

**KURU ÇAY ÜRETEN İŞLETMELERDE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN
TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

***ACCOUNTING OF PRODUCTION ACTIVITIES OF TEA FACTORIES
WITHIN THE SCOPE OF TAS 2 INVENTORIES***

Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI*
Yrd. Doç. Dr. A.Cemkut BADEM**

Öz

Çay fabrikalarında, tarımsal faaliyet neticesinde elde edilen tarımsal ürün niteliğindeki yaş çay yaprakları girdi olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında tanımlanmış olan tarımsal faaliyet sonucu elde edilen tarımsal ürünün bir sonraki üretim aşaması kuru çay üretimi olmaktadır. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı hasadı yapılmış canlı varlık ve tarımsal ürünlere hasat noktasına kadar uygulanmakta, hasat edilmiş ürünler sınai üretime konu olursa bu aşamada TMS 2 Stoklar standardı uygulanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, yaş çay üretiminin bir sonraki aşaması olan sınai üretim sürecinde kuru çay üretim işlemlerini, TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirmektir.

Anahtar Sözcükler: Kuru Çay Üretimi, TMS 2 Stoklar Standardı, Muhasebeleştirme

Abstract

Tea leaves which is agricultural products produced as a result of agricultural activities have been used as a main input in Tea Factories. Therefore, next production stage of agricultural products produced by agricultural activities defined in TAS 41 Agriculture Standard is processed tea production. TAS 41 Agriculture standard is applied to the harvested biological assets and agricultural products at the point of harvest. If harvested agricultural products have been used as a main input in industrial production,

* Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İİBE, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi

** Kocaeli Üniversitesi, İİBE, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi,

TAS 2 Inventories Standard is applied in this production stage. The aim of this study is to record the financial transactions of processed tea production which is the next production stage after harvesting tea leaves within the framework of TAS 2 Inventories Standard.

Keywords: Processed Tea Production, TAS 2 Inventories Standard, Accounting

1. GİRİŞ

Kuru çay üreten işletme, tarımsal ürünü (çay yaprağını) girdi olarak kullanarak kuru çay üreten, çayın paketlenmesi ve ticaretini yapan iktisadi ve teknik bir birim olarak tanımlanabilir (Karacan, Aygün ve Savcı, 2012, 114).

Kuru çay üreten işletmelerinin ayırt edici özellikleri aşağıdaki biçimde sıralanabilir (Karacan, Aygün ve Savcı, 2012, 114):

- Tarımsal ürünü girdi olarak kullanırlar ve kapasite kullanımları düşüktür.
- Yaş çay yaprağının biyolojik yapısını düzeltmek, işlemek ve kuru çayın pazarlamasını yapmak üzere faaliyette bulunurlar.
- Kuru çay üretimi bölgesel, belirli dönemlerde ve teknoloji yoğun çalışma ile yapılır.
- Üretim; ardışık, bağımlı ve kitle halindedir. Bu da üretimde mekanik ve katı bir disiplini gerekli kılar.
- Maliyetlerin önemli bir kısmını direkt malzeme maliyetleri oluşturmaktadır.

Kuru çay üretiminde çay bitkisinden elde edilen yaş çay yaprakları girdi olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında tanımlanmış olan tarımsal faaliyet sonucu elde edilen tarımsal ürünün bir sonraki üretim aşaması kuru çay üretimi olmaktadır.

Bu çalışma daha önce TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde yaş çay tarımı faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak hazırladığımız bilimsel çalışmanın devamı niteliğindedir. Dolayısıyla çalışmanın amacı, yaş çay üretiminin bir sonraki aşaması olan sınıai üretim sürecinde kuru çay üretim işlemlerini, TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirmektir.

TMS 41 Tarımsal faaliyetler standardı hasadı yapılmış canlı varlık ve tarımsal ürünlere hasat noktasına kadar uygulanmakta, hasat edilmiş ürün-

ler sınıai üretime konu olursa bu aşamada TMS 2 Stoklar standardı uygulanmaktadır. Tablo 1’de tarımsal ürün ve sınıai ürün ayrımını gösteren örnekler yer almaktadır.

Tablo 1: Canlı Varlık, Tarımsal Ürün ve Sınıai Ürün Örnekleri

Canlı Varlıklar (İlgili Standart TMS 41)	Tarımsal Ürün (İlgili Standart TMS 41)	Hasattan sonrası işlenmiş ürünler (Sınıai Ürün) (İlgili Standart TMS 2)
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Orman korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Buğday	Un, Kepek
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir, tereyağ, kaymak, yoğurt...
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, salam, pastırma
Çalılık (Çay bitkisi)	Yaprak (Yaş çay yaprağı)	Çay (Kuru çay)
Ayçiçeği	Ayçiçeği Tablası	Ayçiçek yağı, kuru yemiş
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler	Meyve suyu, reçel, dondurulmuş meyve

Kaynak: TMS 41 md.4’den uyarlanmıştır.

Çalışmanın literatürde TMS 41’le bağlantılı üretim süreçlerine TMS 2 Stoklar standardının uygulanması ile ilgili yapılmış az sayıda çalışmaya destek vererek, bilim insanlarının bu alana ilgisini çekeceği düşünülmüştür. Çalışmanın ikinci bölümünde kuru çay üretim süreci ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş, üçüncü bölümünde TMS 2 Stoklar standardının kuru çay üretimine uygulanması üzerinde durulmuştur. Dördüncü ve son bölüm sonuç ve değerlendirmedir.

2. KURU ÇAY ÜRETİM SÜRECİ

2.1. Genel Açıklama

Türkiye’de yıllık çay tüketimi 200 bin ton civarındadır (Türkiye Gıda Sektörü Raporu, 2010,s.6). Tüketim yıldan yıla artmasa da yıllık 25-35 bin ton civarında arz fazlası çay oluşmaktadır.

Yurtiçi tüketim miktarını nüfus artış oranı, gelir düzeyi, ikame ve destek mallar tüketim düzeyi etkilemekle birlikte sürüm kalitesi ve fiyat seviyesi de tüketim miktarını belirleyici diğer önemli faktörler olarak dikkat çekmektedir. Yurtiçi stokların optimum üretim ve tüketim dengesi düzeyine çekilebilmesi için yaş çay ve kuru çayda kalitenin ve üretimin maliyetinin dikkate alınması zorunludur (Gülçubuk ve diğerleri 2003, 34).

Türkiye’de kuru çay üreten çay işleme fabrikalarının kapasite durumları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Çay İşleme Fabrikalarının Kapasite Durumları (Ton/Gün)

İLLER	FABRİKALAR				TOPLAM	
	ÇAYKUR		ÖZEL SEKTÖR		SAYI	KAPASİTE
	SAYI	KAPASİTE	SAYI	KAPASİTE		
RİZE	33	4.680	183	6.705	216	11.385
TRABZON	8	1.180	26	1.225	34	2.405
ARTVİN	4	645	7	310	11	955
GİRESUN	1	165	12	480	13	645
ORDU			1	30	1	30
TOPLAM	46	6.670	229	8.750	275	15.420

Kaynak: Çaykur Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü Çay Sektörü Raporu, 2008 s.11

Ayrıca Rize Ticaret Borsası verilerine göre son 5 yıl’a Çaykur ve Özel Sektörün yaş çay alım miktarları aşağıdaki Tablo 3’de gösterilmiştir (Türk Çay Sektörü Güncel Durum Raporu, Rize Ticaret Borsası, 2013).

