

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**BOBİ FRS STOKLAR STANDARDININ TMS/TFRS VE
VUK'A GÖRE İNCELENMESİ VE UYGULANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhammet Kürşat DAYIOĞLU

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

ARALIK, 2020

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**BOBİ FRS STOKLAR STANDARDININ TMS/TFRS VE
VUK'A GÖRE İNCELENMESİ VE UYGULANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Muhammet Kürşat DAYIOĞLU

(Y1812.072002)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN

ARALIK, 2020

ONUR SÖZÜ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “BOBİ FRS Stoklar Standardının TMS/TFRS ve VUK’a Göre İncelenmesi ve Uygulanması” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (07/12/2020)

Muhammet Kürşat DAYIOğLU

ÖNSÖZ

İktisadi sınırların kalktığı günümüzde yatırımcılar diledikleri ülkelerdeki şirketlere yatırım yapmakta ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. Yaşanan bu gelişmeler tüm dünyada geçerli ortak bir işletme dilinin kurulmasına sebep olmuş Uluslararası Muhasebe Standartları geniş ölçüde kabul görmüştür. Ülkeler Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak kendi standartlarını oluşturup uygulamaya koyarken sınırları içerisinde yer alan şirketleri ölçeklerine göre ayırarak farklı muhasebe standartlarına tabi tutmuşlardır. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı bu çerçevede hazırlanarak uygulamaya geçirilmiştir. Bu çalışmada işletmelerin en önemli unsurlarından birisi olan stoklar ele alınmış olup yürürlükte olan tüm standartlar açısından incelenerek uygulama farklılıkları ortaya koyularak bir tekstil işletmesi üzerinde incelenmiştir.

Çalışmam boyunca bilgi ve tecrübesini hiçbir zaman esirgemeyen tüm sorularıma içtenlikle cevap vererek daima yardımcı olan danışmanım Sayın Doç. Dr. Günay Deniz DURSUN'a, severek icra ettiğim mesleğime adım atmamda yol göstericim ve eğitim hayatım boyunca rehberim olan Sayın Prof. Dr. İlhan KÜÇÜKKAPLAN'a, maddi ve manevi desteklerini her an yanımda hissettiğim sevgili annem ve eşime şükranlarımı sunarım.

Aralık, 2020

Muhammet Kürşat DAYIOĞLU

BOBİ FRS STOKLAR STANDARDININ TMS/TFRS VE VUK'A GÖRE İNCELENMESİ VE UYGULANMASI

ÖZET

Ticari ve ekonomik faaliyetler günümüz dünyasında tamamen küresel bir yapıya bürünmüş, ülkeleri ayıran sınırlar yatırımcılar için kalkmış, işletmelerin muhasebe süreçlerinde ve finansal raporlarında ortak bir dil kullanması zorunlu hale gelmiştir. İşletmelerin muhasebe ve finansal raporlarının dünyadaki tüm yatırımcılara hitap edebilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulmuş olup ortaya konulan bu standartlar ülkelerin ve şirketlerin genel kabulünü kazanmıştır. Ülkeler Uluslararası Muhasebe Standartlarını baz alarak ulusal muhasebe standartlarını yürürlüğe koyarken ülkemiz de Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamaya dahil etmiştir. Borsada işlem gören şirket ve bankalar gibi kuruluşların TMS'leri uygulaması zorunlu kılınırken, 01.01.2018 tarihi itibari ile ticari ve ekonomi hayatımıza dahil olan Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standartlarını (BOBİ FRS) uygulamak bağımsız denetime tabi olup TMS'leri uygulamayan işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir. Ülkemizin temel vergi yasası olan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile birlikte yeni dahil olan standartlar muhasebe uygulayıcıları ve işletme paydaşları için karmaşık bir hal almıştır.

Bu çalışmada işletmelerin en önemli bilanço kalemlerinden olup dönem karı/zararı üzerine etkisi oldukça fazla olan stoklar ele alınmış, BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK/MSUGT Stoklar hükümleri incelenerek standartlar arasındaki farklılıklar uygulayıcıların hatalı işlemlerde bulunmasının önüne geçmek, finansal dönem sonu raporlarının doğru olarak hazırlanması, işletme paydaşlarının yanıltılmadan gerekli bilgilere ulaşması amacı ile detaylı olarak açıklanmış ve ortaya konulmuştur.

Çalışmanın uygulama bölümünde ise ülkemizin lokomotif sektörlerinden olan tekstil sektöründe faaliyet gösterip ithalat ve ihracat işlemlerini yoğun olarak gerçekleştiren bir işletme ele alınmıştır. İşletmenin bir ay boyunca stoklar ile ilgili olarak yapmış olduğu çeşitli işlemler BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK/MSUGT Stoklar hükümlerince nasıl kayıtlara intikal ettirileceği uygulamalı olarak gösterilip, standartlar arasındaki farkların dönem sonu itibari ile kar/zarar tablosu (gelir tablosu) sonucunda yer alan dönem karı/zararı tutarına nasıl etki edeceği bulunarak gösterilmiştir.

Yapılan bu çalışma ile birlikte ülkemizde yürürlükte bulunan standartlara göre stoklar ile ilgili işlemlerin eksiksiz bir biçimde gerçekleştirilmesi, muhasebe uygulayıcılarının tabi oldukları standarda göre ilgili işlemleri doğru olarak tamamlamaları, işletme paydaşlarının işletmeler üzerinde karar alırken yanılmadan sonuca ulaşmalarını, özellikle tekstil sektörü üzerine faaliyette bulunan işletmeler için yol gösterici bir kaynak olması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Vergi Usul Kanunu (VUK), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Stoklar

**A COMPARISON AND APPLICATION OF BOBI FR
INVENTORIES STANDARD WITH TMS/TFRS AND VUK
INVENTORIES' ARTICLES**

ABSTRACT

Commercial and economic activities have taken a completely global structure in today's world, the borders separating countries have been destroyed for investors, and it has become mandatory for businesses to use a common language in their accounting processes and financial reports. International Accounting Standards (IAS) have been created in order for businesses to address their accounting and financial reports to all investors in the world, and these standards have gained the general acceptance of countries and companies. While countries putting into action national accounting standards based on IAS, our country has included Turkey Accounting Standards in application. While it is mandatory for institutions such as companies and banks listed on the stock exchange to apply Turkey Accounting Standards's, applying the Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises, which are included in our economic life as of 01.01.2018, is obligatory for businesses that do not apply Turkey Accounting Standards has been made. With the Tax Procedure Law and General Communiqué on Accounting System Application, which are the basic tax laws of our country, the newly included standards have become complex for accounting practitioners and business stakeholders.

In this study, stocks which are among the most important balance sheet items of the enterprises and have a significant effect on the period profit or loss, are discussed, Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises 6th Section Inventories Standard, Turkey Accounting Standards 2 Inventories Standard and Tax Procedure Law/General Communiqué on Accounting System Application Inventories provisions are

examined, to prevent the differences between the standards from making erroneous transactions, It has been explained and presented in detail in order to prepare the financial period-end reports correctly, to reach the necessary information without being misled by the business stakeholders.

In the application part of the study, a company operating in the textile sector, which is one of the locomotive sectors of our country, and carrying out import and export operations intensively, is discussed. Various transactions made by the company regarding inventories for one month are shown practically how to be recorded in accordance with the provisions of BOBI FRS 6th Section Inventories Standard, Turkey Accounting Standards 2 Inventories Standard and Tax Procedure Law/General Communique on Accounting System Application Inventories, and the differences between the standards are determined as a result of the profit or loss statement as of the end of the period. How it will affect the amount of profit or loss for the period has been found and shown.

With this study, it is important to ensure that the transactions related to stocks are carried out in full in accordance with the standards in force in our country, that accounting practitioners complete the relevant transactions correctly according to the standards they are subject to, the business stakeholders reach the conclusion without making a mistake while making decisions on the enterprises, especially for the enterprises operating in the textile sector. It is intended to be an indicative resource.

Keywords: Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Businesses, Turkey Accounting Standards, Tax Procedure Law, General Communique on Accounting System Application, Inventories

İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI.....	i
ONUR SÖZÜ	iii
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	ix
İÇİNDEKİLER	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	xvii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xix
I. GİRİŞ	1
II. BÜYÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE STOKLARIN İNCELENMESİ	5
A. BOBİ FRS Stoklar Standardının Gelişim Süreci	5
1. BOBİ FRS 6.Bölüm Stoklar Standardının Uluslararası Alanda Gelişim Süreci..	5
2. BOBİ FRS 6.Bölüm Stoklar Standardının Ulusal Alanda Gelişim Süreci.....	7
B. Standardın Amacı	9
C. Standardın Kapsamı	9
D. Standart Kapsamındaki Tanımlar	10
1. Stok.....	10
2. Net Gerçekleşebilir Değer	11
3. Gerçeğe Uygun Değer	12
E. Stokların Değerlemesi	13
1. Stokların Maliyeti.....	13
2. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	21
3. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	23
4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri	23

5.	Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	28
F.	Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	32
G.	Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi.....	34
III.	2 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE STOKLARIN İNCELENMESİ.....	35
A.	TMS 2 Stoklar Standardının Gelişim Süreci.....	35
1.	TMS 2 Stoklar Standardının Uluslararası Alanda Gelişim Süreci.....	35
2.	TMS 2 Stoklar Standardının Ulusal Alanda Gelişim Süreci.....	36
B.	Standardın Amacı.....	38
C.	Standardın Kapsamı	38
D.	Standart Kapsamındaki Tanımlar.....	39
1.	Stoklar	39
2.	Net Gerçekleşebilir Değer.....	39
3.	Gerçeğe Uygun Değer	40
E.	Stokların Değerlemesi	40
1.	Stokların Maliyeti.....	40
2.	Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti	49
3.	Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti.....	51
4.	Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri	51
5.	Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	55
F.	Stoklarda Değer Düşüklüğü	60
G.	Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi.....	63
IV.	VUK/MSUGT'A GÖRE STOKLARIN İNCELENMESİ	67
A.	VUK/MSUGT'un Gelişim Süreci.....	67
1.	VUK/MSUGT'un Uluslararası Alanda Gelişim Süreci	67
2.	VUK/MSUGT'un Ulusal Alanda Gelişim Süreci.....	70
B.	Standardın Amacı.....	72
C.	Standardın Kapsamı	73
D.	Standart Kapsamındaki Tanımlar.....	74

1. Stok (Emtia)	74
2. Envanter	75
3. Maliyet Bedeli	76
E. Stokların Değerlemesi	77
1. Stokların Maliyeti.....	78
2. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	85
3. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	86
4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri	87
5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	89
F. Stoklarda Değer Düşüklüğü	94
G. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi	95

V. STOKLAR STANDARDININ BOBİ FRS, TMS/TFRS VE VUK'A GÖRE UYGULANMASI

A. Uygulamanın Amacı.....	99
B. Uygulamanın Kapsamı	99
C. Uygulamanın Yöntemi	100
D. Stoklar Standardının BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması ve Karşılaştırılması.....	101
1. Stok Satın Alım İşlemlerinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	102
2. Stok Dönüştürme İşlemlerinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	111
3. Stoklar ile İlgili Diğer Maliyetlerin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	116
4. Hizmet İşletmelerinde Stokların BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	118
5. Stoklarda Değer Düşüklüğünün BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	120
6. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	125
7. Stokların Satış Olarak Kaydedilmesinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması	126

8. Stoklarla İlgili Yapılan Kayıtların Gelir Tablosunda BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a Göre Oluşturulması.....	137
VI. SONUÇ	141
VII. KAYNAKÇA.....	147
ÖZGEÇMİŞ.....	161

KISALTMALAR LİSTESİ

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
ASC	: Accounting Standards Comittee (Muhasebe Standartları Komitesi)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CIF	: Cost, Insurance, Freight (Mal Bedeli, Sigorta, Navlun)
CNC	: Conseil National de la Comptabilité (Ulusal Muhasebe Konseyi)
DİG	: Direkt İşçilik Giderleri
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
EFO	: Etkin Faiz Oranı
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIFO	: First-in, First-out (İlk Giren, İlk Çıkar)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
ICAEW	: Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKO	: Kapasite Kullanım Oranı
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
LIFO	: Last-in, First-out (Son Giren, İlk Çıkar)
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
SME	: Small and Medium Sized Enterprise (Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler)
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSF	: Tahmini Satış Fiyatı
TSG	: Tahmini Satış Giderleri
TTM	: Tahmini Tamamlama Maliyeti
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: US Generally Accepted Accounting Principles (A.B.D. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 1 Uygulamada Yapılan Muhasebe İşlemlerinin Sırası ve Açıklamaları.....	102
Çizelge 2 Üretilen Stokların Tahmini Satış Fiyatları.....	113
Çizelge 3 BOBİ FRS'ye Göre Toplam Maliyet Tablosu.....	113
Çizelge 4 BOBİ FRS'ye Göre Ürünler Bazında Toplam Maliyet Tablosu.....	113
Çizelge 5 TMS'ye Göre Toplam Maliyet Tablosu.....	114
Çizelge 6 TMS'ye Göre Ürünler Bazında Toplam Maliyet Tablosu.....	114
Çizelge 7 VUK/MSUGT'a Göre Toplam Maliyet Tablosu.....	115
Çizelge 8 VUK/MSUGT'a Göre Ürünler Bazında Toplam Maliyet Tablosu.....	115
Çizelge 9 Standartlara Göre Dönem Karı veya Zararı.....	145

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Net Gerçekleşebilir Değer Formülü.....	11
Şekil 2 : Net Gerçekleşebilir Değer İşlem Sırası	12
Şekil 3 : Faiz ve Kur Farkı İşlem Tablosu (Selvi ve Ercan, 2018:50)	16
Şekil 4 : Tam Maliyet Tablosu (Boyar ve Güngörmüş, 2006:85).....	17
Şekil 5 : Stok Maliyeti Unsurları	41
Şekil 6 : Normal Maliyet Tablosu (Boyar ve Güngörmüş, 2006:85).....	45
Şekil 7: Stokların Maliyeti Hesaplama Yöntemleri	55
Şekil 8 : Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemleri	58
Şekil 9 : Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi Birim Maliyet Hesaplama Formülü	59
Şekil 10 : Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi Birim Maliyet Hesaplama Formülü	60
Şekil 11 : Net Gerçekleşebilir Değer Hesaplama Formülü.....	61
Şekil 12 : TMS 2 Stoklar Standardına göre Stok Değerleme İşlem Süreci (Bahadır, 2012:54).	63
Şekil 13 : Araştırma Yöntemleri ve Açıklamaları.....	100

I. GİRİŞ

19. yy. sonu itibari ile etkisini artırmış olan küreselleşme ile birlikte ülkelerin yasal sınırları yatırımcılar için haritada kalmakta, işletmeler deniz aşırı ülkelerde faaliyetlerini artırarak sürdürmekte ve her geçen sürede küresel ekonomik ve ticari faaliyetler katlanarak devam etmektedir. Sayının ilk kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren gelişme gösteren muhasebe biliminde ise 20.yy'ın sonlarına gelindiğinde yerel muhasebe mevzuatı ve uygulamaları işletme paydaşlarına yeterli gelmemiş küresel çapta ortak bir muhasebe dilinin uygulanmasının ve ülkelerce genel kabulünün ihtiyacı çok açık bir şekilde hissedilmiştir. Yerel muhasebe uygulamalarının kullanılması sonucunda farklı ülkelerdeki yatırımcılar, işletmelerin finansal raporlarını karşılayamamakta, işletme ile ilgili istedikleri bilgilere ulaşamamaktadırlar. Bu tür olumsuzluklar uluslararası ticaretin önünde bir engel teşkil etmiştir.

Küresel ekonomik faaliyetlerin önünde engel teşkil eden yerel muhasebe mevzuatının uluslararası ortak bir dile dönüştürülmesi için uluslararası çalışmalar yapılmış olup bu çalışmaların sonucunda “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’nin öncülüğünde Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) şirketlerin kullanımına sunulmuştur. Birçok ülke uluslararası standartlar ile uyumlu bir biçimde yerel muhasebe standartlarını oluşturarak ortak muhasebe diline geçmiş küresel rekabet güçlerini geliştirmiştir. Bu kapsamda ülkemiz de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’yi oluşturarak ortak muhasebe diline katılmıştır.

Uluslararası standartlar dünya çapında halka açık işletmeler üzerinde uygulanırken ülkemizde de hayata geçirilen TMS ve TFRS’ler Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) genelinde zorunlu tutulmuştur. Uluslararası standartların detaylı hükümler içermesi, yeterli profesyonel insan kaynağına sahip olmayan işletmelerde uygulanmasının zor olması nedeni ile bu standartların Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)

tarafından uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu zorluk nedeni ile uluslararası bir standarda tabi olamayan işletmeler için birçok gelişmiş ülkede standartlar ortaya konmuştur. Avrupa Birliği (AB) tarafından 2013 yılında çıkarılan yönerge, İngiltere ve İrlanda'da uygulamaya konulan uygulamalar ışığında ülkemizdeki yetkili kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetim süreçlerine tabi ancak TMS/IFRS uygulamalarına tabi olmayan firmaların küresel boyutta rekabet gücünü artırmak, finansal raporlarını belirli bir standarda göre oluşturmaları sağlamak ve vergi amaçlı oluşturulan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerince gerçekleştirilen muhasebe süreçlerini modernize etmek amacıyla 01.01.2018 tarihi itibari ile Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) uygulamaya geçirilmiştir.

KAYİK kapsamına dahil olan işletmeler TMS/IFRS uygulamalarını zorunlu olarak uygulamaktayken KAYİK kapsamında olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler BOBİ FRS standartlarını uygulamakla yükümlüdürler. Ancak BOBİ FRS'ye tabi olan firmalara seçimlik bir hak verilmiş olup diledikleri takdirde BOBİ FRS yerine TMS/IFRS'yi de uygulayabilmektedirler. Bu seçimlik uygulamanın en az iki yıl sürmesi zorunlu olup isteğe bağlı olarak TMS/IFRS uygulayan işletmeler iki yıl boyunca uyguladıkları standartları değiştirmeden uygulamakla sorumlu bulunmaktadır.

İşletmeler muhasebe kayıtlarını gerçekleştirirken her bir muhasebe kaydını büyük bir özen doğrultusunda tabi oldukları standartlara uygun bir biçimde kaydedip dönem sonu finansal tablolarında raporlamaktadırlar. İşletmelerin dönem sonu raporlarında yer alan en önemli kalemlerden birisi stoklar olup, işletmelerin faaliyette buldukları dönem kar/zarar sonucuna doğrudan etkisi bulunmaktadır. Stoklar hesap kalemi ticari hayatta faaliyet gösteren birçok firmanın ana çalışma hususunu teşkil etmektedir (Köseoğlu vd., 2018:26). Bu nedenden dolayı muhasebe uygulayıcıları stoklar ile ilgili gerçekleştirmiş oldukları işlemlere büyük bir özen göstermelidirler. İşletme paydaşlarının ise stoklar ile ilgili işlemlere vakıf olmaları sonucunda hatalı ve yanıltıcı bilgileri tespit edip, ticari faaliyetlerini daha güvenilir bir biçimde devam ettirebileceklerdir.

Toplamda dört bölümden oluşan çalışmanın birinci kısmında BOBİ FRS hakkında genel bir bilgi verilmiş, BOBİ FRS'nin 6. Bölümünde yer alan stoklar standardında yer alan bilgi ve hükümler detaylı bir biçimde ele alınmış olup, muhasebe ve vergi mevzuatımıza yeni giren bu standarda göre işlemlerin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın ikinci kısmında UMS ve UFRS'lerin oluşumu süreci üzerine bilgi verilmiş, uluslararası standartlara mutabık olarak yürürlüğe konulan TMS 2 Stoklar standardına göre işletmelerin stoklar ile ilgili işlemlerini nasıl gerçekleştirmeleri gerektiği konusunda açıklamalarda bulunulmuştur.

Üçüncü bölümde yerel vergi mevzuatımız olan VUK ve MSUGT'un oluşum süreci incelenerek işletmelerin yerel muhasebe ve vergi mevzuatımıza göre stoklar ile ilgili işlemleri kanunlar uyarınca nasıl yapmaları gerektiği belirtilmiş, işlemler detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

Çalışmamızın uygulama kısmını ve son bölümünü oluşturan 4. bölümünde ise ülkemizde tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir firma ele alınmıştır. Uygulamaya dahil edilen işletmenin bir ay boyunca stoklar ile ilgili gerçekleştirmiş olduğu tüm işlemler BOBİ FRS Stoklar, TMS 2 Stoklar ve VUK/MSUGT'da yer alan stoklar hükümlerince yapılması gereken muhasebe kayıtları yevmiye maddeleri üzerinde gösterilmiş, standartlar arasındaki farklar ortaya konulmuştur. Daha sonrasında dönem sonu kar/zarar sonucunu ortaya çıkartan finansal tablo olan gelir tablosu ilgili standartlara göre ayrı ayrı oluşturularak dönem kar/zarar sonucu standartlar bazında tespit edilmiştir.

Yapılan bu çalışma sonucunda ticari hayatımıza yeni dahil olan BOBİ FRS, yakın zamandan beri yürürlükte olan ancak uygulayıcıların ve ilgili tarafların çeşitli zorluklar yaşadığı TMS, yerel vergi ve muhasebe mevzuatımızı oluşturan VUK/MSUGT'a göre işletmelerin stoklar ile ilgili işlemleri nasıl gerçekleştirmeleri gerektiği detaylı ve uygulamalı bir biçimde açıklanarak hata ve yanlış bilgilerin önüne geçilmesi, uygulamada tek bir düzenin sağlanması, standartlar arasındaki farkların ortaya çıkartılması, uygulayıcılara ve işletme paydaşlarına rehber bir çalışma olması amaçlanmıştır. Yapılan uygulama ile birlikte ortaya konulan gelir tablosu sonuçları arasındaki farklar gösterilerek

standartların mali tablo sonuçlarına nasıl etki ettiği gösterilmiş isteklerine göre BOBİ FRS veya TMS uygulayabilecek firmalar için hangi standardın nasıl bir sonuç vereceği gösterilerek işletmelerdeki karar alıcılara faydalı olması düşünülmüştür.

İşletmelerin en önemli kalemlerinden birisi olan stokların yürürlükte olan üç farklı standarda göre ayrıntılı olarak açıklandığı, ülkemizin lokomotif sektörlerinden birisi olan tekstil sektörüne yönelik uygulamanın yer aldığı, ilgili standartlara göre oluşturulan gelir tablolarının ve standartların işletmenin dönem sonu kar/zarar sonucuna nasıl etkide bulunacağını gösteren bir çalışma olduğundan dolayı işletmelerin tüm paydaşlarına ve literatüre katkıda bulunması amaçlanmıştır.

II. BÜYÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARINA GÖRE STOKLARIN İNCELENMESİ

A. BOBİ FRS Stoklar Standardının Gelişim Süreci

1. BOBİ FRS 6.Bölüm Stoklar Standardının Uluslararası Alanda Gelişim Süreci

Küreselleşen ve ticarete sınırların önemli olmadığı günümüz dünyasında şirketler uluslararası alanda rekabet halindedirler. Bu rekabet çerçevesinde şirketlerin finansal tablo ve raporlarında bir bütünlük ve standardın olması finansal tablo kullanıcıları tarafından talep edilen önemli bir gereksinimdir. Bu gereksinim dahilinde 2005 yılından itibaren IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) ile bütünlük oluşturulmuş ancak bu standartlar sadece kamuoyunu bilgilendirme yükümlülüğü bulunan şirketler için zorunlu tutulmuştur (Gökçen vd., 2018:438). Kamuoyunu bilgilendirmesi zorunlu tutulan şirketler için bu standartlar zorunlu kılınmasına karşılık dünya genelindeki şirketlerin çoğunluğunu oluşturan KOBİ'ler (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) için herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu durum KOBİ'lerin gelişme ve uluslararası alanda rekabet etmesini zorlaştırmaktadır.

KOBİ'lerin ortak finansal raporlama standartlarına göre işlem yapması ihtiyacına yönelik Avrupa Parlamentosu 18 Aralık 2008 tarihinde Avrupa Komisyonundan KOBİ'lere yönelik uygulanması kolay ve maliyetsiz finansal raporlama standartlarını geliştirmesini istemiştir (Demir ve Bahadır, 2014:14).

Avrupa Parlamentosunun bu talebi doğrultusunda, standartların oluşturulması ve yayımlanmasından sorumlu bulunan IASB kurumu 2009 yılında IFRS for SMEs (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı)'yi

yayımlamıştır. Bu standart kapsamında Stoklar 13. Bölümde düzenlenmiştir (ifrs.org, 2009).

IASB'nin oluşturduğu KOBİ'ler için finansal raporlama standartları şirketlerin finansal raporlama maliyetlerini yeterli ölçüde azaltmayacağı ve uygulamasının yeterince kolay olmadığı gerekçesi ile Avrupa Parlamentosu tarafından resmi bir şekilde uygulamaya konulmamıştır (Demir ve Bahadır, 2014:15).

Avrupa Komisyonu tarafından 13.04.2011 tarihinde yayımlanan Tek Pazar Sözleşmesinde KOBİ'lerin problem yaşadığı finansal raporlama yükümlülüklerinin daha az seviyelere indirilmesi vurgulanmıştır (ec.europa.eu, 2011).

IASB, KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarının Avrupa Parlamentosu tarafından eksikliklerinin bildirilmesi ve uygulamaya konulmamasından sonra standartları tekrar gözden geçirmeye başlamış ve 26 Haziran 2012 tarihinde çalışmalara başladığını duyurup 2013 yılında çalışma taslağı yayımlamıştır (ifrs.org, 2015).

Avrupa Komisyonu, bireysel finansal tablolar yönergesi ile konsolide finansal tablolar yönergesini birleştirerek "AB Yönergesi: 2013/34/EU-Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri" adı altında tüm şirketler için olması gereken finansal raporlama standartları yönergesini 26 Haziran 2013 tarihinde yayımlamıştır (Demir ve Bahadır, 2014:14).

IASB 21 Mayıs 2015 tarihinde standardın değiştirilmiş metinleri ve aynı yılın ekim ayında standardın yeni sürümünü gerekli düzeltmeleri yaparak yayımlamıştır. 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren ise bu standartlar uygulamaya konulmuştur. Ülkeler de KOBİ'leri için bu standartları temel olarak baz alarak uygulamaya koymaktadırlar (iasplus.com, 2020). Stoklar bu standardın 13. Bölümünde yer almakta ve kapsamlı bir biçimde ayrıntıları ile açıklanmaktadır (ifrs.org, 2018).

Görüleceği üzere uluslararası alanda uluslararası finansal raporlama standartlarına tabi olmayan işletmeler için finansal raporlama standartları şirketlerin uluslararası alanda şeffaf bir biçimde rekabet etmelerine olanak sağlamak adına oluşturulmaya çalışılmış olup başta Avrupa Parlamentosu ve IASB olmak üzere çeşitli kurumların katkıları ile ortaya çıkmıştır.

Bu standartlar her geçen gün güncellenerek finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgiye ulaşması için yayımlanmaktadır. Stoklar standardı da bu kapsamda olup IASB'nin yayımlamış olduğu standardın 13.bölümünde yer alarak ilgili ülke ve şirketlerin stoklarının düzenlenmesine ve raporlanmasına referans olmaktadır. Ülkeler, IASB tarafından son şekli verilen standartları baz alarak ülkelerinde KOBİ'ler için finansal raporlama standartları mevzuatını oluşturmaktadır.

2. BOBİ FRS 6.Bölüm Stoklar Standardının Ulusal Alanda Gelişim Süreci

Ülkemizde bağımsız denetime tabi ancak Kamu Yararını İlgilendiren İşletme (KAYİK) statüsünde olmayan işletmelerin ortak bir dil ile finansal tablolarını raporlaması ve uluslararası pazarda daha güçlü bir şekilde rekabet edebilmesi amacıyla Avrupa Birliği tarafından yapılan düzenlemelerde dikkate alınarak çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

IASB'nin 2009 yılında IFRS for SMEs'yi (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) yayımlamasıyla birlikte ülkeler de bu standarda uygun olarak yerel standartlarını oluşturmaya başlamıştır. Ülkemizde bu yıllarda finansal standartlar alanında yetkili kurum olarak bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) IFRS for SMEs'nin çevirisi niteliğindeki Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)'ni 01.11.2010 tarihinde yayımlamıştır (Bozdemir, 2015:85).

KOBİ TFRS'de stoklara IASB'nin yayımladığı IFRS for SMEs de olduğu gibi 13. bölümde yer verilmiş olup toplam 22 paragrafta KAYİK olmayan ve finansal tablo yayımlayan işletmelerde stokların nasıl muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı açıklanmıştır (KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 2010).

KOBİ TFRS ülkemizde 01.01.2013 tarihi itibari ile uygulamaya başlanacak iken 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Türk Ticaret Kanunu'nun 64. ve 88.maddelerine göre tüm gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerini tutarken TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na göre işlem yapacağını duyurmuştur.

TMSK ülkemizde finansal raporlama standartlarından sorumlu olan kurum iken 26.09.2011 tarihinde 660 sayılı KHK'nın yayımlanması ile tüm yetki ve görevlerini Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'na devretmiştir. Bu tarihten günümüze kadar KGK tüm finansal raporlama standartlarından sorumlu olan tek kurum haline gelmiştir (Gökçen vd., 2018:438).

Daha sonrasında ise 30.06.2012 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan "6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'da yer alan 8. maddeye göre bu uygulamadan vazgeçilmiş olup işletmelerin defterlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tutmasına karar verilmiştir. Böylelikle KOBİ TFRS' nin uygulanmasına başlanılmamıştır.

Uluslararası alanda KOBİ'ler için finansal raporlama standartları uygulaması çalışmalarına hız verilmesi ve İngiltere'nin 2015 yılında FRS 102 adı ile yayımlamış olduğu UFRS uygulamakta zorunlu olmayan işletmeler için finansal raporlama standartlarını hayata geçirmesinin ardından ülkemizde de KGK bu alandaki çalışmalarına ağırlık vermiştir (Ergi, 2019:2).

KGK, UFRS uygulamak zorunda olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin ek yükümlüklerini 29.12.2014 tarihli 29221 sayılı Resmî Gazete' de duyurmuş ve Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) çalışmalarına başlamıştır. YFRÇ taslak metnini 2015 yılının sonlarına doğru gerekli düzenleme ve tavsiyeler için ilgililerin dikkatine sunmuştur (Doğan, 2017:772).

YFRÇ taslak metninde gerekli görülen düzenlemeler yapıldıktan sonra 01.01.2018 tarihinden itibaren başlanmak üzere Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) adı ile 29.07.2017 tarihinde 30138 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Sağlar ve Ever, 2019:302).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ'in 1. ve 4. maddelerine göre BOBİ FRS'yi bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS uygulaması zorunlu olmayan firmalar uygulayacaktır.

BOBİ FRS 6. bölümde stoklara ait hükümlere yer verilmiş olup stokların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili toplam 27 maddeye yer verilmiştir. Her yıl Bakanlar Kurulu tarafından açıklanan bağımsız denetim hadlerine giren ancak KAYİK olmayan işletmelerin stokları için bu maddelerde yer alan açıklamalara göre işlem yapacaklardır.

B. Standardın Amacı

BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardının amacı; Bakanlar Kurulu tarafından her yıl yeniden belirlenen bağımsız denetime tabi firma hadleri kapsamında olup Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim Standartlarına tabi ancak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'yi uygulama zorunluluğu bulunmayan, KGK'nın yayınlamış olduğu Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ'in 6.maddesinde belirtilen büyük ve orta büyüklükteki işletmelerin stokları ile ilişkili işlemlerini ortak bir çerçevede düzenlemektir (Ergi ve Güleç, 2019:378).

BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardı kapsamına dahil olan işletmelerin muhasebe kayıtları, stok maliyetlerinin belirlenmesi, işletme stoklarının değer düşüklüğüne uğraması halinde yapılacak işlemler ve stokların elden çıkartılması durumlarında uyulması gereken kurallar hakkında bilgi sağlamaktadır (BOBİ FRS, md: 6.1).

C. Standardın Kapsamı

BOBİ FRS'nin 6. bölümü olan stoklar standardı 19.12.2012 tarihli 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile alınan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile birlikte bağımsız denetime dahil olan ancak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 29100 sayılı Resmi Gazete'de duyurulan Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulamakta zorunlu olmayan firmaların en çok işlem kalemlerinden olan stoklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması işlemlerinde uygulanacaktır (Ataman ve Gökçen, 2017:26).

BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardına dahil olan stoklardan kasıt ise;

- İşletmenin olağan iş akışı dahilinde satmak için elinde bulundurduğu
- İşletmenin olağan iş akışı dahilinde satmak amacı ile ürettiği
- İşletmenin olağan iş akışı dahilinde üretim ve hizmet amacı çerçevesinde kullanacak olduğu ilk madde ve malzeme, ürünler, varlıklar olarak tanımlanmış olup standardın bu sayılan ürün ve varlıkları kapsadığı belirtilmiştir (BOBİ FRS, md:6.2).

Standardın bu bölümü ‘Finansal Araçlar ve Özkaynaklar’ bölümünde açıklanan finansal araçlar kapsamında olan stoklara ve ‘Tarımsal Faaliyetler’ bölümüne dahil olan canlı varlık ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlere uygulanmayacak olup, burada özellikle belirtilmeyen tüm işletme stoklarına uygulanacaktır (BOBİ FRS, md:6.3).

Borsa ve diğer sermaye piyasalarında alım-satımı yapılan stok niteliğinde bulunan değerli madenler (altın vb.) mali tabloların raporlanma zamanındaki piyasa değeri ile değerlendirilmelidir (BOBİ FRS, md:6.5).

D. Standart Kapsamındaki Tanımlar

BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardı boyunca sıklıkla bahsedilen terimler; stok, net gerçekleştirilebilir değer ve gerçeğe uygun değer terimleridir. Standarda göre işlem yapacak işletmelerin ve bu standarda göre oluşturulacak finansal tabloların yararlanıcılarının bu terimlere hâkim olması son derece önem taşımaktadır. Bu terimler standart boyunca aşağıda açıklayacağımız anlamları ile kullanılacaktır.

1. Stok

Stok kavramı standart boyunca aşağıda belirtilen varlıklar için kullanılmaktadır (Selvi ve Ercan, 2018:48).

- İşletmenin olağan iş akışı çerçevesinde satmak amacı ile elinde bulundurduğu varlıklar yani ticari mallar

- İşletmenin olağan iş akışı çerçevesinde üretmek için elinde bulundurduğu varlıklar yani yarı mamüller
- İşletmenin olağan iş akışı çerçevesinde üretim ve hizmet süreçlerinde yararlanacağı varlıklar yani ilk madde ve malzemeler.

2. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer kavramı standartta tanım olarak açıklanmış olup işletmenin olağan iş akışı dahilinde satmayı planladığı ürünün tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satış işlemi tamamlamak için gerekli bulunan satış giderlerinin düşülmesi ile bulunan değerdir (BOBİ FRS, md:6.4).

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer} = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - \left(\begin{array}{c} \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} \\ + \\ \text{Tahmini Satış Gideri} \end{array} \right)$$

Şekil 1 : Net Gerçekleşebilir Değer Formülü

Net gerçekleşebilir değer kısaca bir varlığın veya bir ürünün tahmini satış fiyatından elden çıkarma maliyetlerini düştüğten sonra işletmeye kalacak değer olarak da tanımlanabilir. Net gerçekleşebilir değer kavramı stokların ve ticari alacaklar hesaplarının değerlendirilmesinde sıklıkla kullanılan değerlendirme ölçütlerinden birisidir.

Stokların veya ilk madde ve malzemelerin satın alındığı anda ortaya çıkan maliyeti (tarihi maliyet yöntemi) ile finansal tablolarda raporlanması bazen yüksek değer ile değerlendirme gibi sorunları ortaya çıkarmakta ve finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaktadır. Net gerçekleşebilir değer gelecekte tahmin edilen satış fiyatından tahmini satış giderlerinin çıkartılması ile bulunup ilgili muhasebe kalemlerinin yüksek değer ile kaydedilip raporlanmasının önüne geçmektedir. Bu durum itibari ile net gerçekleşebilir değer muhasebenin 12 temel ilkesinden birisi olan ihtiyatlılık kavramı ile uyumlu bir değerlendirme ölçütü olduğunu söyleyebiliriz.

Net gerekleŒebilir değer hesaplanırken aŒaęıdaki adımlara göre iŒlem yapılıp net gerekleŒebilir değer tutarına ulaŒılabilir.



Œekil 2 : Net GerekleŒebilir Değer İŒlem Sırası

3. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer; yeterli sayıda alıcı ve satıcının serbest bir Œekilde pazarlık yapma durumunda varlıkların alınıp satılması veya borcun ödenmesi hallerinde ortaya çıkan tutardır (Altun, 2012:19).

Gerçeğe uygun değere ulaŒırken varlıklar aktif bir piyasada iŒlem görüyor ve bu piyasada fiyat oluŒuyor ise oluŒan fiyatlar dikkate alınır fakat varlıklar aktif olarak piyasada iŒlem görmeyip sağlıklı bir ticaret ortamı bulunmuyorsa değerleme uzmanlarının hesaplama ve grŒleri, varlıkların yenileme maliyetleri, ve ürünlerin emsal bedellerini gerçeğe uygun değer olarak kayıtlara dahil edilebilir (Kaya ve Din, 2007:345).

Gerçeğe uygun değeri, bir varlık veya ürünün ölçüm tarihinde aktif bir piyasada oluŒtuęu değer olarak tanımlayabiliriz. Varlık veya ürünler için alıcı ve satıcının yeterli düzeyde

olduğu ve ticari işlemlerin sağlıklı bir şekilde gerçekleştiği bir piyasada varlık ve ürünlerin fiyatı oluşur ve biz de bu varlık ve ürünler için gerekli bilgileri edinebiliriz. Ölçüm tarihinde oluşan bu fiyatlar üzerinden ilgili muhasebe kalemleri değerlendirildiği takdirde finansal tablo kullanıcıları için doğru bilgiler sağlanmış olacaktır (Otlu ve Çenberlitaş , 2017:346).

Literatürde tarihi maliyet yöntemi adı ile geçen, işlemlerin meydana geldiği anda ortaya çıkan bedeli ile kaydedilip raporlandığı değerlendirme yöntemine göre gerçeğe uygun değer yöntemi daha güvenilir bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum ise işlemlerin meydana geldikleri bedel ile kayıt edildikten sonra oluşabilecek değişikliklerin tam anlamı ile finansal tablolara yansıtılamamasından kaynaklanmaktadır. Gerçeğe uygun değer finansal tabloların şeffaflığını artıran ve finansal tabloları daha güvenilir hale getiren bir değerlendirme unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır (Yürekli, 2019:270-271).

E. Stokların Değerlemesi

Stoklar BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardına göre maliyet değer ve net gerçekleşebilir değer belirlendikten sonra bulunan hangi değer daha düşük ise o değer ile kayıtlara alınacaktır (BOBİ FRS, md:6.4).

1. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti BOBİ FRS uygulayan işletmelerde; stoğun satın alma maliyeti, ham madde veya yarı mamülden dönüştürme maliyetini ve işletme deposuna giresiye kadar katılan diğer maliyetlerden oluşur (BOBİ FRS, md.6.6).

Bu açıklamaya göre karşımıza 3 maliyet unsuru çıkmaktadır.

- Satın Alma Maliyeti
- Dönüştürme Maliyeti
- Diğer Maliyetler

Bu maliyet türlerini ayrı ayrı inceleyebiliriz.

a) Satın Alma Maliyeti

İşletmelerin sahip olduğu stokların maliyetinin ana unsuru ilk alım işlemi esnasında ortaya çıkan satın alma maliyetidir. Satın alma maliyeti stoğun satın alınması için satıcıya ödenen bedelden oluşurken aşağıda belirttiğimiz maliyetler de stoğun satın alma maliyetine dahil edilecektir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018:61).

