

M. Vefa TOROSLU
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**TÜRKİYE
MUHASEBE
STANDARTLARINDA
HASILAT-MALİYET İLİŞKİSİ**

Muhasebe Standartlarına Genel Bakış
TMS 2 Stoklar
TMS 18 Hasılat
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

ADALET YAYINEVİ
Ankara - 2011

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	VII
İÇİNDEKİLER.....	IX
KISALTMALAR	XIX
TABLolar LİSTESİ.....	XXI
ŞEKİLLER LİSTESİ	XXIII

Birinci Bölüm

MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

1. MUHASEBE STANDARDININ TANIMI	1
2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ.....	2
3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU	4
3.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Oluşturulması	5
3.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlar Tarafından Oluşturulması.....	6
3.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartlarını Oluşturma Yetkisini Özerk Bir Kuruluşa Devretmesi.....	7
4. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRILMASININ FAYDALARI.....	7
5. MUHASEBE STANDARTLARININ ULUSLARARASI UYUMLAŞTIRILMASINDA YAŞANAN SORUNLAR.....	9
6. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARI	10
6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları	10
6.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	11
6.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	13
6.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	14
6.1.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)	19
6.1.5. Standart Danışma Konseyi (SAC)	20
6.1.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)	20
6.2. IAS/IFRS'lerin Yaygınlaşması Konusunda Yaşanan Gelişmeler	22
6.2.1. AB Muhasebe Yönergeleri	23

6.2.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)	24
6.2.3. Basel Komitesi	24
6.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)	24
6.3. Muhasebe Standartları Oluşturulması İçin Bazı Ülkelerde Yapılan Çalışmalar	26
6.3.1. Amerika Birleşik Devletleri	26
6.3.2. İngiltere	30
6.3.3. Almanya	32
6.3.4. Çin Halk Cumhuriyeti	33
6.3.5. Rusya Federasyonu	34
7. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI.....	34
7.1. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi	34
7.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	36
7.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	37
7.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	37
7.5. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	38
7.6. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	41
7.7. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	47
7.8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	48
7.9. Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Çalışmalar.....	48
7.10. TTK Tasarısı Çalışmaları	49

İkinci Bölüm

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 2 STOKLAR

1. GENEL AÇIKLAMA	53
2. STANDARDIN AMACI	55

3. STANDARDIN KAPSAMI.....	56
4. TANIMLAR.....	57
4.1. Standartta Kullanılan Tanımlar.....	57
4.1.1. Stoklar.....	57
4.1.2. Net Gerçekleşebilir Değer.....	58
4.1.3. Gerçeğe Uygun Değer.....	58
4.2. Muhasebe Açısından Stoklar ile İlgili Tanımlar.....	59
4.2.1. Ticari Mallar.....	59
4.2.2. Hammadde ve Malzemeler.....	59
4.2.3. Yarı Mamuller.....	59
4.2.4. Mamuller.....	59
4.2.5. Yan Ürünler.....	59
4.2.6. Yardımcı Malzemeler.....	60
4.2.7. İşletme Malzemeleri.....	60
4.2.8. Atık.....	60
4.2.9. Hurda.....	60
5. STOKLARIN MALİYETİ.....	60
5.1. Satın Alma Maliyeti.....	62
5.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	64
5.2.1. Üretim Maliyetinin Unsurları.....	65
5.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	66
5.2.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	66
5.2.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	67
5.2.1.2. İşçilik Giderleri.....	68
5.2.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri.....	69
5.2.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri.....	70
5.2.1.3. Genel Üretim Giderleri.....	70
5.2.1.3.1. Sabit Genel Üretim Giderleri.....	71
5.2.1.3.2. Değişken Genel Üretim Giderleri.....	71
5.2.2. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....	71
5.2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	72
5.2.2.2. Değişken Maliyet Yöntemi.....	74
5.2.2.3. Normal Maliyet Yöntemi.....	75
5.2.2.4. Direkt Maliyet Yöntemi.....	77