Tablo 3: 2008-2012 Yılları Genel Toplam Yaş Çay Alımları (Kg)

	2008	2009	2010	2011	2012
Özel Sektör	467.437.284	510.442.198	715.350.187	578.160.620	497.388.942
Çaykur	650.103.682	593.538.074	590.396.777	652.980.573	655.288.218
TOPLAM	1.117.540.966	1.103.980.272	1.305.746.964	1.231.141.193	1.152.674.160

Kaynak: Rize Ticaret Borsası, Mart 2013. www.rtb.org.tr/dosyalar/2027-2011_xls, (28.2.2013)

2.2. Türkiye’de Kuru Çay Üretiminde Sorunlar

Kuru çay üreten işletmelerin sorunları ile ilgili çalışmalar incelendiğinde bu sorunların, temel sorunlar, işletme yetersizlikleri ile ilgili sorunlar ve diğer sorunlar olarak gruplandırıldığı görülür (Saklı, 2008, 195-242; Rize Ticaret Borsası 1996; Çaysiad Raporu 2006).

Türkiye’de kuru çay üreten işletmelerde üretimle ilgili temel sorunlar (Savcı, 2012, 19);

- Maliyetlerin yüksek olması,
- Kalite ve verimliliğin düşüklüğü,
- Arz/talep dengesizliği olmak üzere üç başlık altında ele alınabilir.

Çay işletmelerinin sorunlarıyla ilgili çalışmalar incelendiğinde bu sorunların, temel sorunlar, işletme yetersizlikleri ile ilgili sorunlar ve diğer sorunlar olarak gruplandırıldığı görülür (Saklı 2008, 195-242; Rize Ticaret Borsası 1996; Çaysiad Raporu 2006).

Çay işletmeleri ile ilgili temel sorunlar (Savcı 2012, 19);

- Maliyetlerin yüksek olması,
 - Kalite ve verimliliğin düşüklüğü,
 - Arz/talep dengesizliği olmak üzere üç başlık altında ele alınabilir.
- İşletme yetersizlikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Savcı 2012, 21).
- İşletmenin Finansal, Teknik ve Hijyenik Yönden Yetersizliği,
 - Örgütlenme Yetersizliği,
 - Yönetici Yetersizliği,
 - Pazarlama Yetersizliği,

İşçi İstismarı.

Diğer sorunlar (Savcı 2012, 23),

- Kaçak-sahte çay girişi,
- Teşvik ve destekleme sorunu,
- Sektörel yapıdaki sorunlar olarak belirtilebilir.

Türkiye’de kuru çay üretimindeki sorunlara gereğince önem verilememiş ve bu sorunlar; plansızlık, programsızlık ve denetimsizlik vb nedenlerden dolayı her geçen gün artma eğilimi göstermiştir. Türkiye’de kuru çay üretiminde amaç hep miktarı artırmak olmuş, kalite, maliyetler, farklılaştırma ve dünya pazarlarına girme göz ardı edilmiştir (Savcı, 2012, 19).

2.3. Kuru Çay Üretimi

Üretim faaliyetleri, girdilerin nihai ürünlere dönüştürülmesi ile ilgili faaliyetleri ifade eder (Porter, 1988, 39). Üretim faaliyetleri, girdilerin çıktılara dönüştürülme sürecinde girdilere katma değer yaratmalıdır. Üretim için ilk madde ve malzeme, işgücü, sermaye, bilgi gibi girdiler dönüştürme sürecinden geçirilerek mal ve hizmetler üretilir. Üretim sırasında kullanılan girdilerin maliyetleri ve üretilen mal ve hizmetlerin değeri ya da fiyatı arasındaki fark işletmenin üretim sırasında yarattığı katma değeri oluşturur (Üner,2008, 115).

Üretim faaliyetleri, işletmelerin en temel işlerinden biri olup, bu faaliyetlerin fayda oluşturması ve üretilen mal ve hizmete talebin sürekliliğinin sağlanmasını gerekli kılar. Fayda oluşturmak, herhangi bir mala çeşitli faktörler kullanılarak insan gereksinimini karşılayacak özellikler kazandırılmasıdır. Fayda, şekil faydası, zaman faydası, mekân (yer) faydası olmak üzere üç şekilde oluşur (Altuğ, 2001, 16). Kuru çay üretimi sonucunda elde edilen ürün özelliği gereği hem şekil faydası oluştururken, bir yandan da mekan ve zaman faydasının oluşturulmasına imkan sağlamaktadır. Yaş çay yaprakları şekil faydası ile kur çaya dönüştürülmekte, yazın elde edilen ürün bir kış boyunca tüketilmekte, Doğu Karadeniz de elde edilen ürün tüm Türkiye'ye ve dünyaya mekan faydası yoluyla ulaştırılmaktadır.

Kuru çay üretimi, yaş çay yaprağının tedarik edilmesinden başlayıp fabrikaya taşınması, yaş çay yaprağının fabrikada uygun şekilde serilerek işlemeye hazırlanması, Ortodoks ve CTC (Crushing-Parçalama, Tearing-Yırtma, Curling-Bükme) yöntemlerine göre işlem görmesidir (Savcı, 2012, 119).

Kuru çay üretiminde belli başlı olarak Ortodoks ve CTC olmak üzere iki yöntem vardır. Fakat Ortodoks yöntemi dünyada en çok tercih edilen ve yaygın olarak kullanılan yöntemdir.

Kuru çay üretiminin işlem süreci aşağıdaki Şekil 1'de gösterilmiştir.

Şekil 1: Kuru Çay Üretiminin İşlem Süreci



Kaynak: Burhan Kacar, Çay Bitkisi Biyokimyası Gübrenmesi İşleme Teknolojisi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010, s.230.

Soldurma: Soldurma, kısmî kurutma yöntemiyle çay yaprağında yoğun olarak bulunan bitki öz suyunun azaltılarak konsantre hale getirilmesi ve çay yaprağının, fiziksel olarak kıvrıma işlemi için uygun şekle dönüştürülmesidir. Soldurma siyah çay üretiminin zorunlu ilk aşamasıdır(Kacar, 2010, 182).

Kıvrıma: Siyah çay üretiminde ikinci aşama ve önemli aşama kıvrımadır. Kıvrımın temel amacı bitki öz suyunu hücrelerden çıkarmak ve bunu kırılmadan kıvrılan çay yapraklarına bulaştırmaktır(Kacar, 2010, 192).