- Stoğun ithalatı söz konusu ise ödenecek ithalat vergileri
- Stoğun satın alımı esnasında iade alınamayan diğer vergiler
- Stoğun işletme deposuna dahil olasıya kadar nakliye maliyetleri
- Stoğun satın alınması ile doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetler

Stok eğer yurtdışından ithal ediliyor ise stoğun maliyetine sırası ile; satın alma bedeli, navlun bedeli, limanda yapılan yükleme boşaltma giderleri, gümrük vergisi, konşimento damga vergisi, sigorta giderleri, T.C. Ticaret Bakanlığı'na gerekli görülen test giderleri, antrepo giderleri, yurtiçi nakliye giderleri dahil edilecektir.

BOBİ FRS'ye göre stoğun maliyetine daha sonra iade alınabilecek vergiler dahil edilmez. İade alınabilecek vergilere verilebilecek en önemli örnek ise Katma Değer Vergisi (KDV)'dir. KDV iade alınabilecek bir vergi türü olduğundan stoğun maliyetine dahil edilmeyecektir. Gümrük vergisi, damga vergisi ve ilave gümrük vergisi gibi vergiler daha sonrasında iade alınamayacak vergiler oldukları için stoğun maliyetine dahil edilecektir.

Stokların satın alımı esnasında işletmelerce yapılacak olan ticari iskontolar ve benzer indirim uygulamaları stoğun satın alma maliyetinden düşülür. İşletmeler satın aldıkları stokları muhasebeleştirirken yapılan bu indirim tutarlarını satın alma maliyetinden çıkartarak kayıtlarına dahil ederler (BOBİ FRS, md.6.7).

Standardın 6.8'inci maddesine göre stoğun satın alma maliyetinin hesaplanmasında ödeme koşulu satın alma maliyetini değiştiren bir unsur olarak göze çarpmaktadır. Vadeli stok alımında, ödeme süresinin bir yıldan kısa yada uzun olmasına göre stoğun satın alma maliyetine dahil edilip edilmeyeceği belirtilmiştir. Ödeme süresine göre işlemler aşağıda belirtildiği şekilde yapılacaktır (Selvi ve Ercan, 2018:49).

- Ödeme süresi bir yılın altında ise: Standardın 6.8'nci maddesinde “ *Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür* ” ifadesine yer verilmiştir. Buna göre stoğun satın alımı esnasında ödeme süresi için bir yıldan daha az bir süre belirlenmiş ise faiz tutarı ilgili dönemde giderleştirilmeden stoğun satın alma maliyetine eklenmelidir.
- Ödeme süresi bir yılın üstünde ise: Standardın 6.8'nci maddesinde “ *Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür* ” ifadesine yer verilmiştir. Standardın bu hükmüne göre işletme ödeyeceği faizi stoğun satın alma maliyetine dahil etmeden “Faiz Giderleri” hesabına kaydedecek ve ilgili dönemde gider olarak kayıtlarına yansıtacaktır. Stoğun satın alma maliyetine ise ilgili stoğun peşin olarak alınması durumunda ödenmesi gereken tutar dahil edilecektir.

İşletmeler stok satın alımı ödemesini bir yıldan daha fazla bir sürede gerçekleştirecek ise ortaya çıkan vade farkını BOBİ FRS 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümünde açıklanan etkin faiz yöntemine göre hesaplayarak, faiz gideri hesabına kaydedeceklerdir (BOBİ FRS, md.6.8).

Stoğun işletme bünyesine dahil edilmesi için katlanılan borçlanma maliyetleri meydana geldikleri dönemde gider olarak kayıtlara alınır ve ilgili dönemde gelir tablosunda raporlanır. Eğer stoğun üretilmesi bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsıyorsa yani “özellikli varlık” statüsünde ise stoğu meydana getirmek için katlanılan borçlanma maliyetleri stoğun maliyetine dahil edilir. Buradaki ayırım ise stoğun satış için hazır hale geldiği tarihtir. Borçlanma maliyetleri stoğun satış için hazır hale geldiği tarihe kadar maliyete eklenir, satış için hazır hale geldikten sonraki borçlanma maliyetleri ilgili dönemde gider olarak kayıtlara alınacaktır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018:65).

Kur farkları'da borçlanma maliyetleri gibi değerlendirilecek olup, normal bir stoğun satın alınması durumunda ortaya çıkacak olan kur farkları gider olarak kayıtlara alınırken, stoğun “özellikli varlık” statüsünde satışa hazır hale gelmesi için bir yıldan daha uzun bir süreye ihtiyaç var ise stoğun maliyetine dahil edilecektir (Karacan vd., 2018:8).

Bu tanımlamalara göre borçlanma maliyeti ve kur farklarının stoğun maliyetine dahil edilip edilmeyeceğini aşağıda belirtilen tablo ile daha açık bir ifade ile görebiliriz.

	Kısa Dönemli Stoklar (Üretim Süresi 1 Yılden Daha Az)		Uzun Dönemli Stoklar (Üretim Süresi 1 Yılden Daha Fazla)	
Satış Öncesi/Sonrası Faiz/Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Sunulacağı Zamana Kadar	Gider	Gider/Gelir	Maliyet	Maliyet
Satışa Sunulduğu Zamandan Sonra	Gider	Gider/Gelir	Gider	Gider/Gelir

Şekil 3 : Faiz ve Kur Farkı İşlem Tablosu (Selvi ve Ercan, 2018:50)

Stoğun satın alınması işleminde ödeme parasal değer kullanılmadan takas yöntemi ile gerçekleşiyorsa stoğun satın alma maliyeti takasta kullanılan malın gerçeğe uygun değeridir. Ancak takasta kullanılan malın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde bilinemiyor veya hesaplanamıyor ise defter değeri satın alma maliyeti olarak kayıtlara alınır (BOBİ FRS, md.6.10).

Burada bahsedilen defter değeri, stok edinimi için takas işleminde kullanılan varlığın değerinden birikmiş amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra finansal tablolara yazıldığı parasal değeridir (Çakır, 2016:6).

b) Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri üretim işletmelerinde ortaya çıkan bir maliyet unsuru olup, satın alınan direkt ilk madde ve malzemenin üretim süreçlerinden geçirilip ticari mal olarak satış için hazır hale gelinceye kadar katlanılan giderlerden oluşur.

Standardın stok dönüştürme maliyetleri kısmında ilk madde ve malzemenin üretime dahil edilerek yarı mamül ve mamül şeklini almaya kadar işletmenin katlanmış olduğu üretim süreci ile direkt ilişkilendirilebilen işçilik giderleriyle birlikte genel üretim giderlerinden sistemli bir şekilde dağıtılan tutarlar dönüştürme maliyetlerini oluşturan unsurlar olarak açıklanmıştır (BOBİ FRS, md.6.11).

Dönüştürme maliyetlerine işletmenin üretim süreci ile ilgili olmayan pazarlama,satış ve dağıtım giderleri,genel yönetim giderleri,araştırma ve geliştirme giderleri gibi genel faaliyet giderleri dahil değildirler (BOBİ FRS, md.6.11).

İşletmeler stok dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemlerinden hangi hesaplama yönteminin işletmeleri için uygun olduğunu düşünüyorlarsa insiyatifleri dahilinde bir tanesini seçip uygulayabilirler (BOBİ FRS, md.6.12-13).

- BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardına göre işletme stoklarının dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında “Tam Maliyet Yöntemi”ni seçen işletmeler aşağıda açıklanan standart hükümlerine göre maliyet hesaplama işlemlerini gerçekleştirecektir.

İşletmenin stok üretimi esnasında ortaya çıkan bütün maliyetlerin stoğun maliyetine dahil edildiği maliyet hesaplama yöntemine tam maliyet yöntemi denilmektedir. Üretim işletmeleri, üretimin gerçekleştiği dönemde üretim ile ilgili olan bütün gider unsurlarını sabit-değişken maliyet ayrımı yapmadan stoğun maliyetine eklemektedir. Bu hesaplama yöntemine göre stoğun maliyeti direkt ilk madde ve malzeme giderleri,direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (Akdoğan vd., 2016:16).

$$\text{Tam Maliyet} = \text{DİMM} + \text{DİG} + \text{Değişken GÜG} + \text{Sabit GÜG}$$

DİMM: Direkt İlk Madde ve Malzeme

DİG: Direkt İşçilik Giderleri

GÜG: Genel Üretim Giderleri

	DİMM	DİG	GÜG Değişken	GÜG Sabit
Tam Maliyet Yöntemi				

■ Tamamı Dahildir

Şekil 4 : Tam Maliyet Tablosu (Boyar ve Güngörmüş, 2006:85)

Tam maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderleri stoğun maliyetine dahil edilirken faaliyetleri geçici ya da kalıcı olarak askıya alınan veya henüz üretim faaliyeti başlamamış

üretim kısımlarına ait sabit üretim giderleri maliyete dahil edilmeyip oluştuğu dönemde gider olarak yazılarak gelir tablosunda “Satışların Maliyeti” bölümünde raporlanır (BOBİ FRS, md.6.12).

- BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardına göre işletme stoklarının dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında “Normal Maliyet Yöntemi”ni seçen işletmeler aşağıda açıklanan standart hükümlerine göre maliyet hesaplama işlemlerini gerçekleştirecektir.

Normal maliyet yöntemini seçen işletme ilk madde ve malzemelerin yarı mamül veya mamül aşamasına getirilmesi sürecinde değişken giderlerin hepsini sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına isabet eden tutarını stoğun maliyetine dahil eder. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı stoğun maliyetine eklenirken sabit genel üretim giderleri kullanılan kapasite oranı dikkate alınarak maliyete dahil edilir (Akdoğan vd., 2016:17).

Normal Maliyet=DİMM+DİG+Değişken GÜG+Sabit GÜG*Kapasite Kullanım Oranı

İşletmenin normal üretim kapasitesi; geçmiş dönemlerde yapılan üretimler göz önünde bulundurularak, olağan bakım ve onarım işlemleri de dikkate alınarak hesaplanan ortalama üretim miktarıdır. Gerçekleşen üretim düzeyi hesaplanan üretim kapasitesine yakınsa bu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak maliyet hesaplamasında kullanılabilir (BOBİ FRS, md.6.13).

İşletmenin gerçekleştirdiği üretim miktarı hesaplanan normal üretim miktarından daha yüksek bir düzeydeyse, stokların maliyetinin gerçek maliyetinin daha üzerinde bir tutardan değerlendirilmesini önlemek amacıyla kapasite kullanım oranı “1” olarak alınmalıdır (Karapınar ve Eflatun, 2019:128).

Stoğun maliyetine dahil edilmeyen genel üretim giderleri meydana geldiği dönemde gider olarak yazılarak finansal tablolarda “Satışların Maliyeti” kaleminde raporlanır (BOBİ FRS, md.6.13).

Yukarıdaki açıklamalarda da görüleceği üzere BOBİ FRS’de stokların dönüştürme maliyetlerinin hesaplamasında tam maliyet yöntemi de normal maliyet yöntemi de kullanılabilir. İşletmeler bu iki maliyet yönteminden birisini seçmekte standart tarafından

özgür bırakılmıştır. Tam maliyet yönteminin ülkemizde en yaygın kullanılan maliyet yöntemi olması, üretimle ilgili tüm giderlerin stok maliyetine dahil edilmesinden dolayı sabit-değişken gider ayrımı yapılmayarak işletmelerin kolaylıkla uygulayabilmesi tam maliyet yönteminin artı yönlerini oluştururken, işletmenin düşük kapasitede üretim yapması durumunda sabit üretim giderlerinin tamamının stok maliyetine ekleneceğinden dolayı stok birim maliyetinin hatalı oluşması tam maliyet yönteminin eksi yönünü oluşturmaktadır.

Normal maliyet yönteminin artı yönleri; kapasite kullanım oranının kullanılması ile birlikte atıl kapasitenin neden olduğu giderlerin stok maliyetine dahil edilmeyerek yüksek değerden maliyet hesaplanmasına izin verilmemesi, üretim düzeyindeki dalgalanmaların önlenerek dönemler arasında stok maliyet karşılaştırmalarının doğru yapılması ve stok maliyetinin atıl kapasite etkisinden kurtularak daha doğru bir sonuç vermesi nedeniyle işletme yönetiminin ürün fiyatlandırma karlılık kararlarını daha doğru raporlar üzerinden vermesidir (Öztürk ve Güleç, 2018:15). Normal maliyet yönteminin eksi yönleri ise sabit ve değişken giderlerin belirlenmesi, kapasite kullanım oranının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinin işletmelere ek iş yükü ve maliyet yaratmasıdır.

İşletmeler, tam ve normal maliyet yöntemlerinin artı-eksi yönlerini kolaylık, doğruluk, uygulama maliyetleri kapsamında değerlendirmeli ve işletmelerine uygun gördükleri dönüştürme maliyeti hesaplama yöntemini uygulamalıdır.

Üretim yapılan belirli sektör ve işletmelerde direkt ilk madde ve malzemenin üretime sunulmasının ardından bir veya birden fazla ürün çıktısı elde edilebilir. Bu ürün çıktıları hedeflenen ürün ile kullanım özellikleri ve maddi değerleri açısından birbirine yakın veya uzak nitelikte ürünler olabilir. Üretim işlemi sonucunda üretilmesi hedeflenen ana ürüne yakın bir ürün daha elde ediliyor ise bu ürüne “Ortak Ürün” diyebiliriz. Ancak hedeflenen ana üründen maddi değer açısından uzak ve önemsiz diye nitelendirilebileceğimiz bir ürün daha ortaya çıkıyor ise bu ürünü de “Yan Ürün” olarak adlandırabiliriz (Doğan ve Acar, 2016:127).

Ortak ve yan ürünlere örnek verecek olursak et üretim işletmesinde ilk madde ve malzeme niteliğinde kullanılan büyükbaş hayvandan ortaya çıkan antrikot, kontrafile gibi et bölümleri ortak ürün olarak nitelendirilebilirken, hayvanın deri ve sakatatları yan ürün

olarak nitelendirilebilir. Aynı şekilde şeker fabrikasında pancarın işlenmesi sonucunda ortaya çıkan şeker ana ürün sınıfında yer alırken üretim tamamlandıktan sonra ortaya çıkan küspe yan ürün sınıfında yer almaktadır.

BOBİ FRS 6. Bölüm stoklar standardında da işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları üretim faaliyetleri sonucunda hedefledikleri ana ürün ile birlikte ortak veya yan ürün üretimi ile karşılaşabilecekleri belirtilmiş olup, bu ürünlerin ilk madde ve malzeme ve dönüştürme maliyetlerinin tespit edilememesi durumunda akılcı ve dengeli olmak kaydı ile maliyetlerin ürünlere dağıtılması gerektiği vurgulanmıştır (BOBİ FRS, md.6.16).

Standart, ortak ürün maliyetinin ürün bazlı olarak tespit edilemediği koşullarda maliyet dağılımı ile ilgili uygulanması zorunlu kılınan bir yöntem belirtmemiştir. Maliyet dağıtım işleminin mantık çerçevesinde yapılmasının gerekliliği üzerinde durulmuş ve ürünlerin ayrı olarak nitelendirilebildiği veya üretim işleminin sona erdiği zaman ürünlerin nispi satış değerine göre maliyet dağıtımının yapılabileceği belirtilmiştir (Gökgöz, 2012:250).

Ortak ürünlerin maliyetinin belirlenmesi işleminde nispi satış değeri yöntemi uygulanacak ise satış hasılatları ürün bazlı olmak üzere tespit edilir. Daha sonrasında toplam satış hasılatında hangi ürünün yüzde kaç oranında yer aldığı bulunur ve maliyet dağıtımını bu oranlar uyarınca gerçekleştirilir (Yalçın, 2019:211).

Yan ürünler ise birçok zaman işletmeler için yeterli düzeyde önem arzetmeyen ürünler olup ana ürünler ile birlikte üretim sürecinin sonuna gelinceye kadar ayrıştırılmadan üretilmektedirler. Yan ürünler önem düzeyi düşük olmasına rağmen işletmeler için ek gelir kalemi olarak düşünülmekte ve üretim işlemlerine devam edilmektedir. Yan ürünlerin işletmeler için önemsiz olması durumunda satılması düşünülen tutardan tamamlanma ve satış giderleri indirgindikten sonraki değeri yani net gerçekleşebilir değeri yan ürünün maliyet değeri olarak kayıtlara alınır. Yan ürünün maliyeti belirlendikten sonra ana ürünün maliyet değerinden çıkartılır ve ana ürünün net maliyet değeri tespit edilip muhasebe kayıtlarına geçirilir (BOBİ FRS, md.6.16).

c) Diğer Maliyetler

Stokların maliyetine, ilk madde ve malzeme maliyeti ve dönüştürme maliyetleri dışındaki maliyetler stoğun satışı veya kullanımı için bir konuma getirilmesi, özellik eklenmesi gibi

durumlara doğrudan etki eden işlemlerde ortaya çıkıyor ise stoğun maliyetine eklenebilir (Kocamış ve Yıldırım, 2019:61).

Bu maliyete örnek vermek gerekirse, ürünün üretimi tamamlandıktan sonra müşterinin özel isteği ile renginin değiştirilmesi veya yapısını tamamen bozmayacak şekilde yeni bir özellik eklenmesi gösterilebilir.

Standart uyarınca bazı maliyetlerin stok maliyetine alınmadan meydana geldikleri hesap döneminde doğrudan gider olarak finansal tablolarında raporlanması istenmiştir. Standartta belirtilen bu giderler aşağıdaki gibidir (BOBİ FRS, md.6.15).

- Ürün imal edildikten sonra ortaya çıkan satış faaliyeti ile ilgili olan giderler
- Yeni bir üretim sürecine dahil olmayacak olan ürünlerin depolama giderleri
- Stokların üretimi ile ilgili olmayan genel yönetim faaliyetlerinden doğan giderler
- Ticaret ve sanayi odaları tarafından sektörel bazda belirlenen ortalama firelerin üzerindeki fire giderleri

2. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

İnsanların topluluk olarak bir arada yaşamaya başladığı İlk Çağ'dan olmak üzere hizmet sektörünün işletmeler içerisindeki payı her geçen sürede artarak devam etmiştir. Hizmet sektörünün işletmeler içerisindeki payı sürekli artış göstermekle birlikte bu artış hızının uluslararası ticaretin gelişmesi ve artan dünya nüfusu ile birlikte yüksek bir ivme kazandığını söyleyebiliriz (Sayım ve Aydın, 2011:245-246).

Muhasebe ve finansal raporlama standartları üretim işletmelerinin muhasebe kayıt ve raporlanma süreçlerinde nelere dikkat edilmesini belirlerken günden güne hayatımızdaki payı artan hizmet sektörüne de değinerek ilgili kuralları belirlemiştir. İşletmelerin en fazla kullandıkları ve önemle dikkat etmeleri gereken finansal tablo kalemlerinden olan stoklar bölümünde raporlanacak olan stokların maliyetine dahil edilecek olan maliyetler ve diğer kurallar hizmet işletmeleri için de açıklanmıştır.

Bilindiği üzere hizmet işletmeleri, ticaret ve üretim işletmelerinden farklı olarak ürün stoklamadan faaliyetlerini yürütürler. Hizmet işletmelerinde stoksuz emek yoğun kazanç

yolu çoğunluğu oluştursa da bazı iş kollarında hizmetin stoklanmasından söz edilebilir. Bu hizmet stoklarına bir örnek vermek gerekirse, konsol oyun programı geliştiren bir işletme üzerinde çalıştığı oyunu bir faaliyet döneminde tamamlayamamış olup gelecek dönemlerde tamamlamayı hedeflemiş ise üzerinde çalışılan konsol oyunu tamamlanmadığı için stoklanması gerekmektedir (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018:73).

Standarda göre hizmet işletmelerinin stok maliyetleri stoğun oluşturulmasında katılan maliyetlerden oluşur. Hizmet işletmelerinde stoğun maliyetine hizmetin meydana gelmesinde birinci dereceden katkısı olan personellerin ücretleri ve hizmetin müşteri ile buluşması ile doğrudan ilgili maliyetler katılır. Hizmet işletmelerinin yönetim ve satış personellerinin ücretleri ve hizmetle doğrudan ilişkili olmayan giderler maliyete alınmadan ortaya çıktıkları dönemde gider olarak kayıtlara dahil edilir (BOBİ FRS, md.6.17).

Muhasebimizin 12 temel kavramından birisi olan dönemsellik ilkesi uyarınca, işletmelerin hizmet üretiminin başlanıldığı dönemde bitirip satışını gerçekleştirememesi sonucu gelir olarak finansal tablolarına dahil edemedikleri hizmetlerin maliyetini de hizmet ne zaman finansal tablolarda gelir olarak raporlanacak ise o dönemin finansal tablolarına dahil edilmeleri gerekmektedir. Finansal tablolara gelirin gerçekleşmemesi nedeni ile dahil edilemeyen hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili giderler dönem sonunda aktifleştirilerek gerçekleştikleri yılın bilançosunda gösterilmelidir (Selvi ve Ercan, 2018:53).

Sonuç olarak hizmet işletmelerinin stok maliyeti oluşması durumunda stoğun meydana gelmesi ile ilgili doğrudan giderler stoğun maliyetine dahil edilip, gelirin işletmenin finansal tablolarına yazıldığı zaman gider olarak raporlanır. İşletmenin finansal tablolarına gider olarak yazılasıya kadar ise işletmenin bilançosunda raporlanır. İşletmelerin şu anda kullanmakta olduğu hesap planında hizmet maliyeti ile ilgili hesap bulunmamaktadır. Ancak, KGK finansal raporlama standartlarına uyumlu hesap planı çalışmalarını yürütmekte ve taslak hesap planını kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Yayınlanan hesap planı taslağında 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesapları bulunmaktadır. Hizmet işletmeleri hesap planı taslağı kesinleşip yayınlandığı zaman bu hesapları kullanabileceklerdir.

3. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

BOBİ FRS 2. Bölüm Stoklar standardı canlı varlık olarak tanımlanan ve hasadı yapılan ürünlerin maliyetinin belirlenmesinde BOBİ FRS 7.Bölüm Tarımsal Faaliyetler standardında belirtilen hükümlerinin stoklar için aynen uygulanacağını belirtmiştir (BOBİ FRS, md.6.18).

BOBİ FRS 7.Bölüm Tarımsal Faaliyetler standardında ise maliyet ölçümünde gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemi uygulamalarından bir tanesinin kullanılabilceği belirtilerek tek bir işletmede stokların özelliklerine bağlı olarak farklı maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verilmiştir. Bununla birlikte, işletme stoklarının maliyetini gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer ise maliyetini belirlediği bu varlıklar için bir daha yöntem değişikliği yapamaz ve hep gerçeğe uygun değer hesaplama uygulamasını kullanmak zorunda kalır. Bu durumun tek istisnası stoğun ölçümünde yüksek maliyet ve uzun uğraşlar ortaya çıkıyor ise gerçeğe uygun değer yaklaşımı terk edilerek maliyet yöntemi ile ölçüm yapılır (BOBİ FRS, md.7.6,7.8).

İşletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda canlı varlık stoğu satış giderleri düşüldükten sonra kalan gerçeğe uygun değer tutarından muhasebeleştirilir. Maliyet yöntemi kullanılıyor ise canlı varlıklar üzerinden amortisman hesaplanır. Stoğun maliyetinden amortisman tutarı ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.7.7,7.9).

4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri

BOBİ FRS 6.Bölüm Stoklar standardına göre işletme stoklarının maliyetleri hesaplanırken fiili maliyet yöntemine göre gerçekleşen maliyet tutarları dikkate alınarak işlem yapılır. Standarda göre maliyet ve perakende maliyet yöntemlerinin kullanılabilmesi için belirlenen stok maliyetlerinin fiili maliyet yöntemine göre tespit edilen tutarlara yaklaşık bir tutarda olması gerekmektedir. Eğer bu iki maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyet rakamları ile fiili maliyet yöntemi sonuçları arasında büyük bir fark bulunmamakta ise BOBİ FRS bu maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin vermiştir. Standart maliyet yöntemi ile stok maliyetlerinin tespiti sırasında ilk madde ve malzemeler, üretimle doğrudan ilişkili işçilik ücretleri ve işletmenin üretim kapasitesi tutarlı olağan düzeyleri ile

hesaplamaya dahil edilir. Eğer standart maliyet yönteminin kullanılmasına karar verilmiş ve hesaplamalar bu yönde yapılıyor ise maliyet tutarları düzenli olarak kontrol edilmeli ve maliyet tutarlarında değişiklik olması halinde gerekli maliyet tutar güncellemeleri yapılmalıdır. İşletme perakende maliyet yöntemi ile stok maliyetlerini ölçümleyecek ise stokların maliyeti satış tutarlarından brüt kar marjını indirdikten sonra bulunan değerdir (BOBİ FRS, md.6.19).

Stok maliyet belirleme yöntemlerinden olan ve standart tarafından belirli koşullar dahilinde kullanılması uygun görülen fiili maliyet, standart maliyet ve perakende maliyet yöntemlerini kısaca tanımlayalım.

a) Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde yaygın olarak kullanılan maliyet ölçüm tekniklerinden birisidir. Fiili maliyet yönteminin literatürde tarihi maliyet yöntemi ve gerçek maliyet yöntemi gibi isimler altında da yer aldığı gözlemlenmiştir. Fiili maliyet yöntemine göre stoklar, değişim işlemi gerçekleştiği anda ortaya çıkan ilk fiyattan ölçülür ve bu değer işletmenin stok edinimi için ödediği gerçek fiyattır (Jaijairam, 2013:1-2).

İşletmeler stoklarının maliyetini fiili maliyet yöntemine göre belirlemek isterler ise daha önce açıklamış olduğumuz stok maliyetine dahil edilecek giderler için ödemiş oldukları tutarları işlemlerin meydana geldiği tarihlerdeki tutarlardan kaydedip stok maliyetini ölçümleyeceklerdir. Bu durumda işletmelerin finansal tablolarında raporladığı stok değerleri stokların satın alma ve dönüştürme fiyatlarından oluşmakta veya eskime,değer düşüklüğü gibi durumlar sonrası stok muhasebe kalemlerinde kalan tutarlardan oluşmaktadır. Maliyetlerin sabit gerçekleşmiş tutarlardan oluşmasından ve gelecek dönemlerde herhangi bir maliyet tahmininin yapılmayacak olmasından dolayı fiili maliyet yönteminin kullanılması muhasebe uygulayıcılarına diğer yöntemlere nazaran daha kolay gelmektedir.

Fiili maliyet yönteminin kullanılması ve anlaşılması diğer maliyet ölçüm tekniklerine nazaran kolaydır ancak bu maliyet yöntemi bir stoğun raporlama dönemindeki değerinden çok stoğun edinimi için katlanılan maliyetleri göstermektedir. Bu durum da enflasyonun

yüksek seyir ettiği dönemlerde stokların düşük değerden raporlanmasına yol açarken, deflasyonist durumların yaşandığı ekonomilerde stokların yüksek değerden raporlanmasına yol açmaktadır. Fiili maliyet yöntemine göre stok ölçümü, işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına yanıltıcı rakamları ortaya çıkarabilmektedir (Jaijairam, 2013:5).

b) Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yöntemine göre stokların maliyet ölçümü; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin üretim gerçekleşmeden önce hesaplanması yolu ile gerçekleşmektedir. İşletmeler stok üretimini gerçekleştirmeden önce çıktı olarak alınacak ürünlerin standartlarını belirler ve bu standartlar doğrultusunda stok maliyetlerini bilimsel olarak hesaplarlar (Barfield vd., 2002:175,382).

Standart maliyetler fiili maliyetlerden farklı olarak gerçekleşmiş olan maliyetler değil gelecekte olacak olan maliyetlerdir. Gelecekte olacak olan maliyetler ise standart maliyet yönteminde “tahmin edilen maliyet” değil ekonomi, matematik, istatistik ve muhasebe bilimleri kullanılarak hesap edilen “gerçekleşmesi gereken maliyet” olmalıdır (Büyükmirza, 2019:660).

Standart maliyet yöntemine göre ürünlerin maliyeti belirlenirken öncelikle miktarın ve fiyatın standartlaştırılması gerekir. Miktar standartlaştırılmasında üretilmesi amaçlanan bir ürün için kaç birim maddenin üretime sunulacağı belirlenirken fiyat standartlaştırılmasında üretime sunulacak her birim madde için ne kadar ücret ödenmesi gerektiği hesaplanır. Örneğin bir tekstil firması 1 metre baskılı kumaş üretebilmek için 0,2 KG boya kullanması gerekmektedir. 0,2 KG boya için de 5,00 TL maliyet hesaplanmıştır. Buna göre Standart Maliyet = Standart Miktar x Standart Fiyat formülünden 1 metre kumaş için $0,2 \text{ KG} \times 5,00 \text{ TL} = 1,00 \text{ TL/KG}$ sonucuna ulaşılır, yani işletme 1 metre kumaş üretebilmek için 1,00 TL boya maliyetine katlanacaktır (Hansen ve Mowen, 2007:368).

Üretim işletmeleri açısından bir stoğun maliyeti direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur. Üretim işletmeleri bir stoğun maliyetini standart maliyet yöntemine göre hesaplarlarken her bu maliyet birimi için tek tek

standart maliyet formülünü uygulayarak stoklarının maliyetini hesaplayacaklardır. Bu açıklamaya göre maliyet kalemleri aşağıdaki gibi formulize edilebilir.

DİMM Maliyeti = Gerekli Hammadde Miktarı x Hammadde Fiyatı

DİG Maliyeti = Üretim İçin Gerekli İşçilik Süresi x Ortalama İşçilik Ücreti

Genel üretim giderlerini stok maliyetine dahil ederken DİMM giderleri ve DİG'den daha farklı bir yol izlenmesi gerekmektedir. İşletmeler ilk önce gelecek dönemde oluşması beklenen genel üretim giderlerini hesaplarlar daha sonrasında hesaplanan genel üretim giderlerini stoklara pay edebilmek için bir maliyet dağıtım anahtarı belirlerler. Bu dağıtım anahtarları gelecek dönem üretilen ürün sayısı veya üretim sırasında meydana gelecek toplam işçilik süreleri olabilir. Bir sonraki aşamada ise işletmeler toplam genel üretim giderini dağıtım anahtarını kullanarak stok maliyetine dahil ederler (Bölükoğlu ve Özgen, 2006:82).

Standart maliyet yöntemi daha çok üretim işletmelerinde kullanılsa da hizmet işletmelerinde de bu yöntem kullanılabilir. Burada ise önemli olan işlemin ne kadar süreceği ve bu işlem için ne kadarlık bir işçilik ücreti ortaya çıkacağıdır. Hizmet işletmeleri işlem sürelerini ve işçilik sürelerini standartlaştırarak Standart İşlem Süresi x Standart İşçilik Ücreti formülü ile standart hizmet maliyetini tespit edebilir (Hansen ve Mowen, 2007:371).

İşletmeler eğer standart maliyet yöntemini doğru bir şekilde uygularlar ise bu işlemleri sonrasında çeşitli faydalar ortaya çıkacaktır. Bu faydaların bir kısmını aşağıdaki maddelerde açıklandığı şeklinde görebiliriz (Büyükmirza, 2019:663) ;

- İşletmelerin standart maliyet yöntemini kullanması ile birlikte stokların maliyet kontrolü yapılabilir ve işletme sorumluları beklenmeyen maliyet durumlarını tespit edip müdahale edebileceklerdir.
- İşletmeler açısından gelecek dönemler için bütçe hazırlanması ve bu hazırlanan bütçe doğrultusunda işletme stratejilerinin belirlenmesi önem arz eden konulardan birisidir. İşletmeler standart maliyet yöntemini kullanarak gelecek dönemler için hesaplama yapmakta ve bu hesaplamalar çerçevesinde işletme bütçesini hazırlamaktadırlar.

- İşletmeler standart maliyet yönteminde bilimsel, mantıklı ve tutarlı hesaplamalar doğrultusunda ortaya çıkması gereken maliyetleri üretim süreci başlamadan saptar. Bu maliyetlerin bilinmesi çalışanların üretim süreci esnasında maliyet kontrolü yapmalarına ve daha bilinçli davranışlarda bulunmalarına neden olmaktadır.
- İşletmeler standart maliyet yöntemini kullanarak muhasebesel işlemlerinde çeşitli kolaylıklar ve faydalar sağlayabilir. Bu faydalardan bir kısmına değinmek gerekirse; stok maliyet hesabı hızlı yapılmakta, diğer maliyet yöntemleri uygulandığı zaman stok maliyet kartları miktarsal ve değersel olarak izlenmekte iken standart maliyet yöntemi ile birlikte sadece miktarsal kayıt yeterli olmakta ve bunun sonucunda stok değerlemesi kolaylaşmaktadır.
- İşletmeler standart maliyet yöntemini uygulayabilmek için üretim ve yönetim departmanlarında yeni standartlar belirlemek zorunda kalmaktadırlar. Üretimsel açıdan stokların hangi standartlar ile üretileceği belirlenirken, yönetim personelinin de hangi durumlardan sorumlu olacakları belirlenmektedir. Bu kurallar sayesinde işletmeler daha disiplinli bir şekilde faaliyet göstermekte ve sağlamış oldukları verimlerde bu oranda artmaktadır.

Standart maliyet yöntemi işletmelerde stokların ana maliyet ölçüm yöntemi olarak kullanılmasa bile yönetsel olarak maliyetlerin kontrolü açısından önemli bir yöntemdir. İşletmeler stok maliyet ölçümü olarak fiili maliyet yöntemini kullanıyor olsa bile standart maliyet yöntemi ile üretim öncesi hesaplama yaparak gerçekleşen maliyetlerin normalde olması gereken maliyetten ne derece farklı olduğunu tespit ederek buna göre üretim süreçlerini gözden geçirebileceklerdir (Rao ve Bargerstock, 2011:48).

c) Perakende Yöntemi

Perakende yöntemi ile stok maliyetlerini ölçümlene perakende satış yapan işletmelerin uygulayabileceği bir yöntemdir. Perakende satış yapan işletmelerin çoğunda çok fazla çeşitli stok satışı yapıldığı için stokların maliyetini tek tek tespit etmeleri ve izlemeleri karışıklık yaratmakta ve zaman kaybına neden olmaktadır. Bu yöntemi kullanmak isteyen işletmelerin öncelikle stoklarının perakende satış tutarlarını tespit etmeleri gerekmektedir (Kara, 2019:27-28).

Stoklarının perakende satış tutarlarını tespit eden işletme daha sonrasında dönem başında bulunan stoklarının ve dönem içinde yapmış olduğu stok alışlarının maliyet değerini perakende satış değerine bölerek bulduğu sonucu ortalama kar oranı olarak belirler. Dönem başında mevcut bulunan ve dönem içinde alınan stokların perakende satış değerinden dönem içi stok satış tutarlarının çıkartılması ile dönem sonu kalan stokların perakende satış değerine ulaşılır. Daha sonrasında işletme hesaplamış olduğu ortalama kar oranını, dönem sonunda elinde bulunan stoklarının perakende satış değerine uygulayarak dönem sonu stoklarının maliyet değerini tespit eder (Sevilengül, 2016:296; Kara, 2019:29).

5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri işletmelerde; satılan malın maliyet değerini tespit etmek, hesap dönemi sonunda deposunda bulunan stoklarının değerini belirlemek ve işletme bilançosunda stoklar hesabında raporlanacak tutarı bulmak amacı ile kullanılmaktadır. İşletmeler, bir mali yıl süresi boyunca çeşitli tarihlerde stok üretimi veya stok satın alımında bulunurlar. İşletmeler, depolarına farklı zamanlarda farklı maliyetler ile dâhil ettikleri stokların satış işlemlerini tamamladığında satılan bu stokların maliyet değerini belirlemek (satılan malın maliyeti) ve dönem sonunda depoda bulunan stokların değerini tespit etmek için stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerini başka bir ifadeyle stok değerlendirme yöntemlerini kullanmak zorundadırlar (Simeon ve John, 2018:1639).

Standarda göre birbirinin yerine kullanılamayan stoklar ile belirli projelerde kullanılmak üzere imal edilen stokların maliyet değeri bulunurken her bir stok kaleminin maliyet değeri birbirinden bağımsız olarak tespit edilir (BOBİ FRS, md.6.21). Standardın bu maddesinde belirtilen stoklar için işletmelerin “Gerçek Parti Maliyet Yöntemi”ni kullanabileceklerini ifade edebiliriz.

İşletmeler diğer stokları için ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya işletmeye uygun olan ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden bir tanesini seçerek stok maliyetlerini hesaplama yöntemi olarak uygulayabilir. İşletmelerde eğer kullanım amacı ve özellikleri farklı olan stoklar mevcut ise standarta birden fazla stok maliyet hesaplama yönteminin kullanılmasına izin verilmiştir. İşletmeler, son giren ilk çıkar (LIFO) uygulamasını stokları için kullanamayacaklardır (BOBİ FRS, md.6.20).

BOBİ FRS'ye tabi işletmeler gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi ve ağırlıklı ortalamalama maliyet yöntemlerinden işletmeleri için uygun olanı seçerek uygularlar. Stok değerlendirme yöntemlerinin işletmeler için seçimi, işletmelerin gelir tablosu ve dönem sonu bilançosuna direkt etki eden ve bunun sonucunda da dönem karı veya zararına, hesaplanacak kurumlar vergisine ve bazı finansal oranlara etki eden önemli bir unsurdur. İşletmeler standartta sayılan stok değerlendirme yöntemlerini kullanarak farklı muhasebesel sonuçlara ulaşabilir. Bu yüzden işletmenin yapısına uygun özgün bir yöntemi seçmek ve uygulamak oldukça önemlidir. Eğer işletmeler az bir stok kalemi ve işlem sayısı ile ticari faaliyetlerini yürütüyorlar ise gerçek parti maliyet yöntemini uygulamaları doğru olacaktır ancak fazla stok kalemi ve işlem sayısı ile ticari faaliyetlerini yürütüyorlar ise ilk giren ilk çıkar ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerini kullanmaları mantıklı olmakla birlikte uygulanması gereken muhasebesel süreçleri basitleştirecektir (Gu, 2013:541).

BOBİ FRS 6.bölüm stoklar standardında kullanılmasına izin verilen yöntemleri işletmeler için ön bilgi olması adına aşağıdaki başlıklar ile açıklamaya çalışalım.

a) Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yöntemi, işletmelerin üretime gönderdikleri ilk madde ve malzemelerin ve dönem sonunda işletme depolarında mevcut durumda bulunan stokların değerlerinin bulunmasında kullanılan, en gerçek sonuçlara ulaşılan stok değerlendirme ve satılan malın maliyetini tespit etme yöntemidir (Albrecht vd., 2011:284).

Gerçek parti maliyet yönteminde işletme stoklarında yer alan her bir ürün birbirinden tamamen bağımsız olarak takip edilir. Ürün satın alındığı anda ayrı olarak depolanır, satılması veya üretime gönderilmesi söz konusu olması halinde satın alındığı tutardan ürünün maliyetine yükleme yapılır. Stoğun her satın alma işleminde ayrı olarak depolanması ve takibi zor olacağı için işletmeler tarafından çok fazla tercih edilen bir stok değerlendirme yöntemi değildir. Gerçek parti maliyet yöntemi, yüksek değerli sanat eserlerinin alım-satımı, otomobil alım-satımı ve az stok kalemi ile özel sipariş usulü üretim yapan işletmelerde kullanılması uygun stok değerlendirme yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Khan vd., 2018:67).

b) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Literatürde FIFO olarak bilinen ilk giren ilk çıkar stok değerlendirme yöntemini işletmelerde uygulaması basit, anlaşılması kolay ve çok fazla matematik formülü gerektirmeyen bir stok değerlendirme yöntemi olarak nitelendirebiliriz. Bu yöntemle göre üretime gönderilen ve satılan stoklar işletmede bulunan en eski tarihli ürünlerden başlamak üzere depodan sevk edilir. Bu nedenden dolayı satılan malın maliyeti hesaplanırken işletmeye ilk dahil olan stoğun satıldığını ve üretim işletmelerinde imal edilen malın maliyeti hesaplamasında kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin tutarının ilk satın alınan direkt ilk madde ve malzemenin tutarına kabul edilir. Bu stok değerlendirme yöntemini belirli bir süre içerisinde bozulabilecek ürünlerin ticaretini yapan ve ilk üretilen ürünlerin ilk satılmasını isteyen işletmelerin kullanması oldukça uygundur (VanDerbeck, 2010:82).

