetten meydana gelmektedir.

Zans tipi sarnıç vagonunun üretimini de gerçekleştirmiştir. 2014 yılına ait 200 adet zans tipi sarnıç vagonunun Tam Maliyet Yöntemine göre hesaplanmış toplam üretim maliyetleri Tablo 3'teki gibidir;

Tablo 3. Tam Maliyet Yöntemine Göre Zans Tipi Sarnıç Vagonunun Toplam Üretim Maliyetleri

Maliyetler	Tutarları (₺)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	23.879.988,49
Direkt İşçilik Maliyetleri	2.281.692,91
Genel Üretim Maliyetleri	11.504.937,13
-Değişken	7.784.336,70
-Sabit	3.720.601,30
TOPLAM	37.666.619,40
Üretim Miktarı	200 Adet

Tablo 3'de 200 adet zans tipi sarnıç vagonuna ait toplam üretim maliyetleri yer almaktadır. Üretim maliyetlerini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri 23.879.988,49 ₺, direkt işçilik maliyetleri 2.281.692,91 ₺ ve genel üretim maliyetleri ise, 11.504.937 ₺'dir. Genel üretim maliyetlerini sabit ve değişken maliyet ayrımı yapıldığı takdirde 7.784.336,70 ₺ değişken maliyet ve 3.720.601,30 ₺ ise sabit maliyetlerden meydana gelmektedir.

Tablo 3 ve 4'te genel üretim maliyetleri işletmenin verilerine göre sabit ve değişken maliyetler ayrımı yapılarak gösterilmiştir. Çünkü, TMS-2 Stoklar Standardında Normal Maliyet Yöntemi benimsenmiş

olup genel üretim maliyetlerine ait tutarlar bu doğrultuda düzeltilecektir. Bu yapılacak düzeltmeler doğrultusunda işletmenin nihai tablosunu oluşturacak olan Normal Maliyet Yöntemine göre gerekli hesaplamalar yapılacaktır. TMS-2 Stoklar Standardında bahsedilen değişiklikler göz önünde bulundurulmuş ve Normal Maliyetleme Yöntemine göre vagonların maliyetleri hesaplanmıştır.

İşletmenin normal yıllık üretim kapasitesi 750 adet vagon üretimidir. İşletme 2014 yılında 300 adet falns tipi bojlili yük vagonu ve 200 adet zans tipi sarnıç vagonu üretmiştir. İşletme 300 adet falns tipi bojlili yük vagonu için 216.989 saat çalışmakta iken, 200 adet zans tipi sarnıç vagon için ise 159.054 saat çalışmaktadır. İşletme falns tipi bojlili yük vagonu üretmiş olsaydı 300 adet, aynı şekilde zans tipi sarnıç vagonu da falns tipi bojlili yük vagonu cinsinden ifade edersek 220 adet falns tipi bojlili yük vagonu üretmiş olacaktır. Dolayısıyla 520² adet üretim miktarı üzerinden hesaplamalar gerçekleştirilmiştir.

Tablo 2 ve Tablo 3'teki yer alan maliyet verilerinden hareketle falns tipi bojlili yük vagonuna ve zans tipi sarnıç vagonuna ait maliyetler sabit ve değişken ayırımı yapılarak maliyetlendirme yöntemlerinden biri olan Tam Maliyet Yöntemine göre üretim maliyetleri ve birim maliyetleri Tablo 4'teki gibi hesaplanmaktadır.

Tablo 4. VUK'a Göre Falns ve Zans Tipi Vagonlarına Ait Toplam Üretim Maliyetleri

Vagon Türü	Falns Tipi Bojlili Yük Vagonu	Zans Tipi Sarnıç Vagonu	Toplam
DİMMM	30.853.363,59	23.879.988,49	54.733.352,08
DİM	2.961.063,96	2.281.692,91	5.242.756,87
GÜM			
Değişken	9.138.134,385	7.784.336,70	16.922.471,09
Sabit	4.707.129,64	3.720.601,30	8.427.730,94
Toplam Üretim Maliyeti	47.659.691,58	37.666.618,53	85.326.310,10
Üretim Miktarı	300 Adet	200 Adet	500 Adet
Birim Maliyeti	158.865,636	188.333,09	347,198,726