Oksidasyon (Fermantasyon): Siyah çay en önemli kimyasal ve biyokimyasal özelliklerini fermantasyon aşamasında kazanır. En ucuz ve en basit işlem aşaması olan fermantasyon, kıvrıma işleminden sonra belirli yükseklikte yaprakların özelliklerine, çevrenin hava durumuna fermantasyon alanını nemine ve sıcaklığına göre belirlenen saat aralıklarında gerçekleşir. Bu doğal proses (süreç), çayın tadını oluşturan enzimlerin ortaya çıkmasını sağlar(Kacar, 2010, 201).

Kurutma: Kurutma, çay yaprağının nem kapsamını belirli düzeye indirerek fermantasyonu durdurmak, kazanılan özelliklerin ve maddelerin kaybolmasına neden olacak ortamların hazırlanarak siyah çayı depolanabilir, paketlenir ve taşınabilir duruma sokmaktır(Kacar, 2010, 208).

Derecelendirme (Tasnif): Çayın derecelendirilmesi, kuru çayda bulunan değişik boyutlardaki çay parçacıklarının fiziksel olarak ayırt edilmesi işlemine dayanır. Yapraklar, kurutma işlemi sonrasında çeşitli büyüklüklerdeki sap, lif ve siyah çay yapraklarının bir karışımı haline gelmektedir. Sap ve lifler, elektriksel ekstraktörlerle uzaklaştırılır. Siyah yaprak büyüklüğüne göre elekten geçirildikten sonra amaca yönelik olarak kutulara aktarılır(Kacar, 2010, 213).

Paketleme: Kutularda paketlemeye yetecek kadar çay biriktiğinde çay, siloların kâğıt torbalarla veya kutularla dolu olduğu paketleme odalarına aktarılır.

2.4. Kuru Çay Üretim Maliyetleri

Üretim maliyeti, üretim faaliyetlerinin tamamlanması anına kadar faaliyet süresince katlanılan ve para ile ifade edilebilen fedakârlıklardır. Üretimin tamamlandığı noktada bu maliyetler ürünün maliyet değerini oluşturur (Peker, 1988, 157). Diğer bir ifadeyle üretim maliyetleri, işletmenin üretim fonksiyonu ile ilgili katlanılan ve üretilen mamul ya da hizmetlere yüklenen maliyetlerdir (Altuğ, 2001, 90). Kısaca üretim maliyeti, üretim için kullanılan ve mamullere yükletilen değer kullanımlarının tümüdür. Üretim maliyeti yerine üretilen mamul maliyeti tamamlanan mamullerin maliyeti veya tamamlanan malların maliyeti (TMM) deyimleri de kullanılır (Haftacı, 2009, 70).

Üretim maliyetleri, mal ve hizmet üreten işletmeler için çok önemlidir. Çünkü bu maliyetler, işletmenin esas faaliyet konusu olan mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilen üretim faktörlerinin değeridir. İşletmelerde satılan mamullerin maliyetini belirlemede üretim maliyetlerinin bilinmesi gerekir.

Üretim maliyetleri, üretime yüklenme açısından direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamından oluşur.

Bu durumda üretim maliyet unsurları;

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel üretim giderleri diye üçe ayrılabilir.

Maliyet unsurlarından direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri genellikle birincil maliyet (ilk maliyet) olarak adlandırılır. Çünkü bunların tamamlanan mamullerle doğrudan bir ilişkisi vardır. Mamullerle doğrudan ilişki kurulamayan genel üretim giderleri ise ikincil maliyet

olarak adlandırılır. Üretim maliyet unsurlarından direkt işçilik ve genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzemeleri mamullere dönüştürür. Bu nedenle bu iki maliyetin toplamı dönüşüm maliyeti olarak adlandırılır (Küçüksavaş, 2010, 627).

Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti: Kuru çay üreten işletmelerde, ilk madde ve malzeme maliyeti; ürünün bünyesine doğrudan doğruya giren, teknik ve ekonomik değeri çok kolay bir şekilde tespit edilebilen yaş çay ile yaş çay alım yerinin kirası, işçiliği ve yaş çayın alım yerinden fabrikaya üretim merkezine taşınmasında kullanılan giderlerinin toplamından oluşur (Savcı, 2012, 130).

Direkt işçilik giderleri: Esas üretim yerleri ile ilgili olup, doğrudan doğruya üretime yüklenebilen değer kullanımudur. Kuru çay üreten işletmelerde direkt işçilik gideri, kuru çay üretimi gider yerleri ile ilgili olup doğrudan doğruya üretime yüklenebilen ve ürünü oluşturan, şeklini, yapısını ve durumunu değiştiren değer kullanımudur (Savcı, 2012, 135). Üretim safhalarında çalışan işçilerin normal çalışma brüt ücretlerinden oluşmaktadır.

Genel Üretim Giderleri: Endirekt malzeme (kurutmada kullanılan kömür), endirekt işçilik, amortisman, enerji, sigorta, bakım onarım gibi üretim miktarına göre sabit ve değişken özellik gösteren maliyetlerden oluşmaktadır.

3. TMS 2 STOKLAR STANDARDININ KURU ÇAY ÜRETİMİNE UYGULANMASI

3.1. Genel Açıklama

TMS 2 Stoklar standardı, üretim maliyetlerinin kapsam açısından belirlenmesi konusuna standardın stokların maliyeti, satın alma maliyeti ve dönüştürme maliyetleri başlıklı bölümlerinde değinmiştir.

Stokların maliyeti ile ilgili önemli hükümler 2 numaralı TMS'de aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Satın alma maliyeti
- Dönüştürme maliyeti
- Birleşik maliyet ve satılabilir duruma getirmek için gerekli diğer maliyetler
 - Gidere dönüştürme
 - Değerleme

TMS 2 paragraf 10'a göre "stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir" (KGK, TMS 2, 3). Burada üretim işletmeleri için söz konusu olabilecek satın alma maliyetleri ile kastedilen üretim ortamında kullanılan direkt ya da endirekt malzeme stoklarıdır. Yine üretim işletmeleri için söz konusu olabilecek dönüştürme maliyeti ile kastedilen üretim maliyetleridir ki bunlar direkt ilk madde ve malzemeyi mamul haline dönüştürecek unsurlardan kaynaklanan direkt işçilik ve genel üretim maliyetleridir.

a) Satın Alma Maliyeti:

TMS 2 paragraf 11'e göre satın alma maliyeti stokların "satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade 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 yapılıır" (KGK, TMS 2, 3). Bu maddede üretim işletmeleri için üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin tedariki sırasında stok hesabının borcuna kaydedilecek alış maliyetinin içeriği ile malzemenin maliyetini azaltacak unsurlar açıklanmıştır. Alış bedeli, taşıma, sigorta, mahsubu veya iadesi söz konusu olmayan vergi gibi malzemeyi işletmeye getirene kadar katlanılan tüm maliyetler malzeme maliyeti içine katılarak aktifleştirilecektir. Dolayısıyla alış maliyeti;

- + Alış Bedeli
- + İade alınamayacak vergiler
- + Nakliye, Sigorta
- + Yükleme boşaltma maliyetleri
- Ticari iskontolar
- = Satın alma maliyeti (ilk aktifleştirme bedeli) şeklinde hesaplanır.