FIFO yönteminin işletmeler açısından olumsuz yönüne değinecek olursak; fiyatların artış yönlü değiştiği yani enflasyon değerlerinin yüksek seyrettiği ekonomilerde stok çıkışları düşük tutarlardan değerlendirilecek, fiyatların düşüş göstermesi durumunda yani deflasyon etkileri hissedilen ekonomilerde stoklar olduğundan daha yüksek tutarlarla değerlendirilecektir. Bu durum da işletme paydaşlarının yanlış bilgilendirilmesine sebep olacaktır (Trıfan, 2017:127).

c) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

İşletmelerde stok çeşidi ve sayısının fazla olmasından dolayı gerçek maliyet hesaplama yönteminin kullanılmadığı durumlarda uygulanabilecek yöntemlerden birisi olan ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde işletme stoklarına gelen ilk madde ve malzemelerin ürün bazında ortalama bir maliyeti tespit edilir. Stok çıkışlarında ve depoda kalan stokların değer tespitinde bu tutar üzerinden işlem yapılır. Bu yöntem uygulamada Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi ve Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi olarak iki yöntem dahilinde kullanılmaktadır (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2011:26,27).

(i) Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Dönemsel tartılı ortalama maliyet yönteminde stokların maliyet değeri adından da anlaşılacağı üzere her stok hareketi sonunda değil belirli bir dönem sonunda hesaplanmaktadır.

Bu yönteme göre işletmenin dönem içinde satın aldığı ilk madde ve malzemelerin toplam maliyeti tespit edilip toplam satın alınan stok miktarına bölünerek her bir stok için ortalama stok birim maliyet değerine ulaşılır. Bulunan birim maliyet ile üretime gönderilen stok miktarı veya dönem sonu işletme envanterinde kalan stok miktarı çarpılarak üretime gönderilen stok maliyet değeri veya dönem sonu işletme stok değeri bulunmuş olur (Küçük, 2010:11).

Bu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre stokların maliyet değeri dönemsel bazda tespit edileceği için aralıklı envanter uygulayan işletmelerin Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi'ni kullanması kendileri için daha uygun olacaktır.

(ii) Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi diğer maliyet hesaplama yöntemleri ile karşılaştırıldığında fiili maliyet yöntemine göre hesaplanan stok maliyet değerine en fazla yaklaşan maliyet hesaplama yöntemidir (Yamaç, 2013:78).

Bu maliyet hesaplama yönteminde stokların maliyeti, ilk madde ve malzemenin veya satılmak için alınan stokların işletmeye her yeni girişinde tekrar belirlenir. Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi'ne göre stokların maliyet değeri tespit edilirken işletmeye dahil edilen stokların miktarı mevcutda bulunan toplam stok adedine, satın alma işleminde ödenen tutar da mevcutda bulunan stokların maliyet tutarına eklenir. Daha sonrasında hesaplanan toplam tutar toplam stok adedine oranlanarak stokların birim maliyet tutarı tespit edilir (Samur, 2012:5).

İşletmelerin envanterinde bulunan dönem sonu stokları ise finansal tablolara en son gerçekleşen stok alım hareketinde hesaplanan ortalama maliyet tutarı ile yansıtılır. Bu yöntemi kullanacak işletmelerin stoklarını sürekli envanter yöntemine göre kayıt etmeleri gereklidir. İşletmeler Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi'ne göre stok

maliyet hesaplamalarını yaparken stok hareketlerini dikkatli ve özenli bir şekilde takip etmelidir (Vural, 2017:6).

F. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Üretim, hizmet ve ticaret işletmelerinin envanterine dahil olan stokların değerinde ekonomik, doğal afet, fiziki zarar görme, satın alıcıların tercihlerindeki değişiklikler gibi nedenlerden dolayı azalma yaşanabilir. Bu gibi değer düşüklüğü durumlarının gerçekleşmesi halinde işletmeler sahip oldukları stokların değerini olduğundan fazla gösterip finansal tablo kullanıcılarını yanıltmamalı ve stoklarını gerçekte olan değer ile finansal tablolarında raporlamalıdır (Şeker, 1996:1).

Stoklarda yaşanan bu değer düşüklüğü durumu BOBİ FRS stoklar standardında da yer almış olup standart boyunca 4 maddede stoklarda değer düşüklüğü durumunda izlenmesi gereken yol açıklanmıştır.

İşletmeler her mali dönem sonunda envanterinde yer alan stoklarında değer düşüklüğü durumu olup olmadığını kontrol ederler ve değer düşüklüğü tespiti halinde stoklarının değerini (muhasabe kayıtlarında yer alan defter değeri) bulunan net gerçekleştirilebilir değer ile değiştirerek finansal tablolarında raporlarlar. Defter değeri ile net gerçekleştirilebilir değer arasındaki fark değer düşüklüğü zararınıdır. Değer düşüklüğü zararının ilgili dönemin gelir tablosunda satışların maliyeti bölümünde raporlanması gerekmektedir (BOBİ FRS, md.6.22).

Stoklarda yaşanan değer düşüklüğü durumunun tespitinde stokların net gerçekleştirilebilir değerinin hesaplanıp defter değeri ile karşılaştırılması gerekmektedir (Kaya, 2018:278). Bu karşılaştırmadan sonra stoklar maliyet değeri ve net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir ilkesinden yola çıkılarak hangi değer daha düşük ise o değer ile finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Değer düşüklüğü zararının bulunmasında sonra mali yıl sonunda bu tutar için karşılık ayrılması gerekmektedir. KGK tarafından yayınlanan taslak hesap planında değer düşüklüğünün gider olarak yazılıp takip edilebilmesi için “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabına yer verilmiş olup hesaplanan değer düşüklüğü karşılık

tutarı bu hesabın borcuna, “158 Stok Değer Düşüklüğü Hesabı”nın alacağına kaydedilmesinin gerektiği belirtilmiştir (kgk.gov.tr, 2020).

İşletmede bulunan stoklar için değer düşüklüğü karşılaştırılması tüm stok çeşitleri için farklı farklı yapılması gerekmektedir. Lakin aynı amaç ve faydaya sahip olan üretimi-ticareti aynı bölgede gerçekleşen ve birbirinden bağımsız stok değer düşüklüğü hesaplaması işletmeler için zahmetli ve mümkün bulunmayan stoklar için değer düşüklüğü hesaplamasını birlikte yapmalarına izin verilmiştir (BOBİ FRS, md.6.23).

Üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme kullanılarak meydana gelecek ürünlerin maliyetin üstünde bir fiyattan satışının gerçekleşmesinin beklenildiği bir ortamda bu ilk madde ve malzemeler için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmayacaktır. Fakat, ürünlerin satış fiyatının maliyet fiyatından daha düşük bir fiyattan oluşacağı bekleniliyor ise söz konusu ilk madde ve malzemeler için değer düşüklüğü karşılığının ayrılması gerekmektedir (BOBİ FRS, md.6.24).

İşletmeler değer düşüklüğüne uğrayan ve sonucunda değer düşüklüğü karşılığı ayırıp işletme bilançosunda takip ettikleri stokları için yeni raporlama tarihlerinde tekrar değer düşüklüğü testi yapmalıdırlar. Değer düşüklüğü testi sonucunda net gerçekleşebilir değer tutarının yükseldiği veya stoklarda değer düşüklüğüne sebebiyet veren fiziki, sosyal veya ekonomik olayların ortadan kalktığına yönelik kesin bir olgunun bulunması halinde daha önceden ayrılmış olan stok değer düşüklüğü tutarının belirli bir bölümü veya tamamı iptal edilmelidir. İptal edilecek değer düşüklüğü karşılığının tutarı stoğun maliyet bedeline göre tayin edilir ve yeni belirlenecek olan stok değeri maliyet bedelinden fazla olamaz (BOBİ FRS, md.6.25).

Değer düşüklüğü karşılığının iptal edilmesi için taslak hesap planında “627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar (+)” hesabı açılmıştır. Daha önce karşılık ayrılarak “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)” hesabının borç kısmında izlenen tutar bu hesaba alacak olarak kaydedilerek iptal edilir. Aynı tutar “158 Stok Değer Düşüklüğü Hesabı” na da borç kaydedilerek hesabın düzeltilmesi yapılmış olunur (kgk.gov.tr, 2020).

G. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stokların satış işlemi gerçekleştiği anda stokların kayıtlı olduğu defter değeri, satış gelirinin finansal tablolara dahil edildiği periyotda dönemin gelir tablosunda raporlanır (BOBİ FRS, md.6.26).

İşletmenin envanterinde bulunan stokların satılması veya işletme içinde kullanılması durumunda stoklar hesabında kayıtlı değeri ile gider hesaplarına aktararak muhasebeleştirilir. Elden çıkartılan stoklar için herhangi bir değer düşüklüğü karşılığı hesaplanarak muhasebe kayıtlarında izlenmiş ise stokların satış işlemi gerçekleştiğinde veya işletme içi kullanımına aktarıldığı sırada ayrılan karşılıkta iptal edilecektir (Karapınar ve Eflatun, 2019:141).

Stokların işletme faaliyetlerinde satış harici amacıyla kullanılması söz konusu olduğunda ilgili stoğun maliyeti duran varlıkların maliyetine eklenebilir. Bu durumda stoğun maliyeti dahil olduğu duran varlığın amortisman süresi boyunca dönemler halinde gider olarak kayıtlara alınır (BOBİ FRS, md.6.27).

III. 2 NOLU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINA GÖRE STOKLARIN İNCELENMESİ

A. TMS 2 Stoklar Standardının Gelişim Süreci

1. TMS 2 Stoklar Standardının Uluslararası Alanda Gelişim Süreci

20. yy. da ki küreselleşmenin etkisi ile diğer konularda olduğu gibi muhasebe biliminde de tüm dünyanın kabul ettiği evrensel bir dil oluşturma gereksinimi ortaya çıkmış olup bu ihtiyaca yönelik ilk adım 1973 yılında birçok devletin katkısı ile İngiltere’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’nin kurulması ile atılmıştır (Kocamaz, 2012:107).

IASC tarafından 1974 yılının Eylül ayında “Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Değerlemesi ve Sunulması” E2 Nihai Taslak Metni tüm ülkelerdeki muhasebe otoritelerinin görüşüne açılıp 01.01.1976 tarihinde IAS 2I Inventories (Uluslararası Muhasebe Standartları Stoklar) olarak yayımlanmıştır (Yalnız, 2011:34).

2000 yılında yeniden yapılanma sürecine giren IASC kendi içinde bir üst yapı olarak oluşturulan IASC Vakfına dönüştürülüp, uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanıp sunulmasından sorumlu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur (Güdelci, 2019:201).

IASC Vakfı ise Nisan 2001 tarihinde tamamen IASB’ye devrolarak bugün bildiğimiz Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation) adı altında faaliyetlerine devam etmekte olup, standartların gelişmesi ve uygulanabilirliği üzerine uluslararası alanda çalışmalarına devam etmektedir (Yalkın vd., 2006:293).

IASB’nin önderliğinde, daha önceki dönemlerde stoklarla yapılan çalışmalarda göz önünde bulundurularak 01.01.2005 Tarihinde IAS 2 Inventories standardı güncellenerek muhasebe uygulayıcılarının kullanımına sunulmuştur (Ekergil, 2007:74).

2. TMS 2 Stoklar Standardının Ulusal Alanda Gelişim Süreci

Ülkemizde muhasebe biliminin gelişimi diğer disiplinlerde olduğu gibi politik olarak yakın ilişkilerimizin olduğu ülkelerdeki düzenlemelere göre şekil bulmuştur.

Osmanlı Devleti döneminde uygulanmaya başlayan ve 1850-1926 yılları arasında yürürlükte kalan “Kanunname-i Ticaret” Fransız Ticaret Kanunu baz alınarak hazırlanmış olup aynı durum 1926 yılında bu kanun yerine yürürlüğe giren ve Alman Ticaret Kanunu’ndan esinlenerek kaleme alınan 856 sayılı Ticaret Kanunu’nda da görülmektedir (Güvemli ve Güvemli, 2015:28).

Avrupa Birliği ve Türkiye Cumhuriyeti arasında 1987 yılında tam üyelik için müzakerelerin başlanması ile birlikte ülkemizde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu muhasebe standartlarının oluşması ihtiyacı doğmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:474). Bu ihtiyaç doğrultusunda aynı yıl Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimî Komitesi kurularak muhasebe standartları alanında faaliyete başlamıştır. Komite 43 adet muhasebe standardı hazırlamayı hedef olarak belirlemiş, ancak 5 adet standart yayımlayabilmiştir. Bu standartlar açısından atılan ilk adım olup muhasebe standartlarının ülkemizde gelişmeye başlaması adına büyük önem arz etmektedir (Başpınar, 2005:47).

13 Haziran 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun çıkarılması ile birlikte Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) öncülüğünde standart çalışmaları devam etmiştir (Yalkın vd., 2006:295).

1990 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu muhasebe standartlarını hazırlamak ve muhasebe uygulamalarını belirli bir düzen dahilinde oluşmasını sağlamak amacı ile 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSGUT)’ni yayımlayarak ülkemizde tek düzen hesap sistemi ile birlikte muhasebe işlemlerinde belirli bir standardı yakalamayı hedeflemiştir.

1994 yılında Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimî Komitesi’nin desteği ile TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

(TMUDESK) oluşturulmuştur (Yalkın, 1995). Bu kurul toplamda 19 adet standart oluşturmuş olup, bu standartlardan birisi de 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren TMS 13 Stoklar Standardıdır.

1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde hükmüne istinaden kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2002 yılında faaliyete geçerek TMUDESK' in yaptığı tüm standart çalışmalarını devralmıştır (Karababa, 2018:19). Kurul IFRS Foundation tarafından çıkartılan standartları birebir inceleyerek, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile tam uyumlu olacak şekilde Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ni yayımlamıştır. TMSK bu yöndeki çalışmaları doğrultusunda “TMS-5 Taslak Metni Stoklar” standart taslak metnini kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Daha sonrasında bu taslak metin 15.01.2005 tarihinde “Stoklara İlişkin TMS 2 Hakkında Tebliğ” adında yayımlanarak, ülkemizde uygulamaya geçirilmiştir. İlgili tebliğ ilk olarak Sermaye Piyasaları Kurumunun da desteğiyle birlikte sermaye piyasalarında işlem gören firmalara uygulanmıştır (Güçlü, 2008:225).

2002 yılı içerisinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'da bankaların finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumunu sağlayabilmek amacıyla “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği” ve bu yönetmelikle birlikte 19 adet tebliğ yayımlamıştır. BDDK'nın yayımlamış olduğu yönetmelik ve tebliğler sonraki yıllarda yürürlükten kaldırılmış olup 01.11.2016 tarihinde yayımlanan yönetmelik ile bankaların finansal tablolarını TMS'lere uygun olarak hazırlanması gerektiği belirtilmiştir (İbiş ve Özkan, 2006:34).

2011 yılında 660 sayılı KHK çıkarılarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulup, TMSK'nın tüm yetki ve görevleri KGK'ya devredilmiştir. 2011 yılından günümüze kadar KGK standartların hazırlanması ve yayımlanmasından sorumlu tutulan tek kurumdur. KGK, IAS 2 standardında meydana gelen değişiklikleri inceleyip analiz ederek ülkemiz standartlarında kullanıma sokmaktadır.

Görüldüğü üzere, TMS 2 stoklar standardının oluşumunda birçok kurumun etkisi vardır. Standart birçok kez muhasebe otoritelerinin görüşüne açılmış olup, bu görüşler ve

uluslararası muhasebe standartlarının ışığında KGK'nın denetimi altında "TMS 2 Stoklar" standardı başlığıyla 24.05.2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanarak yürürlükte bulunmaktadır.

B. Standardın Amacı

TMS 2 Stoklar standardının amacı; faaliyet gösteren tüm işletmelerin en çok işlem yaptığı muhasebe hesap kalemlerinden biri olan stoklar kaleminin satın alındığı veya bir üretim süreci sonucunda işletmeye dahil olduğu ilk andan başlayarak, varlık hesaplarına yansıtılması, işletme kayıtlarından maliyetinin belirlenip gider olarak kaydedilmesi veya satışı halinde hasılat olarak kaydedilmesi ile birlikte ilgili dönem finansal tablolarında raporlanıp tüm finansal tablo kullanıcılarına sunulması kadar işletmelere rehberlik etmektir.

TMS 2 Stoklar standardı ayrıca stok maliyetinin standart uyarınca doğru olarak tespit edilebilmesi amacıyla; stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi ve maliyet hesaplama yöntemleri hakkında işletmeler bilgi sağlar.

C. Standardın Kapsamı

TMS 2 Stoklar standardının 6. maddesinde stokların genel bir tanımı yapılmış olup;

- İşletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde satılmak üzere elinde bulundurduğu
- İşletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde gelecekte satmak amacıyla ürettiği ve
- İşletmenin üretim sürecinde kullanmak amacıyla edindiği hammadde ve malzemeler stok olarak tanımlanmış olup, bu standart kapsamında dikkate alınacağı belirtilmiştir.

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TFRS 9 Finansal Araçlar standartlarında açıklanan Finansal Araçlar ve TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamına göre işlem gören Canlı Varlıklar ve Hasat Zamanındaki Tarımsal Ürünler bu standart kapsamının dışında bırakılmıştır (TMS 2, md: 2).

Ayrıca, talep oranı yüksek organize piyasalarda işlem gören veya devlet alım garantisinde bulunan tarım orman ürünleri ile madenlerin net gerçekleşebilir değeri belirli periyotlarda belirlenip bu standardın ölçüm hükümleri uygulanmayarak, ölçüm değerindeki değişimler ilgili hesap dönemine kar ya da zarar olarak yazılır (TMS 2, md: 3).

Bununla birlikte, aracılık faaliyeti işi ile uğraşanların kısa bir zaman zarfında stoklarından çıkarmak ve satış fiyatlarındaki değişimlerden faydalanıp kar elde etme amacı taşıdıkları stokları, gerçeğe uygun değerden satış giderlerini indirip ölçtükleri takdirde de bu standardın ölçüm hükümleri uygulanmayacak olup, ölçüm değerindeki değişimler ilgili hesap dönemine kar ya da zarar olarak ilgili dönemin finansal tablolarında raporlanır (TMS 2, md: 3).

D. Standart Kapsamındaki Tanımlar

İşletmenin varlıklarında izlediği stokların maliyet değerinin saptanması ve mali tablolarına nasıl yansıtılacağını açıklayan 2 Nolu Türkiye Muhasebe Standardında; stok, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer tanımları yapılarak bu standart boyunca belirtilen anlamlarıyla kullanılacağından bahsedilmiştir (TMS 2, md: 6).

1. Stoklar

- İşletmenin olağan iş akışı kapsamında satmak amacıyla elinde tuttuğu
- İşletmenin olağan iş akışı kapsamında gelecekte satmak amacıyla üretim süreci içerisinde bulunan ve
- İşletmenin olağan iş akışı kapsamında üretim faaliyetinde sarf edilmek üzere elinde bulundurduğu ilk madde ve malzemelerdir.

2. Net Gerçekleşebilir Değer

TMS 2 Stoklar standardına göre maliyet ve net gerçekleşebilir değerden hangisi düşük ise stoklar bu değer ile değerlendirilecektir (Köseoğlu vd., 2018:29). İşletmenin olağan iş akışı kapsamında, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyetini ve bu satışı

tamamlamak için katlandığı tahmini satış giderlerinin çıkarılmasıyla bulunan tutarı ifade eder (Örten vd., 2008).

Net gerçekleşebilir değeri aşağıda belirtildiği gibi formülize edebiliriz;

$$NGD = TSF - (TTM + TSG)$$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

TSF: Tahmini Satış Fiyatı

TTM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

3. Gerçeğe Uygun Değer

30.12.2013 tarihinde Resmî Gazetede duyurulan 13 numaralı Türkiye Finansal Raporlama Standardı, gerçeğe uygun değer tanımının ve ölçümünün doğru bir biçimde yapılması amacıyla yayınlanmış olup piyasa da işlem yapanlar arasında, işlemin gerçekleştiği tarihte varlığın satışı veya devrinde ödenecek tutar olarak tanımlanmıştır (Şeref, 2019:67).

TMS 2 Stoklar Standardı da TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer standardındaki tanıma atıfta bulunarak, bu standart süresince tanımın aynı anlama geldiğini belirtmiştir.

E. Stokların Değerlemesi

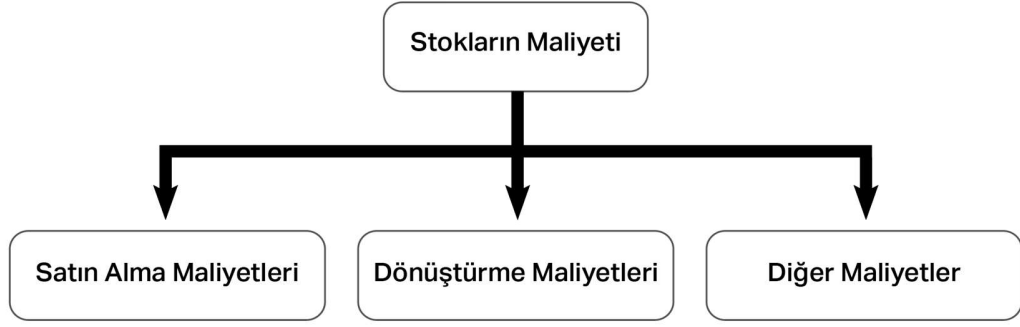
TMS 2 Stoklar standardının 9. Maddesinde stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden hangisi daha düşük ise o değerle kayıtlara alınacağı belirtilmiştir (TMS 2, md: 9).

1. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti standarda göre; stokların işletme envanterine dahil oluncaya kadar yapılan tüm satın alma maliyetlerini, üretim işletmesi ise ham madde girişi ile başlayıp

satılma aşamasına gelinceye kadar yapılan tüm dönüştürme maliyetlerini ve satım aşamasına kadar katlanılan diğer maliyetlerden oluşur (TMS 2, md: 10).

Bu tanıma göre stokların maliyeti için 3 temel unsurdan bahsedebiliriz



Şekil 5 : Stok Maliyeti Unsurları

a) Satın Alma Maliyeti

Satın alma maliyeti, üretim sürecine dahil olmayıp sadece alım satım faaliyetinde bulunan işletmelerde satılmak amacıyla edinilen ticari malların veya üretim yapan işletmelerde üretim aşamalarında kullanılmak üzere satın alınan direkt ilk madde ve malzeme, yarı ve tam mamüllerin maliyeti olarak tanımlanabilir (Dağdemir, 2008:2).

2 numaralı TMS 2 Stoklar standardına göre satın alma maliyetini satın alım fiyatı, ithalat işlemleri süresince ödenen vergiler (firmanın daha sonra iade alabileceği vergiler hariç), işletme deposuna girinceye kadar katlanılan nakliye giderleri, yükleme boşaltma giderleri ve bu malların alımı ile ilgili direkt ilişki kurulabilecek diğer maliyetlerin toplamı oluşturur (TMS 2, md: 11).

“Firmanın daha sonra iade alabileceği vergiler hariç” ifadesinde belirtilmek istenen husus ise malın satın alımında doğan Katma Değer Vergisi (KDV)’dir. Malın satın alımı esnasında ödenen KDV daha sonra mal satımında doğacak KDV’den indirileceği için stoğun maliyetine dahil edilmemelidir (Sevilengül, 2014).

Bu açıklamalara göre işletmeler stoklarını kendi depolarına dahil edinceye kadar katlanmış oldukları nakliye, sigorta, ham madde satın alma maliyeti, gümrük vergileri ve navlun

bedelleri gibi giderleri malın maliyetine ekleyecek olup KDV gibi daha sonrasında iade alabileceği tutarları malın maliyetine dahil etmeyecektir.

Standartta belirtildiği üzere satın alma esnasında yapılan ticari iskonto ve diğer ilişkili indirimler satın alma maliyetinin hesaplanmasında malın maliyetinden düşürülerek muhasebeleştirilir. Buna göre işletme kayıtlarına dahil olacak stoğun satın alım maliyeti yapılan indirim sonrasındaki tutar olmalıdır (Ayrıl, 2016:21). İşletmelerin bazı durumlarda uyguladıkları sübvansiyonlar da bu konu dahilinde olup stoğun satın alım maliyetini düşüren bir unsur olarak değerlendirilmektedir (Toroslu, 2010:20).

Ayrıca, stok için satın alma prosedürleri bitip işletmenin deposuna veya ticari sahasına girdikten sonra satın alma maliyetine yeni tutarların eklenmesi durur. Sadece işletmenin sahip olduğu bu stokların yeni bir duruma veya başka bir türe getirilmesi için bir maliyet unsuru var ise o zaman stoğun maliyetine dahil edilecektir (Sevilengül, 2014).

İşletmelerin stok alımlarında meydana gelen bir diğer maliyet unsuru ise kredi kullanımı aşamasında söz konusu olan kur farkı, komisyon ve faiz giderleridir (Ayrıl, 2016:22).

Standartta bu husus: *“Bir işletme stokları vadeli ödeme koşulu ile almış olabilir. Anlaşma peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.”* (TMS 2, md:18) şeklinde açıkça belirtilmiş olup peşin alım fiyatı ve ödenen fiyat arasında herhangi bir nedenden dolayı fark oluşması yani vade durumunun söz konusu olduğu hallerde bu farkın faiz gideri olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

İşletmenin vadeli stok alımı esnasında oluşan fark vade farkı olup standartta belirtildiği üzere stoğun satın alım maliyetine dahil edilmeyip 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabında takip edilecektir. Dönemsellik ilkesi gereği vade süresi boyunca her ay sonunda o döneme düşen vade farkı giderleştirilecektir. Standartta göre vade farklarının stokların satın alma maliyetine dahil edilmemesinin ana sebebi stokların edinimi sırasında oluşan faiz maliyetlerinin stokların değerini olduğundan daha yüksek gösterip finansal tablo kullanıcılarının yanlış şekilde yönlendirilmesini önlemektir (Bahadır, 2012:56).

328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabı KGK tarafından yayınlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında yer almakta olup bu hesabı finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlayan işletmelerin kullanabileceği belirtilmiştir. Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabı işletmenin ticari borçlarına ilave edilen ancak gelecek dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilmesi planlanan tutarların takip edilmesinde kullanılır (kgk.gov.tr, 2019). Stoğun satın alınması sırasında ortaya çıkan vade farkları ilk önce bu hesaba borç olarak kaydedilir, daha sonrasında her vade dönemi sonunda gider yazılacak tutar hesaptan düşülerek gider olarak kayıtlara alınır.

Ayrıca stokların işletmeye envanterine dahil edilmesinde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardında açıklandığı ve işlemlerin bu standarda göre yapılacağı belirtilmiştir (TMS 2, md: 17).

Borçlanma maliyeti terimi ile belirtmek istenen bir işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu borçlanmalar için ödemiş veya ödeyecek olduğu faiz ve benzeri diğer giderlerdir (TMS 23, md: 5).

Stoğun satın alım fiyatı ile ödenecek olan fiyat arasındaki farkın satın alma maliyetine eklenmeden gider olarak kayıtlara alınması gerektiğinden bahsetmiştik. Buradaki tek istisnai durum ise 23 Nolu Borçlanma Maliyetleri standardında belirtilen özellikli varlık statüsünde olan stoklar konusundadır.

Stok eğer özellikli bir varlık durumunda ise bu stoğun elde edinme, üretim ve inşası ile doğrudan bağlantı kurulabilen borçlanma maliyetleri stoğun maliyetine dahil edilir. Doğrudan bağlantı kurulamayan borçlanma maliyetleri ise ilgili dönemde gider olarak kayıtlara alınır (TMS 23, md:1). Özellikli varlıklar ise ancak uzun sayılabilecek bir süre zarfından sonra satışa veya kullanıma hazır hale gelebilen varlıklardır (TMS 23, md:5).

Örneğin işletme özellikli bir deri üretimi yapmaktadır ve bu özellikli varlığın üretim süreci sektördeki diğer ürünlerin üretimine kıyasla uzun bir sürede tamamlanmaktadır. Bu yüzden işletmenin özellikli varlık üretimi esnasında kullanacağı ham maddelerin satın alımı sürecinde ortaya çıkan fiyat farkı TMS 23 Borçlanma Maliyeti standardında belirtildiği

gibi finansman gideri olarak giderleştirmek yerine stoğun satın alım maliyetine eklenecektir.

b) Dönüştürme Maliyetleri

Stokların toplam maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin toplamından oluşur. Stokların dönüştürme maliyetleri ise direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur (Özerhan ve Yanık, 2015: 36).

Bu ifade ile stoğun toplam maliyeti ile dönüştürme maliyeti arasındaki farkın direkt ilk madde ve malzeme gideri olduğunu söylenebilir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, stoğun ilk satın alımı sırasında ortaya çıkan bir maliyet unsuru olup, çalışmamızın bir önceki bölümü olan satın alma maliyeti kısmında incelenmiştir.

Dönüştürme maliyetleri üretim yapan işletmelerde ortaya çıkan bir maliyet unsuru olup ilk madde ve malzemelerin üretim sürecine girmesinden satış için hazır hale gelinceye kadar mamülle doğrudan bağlantı kurulabilen direkt işçilik giderleri ve üretim giderlerinin toplamıdır (Toroslu, 2010:22).

TMS 2 stoklar standardında dönüştürme maliyetlerine ayrı bir paragrafta yer verilmiş olup detayları açık bir şekilde belirtilmiştir. Standarda göre dönüştürme maliyetleri mamülün üretimi ile ilgili doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Dönüştürme maliyetleri stoklara üretim için dahil edilen ilk madde ve malzemelerin mamüle dönüştürülmesi için harcanan sabit ve genel üretim giderlerinden sistemli bir şekilde aktarılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri; amortisman bedelleri, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit olan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili giderlerdir. Değişken genel üretim giderleri ise endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi üretim miktarı ile doğru orantılı olarak değişiklik gösteren dolaylı üretim maliyetleri olarak standartta açıklanmıştır (TMS 2, md: 12).

Bu ifadelere göre standardın kullanılmasını istediği stok maliyeti hesaplama yöntemi normal maliyet yöntemidir.

Normal maliyet yöntemine göre direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı stoğun maliyetine eklenirken sabit üretim giderleri işletme üretim kapasitesine göre oranlanarak stok maliyetine dahil edilir. İşletmenin üretim kapasitesine göre daha düşük seviyede üretim yapılması halinde ise stok maliyetine dahil edilmeyen sabit giderler ilgili dönemde âtil kapasite olarak gider yazılır (Büyükmirza, 2012:500).

Normal maliyet tanımına göre normal maliyeti aşağıdaki şekilde formülize edebiliriz:

$$\text{Normal Maliyet} = \text{DİMM} + \text{DİG} + \text{Değişken GÜG} + \text{Sabit GÜG} * \text{KKO}$$

DİMM: Direkt İlk Madde ve Malzeme

DİG: Direkt İşçilik Giderleri

GÜG: Genel Üretim Giderleri

KKO: Kapasite Kullanım Oranı

	DİMM	DİG	GÜG Değişken	GÜG Sabit x Kapasite Sapması Oranı
Normal Maliyet Yöntemi				

■ Tamamı Dahildir □ Oransal Dahildir

Şekil 6 :Normal Maliyet Tablosu (Boyar ve Güngörmüş, 2006:85)

Ayrıca, normal maliyet yöntemi uygulamasında kapasite sapması ve kapasite kullanım oranı terimlerinin de bilinmesi önem arz etmektedir.

$$\text{Kapasite Sapması} = \text{Fiili Üretim Miktarı} - \text{Normal Üretim Miktarı}$$

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \text{Gerçekleşen Üretim Miktarı} / \text{Normal Üretim Miktarı}$$

Normal maliyet yöntemi kullanıldığı takdirde değişken maliyetlerin tamamı stok maliyetine dahil edilirken sabit maliyetler kapasite kullanım oranına göre stok maliyetine

dahil edilir. Kapasite kullanım oranı göz önünde bulundurulduğu için bu maliyet yöntemine kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi de denilmektedir. Normal maliyet yöntemi, normal kapasitesinin altında çalışan işletmenin stok maliyetinin sabit giderler ile yüksek biçimde değerlendirilmesini engelleyerek daha doğru bir fiyatlandırma yapılmasını sağlar (Lazol, 2008:123'den Aktaran Marşap ve Barışçı, 2014:5).

Sabit genel üretim giderlerinden dönüştürme maliyetine pay verirken işletmenin normal kapasitesinde üretim faaliyetinde bulunacağı düşünülerek pay verilir. Burada normal kapasiteden anlatılmak istenen, işletmenin normal koşullarda süreklilik arz edecek şekilde çalışacağı varsayılarak üretilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (TMS 2, md:13).

Üretim kapasitesine bir örnek ile bakacak olursak, bir tekstil üretim işletmesi, yılın ilk 3 aylık döneminde 350.000 adet, ikinci 3 aylık dönemde 200.000 adet, üçüncü 3 aylık dönemde 300.000 adet ve dördüncü 3 aylık dönemde 350.000 adet nevesim takımı üretmektedir. İşletmenin aylık normal üretim kapasitesini hesaplayacak olursak $(350.000+200.000+300.000+350) / 12 = 100.000$ adet olarak bulabiliriz (Büyükmirza, 2003:517).

İşletmelerin normal maliyet yöntemini kullanarak yapmış oldukları maliyetlendirme operasyonlarında maliyet dağılımının ortalama üretim miktarı hesaplanarak yapılmasının işletme için en büyük faydalarından birisi de ortalama üretim miktarı düzeylerinde oluşabilecek farklılıkların önceden bilinerek kabul edilmesi ve stok maliyetlendirme sürecinin bu değişikliklerden etkilenmemesidir. Normal maliyet yönteminin hedefi de ortaya çıkabilecek miktarsal üretim farklılıklarının stok birim maliyeti üzerindeki etkisini gidererek maliyeti normal sınırlara çekmektir. Böylelikle dönemsel üretim dalgalanmalarının stok birim maliyeti üzerindeki etkisi giderilmiş olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012:137).

İşletmelerin üretim faaliyetleri sonucunda gerçekleştirmiş oldukları gerçek üretim miktarları hesaplamalar sonucunda tahmin edilen normal üretim kapasitesine yakın olduğu takdirde bu üretim miktar çıktıları normal üretim kapasitesi olarak değerlendirilebilir. Her bir stok kalemine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı düşük veya âtil kapasite nedeniyle arttırılmaz. Kapasite kullanım oranından kaynaklı dağıtılamayan sabit genel üretim

giderleri ilgili dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınıp finansal tablolarda raporlanır. Eğer işletmenin normal üretim kapasitesinin çok üzerinde bir üretimi olması durumunda ise her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer böylece işletme stokları yüksek maliyet değerinden değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (TMS 2, md: 13).

Dönem sonunda işletmeler olumlu ve olumsuz kapasite sapması olarak iki farklı durumla karşı karşıya kalabilir. Bu kapasite sapsmaları dönem içerisinde genel üretim giderleri ve genel üretim giderleri yansıtma hesaplarında izlenir (Boyar & Güngörmüş, 2006:88).

Eğer işletme hesaplamaları sonucunda tahmin ettiği ortalama üretim miktarından daha az miktarda üretim yapmış ise kullanılmayan kapasite durumu söz konusu olur ve bu olumsuz kapasite sapması olarak değerlendirilir. Böyle bir durumla karşılaşılması halinde sabit genel üretim giderinin kullanılan kısmı dönüştürme maliyetine eklenirken kullanılmayan kısmı ilgili dönemde gider olarak kayıtlara alınacaktır.

İşletmeler olumsuz yöndeki kapasite sapması 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına kaydedilerek giderleştirilebilir. Ancak, bu hesap ülkemizde uygulanmakta olan Tek Düzen Hesap Planına göre işletmelerin faaliyetlerinin durması halinde üretimle ilgili ortaya çıkacak gider ve zararların kaydedilmesi için kullanılmaktadır (Yereli, vd.2012:25). İşletmelerin normal maliyet yöntemi kullanılması sonucu hesaplanan olumsuz yöndeki kapasite sapsmaları olağan iş akışı kapsamındadır ve bu gider kalemi için yeni bir hesap açılarak doğru bir şekilde raporlanma ihtiyacının var olduğu gözlemlenmektedir.

Eğer işletme üretim sürecinde hesaplamış olduğu ortalama üretim miktarından daha fazla miktarda üretim yapmış ise üretim kapasitesinin üzerinde bir üretime ulaşıldığından olumlu yönde kapasite sapması olarak değerlendirilir. Bu durumda kapasite kullanım oranı yüzdesi 100 olacağından sabit genel üretim giderinin tamamı ürünlerin birim maliyetine eklenecek olup stokların daha yüksek bir değerden değerlenmesinin önüne geçilecektir (TMS 2, md: 13).

İşletmelerde ayrıca üretim süreci kapsamında ortak ürünler ve yan ürünler olarak nitelendirebileceğimiz ürünlerin maliyeti de söz konusudur. Bu ürünlerin durumunu aşağıdaki açıklamalar doğrultusunda tanımlayıp, dönüştürme maliyetini belirleyebiliriz.

Bazı sektörler ve işletmelerde üretime sunulan direkt ilk madde ve malzemelerden üretim süreci sonunda aynı anda farklı ürün çıktıları elde edilebilir. Üretim süreci sonucunda ortaya çıkan bu farklı ürünleri ortak ürünler ve yan ürünler olarak ikiye ayırabiliriz (Öztürk, 2002:148).

- **Ortak Ürünler:** Bir işletmede aynı üretim döneminde aynı üretim süreci sonucunda üretilen her biri ayrı bir ürün olarak değerlendirilebilen ve kullanılabilen ürünlere ortak ürünler denir (Akdoğan, 2000:411). Bu ortak ürünlere petrol rafinelerinde ham petrolün damıtılması işleminden sonra ürün olarak ortaya çıkan benzin ve asfaltı örnek olarak verebiliriz.

- **Yan Ürünler:** Bir işletmede üretilmesi hedeflenen ana ürünlerin üretimi aşamasında ortaya çıkan ana ürünlerden miktar ve fiyat anlamında daha düşük seviyede olan ürünlere yan ürünler denir. Bu ürünlere biyogaz üretimi sonucu ortaya çıkan sıvı formda fermente organik gübreyi ya da tekstil üretim işletmelerinde ortaya çıkan iplik atıklarını örnek olarak verebiliriz (Öztürk, 2002:157).

Ortak ve yan ürünler konusu TMS 2 stoklar standardının 14. Maddesinde ele alınmış olup ortak ürünler için maliyetin ürün bazında ayrı ayrı belirlenemediği durumlarda üretim maliyetlerinin mantıklı ve tutarlı bir şekilde dağıtılması gerektiği vurgulanmıştır. Maliyetlerin dağılımı ürünlerin ayrı ayrı belirlenebilecek aşamaya ulaştığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir. Yan ürünlerin ise birçoğu işletmeler için yeterli derecede önemli olmadığından dolayı net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülerek ana ürünün maliyet değerinden düşülür. Bu açıklamaya göre yan ürün maliyetinin ana ürün maliyeti üzerinde fazla bir değişikliğe yol açmayacağı düşünüldüğünden dolayı ana ürün maliyet değeri üzerinden azaltma yoluna gidilmesinde bir sakınca olmadığı görüşü ortaya çıkmaktadır.

c) Diğer Maliyetler

İşletmelerin üretim süreci aşamasında ortaya çıkan maliyetlerden ayrı olarak katlanmış oldukları diğer maliyetler stokların işletme deposuna girmesi ve satılabilir hale gelmesi için gerekli ise stokların maliyetine eklenmelidir. Eğer işletme deposunda satış için hazır hale gelmesi dışında bir maliyet söz konusu ise malın maliyetine dahil edilmeden gerçekleştikleri dönemde gider olarak yazılmalıdır (TMS 2, md: 15).

İşletme stoklarının maliyetine dahil edilmemesi gereken ve gerçekleştiği dönemde gider olarak kayıtlara alınması gereken maliyetleri dört alt grupta inceleyebiliriz (TMS 2, md: 16).