5.2.2.5. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri ile İlgili Örnek	78
5.2.2.6. TMS 2' de Normal Maliyet Uygulaması	80
5.2.3. Ortak Ürünler ve Yan Ürünler	84
5.2.3.1. Ortak Ürünler	85
5.2.3.1.1. Birleşik Maliyetleri Dağıtım Yöntemleri	86
5.2.3.1.1.1. Birleşik Maliyetlerin Üretim Miktarı Esasına Göre Dağıtımı	86
5.2.3.1.1.1.1. Basit Üretim Miktarı Yöntemi	87
5.2.3.1.1.1.2. Ağırlıklı Üretim Miktarı Yöntemi	88
5.2.3.1.1.2. Birleşik Maliyetlerin Satış Fiyatı Esasına Göre Dağıtımı	89
5.2.3.1.1.2.1. Basit Satış Değeri Yöntemi	90
5.2.3.1.1.2.2. Piyasa Değeri Yöntemi	91
5.2.3.1.1.2.3. Net Satış Hasılatı Yöntemi	92
5.2.3.1.2. Ortak Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi	93
5.2.3.2. Yan Ürünler	95
5.2.3.2.1. Yan Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi	95
5.2.3.2.1.1. Yan Ürünlerin Stoklara Alınarak Muhasebeleştirilmesi	95
5.2.3.2.1.2. Yan Ürünlerin Stoklara Alınmadan Muhasebeleştirilmesi	97
5.3. Diğer Maliyetler	97
5.3.1. Özel Siparişler	99
5.3.2. Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri	99
5.3.3. Depolama Giderleri	100
5.3.4. Stok Maliyeti ile İlgili Olmayan Yönetim Giderleri	101
5.3.5. Satış Giderleri	102
5.4. Maliyet Tespitinde Özellikli Durumlar	102
5.4.1. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti	102
5.4.2. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	106
5.4.3. Borçlanma Maliyetleri ve Vade Farkları	106
6. MALİYET ÖLÇÜM TEKNİKLERİ	108
6.1. Fiili Maliyet Yöntemi	108

6.2. Standart Maliyet Yöntemi	109
6.3. Perakende Yöntemi	111
7. STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	113
7.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	114
7.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi	115
7.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	118
7.3.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	118
7.3.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	119
8. STOKLARIN ENVANTERDE DEĞERLEMESİ	120
8.1. Stokların Değerlemesi	120
8.2. Stoklarda Değer Düşüklüğü	122
8.3. Net Gerçekleşebilir Değerin Tahmini	124
8.4. Net Gerçekleşebilir Değerin Gözden Geçirilmesi	126
9. STOKLARIN GİDER OLARAK KAYDEDİLMESİ	128
9.1. Sürekli Envanter Yöntemi	128
9.2. Aralıklı Envanter Yöntemi	129
10. RAPORLANACAK BİLGİLER	131

Üçüncü Bölüm

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 18 HASILAT

1. GENEL AÇIKLAMA	135
2. STANDARDIN AMACI	137
3. STANDARDIN KAPSAMI	137
4. TANIMLAR	139
4.1. Hasılat	139
4.2. Gerçeğe Uygun Değer	140
5. HASILATIN ÖLÇÜMÜ	140
5.1. Peşin Satış	141
5.2. Vadeli Satış	141
6. İŞLEMLERİN AYRIŞTIRILMASI	143
7. HASILATIN BELİRLENMESİ	146
7.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi	146
7.1.1. Mal Satışlarında Gelirin Gerçekleşme Koşulları	146

XIV

7.1.2. Malların Sahipliği ile İlgili Önemli Risk ve Getirilerin Alıcıya Devredilmesi.....	147
7.1.3. Koşullu Satışlar	148
7.1.3.1. Normal Garanti Dışında Yükümlülüğün Bulunması	149
7.1.3.2. Konsinye Satışlar.....	151
7.1.3.3. Satış Sözleşmesine Dayalı İade Hakkının Bulunması.....	153
7.1.4. Sahiplikle İlgili Önemsiz Risklerin Taşınması	154
7.1.5. Ekonomik Yararların İşletme Tarafından Elde Edilmesinin Muhtemel Olması.....	155
7.1.6. Hasılat ve Giderlerin Eşleştirilmesi.....	155
7.1.7. Hasılatın Tahsil Edilebilirliğinde Belirsizlik Olması.....	156
7.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi	157
7.2.1. Hizmet Sunumlarında Gelirin Gerçekleşme Koşulları.....	157
7.2.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....	158
7.2.3. Hasılat ile İlgili Tahminlerin Güvenilirliği.....	161
7.2.4. Hasılatın Ertelenmesi	162
7.2.5. Hizmet Maliyetlerinde Karşılık Ayrılması.....	163
7.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirlerinde Hasılatın Belirlenmesi	164
7.3.1. Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirlerinin Gerçekleşme Koşulları	164
7.3.2. Faiz Gelirinin Muhasebeleştirilmesi.....	164
7.3.3. İsim Haklarının Muhasebeleştirilmesi.....	165
7.3.4. Temettü Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	166
8. HASILATIN BELİRLENMESİNDE ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR	168
8.1. Takas	168
8.2. İskontolar.....	170
8.3. Komisyonlar.....	172
8.4. Peşin Fiyatına Vadeli Satış Yapılması	173
8.5. Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesi ile Satış Yapılması	174
9. FİNANSAL TABLO AÇIKLAMALARI	176