TMS 2 paragraf 18'e göre bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla 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 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendiri-

lebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. (KGK, TMS 23, p.8) Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir. (KGK, TMS 23, p.7)

Kuru çay üretiminde satın alma maliyeti, direkt ilk madde unsuru olan hasadı yapılmış yaş çay yapraklarının müstahsillerden temin edilmesi sırasında ortaya çıkmaktadır. Satın alma bedeline oluşan taşıma maliyetleri de katılarak satın alma maliyeti hesaplanır. Vadeli alımlarda peşin değer indirgeme işlemi yapılmalı, hesaplanan vade farkı malzeme maliyetine katılmadan faiz gideri olarak dikkate alınmalıdır.

b) Dönüştürme Maliyeti:

TMS 2 paragraf 12'ye göre "Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarımı gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim maliyetleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir" (KGK, TMS 2, 4). Bu maddede özellikle genel üretim maliyetlerine vurgu yapılmış ve genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlerine örnekler verilmiştir. Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlere ayrılması gereği 13. paragraf ile birlikte değerlendirildiğinde daha net olarak belirlenebilmektedir.

TMS 2 paragraf 13'e göre "Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. 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 ya da 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 değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır” (KGK, TMS 2, 4). Bu maddeden sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen birimlere normal kapasite temelinde ve kapasite kullanım oranına göre yükleneceği anlaşılmaktadır. Normal kapasitenin tam kullanılmaması durumunda üretime yüklenemeyecek olan sabit genel üretim maliyetleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına alınacaktır.

TMS 2 Stoklar Standardı kimi özel durumlar dışında normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Standardın sabit genel üretim maliyetlerine bakış açısı belirli olup normal kapasite temel alınarak kapasite kullanım oranına göre üretilen birimlere yükleme yapılacağı açıkça benimsenmiş ve normal maliyet yöntemi standarda tabi üretim işletmeleri için şart olarak ortaya konmuştur.

Bununla birlikte konunun bir de Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi yerinde olur. Uygulamada standarda uygun olarak raporlama yapmak zorunda olan üretim işletmeleri açısından normal kapasitenin altında üretim yapıldığı dönemlerde üretime yüklenmeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu açısından bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilecektir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı etkisi ortaya çıkacak, bu etki tüm üretim birimleri satılmadığı sürece işletme bilançolarında raporlanacaktır. Üretilen birimlerin tamamı satıldığında bu etki ortadan kalkacaktır. Konu izleyen bölümde bir örnek yardımı ile ele alınmıştır.

Stokların maliyetinin hesaplanması sırasında üretim faaliyeti ile ilgili olarak kullanılacak malzeme değerlendirme yöntemleri yöntemlerinin de belirlenmesi gerekir. TMS 2 Stoklar Standardında malzeme değerlendirme yöntemleri Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri 23 ila 27. Paragraflarda (KGK, TMS 5-6) belirlenmiştir. Buna göre kullanılacak malzeme değerlendirme yöntemleri

- Gerçek parti maliyet yöntemi (Sürekli Envanter)
- İlk Giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi (Sürekli/Aralıklı Envanter)

- Hareketli Ortala Yöntemi (Sürekli Envanter)
 - Basit Ağıtlıklı ortalama Yöntemi (Aralıklı Envanter)
- şeklinde sıralanabilir.

c) Birleşik maliyet ve satılabilir duruma getirmek için gerekli diğer maliyetler

TMS 2 paragraf 14'e göre (KGK, TMS 2, 4) üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

TMS 2 paragraf 15'e diğer maliyetler (KGK, TMS 2, 4), ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

Bazı üretim dallarında, üretim işlemi sonunda ana mamulle birlikte bir takım yan mamuller elde edilmektedir. Bu yan mamullerin ana mamulle birlikte üretilmesini engellemek imkânsızdır. Bu tür mamuller birleşik mamul, üretim biçimi de birleşik üretim olarak adlandırılır. Birleşik üretimde satış değeri yüksek olan mamul ana mamul satış değeri düşük olanlar ise yan mamul olarak adlandırılır.

Birleşik üretim, üretim sürecinde ayırım noktasına kadar fiziksel olarak ayrılamayan, üretim sürecinin teknik özelliği nedeniyle kaçınılmaz olarak birlikte elde edilen mamullerdir. Üretim süresinde birleşik mamullerin ayrı mamuller olarak ortaya çıktığı noktaya ayırım noktası denir (Haftacı, 2009, 284).

Üretim sürecinde, birleşik mamullerin ayrı mamuller olarak ortaya çıktığı ayırım noktasına kadar katlanılan maliyetlere birleşik maliyet denir. Birleşik üretim sonucunda ortaya çıkan birleşik mamullerin bir kısmı

doğrudan doğruya tüketiciye sunulurken bir kısmının tüketiciye sunulması için ek işleme tabi tutulurlar. Bu mamullere ayırım noktasından sonra yük-
lenebilen maliyetlere de ek maliyet denir.

Kuru çay üreten işletmelerde birleşik üretim gerçekleşmektedir. Model işletmede iki kalite kuru çay üretilmektedir. Birleşik maliyet üretilen iki kalite çaya üretim miktarı ya da satış hâsılatı yöntemine göre dağıtılabilmektedir.

d)Gidere Dönüştürme: TMS 2 paragraf 34'e göre (KGK, TMS 2, 3) stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

e)Değerleme: TMS 2 paragraf 9'a göre (KGK, TMS 2, 3) Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Bu paragrafta göre stokların ilk aktifleştirilmesi sırasında kayda alınacak bedeli ve her dönem sonunda finansal durum tablosuna konu olacak bedelinin hesaplanmasında ilgili stoğun maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinin karşılaştırılması gerekecek, iki değerden küçük olanı kayda esas değeri oluşturacaktır. Net gerçekleşebilir değer TMS 2 paragraf 6'da(KGK, TMS 2, 3); işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmıştır. Yani ilgili stoğun paraya çevrilmesi durumunda işletmenin elde edeceği net parasal tutardır. Bu açıklamalar temelinde stok kalemlerinin değerlendirilmesi için aşağıdaki ölçülerden yararlanılabilir.

İlk Madde ve Malzeme Stokları değerlendirme ölçüsü;

İlk Madde ve Malzeme Stokları Net Gerçekleşebilir Değeri:	Tahmini = Satış Fiyatı (Mamul Halde)	Tamamlanma - Maliyeti	Mamulün - Satış Giderleri
---	--------------------------------------	-----------------------	---------------------------

İlk Madde Ve Malzemelerin Değerleme Ölçüsü:	NGD < İlk Madde ve Malzeme Maliyet Değeri ise NGD ile değerlendirilir.
	NGD > İlk Madde ve Malzeme Maliyet Değeri ise Maliyet Değeri ile değerlendirilir.