- Sektör ortalamasının üzerinde olduğu tespit edilen ham madde firesi, işçilik maliyetleri ve üretim sürecinde ortaya çıkan diğer giderler
- Üretim için gerekli olmayan depolama giderleri
- Stoklarla ilgili olmayan genel yönetim giderleri
- Stokların satılması için katlanılan pazarlama satış ve dağıtım giderleri

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)'ne bağlı kurumlar tarafından ham maddelerin kabul edilebilir fire oranları yayınlanmaktadır. Belirlenen bu oranların altında gerçekleşen fireler stokların maliyetine dahil edilirken belirlenen oranların üzerinde oluşan fireler ortaya çıktıkları dönemde gider olarak raporlanmalıdır.

2. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet işletmeleri insanların ihtiyaçlarını gidermek maksadı ile ana faaliyet konusu kapsamında herhangi bir somut malın alınıp satılmadığı emek yoğun çalışma şeklinin benimsendiği işletmeler olarak tanımlanabilir. Muhasebe ve vergi danışmanlık hizmetlerini sağlayan işletmeleri bu işletmelere örnek olarak verebiliriz. Ana faaliyet konusu hizmet olan bir işletmede hizmetin yanında somut bir malın satılması da bu durumu değiştirmeyecek olup bu tür işletmelerde hizmet işletmeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Örnek olarak açıklamak gerekirse konaklama faaliyetinde bulunan

bir otelde müşterilere içecek satılması durumunda işletmenin ana faaliyet konusu içecek satmak olmadığından dolayı bir hizmet işletmesi olarak ele alınması gerekir (Sayım ve Aydın, 2011:248).

Bu hizmet işletmelerinin ana konusu stoklu işlemler olmamasına rağmen üretim veya ticaret işletmeleri kadar olmasa da stoğa ihtiyaç duyulan zamanlar olabilir. Hizmet işletmelerinde kullanılan stoğun maliyetine hangi giderlerin dahil edilip hangi giderlerin dahil edilmemesi gerektiği TMS 2 Stoklar standardında ayrı bir paragrafta açıklanarak netlik kazandırılmıştır.

TMS 2 stoklar standardı 19.maddeye göre, hizmet sonucu elde edilen hasılat eğer ilgili mali yılda gelir olarak yansıtılamaz ise bu hizmet ile ilgili yapılan giderler bilançoda stok hesabında izlenir (TMS 2, md: 19). Bu durumun ortaya çıkmasındaki ana sebep işletmenin faaliyetleri sonucu dönem sonunda tamamlayamadığı hizmetin bir sonraki yıla sarkmış olmasıdır. İşletme hizmet satışını tamamlayamadığı için yılsonunda hizmet maliyetini tek düzen hesap planında yer alan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabında takip etmek yerine bilançoda stoklar hesabında takip etmesi gerekir (Yükçü,2001: 21,27 ‘den aktaran Demir, 2019:288). Buna göre hizmet işletmelerinde gelir ve giderlerin aynı dönemde mali tablolara yansıtılması beklenilmektedir.

Satışı işlemi bitmemiş ve dönem sonunda gelir hesaplarına alınmamış hasılat isabet eden tutar ise 154 Hizmet Stokları hesabına alınarak takip edilmelidir. Bilindiği üzere ülkemizde kullanılan tek düzen hesap planında yer alan 15 Stoklar grubunda 154 muhasebe kodlu hesap bulunmamaktadır. TMS 2 stoklar standardı ile uyumun sağlanması amacıyla 154 Hizmet Stokları hesabı açılarak dönem sonunda mali tablolara yansıtılmayan gelirlere isabet eden maliyetler burada takip edilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:44).

Hizmet işletmelerinde stokların maliyetine hizmetin üretilmesinde direkt olarak faal bulunan personellerin işçilik ücretleri ve doğrudan ilişkili genel giderler dahil edilir. Satış ve genel yönetim personellerinin işçilik ücretleri ilgili mali yılda gider olarak kaleme alınır (TMS 2, md: 19).

TMS 2 stoklar standardı kapsamında hizmet işletmeleri ile ilgili olarak kısa bir değerlendirme yapmak gerekirse; standartta diğer muhasebe standartlarında olduğu gibi muhasebenin 12 temel kavramından birisi olan dönemsellik ilkesine uygun davranılmış olduğu söylenebilir. Finansal tablolarda gelir olarak gösterilmediği hallerde stoklar hesabında takip edilerek gelirin gerçekleştiği yılda gider olarak raporlanmış ve hizmetin üretilmesi ile ilgili doğrudan ilişki kurulamayan bütün giderlerin doğrudan gider olarak kayıtlara alınacağı belirtilmiştir (Güngörmüş ve Boyar, 2008:2).

3. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

İşletmelerin canlı varlık hasadı sonrasında elde ettiği ve tarımsal ürünlerden meydana gelen stokları TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı dikkate alınarak, satış maliyetlerinden arındırılmış gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanarak işletme stoklarına dâhil edilmektedir bu değere hasat zamanında ortaya çıkan maliyet de denilebilir (TMS 2, md: 20).

4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri

Muhasebe bilimi, işletme stok maliyetinin ölçüm zamanı ile ilgili farklı teknikleri içermektedir. Bu teknikler stokların maliyet ölçüm zamanının üretim gerçekleştikten sonra ve üretim gerçekleşmeden önce belirlenmesi şeklinde ikiye ayrılabilir. İşletme, üretim faaliyetini tamandıktan sonra maliyetleri belirliyor ve gerçekleşen kesin tutarlar üzerinden ölçüleme yapıyor ise fiili maliyet yöntemini kullanıyor demektir. Ancak işletme bilimsel veriler ışığında stok maliyetlerini üretim gerçekleşmeden önce formüllere dayalı ve tutarlı bir şekilde ölçüleme yapıyor ise standart maliyet yönteminden yararlanıyor demektir (Akdoğan vd., 2016:17).

Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere TMS 2 stoklar standardınının 21. ve 22. maddelerinde açıklanan teknikler stokların maliyetinin ölçüm zamanının ne zaman yapılacağı ve hangi tekniklerin kullanılması gerektiği yönündedir. Çalışmamızın bu bölümünde stok ölçüm teknikleri detaylı bir şekilde incelenecektir.

a) **Fiili Maliyet Yöntemi**

Fiili maliyet yöntemi, ülkemizde en fazla kullanılan ve TMS 2 stoklar standardına göre de kullanılabilir bir yöntemdir (Şeref, 2019:289).

Fiili maliyet yöntemi, işletme üretim faaliyetini tamamlandıktan sonra gerçekleşen maliyet tutarlarına göre stokların maliyetini hesapladığı bir maliyet ölçüm tekniğidir (Akdoğan vd., 2016:17). Bu yöntem, bazı kaynaklarda önceden ortaya çıkan tutarları ele aldığı için tarihi maliyet yöntemi veya gerçek maliyet yöntemi olarak isimlendirilmektedir (Toroslu, 2010:72).

İşletme ölçüm tekniği olarak kullanılsın veya kullanmasın her durumda stoklarının gerçek maliyetinin bilmesi gerekmektedir. Bu yüzden işletme gerçek maliyet ölçüm tekniği gerekse kullanmış olduğu diğer maliyet ölçüm tekniklerinin doğruluk sapmasını belirlemek için stokların gerçekleşen maliyetlerini yani fiili maliyetlerini belirlemek zorundadır.

Fiili maliyet yönteminin kullanılma zorluklarına bakacak olursak, stokların fiili maliyetlerini belirleyebilmek için işletmenin stoklarında bulunan ürünlerin hangi maliyet tutarı ile iktisap edildiği veya üretildiği, hangi ürünlerin satıldığının doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Şeref, 2019:289). Bir diğer problem ise işletme yöneticileri, işletmede fiili maliyet yöntemine göre işlem yapılması halinde işletmenin verimlilik durumunu ölçmek için başka bir kıstasa başvuramayacağı için verimlilik kontrolü aşamasında problemle karşı karşıya kalabilirler (Akdoğan vd., 2016:17).

Fiili maliyet yönteminde karşılaşılan stok takibi sorunu için işletmeler günümüzde kullanılan gelişmiş muhasebe ve stok modüllerini içeren bilgisayar programlarını kullanarak stok takibini doğru ve kolay bir biçimde yapabilir. Ancak bu bilgisayar programları maliyetli olmasından dolayı küçük ölçekteki işletmeler bu maliyete katlanmak istemeyebilirler. Diğer karşılaşılan sorun olan verimlilik kontrolü için işletme, standartta kullanılabilir maliyet ölçüm tekniklerinden olan standart maliyet yöntemini kullanarak bu sorunu çözebilir.

b) Standart Maliyet Yöntemi

Standart, Türk Dil Kurumu'nun açıklamasına göre belli bir tipe göre yapılmış, ölçülü tek biçim ve bir işletmede bir ürünü belirlemek için konulmuş kural anlamına gelmektedir (<https://sozluk.gov.tr;2020>). Standart maliyet ise bu tanım çerçevesinde önceden belirlenen kurallara göre hesaplanan maliyetler olarak tanımlanabilir.

Standart maliyet yöntemi, işletmenin üretim faaliyetleri başlamadan önce bilimsel yollar kullanılarak üretim sürecinde gerçekleşecek maliyetlerin hesaplanması ve ilgili stok kayıtlarının bu veriler kullanılarak yapıldığı bir stok ölçüm tekniğidir (Akdoğan vd., 2016:18).

Stokların maliyetleri standart maliyet yöntemine göre belirlenirken; DİMM, DİG ve KKO normal düzeyleri yani gerçeğe yakın tutarlar ile belirlenmelidir. Standarda göre bu maliyet ölçüm tekniğinin kullanılmasının ana şartı standart maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyet tutarlarının fiili maliyet yöntemine göre hesaplanan maliyet tutarlarına yakın sonuçlar vermesidir. İşletme hesaplamış olduğu standart maliyetleri, üretim süreci başladıktan sonra sürekli olarak fiili maliyet ile karşılaştırmalı ve aradaki farkın yüksek olduğu durumlarda gerekli düzeltmeleri yapmalıdır (TMS 2, md: 21).

Standart maliyet yöntemine göre stok maliyetleri bilimsel yöntemler ışığında belirlenirken işletmede gelecek dönemde meydana gelecek stok birim maliyet değerlerine yakın sonuçlara ulaşmak ana amaç olduğundan dolayı işletme çalışanlarının deneyimleri, eğitim kaliteleri ve çalışma becerilerinin iyi seviyede olması büyük önem teşkil etmektedir.

TMS 2 stoklar standardında normal maliyet yöntemini kullanmak şart olduğundan dolayı maliyet ölçüm tekniği olarak standart maliyet yöntemi uygulanacak ise bu durumu göz önünde bulundurarak formülize edilmesi gerekmektedir.

Normal maliyet yöntemi = DİİM + DİG + Değişken GÜG + Sabit GÜG*KKO olduğundan dolayı standart maliyet yöntemi hesaplanırken maliyetlerin 3 ayrı kalem olarak hesaplanması uygun olacaktır.

DİMM = Standart Fiyat * Standart Miktar

DİG = Standart Ücret * Standart Zaman

GÜG = Genel üretim giderleri hesaplanmasında işletmenin büyüklüğü ve üretim kapasitesine göre değişken ve sabit giderler ayrı ayrı raporlanmak kaydı ile GÜG bütçesi hazırlanır ve her ürün için bu bütçeden pay verilir (Gutnu, 2019:77).

Standart maliyet yöntemi ile fiili maliyet yöntemi arasında fark olması durumunda bu farkın büyüklüğü olumlu mu yoksa olumsuz mu olduğu ve farkın neden dolayı kaynaklandığının tespiti yönetim birimlerinin karar ve denetim süreçlerinde önem teşkil etmektedir (Gutnu, 2019:78).

Maliyet farklarının olumlu mu yoksa olumsuz mu olduklarına karar verirken aşağıdaki göstergeden yararlanılabilir.

Standart Maliyet Yöntemi > Fiili Maliyet Yöntemi = Olumlu Maliyet Farkı

Fiili Maliyet Yöntemi > Standart Maliyet Yöntemi = Olumsuz Maliyet Farkı

c) Perakende Yöntemi

TMS 2 stoklar standardında stokların ölçüm tekniklerinde birisi olan perakende yöntemi, standart uyarınca diğer maliyet ölçüm tekniklerini işletmeye uyarlamada zorluk yaşandığı durumlarda, stok devir hızı aynı piyasada faaliyet gösteren firmalara nazaran yüksek olan perakende satış işletmelerinin birbirine yakın kar marjlarına sahip stoklarının ölçümünde kullanılır. Yönteme göre, işletme için kullanılması uygun olacak brüt kâr marjı belirlendikten sonra stoğun satış değerinden indirilerek stokların maliyeti bulunmuş olacaktır (TMS 2, md: 22).

Perakende yöntemine göre işletmenin ilk önce belirlenen ortalama kâr marjı ile tahmini işletme karı bulunur, daha sonrasında bu kar toplam satışlardan düşülerek tahmini stokların maliyeti hesaplanır. İşletmenin dönem başında sahip olduğu ve yıl içerisinde satın almış olduğu stoklar toplanarak stokların toplam değerine ulaşılır ve bu rakamdan da stokların maliyeti çıkartılarak dönem sonu stok değerinin TL karşılığı bulunur.

5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri, işletmenin üretimde kullandığı ilk madde ve malzemelerin maliyetinin bulunması ve işletme stoklarında bulunan dönem sonu hammadde stok değerlerinin hesaplanması için kullanılan yöntemlerdir. Bu stok maliyetlerin belirlenmesi; işletmenin üretimde kullanmış olduğu ilk madde ve malzemelerin fiyat düzeylerinin kontrolü, üretim maliyet analizlerinin sağlıklı bir şekilde yapılması ve hesaplanan doğru sonuçların finansal tablolara doğru bir şekilde aktarılması açısından önem arz etmektedir (Akdoğan vd., 2016:51).

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri TMS 2 stoklar standardında 5 paragraf halinde açıklanmış olup, stok maliyet hesaplamalarında kullanılacak yöntemler; gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak belirlenmiştir (TMS 2, md: 24,26).



Şekil 7:Stokların Maliyeti Hesaplama Yöntemleri

Literatürde stok maliyetlerini hesaplama yöntemi olarak geçen ve finansal tablolar üzerindeki enflasyon etkisini azaltıcı yöntemlerden birisi olarak bilinen son giren ilk çıkar (LIFO) uygulamasına TMS 2 stoklar standardında izin verilmemiştir (Sönmez, 2007:156).

a) Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

TMS 2 stoklar standardında ilk belirtilen maliyet hesaplama yöntemi olan gerçek parti maliyet yöntemi “Füili”, “Özel”, “Spesifik”, “Belirli” ve “Has” maliyet isimleri ile de literatürde yer almıştır. Bu maliyet hesaplama yönteminde üretime gönderilen ilk madde

ve malzemeler, işletmenin üretim faaliyetinde kullanılmak üzere her birim ilk madde ve malzeme için ödemiş olduğu alış maliyeti ile değerlendirilir (Büyükmirza, 2019:221).

Gerçek parti maliyet yönteminde, satın alma aşamasında üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemelerin maliyeti tespit edilir. Daha sonrasında satın alınan bu stoklar üretimde kullanılmak üzere işletme deposunda depolanır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ise ilk madde ve malzemeler aynı ürün olsa bile satın alındıkları fiyat bazında ayrı ayrı partilerde (gruplarda) takip edilmesi gerektiğidir. Ayrı partilerde takip edilen bu stoklar üretime gönderileceği zaman hangi partiden gönderildiğine dikkat edilerek işlem yapılır. Bu şekilde takip edildiğinde üretime giden ilk madde ve malzemenin hangi birim fiyattan satın alındığı bilindiğinden dolayı gerçek maliyeti üzerinden değerlendirilecektir (Akdoğan vd., 2016:52).

TMS 2 stoklar standardında gerçek parti maliyet yöntemi, işletmenin birbirleri yerine kullanmadığı ve belirli özel projelerde kullanılmak için satın aldığı ilk madde ve malzemelerin maliyetinin hesaplanmasında kullanılabilir. Gerçek parti maliyet yöntemi, birbirleri yerine kullanılabilen stoklarda veya büyük miktarlardan oluşan stok kalemleri için uygun bir maliyet hesaplama aracı değildir (TMS 2, md: 23,24).

Bu maliyet hesaplama yöntemi literatürde, direkt ilk madde ve malzemelerin maliyetlerini gerçek tutarlardan hesapladığı ve stoklar hesabında en doğru biçimde gösterdiği için birçok kaynak tarafından en uygun yöntem olarak kabul edilmiştir. Fakat bu yöntemin işletmeler tarafından doğru bir şekilde uygulanmasının zor olduğu da kabul edilmektedir. İşletme bu yöntemle göre her bir malzemeyi hem cins bazında hem de birim satın alma maliyeti bazında ayrı ayrı depolayıp takip etmesi gerekmektedir. Bu durum fazla cinsten ürün kullanan işletmeler için takibi çok zor bir yöntem olmaktadır. Stoklar standardında bu problem dikkate alınmış olup, gerçek parti maliyet yönteminin sadece belirli projeler için satın alınıp ayrı depolanan veya birbiri yerine kullanılamayan malzemeler bazında uygulanması uygun görülmüştür (Büyükmirza, 2019:223).

b) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerinden birisi olan ilk giren ilk çıkar değerlendirme yöntemi İngilizce ifadesi olan first in first out teriminin ilk harflerinden oluşan F.I.F.O kısaltması ile muhasebe literatüründe stok değerlendirme yöntemi olarak yer etmiştir.

FİFO, işletmenin sahip olduğu ilk madde ve malzemelerin üretim sürecinde kullanılmak üzere sevk edilme sırasının ilk satın alınan üründen başlanarak üretim sürecine dahil edilmesi gerektiğini öngörür. Birçok kişiye göre en tutarlı stok değerlendirme yöntemi olarak düşünülmesine karşılık enflasyon yönlü bir ekonomik ortamda işletmenin üretim maliyetleri düşük gözükcek ve yüksek kar şeklinde finansal tablolarda raporlanıp vergi ödemelerini artıracak ve işletmenin ekonomik durumunu olumsuz yönde etkileyecektir (Yarbaşı, 2013:28).

TMS 2 nolu stoklar standardının 27. maddesine göre ise FİFO yöntemi; işletmenin ilk satın aldığı veya ürettiği stokların satış işlemi sırasında işletme deposundan ilk çıkan stok kalemleri olduğu ve ilgili hesap dönemi sonunda işletmenin sahip olduğu stokların en son iktisap edilen veya üretilen stoklar olduğu ve dönem sonu stok değerlerinin buna göre belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, birbiri yerine kullanılmayan stoklar ile belirli projeler için üretilen ve özel olarak takip edilen stoklar haricinde ilk giren ilk çıkar stok değerlendirme yönteminin işletme tarafından uygulanmasına izin verildiği açıklanmıştır (TMS 2, md: 25).

c) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre işletme stoklarının maliyeti, dönem başındaki stok maliyetleri ile dönem içinde işletme tarafından satın alınan veya üretilen stok maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması alınarak tespit edilir (TMS 2, md: 27).

İşletme ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini dönemsel bazda veya işletmede her stok hareketi gerçekleştiğinde hesaplayabilir (TMS 2, md: 27).

İşletmenin dönemsel bazda veya her gerçekleşen stok hareketinden sonra stok maliyetlerini hesaplaması, dönemsel tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemi ve hareketli tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemlerini ortaya çıkarmaktadır.



Şekil 8 : Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemleri

(i) Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi

İşletmenin üretim faaliyeti amacı ile sevk ettiği direkt ilk madde ve malzemelerin maliyetlerini tespit etmek amacı ile dönem sonlarında ve birçok işletmede ay sonlarında yapılan, dönem başında mevcut bulunan stok ve dönem içinde yapılan hammadde alışlarının tutar ve miktarları göz önünde bulundurularak hesaplanan bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemde göre dönem başı stokların maliyeti ve dönem içinde işletmeye dahil edilen stokların toplam maliyeti, dönem başında bulunan stok miktarının dönem içinde işletmeye dahil olan stokların toplam miktarına oranlanması ile ortalama maliyet hesaplanmaktadır ve tespit edilen ortalama maliyet üretime sevk edilen ilk madde ve malzemelere uygulanarak ilk madde ve malzemelerin işletmeye maliyeti tespit edilir (Akdoğan, 2009:254).

Bu tanıma göre işletme stokların hesaplanmasında hem tutarları hem de miktarları göz önünde bulunduracağı için daha doğru birim maliyete ulaşılacaktır. Ayrıca tanımı aşağıdaki formülle ifade edebiliriz.

$$\boxed{\text{Birim Maliyet}} = \frac{\text{D. Başı DİMM Maliyeti} + \text{D. İçi DİMM Maliyeti}}{\text{D. Sonu DİMM Miktarı} + \text{D. İçi DİMM Miktarı}}$$

Şekil 9: Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi Birim Maliyet Hesaplama Formülü

TMS 2 stoklar standardının 27. Maddesindeki ifadeye göre işletmenin durumu göz önünde bulundurularak, ağırlıklı ortalama maliyet hesaplama yöntemlerinden uygun olanın seçileceği ve bu yöntemlerden birinin de dönemsel tartılı (ağırlıklı) ortalama olduğu, direkt ilk madde ve malzemelerin maliyetinin belirlenmesinde bu yöntemin kullanılmasında herhangi bir mahsurun olmadığı belirtilmiştir.

(ii) Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemine göre işletmeye her yeni direkt ilk madde ve malzeme girişinde yeniden ortalama birim maliyet hesaplanır. İşletmenin üretime gönderdiği stokların maliyeti de bulunan bu birim maliyet ile değerlendirilir (Büyükmirza, K. 1998:119).

Bu stok maliyet hesaplama yöntemine göre; dönemsel tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yönteminde olduğu gibi birim maliyet, stokların miktar ve tutarları dikkate alınarak bulunur ancak önceki yöntemden farkı dönem sonunda değil her stok çıkışından sonra stok maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Akdoğan, 2009:254).

Hareketli tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemi TMS' ye göre işletmenin içinde bulunduğu ticari faktörler göz önünde bulundurularak uygulayabileceği ağırlıklı ortalama yöntemlerinden birisi olarak sayılmış ve standarda göre uygulanmasında herhangi bir sorun görülmemiştir (TMS 2, md: 27).

Hareketli tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemini aşağıdaki formülle ifade edebiliriz (Büyükmirza K. 1998:119).

$$\boxed{\text{Birim Maliyet}} = \frac{\text{Stokta Bulunan DİMM Maliyeti} + \text{Son Alınan DİMM Maliyeti}}{\text{Stokta Bulunan DİMM Miktarı} + \text{Son Alınan DİMM Miktarı}}$$

Şekil 10 : Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi Birim Maliyet Hesaplama Formülü

Bu yöntem ile diğer maliyet hesaplama yöntemlerine nazaran daha doğru sonuçlara ulaşılabilmektedir. İşletme her direkt ilk madde ve malzeme hareketinden sonra maliyet hesaplamakta bu yüzden dönemsel tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemine göre daha sağlıklı sonuçlar doğmaktadır (Akdoğan, 2009:254).

Hareketli tartılı (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemine göre her yeni ilk madde ve malzeme girişinden sonra yeniden stok değeri hesaplanacağı için işlemsel olarak zor görünmekte ve bilgisayarlı muhasebe sistemi gelişmediği yıllarda uygulamanın zorluğu neticesinde kullanılma oranı düşük bulunmaktaydı. Ancak, günümüzde teknolojinin gelişmesi ve neredeyse tüm firmaların stok maliyetlerinin bilgisayar programları ile belirlenmesinden dolayı bu yöntemin uygulanmasında herhangi bir zorluk bulunmamaktadır. İşletmeler TMS 2 stoklar standardında da tavsiye edilen bu maliyet hesaplama yöntemini kullanarak daha doğru sonuçlara ulaşabileceklerdir.

F. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stoklarda değer düşüklüğü durumu işletmede yer alan stokların modasının geçmesi, doğal afetler nedeni ile zarara uğraması, tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi veya satış fiyatının düşmesi gibi durumlarda meydana gelmektedir. Bu durumlar gerçekleştiğinde işletmenin belirlemiş olduğu stok maliyetleri stokların satış fiyatının üzerinde kalabilecek ve stoklarda değer düşüklüğü durumu söz konusu olacaktır (TMS 2, md: 28).

Standartta “*Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez*” denilerek stokların işletmenin finansal tablolarında satış değerinin üzerinde bir değer ile raporlanmasının önüne geçilmiştir (TMS 2, md: 28).

Bu standart maddesi ile birlikte net gerçekleştirilebilir değer kavramı ortaya çıkmış olup standardın 6. maddesinde; işletmenin sũre gelen iş akışı dahilinde tutarlı hesaplamalar çerçevesinde belirlenen satış fiyatından ũrũn satışını gerçekteştirmek için katlanılan tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerini çıkarttıktan sonra ulaşılan değerdir şeklinde tanımını yapılmıştır (TMS 2, md: 6).

Bu ifadeyi aşağıda yazmış olduğumuz formũl ile de belirtebiliriz.

$$NGD = TSF - (TTM + TSG)$$

şekil 11 : Net Gerçekteşebilir Değer Hesaplama Formũlũ

Net gerçekleştirilebilir değer kavramı ile birlikte işletme stoklarını gelecek dũnemde hangi değerden satabileceğini satış gideri ve tamamlanma maliyetlerini de hesaba katarak tahmin edip değer dũřũklũęũ durumu ile karşı karşıya olup olmadığını tespit eder.

İşletme her raporlama dũneminde, stoklarının net gerçekleştirilebilir değerini hesaplayarak stoklarında değer dũřũklũęũ durumunun olup olmadığını tespit eder. İşletme hesaplamaları sonucunda net gerçekleştirilebilir değeri daha önceden bulmuş olduğu stok maliyeti ile karşılaştırır. Net gerçekleştirilebilir değer stok maliyetinden daha dũřũk bir değerde ise işletme stoklarında değer dũřũklũęũ durumu var demektir. Bu durumda işletme ilgili hesap dũneminde stok değer dũřũklũęũ karşılığı ayırır ve finansal tablolarında stokları net gerçekleştirilebilir değer ũzerinden raporlar.

İşletme bu şekilde raporlama yaparak finansal tablo kullanıcılarının gelecek dũnemlerde yapacakları işlemleri doğru değerler ũzerinden yapmalarını sağlayıp korumaktadır. Bu şekilde, muhasebenin 12 temel kavramından birisi olan ihtiyatlılık kavramına da uygun hareket edildiği gözlemlenmektedir.

Net gerçekleştirilebilir değerin stok maliyetinden dũřũk olması durumunda işletme her bir stoğu ayrı ayrı olarak net gerçekleştirilebilir değere indirger. İşletme bu işlemi stok değer dũřũklũęũ karşılığı ayırarak gerçekteştirir. Birbirinden ayrılması mũmkũn olmayan stoklar ayrı ayrı yerine birlikte gruplandırılarak net gerçekleştirilebilir değere indirgenebilir (TMS 2, md: 29).

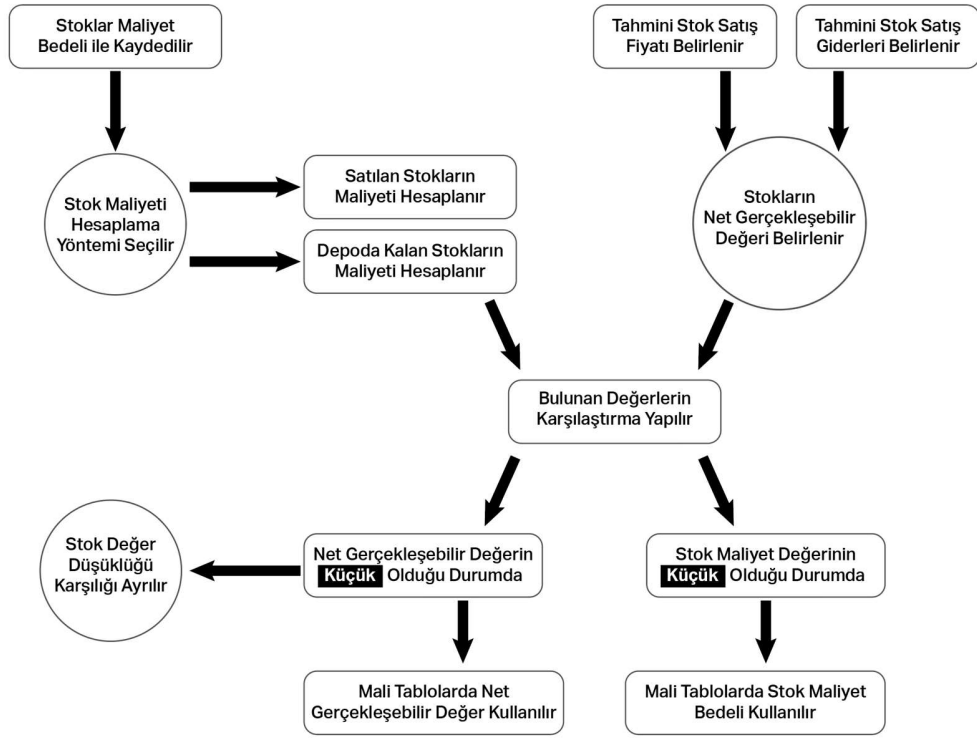
Net gerekleŒebilir değer bulunurken mevcut güvenilir kaynaklara göre hesaplama yapılır. Tahminde bulunulurken sonuç ile doğrudan ilgili olan fiyat ve maliyet dalgalanmaları da dikkate alınmalıdır (Akın ve KurŒunel, 2014:325).

Net gerekleŒebilir değer bulunurken elde tutmak amacı ile bulundurulan stoklar da dikkate alınır. Elde tutulan stokların satışı için bir szleŒme var ise net gerekleŒebilir değer hesaplanırken hazırlanan szleŒmede belirtilen satış fiyatı dikkate alınacaktır (TMS 2, md: 31).

Daha önce belirtmiŒ olduğumuz net gerekleŒebilir değer formülünde kullanılan rakamlar iŒletme görevlilerinin tahminleri doğrultusunda belirlenen rakamlar olduğundan dolayı standardın yönetim muhasebesi bilimine de katkı sağladığını ifade edebiliriz (Demir, 2019:14).

Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları için oluŒturulan kavramsal çerçevede eŒleŒtirme prensibinden bahsedilmiŒ olup giderlerin gelirler ile aynı dönemde iliŒkilendirilmesi ve aynı dönem finansal tablolarında raporlanması gerekliliğine vurgu yapılmıŒtır. Net gerekleŒebilir değer uygulamasına göre de giderler ve gelirlerin aynı dönemde tahakkukları yapılmalıdır. Bu da kavramsal çerçevede açıklanan eŒleŒtirme prensibine uyum sağlandığı gözlemlenmektedir (Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İliŒkin Kavramsal ereve Hakkında Tebliğ, md:94).

zet olarak TMS 2 Stoklar standardına göre iŒletme stok değerlerinin tespiti sürecinde maliyet bedelinin mi yoksa net gerekleŒebilir değer bedelinin mi kullanılacağını belirlerken aŒaęıda gösterilen tabloya ve daha sonrasında belirtilen açıklamalara göre iŒlem yapılabilir (Bahadır, 2012:54).



Şekil 12 : TMS 2 Stoklar Standardına göre Stok Değerleme İşlem Süreci (Bahadır, 2012:54).

- Stokların değerinin işletmenin kullandığı maliyet yöntemine göre belirlenmesi,
- Stoğun net gerçekleşebilir değerinin saptanması,
- Stoğun işletme kayıtlarındaki mevcut maliyeti ile net gerçekleşebilir değerinin karşılaştırılması,
- Stok değerinin işletme kayıtlarındaki mevcut maliyet değeri ve saptanan net gerçekleşebilir değerden hangisi daha düşük ise onunla değerlendirilip finansal tablolarda raporlanması.

G. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

İşletmenin sahip olduğu stokların satışı tamamlandığında işletmede kayıtlı olduğu değer ile gider olarak finansal tablolarda raporlanmalıdır. Stok değerlerinde meydana gelen azalmalar ve stok değerini net gerçekleşebilir değere getiren stok değer düşüklüğü

unsurları, bu durumun gerçekleştiği dönemde finansal tablolarda gider olarak raporlanmalıdır. İşletmenin değer düşüklüğü tahminine göre ayrılan ancak tahminlerin doğrultusunda gerçekleşmeyen, iptal edilmesi veya azaltılması gereken değer düşüklüğü karşılıkları iptal işleminin gerçekleştiği dönemde satılan malın maliyeti hesabını düşürecek şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir (TMS 2, md: 34).

Stokların gider şeklinde kayıtlara alınması ise stokların sahip olduğu nitelik ve sınıflandırmalara göre değişiklik göstermektedir. Örneğin; işletme deposunda ilk madde ve malzeme olarak bulunan üretim için stoklarda tutulan ürünler, üretilecek olan malzemenin hammaddesi niteliğinde ise 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri, hammadde niteliğinde değil ise 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarında takip edilerek giderleştirilebilir (Özerhan ve Yanık, 2012:156).

İşletmenin sahip olduğu stokların işletme dahilinde üretim amacı dışında kullanılması halinde dönüştüğü varlıkla ilgili olan hesaba devredilip, bu ürün için yasal olarak kabul edilen yıpranma payı süresi boyunca gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir (TMS 2, md: 35).

Bunlara ek olarak işletmenin yıl boyunca yapmış olduğu stok hareketleri ile ilgili finansal tablo kullanıcılarını, belirli hususlar dahilinde finansal tabloların dipnot kısımlarında bilgilendirmesi gerekir. Bu verilmesi gereken bilgileri maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (TMS 2, md: 36).

- İşletmenin stok değerleri ölçümünde uygulamış olduğu muhasebe politikaları ve yöntemleri
- İşletme dahilinde bulunan ve kayıtlarında yer alan toplam değerleri
- Gerçeğe uygun değer yöntemi ile hesaplanan stokların toplam değeri
- İlgili hesap dönemi süresince gider olarak kayıtlara alınan stokların toplam değeri
- Stokların belirlenen gerçeğe uygun değerinden satış giderlerini indirdikten sonraki değerlerinin toplamı

- Teminat olarak gösterilen stokların toplam değeri
- Stok değer dūşüklüęü karşılığına sebep olan durumlar, gider olarak raporlanan ve iptal edilen stok değer dūşüklüęü karşılıkları gibi bilgilerin işletmenin finansal tablolarının dipnot kısımlarında açıklanarak finansal tablo kullanıcılarının bilgisine sunulmasının gerekliliğini belirtmiştir.

IV. VUK/MSUGT'A GÖRE STOKLARIN İNCELENMESİ

A. VUK/MSUGT'un Gelişim Süreci

1. VUK/MSUGT'un Uluslararası Alanda Gelişim Süreci

Muhasebe bilimi ekonomik ve ticari işlemlerin gelişmesi sonucunda günlük ticari hayat içerisinde insanların gereksinim duydukları ve mecbur oldukları hesaplaşma işlemlerini karşılamak üzere kendiliğinden ortaya çıkmıştır. Ekonomi ve mal alışverişinin gelişme gösterdiği her dönemde muhasebe bilimi de gelişme göstererek bugün uygulamakta olduğumuz muhasebe sistemine evrilmiştir (Hiçşaşmaz, 1956:351). İlk tutulan muhasebe kayıtları mal alışverişinin gerçekleştiği ilk çağlara dayanmaktadır (Sevilengül, 2016:6). Bu duruma günümüzden 4000 yıl önce Asur Medeniyeti'ne ait olduğu bilinen ve üzerinde ticari kayıtların yer aldığı tabletleri örnek olarak göstermek mümkündür (Erkuş ve Gümüş, 2019:124).

Muhasebe bilimi ve uygulamaları ticari hayatın olduğu ilk çağlara dayanırken bugün kullanmakta olduğumuz muhasebe uygulamalarının ana yapıtaşı olan “çift taraflı kayıt yöntemi” ise ilk olarak Luca Pacioli tarafından 1494 yılında İtalya’da yayımlanan “Summa Aritmetica” isimli eserle ortaya çıkmıştır (Sevilengül, 2016:7).

Muhasebe bilimi ve uygulamalarının gelişim süreci incelendiği takdirde günümüzde uyguladığımız ve modern muhasebe sistemi olarak nitelendirebileceğimiz muhasebe uygulama sistemi oluşumunun tek bir bilim insanı veya millete dayandırılmayıp tüm ülke ve milletlerin ortak çabası ile meydana geldiğini söyleyebiliriz.

Ancak günümüzde birçok ülkede uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına hız verilmiş olsa da ülkeler vergi hesaplamalarını kendi yerel muhasebe ve vergi kanunlarına göre gerçekleştirebilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının da küreselleşmenin

etkisi ile ülkelerin yerel muhasebe ve vergi kanunlarından esinlenerek oluştuğu da bilinmekte olduğundan yerel muhasebe ve vergi kanunlarının oluşum ve uygulanma süreci muhasebe biliminin gelişim süreci için önem arz etmektedir.

Çalışmamızın bu kısmında ülkemizin yerel muhasebe ve vergi uygulamalarını düzenleyen Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin oluşum sürecinde izleri bulunan ülkelerin yerel muhasebe ve vergi kanunlarının oluşum sürecine kısaca değineceğiz.

Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.); Avrupa kıtasından yapılan coğrafi keşiflerle birlikte göç almaya başlayan Amerika'ya İngilizlerin öncülüğünde yerleşmesi sonucu ticaret hayatı hareketlenmiş, ticari malların el değişikliği temel bir şekilde yazılı olarak kayıt altına alınarak ilk muhasebe hareketi olarak belirtebileceğimiz durum ortaya çıkmıştır. 1800'lü yıllarda kıtadaki ticari hareketliliğin özellikle Demiryolu şirketleri ile birlikte artması sonucu ticari kayıtlar çok önemli hale gelmiş ve muhasebe süreçleri oluşmaya başlamıştır. Amerika'daki tüm mali müşavirlerin bağlı olduğu "American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)" 1887 yılında faaliyete geçerken, mali müşavirlik belgesi için ilk sınav 1896 yılında yapılmıştır. 1913 yılına gelindiğinde ise Kurumlar Vergisi anayasaya eklenerek yasalaşmıştır (Kazgan, 2011:3,4). A.B.D.'nin yerel muhasebe uygulaması olarak bilinen "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)" 1929 yılında yaşanan "Büyük Buhran" sonrası 1933 Menkul Kıymetler Kanunu ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Kanunu ile oluşturulmaya başlanmış ve daha sonraki yıllarda kurulan "Financial Accounting Standards Board (FASB)" öncülüğünde geliştirmeye devam etmektedir (corporatefinanceinstitute.com, 2020).

Fransa; Fransız muhasebe ve vergi sistemi Genel Hesap Planı (Plan Comptable General-PCG)'na göre 1940 yıllarında oluşturulmuş ve muhasebe kayıtları bu sisteme göre yapılmaktadır. Fransız yerel muhasebe ve vergi genel uygulama tebliğine baktığımızda II. Dünya Savaşı sırasında oluşturulduğu ve Almanya'da uygulanan muhasebe sisteminden esinlendiğini söyleyebiliriz. Bu hesap planı 1957 yılında muhasebe standartlarının oluşumu ve uygulanmasından sorumlu bulunan Ulusal Muhasebe Konseyi (Conseil National de la Comptabilite-CNC) tarafından değiştirilip yeniden yayınlanmıştır. Bu değişikliklerin çoğunluğu ise stokların üretimi ile ilgilidir. 1982 yılında Avrupa Konseyinin yayınlamış

olduğu direktifler doğrultusunda Fransa Genel Hesap Planı güncellenmiştir. Ayrıca bu hesap planı son olarak 1999 yılında günün ihtiyaçlarına göre değiştirilmiş ve uygulanmaya devam edilmektedir (zkan ve Terzi, 2010:32,33).