Tablo 4'te falns tipi bojlili yük vagonuna ve zans tipi sarnıç vagonuna ait tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış toplam üretim maliyetleri ve birim maliyetleri yer almaktadır. Falns tipi bojlili yük vagonunun toplam üretim maliyeti 47.659.691,58 " iken, zans tipi sarnıç vagonuna ait toplam üretim maliyeti ise, 37.666.618,53 "dir. Her iki vagon için katlanılan toplam üretim maliyeti ise, 85.326.310,10 "dir. Aynı zamanda falns tipi bojlili yük vagonunun birim maliyeti 158.865,636 " iken, zans tipi sarnıç vagonunun birim maliyeti ise, 188.333,09 "dir. Bu veriler ışığında TMS-2 Stoklar Standardının benimsemiş olduğu Normal Maliyet Yöntemine göre her bir vagonun toplam üretim maliyeti hesaplanmıştır.

Tablo 5'de falns tipi bojlili yük vagonuna ait maliyetler Tablo 2'ye göre hesaplanmış tutarları üzerinden Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerine göre toplam üretim maliyetleri Tablo 5'deki gibi yer almaktadır.

İşletmenin normal yıllık üretim kapasitesi 750 adet vagon üretimidir. İşletme 2014 yılı içerisinde sadece falns tipi bojlili yük vagonu üretmiş olsaydı, 520 adet üretebilecektir. Ayrıca 2014 yılında falns tipi bojlili yük vagonunun üretim miktarı 300 adettir. İşletmenin falns tipi bojlili yük vagonuna ait maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri Tablo 5'deki gibidir;

Tablo 5. Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Falns Tipi Bojlili Yük Vagonuna Ait Maliyet Hesaplaması

	Tam Maliyet	Normal Maliyet
DİMMM	30.853.363,59	30.853.363,59
DİM	2.961.063,96	2.961.063,96
GÜM		
Değişken	9.138.134,385	9.138.134,385
Sabit	4.707.129,64	3.371.091
Toplam Üretim Maliyeti	47.659.691,58	46.323.652,94

Sabit GÜM Yükleme Tutarı = Sabit GÜG/Normal Üretim Kapasitesi

Sabit GÜM Yükleme Tutarı = 8.427.730,94 / 750Adet

Sabit GÜM Yükleme Tutarı = 11.236,97459 "/Adet

Falns tipi bojlili yük vagonuna ait maliyete verilecek Sabit GÜM;

² 300*(216.989+159.054)/216.989 = 520

Maliyete Verilecek Sabit GÜM = SYT×Üretim Miktarı

Maliyete Verilecek Sabit GÜM = 11.236,97×300Adet

Maliyete Verilecek Sabit GÜM = 3.371.091 "/Adet

Tablo 5'de, falns tipi bojili yük vagonun maliyeti normal maliyet yöntemine göre hesaplandığı takdirde söz konusu vagonun toplam üretim maliyetinin azaldığı görülmektedir.

Tablo 6'de zans tipi sarnıç vagonuna ait maliyetler Tablo 3'e göre hesaplanmış tutarları üzerinden Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerine göre toplam üretim maliyetleri Tablo 6'daki gibi yer almaktadır.

Tablo 6. Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemine Göre Zans Tipi Sarnıç Vagonuna Ait Maliyet Hesaplaması

	Tam Maliyet	Normal Maliyet
DİMMG	23.879.988,49	23.879.988,49
DİG	2.281.692,91	2.281.692,91
GÜG		
Değişken	7.784.336,70	7.784.336,70
Sabit	3.876.755,83	2.472.133,4
Toplam Üretim Maliyeti	37.666.618,53	36.418.151,5

Zans tipi sarnıç vagonuna ait maliyete verilecek Sabit GÜM;

Maliyete Verilecek Sabit GÜM = SYT×Üretim Miktarı

Maliyete Verilecek Sabit GÜM = 11.236,97 "×220 Adet

Maliyete Verilecek Sabit GÜM = 2.472.133,4 "/Adet

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜM = SYT×Boş kapasite

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜM = 11.236,97 ×230Adet

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜM = 2.584.503,1 "

Tablo 6'da, zans tipi sarnıç vagonun maliyeti normal maliyet yöntemine göre hesaplandığı takdirde söz konusu vagonun toplam üretim maliyetinin azaldığı görülmektedir.