Yarımamul Stoklarının değerlendirme ölçüsü;

Yarımamul Stokları Net Gerçekleşebilir Değeri:	Tahmini = Satış Fiyatı (Mamul Halde)	Tamamlanma - Maliyeti	Mamulün - Satış Giderleri
--	--------------------------------------	-----------------------	---------------------------

Yarımamullerin Değerleme Ölçüsü:	NGD < Yarımamul Maliyet Değeri ise NGD ile değerlendirilir.
	NGD > Yarımamul Maliyet Değeri ise Maliyet Değeri ile değerlendirilir.

Mamul Stoklarının değerlendirme ölçüsü;

Mamul Stokları Net Gerçekleşebilir Değeri:	Tahmini = Satış Fiyatı (Mamulün)	Mamulün - Satış Giderleri
--	----------------------------------	---------------------------

Mamullerin Değerleme Ölçüsü:	NGD < Mamul Maliyet Değeri ise NGD ile değerlendirilir.
	NGD > Mamul Maliyet Değeri ise Maliyet Değeri ile değerlendirilir.

Ticari Mal Stoklarının değerlendirme ölçüsü;

Ticari Mal Stokları Net Gerçekleşebilir Değeri:	Tahmini = Satış Fiyatı (Ticari Malın)	Ticari Malın - Satış Giderleri
---	---------------------------------------	--------------------------------

Ticari Malların Değerleme Ölçüsü:	NGD < Ticari Mal Maliyet Değeri ise NGD ile değerlendirilir.
	NGD > Ticari Mal Maliyet Değeri ise Maliyet Değeri ile değerlendirilir.

TMS 2 paragraf 28'e göre (KGG, TMS 2, 6) stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması

durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilişkisiyle uyumludur. TMS 2 paragraf 33'e göre (KGK, TMS 2, 6) her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşüktür.

3.2. Kuru Çay Üretim İşletmesi Uygulaması

Kuru Çay üretim işletmesinin yıllık normal üretim kapasitesi 3.000.000 kg'dır. Ancak satış koşullarından dolayı bu kapasitenin yaklaşık olarak %35'i kullanılabilir. Çay bitkisinin tarımsal ürünü olan yaş çay yaprakları yöredeki müstahsillerce Mayıs, Temmuz ve Eylül aylarında yılda üç kez hasat edilmektedir. Kuru Çay Üretim işletmesi ise üretim planını bu sürgün dönemlerine göre planlamaktadır.

Kuru çay üretim işletmesinin üretim planında yer alan üretim miktarlarına göre müstahsillerden yaş çay alımları gerçekleştirilmekte ve ilk madde ve malzeme niteliğindeki yaş çay yaprakları depolama yapılmadan üretim hattına yüklenmekte dolayısıyla ilk madde ve malzemenin üretime sevkinde TMS 2 Stoklar standardında belirtilen kullanılacak malzeme değerlendirme yöntemlerinden "gerçek parti maliyeti" yöntemine göre değerlendirilmektedir.

1kg kuru çay mamulünün standart hammadde miktarı ya da yaş çay miktarı ortalama 4,5-5,5 kg aralığındadır. Yani 1kg kuru çay ürünü için 4,5-5,5 kg arası yaş çay yaprağı girdisinin kullanılması gerekir.

Aşağıda örnek kuru çay üretim işletmesinin mayıs, temmuz, ve eylül üretim dönemlerine ilişkin yaş çay alım miktarları ile dönemlik üretim miktarlarını gösteren tablo yer almaktadır.

Tablo 4: Örnek İşletme Yaş Çay Alım ve Kuru Çay Üretim Rakamları

	1. Üretim Dönemi (20 Mayıs)	2. Üretim Dönemi (21 Temmuz)	3. Üretim Dönemi (22 Eylül)	TOPLAM
Yaş Çay Alım Miktarı	2.163.046 kg	1.838.590 kg	1.405.980 kg	5.407.616 kg
Kuru Çay Üretim Miktarı	410.980 kg	349.300 kg	267.170 kg	1.027.450 kg
Normal Üretim Kapasitesi	1.200.000 kg	1.020.000 kg	780.000 kg	3.000.000 kg
Kapasite Kullanım Oranı	% 34	% 34	% 34	% 34

Yaş çay alım tarihleri, birim alış fiyatları, yaş çay alımlarına ilişkin olarak müstahsilere yapılacak ödeme tarihleri, müstahsilere yapılacak ödemelerde kesilecek gelir vergisi stopaj oranı ile sektörel emsal faiz oranı aşağıda Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 5: Örnek İşletme Yaş Çay Alım ve Ödeme Tarihleri, Alım Fiyat Bilgileri

	1. Üretim Dönemi (20 Mayıs)	2. Üretim Dönemi (21 Temmuz)	3. Üretim Dönemi (22 Eylül)
Yaş Çay Alım Tarihi	20 Mayıs	21 Temmuz	22 Eylül
Ödeme Tarihi	20 Temmuz	21 Eylül	22 Ekim
Birim Alış Fiyatı	1,2 TL/kg	1,2 TL/kg	1,2 TL/kg
Stopaj	% 2	% 2	% 2
Emsal Faiz Oranı	% 0,5	% 0,5	% 0,5
İskonto Edilmiş Birim Alış Fiyatı	1,188 TL/kg ¹	1,188 TL/kg	1,194 TL/kg ²

Örnek işletmenin üretim faaliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında muhasebeleştirme işlemleri için mükerrerlikten kaçınmak amacıyla sadece I.Üretim dönemine ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Çünkü ikinci ve üçüncü üretim dönemlerinde de tutarları farklı olan aynı kayıtlar yapılacaktır.

1 1,2 TL/Kg vadeli fiyatın peşin değer indirgenmesi: $1,2 / (1+0,05)^2 = 1,188$ TL/kg olarak hesaplanmıştır.

2 1,2 TL/Kg vadeli fiyatın peşin değer indirgenmesi: $1,2 / (1+0,05)^1 = 1,194$ TL/kg olarak hesaplanmıştır.

TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MUHASABELEŞTİRME:
- 20 Mayıs tarihli yaş çay yaprağı alımı ve muhasebeleştirme:

Malzemelerin alımı sırasında taşıma maliyetine katlanılmamış olup, malzeme maliyeti iskonto edilmiş birim maliyeti ile değerlendirilmiş, 1,2 TL/kg'lık alış fiyatı ile 1,188 TL/kg'lık bu fiyat arasındaki fark ertelenmiş faiz giderlerinde muhasebeleştirilmiştir. Müstahsillere ödenecek rakam üzerinden %2 gelir vergisi stopajı kesintisi hesaplanmıştır.