Almanya; Almanya muhasebe sisteminin kanunlarla birlikte oluşması ve uygulanması çok eski yıllara dayanmaktadır (Başpınar, 2005:45). 1800'l yıllara dayanan muhasebe uygulamaları ve düzenlemelerinin dayanağını 1794 yılında uygulamaya konulan Prusya Medeni Kanunu oluştururken işletmelerin stokları ile ilgili bir takım maddelerin de kanunda yerini aldığını söyleyebiliriz (Benston, George J. Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006:106'dan Aktaran zkan ve Terzi, 2010:35). Modern hukuk kanunlarının ilk örneklerinden olan 1848 Alman Kambiyo Kanunu ve 1861 Umumi Alman Ticaret Kanunu'nda ticaret ve ekonomik hayata yönelik modernizasyon çalışmaları yapılmıştır (Demir, 2008:2). 1874 yılında vergi hesaplamaları ile ilgili kanunlar yasalaşırken kanunların içeriğinde finansal hesaplar da yerini almış, 1897 Yeni Alman Ticaret Kanunu'nda kaydedilmesi gereken zorunlu defterlere değinilmiştir. Daha sonrasında, 1937 Alman Şirketler Kanunu ile düzenlemeler yapılmış,1985 yılına gelindiğinde ise Avrupa Birliği Yönergeleri yasalaşarak muhasebe uygulamalarının son şekli verilmiştir (Benston, George J., Bromwich, Michael ve Litan, Robert E., 2006:107,108,109'dan Aktaran zkan ve Terzi, 2010:35,36).

İngiltere, Luca Pacioli'nin çift taraflı kayıt sistemini tanıttığı Summa Arithmetica'sı 1543 yılında tercüme edilmiş ve daha sonrasında muhasebe biliminin gelişmesinde en fazla rol alan ülkelerden birisi de İngiltere olmuştur (, 2009:46). 1844 Şirketler Kanunu ile birlikte muhasebe kanunlardaki yerini almış ve 1947 yılında bu kanun güncellenerek kullanılmaya devam edilmiştir (Başpınar, 2005:44). İngiltere'de muhasebe üzerine yapılan çalışmaları 1970'li yıllara kadar İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) yürütmüş daha sonrasında Muhasebe Standartları Komitesi (ASC) kurularak gerekli düzenleme çalışmaları bu komite tarafından düzenlenmiştir (stndağ, 2000:42 'den Aktaran Uysal, 2017:23). 1989'yılında Şirketler Kanunu'nda düzenlemeye gidilmiş, muhasebe standartları ve uygulamaları hkmetin sorumluluğuna geçmiştir (zkan ve Terzi, 2010:29). Görüldüğü zere İngiltere'de muhasebe kanun ve uygulamaları köklü bir geçmişe dayanmakta,muhasebe meslek örgüt ve kurullarının çalışmaları ile yrtlmştir.

İngiliz Şirketler Kanunu muhasebe yasa ve uygulamalarını düzenleyen kanun olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. VUK/MSUGT'un Ulusal Alanda Gelişim Süreci

Sosyal bir bilim dalı olan muhasebe disiplini diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de ekonomik, ticari ve politik gelişmelerden fazlası ile etkilenmiştir. Değişen politik olay ve durumlardan sonra muhasebe kuralları ve uygulamaları da bu hareketli yapıya ayak uydurarak, politik nedenlerden dolayı yakınlaşılan ülke ve birliklerin muhasebe kural ve uygulamalarının etkisi vergi kanunlarımızda görülmektedir.

Muhasebe uygulamaları ticaretin başladığı ilk andan beri süregelse de günümüzde uygulanan ve modern hukuk metinleri olarak sayabileceğimiz muhasebe kanun ve uygulamalarını Türk Hukukunda 2 farklı döneme ayırarak Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyeti'nde yaşanan gelişmeler olarak inceleyebiliriz.

Osmanlı Devleti'nde vergiler 1839 Tanzimat Fermanı'nın ilanına kadar örfi ve şer'i vergiler olarak toplanılmaktaydı. Bu vergiler islam hukukçularının görüşlerine dayanırken bunlara örnek olarak 1377 yılında İbn-i Haldun'un vergilendirmenin temel ilkelerini anlattığı Mukaddime adlı eserini verebiliriz (Öztürk, 2014:4823).

1839'da Tanzimat Fermanı'nın duyurulması ile birlikte Osmanlı Devleti'nde dışa yönelik bir ticaret politikası benimsenmiş olup oluşan bu ortam sayesinde Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi niteliğinde olan Kanunname-i Ticaret 1850 yılında yenilikçi bakış açısıyla yazılan ilk ticaret kanunu olarak kayıtlara geçmiştir (Deryal, 2000:6). Kanunname-i Ticaret günlük ticari hayatta uygulanmamasına rağmen çift taraflı kayıt sistemi, yevmiye ve envanter defteri gibi terimlerin muhasebe sistemimiz ile tanışmasına vesile olmuştur. Bu kanunun bir diğer önemli tarafı ise Avrupa'da uygulanan muhasebe sisteminin Türk muhasebe hayatına ilk dahil olduğu ve sürececek yıllarda etkisini hissedeceğimiz muhasebe uygulamalarını başlatacak kanun olmasıdır (Güvemli ve Güvemli, 2015:28-29). Kanunname-i Ticaret'de stoklar için olan hükümlere bakarsak kanunun 3.maddesinde her gün yapılan işlerin yevmiye defterine yazılması 4.maddesinde ise her yıl bilanço adı verilen defter tutulacağı ve bilançoya taşınır taşınmaz malların yazılacağı belirtilmiştir (Güvemli

ve Aslan, 2018:78). Kanunda yer alan bu bilgileri değerlendirdiğimizde işletme stoklarının her işlem sonunda yazılan yevmiye defterine ve yılsonunda yazılacak olan bilanço defterinde yer alması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz.

Türkiye Cumhuriyeti'nde yaşanan gelişmelere bakacak olursak cumhuriyetin ilk yılları ile birlikte Fransız muhasebe ve ticaret düşüncesinden Alman ekolüne doğru bir değişim yaşandığını söyleyebiliriz (Altıntaş, 2011:166). Osmanlı Devleti'nin 1.Dünya Savaşı sırasında Almanya ile ittifak yapması ve bu iki ülke arasındaki yakın ilişkiler ticaret ve muhasebe hayatına da yansımış olup Alman Ticaret Kanunu baz alınarak oluşturulan 856 sayılı Ticaret Kanunu 1926 yılında ekonomik hayatta yerini almıştır (Öz ve Çevikcan, 2010:116). Bu kanunda yer alan muhasebe ile ilgili hükümlere baktığımızda ise şirketlerde hesapların izleniş biçimi, karın hesaplanması, bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasına yönelik hükümler yer aldığını görebiliriz. Bu hükümlere ek olarak ilgili kanunda stoklar için yapılacak envanter çalışmalarına da değinilmiştir (Arıkan, 1996:50).

1926 yılında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin öncüsü konumunda olan Kazanç Vergisi Yasası ve 1927 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisinin ilk uygulaması diyebileceğimiz Muamele Vergisi Yasası Türk muhasebe hayatında 1950 ve 1960'lı yıllarda yapılan vergi reformunun önemli yapıtaşlarını oluşturmuşlardır (Öz ve Çevikcan, 2010:117,118).

1950'li yıllara gelindiğinde ise daha önceden uygulanan kanunların yetersizliği ortaya çıkmış olup Türk Ticaret Kanunu güncellenerek 1957 yılında ticari hayattaki yerini almıştır. Güncellenen Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ile ilgili hükümlerinde yevmiye defteri, envanter defteri, defteri-i kebirin tutulması gereken defterler olduğu belirtilmiş ve bu defterlerde yer alacak kayıtların Türkçe olarak yapılması gerekliliği ifade edilmiştir. Stoklar için yer alan kanun maddelerinde ise işletme stoklarının envanter defterinde gösterileceği ve ilgili mali yıl sonunda işletme stoklarının sayılmak ve değerinin tespit edilmek şartıyla envanter defterinde ve işletme bilançosunda yer alacağı kararlaştırılmıştır (Sipahi ve Küçük, 2011:188).

1950 ve 1960'lı yıllarda vergi ve muhasebe uygulamaları ile ilgili birçok yenilik yapılmaya çalışılmış Gelir Vergisi, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, Esnaf

Vergisi ve 1961 tarihli Vergi Usul Kanunu (VUK) yürürlüğe dahil edilmiştir (İnan, 2010:352). Bu yıllardan sonra muhasebe uygulamalarında Amerikan muhasebe sisteminin izleri görülmekte olup bunun nedenini ise Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri arasında yaşanan ticari ve askeri yakınlaşmanın oluşturduğunu söyleyebiliriz (Dinç ve Atasel, 2016:271).

1972 yılında Kamu İktisadi Teşekkülleri için yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve ilki 1992 yılında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) modern Türk muhasebesinin en önemli gelişmeleri arasında yer alıp şu anda uyguladığımız muhasebe uygulamalarının ana yapıtaşlarını oluşturmaktadır (Altıntaş, 2011:167).

Muhasebe sistemimizde yıllardır devam eden VUK ve MSUGT uygulamalarına ek olarak 2011 yılında daha önceki yıllarda çalışması yapılan TMS'ler Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yasalaşmış VUK ve MSUGT uygulayan bazı firmalara standart uygulama yükümlülüğü getirilmiştir. Buna göre standarda tabi olacak olan firmalar stoklarını VUK/MSUGT hükümlerine göre değil standardta belirtilen değerlendirme şekline göre raporlayacaklardır (Uluslan vd., 2012:55).

Görüldüğü üzere muhasebe sistemimiz Osmanlı Devleti'nden başlamak üzere üç ülke ekolünden etkilenerek çeşitli aşamalardan geçmiş ve bugün kullandığımız modern Türk Muhasebe Sistemi şeklinde ortaya çıkmıştır. Stoklar her dönemde sistemin içerisinde yer almış olup muhasebe tarihimiz boyunca uygulanan kanun ve tebliğler ile düzenlenmiştir. 2020 yılında ise stoklar işletmelerin en önemli muhasebe gruplarından birisini oluştururken VUK/MSUGT hükümlerince vergi ve muhasebe uygulamaları gerçekleştirilmektedir.

B. Standardın Amacı

Ülkemizde ticari ve sınai faaliyetlerde bulunan işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerden kaynaklanan vergilerin belirlenmesi sonucu ortaya çıkan bu vergilere yönelik yapılacak işlemleri açıklayan ve kurallar bütünü haline getiren kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'dur (Karan, 2019:29). VUK'un amacı ticaret hayatında bulunan işletmelere yönelik uygulanacak vergilerin nasıl uygulanması gerektiğini

belirlemek, işletmelerin vergi, resim ve harçlarının tespit edilmesi yönünde gerçekleştirilecek işlemleri genel hatları ile düzenlemek, açıklamak ve rehberlik etmektir.

26.12.1992 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yasal defterlerini bilanço usulüne göre takip eden gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu işletmelerin ticari hayat dolayısıyla gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi, dönem sonunda şirket ve şirket paydaşları için doğru finansal tabloların hazırlanması, gerekli denetim dönemlerinde görevlilerin şirket muhasebe kayıtlarını kolaylıkla kontrol etmesinin sağlanması, muhasebe kayıtları ve sonrasında ortaya çıkan finansal tabloların diğer şirketler ile doğru bir şekilde karşılaştırılabilmesini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir (gib.gov.tr, 2020). Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği işletmelerin ve ticari hayatın gereksinimleri göz önünde bulundurularak muhasebe uygulamalarının düzenli ve doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla güncellenerek yeni tebliğler şeklinde yayımlanmaya devam edilmektedir.

İşletmelerin finansal tablolarını ve dönem sonu kar/zarar tutarını en fazla etkileyen unsurların başında gelen stoklar vergi hesaplamalarında ve işlem hacmi bakımından yapılan muhasebe kayıtlarında çok önemli bir yere sahip olup, ilgili işlemlerin doğru ve düzenli yapılması amacı ile VUK/MSUGT’da önem verilerek düzenlenmiştir (Sevilengül, 2016:287).

C. Standardın Kapsamı

VUK’ta yer alan kanun maddeleri devletin genel bütçesini oluşturan vergilerin hesaplanmasına yönelik olarak oluşturulmuş olup T.C. Ticaret Bakanlığı’na bağlı olarak görev yapan Gümrük İdaresi’nin uygulamış olduğu vergiler VUK’un kapsamı dışında bırakılmıştır (VUK, md:1,2). Buna göre Türkiye’de faaliyet gösteren işletmeler VUK’un stoklar ile ilgili hükümlerini uygulamakla yükümlüdür.

MSUGT’da stoklarla ilgili yer alan hükümlere, muhasebe kayıt ve düzenini bilanço esasına göre gerçekleştiren tüm gerçek ve tüzel kişiler uymak zorundadır. İşletmelerin kamu iştiraki olması bu kanun çerçevesi içerisinde değerlendirilmelerine engel değildir. Kısacası

ticari amaç gösteren tüm işletmeler MSUGT’da yer alan düzenlemelere uymakla yükümlüdür.

İşletmelerin ticari faaliyet sınıflarına göre farklı bir muhasebe kayıt düzenini takip etmeleri gerektiği durumlarda MSUGT’un temel kavramlarına, muhasebe politikaları açıklamalarına ve mali tablo ilkelerine uydukları sürece diğer hükümlerini dikkate alma zorunluluğu yoktur. Bu şirketler aşağıdaki gibidir;

- Banka ve Sigorta Şirketleri
- Finansal Kiralama Şirketleri
- Özel Finans Kurumları
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları

Muhasebe kayıtlarını işletme hesabına göre izleyen işletmeler ise MSGUT’un muhasebe temel kavramlarına uyarak diğer hükümlerine uyma zorunluluğu bulunmamaktadır (gib.gov.tr, 2020).

Buna göre yukarıda belirttiğimiz istisnalar dışında bulunan işletmeler stokları ile ilgili işlemlerde VUK/MSUGT’da belirtilen kural ve esaslara göre hareket etmekte yükümlüdürler.

D. Standart Kapsamındaki Tanımlar

VUK/MSUGT’a göre işletmelerde yer alan stoklarla ilgili işlem ve uygulamaları inceleyeceğimizden dolayı aşağıda açıkladığımız stok (emtia), envanter ve maliyet bedeli terimlerinin tanımlarını eksiksiz bilmek muhasebesel işlemleri anlamamızda büyük bir öneme sahiptir. Ayrıca bundan sonraki bölümlerde bu terimler açıkladığımız anlamları doğrultusunda kullanılacaktır.

1. Stok (Emtia)

1 Nolu MSUGT’a göre stoğun tanımı işletmelerin ticari faaliyetler kapsamında satmak, imalat faaliyetlerinde kullanmak gibi nedenlerden dolayı iktisap ettiği varlıklar şeklinde

yapılmış olup işletmeler stok olarak adlandırdıkları varlıkları bir yıldan daha kısa bir sürede satmak, dönüştürmek veya kullanmak amacı ile edinirler (gib.gov.tr, 2020).

1 Nolu MSUGT’da açıklanan Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan 15 li hesap grubu Stoklar aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır (Sevilengül, 2016:286);

- İmalat işlemlerinde veya hizmetin meydana gelmesinde kullanılacak **150 ilk madde ve malzeme hesabı**
- İmalat sürecinde kullanılan **151 yarı mamüller hesabı**
- İmalat süreci sonucunda satılmak amacıyla üretilen **152 mamüller hesabı**
- İşletmenin satmak amacı ile iktisap ettiği **153 ticari mallar hesabı**
- İşletmenin satmak amacı ile elinde bulundurmadığı, üretim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan **157 diğer stoklar hesabı**
- İşletmenin sahip olduğu stoklarda meydana gelen fiziki-ekonomik değer düşüklüğü durumlarında ayırmış olduğu karşılıkları izlediği **158 stok değer düşüklüğü karşılığı (-) hesabı**
- İşletmenin satın almak için sipariş verdiği stoklarına yönelik yapmış olduğu avans ödemelerini takip ettiği **159 verilen sipariş avansları hesabı**

VUK’ u incelediğimizde stoklarla ilgili hükümlerde stok terimi yerine emtia teriminin kullanıldığını görebilmekteyiz. Emtia kelimesi stok terimi ile aynı anlama gelmekte olup “İmal edilen, satılan, edinilen, alışverişe dâhil olan mallardır.” şeklinde de tanımlayabiliriz (Dal, 2019:245).

2. **Envanter**

Envanter VUK 186.maddede; işletmelerin bilançolarını oluşturdukları tarihte sahip olduğu stok ve diğer varlıklarını, ticari faaliyetlerden doğan borç ve alacaklarını saymak, belirlemek, hesaplamak ve değerlemek amacıyla işletmelerin yetkili kıldığı kişiler tarafından belirlenmesi ve kayıt altına alınması işlemi olarak tanımlanmıştır.

Envanter ayrıca TTK 66.maddede; ticari faaliyet gösteren her işletme sahibi tarafından işletmenin mevcudunda bulunan taşınmaz nitelikteki varlıkların, mevcut kasası ve banka hesaplarında bulunan para ve değerli kâğıtların, işletme adına olan borç ve alacakların

değerlerinin tutarlı ve noksansız bir biçimde saptanması ve belirlenmesi durumudur şeklinde açıklanmıştır.

Envanter faaliyetleri; işletmelerin hesap dönemi boyunca meydana gelen mali işlemlerinin, dönem sonunda hazırlanacak finansal tablolarının hangi ölçüde değiştirdiğini belirleyebilmek için yapılır (Erkal, 2020:7). Envanter işlemlerinin birinci aşaması işletme varlık, borçları ve alacaklarının sayılması ve belirlenmesi ikinci aşaması ise VUK'da belirtilen uygun değerlendirme metotları ile değer tespitidir (Daşdemir, 2010:8,9).

3. Maliyet Bedeli

Maliyet, istenen bir durumu gerçekleştirebilmek için sonuca ulaşma esnasında gerçekleştirilen faaliyetlerde katlanılan maddi değerler toplamıdır (Büyükmirza, 2019:126).

Maliyet bedeli VUK'a göre ekonomik değere sahip olan bir varlığın edinilmesi veya sahip olunan varlığın ekonomik değerinin yükseltilmesi amacı ile gerçekleştirilen ödemelerle bu varlıkla ilişkili katlanılan tüm giderlerin toplam bedeli anlamına gelmektedir (VUK, md:262).

VUK'da bahsedilen maliyet bedeli tanımını aşağıda belirttiğimiz formülle açıklayabiliriz (Demir, 2019:48).

Maliyet Bedeli = Satın Alma Bedeli + Varlığın Değerini Artırıcı Ödemeler + Varlık ile İlişkili Diğer Giderler

Maliyet bedeli kısaca elde edilmek istenen varlık veya hizmet için ödenen, doğrudan veya dolaylı olarak oluşan harcamaların toplam tutarıdır (Akdoğan vd., 2016:6).

Değerleme ölçütlerinden birisi olan maliyet bedeli birçok varlığın değerlemesinde ölçüt olarak kullanıldığından dolayı VUK'da ki en önemli terimlerden birisidir (Karan, 2019:33). İşletmelerin stoklarının değerlemesinde maliyet bedeli kullanılırken gayrimenkul, demirbaşlar, zirai mahsul ve hayvanlar gibi birçok işletme varlığının değerlendirilmesinde kullanılmaktadır (VUK, md:269,273,276,277).

E. Stokların Değerlemesi

Değer, alışverişe konu edilen bir varlık veya hizmetin bu işlemi gerçekleştirmek için karşılıklı istek duyan alıcı ve satıcılar tarafından belirlenen varlık veya hizmetin bedeli ile ilgili iktisadi bir kavramdır (Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ Seri: VIII, No:45, md:4.5). Değerleme ise bir işletmenin bilançosunun aktif ve pasifinde yer alan tüm muhasebe hesaplarının belirli bir tarihteki değerinin tespit edilmesidir (Ergin, 2016:10). VUK’da da değerlemenin tanımı vergi matrahlarının tutarlarının bulunması için varlıkların saptanması ve değerlerinin biçilmesi şeklinde yapılmıştır (VUK, md:258).

Değerlemenin hangi ölçütlerle yapılacağı VUK’da 261. maddeden başlayarak 296. maddeye kadar açıklanmıştır. İşletmelerde değerlendirme işlemleri ekonomik değerli varlığın cinsi ve durumuna göre değişkenlik göstermekte olup tasarruf değeri, itibari değer, borsa rayıcı, rayiç bedel, maliyet bedeli, vergi değeri, mukayyet değer, emsal bedeli ve ücreti ölçütlerinden birisi kullanılmak üzere gerçekleştirilir (Akça ve Öngen, 2018:175).

VUK’da işletme kalemlerinin değerlendirilmesi esasında “Teklik İlkesi” benimsenmiştir. Teklik ilkesine göre değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler tek başına değerlendirme işlemine tabi tutulur ve değerlemede tek bir ölçüt kullanılır. Aynı türden sayılan iktisadi kıymetlerin, değeri işletme açısından düşük sayılabilecek işletme kalemlerinin topluca değerlemesine kanunda karşı çıkılmamış, bu durum teklik ilkesinden istisna tutulmuştur (Ergin, 2016:15).

Stoklar, işletmelerin en önemli muhasebe kalemlerinden birisi ve işletmenin dönem kar/zarar tutarı ile doğrudan ilişkili olduğu için doğru bir şekilde değerlendirme işleminin yapılması finansal tablo kullanıcıları için oldukça önemlidir. Bir diğer önemi ise ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerin vergi matrahlarının doğru bir şekilde tespiti ile ilgilidir. VUK’a göre vergi zıyaı cezasının oluşmaması için stokların VUK’da belirtildiği gibi maliyet bedeli üzerinden doğru ve tutarlı bir şekilde değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir.

Çalışmamızın bundan sonraki kısmında stok değerlerinin VUK’a göre doğru bir şekilde tespit edilmesi için stokların maliyetinin nasıl belirleneceği, hizmet işletmelerinde stok

maliyeti, canlı varlık-tarımsal stokların maliyetinin belirlenmesi ve stok maliyetlerini hesaplama-ölçüm yöntemlerine değinilecektir.

1. Stokların Maliyeti

Stoklar 1 Nolu MSUGT’da ilk madde ve malzeme, yarı mamül, mamül, ticari mallar ve diğer stoklar şeklinde farklı hesaplara ayrılmıştır. Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin de sahip olduğu stoklarını bu şekilde gruplandırarak muhasebe kayıtlarında takip etmesi gerekmektedir.

İşletmeler, türleri ve faaliyetlerine göre ticaret işlemlerinde kullanacakları stoklarını ilk önce satın alıp daha sonrasında satabilirlerken bazı işletmeler de ilk madde ve malzemeleri edinip gerekli üretim süreçlerinden geçirek satış işlemine konu edebilirler. Bu işlemlerden kaynaklanan stok maliyetlerini satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve ortaya çıkan diğer maliyetler olarak sınıflandırabiliriz.

a) Satın Alma Maliyeti

İşletmeler tarafından satın alınan malların değerlemesinde uygulanacak olunan değerlendirme ölçütü VUK 274. maddede “*Emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267’nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamüller için de uygulanabilir.*” şeklindeki kanun maddesi ile açık bir şekilde sunulmuştur (VUK, md:274).

İlgili kanun maddesinde de belirtildiği üzere işletmelerin satın aldıkları değer düşüklüğü statüsünde olmayan ticari mal niteliğindeki stoklarını veya üretim işleminde kullanacakları ilk madde ve malzeme halinde bulunan stoklarını maliyet bedeli ile değerlemeleri gerekmektedir (Taşpınar, 2010:62).

Daha önceki bölümde maliyet bedelinin tanımında belirttiğimiz gibi maliyet bedeli ile değerlendirilen işletme stoklarının satın alınması sırasında işletmenin ödemiş olduğu tüm giderlerin toplamı stoğun satın alma maliyetini oluşturur (VUK, md:262).

İşletmelerin yurtiçi ve yurtdışından stok satın alım işlemleri doğrultusunda stokların maliyetini oluşturacak unsurlar aşağıda maddeler halinde listelenmiştir (Gökkaya, 2009:148).

Yurtiçi stok satın alımı işleminde maliyete dahil edilecek unsurlar :

- Stoğun satış faturasında gösterilen tutarı
- Stoğun işletme deposuna gelinceye kadar gerçekleşen taşıma maliyeti
- Stoğun işletme deposuna gelinceye kadar ödenen sigorta masrafları
- Stoğun satın alınması esnasında oluşan komisyon masrafları
- Stoğun işletme deposuna dahil olasıya kadar ortaya çıkan kur farkları
- Stoğun satın alımı ile kesin bağlılık ilişkisi olan vade farkları ve kredi faizleri

Yurtdışı stok satın alımı işleminde maliyete dahil edilecek unsurlar :

- Stoğun satış faturasında gösterilen tutarı ve ortaya çıkan komisyon masrafı
- Stoğun satıcı ülkeden, ülkemizin gümrük sahasına gelinceye kadar karşılanan navlun bedeli ve sigorta ücreti
- Stoğun gümrük sahasında gerçekleşen antrepo, test vb. masrafları
- Stoğun mal millileştirilmesi esnasında ödenen Gümrük Vergisi ve Damga Vergisi
- Stoğun, gümrük sahası ile işletme deposu arasında gerçekleşen taşımacılık masrafları
- Stoğun işletme deposuna dahil olasıya kadar ortaya çıkan kur farkları
- Stoğun satın alımı ile kesin bağlılık ilişkisi olan vade farkları ve kredi faizleri
- İthalat işlemleri esnasında ortaya çıkan akreditif finansman masrafı
- İthalat ödeme teminatları için işletmenin katlanmış olduğu faiz ve komisyonlar

Yukarıdaki maddelerde de sıralandığı gibi ekonomik değere sahip olan stokların işletmeye dahil olması için katlanılan maliyetler; stoğun satın alma tutarı, satın alma esnasında oluşan vergiler ve satın alma sürecinde meydana gelen diğer maliyetlerin toplamıdır (Ergin, 2016:16).

Stok satın alımı işlem sürecinde meydana gelen kur farkı ve vade farkı giderlerinin satın alınan stoğun maliyet bedeline dahil edilmesi VUK'a göre uygundur (Gönen ve Demir, 2012:165).

Satın alınan stoğun yapılması gereken ödemesinin yapılmayıp ödemenin sonraki bir tarihte gerçekleşmesinden kaynaklanan vade farkı, satın alınan stoğun bedelinin üzerine artı bir ödeme işlemidir. Ortaya çıkan vade farkı durumu ile ilgili VUK'da açıkça bir kanun maddesine yer verilmemiş olmasına karşılık 262.maddede yapılan maliyet bedeli tanımında yer alan ekonomik değere sahip bir varlığın edinilmesi için gerçekleştirilen ödemeler kapsamında olduğundan dolayı vade farklarının stoğun maliyetine katılması gerektiği anlamını çıkarabiliriz (Kara, 2019:33).

VUK değerlendirme ölçüleri üzerine kaleme alınan başka bir çalışmada da stokların işletme deposuna dahil olasıya kadar gerçekleşen borçlanma maliyetlerinin stoğun maliyetine dahil edilmesi gerektiği daha sonrasında meydana gelecek olan borçlanma maliyetlerinin ise tercihe göre stok maliyetine dahil edilebileceği veya maliyetin oluştuğu dönemde gider olarak kayıtlara alınabileceği belirtilmiştir (Ergin, 2016:18). Vade farkları da bir nevi borçlanma aracı konumunda olduğundan dolayı stokların işletme envanterine dahil olasıya kadar oluşan vade farkı ödemeleri stoğun maliyetine eklenmesi daha sonrasında oluşan vade farkı maliyetlerinin ilgili dönemde gider olarak kayıtlara dahil edilmesi işletmeler açısından uygulanabilecek bir yöntem olduğunu söyleyebiliriz.

Kur farklarının stok satın alımı sürecinde oluşması durumunda işletmeler 238 sıra nolu VUK Genel Tebliğine göre satın alınan malın maliyetini hesaplayacaklardır. İlgili tebliğe göre satın alınan stokların işletme envanterine dahil olasıya kadar meydana gelen kur farklarının stoğun maliyetine dahil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Stoklarda daha sonradan kur farkı oluşması durumunda ise şirketler ilgili dönemde gider hesaplarına bu maliyetleri yansıtabilecek ya da stoğun maliyetine dahil edebileceklerdir (238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1995).

238 sıra nolu VUK Genel Tebliği yurtiçi ve yurtdışında yapılan ticaretler fark etmeksizin yabancı para ile gerçekleştirilen tüm stok satın alımları için geçerlidir. Bu tebliğe göre stok satın alımları ile ilgili ortaya ve çıkan işletme için negatif etkisi bulunan kur farklarının stoklar işletme envanterine dahil olduğu tarihe kadarki bölümü stok maliyetine dahil edilmeli, bu tarihten sonra meydana gelen kur farkları gider olarak kayıtlara alınmalı veya stok maliyetine eklenmelidir (Avcı ve Bolaman Avcı, 2016:81).

Finansman ve komisyon giderleri işletmelerin stok satın alımı sırasında karşılaşmış oldukları bir başka maliyet kalemidir ve işletmeler bu maliyet kalemine birçok zaman katlanmak zorunda kalmaktadırlar. VUK’da emtianın maliyet bedeli ile değerlendirildiğini ve bu maliyet bedeline satın alınmak istenen ürün için işletmenin katlanmış olduğu giderlerin dahil olduğunu çalışmamızda açıklamıştık. VUK’da yapılan bu tanımlamaya göre satın alınan stok - ilk madde ve malzeme için katlanılan finansman giderleri, kredi faizleri ve banka komisyonlarının malın maliyetine dahil edilmesi gerektiği sonucuna ulaşabiliriz (Çelik, 2016:247).

Finansman ve komisyon giderleri hakkında düzenleme getiren 238 sıra nolu VUK Genel Tebliği, işletmelerin finansman sağlamak amacıyla finans kurumlarından kullandıkları kredilerden kaynaklı faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verme mecburiyetlerinin olmadığını, işletmelerin dilemeleri halinde bu finansman giderlerini doğrudan gider hesaplarında takip edebileceklerini yada stoklarında bulunan varlıklarına isabet eden kısmını stoğun maliyetine ekleyebileceklerini işletmelerin bilgisine sunmuştur (238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1995). Bu tebliğe göre finansman ve komisyon giderlerini doğrudan gider yazma veya malın maliyetine dahil etme seçimi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır.

b) Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri, imalat işleri ile işgal olan işletmelerde ortaya çıkan bir maliyet olup, bu maliyeti meydana getiren unsurlar direkt ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri; belirli bir ürün ile doğrudan bağlantısı kurulabilen, o ürünün ana hatlarını oluşturan ve ürünü imal etmek için kullanılması gereken madde ve malzemelerin maliyeti direkt ilk madde ve malzeme gideri olarak bilinmektedir. İşçilik maliyetleri; imal edilmek istenen ürün için işverenin ödemeyi kabul ettiği insan emeğinin maddi tutardaki karşılığıdır. Genel üretim giderleri ise direkt ilk madde ve malzemenin işlenmesi ve çeşitli aşamalardan geçirilmesi sonucu varılmak istenen ürün ile bağlantılı olan fakat maddi anlamda üretilmek istenen ürüne doğruca dahil olmayan maliyetlerdir. Kısaca genel üretim giderleri üretim sürecinde ortaya çıkan fakat direkt ilk madde ve

malzeme ile işçilik giderleri harici üretim maliyetlerinden oluşur (Akdoğan vd., 2016: 39,71,115).

İşletmelerin imalat süreçlerinde stokların maliyetine katılacak unsurlar kanun maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmış ve bu unsurların maliyet bedellerinin dikkate alınması gerektiği VUK'un 274. maddesinde belirtilmiştir (VUK, md:275):

- Stoğun üretilmesi için harcanan ilk madde ve malzemelerin maliyeti
- Stoğun üretilmesi için gerekli olan işçilik maliyeti
- Stoğun üretilmesi için katlanılan genel üretim giderlerinden stoğa düşen pay
- Stoğun üretilmesi için genel yönetim giderlerinden stoğa isabet eden pay (Bu maliyetin stoğun maliyetine dahil edilip edilmemesi mükellefe seçimlik hak olarak bırakılmıştır.)
- Stoğun pazara ambalajlı olarak sunulmasının zorunlu olduğu durumlarda kullanılan ambalajın maliyeti şeklinde listelenmiştir. Ayrıca işletmeler üretmiş oldukları stokların maliyetini bu gider kalemlerini kapsamak sureti ile istedikleri şekilde belirleyebilirler.

VUK 275.maddede listelenen maliyet unsurlarını inceleyecek olursak; stoğun imal edilmesi için kullanılan ilk madde ve malzemeler yurtiçi ve yurtdışından satın alınmış ya da işletme içinde üretilmiş olabilirken bu ilk madde ve malzemeler maliyet bedeli ile stok maliyetine eklenecektir (Yıldız, 2013:69).

İşletmelerde işçilik maliyetlerini üretim bölümünde rol alan işçiler ve genel yönetim personelleri olarak ayırabilmek mümkündür. Üretim süreci ile doğrudan işgal olan personellerin ücretlerini direkt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırırken stoğun meydana gelmesinde doğrudan katkısı olmayan personelleri endirekt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırabiliriz. VUK'a göre bu işçilik maliyetlerini direkt ve endirekt ayrımı gözetmeksizin üretilecek olan stokların maliyetine dâhil edebiliriz (Kara, 2019:38).

Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak 2'ye ayrıldığını daha önceki bölümlerde bahsetmiştik. Ülkemizde uygulamış olduğumuz vergi mevzuatına

göre genel üretim giderlerinin sabit veya değişken olup olmasına bakmaksızın doğrudan üretilen stoğun maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir (Demir, 2019:318).

İşletmede üretim giderleri haricinde kalan işletme ile ilgili yönetsel ve genel faaliyetlerinin yürütülmesi sonucunda ortaya çıkan genel yönetim giderlerinin stoğun maliyetine eklenip eklenmemesi kararı VUK 275.madde tarafından işletmelere bırakılmıştır. İşletmeler bu maliyetleri arzu ettikleri takdirde ortaya çıktıkları dönemde gider hesaplarında takip edip gider yazabilirlerken üretimini gerçekleştirecek oldukları stokların maliyetine de dahil edebilirler (Yıldız, 2013:70).

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalarla birlikte imal edilecek stokların maliyetine hangi giderlerin dahil olması gerektiğini açıklamaya çalıştık. VUK’ da açık bir şekilde stok maliyetinin hangi maliyet yöntemi ile belirleneceği hüküm altına alınmamasına karşın stok maliyetinin vergi kanunlarımız açısından tam maliyet yöntemi ile hesaplanması uygun olacaktır.

Tam maliyet yönteminin stok maliyeti hesaplama yöntemi olarak kullanılması gerektiğini VUK 275. maddeden de çıkartabiliriz (Marşap ve Barışçı, 2014:2). Ayrıca ülkemizde tam maliyet yöntemi uygulaması benimsenmiş olup vergi mevzuatı açısından bu yöntemin kullanılması yönünde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır (Özerhan ve Yanık, 2015:138).

Tam maliyet yöntemi üretim sürecinde ortaya çıkan tüm değişken maliyetlerin ve tüm sabit maliyetlerin stok maliyetine dahil edildiği bir maliyet yöntemidir. Literatüre İngilizcesi “absorption costing” olarak geçen yöntemin bu şekilde adlandırılmasının nedeni stoğun tüm üretim maliyetlerini içermesidir. Emmek anlamına gelen “absorb” kelimesinden türetilen “absorption costing” terimi ile stoğun tüm üretim maliyetlerini içerisine aldığı, emdiği anlatılmak istenmiştir (Hornngren vd., 2011:302).

Tam maliyet yöntemini kullanan işletmeler imalat işlemleri ile ilgili tüm maliyet kalemlerini biriktirerek bilançoda yer alan stoklar grubunda takip etmektedirler. İlgili stoklar üretilip satıldıktan sonra 62’li hesap grubu ile birlikte gelir tablosuna yansıtılarak işletmenin kar/zararına etki etmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen işlemde raporlanan

satışların maliyeti mutlak bir sonuç olduğundan dolayı işletme kar/zararının belirlenmesinde kullanımı ve muhasebe kaydında herhangi bir geçersizlik durumu söz konusu değildir. Fakat, işletme stok maliyet yöntemi olarak tam maliyet yöntemini belirlemesine karşılık dönem sonlarında depolarında fazla stok bırakıyor ve sabit üretim giderlerinde atıl kapasite sorunu mevcut ise normal maliyet yöntemine göre dahil edilmeyecek olan atıl kapasite sabit genel üretim giderleri bu yöntemle göre dahil edilecek olup işletmenin bilançosunda raporlanacaktır (Gökçen ve Öztürk, 2017:108).

Bu durumda bilançoda yer alan stoklar olması gerekenden fazla değere sahip olacak, gider yazılması gereken sabit üretim gideri gelir tablosunda raporlanmayıp işletmenin karını olduğundan fazla gösterecektir. Bunun sonucunda da dönemler sonunda işletme karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi matrahı hatalı olacak ve finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı bir durum meydana gelecektir.

Üretim işletmelerinde üretilmesi hedeflenen ürünün yanında ortak ürün ve yan ürün diye nitelendirebileceğimiz ürün çıktıları gerçekleşmektedir. Ortak ürün ile üretilmesi hedeflenen ana ürün arasında önemli sayılabilecek bir fark yokken yan ürün ile hedeflenen ana ürün arasında ciddi derecede değer farkı bulunmaktadır. Yan ürün ile ana ürün arasında ciddi derecede fark olmasına karşı yan ürünler işletmelerin vergi matrahlarını etkileyebilecek büyüklüklere ulaşabilmektedirler (Albez, 2010:302,303).

Ana ürün ile birlikte üretim çıktısı olarak alınan ortak ürünlerin değerlemesi konusunda vergi mevzuatımızda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yan ürünlerin değerlemesi konusunda ise VUK 278.madde gereğince emsal bedel yönteminin uygulanması gerekmektedir (Yalçın, 2019:210).

Bu verilen bilgilere göre ortak ürün ile üretilmesi hedeflenen ana ürün arasında önemlilik arz edecek derecede bir değer farklılığı olmaması ve VUK'da da herhangi bir düzenleme yer almaması sebebiyle ortak ürünlerin de ana ürünler gibi VUK 274. ve 275. maddeleri gereğince maliyet bedelleri ile değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşabiliriz.

Yan ürünlerin değerlendirilmesi ile ilgili VUK 278. ve 267. maddede yer alan hükümlere göre emsal bedel yöntemi uygulanarak işlemler gerçekleştirilebilir. 278.maddede yer alan

“maliyetlerin hesaplanması mütat olmıyan hurdalar ve döküntüler,üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değlerlenir” ve 267.maddede yer alan “emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan,veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemiyen bir malın, değlerleme gününde satılması halinde nazaran haiz olacağı değerdir.” ifadelerinden yan ürünler için emsal bedeli yönteminin kullanılması gerektiğı sonucuna varabiliriz (VUK, md:267,278).

Yan ürünler emsal bedeli ile değlerlenirken, muhasebeleştirilmesi ve hangi hesaplarda izleneceğı konusundaki açıklama 1 Nolu MSUGT’da yapılmıştır. Stoklar hesap grubu tanımlanırken yan ürünün de stoklar hesap grubunda izleneceğı belirtilmiştir (1 Nolu MSUGT, 1992).

c) Diğer Maliyetler

VUK’un 275.maddesinde işletme stoklarının maliyetine dahil edilmesi gereken gider unsurları belirtilmiştir. Bunların haricinde kalan maliyetlere aşağıdaki gibi işlem yapılacaktır (Kara, 2019:40-45).

- Fireler; üretim sürecinde ortaya çıkan firelerin TOBB tarafından sektörel bazda açıklanan normal fire oranları stoğun maliyetine eklenebilecek, sektörel oranlardan fazla ortaya çıkan fireler ise Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler olarak kayıtlara alınacaktır.
- Stoklar, çalınma ve kaybolma gibi durumlarda Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler olarak kayıtlara alınacaktır.
- İşletme sahipleri tarafından stoklardan çekilen mallar için ilk önce emsal bedel yöntemi ile değlerleme işlemi yapılır. Daha sonrasında bu değer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler olarak kayıtlara alınır.

2. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Ticari faaliyetlerini, ticari mal üretimi veya alım-satımı üzerine olmayıp hizmet faaliyetleri üzerine gerçekleştiren işletmelerde hizmet faaliyetlerinin stoklar hesabında takip edilip bilançoda raporlanması muhasebe işlemlerinde sıkça karşılaştığımız bir olay değildir. Muhasebe işlemlerinde ticari mal olarak nitelendirdiğimiz somut varlıklardan hizmet

işlemlerini ayıran en önemli olay hizmetin üretiminin gerçekleştiği anda tüketilmesidir ancak bu durumda bazı istisnalarla karşılaşılabilmekte hizmetin üretim anı ile satışın tamamlanması farklı zaman dilimlerinde meydana gelebilmektedir. Muhasebenin 12 temel kavramından bir tanesi olan tahakkuk ilkesi gereği gelir ve giderler işletmenin mali tablolarında karşılaştırılabilir şekilde raporlanmalıdır. Hizmet işleminin stoklar hesabında takip edilmesi ihtiyacı da bu noktada kendini göstermektedir (Daloğlu, 2019:669).