Vergi kanunlarına göre tam maliyet yönteminin kullanılması gerekir. Ancak standart, normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yöntemde göre sabit üretim maliyetleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine verilir. Boş kapasiteye düşen kısım ise (2.584.503,1"), dönem giderine (680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına) yansıtılarak kaydedilir. Vergi kanunları bu gideri kabul etmediği için; mamul satılmışsa problem olmaz. Dönemde üretilen mamullerin tamamı satılmış ise, mamul ile ilgili maliyetlerin tamamı gidere dönüşeceğinden, sonuç olarak hem tam maliyet hem de normal maliyet yöntemlerine göre kar aynı çıkacaktır. Ancak dönemde üretilen mamullerin tamamı satılmamış ise mamul ile ilgili maliyetlerin tamamı gidere dönüşemeyeceğinden, sonuç olarak hem tam maliyet hem de normal maliyet yöntemlerine göre kar farklı çıkacaktır. Boş kapasiteden dolayı mamule yüklenemeyen maliyetler dönem gideri olarak kaydedilir. Dolayısıyla bu giderde düşülmeyeceği için vergi ile uyumlama kaydı yapılmalıdır. Çünkü tam maliyet uygulandığında bu çalışmada 2.584.503,1"lik kısım stok maliyetine kaydedileceği için aktifleştirilmiş olur, dolayısıyla mamulün satıldığı yılın maliyetine yazılacaktır.

Boş kapasiteye düşen kısım olarak hesaplanan 2.584.503,1" tutarın 1.033.801,24 "si falns tipi bojili yük vagonuna ait, 1.550.701,86 " 'si ise zans tipi sarnıç vagonuna aittir.

Tablo 7. TMS-2ye Göre Düzeltilmiş Maliyetler

	Falns Tipi Bojili Yük Vagonu	Zans Tipi Sarnıç Vagon	Toplam
VUK'a Göre Maliyetler	47.659.691,58	37.666.618,53	85.326.310,1
Atıl Kapasite Gideri	(1.033.801,24)	(1.550.701,86)	(2.584.503,1)
Toplam	46.625.890,34	36.115.916,67	82.741.807

Tablo 7'de falns tipi bojili yük vagonuna ve zans tipi sarnıç vagonuna ait işletmenin VUK'a göre hesaplanmış üretim maliyetleri ve TMS'ye göre düzeltilmiş maliyetleri yer almaktadır. Falns tipi bojili yük vagonunun VUK'a göre üretim maliyeti 47.659.691,57 " iken, TMS göz önüne alınarak hesaplanmış üretim maliyeti ise 46.625.890,34 "dir. Görüldüğü gibi vagonun maliyetinde (47.659.691,57 " - 46.625.890,34 ") 1.033.801,24 "lik azalma meydana gelmiştir. Aynı şekilde zans tipi sarnıç vagonuna

bakıldığı zaman VUK'a göre üretim maliyeti 37.666.618,53  iken TMS göz önüne alınarak hesaplanmış üretim maliyeti ise, 36.115.916,67 dir. Görüldüğü gibi zans tipi sarnıç vagonun maliyetinde de (37.666.618,53  - 36.115.916,67 ) 1.550.701,86 lik azalma meydana gelmiştir. Maliyetlerdeki bu azalışın sebebi işletmenin atıl kapasitesinin olmasıdır.