20 Mayıs/xxx1

150 İLK MADDE VE MALZEME	2.569.698,648	
329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ³	25.956,552	
320 SATICILAR		2.543.742,096
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		51.913,104
2.163.046 kg x 1,188 TL/kg alış maliyeti		
2.163.046 kg x 0.012 TL/kg vade farkı		
2.163.046 kg x 1.2 TL/kg x %2 stopaj kesintisi		

- 1. Üretim Dönemi Faaliyetleri ve Muhasebeleştirme :

Birinci üretim döneminde gerçekleştirilen üretim faaliyetine ilişkin gerçekleşen maliyet unsurları ile ilgili bilgiler aşağıda Tablo 5'de özetlenmiştir;

Tablo 5: I. Üretim Dönemi Gerçekleşen Üretim Maliyeti Rakamları

I. Üretim Dönemi	
Normal Üretim Kapasitesi	= 1.200.000 kg
Fiili Üretim	= 410.980 kg
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	= 2.569.698,648 TL
Direkt İşçilik Maliyeti	= 181.695 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti	= 98.439 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti	= 229.691 TL

TMS 2 Stoklar standardı kapsamında üretim maliyetinin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin uygulanması öngörüldüğü için işletmenin dönem üretim maliyeti normal maliyet yöntemi kapsamında hesaplan-

3 Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84. sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 63. sayfasında önerilmiştir.

mış vergi usul kanuna göre uygulaması zorunlu olan tam maliyet yöntemi-ne göre hesaplanmış üretim maliyeti de aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 6: I. Üretim Dönemi İçin Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri

Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
+Direkt İlk Madde ve Malz. Maliyeti = 2.569.698,648 TL	+Direkt İlk Madde ve Malz. Maliyeti = 2.569.698,648 TL
+Direkt İşçilik Maliyeti = 181.695 TL	+Direkt İşçilik Maliyeti = 181.695 TL
+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 98.439 TL	+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 98.439 TL
+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 229.691 TL	+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 78.094,94 TL (229.691 x % 34 KKO)
=Toplam Üretim Maliyeti = 3.079.523,648 TL	=Toplam Üretim Maliyeti = 2.927.927,588 TL
Birim Üretim Maliyeti = 3.079.523,648 TL /410.980 kg	Birim Üretim Maliyeti = 2.927.927,588 TL /410.980 kg
= 7,49 TL/br	= 7,12 TL/br

TMS 2 Stoklar Standardına göre normal maliyet yöntemi üzerinden üretim maliyeti hesaplaması yapıldığı için mamul stoklarına yüklenecek maliyet 2.927.927,598 TL olarak hesaplanacaktır. Ancak Vergi Usul Kanu'nu açısından geçerli olan maliyet rakamı tam maliyet rakamı olup toplam 3.079.523,648 TL'dir. Dolayısıyla üretime yüklenmeyen ve kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim gideri tutarı (3.079.523,648 TL - 2.927.927,598 TL) 151.596,06 TL dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Vergi usul kanunu açısından kabul edilmeyen bu gider rakamı stoklar satılmadığı sürece vergi oranıyla çarpımı kadar ertelenmiş vergi varlığı etkisi oluşturacaktır.

TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde I. üretim dönemi için direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin tahakkuk ettiği varsayımı ile muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır:

1. Üretim Dönemi			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		2.569.698,648	
150 İLK MADDE VE MALZEME			2.569.698,648
Üretimde kullanılan yaş çay.			
1. Üretim Dönemi			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		181.695	
381 GİDER TAHAKKUKLARI			181.695
1. üretim dönemi işçilik gider tahakkukları.			
1. Üretim Dönemi			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		328.130	
381 GİDER TAHAKKUKLARI			328.130
1. üretim dönemi genel üretim gider tahakkukları.			
1. Üretim Dönemi			
151 YARIMAMULLER HESABI		2.927.927,588	
711 DİMMG YANSITMA HESABI			2.569.698,648
721 DİG YANSITMA HESABI			181.695
731 GÜG YANSITMA HESABI			176.533,94
Normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenen maliyet			
1. Üretim Dönemi			
711 DİMMG YANSITMA HESABI		2.569.698,648	
721 DİG YANSITMA HESABI		181.695	
731 GÜG YANSITMA HESABI		176.533,94	
624 DAĞITILMAYAN GÜM HESABI ⁴		151.596,06	
710 DİMMG HESABI			2.569.698,648
720 DİG HESABI			181.695
730 GÜG HESABI			328.130
Yansıtma ve gider hesaplarının mahsubu ve yüklenmeyen kapasite farkının muhasebeleştirilmesi			

4 Bu hesap, Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84.sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 67.sayfasında önerilmiştir. Bu hesap, Normal kapasitenin altında üretimde bulunduğu dönemlerde, üretim faaliyeti ile ilişkili sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye düşen tutarlarının üretim maliyetine yüklenmeyip doğrudan sonuç hesaplarına aktarımında kullanılan hesaptır. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri mamul maliyetlerine yüklenmeyip doğrudan bu hesaba borç, "731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma" hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir. Kullanılmayan kapasiteden kaynaklanan ve üretime yüklenmeyen sabit genel üretim giderlerinin kaydedileceği bu hesap dışında Akgün, Ali İhsan, "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları", SDÜ İİBF Dergisi, 17/2, 2012,s.239'da, Örtün Remzi, v.d, a.g.e, s.47'de "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabını", Yereli Ayşe N., Kayalı Nilgün ve Demircioğlu Lale, "Maliyetlerin Tepitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2012, s.31'de "634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları" Hesabını ilgili çalışmalarda önermişlerdir.

Kuru çay üretim işletmesinde birleşik üretim gerçekleşmektedir. Örnek işletmede iki kalite kuru çay üretilmektedir. Birleşik maliyet üretilen iki kalite çaya TMS 2 Stoklar standardında öngörüldüğü üzere satış hâsılatı yöntemine göre dağıtılmıştır. 1. Kalite çayın tahmini satış fiyatı 9 TL/kg olup, 2. Kalite çayın tahmini satış fiyatı 6 TL/kg'dır. Birleşik maliyet rakamı normal maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan 2.927.927,588 TL'lik rakamdır. Üretim miktar bilgileri aşağıda Tablo 7'de verilmiştir. İşletme 1kg 1. Kalite çayı 9 TL/kg'dan satabileceğini öngörmektedir. Kilo başına satış gideri de 0,05 TL/kg olarak hesaplanmıştır. Bu durumda net gerçekleşebilir değer $9 - 0,05 = 8,95$ TL/kg olarak hesaplanacaktır. Aşağıda hesaplanmış 1. Kalite çayın kg başına maliyet değeri net gerçekleşebilir değer altında olduğu için stoklar 7,91 TL/kg'lık maliyet değeriyle aktifleştirilecektir. İşletme 1kg II. Kalite çayı 6 TL/kg'dan satabileceğini öngörmektedir. Kilo başına satış gideri de 0,05 TL/kg olarak hesaplanmıştır. Bu durumda net gerçekleşebilir değer $6 - 0,05 = 5,95$ TL/kg olarak hesaplanacaktır. Aşağıda hesaplanmış II. Kalite çayın kg başına maliyet değeri net gerçekleşebilir değer altında olduğu için stoklar 5,27 TL/kg'lık maliyet değeriyle aktifleştirilecektir.