Dördüncü Bölüm
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 23
BORÇLANMA MALİYETLERİ

1. GENEL AÇIKLAMA.....	177
2. STANDARDIN TEMEL İLKESİ VE KAPSAMI	180
3. TANIMLAR.....	181
3.1. Borçlanma Maliyetleri	181
3.2. Özellikli Varlıklar.....	183
4. BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	184
4.1. Borçlanma Maliyetlerinin Gider Yazılması	185
4.2. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	189
5. AKTİFLEŞTİRİLECEK BORÇLANMA MALİYETLERİ	193
5.1. Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyetinin Kapsamı.....	193
5.2. Aktifleştirme Oranı	203
5.3. Aktifleştirme Sınırı.....	209
5.4. Özellikli Varlıkların Defter Değerinin Geri Kazanılabılır Tutarını Aşan Kısmı	209
6. AKTİFLEŞTİRME İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR	210
6.1. Aktifleştirmenin Başlaması.....	210
6.2. Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi.....	211
6.3. Aktifleştirmenin Sona Ermesi.....	212
7. FİNANSAL TABLO AÇIKLAMALARI	214

Beşinci Bölüm
TMS 2-TMS 18-TMS 23 STANDARTLARININ TÜRK VERGİ
MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

1. TMS 2 STOKLAR STANDARDININ TÜRK VERGİ MEVZUATI (TVM) İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	215
1.1. Stokların Değerlemesinin TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	215
1.2. Ticari Malların Maliyetinin TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	217
1.3. Üretilen Mamullerin Maliyetinin TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	218

1.4. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	218
1.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemlerinin TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	220
1.6. Kapsama Göre Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	221
1.7. Hizmet Maliyetlerinin Stoklanmasının TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	222
1.8. Mal Alışları ile İlgili Olan Vade Farklarının TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	226
1.9. Mal Alışları ile İlgili Olan Kur Farklarının TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	232
1.10. Mal Alışları ile İlgili Olan Kredi Faizlerinin TMS 2 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	233
2. TMS 18 HASILAT STANDARDININ TÜRK VERGİ MEVZUATI (TVM) İLE KARŞILAŞTIRILMASI	233
2.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesinin TMS 18 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	233
2.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesinin TMS 18 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	234
2.3. Vade Farklarının TMS 18 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	236
2.4. Birden Fazla Unsurdan Oluşan Satışlarda Hasılatın TMS 18 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	236
2.5. Şüpheli Hale Gelen Alacakların TMS 18 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	237
3. TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDININ TÜRK VERGİ MEVZUATI (TVM) İLE KARŞILAŞTIRILMASI	238
3.1. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Katlanılan Borçlanma Faizi Giderlerinin TMS 23 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	238
3.2. Maddi Duran Varlıklarla İlgili Kur Farkı Giderlerinin TMS 23 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	239
3.3. Stoklarla İlgili Faiz Giderlerinin TMS 23 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	239
3.4. Stoklarla İlgili Kur Farkı Giderlerinin TMS 23 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	240

3.5. Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin TVM Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi	241
3.6. Vade Farklarının TMS 23 ve TMS Açısından Karşılaştırılması.....	242
3.7. Devlet Teşviklerinin TMS 23 ve TVM Açısından Karşılaştırılması	242
3.8. Kur Farkları, Kredi Faizleri ve Vade Farklarının TMS 2, TMS 23 ve VUK Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi	243
3.8.1. Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Borçlanma Maliyetlerinin TMS ve VUK Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi.....	243
3.8.2. Stoklar ile İlgili Borçlanma Maliyetlerinin TMS ve VUK Açısından Tablo Şeklinde Gösterimi.....	244
KAYNAKÇA.....	247