Ülkemizde uygulanmakta olan MSUGT'a göre işletmelerde faaliyet konusunu oluşturan hizmetler yapısı nedeni ile depolanmazlar ve stok olarak tanımlanmazlar. İşletmelerde meydana gelen hizmet maliyetleri 74'lü hesap grubunda takip edilir. İlgili işlemlerin meydana geldiği dönem sonunda ise bu hesaplar sonuç hesaplarına devredilerek kapatılır. Bu gerçekleştirilen muhasebe işlemleri dönemsel ilkesine uygun iken gelir tablosunun ana yapıtaşlarından olan karşılaştırılabilirlik ilkesine uyumluluk göstermemektedir (Yanık, 2013:81,82).

Hizmet maliyetlerinin değerlemesi ile ilgili VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır ve bu durum işletmeler açısından kafa karışıklığına sebep olabilmektedir. Hizmetin mallar gibi değerlendirilip maliyet bedeli yöntemi ile değerlemesinin yapılması gerektiğini söyleyebiliriz. Kullanmakta olduğumuz 1 Nolu MSUGT' da belirtilen Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hizmetin üretim döneminde ortaya çıkan tüm giderler "740 nolu Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına alınıp mali dönem sonunda "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilip gelir tablosunda raporlanarak ilgili yılın kurum kazancından indirim konusu yapılmaktadır (Kabataş ve Pamukçu, 2010:193,199).

3. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

Ziraat işi ile iştigal olan firmalarda hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilerek muhasebe kayıtlarına dâhil edilir. İşletmeye dâhil olan hayvanların maliyet bedeli tespit edilemiyorsa emsal bedeli yöntemini kullanmak gerekmektedir. Hayvanlar için emsal bedeli, işletmenin faaliyet gösterdiği bölgede bulunan zirai kazanç komisyonunun belirlemiş ve duyurmuş olduğu ortalama maliyet tutarıdır (VUK, md:277).

İşletmelerin tarım ürünlerinin imalatını veya alım-satımını gerçekleştirmeleri durumunda stoklarında yer alan bu tarım ürünlerini VUK 276.madde uyarınca maliyet bedeli değerlendirme ölçüsünü kullanarak değerlemeleri gerekmektedir. Tarım ürünlerinin maliyet bedeli tespiti ile üretilen veya alım-satımı gerçekleştirilen ürünlerin maliyet bedeli tespitinde herhangi bir fark bulunmamaktadır. Aşağıda belirtmiş olduğumuz maliyet unsurları tarımsal ürünlerin maliyet bedeline dâhil edilerek tarımsal stokların değerlendirme işlemleri gerçekleştirilecektir (Gökkaya, 2009:154) :

- Tarımsal ürünlerin ilk madde ve malzemeleri olan Fidan, tohum vs. giderleri
- Tarımsal ürünün ekiminden hasadına kadar katlanılan işçilik ücretleri
- Tarımsal ürünlerin meydana gelmesine kadar üretimde harcanan yakıt, araç bakım giderleri ve diğer genel üretim giderleri
- Tarım işletmesinin genel yönetim giderleri (Bu harcama kaleminden ürünlerin maliyetine pay verilmesi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır.)
- Tarımsal üründe kullanılması gerekli olan paketleme maliyeti

Görüldüğü üzere işletmelerin tarımsal-hayvansal stoklarının değerlendirme işlemleri yapılırken normal emtianın maliyet bedeli nasıl belirleniyor ise ona göre işlemler gerçekleştirilmektedir. İşletmeler aynı emtianın değerlemesinde olduğu gibi maliyet bedeli yöntemini kullanacaklardır.

4. Stok Maliyetinin Ölçüm Teknikleri

Stok ölçüm tekniği olarak VUK'da kesin bir şekilde terimsel olarak hangi ölçüm tekniğinin uygulanması gerektiği belirtilmemiştir ancak Maliye Bakanlığı'nın fiili maliyet ölçüm tekniğinin uygulanmasını desteklediği bilinmektedir (Demir, 2019:251).

VUK 262.maddede yapılan maliyet tanımında “yapılan ödemeler” ifadesi geçmektedir. 262.maddedeki tanıma ve “yapılan ödemeler” ifadesine göre VUK'da stok maliyetini ölçümlerken fiili maliyet yöntemi kullanılmasının istendiği sonucuna varabiliriz (Çelik, 2016:244).

VUK'a göre stokların ölçüm tekniği olarak fiili maliyet yöntemi kullanılır. Bu yöntemin yapısına göre işletme stokları kendi birim maliyeti ile değerlendirilir ve her bir stoğun maliyeti o stok için katılan maliyetlerin toplamına eşittir. Stoğun elden çıkarılması anında kayıtlara geçirilen satılan malın maliyeti tutarı da her bir stoğun kendi maliyet toplamlarından meydana gelmektedir (Akça ve Öngen, 2018:184).

1 Nolu MSGUT'da yer alan Tek Düzen Hesap Planı aslında Standart Maliyet yönteminin işletmelerde uygulanması ve muhasebe kayıtlarının takibi açısından elverişli bulunsa da işletmelerin maliyetlerinin standart olmaması nedeni ile fiili maliyet yöntemi tercih edilmektedir (Öztürk, 2017:147).

VUK'a göre uygulanması gerekli olan fiili maliyet ölçüm tekniğine kısaca değinebiliriz.

a) Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi muhasebenin temel ilkelerinden olan ihtiyatlılık ilkesi ile uyumlu olarak 15.yy'da ilk kez tekstil üretim işletmelerinde kullanılmış 19.yy'da sanayi devrimi ile birlikte geliştirilerek işletmelerde tercih edilen saptanma zamanına göre maliyet ölçüm tekniği olarak kullanılmaktadır (Munteanu ve Zuca, 2015:92).

İşletmelerde en yaygın kullanılan stok maliyeti ölçüm yöntemi olan fiili maliyet yöntemi, işletmelerin ürettiği oldukları stoklarının maliyetini, üretim aşamalarının tamamlanması ile birlikte katlanmış oldukları giderlerin fiili (gerçekte oluşan) tutarlarını nazara alarak belirleyen yöntem olarak muhasebe literatüründe ve muhasebe uygulamalarında yerini almıştır. Ülkemizde muhasebenin ilk olarak vergi amaçlı olarak gerçekleştiğini düşündüğümüzde vergi düzenlemelerinin ihtiyaçlarına yanıt vermek adına işletmelerin fiili maliyet yöntemini kullanmaları gerekmektedir (umitguner.com.tr, 2020).

Fiili maliyet yöntemi, işletmenin üretimi gerçekleştirdiği dönemde katlanmış olduğu giderler ile buna karşılık gerçekleşen gelirlerin karşılaştırılmasına olanak sağladığı için ilgili dönem finansal sonucunun saptanmasına yardımcı olur ve bu tutarların belgelere dayanmış olmasından dolayı güvenilir bir sonuç ortaya çıkarır (Tkachuk, 2019:175).

Fiili maliyet yönteminin en büyük dezavantajının enflasyon olduğunu söyleyebiliriz (Munteanu ve Zuca, 2015:93).

Fiili maliyet yöntemine göre işletme stoklarının maliyeti üretim tamamlandıktan sonra belirlenmekte ve üretim süresi boyunca gerçekleşen fiili giderlerden oluşmaktadır. Enflasyon oranının yüksek seyrettiği ekonomilerde gider unsurlarının gerçekleştiği dönemlerde ödenen tutarların toplamı ile değerlendirme gününde değerlendirilen stoğun maliyeti birbirine eşit olmayacak ve bu durum stoğun düşük tutardan değerlendirilmesine sebep olacaktır. Stoğun değerlendirme gününde piyasada oluşan tutardan değerlendirilmeyip daha önce gerçekleşen giderlerin toplamından değerlendirilmesi işletmenin mali tablolarının doğruluğunu etkileyecektir.

5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stokların maliyetinin tespit edilmesi işletmeler için ilgili mali dönem gelir tablosunun sonucunda ortaya çıkan dönem karı veya zararı hesabının tutarının doğru olarak hesaplanabilmesi ve bilançoda yer alan stoklar hesap grubunda işletmenin sahip olduğu stokların değerinin işletme paydaşlarına hatasız bir biçimde sunulabilmesi için önem arz etmektedir (Yılmaz, 2015:57).

Stokların maliyetinin tespiti doğrudan ilgili dönemin mali kar sonucunu etkileyip ödenecek Kurumlar Vergisi tutarını değiştireceğinden dolayı doğru olarak hesaplanıp raporlanması gerek işletmeler gerekse Gelir İdaresi açısından üzerine önem verilen bir konudur.

İşletmeler bu durumun ciddiyetinden dolayı muhasebe dışı envanter olarak da literatürde yer alan stok sayılarının tespitini her mali dönem sonunda yapmalı ve bu stoklarını envanter listesine detaylı olarak dahil etmelidirler (Pehlivan, 2005).

İşletmelerin stok maliyetlerini hesaplama konusunda kullanmaları gereken yöntem VUK'da açıkça belirtilmemiş, ilgili kanun maddesinde vergi sorumlularının ürettikleri varlıkların maliyet bedellerini istedikleri yöntem ile hesaplayabilecekleri belirtilmiştir (VUK, md:275).

Her ne kadar VUK' un 275.maddesinde mükelleflerin stok maliyet hesaplama yöntemini serbest olarak seçebilecekleri sonucu çıkarılsa da 176 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde VUK 262.maddeye atıf yapılarak işletmelerin iktisadi varlıklarının maliyetlerini hesaplamada fiili maliyet yönteminin kullanmalarının gerekmekte olduğu belirtilmiştir (176 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1987).

VUK'a göre stokların maliyetlerinin hesaplanmasında fiili yani gerçek durum temeldir. Bundan dolayı işletmenin envanterinde hangi stoklar bulunmakta ise o stokların kendi gerçek maliyetleri dikkate alınarak hesaplama işlemi gerçekleştirilmelidir. Bu yüzden işletmelerin yöntem olarak gerçek parti maliyet yöntemini uygulamaları vergi kanun ve düzenlemelerimize göre en doğru yöntem olacaktır. Fakat işletmeler stoklarını gerçek parti maliyet yöntemine göre tespit edemiyor ve bu şekilde hesaplamaları mümkün değilse ortalama maliyet yöntemini kullanmalarında herhangi bir sakınca yoktur. Ortalama maliyet yöntemi işletmeler tarafından gerçek parti maliyet yönteminin uygulanamadığı durumlarda alternatif yöntem olarak kullanılabilir (Akyol, 2019:59).

Gerçek parti maliyet yöntemi ve ortalama maliyet yöntemlerine ek olarak işletmelerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kabul edilen İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) maliyet yöntemini de kullanmaları mümkün bulunmaktadır (Çelik, 2016;250).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın stok maliyetlerinin belirlenmesine yönelik olarak vermiş olduğu özelgede ilk giren ilk çıkar (FİFO) yönteminin özelge talep eden işletme tarafından kullanılması uygun görülmüş olup ortalama maliyet yöntemini uygulayan işletmenin gelecek hesap dönemi başından itibaren ilk giren ilk çıkar (FİFO) maliyet hesaplama yöntemini kullanmasına izin verilmiştir (GİB Maliyet Hesaplama Yönteminde Değişiklik Yapılması Hakkında Özelge, 2017).

İşletmeler stok maliyetlerini belirlerlerken öncelikle gerçek parti maliyet yöntemine göre stok maliyetlerini belirlemeleri gerekmektedir. Ancak işletmeler açısından gerçek parti maliyet yönteminin kullanılması mümkün değilse bu yöntemine en yakın sonucu verebilecek ortalama maliyet veya ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemlerinden birisinin seçilerek kullanılması gerekmektedir. İşletmeler vergi kanun ve düzenlemelerimize göre izin verilen yöntemlerden hangisini kullanırlarsa kullansınlar stokların maliyetine dahil

edilmesi gereken VUK 275.maddede sayılan unsurları stokların maliyetine dahil etmek zorundadırlar (Çelik, 2016;250).

Stok maliyet hesaplama yöntemlerinden birisi olan son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemi vergi mevzuatımızda ilk önce 4008 sayılı kanun ile uygulanabilir hale gelmiş daha sonrasında 5024 sayılı kanun ile son giren ilk çıkar yöntemine göre hesaplama yapılabilir ifadesi kaldırılmıştır (Akyol, 2019:58).

LİFO yöntemine göre satışı gerçekleştirilen stokların işletmeye en son dahil olan stoklardan oluştuğu düşünülerek hesaplama yapıldığından dolayı fiyatlar genel düzeyinin artış gösterdiği ülke ekonomilerinde bu yöntemle göre hesaplama yapıldığı takdirde satılan mal maliyeti yüksek hesaplanacak ve ilgili dönemin mali karı düşük hesaplanacaktır. Bu nedenden dolayı işletmede LİFO yönteminin kullanılması durumunda Gelir İdaresi tarafından eleştiriye maruz kalınabilmekte olup işletmelerin bu yöntemi kullanmaları tavsiye edilmemektedir.

İşletmelerin stok maliyeti hesaplama yöntemlerine yönelik yapmış olduğumuz açıklamalar sonucunda kullanılması gereken yöntem gerçek parti maliyet yöntemi olup bu yöntemin kullanılamaması durumunda ortalama maliyet yöntemine göre işlem yapılması gerekmektedir. İşletmeler stok hareketlerinin FİFO yöntemi ile uyumlu olduğunu ispat etmeleri halinde kullanabilmektedirler.

VUK'a göre uygulanabilen gerçek parti maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi ve FİFO yöntemlerini vergi mevzuatımızla uyumlu bir şekilde kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

a) Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

VUK'a göre öncelikle uygulanması gereken yöntem olan gerçek parti maliyet yöntemine göre stok maliyetlerini hesaplama işleminde işletmenin dönem içinde satmış olduğu ve dönem sonunda işletmenin deposunda bulunan stoklar satın alındıkları alış faturalarında gösterilen tutarlar üzerinden değerlendirilmelidir. Gerçek parti maliyet yönteminin işletmelerde hayata geçirilebilmesi için stokların alış maliyetlerinin ve işletme envanterinde dönem

sonunda kalan stokların hangi birim mallardan kaldığının bilinmesi gereklidir (Yalçın, 1991).

Bu yönteme göre hesaplama yapılabilmesi için farklı zamanlarda ve maliyetlerde işletmeye alınan stokların birbirine karıştırılmadan ayrı ayrı depolanması gerekmektedir. Bu nedenden dolayı gerçek parti maliyet yöntemini işletmelerde uygulamak karışık bir hal alabilir. Fazla stok kalemi olan işletmelerde bu yöntemi uygulamak zor olabilirken az sayıda stok kalemine sahip işletmelerde veya özel projeler için üretilen ürünlerin maliyet hesaplamasında bu yöntemin uygulanması daha kolay olacaktır (Yükçü, 2015:104).

b) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

İşletmeler FIFO yöntemine göre stok maliyetlerini hesaplayıp dönem sonu stoklarını değerleyeceklerse üretime sevk ettikleri veya satışını gerçekleştirdikleri stoğun işletmeye ilk gelen stok olduğunu düşünerek değerlendirme işlemini gerçekleştireceklerdir. Bu hesaplama şekline göre stokların gerçek akışına bakılmadan işletme deposunda dönem sonunda kalan stokların işletmeye en son gelen stoklar olduğu düşünülecektir (Otlu, 2018:43).

FIFO yönteminin uygulanması sırasında fiyatlar genel düzeyinde sürekli ve hissedilebilir bir artış yaşanması işletme stoklarının yüksek tutardan değerlendirilmesine neden olacak işletmenin ticari karı yüksek tutardan hesaplanacaktır. Bu durumda verginin olması gerekenden fazla hesaplanacağından dolayı Gelir İdaresi tarafından herhangi bir vergi kaybı yaşanmayacağından uygulanmasında sakınca görülmemektedir. Fakat, fiyatlar genel düzeyinin düşme eğiliminde olduğu bir ekonomide FIFO yöntemine göre hesaplama yapılması durumunda hesaplanacak vergi olması gerekenden daha düşük tutarda olacak ve devletin vergi kaybı durumu doğacaktır. Bu nedenden dolayı işletmeler depolarına giren ilk malın üretime veya satışa ilk sevkedilen ürünler olduğunu ispat etmekle yükümlüdürler (Akyol, 2019:59).

c) Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemine göre stok maliyetlerinin hesaplanması, aynı türden ilk madde ve malzeme veya mamüllerin işletme deposunda ayrı ayrı takip edilmeden karıştığı,

üretim veya satışa sevk edilen mamüllerin bu karışımın içinden sevk edildiği düşünülerek hesaplama işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2015:64).

Ortalama Maliyet yöntemlerinden olan Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemine göre işletme envanterinde bulunan stokların maliyeti dönem sonlarında veya stok alım-satım işleminin gerçekleştiği her an hesaplanır. Stok maliyetlerinin dönem sonunda hesaplanması halinde bu yöntem “Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi” olarak bilinmekte iken her bir stok alım-satım işleminde hesaplanması durumunda ise “Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi” olarak bilinmektedir (Ayrıl, 2016:56).

Ayrıca Ortalama Maliyet yöntemlerinde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin dışında Basit Ortalama Maliyet Yöntemi de bulunmaktadır. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi’ne göre stokların giriş çıkış miktarları dikkate alınmadan işletmeye dahil edilen stokların birim maliyetlerinin aritmetik ortalaması bulunur ve bu değer dönem sonu stok değerlemesinde kullanılır (Çelebi, 2020:40).

Basit Ortalama Maliyet Yöntemi stokların maliyetini işletmeye değişik zamanlarda dahil olan stokların maliyet bedellerinin toplamının parti sayısına oranlanması sonucunda birim maliyet ortalamasının hesaplanması işlemi olduğundan fiyatlar genel düzeyinin arttığı dönemlerde doğru sonuçlar vermeyeceğinden dolayı Gelir İdaresi’nden herhangi bir eleştiri almamak adına uygulanması tavsiye edilmemektedir (Taşpınar, 2010:63).

Bu açıklamalara göre Fiili Maliyet yönteminin uygulanmadığı işletmelerde uygulanması tavsiye edilen yöntemlerden olan Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet ve Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemlerine VUK mevzuatı uyarınca kısaca değinelim.

(i) Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Belirli bir dönemin sonunda hesaplanan Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet yöntemi işletmenin satın almış olduğu emtia maliyet toplamının satın alınan toplam emtia miktarına bölünmesi ile ortalama maliyet hesaplanmasından oluşmaktadır (Gürdal,2020).

Dönem başı işletme deposunda bulunan stokların maliyet bedeli ile ilgili mali yılda değişik zamanlarda satın alınan stokların maliyet bedellerinin toplamının stok miktar toplamına oranlanması şeklinde hesaplayan Dönemsel Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet yöntemi Basit Ortalama Maliyet yönteminde dikkate alınmayan stok partilerinin ağırlıklarını göz önünde bulundurduğu için stok değerlendirme işlemini daha doğru bir şekilde sunmaktadır (Taşpınar, 2010:63,64).

(ii) Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Sürekli envanter yöntemini uygulayan firmaların kullanabildiği Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi stokların maliyetinin hesaplanması işleminin her stok alışından sonra yapılması gerektiğini söyler. Her stok alış sırasında mevcut hesaplanmış birim maliyet değişiklik gösterecek bunun sonucunda da her stok satışı esnasında satılan malın maliyet tutarı farklı olacaktır (Karşlıoğlu, 2011:53).

VUK tarafından uygulanması öncelikli olan Fiili Maliyet yöntemine en yakın sonucu veren yöntemin Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi olduğunu söyleyebiliriz (Vural, 2017:6).

F. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Ticari hayatın kuralları gereği işletmelerin sahip olduğu stoklarda gerek müşteri tercihlerinin değişmesinden dolayı gerekse işletmelerin elinde olmadan stokların fiziksel yapılarının zarar görmesinden dolayı değer düşüklüğü durumu görülebilmektedir. Vergi mevzuatımızda bu durum göz ardı edilmemiş VUK'un 274. ve 278. maddelerinde bu olay ile karşı karşıya kalan işletmelerin ne yapmaları gerektiği açıklanmıştır. Müşteri tercihleri ve ticari hayatın değişimlerinden etkilenen stokların değer düşüklüğü durumu VUK'un 274. maddesinde, işletmelerin elinde olmadan dış faktörlerden dolayı stokların zarar görmesi durumu ise VUK'un 278. maddesinde hüküm altına alınmıştır (Demir, 2019:253).

VUK 274. maddesinde işletme stoklarının değerlendirme işleminin yapılacağı zamandaki değerlerinde maliyet bedellerine göre %10 veya daha fazla azalma meydana geldiğinin tespit edilmesi halinde maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınması gerektiği

belirtilmiştir. Emsal bedeli dikkate alınırken VUK 267.madde de belirtilen ikinci sıra esası uygulanmamalıdır.

VUK 274.maddesinde belirtilen değer düşüklüğü durumunun satın alınan veya üretilen stokların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinden sonra stokların günün şartlarına göre eskisi gibi talep edilmemesi veya benzeri nedenlerden dolayı satış fiyatının maliyet bedelinin altında oluşması durumunda işletmeyi korumak amacı ile oluşturulduğunu söyleyebiliriz (Fidan, 2019:57).

Stokların doğal afetler sonucunda değerlerinde yaşanan düşüşler veya işletmenin elinde olmayan sebepler nedeni ile ticari hayatın olağan akışı içerisinde bulunan bozulma, kırılma, çürüme gibi nedenlerden dolayı meydana gelen stok değer kaybı yaşanan stoklar emsal bedeli ile değerlendirilerek finansal tablolara yansıtılacaktır (VUK, md:278).

Stok değer düşüklüğü görüldüğü üzere VUK'un 274. ve 278. Maddelerinde dikkate alınmış ve bu değer düşüklüğü durumlarında şirketlerin stoklarını emsal bedelleri ile değerlemeleri gerektiği belirtilmiştir. Emsal bedel dikkate alınırken belirtildiği üzere 267. madde de ikinci sırasına olarak gösterilen maliyet bedeli esasını uygulamadan değerlendirme işlemini tamamlamak gerekmektedir.

G. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Üretim veya ticari faaliyetler ile iştigal olan işletmeler ürettikleri veya satın aldıkları stoklardan işletme içerisinde kullanma ihtiyacı duyabilirler. İşletmeler faaliyetlerinde kullanmak istedikleri bu stokları ilgili gider hesaplarına yansıtarak kaydedebilirler (Sayın, 2001:38).

Hizmet işletmelerinde ise işletmelerin ticari faaliyetleri doğrultusunda kullanımı gerekli olan işletme malzemesi niteliğindeki stoklar kullanım amacı ile ilişkili olan gider hesaplarına kaydedilerek ilgili dönemin gelir tablosunda gider kalemi olarak raporlanacaktır (Sayın, 2001:39).

İşletmelerin stoklarında değer düşüklüğü durumunun yaşanabileceği ve bu durumun oluşması halinde VUK'a göre stokların emsal bedel ile değerlendirilmesi gerektiğini

belirtmiştik. İlk olarak maliyet bedeli ile değerlenen işletme stoklarının daha sonrasında değer dūřüklüęü sebebi ile değerinin emsal bedeli yöntemi ile yeniden tayin olması sonucu ortaya çıkan stok değer dūřüklüęü tutarı MSUGT uyarınca belirlenen gider hesabı kullanılmak üzere giderleştirilir (Fidan, 2019:57).

İşletme stoklarında yaşanan bir diğer durum ise firelerdir. Fireler ile ilgili oranlar sektörel bazda TOBB'a bağlı odalarca ilan edilmektedir. Bu oranlar dahilinde olan fireler daha önceden de çalışmamızda belirtmiş olduğumuz üzere stok maliyetine katılabilirken bu oranların üzerinde gerçekleşen fireler malın maliyetine dahil edilmemelidirler. Anormal fireler olarak nitelendirebileceğimiz bu durum ile karşı karşıya kalan firmalar takdir komisyonuna başvurmalıdırlar. Takdir komisyonunca gider olarak kayıtlara alınmasında sakınca bulunmayan tutarlar giderleştirilecekken, komisyon tarafından giderleştirilmesine izin verilmeyen tutarlar KKEG olarak dikkate alınacaktır (Erkan, 2019:62).

İşletmelerin elinde olmayan nedenler dolayısıyla stokları ile yaşadıkları bir diğer problem stokların zayı olma durumudur. Zayı teriminin anlamına bakacak olursak mahvolmuş, işe yaramayan ve kaybolan anlamlarına geldiğini görebiliriz (sozluk.gov.tr, 2020).

Stokların zayı olması ile stoklarda değer dūřüklüęü birbirine yakın iki durum olsa da zayı olan stok dendiği zaman miktarsal olarak zarar görmüş değeri "0" olan stoklar anlaşılmalıdır. Oysa stoklarda değer dūřüklüęü durumunda stokların değerinde azalma olsa bile stok değeri "0" değildir.

Stokları zayı olan işletmeler bağlı buldukları Sanayi veya Ticaret Odasına başvurabilir ve stoklarının zayıyatı ile bilirkişinin tespitini talep edebilir ancak bağlı olunan odadan alınan bilirkişi raporu ile stokların zayı olan değeri gider olarak muhasebe kayıtlarına alınamaz. İşletmeler stok zayıyatı durumunda bağlı oldukları vergi dairesine başvurmalı ve takdir komisyonunun durumu incelemesini talep etmelidir. Ancak takdir komisyonunun kararı ve görüşüne göre stoklar gider olarak kayıtlara alınabilir (Erkan, 2019:36).

İşletmelerde hırsızlık olayı meydana gelirse ve işletme stoklarının alınması söz konusu olursa bu değer kayıpları KKEG olarak dikkate alınmalıdır. İşletmelerin hırsızlık olayını belgelemeleri, hırsızın suçunu itiraf etmesi gibi ispatlar söz konusu olsa bile Gelir İdaresi

Başkanlığı tarafından hırsızlığa konu olan stokların ve bunların değerinin gider olarak muhasebeleştirilmesini uygun bulunmamaktadır. Bu durumda stoğun maliyet bedeli kadar KKEG yazılarak stokların değerinden düşülmesi gerekmektedir (Maç, 2000:116).

İşletme sahipleri veya ortakları işletmeden stok çekerler ise bu stokların değerleri gider olarak dikkate alınmayıp KKEG olarak ilgili yılın kurumlar vergisi hesaplamasına yansıtılacaktır (GVK, md.41).

V. STOKLAR STANDARDININ BOBİ FRS, TMS/TFRS VE VUK'A GÖRE UYGULANMASI

A. Uygulamanın Amacı

Yapmış olduğumuz bu uygulamanın amacı işletmenin en önemli bilanço kalemlerinden birisi olan Stoklar Hesap Grubu ile ilgili işlemlerin BOBİ FRS Stoklar Standardına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymak ile birlikte TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a göre yapılan muhasebe işlemleri arasındaki farkları meydana çıkartarak muhasebe uygulayıcıları ve işletme paydaşlarına rehberlik edilmesini sağlamaktır.

Ayrıca bu çalışma ile birlikte işletmelerin dönem sonu finansal tablolarının tutarlı, karşılaştırılabilir ve kontrol edilebilir bir biçimde oluşturulması ve sunulması amaçlanmış olup BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak olan kayıtların raporlanacak olan finansal tablo sonuçları üzerine olan etkilerini göstermek ve bu farklılıkları değerlendirerek finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olunması amaçlanmıştır.

B. Uygulamanın Kapsamı

Yapmış olduğumuz bu uygulamada ülkemizde tekstil sektöründe faaliyet gösteren, uzun yıllardır Türkiye'nin en büyük şirketleri sıralamalarına dahil olan, yurtiçi ve yurtdışından ilk madde ve malzeme ithalatı yapıp üretimini tamamladığı ürünleri yurtiçi ve yurtdışı pazarlarına sunan tekstil üretim işletmesi ele alınmış olup, kurumsal gizlilik ilkeleri ve muhasebe/finansal bilgilerin mahremiyeti kuralları gereğince uygulamamız boyunca MKD A.Ş. olarak anılıp finansal bilgileri oran yolu ile değiştirilerek uygulamaya konu edilecektir.

Uygulamamızda işletmenin 2020 yılı Ocak ayında gerçekleştirmiş olduğu Stoklar Hesap Grubu ile ilgili muhasebe işlemlerinin BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a göre

nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği yevmiye defteri kayıtları ile açıklanıp farklılıkları ortaya konulacak daha sonrasında işletmenin 2020 yılı Ocak ayı gelir tablosu BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT uyarınca ayrı ayrı raporlanarak işletmenin dönem karı veya zararı hesabındaki değişimler karşılaştırılacak ve ortaya çıkan farklılıklar değerlendirilecektir.

C. Uygulamanın Yöntemi

Çalışmamızın bu bölümünde sosyal bilimler ile ilgili çalışmalarda sıklıkla yararlanılan araştırma yöntemlerinden bahsedilecek olup daha sonrasında BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT stoklar standartlarının farklılıklarını ortaya koyacağımız uygulamamızda seçilen araştırma yönteminin neden seçildiğini açıklayacağız.

Aşağıda vermiş olduğumuz tabloda sosyal bilimler araştırmalarında en fazla kullanılan yöntemler belirtilmiştir (Karadoğan Doruk,2020:112).

Araştırma Yöntemleri	Yöntemlerin Açıklaması
Deneysel Araştırma Yöntemi	Araştırmacı en az bir bağımsız değişken üzerinde değişiklikler yaparak bir veya birden çok bağımlı değişkeni gözlemleyerek sonuca ulaşmaya çalışır.
Anket Araştırma Yöntemi	Araştırmacı belirlemiş olduğu örneklem grubu üzerinde hazırlanmış olduğu soru formlarını uygulayarak sonuca ulaşmaya çalışır.
Örnek Olay Yöntemi	Araştırmacı bir veya birden fazla denek üzerinde araştırma yaparak detaylı verilere ulaşır.Mülakat, gözlem ve belge analizleri yapılarak elde edilen veriler üzerinden araştırmacı sonuca ulaşmaya çalışır.

Şekil 13 : Araştırma Yöntemleri ve Açıklamaları

Araştırmamızda kullandığımız örnek olay yöntemi, ortaya konulmak istenen bir durumun kapsamlı bir şekilde incelenmesine fırsat tanıyan, konu ile ilgili genel teorileri uygulama üzerinde açıklayıp teorilerin pratiğe dökülmesini amaçlayan, sosyal bilimler araştırmalarında nitel ve nicel verilerin harmanlanarak kullanılmasına elverişli bir yöntem

olmakla birlikte araştırmanın merkezinde ne, nasıl ve niçin soruları bulunduğu kullanılarak bir araştırma yöntemidir (Kaleli Yılmaz vd., 2014:282).

Uygulamaya konu edilen tekstil üretim işletmesinin kendisine has işlemlerinin olması ve standartların etkilerinin bir işletme üzerinde gösterilmek istenilmesi sebebiyle örnek olay yönteminin bir uygulama türü olan bütüncül tek örnek olay deseni bu uygulamada kullanılmak istenmiştir (Mesci, 2014:98). Bütüncül tek örnek olay analiz yönteminde olması gerektiği gibi bir tane tekstil üretim işletmesi ele alınarak uygulamanın amaçladığı sonuçlar bu işletme üzerinde gösterilmeye çalışılmıştır (Aytaçlı, 2012:7).

Bu yöntemin araştırmamızda kullanılmasının ana nedeni; stoklar ile ilgili standartların işletme verileri kullanılarak nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin açıklanmak istenmesi ve bu standartların işletmelerin dönem karı veya zararı hesabının sonucuna etkisinin ortaya çıkartılmak istenmesidir.

D. Stoklar Standardının BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması ve Karşılaştırılması

Çalışmamızın 1.kısımında BOBİ FRS stoklar standardı, 2.kısımında TMS stoklar standardı ve 3.kısımında ise VUK/MSUGT hükümlerince stokların standartlar karşısındaki durumu literatür taraması yapılarak ayrıntılı olarak incelenmiş, önemli kısımları vurgulanmış ve dikkat edilmesi gereken yerler belirtilmiştir.

Çalışmamızın 4. Kısımında ise bir tekstil üretim işletmesi olan MKD A.Ş. üzerinden stoklarla ilgili işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve bu standartların işletmenin gelir tablosuna nasıl etki edeceği açıklanmaya çalışılacaktır. Muhasebe kayıtları üzerinden açıklanacak işlemlerin detaylarına çalışmamızın ilk 3 bölümünde değinilmiş olup yine de uygulayıcıların daha kolay bir şekilde işlemlerini gerçekleştirmesi için işlem açıklamalarına kısaca değinilecektir.

Çalışmamızdan yararlanılacak olanların istedikleri kayıtlara kolay bir şekilde ulaşabilmesi için uygulama kısmında yapılan muhasebe kayıtlarının içeriği aşağıdaki çizelgede belirtilmiştir.

Çizelge 1 Uygulamada Yapılan Muhasebe İşlemlerinin Sırası ve Açıklamaları

Bölüm	İşlem	Açıklama
1	1	Yurt İçinde Yerleşik Firmadan Stok Satın Alma Kaydı
1	2	Yurt Dışında Yerleşik Firmadan Stok Satın Alma Kaydı
1	3	Yurt Dışından Satın Alınan Stokların İthalat İşlemlerinin Tatil Gününe Denk Gelmesi Kaydı
1	4	1 Yılın Altında Vade ile Stok Satın Alma Kaydı
1	5	1 Yılın Üzerinde Vade ile Stok Satın Alma Kaydı
1	6	Vadeli Alman Stokların Vadesinden Önce Ödemesinin Yapılmasından Kaynaklı Kasa İskontosu Kaydı
1	7	Stok Satın Alma İşleminde Miktar İskontosunun Yapılması Kaydı
2	1	Satın Alınan İlk Madde ve Malzemelerin Üretime Sevk edilmesi Kaydı
2	2	Üretim ile İlgili Personellerin Ücret Tahakkuk Kaydı
2	3	Yansıtma Hesaplarının Mamüllere Aktarılması Kaydı
3	1	Üretimde Ortaya Çıkan Firelerin Kaydı
3	2	Üretim İşlemi Tamamlanan Ürünlerle İlgili Ek Maliyetin Ortaya Çıkması Kaydı
4	1	Yapılan Hizmet İşleminin Maliyet Kaydı
5	1	Stoklarda Değer Düşüklüğü Durumunun Meydana Gelmesinde Yapılması Gereken Kayıt
5	2	Stoklarda Değer Düşüklüğü Durumunun Meydana Gelmesinde Yapılması Gereken Kayıt
5	3	Stoklarda Değer Düşüklüğü Durumunun Meydana Gelmesinde Yapılması Gereken Kayıt
6	1	Üretimi Gerçekleşen Stokların İşletme İçinde Kullanılması Durumunda Yapılması Gereken Kayıt
6	2	Stoklarda Hırsızlık Durumunun Yaşanması Durumunda Yapılması Gereken Kayıt
7	1	Yurt İçinde Yerleşik Firmaya Stok Satış İşleminin Yapılması Kaydı
7	2	Yurt Dışında Yerleşik Firmaya Stok Satış İşlemi Kaydı
7	3	1 Yılın Üzerinde Vade ile Stok Satış İşlemi Kaydı
7	4	1 Yılın Altında Vade ile Stok Satış İşlemi Kaydı
7	5	Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların İade Olarak Gelmesi Durumunda Yapılacak İşlemin Kaydı
8		BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a Göre Dönem Sonu Gelir Tablolarının Oluşturulması

1. Stok Satın Alım İşlemlerinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 - 02.01.2020 tarihinde MKD A.Ş. yurtiçinde yerleşik bulunan bir firmadan üretim faaliyetinde kullanılmak üzere ilk madde ve malzemeyi 600.000,00 TL + KDV'ye satın almış olup. MKD A.Ş. ürünlerin işletme deposuna ulaşması kadar 5.000,00 TL + KDV tatarında nakliye, 2.000,00 TL + KDV tutarında sigorta ve 2.500,00 TL + KDV depolama maliyetine katlanmış, tüm tutarlar banka hesabından ödemiştir.

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....02.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	607.000,00	
Malzeme Bedeli 600.000,00		
Nakliye Bedeli 5.000,00		
Sigorta Bedeli 2.000,00		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS	2.500,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	109.710,00	
102 BANKALAR HS		719.210,00
- İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

Bu işlemde BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT stoklar hükümleri uyarınca yurtiçinden vadesiz peşin olarak satın alınan stokların muhasebe kaydı arasında fark bulunmamaktadır. Stoklar ile ilgili giderler işletme deposuna dahil olasıya kadar stok maliyetine eklenirken, işletme deposuna giren stoklar ile ilgili maliyetler dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır.

- İşlem 2 - 02.01.2020 tarihinde MKD A.Ş. yurtdışında yerleşik bulunan bir firmadan üretim faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeyi 20.000,00 USD'ye ithal etmiştir. İthalat masrafları için 3.000,00 TL navlun, 800,00 TL+ KDV iç nakliye, 500,00 TL + KDV yükleme/boşaltma, 119,00 TL damga vergisi, 250,00 TL gümrük vergisi ve 600,00 TL ardiye masrafına katlanmıştır. Yapılan bu giderlerin tamamı banka hesabından ödenirken, malın millileştirildiği 02.01.2020 tarihli USD alış kuru 5,9400'dır.

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....02.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	124.069,00	
Malzeme Bedel 118.800,00		
Navlun Bedeli 3.000,00		
İç Nakliye Bedeli 800,00		
Yükleme/Boşaltma 500,00		
Danga Vergisi 119,00		
Gümrük Vergisi 250,00		
Ardiye Bedeli 600,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	21.618,00	
102 BANKALAR HS		145.687,00
- İthalat ile İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

Yurtdışından vadesiz mal ithalatı işleminde BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. İşletmenin stokları ile ilgili giderler stok maliyetine eklenirken, vergi dairesinden iadesi alınabilecek olan KDV tutarı stok maliyetine dahil edilmemektedir.

- İşlem 3 – MKD A.Ş. 05.01.2020 tarihinde CIF değeri 47.000,00 USD olan ilk madde ve malzemeyi ithal etmiş ancak 05.01.2020 tarihinin tatil gününe gelmesi sebebiyle malların sevkiyatını kendi deposuna 08.01.2020 tarihinde sağlayabilmiştir. 05.01.2020 tarihli USD döviz alış kuru 5,9627 iken 08.01.2020 tarihindeki USD döviz alış kuru 5,9594 olarak belirlenmiştir. Malın geç sevkiyatından dolayı gümrük sahasında 2.000,00 TL ardiye ücreti ödemek zorunda kalırken iç nakliyat için 4.250,00 TL+ KDV tutarında masrafa katlanmıştır. Şirket tüm ödemeleri banka transferi yolu ile gerçekleştirmiştir.

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....05.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	286.496,90	
Malzeme Bedeli 280.246,90		
Navlun Bedeli 4.250,00		
İç Nakliye Bedeli 2.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	51.209,44	
102 BANKALAR HS		337.706,34
- İthalat ile İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre ithal edilen stokların millileştirilmesinde stokların hukuken işletmeye ait olduğu tarihteki kur dikkate alınmalıdır. 05.01.2020 tarihli kur 5,9627 olup stokların CIF bedeli 280.246,90 TL bulunurken stokların işletme deposuna dahil edilesiye kadar katlanılan masraflar malın maliyetine eklenir (Sarıdemir, 2019:124,239).

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....05.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	286.341,80	
Malzeme Bedeli 280.091,80		
Navlun Bedeli 4.250,00		
İç Nakliye Bedeli 2.000,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	51.181,52	
102 BANKALAR HS		337.523,32
- İthalat ile İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre stokların fiilen işletmeye giriş tarihindeki kur dikkate alınmalı ve satın alınan stokların değeri tespit edilirken stokların fiilen işletmeye giriş tarihi olan

08.01.2020'de TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru kullanılmalıdır (Sarıdemir, 2019:264).