Tablo 7: I. Üretim Dönemi Birleşik Maliyet Dağıtım Tablosu

Mamuller	Üretim(Kg)	Satış Fiyatı(TL/Kg)	Brüt Hasılat	Dağıtım Katsayısı	Birleşik Maliyet	Birim Maliyet
I.Kalite	287.686	9	2.589.174	0.8795	2.277.178,533	7,91TL/kg
II.Kalite	123.294	6	739.764	0.8795	650.749,055	5,27 TL/kg
Toplam	410.980		3.328.938		2.927.927,588	

Dağıtım Katsayısı : $2.927.927,588 / 3.328.938 = 0,8795$

1. Üretim Dönemi		
152 MAMULLER HESABI	2.927.927,588	
152 01 I.Kalite Çay 2.277.178,533 TL		
152 02 II.Kalite Çay 650.749,055 TL		
151 YARIMAMULLER HESABI		
Üretilen toplam 410.980 kg çayın maliyetinin mamuller hesabına devri.		2.927.927,588
1. Üretim Dönemi		
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI⁵	30.319,212	
693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ⁶		30.319,212
151.596,06 x 0,20 = 30.319,212 TL vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen 151.596,06 TL tutarındaki giderin ertelenmiş vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi		

- Yaş çay alım bedelinin ödemesi:

20 Mayıs tarihinde gerçekleşen 2.163.046 kg yaş çay alımının ödemesi iki ay sonra gerçekleştirilmiş olup ertelenmiş faiz giderleri hesabına atılmış 2 aylık vade farkı tahakkuk ederek gider hesabına alınmıştır.

20/07/xxx1		
320 SATICILAR	2.543.742,096	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	25.956,552	
102 BANKALAR		2.543.742,096
329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		25.956,552
Borç ödeme ve tahakkuk eden vade farkı gideri		

Yukarıda gider olarak kaydedilmiş ve satın alınan stokların maliyetine kaydedilmemiş olan vade farkı stoklar satılmadığı sürece vergi yasaları açısından gider olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla bu kayıttan hemen sonra ertelenmiş vergi varlığı kaydının da gerçekleştirilmesi gerekir.

5 Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84.sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 61.sayfasında önerilmiştir.

6 Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84.sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 68.sayfasında önerilmiştir.

283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ $25.956,552 \times 0,20 = 5.191,3104$ TL ertelenmiş vergi varlığının tahakkuku	5.191,3104	5.191,3104
--	------------	------------

- Kuru çay mamulünün satılması ve elde kalan stokların değerlemesi:

31 Temmuz tarihinde 1. Kalite çayın yarısının 9TL/kg'dan 3 ay vadeli satıldığı, 2. Kalite çayın yarısının 5TL/kg'dan zararına nakit olarak satıldığı ve %8 KDV'nin peşin tahsil edildiği varsayımında yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. Vadeli satış için emsal faiz oranı aylık % 0,5 olarak kabul edilmiş ve 9 TL/kg'lık satış fiyatı iskonto edilerek 8,86 TL/kg⁷ olarak hesaplanmıştır. Aradaki fark olan 0,14 TL/kg ertelenmiş faiz geliri olarak muhasebeleştirilecektir.

1. kalite çayın satışı;

102 BANKALAR	103.566,96	
120 ALICILAR HESABI	1.294.587	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI		1.274.448,98
600 01 I. Kalite Çay 143.843 kg x 8,86 TL/kg		
127 ERTELENMİŞ FAİZ		20.138,02
GELİRLERİ HESABI⁸		
391 HESAPLANAN KDV HESABI		103.566,96
3 ay vadeli satılan I.Kalite çay için kg başına 0,14 TL/kg vade farkı hesaplanmış, henüz tahakkuk etmediği için gelir kaydedilmemiştir.		

Yukarıdaki muhasebe kaydında gelir olarak kaydedilmeyen 20.138,02 TL'lik vade farkı Vergi Usul Kanunu açısından vergiye tabidir. Gerçi bu vade farkı tahakkuk ettikçe ilgili gelir hesabına aktarılacaktır. Ancak bu kayıt anında ertelenmiş vergi varlığı etkisi oluşacağı için bu etkinin muhasebeleştirilmesi gerekecek, aylık faiz geliri tahakkuk ettikçe ertelenmiş vergi etkisi kaydı aya düşen tutar kadar iptal edilecektir.

⁷ 9 TL/Kg peşin satış fiyatı 3 ay sonra tahsil edileceği için peşin değere indirgenmiştir; $9 / (1+0,05)^3 = 8,86$ TL/kg olarak hesaplanmıştır. TMS 18 Hasılat standardı 11. Paragrafa göre Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

⁸ Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84.sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 40.sayfasında önerilmiştir.

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ $20.138,02 \times 0,20 = 4.027,624$ TL ertelenmiş vergi varlığının tahakkuku	4.027,624	4.027,624
---	-----------	-----------

2. kalite çayın satışı;

31/07/xxx1 102 BANKALAR HESABI 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI 600 02 II. Kalite Çay 61.647 kg x 5TL/kg 391 HESAPLANAN KDV HESABI Maliyet bedelinin altına yapılan satışın kaydı.	332.893,8	308.235 24.658,8
--	-----------	---------------------

TMS 2 paragraf 34'e göre (KGK, TMS 2, 7) stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Dolayısıyla satışların maliyeti kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

31/07/xxx1 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 152 MAMULLER 152 01 I.Kalite Çay 1.138.589,267 TL 152 02 II.Kalite Çay 325.374,5275 TL Satışların maliyet kaydı	1.463.963,795	1.463.963,795
---	---------------	---------------

İkinci kalite çay maliyet bedelinin altına satılmıştır. 2. Kalite çayın maliyet bedeli 5,27 TL/kg olarak hesaplanmıştı. 2. Kalite çay stoklarının yarısı kilogram başına 5 TL üzerinden satıldığına göre 2. Kalite çayın elde kalan halen satılmamış stoklarının net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altına düşmüş olacaktır. 2. Kalite çayın kilo başına satış giderinin de 0,05 TL/kg olarak hesaplandığı daha önce belirtilmişti. Bu durumda 2. Kalite çayın net gerçekleşebilir değer $5 \text{ TL/kg} - 0,05 \text{ TL/kg} = 4,95 \text{ TL/kg}$ olarak hesaplanacak kalan stoklar için kilo başına $5,27 - 4,95 = 0,32 \text{ TL/kg}$ değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır. Böylece 2. Kalite çay stokları, dönem sonunu beklemeden net gerçekleşebilir değer üzerinden muhasebeleştirilecektir.

31/07/xxx1	
627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ ⁹	19.727,04
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	19.727,04
61.647 kg x 0,32 TL/kg değer düşüklüğü karşılığı	

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma ile tarımsal ürünü girdi olarak kullanan sanayi sektörlerinin üretim işlemlerinin TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesi hususuyla ilgili olarak muhasebe yazınına katkı sağlamak amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik olarak ele alına tarımsal ürün yaş çayı girdi olarak kullanılan kuru çay üretim faaliyeti örnek olarak seçilmiştir. Tarımsal ürün yaş çayın, hasattan sonraki aşaması kuru çay üretimidir. Bilindiği gibi nihai ürün olmayan yaş çay yaprağının tüketimi için kuru çay üretim işlemleri ile nihai ürüne dönüştürülmesi gerekir.