6. SONUÇ

Gelecek yıllarda işletmenin muhasebe süreçlerinde, üretilen mamullerin maliyetlerinin daha gerçekçi, karşılaştırılabilir, güvenilir ve daha şeffaf bir şekilde saptanabilmesi için TMS'den yararlanılmıştır. İşletmelerde uygulanan VUK ile TMS arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Bu çalışmada, işletmenin üretmiş olduğu mamul maliyetlerini TMS-2 Stoklar Standardına göre yeniden hesaplanmıştır. Bu hesaplama ile VUK'a göre hesaplanan mamul maliyeti ile TMS-2'ye göre hesaplanan mamul maliyeti arasındaki fark ortaya koymaya çalışılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma ile işletmenin mevcut uygulamasında olan VUK ile TMS-2 Stoklar Standardı karşılaştırılarak literatüre özgün bir katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

TMS-2 Stoklar Standardı mamul maliyet hesaplamasında normal maliyet yönteminin kullanılmasını öngörmüştür. Bu yöntemde göre, mamul üretimindeki sabit maliyetler işletmenin kapasite kullanım oranına göre mamul ile ilişkilendirilir. Boş kapasiteye düşen sabit giderler gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanır. Dolayısıyla mamul maliyeti mamul için katlanılan değişken ve kapasite kullanım oranına göre belirlenen sabit giderlerde oluşur.

Tam maliyet yöntemine göre falns tipi bojlili yük vagonunda 47.659.691,58  iken, normal maliyet yönteminde ise, 46.625.890,34 dir. Zans tipi sarnıç vagonu açısından hesaplamalar gerçekleştirildiği takdirde, tam maliyet yönteminde 37.666.618,53  iken, normal maliyet yönteminde ise 36.115.916,67 dir. Ortaya çıkan bu farklılıklar normal maliyet yönteminde sabit üretim maliyetleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine verilmesinden kaynaklanmaktadır. Boş kapasiteye düşen kısım ise, dönem giderine (680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına) yansıtılarak kaydedilir.

Sonuç olarak, işletmenin VUK'a göre hesapladıkları mamul maliyetleri ile TMS-2 Stoklar Standardına göre hesaplanan mamul maliyetleri farklı çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

AKGÜL, Başak Ataman ve Hüseyin AKAY (2004), Uluslararası Muhasebe Standartları, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

BAHADIR, Oğuzhan (2012), "Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2012, s.s.51-68.

BOYAR, Ender ve Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ (2008), "TMS-2 Stoklar Standardında Diğer Maliyetler Bölümünün Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması, Dayanışma, No:101, Apr. p.p.41-44.

BÜYÜKMİRZA, H. K. (2008). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 13. Baskı, Gazi Kitabevi.

ÇELİK, Muhsin (2012), "KOBİ TFRS Kapsamında Üretim Maliyeti ve Maliyetleme Yöntemi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:290, Kasım, s.s.95-105.

DEMİREL, Nuray (2009), "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri", KMU, İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl:11, Sayı:17, Aralık, s.s.43-68.

DURUN, Adem ve Serkan YALNIZ (2013), "Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:27, Sayı:1, s.s.139-157

GENÇOĞLU, Ümit Gücenme (2008), Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi, Marmara Kitap Merkezi Yayıncılık, Bursa.

GÖLKÖY, Ozan (2008), "Türkiye Muhasebe Standartları 2 Stoklar", Mali Ufuklar Dergisi, Ekim-Aralık, Sayı:43, s.s.9-22.

GÖKGÖZ, Ahmet (2012), "KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:XIV, Sayı:II, s.s.243-258.

GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar ve Ender BOYAR (2010), “TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık, s.s.109-127.

KARAKAYA, Mevlüt (2007), Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı, Gazi Kitabevi.

SÖNMEZ, Feriştah (2007), “TMS 2- Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No’lu SPK ve 13 No’lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:35, s.s.150-159.

TMS/TFRS 2013 Seti (Güncellenmiş ve Yürürlükte Olan Halleriyle (2013), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf (ErişimTarihi:19.08.2014).

TOROSLU, Vefa (2011), Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi, Adalet Yayınevi, Ankara.

YARDIMCIOĞLU, Mahmut ve Hilal KOCAMAZ (2012), “TMS 2 Stoklar Standardı İle Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki” Dayanışma Dergisi, Sayı:116, s.s.27-40.

YERELİ, Ayşe N., Nilgün KAYALI ve Lale DEMİRLİOĞLU (2012), “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi:TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan, s.s.21-42.