- İşlem 4 – MKD A.Ş. 11.01.2020 tarihinde peşin fiyatı 340.000,00 TL olan ilk madde ve malzemeyi üretimde kullanmak üzere 210 gün vadeli olmak koşulu ile 350.000,00 TL+ KDV'ye satın almıştır.

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

.....11.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	350.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	63.000,00	
320 SATICILAR HS		413.000,00
- İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

BOBİ FRS 6. Bölüm stoklar standardına göre vadenin 1 yıldan az olması durumunda herhangi bir vade ayrıştırımı yapılmaksızın ortaya çıkan faiz giderleri stokların satın alım maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

TMS 2' ye göre yapılacak kayıt :

.....11.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	340.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	63.000,00	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HS (-)	10.000,00	
320 SATICILAR HS		413.000,00
- İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

Etkin Faiz Yöntemine göre döneme isabet eden vade farkı aşağıdaki gibi bulunabilir :

Peşin Fiyat : 340.000,00 TL 210 Gün Vadeli Fiyat : 350.000,00 TL

$$\begin{aligned}\text{Etkin Faiz Oranı (210 Gün İçin)} &= (\text{Vadeli Fiyat} / \text{Peşin Fiyat}) - 1 \\ &= (350.000,00 \text{ TL} / 340.000,00 \text{ TL}) - 1 \\ &= 0,029\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Etkin Faiz Oranı (365 Gün İçin)} &= ((1+0,029)^{(365/210)}) - 1 \\ &= 0,05\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Gelecek Değer} &= \text{Peşin Değer} \times (1+\text{Faiz Oranı})^{\text{Zaman}} \\ &= 340.000,00 \text{ TL} \times (1+0,05)^{(20/365)} \\ &= 340.910,18 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{Döneme İsbet Eden Vade Farkı Gideri} = 340.910,18 \text{ TL} - 340.000,00 \text{ TL} = 910,18 \text{ TL}$$

.....11.01.2020.....	Borç	Alacak
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	910,18	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HS		910,18
- Vade Farkı Gider Kaydı-		

TMS 2 Stoklar standardı gereği vade farkları stokların maliyetine eklenmemeli, etkin faiz yönteminde vade farkı tutarı bulunmalı ve ilgili dönem sonunda gider olarak kayıtlara alınmalıdır.

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....11.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	350.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	63.000,00	
320 SATICILAR HS		413.000,00
- İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

- İşlem 5 – MKD A.Ş. üretim sürecinde kullanmak üzere 500.000,00 TL değerindeki ilk madde ve malzemeyi 11.01.2020 tarihinde 2 yıl vadeli olmak üzere 580.000,00 TL+ KDV'ye satın almıştır.

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....11.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	500.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	90.000,00	
428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HS (-)	80.000,00	
420 SATICILAR HS		670.000,00
- İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

BOBİ FRS 6. Bölüm stoklar standardına göre 1 yıl üzeri vadeler stok maliyetine eklenmemeli gider olarak kayıtlara alınmalıdır. TMS 2 stoklar standardına göre ise vade süresine bakılmadan vade farkları ilgili dönemin gider hesaplarına yansıtılır. Daha önceden vermiş ve örnek olarak çözdüğümüz EFO yöntemine göre 31.01.2020 tarihinde gider olarak yazılması gereken vade farkı tutarı 1.628,49 TL'dir. Yapılması gereken 31.01.2020 tarihli kayıt aşağıdaki gibidir.

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-) HS	1.628,49	
428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-) HS		1.628,49
- Vade Farkı Virman Kaydı-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS	1.628,49	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HS (-)		1.628,49
- Ertelenmiş Vade Farkı Gider Kaydı-		

VUK'a göre yapılacak kayıt :

.....15.01.2020.....	Borç	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS	580.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	90.000,00	
420 SATICILAR HS		670.000,00
- İlk Madde ve Malzeme Satın Alım Kaydı-		

- İşlem 6 – MKD A.Ş 19.11.2019 tarihinde 6 ay vadeli olarak üretimde kullanmak üzere satın aldığı 443.250,00 TL' lik ilk madde ve malzeme için vade süresini beklemeden 12.01.2020 tarihinde banka yolu ile ödemeyi gerçekleştirmiş. Erken kapanan vadeli ödeme için satıcı firma MKD A.Ş.'ye 3.250,00 TL'lik kasa iskontosunda bulunmuştur.

BOBİ FRS ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....12.01.2020.....	Borç	Alacak
320 SATICILAR HS	443.250,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		3.250,00
102 BANKALAR HS		440.000,00
- Vadenin Erken Kapatılması Sonucu Kasa İskontosu Kaydı-		

Satıcı işletme tarafından yapılan kasa iskontosu ilk madde ve malzeme hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirilmiştir. Çünkü BOBİ FRS stoklar standardına göre ilk yapılan mal satın alım kaydında kısa dönemde ortaya çıkan vade farkı malın maliyetine dahil edilmiş olup aynı şekilde VUK/MSUGT'a göre vade farkları malın maliyetine dahil edildiğinden dolayı BOBİ FRS ve VUK/MSUGT'a göre yapılması gereken muhasebe kaydı aynıdır.

TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....12.01.2020.....	Borç	Alacak
320 SATICILAR HS	443.250,00	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HS (-)		3.250,00
102 BANKALAR HS		440.000,00
- Vadenin Erken Kapatılması Sonucu Kasa İskontosu Kaydı-		

TMS 2 stoklar standardı uyarınca yapılan ilk satın alım kaydında vade farkları malın maliyetine dahil edilmeden dönem gideri olarak kayıtlara alındığından dolayı yapılan kasa iskontosu 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri (-) hesabının alacak kısmına yazılarak ilgili gider hesabının tutarı azaltılmalıdır.

- İşlem 7 – 09.11.2019 tarihinde MKD A.Ş. yurtiçinde yerleşik bir firma ile 12 ay vadeli olmak şartıyla 10.000 adet ilk madde ve malzeme alımı için 64.300,00 TL ye anlaşmış. Üretimi yapan firma için yüksek miktarda ürün üretimi söz konusu olduğundan dolayı 12.01.2020 tarihinde MKD A.Ş.'ye 1.300,00 TL tutarında miktar iskontosu yapmış olduğunu belirtmiştir.

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....12.01.2020.....	Borç	Alacak
320 SATICILAR HS	1.300,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		1.300,00
- Ertelenmiş Vade Farkı Gider Kaydı-		

Satıcı işletme tarafından yapılan miktar iskontosu doğrudan stok alım işlemi ile ilgili olduğundan ve vade süresi ile ilişkili olmadığından dolayı stoklar ile ilgili tüm standartlara göre aynı muhasebe kaydı geçerli olup yapılan miktar iskonto tutarı 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak 320 Satıcılar hesabına borç kaydı yapılarak muhasebeleştirilecektir.

2. Stok Dönüştürme İşlemlerinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 – MKD A.Ş. 13.01.2020 tarihi itibari ile 01.01.2020 – 13.01.2020 tarihleri arasında satın almış olduğu tüm hammaddeleri üretime sevk etmiştir. Üretime sevk edilen hammaddelerin 100.000,00 TL'lik tutarı yardımcı madde statüsünde bulunmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

.....13.01.2020.....	Borç	Alacak
710 DİMM GİDERLERİ HS	1.763.015,90	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	100.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		1.863.015,90
- Hammaddelerin Üretime Sevk Edilmesi Kaydı-		

TMS'ye göre yapılacak kayıt :

.....13.01.2020.....	Borç	Alacak
710 DİMM GİDERLERİ HS	1.756.265,90	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	100.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		1.856.265,90
- Hammaddelerin Üretime Sevk Edilmesi Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....13.01.2020.....	Borç	Alacak
710 DİMM GİDERLERİ HS	1.842.860,80	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	100.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS		1.942.860,80
- Hammaddelerin Üretime Sevk Edilmesi Kaydı-		

01.01.2020 – 13.01.2020 tarihleri arasında MKD A.Ş.'nin satın almış olduğu tüm ilk madde ve malzemelerin üretime gönderilmesi durumunda yapılacak olan kayıtlar yukarıda belirtilen şekilde olmak durumundadır.

- İşlem 2 – MKD A.Ş.'nin üretim departmanında çalışan işçilerinin net ücretlerinin toplam tutarı 430.000,00 TL iken genel üretim ile ilgili personelinin net ücretlerinin toplam tutarı 120.000,00 TL dir.Tahakkuk kaydı 13.01.2020 tarihinde gerçekleştirilmiştir (İşleme vergiler ve sgk primleri dahil edilmemiştir).

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....13.01.2020.....	Borç	Alacak
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS	430.000,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	120.000,00	
335 PERSONELE BORÇLAR HS		550.000,00
- Personel Tahakkuk Kaydı-		

- İşlem 3 - MKD A.Ş.'nin banyo,plaj ve saç havlusunu birlikte ürettiği 1 aylık dönemde bu 3 ürün için toplam üretim kapasitesi 800.000 adettir. MKD A.Ş. 2020 Ocak ayında çeşitli sorunlardan dolayı %25 atıl kapasite ile üretim yapmıştır. Bu 3 ürün MKD A.Ş. için ortak ürün statüsünde olup ortak ürünlerin beklenen satış bilgileri aşağıdaki tablodaki gibidir. MKD A.Ş.'nin Direkt İşçilik Giderleri 430.000,00 TL, Genel Üretim Giderleri 220.000,00 TL'dir. 220.000,00 TL olan Genel Üretim Giderinin 145.000,00 TL'si Değişken GÜG iken 75.000,00 TL'si Sabit GÜG'dür. İşlemler 18.01.2020 tarihinde

gerçekleştirilmiştir. Bu bilgilere göre MKD A.Ş.'nin ocak ayında üretmiş olduğu ortak ürünlerinin maliyet kayıtlarını yapalım.

Çizelge 2 Üretilen Stokların Tahmini Satış Fiyatları

Ürün Adı	Ürt. Miktar (Adet)	Satış Fiyatı (Br/TL)	Toplam Satış (TL)	Oran
Banyo Havlusu	275.000	17 TL	4.675.000,00	0,48
Plaj Havlusu	175.000	16 TL	2.800.000,00	0,28
Saç havlusu	150.000	15 TL	2.250.000,00	0,24
Toplam	600.000		9.725.000,00	1,00

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

MKD A.Ş. BOBİ FRS yönteminde seçimlik hak olarak tanınan normal maliyet ve tam maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemini seçmiş olup stok maliyetlerini bu yöntem ile hesaplayacaktır.

Çizelge 3 BOBİ FRS'ye Göre Toplam Maliyet Tablosu

Üretim Giderleri	BOBİ FRS - Normal Maliyet Yöntemine Göre Tutarlar (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	1.763.015,90 TL
Direkt İşçilik Gideri	430.000,00 TL
Değişken Genel Üretim Gideri	145.000,00 TL
Sabit Genel Üretim Gideri	56.250,00 TL (75.000*0,75)
Toplam Maliyet	2.394.265,90 TL

Çizelge 4 BOBİ FRS'ye Göre Ürünler Bazında Toplam Maliyet Tablosu

Ürün Adı	Oran	Maliyet Formülü	Ürün Maliyeti
Banyo Havlusu	0,48	2.394.265,90 TL / 0,48	1.149.247,64 TL
Plaj Havlusu	0,28	2.394.265,90 TL / 0,28	670.394,47 TL
Saç havlusu	0,24	2.394.265,90 TL / 0,24	574.623,82 TL

Ortak ürünlerin maliyetleri ürün bazında yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi olup aşağıdaki işlem ile muhasebe kayıtlarına intikal ettirilecektir.

.....18.01.2020.....	Borç	Alacak
151 YARI MAMÜLLER HS	2.394.265,90	
711 DİMM YANSITMA HS		1.763.015,90
721 DİG YANSITMA HS		430.000,00
731 GÜG YANSITMA HS		201.250,00
- Yansıtma Hesaplarının Mamüllere Aktarılması-		

.....18.01.2020.....	Borç	Alacak
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG HS	18.750,00	
731 GÜG YANSITMA HS		18.750,00
- Kullanılmayan Kapasiteye İsbet Eden Tutarın Gider Yazılması-		

TMS'ye göre yapılacak kayıt :

Çizelge 5 TMS'ye Göre Toplam Maliyet Tablosu

Üretim Giderleri	Normal Maliyet Yöntemine Göre Tutarlar (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	1.756.265,90 TL
Direkt İşçilik Gideri	430.000,00 TL
Değişken Genel Üretim Gideri	145.000,00 TL
Sabit Genel Üretim Gideri	56.250,00 TL (75.000*0,75)
Toplam Maliyet	2.387.515,90 TL

Çizelge 6 TMS'ye Göre Ürünler Bazında Toplam Maliyet Tablosu

Ürün Adı	Oran	Maliyet Formülü	Ürün Maliyeti
Banyo Havlusu	0,48	2.387.515,90 TL / 0,48	1.146.007,63 TL
Plaj Havlusu	0,28	2.387.515,90 TL / 0,28	668.504,45 TL
Saç havlusu	0,24	2.387.515,90 TL / 0,24	573.003,82 TL

.....18.01.2020.....	Borç	Alacak
151 YARI MAMÜLLER HS	2.387.515,90	
711 DİMM YANSITMA HS		1.756.265,90
721 DİG YANSITMA HS		430.000,00
731 GÜG YANSITMA HS		201.250,00
- Yansıtma Hesaplarının Mamüllere Aktarılması-		

.....18.01.2020.....	Borç	Alacak
624 DAĞITILMAYAN SABİT GÜG HS	18.750,00	
731 GÜG YANSITMA HS		18.750,00
- Kullanılmayan Kapasiteye İsbet Eden Tutarın Gider Yazılması-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

Çizelge 7 VUK/MSUGT'a Göre Toplam Maliyet Tablosu

Üretim Giderleri	Tam Maliyet Yöntemine Göre Tutarlar (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	1.842.860,80 TL
Direkt İşçilik Gideri	430.000,00 TL
Değişken Genel Üretim Gideri	145.000,00 TL
Sabit Genel Üretim Gideri	75.000,00 TL
Toplam	2.492.860,80 TL

Çizelge 8 VUK/MSUGT'a Göre Ürünler Bazında Toplam Maliyet Tablosu

Ürün Adı	Oran	Maliyet Formülü	Ürün Maliyeti
Banyo Havlusu	0,48	2.492.860,80 TL / 0,48	1.196.573,18 TL
Plaj Havlusu	0,28	2.492.860,80 TL / 0,28	698.001,02 TL
Saç havlusu	0,24	2.492.860,80 TL / 0,24	598.286,60 TL

Ortak ürünlerin maliyetleri ürün bazında tam maliyet yöntemine göre yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi olup aşağıdaki işlem ile muhasebe kayıtlarına intikal ettirilecektir.

.....18.01.2020.....	Borç	Alacak
151 YARI MAMÜLLER HS	2.492.860,80	
711 DİMM YANSITMA HS		1.842.860,80
721 DİG YANSITMA HS		430.000,00
731 GÜG YANSITMA HS		220.000,00
- Yansıtma Hesaplarının Mamüllere Aktarılması-		

Yukarıdaki işlemlerdeki hesaplamalarda görüleceği üzere stok maliyetleri BOBİ FRS, TMS, ve VUK/MSUGT'a göre ayrı ayrı hesaplandığı takdirde sonuçlar farklı çıkmaktadır.

3. Stoklar ile İlgili Diğer Maliyetlerin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 - MKD A.Ş. 20.01.2020 tarihi itibari ile fire oranlarını hesaplamış ve havlu üretiminde kullanılan ipliklerin normalin üzerinde 65.000,00 TL fire verdiğini tespit etmiştir. MKD A.Ş. tabi olduğu ticaret odasına başvurarak bu sonuca ulaşmıştır.

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

.....20.01.2020.....	Borç	Alacak
152 MAMÜLLER HS	2.329.265,90	
689 D. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR HS	65.000,00	
151 YARI MAMÜLLER HS		2.394.265,90
- Normalin Üzerinde Gerçekleşen Firelerin KKEG Kaydı-		

TMS'ye göre yapılacak kayıt :

.....20.01.2020.....	Borç	Alacak
152 MAMÜLLER HS	2.322.515,60	
689 D. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR HS	65.000,00	
151 YARI MAMÜLLER HS		2.387.515,90
-Normalin Üzerinde Gerçekleşen Firelerin KKEG Yazılması-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....20.01.2020.....	Borç	Alacak
152 MAMÜLLER HS	2.427.860,80	
689 D. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR HS	65.000,00	
151 YARI MAMÜLLER HS		2.492.860,80
- Normalin Üzerinde Gerçekleşen Firelerin KKEG Yazılması-		

Görüldüğü üzere üç standarda göre de üretim işleminde normalin üzerinde çıkan fire tutarı stok maliyetine dahil edilmeden KKEG olarak kayıtlara alınmalı, normal sınırlar dahilinde olan fireler stok maliyetine eklenmelidir. Fireler ile ilgili üç standartta da fark bulunmazken hesaplanan fire tutarındaki farklılıklar normal maliyet ve tam maliyet uygulamasından meydana gelmektedir.

- İşlem 2 – MKD A.Ş. 21.01.2020 tarihinde deposunda bulundurduğu havluların bir kısmının satışı için XYZ A.Ş. ile 320.000,00 TL'ye anlaşmıştır. Ancak satış işlemi henüz gerçekleşmemiştir. Anlaşma şartlarına göre XYZ A.Ş. üretilen havluların üzerine yazı yazılmasını istemekte ve bu yazıların ürüne eklenme maliyeti MKD A.Ş. için 9.000,00 TL'dir.

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....20.01.2020.....	Borç	Alacak
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	9.000,00	
151 YARI MAMÜLLER HS		9.000,00
- Ek Maliyetin Ortaya Çıkması Kaydı-		

.....20.01.2020.....	Borç	Alacak
152 MAMÜLLER HS	9.000,00	
731 GÜĞ YANSITMA HS		9.000,00
- Ek Maliyetin Ortaya Çıkması Kaydı-		

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT hükümleri gereği stoğun özelliğinde yapılan ve yapısını değiştiren işlemlerin maliyeti stoğun maliyetine eklenmelidir (Toroslu, 2010:60). Stoklar ile ilgili üretim işlemleri tamamlandıktan sonra stoğun yapısını değiştirmeyecek nitelikte olan diğer giderler doğrudan ilgili gider hesaplarında takip edilir.

4. Hizmet İşletmelerinde Stokların BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 – MKD A.Ş. üretim işletmesi olmasına karşılık talep edilmesi halinde tekstil üretim tesisi projeleri yazıp müşterilerine satmaktadır. MKD A.Ş. 19.01.2020 tarihinde tekstil üretim projesi için müşterisi ile 90.000,00 TL'ye anlaşmış olup ödemenin tamamı proje bitiminde tahsil edecektir. MKD A.Ş. bu proje ile ilgili 30.000,00 TL maliyete katlanmıştır. 30.000,00 TL maliyetin 26.000,00 TL'si 2020 yılına kalan tutar 2021 yılına isabet etmektedir. MKD A.Ş.'nin yazmış olduğu projenin 12.01.2021 tarihinde tamamlanması öngörülmektedir (İşlemlerde KDV ihmal edilmiştir).

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

2020 yılında yapılacak kayıt :

.....19.01.2020.....	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS	26.000,00	
102 BANKALAR HS		26.000,00
- 2020 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

.....19.01.2020.....	Borç	Alacak
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ HS	26.000,00	
741 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.		26.000,00
- 2020 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

.....19.01.2020.....	Borç	Alacak
741 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.	26.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS		26.000,00
- 2020 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

2021 yılında yapılacak kayıt :

.....19.01.2021.....	Borç	Alacak
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	30.000,00	
741 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.		4.000,00
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZ. MAL. YANS. HS.		26.000,00
- 2021 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

2020 yılında yapılacak kayıt :

.....19.01.2020.....	Borç	Alacak
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	26.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		26.000,00
- 2020 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

.....19.01.2020.....	Borç	Alacak
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	26.000,00	
741 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.		26.000,00
- 2020 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

2021 yılında yapılacak kayıt :

.....19.01.2021..... 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS.	Borç 26.000,00	Alacak
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		26.000,00
- 2021 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

.....19.01.2021..... 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	Borç 4.000,00	Alacak
741 HİZ. ÜR. MAL. YANS. HS.		4.000,00
- 2021 Yılına İsbet Eden Maliyet Kaydı-		

BOBİ FRS ve TMS ye göre hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmayan ve hasılatı kayıtlara alınmayan işlemlere ait maliyetler hasılatın kaydedildiği dönemde maliyet unsuru olarak dikkate alınır ve gelir tablosunda raporlanır. VUK/MSUGT'a göre ise giderlerin meydana geldiği dönemde maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir bunun neden ise VUK/MSUGT'a göre hizmetler stoklanamazlar (Toroslu, 2010:150).

5. Stoklarda Değer Düşüklüğünün BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 – MKD A.Ş. 2019 yılından stoklarında kalan 800 adet havluyu 31.01.2020 tarihi itibari ile değer düşüklüğü testine sokmuş ve takdir komisyonunun raporuna da uygun olarak gömlek adet başına 4 TL zarar tespitinde bulunulmuştur. Stoklarında bulunan bu 800 adet havluyu 2019 yılında birimini 20,00 TL'ye mal etmiştir.

Maliyet Bedeli = 800 Adet x 20,00 TL = 16.000,00 TL

Gerçeğe Uygun Değer = 800 Adet x 16,00 TL = 12.800,00 TL

Net Gerçekleşebilir Değer = 16.000,00 TL – 12.800,00 TL = 3.200,00 TL

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....31.01.2020..... 157 DİĞER STOKLAR HS.	Borç 3.200,00	Alacak
153 TİCAR MALLAR HS.		3.200,00
-Değer Düşüklüğü Durumunda Diğer Stoklar Hesabına Devri-		

.....31.01.2020..... 627 STOK DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI GİDERİ HS.	Borç 3.200,00	Alacak
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		3.200,00
-Değer Düşüklüğü Durumunun Gider Olarak Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....31.01.2020..... 157 DİĞER STOKLAR HS.	Borç 3.200,00	Alacak
153 TİCAR MALLAR HS.		3.200,00
-Değer Düş. Durumunda Diğer Stoklar Hesabına Devri-		

.....31.01.2020..... 654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	Borç 3.200,00	Alacak
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		3.200,00
-Değer Düşüklüğü Durumunun Gider Olarak Kaydı-		

- İşlem 2 – MKD A.Ş.'nin 20.01.2020 tarihi itibari ile stoklarında yer alan banyo havlularının bir bölümünün değerinde değer düşüklüğü durumunun meydana geldiği tespit

edilmiştir. Değer düşüklüğüne uğrayan banyo havlularının toplam maliyet değeri 420.000,00 TL'dir. Havlu modasında yaşanan ani değişimden dolayı banyo havlularının toplam 380.000,00 TL'ye satılabileceği beklenmektedir. Bu tutar emsal bedel tutarı ile de uyumludur. Ayrıca banyo havlularının satışa sunulabilmesi için 7.000,00 TL tutarında satış gideri oluşacağı tahmin edilmektedir.

Maliyet Bedeli = 420.000,00 TL

Net Gerçekleşebilir Değer = 380.000,00 TL – 7.000,00 TL = 373.000,00 TL

Stok Değer Düşüklüğü = 420.000,00 TL – 373.000,00 TL = 47.000,00 TL

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....20.01.2020..... 157 DİĞER STOKLAR HS.	Borç 47.000,00	Alacak
153 TİCAR MALLAR HS.		47.000,00
-Değer Düş. Durumunda Diğer Stoklar Hesabına Devri-		

.....20.01.2020..... 627 STOK DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI GİDERİ HS.	Borç 47.000,00	Alacak
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		47.000,00
-Değer Düşüklüğü Durumunun Gider Olarak Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....20.01.2020..... 157 DİĞER STOKLAR HS.	Borç 40.000,00	Alacak
153 TİCAR MALLAR HS.		40.000,00
-Değer Düş. Durumunda Diğer Stoklar Hesabına Devri-		

.....20.01.2020..... 654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	Borç 40.000,00	Alacak
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		40.000,00
-Değer Düşüklüğü Durumunun Gider Olarak Kaydı-		

BOBİ FRS ve TMS 2 stoklar hükümlerince emtianın değeri değer düşüklüğü durumunda net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülmekteyken VUK/MSUGT uyarınca takdir komisyonunun belirlemiş olduğu stok değeri dikkate alınmaktadır. Bu örnekte var olan 7.000,00 TL'lik satış gideri VUK/MSUGT'a göre direkt olarak dönem gideri olarak raporlanacaktır.

- İşlem 3 – MKD A.Ş.'nin merkez deposu dışında yer alan şube deposunda üretimde kullanılmak üzere maliyet bedeli 70.000,00 TL olan kumaş bulunmaktadır. 13.01.2020 tarihinde işletme deposunda yaşanan göçük nedeni ile toplam maliyeti 55.000,00 TL'ye eşit olan kumaş hasar görmüş şirket ertesi gün takdir komisyonuna müracaat etmiştir. 31.01.2020 tarihinde şirket zararını 55.000,00 TL olarak belirlerken, takdir komisyonu raporunda zararın 38.000,00 TL olduğu görülmüştür.

Zarar Gören Stokların Maliyet Bedeli = 55.000,00 TL

İşletmenin Hesaplamış Olduğu Zarar Toplamı = 55.000,00 TL

Takdir Komisyonunun Hesaplamış Olduğu Zarar Toplamı = 38.000,00 TL

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....13.01.2020..... 157 DİĞER STOKLAR HS.	Borç 55.000,00	Alacak
151 YARI MAMÜLLER HS.		55.000,00
-Değer Düşüklüğü Durumunda Diğer Stoklar Hesabına Devri-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
627 STOK DEĞ. DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI GİDERİ HS.	55.000,00	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		55.000,00
-Değer Düşüklüğü Durumunun Gider Olarak Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....13.01.2020.....	Borç	Alacak
157 DİĞER STOKLAR HS.	55.000,00	
151 YARI MAMÜLLER HS.		55.000,00
-Değer Düş. Durumunda Diğer Stoklar Hesabına Devri-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	38.000,00	
689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. ZAR. HS.	17.000,00	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		55.000,00
-Değer Düşüklüğü Durumunun Gider Olarak Kaydı-		

Bu işlemde görüldüğü üzere işletme yetkililerinin hesaplamış olduğu değer düşüklüğü tutarı ile takdir komisyonunun hesaplamış olduğu tutarlar arasında fark bulunmaktadır. BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre işletme yetkililerinin mantıklı ve tutarlı bir şekilde belirlemiş oldukları değer düşüklüğü tutarı kabul edilmelidir. VUK/MSUGT'a göre ise sadece takdir komisyonunun belirtmiş olduğu tutar gider olarak kayıtlara alınabilecektir (Fidan, 2019:62).

6. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 – MKD A.Ş. üretimini yapmış olduğu maliyet bedeli 16.500 TL olan 8.000 adet havlu setini 01.01.2020 kendi adına faturalandırarak yılbaşı hediyesi olarak personellerine dağıtmıştır (KDV %8 olarak alınacaktır).

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....01.01.2020.....	Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	16.500,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.320,00	
391 HESAPLANAN KDV HS.		1.320,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		16.500,00
-Stokların Personellere Hediye Olarak Verilmesi Kaydı-		

- İşlem 2 – MKD A.Ş.'nin şube deposunda 26.01.2020 tarihinde hırsızlık olayı meydana gelmiştir. Satışa hazır hale getirilmiş 30.000,00 TL tutarındaki işletme stoğu çalınmıştır. MKD A.Ş. gerekli mercilere başvuruda bulunmuştur. MKD A.Ş. başvuruları sonucu yetkili idari amirlik tarafından zabıt tutularak rapor düzenlenmiştir.

BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....26.01.2020.....	Borç	Alacak
157 DİĞER STOKLAR HS.	30.000,00	
153 TİCARİ MALLAR HS.		30.000,00
-Hırsızlık Durumunda Stokların Diğer Stoklara Alınması Kaydı-		

.....26.01.2020..... 627 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD. HS.	Borç 30.000,00	Alacak
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. HS.		30.000,00
-Hırsızlık Durumunda Stokların Gider Olarak Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....26.01.2020..... 157 DİĞER STOKLAR HS.	Borç 30.000,00	Alacak
153 TİCARİ MALLAR HS.		30.000,00
-Hırsızlık Dur. Stokların Diğer Stoklara Alınması Kaydı-		

.....26.01.2020..... 689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. HS.	Borç 30.000,00	Alacak
157 DİĞER STOKLAR HS.		30.000,00
-Hırsızlık Durumunda Stokların KKEG Olarak Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre işletmelerde hırsızlık vb. olaylarda yetkili idari kuruluşun raporu olsa dahi bu tutarlar hesaplanacak vergiden düşülmez KKEG olarak kayıtlara alınır. BOBİ FRS ve TMS 2 ye göre ise stoklar maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Hırsızlık olayında stokların net gerçekleşebilir değeri "0" olacağı için ilgili stok tutarı kadar karşılık ayrılıp gider olarak raporlanması gerekmektedir.

7. Stokların Satış Olarak Kaydedilmesinin BOBİ FRS, TMS ve VUK/MSUGT'a Göre Uygulanması

- İşlem 1 – MKD A.Ş. 24.01.2020 tarihinde üretmiş olduğu banyo havlularının 100.000 adetini birim fiyatı tahmini satış fiyatı ile uyumlu olacak şekilde 17,00 TL'ye yurtiçinde yerleşik bir firmaya satmıştır. Ödeme banka yolu ile peşin olarak tahsil edilmiştir (KDV %18 olarak hesaplanacaktır).

•

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

.....24.01.2020.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR HS	2.006.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		1.700.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		306.000,00
-Peşin Olarak Mal Satışı Kaydı-		

.....24.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS.	417.000,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		417.000,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....24.01.2020.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR HS	2.006.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		1.700.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		306.000,00
-Peşin Olarak Mal Satışı Kaydı-		

.....24.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS.	416.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		416.000,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....24.01.2020.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR HS	2.006.000,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		1.700.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		306.000,00
-Peşin Olarak Mal Satışı Kaydı-		

.....24.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS.	435.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		435.000,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

Yapmış olduğumuz işlemde de görüleceği üzere stokların peşin olarak satışında BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıtlar açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Satılan ticari malın maliyeti işlemde standartlara göre malın maliyeti farklı hesaplandığından dolayı stokların maliyeti farklı oluşmaktadır.

- İşlem 2 - MKD A.Ş. 27.01.2020 tarihinde stoklarında bulunan banyo havlularını birim fiyatı 17,00 TL'den olacak şekilde 50.000 adet, plaj havlularının birim fiyatı 16,00 TL'den olacak şekilde 70.000 adet ve son olarak saç havlularını birim fiyatı 15,00 TL'den olacak şekilde 80.000 adetini yurt dışında yerleşik bulunan bir şirkete ihraç etmiştir. Mal bedeli MKD A.Ş.'nin hesabına satış işleminin gerçekleştiği gün transfer edilmiş ve banka bu transfer işleminden 500,00 TL masraf almıştır.

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
120 ALICILAR HS	3.170.000,00	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS		3.170.000,00
-Yurt Dışına Mal İhraç Edilmesi Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR HS	3.169.500,00	
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS	500,00	
120 ALICILAR HS		3.170.000,00
-Satış İşlemi Tamamlanan Stok. Bedelinin Tahsilatı Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS.	783.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		783.000,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
120 ALICILAR HS	3.170.000,00	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS		3.170.000,00
-Yurt Dışına Mal İhraç Edilmesi Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR HS	3.169.500,00	
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS	500,00	
120 ALICILAR HS		3.170.000,00
-Satış İşl. Tamamlanan Stokların Bedelinin Tahsilatı Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS.	781.000,00	
153 TİCARİ MALLAR		781.000,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
120 ALICILAR HS	3.170.000,00	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS		3.170.000,00
-Yurt Dışına Mal İhraç Edilmesi Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
102 BANKALAR HS	3.169.500,00	
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS	500,00	
120 ALICILAR HS		3.170.000,00
-Satış İŞl. Tamamlanan Stokların Bedelinin Tahsilatı Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ HS.	814.500,00	
153 TİCARİ MALLAR		814.500,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

Yurt dıŐına stok satıŐının gerçekteŐmesi ve mal bedelinin banka yolu ile aynı gŸn tahsilatı iŐleminde BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a gŸre yapılacak kayıtlar ačısından herhangi bir farklılık bulunmamakla birlikte yapılması gereken muhasebe kayıtları yukarıda gŸsterildiĐi gibidir. Farklılık satılan malın maliyeti kaydında ortaya çıkmaktadır.

- İŞlem 3 – MKD A.Ő. 21.01.2020 tarihinde Ÿretimini tamamlamıŐ olduğu 60.000 adetini birim fiyatı 16,00 TL'den peşin olarak satmaya planladığı plaj havlularını 540 gŸn vadeli olacak Ÿekilde birim fiyatı 18,00 TL'den satmıştır (KDV %18 olarak hesaplanacaktır).

BOBİ FRS'ye gŸre yapılacak kayıt :

BOBİ FRS 6. Bölüm stoklar standardına göre 1 yılın üzerindeki vadeli işlemlerde meydana gelen vade farkı gelirleri aynı vade farkı giderlerinde olduğu gibi ayrıştırılarak ilgili dönemlerde kayıtlara alınır.

Bu nedenden dolayı işletmeler öncelikle EFO'yu bulmalı ve vade farkı gelirlerini ayrı olarak kayıtlara almalıdır.

Etkin Faiz Yöntemine göre döneme isabet eden vade farkı aşağıdaki gibi bulunabilir :

Peşin Fiyat : 960.000,00 TL 540 Gün Vadeli Fiyat : 1.080.000,00 TL

Etkin Faiz Oranı (540 Gün İçin) = (Vadeli Fiyat / Peşin Fiyat) – 1

$$= (1.080.000,00 \text{ TL} / 960.000,00 \text{ TL}) - 1 = 0,125$$

Etkin Faiz Oranı (365 Gün İçin) = $((1+0,125)^{(365/540)}) - 1 = 0,08$

Gelecek Değer = Peşin Değer x $(1+\text{Faiz Oranı})^{\text{Zaman}}$

$$= 960.000,00 \text{ TL} \times (1+0,08)^{(10/365)} = 962.026,32 \text{ TL}$$

Döneme İsbet Eden Vade Farkı Geliri = 962.026,32 TL – 960.000,00 TL = 2.026,32 TL

.....21.01.2020.....	Borç	Alacak
220 ALICILAR HS	1.274.400,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		960.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		194.400,00
480 ERTELENMİŞ GELİRLER HS		120.000,00
-Vadeli Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların Satış Kaydı-		

.....21.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS	229.800,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		229.800,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
480 ERTELENMİŞ GELİRLER HS	2.026,32	
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS		2.026,32
-Uzun Dönemli Ertelenmiş Gelirin Kısa Dönemli Ertelenmiş Gelirler Hesabına Virman Kaydı-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS	2.026,32	
642 FAİZ GELİRLERİ HS		2.026,32
-Faiz Gelirinin Gelirler Hesabına Alınması Kaydı-		

BOBİ FRS’de 1 yılın üzerindeki vadeler satış işleminden ayrıştırılarak kayıt edilir. Satışa konu olan malların peşin fiyatları 600 Yurt İçi Satışlar hesabında izlenirken, vadeli işlemde kaynaklanan fiyat farkı 480 Ertelenmiş Gelirler hesabında takip edilir. EFO’ya göre hesaplanan döneme isabet eden vade farkı dönem sonunda 642 Faiz Gelirleri hesabına kayıt edilir. Stokların maliyeti ise satış işlemi gerçekleştiğinde 622 STMM hesabına yazılır.

TMS 2’ye göre yapılacak kayıt :

EFO’yu ve vade farkı tutarlarını bir önceki işlemde tespit etmiştik. Vade ile ilgili işlemler BOBİ FRS’de olduğu gibi TMS 2’de de aynıdır.

.....21.01.2020.....	Borç	Alacak
220 ALICILAR HS	1.274.400,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		960.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		194.400,00
480 ERTELENMİŞ GELİRLER HS		120.000,00
-Vadeli Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların Satış Kaydı-		

.....21.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS	229.200,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		229.200,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
480 ERTELENMİŞ GELİRLER HS	2.026,32	
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS		2.026,32
-Uzun Dönemli Ertelenmiş Gelirin Kısa Dönemli Ertelenmiş Gelirler Hesabına Virman Kaydı-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS	2.026,32	
642 FAİZ GELİRLER HS		2.026,32
-Faiz Gelirinin Gelirler Hesabına Alınması Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....21.01.2020.....	Borç	Alacak
220 ALICILAR HS	1.274.400,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		1.080.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		194.400,00
-Vadeli Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların Satış Kaydı-		

.....21.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS	238.800,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		238.800,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

VUK/MSUGT'a göre vade farkı gelirleri tahsil edilmese bile satış tutarından ayrıştırılmadan direkt olarak kayıtlara intikal ettirilir.

- İşlem 4 – MKD A.Ş. 27.01.2020 tarihinde üretmiş olduğu saç havlularından 10.000 adetini tanesi 16,00 TL'den 60 gün vadeli olarak satmıştır. Saç havlularının peşin satış fiyatı 15,00 TL'dir (KDV %18 olarak hesaplanacaktır).

-

BOBİ FRS'ye göre yapılacak kayıt :

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
120 ALICILAR HS	188.800,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		160.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		28.800,00
-Vadeli Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların Satış Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS	38.300,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		38.300,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

BOBİ FRS 6.Bölüm stoklar standardına göre 1 yılın altında yer alan vade sürelerinde vade farkları ayrıştırılmadan kayıtlara dahil edilir.

TMS 2'ye göre yapılacak kayıt :

Etkin Faiz Yöntemine göre döneme isabet eden vade farkı aşağıdaki gibi bulunabilir :

Peşin Fiyat : 150.000,00 TL 60 Gün Vadeli Fiyat : 160.000,00 TL

Etkin Faiz Oranı (60 Gün İçin) = (Vadeli Fiyat / Peşin Fiyat) – 1

$$= (160.000,00 \text{ TL} / 150.000,00 \text{ TL}) - 1 = 0,06$$

$$\text{Etkin Faiz Oranı (365 Gün İçin)} = ((1+0,06)^{(365/120)}) - 1 = 0,19$$

$$\text{Gelecek Değer} = \text{Peşin Değer} \times (1+\text{Faiz Oranı})^{\text{Zaman}}$$

$$= 150.000,00 \text{ TL} \times (1+0,19)^{(4/365)} = 150.286,22 \text{ TL}$$

$$\text{Döneme İsbet Eden Vade Farkı Geliri} = 150.286,22 \text{ TL} - 150.000,00 \text{ TL} = 286,22 \text{ TL}$$

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
120 ALICILAR HS	188.800,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		150.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		28.800,00
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS		10.000,00
-Vadeli Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların Satış Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS	38.200,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		38.200,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

.....31.01.2020.....	Borç	Alacak
380 ERTELENMİŞ GELİRLER HS	286,22	
642 FAİZ GELİRLER HS		286,22
-Faiz Gelirinin Gelirler Hesabına Alınması Kaydı-		

TMS 2 Stoklar standardına göre vade farklarında süre ne olursa olsun yukarıda yapmış olduğumuz gibi EFO hesaplayarak vade farkları isabet ettikleri dönemlerde gelir olarak kayıtlara yansıtılır.

VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
120 ALICILAR HS	188.800,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS		160.000,00
391 HESAPLANAN KDV HS		28.800,00
-Vadeli Satış İşlemi Gerçekleşen Stokların Satış Kaydı-		

.....27.01.2020.....	Borç	Alacak
621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HS	38.300,00	
153 TİCARİ MALLAR HS		38.300,00
- Satılan Malın Maliyeti Kaydı-		

- İşlem 5 – MKD A.Ş. 24.01.2020 tarihinde birim fiyatı 17,00 TL'den peşin olarak satmış olduğu banyo havlularının 8.000 adetini 29.01.2020 tarihinde iade almış ve bu iade işleminin sonucunda peşin olarak tahsil etmiş olduğu tutarı aynı tarihte banka havalesi şeklinde iade etmiştir (KDV %18 olarak hesaplanacaktır).

BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK/MSUGT'a göre yapılacak kayıt :

.....29.01.2020.....	Borç	Alacak
610 SATIŞTAN İADELER HS	136.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	24.480,00	
102 BANKALAR HS		160.480,00
-Peşin Olarak Satışı Yapılan Stokların İade Alınması Kaydı-		

Satış işlemi gerçekleşen ve sonrasında iadesi meydana gelen stokların işletme deposuna ulaşması ile birlikte yapılması gereken muhasebe kaydı yukarıda gösterildiği gibidir. Stoklar ile ilgili standartlarda peşin satış işlemi gerçekleşen ve sonrasında yine vadesiz şekilde geri alınan stokların muhasebeleştirilmesinde herhangi bir uygulama farkı bulunmamaktadır.

8. Stoklarla İlgili Yapılan Kayıtların Gelir Tablosunda BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'a Göre Oluşturulması

- BOBİ FRS'ye göre oluşturulmuş gelir tablosu :

MKD A.Ş. 31.01.2020 GELİR TABLOSU		
Grup-Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem
A. BRÜT SATIŞLAR		6.006.500,00
1. Yurt İçi Satışlar	2.836.500,00	
2. Yurt Dışı Satışlar	3.170.000,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		136.000,00
1. Satıştan İadeler (-)	136.000,00	
C. NET SATIŞLAR		5.870.500,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.622.050,00
1. Satılan Tic. Mallar Maliyeti (-)	1.468.100,00	
2. Dağıtılmayan Sabit GÜG (-)	18.750,00	
3. Stok Değer Düş. Karş. (-)	135.200,00	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		4.248.450,00
E. FAALİYET GİDERLERİ		19.500,00
1. Pazarlama Sat.ve Dağ. Gid. (-)	500,00	
2. Genel Yönetim Giderleri (-)	19.000,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		4.228.950,00
F. DİĞER FAALİYET.OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2.026,32
1. Faiz Gelirleri	2.026,32	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		1.628,49
1. Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	1.628,49	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		4.229.347,83
H. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		65.000,00
1. Diğer O. Dışı Gid. Ve Zarar. (-)	65.000,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		4.164.347,83

- TMS 2'ye göre oluşturulmuş gelir tablosu :

MKD A.Ş. 31.01.2020 GELİR TABLOSU		
Grup- Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem
A. BRÜT SATIŞLAR		5.996.500,00
1. Yurt İçi Satışlar	2.826.500,00	
2. Yurt Dışı Satışlar	3.170.000,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		136.000,00
1. Satıştan İadeler (-)	136.000,00	
C. NET SATIŞLAR		5.860.500,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.618.350,00
1. Satılan Tic. Mallar Maliyeti (-)	1.464.400,00	
2. Dağıtılmayan Sabit GÜG (-)	18.750,00	
3. Stok Değer Düş. Karş. (-)	135.200,00	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		4.242.150,00
E. FAALİYET GİDERLERİ		19.500,00
1. Pazarlama Sat.ve Dağ. Gid. (-)	500,00	
2. Genel Yönetim Giderleri (-)	19.000,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		4.222.650,00
F. DİĞER FAALİYET.OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2.312,54
1. Faiz Gelirleri	2.312,54	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		2.538,67
1. Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	2.538,67	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		4.222.423,87
H. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		65.000,00
1. Diğer O. Dışı Gid. Ve Zarar. (-)	65.000,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		4.157.423,87

- VUK/MSUGT'a göre oluşturulmuş gelir tablosu :

MKD A.Ş. 31.01.2020 GELİR TABLOSU		
Grup- Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem
A. BRÜT SATIŞLAR		6.126.500,00
1. Yurt İçi Satışlar	2.956.500,00	
2. Yurt Dışı Satışlar	3.170.000,00	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		136.000,00
1. Satıştan İadeler (-)	136.000,00	
C. NET SATIŞLAR		5.990.500,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.552.600,00
1. Satılan Tic. Mallar Maliyeti (-)	1.526.600,00	
2. Satılan Hizmet Maliyeti (-)	26.000,00	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		4.437.900,00
E. FAALİYET GİDERLERİ		19.500,00
1. Pazarlama Sat.ve Dağ. Gid. (-)	500,00	
2. Genel Yönetim Giderleri (-)	19.000,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		4.418.400,00
F. DİĞER FAALİYET GİDER VE ZARARLARI		81.200,00
1. Karşılık Giderleri	81.200,00	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		
1. Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		4.337.200,00
H. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		112.000,00
1. Diğer O. Dışı Gid. Ve Zarar. (-)	112.000,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		4.225.200,00

VI. SONUÇ

Yapmış olduğumuz çalışmada işletmelerin mali tablolarına en fazla etkide bulunan bilanço kalemlerinden birisi olan stoklar hesap grubu ele alınmış olup çalışmamızın 1.bölümünde ülkemizde yeni uygulanmaya konulan BOBİ FRS, 2.bölümünde tüm dünyada ortak bir muhasebe diline dönüşme aşamasında olan UMS/UFRS'lerin Türkçe versiyonu olarak adlandırabileceğimiz TMS/TFRS ve 3. bölümünde uzun süredir yerel vergi ve muhasebe mevzuatımızı oluşturan VUK/MSUGT'a göre stoklar ile ilgili hükümler detaylı olarak literatür çalışması yöntemi ile incelenmiştir. Çalışmamızın 4.bölümünde ise örnek olay yöntemi kullanılarak ülkemizde yoğun bir şekilde faaliyet gösteren bir tekstil işletmesi üzerinde 01.01.2020 - 31.01.2020 tarihleri arasındaki stoklar ile ilgili muhasebe uygulamalarının nasıl yapılması gerektiği muhasebe kayıtları ile aktarılmıştır. Ayrıca BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar, TMS 2 Stoklar ve VUK/MSUGT stoklar hükümlerince 31.01.2020 tarihli dönem sonu gelir tabloları oluşturulmuş olup standartlar arasındaki farklılıkların işletmelerin dönem sonu gelir tablolarında nasıl sonuçlar doğuracağı finansal tablo kullanıcıları ve muhasebe uygulayıcılarının bilgisine sunulmuştur.

Çalışmamızda yapılmış olan literatür taraması sonucunda standartlar arasındaki önemli farklılıklar ve benzerlikler aşağıdaki maddelerde belirtildiği gibi tespit edilmiş olup örnek olay çalışmasında bu farklılıkların ve benzerliklerin nasıl uygulanacağı gösterilmiştir.

- Stoklar işletmeye ilk defa dahil olurken BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar, TMS 2 Stoklar ve VUK/MSUGT stoklar hükümlerince maliyet bedelleri üzerinden işletme envanterine kayıt edilir.
- Stokların ithalatı esnasında işletme envanterine dahil olduğu kur belirlenirken BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar ve TMS 2 Stoklar standartlarına göre işletmeye hukuken ait olduğu günün kuru kullanılırken VUK/MSUGT'a göre stokların işletme deposuna fiilen girdiği günün kuru dikkate alınır.

- Stokların satın alımı sırasında ödenen ve vergi dairesinden iade alınabilecek vergiler (KDV) stokların maliyetine dahil edilmez.
- Stokların vadeli olarak satın alımı sırasında oluşan vade farkları BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standartına göre 1 yılın üzerindeyse ayrıştırılarak gider yazılır vade süresi 1 yılın altındaysa stokların maliyetine dahil edilir. TMS 2 stoklar standardında ise vade süresi ne olursa olsun vade farkları ayrıştırılarak kayıt edilir. VUK/MSUGT'a göre vade farkları stokların maliyeti hesaplamasına dahil edilir.
- Ödemelerden kaynaklanan vade farkları ise bu üç standarda göre de malın maliyetine herhangi bir etkisi olmaksızın meydana geldiği dönemin gideri olarak mali tablolara yansıtılır.
- Stokların ilk madde ve malzemeden yarı mamül ve mamüle dönüşmesi durumunda ortaya çıkan dönüştürme maliyetleri hesaplamalarında BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardına göre işletmeler tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinden tercih ettikleri yöntemi kullanabilirken TMS 2 Stoklar standardına göre sadece normal maliyet yönteminin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. İşletmeler VUK/MSUGT'a göre ise tam maliyet yöntemi kullanmak zorundadır.
- Çalışmamızın ilgili bölümlerinde de bahsetmiş olduğumuz gibi TMS 2 Stoklar standardına göre işlem yapılması veya BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardına göre normal maliyet yöntemini tercih eden işletmelerde kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit maliyetler malın maliyetine dahil edilmezken VUK/MSUGT'a göre yapılan kayıtlarda veya BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardına göre tam maliyet yöntemini tercih eden işletmelerde kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit maliyetler malın maliyetine dahil edilir.
- İşletmelerde sektör ortalamasının üzerinde fire oluşması durumunda ele almış olduğumuz üç standarda göre de fireler malın maliyetine eklenmeden Olağandışı Gider ve Zarar olarak dönem sonu mali tablolarına yansıtılır. Bu tutarlar VUK/MSUGT'a göre vergi hesaplanması durumunda KKEG'dir.
- Stokların satışı tamamlanmadan satış işlemi ile ilgili tutarlı ve mantıklı ek maliyetin ortaya çıkması durumunda üç standarda göre de malın maliyetine eklenir. Ancak stokların satışından sonra ortaya çıkan maliyetler dönem gideri olarak kayıtlara alınır.

- Hizmet işletmelerinin faaliyetleri ile ilgili 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri ve 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesapları BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardına ve TMS 2 Stoklar standardında kullanılmak üzere KGK tarafından oluşturulan hesap planında yer almıştır. Hizmetler ile ilgili maliyetler bu hesaplarda takip edilip hizmet satışının gerçekleştiği zaman gider olarak kayıtlara alınacaktır. VUK/MSUGT'a göre ise bu hesapların kullanımı uygun olmayıp ilgili giderler meydana geldikleri dönemde gider olarak raporlanacaktır.
- Stokların değerlerinde dönem sonu yapılan değerlendirme işlemleri sonucunda değer düşüklüğünün meydana geldiğinin tespit edilmesi halinde; BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardına ve TMS 2 Stoklar standardına göre stokların maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerleri karşılaştırılarak hangi değer daha düşük ise o değer üzerinden hesaplama yapılarak kayıtlara yansıtılır. 153 Ticari Mallar hesabında yer alan değer düşüklüğüne maruz kalmış stoklar 157 Diğer Stoklar hesabına alınarak değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılır ve dönem sonunda bu tutar stok değer düşüklüğü karşılık gideri olarak dönem sonu gelir tablosuna intikal ettirilir. VUK/MSUGT'a göre değer düşüklüğü durumu yaşanan stoklar için takdir komisyonu kararı aranır ve bu karar doğrultusunda karşılık ayrılıp gider olarak kayıtlara alınır.
- İşletme içinde kullanılmak üzere depodan çekilen stoklar için yapılacak kayıt her üç standart için de aynıdır.
- Stoklar üzerinde herhangi bir hırsızlık olayının yaşanması halinde BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardı ve TMS 2 Stoklar standardı uyarınca stok değer düşüklüğü durumu yaşanmış gibi düşünülerek, stok değer düşüklüğünde uygulanan prosedürler takip edilir. VUK/MSUGT da ise bu durum ilgili idari yetkili mercilerden tutanak ve rapor ile ispatlansa dahi 689 Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında raporlanarak vergi hesaplanması sırasında KKEG olarak dikkate alınır.
- Her üç standartta da peşin stok satışında herhangi bir fark bulunmazken, vadeli satış işlemlerinde standartlar arasında uygulama farklılıkları mevcuttur. BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar standardına göre 1 yılın altındaki vadeli satışlarda vade tutarı ayrıştırılmamalıdır ancak 1 yılın üzerindeki vadelere isabet eden tutarlar Ertelenmiş Gelirler hesabında takip edilerek EFO'ya göre hesaplanan tutarlar tahakkuk ettiği dönemlerde Faiz Geliri olarak kayıtlara alınır. TMS 2 Stoklar standardına göre ise süresi farketmeksizin tüm vade tutarları

BOBİ FRS’de olduğu gibi isabet eden dönemlerde Faiz Geliri olarak kayıtlara alınır. VUK/MSUGT’da ise vadeler ayrıştırılmaksızın faturanın kesildiği tarihte tüm satış tutarı 600’lü hesaplara intikal ettirilir herhangi bir vade ayrıştırması yapılmaz.

- Stok iadelerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerinde her üç standarda göre de herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.
- Stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerinden hangilerinin uygulanabilecek yöntemler olduğuna bakacak olursak Gerçek Parti Yöntemi, FİFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemleri işletmelerde her üç standarda da göre uygulanabilir. En doğru sonuçlar Gerçek Parti Yöntemine göre ortaya çıkarken bu yöntemin uygulanması çoğu işletmeler için mümkün olmayabilir. Bu durumda işletmeler en doğru ikinci sonuca ulaşmak için uygulamada Hareketli Tartılı (Ağırlıklı) Ortalama Maliyet Yöntemi’ni kullanabilir.
- STMM kayıtları her üç standart hükümlerince de aynı olup satış işleminin gerçekleştiği dönemde STMM kaydı yapılmalıdır. Bu noktadaki tek farklılık BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar ve TMS 2 Stoklar standardı uyarınca satış işlemi bir sonraki döneme devreden hizmet maliyet kayıtlarında ortaya çıkmaktadır.
- BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar ve TMS 2 Stoklar standardı uyarınca raporlama yapan işletmeler meydana gelen faiz ve komisyon tutarlarını ilgili dönem gideri olarak kayıtlara almalıdır. Eğer stok özellikli stok statüsünde ise ve satışa hazır gelmesi bir yıldan fazla sürüyorsa bu tür stoklarla ilgili ortaya çıkan maliyetler stok maliyetine dahil edilir. VUK/MSUGT da ise stok işletme envanterine giresiye kadar meydana gelen tüm faiz ve komisyonlar stok maliyetine dahil edilir, depoya girdikten sonra ortaya çıkan faiz ve komisyonlar işletmelerin tercihlerine göre dönem gideri olarak dikkate alınır yada stok maliyetine dahil edilir.
- Stoklarla ilgili işlemlerde kur farklılıklarının oluşması durumunda BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar ve TMS 2 Stoklar standardına göre kur farkları faiz ve komisyonlarda olduğu gibi dikkate alınmalı dönem gideri olarak kayıtlara intikal ettirilmelidir (Üretimi 1 yıldan uzun süren özellikli stoklar hariç). VUK/MSUGT da ise stok işletme envanterine giresiye kadar meydana gelen tüm kur farklılıkları stok maliyetine dahil edilir depoya girdikten sonra ortaya çıkan kur farklılıkları işletmelerin tercihlerine göre dönem gideri olarak dikkate alınır yada stok maliyetine dahil edilir.

Çalışmamızın uygulama bölümünde yapmış olduğumuz örnek olay çalışması sonucunda oluşturulan 31.01.2020 tarihli dönem sonu gelir tablosunda yukarıda belirtmiş olduğumuz farklılıklar ve benzerliklerin Dönem Karı ve Zararı sonucuna etkisi gözlemlenmiş olup standartlara göre Dönem Karı ve Zararı'nın farklı tutarlarda oluştuğu tespit edilmiştir.

Çizelge 9 Standartlara Göre Dönem Karı veya Zararı

	BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar	TMS 2 Stoklar	VUK/MSUGT Stoklar
Dönem Karı veya Zararı	4.164.347,83	4.157.423,87	4.225.200,00

Dönem Karı veya Zararının farklı tutarlarda çıkmasının nedenini; işlemlerin en başında yer alan stokların satın alımı sırasında vade farklarının ayrıştırılıp ayrıştırılmaması ile başlarken bu farklılıkları malın maliyetinin hesaplanmasında tam maliyet veya normal maliyet yöntemlerinin kullanılması gibi yukarıda detaylı olarak bahsetmiş olduğumuz işlemler oluşturmaktadır.

Bu çalışmadan yararlanacak olan işletme paydaşları, finansal tablo kullanıcıları ve muhasebe uygulayıcıları dönem sonu gelir tablosunun en son satırında yer alan Dönem Karı veya Zararı yerine tüm işlemlere odaklanmalı ve kendi işletmelerinde meydana gelen durumları göz önünde bulundurarak standartları değerlendirmeleri uygun olacaktır.

Çalışmamızla birlikte VUK/MSUGT'un daha çok vergiye odaklı kayıtlar ve sonuçlardan meydana geldiği TMS'nin ise daha çok işletme paydaşlarının işletme hakkında daha açık bilgilere ulaşmasına yönelik oluşturulduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca BOBİ FRS'nin uygulama ve raporlama açısından TMS ile VUK/MSUGT arasında konumlandırıldığı görülmüştür. Bu çalışma sonucunda dünyada ortak muhasebe dili olan UMS/UFRS'lerin ülkemiz tarafından uygulandığı ve modern muhasebe süreçlerinin ülkemiz tarafından yakın bir şekilde takip edildiği izlenmiş olup ülkemizin gelişmiş dünya ekonomileri arasında ilerlediği, uluslararası mevzuata uygun çalışmalar yaptığı görülmüştür. Bununla birlikte yerel vergi ve muhasebe mevzuatımız olan VUK/MSUGT'un işletme faaliyetlerini raporlama açısından geliştirilmesi ve modernize edilmesi gerekliliğinin sonucuna ulaşılmıştır.

Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası alanda rekabet güçlerini artırabilmesi için yerel mevzuatımızın IAS 2 Inventories standardına uygun bir şekilde güncellenmesi gerekmektedir (Köseoğlu vd., 2018:37). İşletmelerin de bu düzenlemeler ışığında işlemlerini uluslararası standartlara uyum içinde gerçekleştirmeleri, standartların doğru işleyebilmesi için gerekli aksiyonları almaları gerekmektedir.

Çalışmamızın BOBİ FRS 6. Bölüm Stoklar, TMS 2 Stoklar ve VUK/MSUGT'a göre stok işlemleri arasındaki farklılıkları anlamak isteyen, bu standartlar arasında tercihte bulunmak durumunda olanlar, işletmelerin karar alıcıları, finansal tabloları incelemek ve anlamak durumunda olan yatırımcılar ve bu standartları uygulayıcı kişilere rehberlik edeceği ve literatüre faydalı olacağı düşünülmektedir.

VII. KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, N., GÜNDÜZ, E., ve SEVİM, A. (2016). **Maliyet Muhasebesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 6.Baskı.
- AKDOĞAN, N. (2000). **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 5.Baskı.
- AKDOĞAN, N. (2009). **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 8.Baskı.
- ALBRECHT, W., STİCE, E., ve STİCE, J. (2011). **Financial Accounting Concepts & Applications**, Ohio ABD, South-Western Cengage Learning, 11.Baskı.
- ATAMAN, B. ve GÖKÇEN, G. (2017). **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları**, İstanbul, Betay Yayıncılık, 1.Baskı.
- BARFIELD, J., RAIBORN, C., & KINNEY, M. (2002). **Cost Accounting Traditions & Innovations**, California USA, South-Western College Pub., 5.Baskı.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2003). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 9.Baskı.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2012). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 17.Baskı.
- BÜYÜKMİRZA, K. (2019). **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 23.Baskı.
- DEMİR, Ş. (2019). **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 4.Baskı.
- DERYAL, Y. (2000). **Ticaret Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 4.Baskı.
- EKERGİL, V. (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması: UFRS ve UMS ile Uyumlu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı.

- HANSEN, D. ve MOWEN, M. (2007). **Managerial Accounting**, Ohio ABD, Thomson South-Western Pub., 8.Baskı.
- HORNGREN, C., DATAR, S., ve RAJAN, M. (2011). **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, New Jersey ABD, Prentice Hall Pub.
- KALELİ YILMAZ, G. (2014). **Kuramdan Uygulamaya Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Ankara, Pegem Akademi Yayınları, 1.Baskı.
- KARAPINAR, A. ve EFLATUN, A. (2019). **2019 BOBİ FRS - Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2.Baskı.
- KOCAMIŞ, T. ve YILDIRIM, G. (2019). **BOBİ FRS Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1.Baskı.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H., ve KARAPINAR, A. (2008). **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2.Baskı.
- ÖZERHAN, Y. ve SULTANOĞLU, B. (2018). **Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı**, Ankara, Gazi Kitabevi.
- ÖZERHAN, Y. ve YANIK, S. (2012). **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS-TFRS**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2.Baskı.
- ÖZERHAN, Y. ve YANIK, S. (2015). **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS-TFRS**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 3.Baskı.
- ÖZSOY, İ. (2015). **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1.Baskı.
- SEVİLENGÜL, O. (2014). **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, 17.Baskı.
- SEVİLENGÜL, O. (2016). **Genel Muhasebe**, Ankara, Gazi Kitabevi, 18.Baskı.
- VANDERBECK, E. (2010). **Principles of Cost Accounting**, Ohio ABD, South-Western Cengage Learning, 15. Baskı.
- YARBAŞI, E. (2013). **Uygulamalı ve TFRS Uyumlu Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 1.Baskı.
- YÜKÇÜ, S. (2015). **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir, Altın Nokta Yayınevi, 8.Baskı.

MAKALELER

- AKÇA, N. ve ÖNGEN, H. (2018). "Maliyet Bedeli ve Alış Bedeli ile Değerleme Ölçülerinin Vergi Mevzuatı ve TMS Açısından İncelenmesi", **IV. International Caucasus Central Asia Foreign Trade and Logistics Congress**, ss.174-189
- AKDOĞAN, N., ve SEVİLENGÜL, O. (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 84, ss.29-70.
- AKGÜN, A. (2012). "TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırılması", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, cilt 17, sayı 2, ss. 229-246.
- AKIN, H. ve KURŞUNEL, F. (2014). "TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, cilt 13, sayı 2, ss.311-330.
- AKYOL, M. (2019). "Stok Değerlemesinde Maliyet Bedelinin Tespit Yöntemi ve Bir Özelge", **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 449, ss.57-61.
- ALBEZ, A. (2010). "Yan Mamullerin Muhasabeleştirilmesine İlişkin Öneriler", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, cilt 14, sayı 2, ss.301-314.
- ALTINTAŞ, T. (2011). "Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku", **Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 1, ss.162-174.
- ALTUN, G. (2012). "Vergi Usul Kanunu İle TMS/TFRS'Ye Göre Değerleme Ölçüleri", **Vergi Raporu Dergisi**, sayı 159, ss.16-29.
- ARIKAN, Y. (1996). "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 36, ss.50-60.
- AVCI, A. ve BOLAMAN AVCI, Ö. (2016). "Vade Farkı, Kur Farkı Ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 134, ss.75-90.
- AYTAÇLI, B. (2012). "Durum Çalışmasına Ayrıntılı Bir Bakış", **Adnan Menderes Üniversitesi Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi**, cilt 1, sayı 3, ss. 1-9.
- BAHADIR, O. (2012). "Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 109, ss.51-67.
- BAŞPINAR, A. (2005). "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, sayı 146, ss.42-57.

- BOYAR, E. ve GÜNGÖRMÜŞ, A. (2006). "TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi", **Analiz Dergisi**, cilt 7, sayı 16, ss. 83-91.
- BOZDEMİR, E. (2015). "Kobi'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit Ve Değerlendirmeler", **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, cilt 6, sayı 12, ss. 85-107.
- BÖLÜKOĞLU, İ. ve ÖZGEN, I. (2006). "Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, cilt 8, sayı 1, ss.71-88.
- ÇELİK, M. (2016). "Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti Ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 137, ss.243-256.
- DAĞDEMİR, S. (2008), "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, sayı 183.
- DAL, E. (2019). "İşletme Stoklarında Yer Alan Emtianın Zayi Olması Ve İmha Edilmesi Halinde Yeni Düzenlemeler Kapsamında Vergisel Açından Yapılması Gereken İşlemler Nelerdir?", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 156, ss.245-252.
- DALOĞLU, P. (2019). "Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetleri ve Hizmetin Stoklanması" **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, cilt 3, sayı 12, ss.667-687.
- DEMİR, A. (2008). "İlk Usul Kanunu - Usul-ü Muhakeme-i Ticaret Nizamnamesinin Transkripsiyonu", **E-akademi.org Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, sayı 72, https://www.researchgate.net/publication/339659521_Makale_ILK_USUL_KANUNU_USUL-U_MUHAKEME-I_TICARET_NIZAMNAMESININ_TRANSKRIPSIYONU, (Erişim Tarihi: 01.09.2020).
- DEMİR, Ş. (2019). "Stokların TMS Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları", **Vergi Raporu Dergisi**, sayı 238, ss.11-22.
- DEMİR, V. ve BAHADIR, O. (2014). "Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34 EU) Kapsamında Bireysel ve Finansal Tablolar", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı121, ss.13-33.
- DİNÇ, E. ve ATASEL, Y. (2016). "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci Ve Mevcut Durumun İncelenmesi", **KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, cilt 12, sayı 6, ss.267-283.

- DOĞAN, A. (2017). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması", **İşletme Araştırmaları Dergisi**, cilt 9, sayı 4, ss.770-786.
- DOĞAN, Z. ve ACAR, A. (2016). "Yan Mamullerin Tüm Yönleriyle Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 332, ss.126-139.
- ERGİ, Ş. ve GÜLEÇ, Ö. (2019). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) : Muhasebe Eğitimcileri ve Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma", **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 2, ss.377-383.
- ERGİN, N. (2016). "Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 418, ss.9-20.
- ERKUŞ, H. ve GÜMÜŞ, A. (2019). "Anadolu'da Yazılı Tarihin Başlamasından Sonraki İlk Muhasebe Belge Sistemi", **Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 18, ss. 123-146.
- FİDAN, M. M. (2019). "Stok Değer Düşüklüğü: Vergi Usul Kanunu - Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 456, ss.53-66.
- GÖKÇEN, G. ve ÖZTÜRK, E. (2017). "Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, cilt 2, sayı 2, ss.105-114.
- GÖKÇEN, G., ÖZTÜRK, E., ve GÜLEÇ, Ö. (2018). "BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, sayı 3, ss.437-457.
- GÖKGÖZ, A. (2012). "KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, sayı 14, ss.243-258.
- GÖKKAYA, M. (2009). "Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi", **Vergi Raporu Dergisi**, sayı 123, ss.146-157.
- GÖNEN, S. ve DEMİR, Ç. (2012). "Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması", **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, cilt 4, sayı 2, ss.163-171.
- GU, S. (2013). "Research and Analysis on Issued Inventory Valuation Methods of Enterprises", **International Academic Workshop on Social Science**, sayı 50, ss.541-544.

- GUTNU, M. M. (2019). "Bir Maliyet Kontrol Aracı Olarak Standart Maliyet Sistemi: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama", **Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi**, cilt 2, sayı 1, ss.73-82.
- GÜÇLÜ, F. Ç. (2008). "TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar", **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı 232, ss.207-226.
- GÜDELİ, E. N. (2019). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar", **International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences**, cilt 2, sayı 3, ss.199-214.
- GÜNGÖRMÜŞ, A. H. ve BOYAR, E. (2008). "TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, cilt 6, sayı 322, ss.22-28.
- GÜVEMLİ, O. ve ASLAN, M. (2018). "Türkiye Muhasebeciler Günü Hangi Gün Olmalı?", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, sayı 14, ss.64-91.
- GÜVEMLİ, O. ve GÜVEMLİ, B. (2015). "Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, sayı 28, ss.26-50.
- HİÇŞAŞMAZ, M. (1956). "Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 3, ss.351-369.
- İBİŞ, C. ve ÖZKAN, S. (2006). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 74, ss.25-43.
- İNAN, M. (2010). "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946–1960 Dönemi", **Maliye Dergisi**, sayı 158, ss.349-364.
- JAİJAİRAM, P. (2013). "Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting", **Review of Business Information Systems**, cilt 17, sayı 1, ss.1-6.
- KABATAŞ, Y. ve PAMUKÇU, A. (2010). "TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, sayı 48, ss.191-199.
- KARABABA, A. G. (2018). "Muhasebe Standartları Ve Uygulamasına Genel Bir Bakış", **Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, cilt 3, sayı 2, ss.16-24.
- KARACAN, S., ÇİFTÇİOĞLU, S., ve KUTLU, T. (2018). "TMS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması", **Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi**, cilt 2, sayı 1, ss.1-10.

- KAYA, H. (2018). "Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, cilt 2, sayı 20, ss.262-285.
- KAYA, U. ve DİNÇ, E. (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, cilt 16, sayı 2, ss.343-364.
- KHAN, A., FAİSAL, S., ve ABOUD, O. (2018). "An Analysis of Optimal Inventory Accounting Models - Pros and Cons.", **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research**, cilt 6, sayı 1, ss.65-77.
- KOCAMAZ, H. (2012). "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci", **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, sayı 2, ss.105-120.
- KÖSEOĞLU, B., ÖZDEMİR, Y., ve AYBOĞA H. (2018) "Stok Maliyetlerinin Oluşumu ve Kapsamının Belirlenmesinde Borçlanma Maliyetleri", **Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi**, sayı 14, ss.26-38.
- MAÇ, M. (2000). "Vergi Uygulamalarında Hırsızlık Olayları", **Yaklaşım Dergisi**, sayı 90, <https://www.denet.com.tr/tr/mehmetmacmakaleleri.php?yil=2000>, (Erişim Tarihi: 18.09.2020).
- MARŞAP, B., ve BARIŞCI, A. (2014). "TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, sayı 1, ss.1-16.
- MESCİ, Z. (2014). "Otellerin Çevreci Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Yeşil Yıldızlı Bir Otel İşletmesinde Örnek Olay Çalışması", **Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi**, cilt 1, sayı 11, ss.90-102.
- MUNTEANU, V. ve ZUCA, M. (2015). "Debate Regarding Measuring Accounting Value: Historical Cost against Fair Value", **Academic Journal of Economic Studies**, cilt 1, sayı 4, ss.91-102.
- OTLU, F. ve ÇENBERLİTAŞ, İ. (2017). "TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları Ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi", **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, sayı 7, ss.345-362.
- ÖZ, E. ve ÇEVİKCAN, F. (2010). "Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi", **Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, cilt 1, sayı 2, ss.113-128.
- ÖZKAN, M. ve TERZİ, S. (2010). "Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama : İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 100, ss.21-43.

- ÖZTÜRK, E. (2017). "Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 28, ss.141-157.
- ÖZTÜRK, E. ve GÜLEÇ, Ö. (2018). "Normal Maliyetleme Yaklaşımının Gelişimi ve Uygulanmasına Yönelik Bir İnceleme", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 148, ss.11-27.
- ÖZTÜRK, M. (2014). "Vergilerin Kanunîliği İlkesinin Tarihî Gelişimi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, cilt 16, sayı: özel sayı 2014, ss.4815-4841.
- ÖZTÜRK, V. (2002). "Üretim İşletmelerinde Ortak ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Belirlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, sayı 2, ss.147-165.
- PEHLİVAN, Y. (2005). "Stokların Değerlemesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, <https://docplayer.biz.tr/2906287-Stokların-değerlemesi.html>, (Erişim Tarihi: 20.09.2020).
- RAO, M. ve BARGERSTOCK, A. (2011). "Exploring The Role Of Standard Costing In Lean Manufacturing Enterprises: A Structuration Theory Approach", **Management Accounting Quarterly**, cilt 1, sayı 13, ss.47-60.
- SAĞLAR, J. ve EVER, D. (2019). "Büyük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Getirilen Finansal Raporlama Standartlarının Etkileri", **Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, cilt 3, sayı 2, ss.299-310.
- SAMUR, M. (2012). "Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama", **Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 1, ss.1-11.
- SAYIM, F. ve AYDIN, V. (2011). "Hizmet Sektörü Özellikleri ve Sistematik Olmayan Risklerin Sektör Menkul Kıymetleri İle Etkileşimine Dair Teorik Bir Çalışma", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 29, ss.245-262.
- SAYIN, K. (2001). "İşletme Malzemeleri Ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 54, ss.35-46.
- SELVİ, Y. ve ERCAN, M. (2018). "BOBİ FRS Kapsamında 'Stoklar'", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, cilt 16, sayı 59, ss.47-57.
- SİMEON, E. D. ve JOHN, O. (2018). "Implication of Choice of Inventory Valuation Methods on Profit, Tax and Closing Inventory", **Account and Financial Management Journal**, cilt 3, sayı 7, ss.1639-1645.

- SİPAHI, B. ve KÜÇÜK, İ. (2011). "Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü", **Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, sayı 1, ss.181-193.
- SÖNMEZ, F. (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, ss.150-160.
- ŞEKER, S. (1996). "Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Kayıtlardan Düşülmesi", **Yaklaşım Dergisi**, sayı 38, <https://docplayer.biz.tr/11507603-Değeri-dusen-iktisadi-kiymetlerin-kayitlardan-dusulmesii.html>, (Erişim Tarihi: 20.09.2020).
- TAŞPINAR, İ. (2010). "Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi", **Vergi Raporu Dergisi**, sayı 135, ss.61-69.
- TKACHUK, N. (2019). "Historical Cost and Fair Value: Advantages, Disadvantages, Application", **Journal of History Culture and Art Research**, cilt 1, sayı 8, ss.173-182.
- TORAMAN, C., ve BAYRAMOĞLU, F. (2006). "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı: 76, ss.457-480.
- TRIFAN, A. (2017). "The Impact Of The Assessment Methods of The Stock Exits On An Entity's Performance", **Bulletin of the Transilvania University of Braşov Series V: Economic Sciences**, cilt 10, sayı 59, ss.121-130.
- ULUSAN, H., EREN, E., ve KÖYLÜ, Ç. (2012). "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, sayı 55, ss.11-34.
- YALÇIN, H. (1991). "Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesinde Uygulanabilecek Stok Değerleme Yöntemleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı 118.
- YALÇIN, S. (2019). "Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, sayı 60, ss.202-222.
- YALKIN, Y. K. (1995). "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, cilt 50, sayı 1.

- YALKIN, Y., DEMİR, V. ve DEMİR, D. (2006). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 76, ss.291-307.
- YAMAÇ, E. (2013). "Emtiada Değerleme", **Vergi Raporu Dergisi**, sayı 171, ss.74-89.
- YANIK, R. (2013). "Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, cilt 27, sayı 3, ss.81-90.
- YERELİ, A., KAYALI, N., ve DEMİRLİOĞLU, L. (2012). "Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 110 , ss.21-41.
- YÜREKLİ, E. (2019). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yargı Kullanımında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımına Etkileri", **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, cilt 8, sayı 1, ss.268-283.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- URL-1 [corporatefinanceinstitute.com, https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/gAAP/#:~:text=History%20of%20GAAP,by%20some%20publicly%2Dtraded%20companies.](https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/gAAP/#:~:text=History%20of%20GAAP,by%20some%20publicly%2Dtraded%20companies.), (Erişim Tarihi : 12.06.2020).
- URL-2 "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", <https://www.kgk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 18.06.2020).
- URL-3 "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı", Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf, (Erişim Tarihi: 27.05.2020).
- URL-4 "Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ Seri :VIII, No:45", <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060306-6.htm>, (Erişim Tarihi: 18.08.2020).
- VURAL, İ. (2017). " Dönem Sonu Stok Değerlemesi", Bakış YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş., https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem_sonu_stok_degerlemesi.pdf, (Erişim Tarihi. 13.05.2020).

YILDIZ, A. (2013). "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", <http://www.ksmmmo.org/office/pdf/donemsonu2016.pdf>, (Erişim Tarihi:20.09.2020).

TEZLER

ARISOY, K. (2018). "Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Bobi FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.

AYRAL, M. E. (2016). "Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standartı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Başkent Üniversitesi.

ÇAKIR, F. (2016). "Üretim İşletmelerinde Mevcut Maddi Duran Varlıkların Maddi Duran Varlıklar Standardı (Tms 16) ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlemesi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Gelişim Üniversitesi.

DAŞDEMİR, A. (2010). "İşletmelerde Dönem Sonu İşlemlerinin Önemi ve Vergisel Açından Değerlendirilmesi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Uludağ Üniversitesi.

ERĞİ, Ş. (2019). "Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs): Muhasebe Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Kırklareli Üniversitesi.

ERKAN, Ü. (2019). "Stoklarda Zayi Olma ,Fire ve Değer Düşüklüğünün Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Mali Tablolara Yansıtılması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. İstanbul Üniversitesi.

KARA, S. (2019). Stokların BOBİ FRS ve Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Marmara Üniversitesi.

KARAN, G. (2019). "Stokların TMS-2 Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Örnek Bir Uygulama", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi.

- KARSLIOĞLU, İ. (2011). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklar ve Denetimi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Marmara Üniversitesi.
- KAZGAN, M. (2011). "ABD'de Yürürlükte Olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Detaylı İncelemesi ve Türkiye'de Bulunan ABD Sermayeli Şirketlerdeki Muhasebe Uygulamaları İle İlgili Bir Araştırma", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. İstanbul Üniversitesi.
- KÜÇÜK, Y. (2010). "Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi Ve Denetimi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. İstanbul Üniversitesi.
- OTLU, M. (2018). "Stok Değerleme Yöntemleri ve Stok Değerleme Yöntemlerinin Aralıklı ve Süreli Envanter Yöntemlerine Göre Karşılaştırılması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. İnönü Üniversitesi.
- SARIDEMİR, İ. (2019). "Hasılat ve Stokların, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi ve Uygulama", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Marmara Üniversitesi.
- TOROSLU, V. (2010). "Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Okan Üniversitesi.
- UYSAL, T. (2017). "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusunda Üniversite Öğrencilerinin Bilgi ve Algı Düzeylerinin Ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Örneği", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi.
- ÜÇ, M. (2009). "Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesi Yönelik Bir Analiz", (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- ÜNAL, O. (2018). "TMS-2 Stoklar Standardının BOBİ FRS Stoklar ile, TMS-18 Hasılat Standardının BOBİ FRS Hasılat ile Karşılaştırılması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Atılım Üniversitesi.
- YALNIZ, S. (2011). "Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Bir Finansal Tablo Önerisi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Atatürk Üniversitesi.

YILMAZ, H. (2015). "Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS-2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, T.C. Selçuk Üniversitesi.

DERS NOTLARI

ÇELEBİ, B. "Stok ve Maliyet Değerleme Yöntemleri", On Dokuz Mayıs Üniversitesi, <https://avys.omu.edu.tr/storage/app/public/bcelebi/95920/%C4%B0MMG%20Maliyet%20Muhasebesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.09.2020).

ERKAL, Z.. "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri", T.C. İstanbul Üniversitesi, <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/muhvedegerlemeu152.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.05.2020).

GÜNER, Ü., "Maliyet Muhasebesi", <http://umitguner.com.tr/Dosyalar/mal.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.07.2019).

GÜRDAL, K., "Maliyet Muhasebesi", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu, https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/92153/mod_resource/content/1/4.%20Hafta.pdf, (Erişim Tarihi : 08.09.2020).

KARADOĞAN DORUK, S., "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri", İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/sbayontemleri.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.09.2020).

T.C. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI. (2011). Muhasebe ve Finansman Bölümü Ürün ve Hizmet Maliyeti Ders Notu. Ankara, http://binmtal.meb.k12.tr/meb_iys_dosyalar/34/07/320477/dosyalar/2018_12/192_11121_YrYn_Ve_Hizmet_Maliyeti.pdf?CHK=6d03b86ed579b4050d0a026547d4c313, (Erişim Tarihi: 18.08.2020).

DİĞER KAYNAKLAR

T.C. ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU, Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 12.08.2020).

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 31.12.1960.

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARE BAŞKANLIĞI, Maliyet Hesaplama Yönteminde Değişiklik Yapılması Hakkında Özelge, sayı Sayı: 27575268-105[274-2017-447]-398258,19.10.2017.

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmî Gazete, 26.12.1992.

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 176 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tebliğ, 24.03.1987.

T.C. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tebliğ, 02.03.1995.

ÖZGEÇMİŞ

Ad-Soyad: Muhammet Kürşat DAYIOĞLU

Doğum Tarihi ve Yeri: 12.03.1992, Karabük

E-posta: mkdayioglu@outlook.com

Öğrenim Durumu:

- **Lisans:** 2016, T.C. Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü

Tezden Türetilen Yayınlar:

- Dayioğlu, M. Dursun, G. (2020). BOBİ FRS Stoklar Standardının TMS 2 ve VUK Stoklar Maddelerine Göre Karşılaştırılması. Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi, 7 (2), 159-179. DOI: 10.47097/piar.817178