Daha önce TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında ele aldığımız yaş çay üretim süreci işlemleriyle ilgili başka bir çalışmamızda yaş çayın hasat anına kadar olan işlemlerinin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı hasadı yapılmış canlı varlık ve tarımsal ürünlere hasat noktasına kadar uygulanmakta, hasat edilmiş ürünler sınai üretime konu olursa bu aşamada TMS 2 Stoklar standardı uygulanmaktadır.

TMS 2 Stoklar Standardının en önemli hükümleri ticaret işletmeleri açısından satın alma maliyetleri, üretim işletmeleri açısından satın alma ve dönüşüm maliyetleri, hizmet işletmeleri açısından stoklanabilir hizmet maliyeti konularıdır. Ele alınan örnek işletmede konu kuru çay üretimi olduğu için temel üretim girdisi yaş çay yaprağının satın alama maliyetinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuş, direkt hammadde niteliğindeki bu maliyet unsuru stoklanmadan doğrudan üretime gönderildiği için gerçek parti maliyeti yöntemiyle değerlemesi yapılmış ve dönüşüm maliyetleri ile ilgili olarak da TMS 2 Stoklar standardında vurgu

⁹ Bu hesap, Akdoğan ve Sevilengül'ün Mali Çözüm Dergisinin 2007/84.sayısında yayınlanan "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" adlı makalelerinin 67.sayfasında önerilmiştir.

yapılan normal maliyetleme yöntemine göre üretim maliyeti hesaplaması yapılmıştır. Bu noktada üzerinde durulan bir başka konu da birleşik üretim özelliği gösteren kuru çay ürününün iki kalite ürün tipinde üretilmesi ve normal maliyet yöntemine göre hesaplanan birleşik maliyetin TMS 2 Stoklar standardında belirtilen satış hasılatı esasına göre ürünlere dağıtılmasıdır. Bu işlemlerden sonra birim maliyetleri hesaplanan birinci ve ikinci kalite çayın mamuller hesabına alınabilmesi için net gerçekleşebilir değer/maliyet değeri kıyaslaması yapılmış ve iki stok türü tutarı düşük olan maliyet değerleri ile mamuller hesabına alınmıştır. Bu kıyaslamanın TMS 2 Stoklar standardına göre ilk muhasebeleştirilmede ve her dönem sonunda yapılması gerekir. Bununla birlikte net gerçekleşebilir değer maliyet değerinin altına düştüğü konusunda şüphe yoksa stokları net gerçekleşebilir değerle değerlendirmek için stok değer düşüklüğü karşılığı hesaplamak gerekir. Böyle bir olasılık da örnek uygulama içerisinde ele alınmıştır. Tüm bu açıklamalar yanında vergi mevzuatı ile TMS 2 Stoklar standart arasındaki değerlendirme ve üretim maliyeti hesaplama gibi konularda farklı yaklaşımlar nedeniyle ortaya çıkabilecek olası ertelenmiş vergi etkileri uygulama içinde örneklendirilmiştir.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı ile TMS 2 Stoklar Standardı stokların ilk muhasebeleştirilmesinde ve değerlendirme işlemlerinde birbirinden farklılaşmaktadır. Bu farkın daha iyi belirlenmesi amacıyla hasat anından sonraki üretim aşamalarında geçerli olan TMS 2 Stoklar standardının tüm önemli yönleri, kuru çay üretim işletmesine uygulanmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalân (1994). **Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları**. Ankara : Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, (Kasım-Aralık 2012): 29-70.

Akdoğan, Nalan, H.Erdin, Gündüz ve Adnan Sevim (2012). **Maliyet muhasebesi**. Eskişehir : Anadolu Üniversitesi.

Akgün, Ali İhsan. (2012). “TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları”, **SDÜ İİBF Dergisi**. 17,2, (2012):229-246.

Altuğ, Osman (2001). **Maliyet muhasebesi**. 13. bs. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Büyükmirza, Kamil (2000). **Maliyet ve yönetim muhasebesi**. 8.bs. Ankara: Barış Kitabevi.

Çaykur Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü(2008). **Çay Sektörü Raporu**. 2008.

Gülçubuk, B. Albayrak, M. Güneş, E. (2003). **Türkiye’de çay üretimi işletme ekonomisi çay politikalarının üretim davranışına etkisi**. Ankara : Tekgıda-İş Sendikası.

Haftacı, Vasfi (2009). **Maliyet Muhasebesi**. Kocaeli : Umuttepe Yayınları.

Kacar, Burhan (2010). **Çay bitkisi biyokimyası gübrelenmesi işleme teknolojisi**. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), “Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar Standardı” 03.05.2013 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> adresinden erişildi.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), “Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı” 06.05.2013 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> adresinden erişildi.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), “Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 18 Hasılat Standardı” 10.05.2013 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> adresinden erişildi.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), “Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı” 24.09.2013 tarihinde <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS23.pdf> adresinden erişildi.

Karacan, Sami, Davut Aygün ve Mustafa Savcı. (2012). “Çay işletmelerinde faaliyet temelli maliyetlemenin kullanılabilirliği ve bir uygulama” **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi C.XIV, S1,(2012) : 113-132**

Karakaya, Mevlüt (2007). **Maliyet muhasebesi**. 3. bs. Ankara : Gazi Kitabevi.

Küçükşavaş, Nihat (2010). **Finansal muhasebe**. 11. bs. İstanbul : Beta.

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın (2010). **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Peker, Alparslan (1988). **Modern yönetim muhasebesi**. 4.bs. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü.

Porter, M.E (1998). **Competitive Advantage: Creating And Sustaining Superior Performance**, New York.

Rize Ticaret Borsası. “Türk Çay Sektörü Güncel Durum Raporu”. 24.09.2013 tarihinde www.rtb.org.tr/dosyalar/cayraporu-MART%202013.doc adresinden erişildi.

Saklı, Ali Rıza (2008). **Türk çayının dünü ve bugünü**. İstanbul: Kaknüs Yayınları.

Savcı, M. (2012). **Çay İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin Değer Zinciri Analizi**. (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Kocaeli, Kocaeli Üniversitesi

Türkiye Çay Sektörü Sorunlar Ve Çözüm Önerileri (1996). Rize : Rize Ticaret Borsası.

Türkiye Gıda Sektörü Raporu (2010).

Üner , M. Mithat (2008). **Genel İşletmecilik**. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yereli Ayşe N., Kayalı Nilgün ve Demircioğlu Lale. (2012). “Maliyetlerin tepitinde normal maliyet yöntemi: TMS 2 Stoklar standardı ile vergi mevzuatı'nın karşılaştırılması ve uyumlaştırılması” **Mali Çözüm** (Mart-Nisan 2012): 21-41.