



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı

**STOKLAR VE HASILATIN, TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI (TFRS), BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE
KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehmet PEKER

Danışman: Doç. Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ

İstanbul 2019

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

16.12.2019

Enstitümüz Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans programı öğrencilerinden **165140101** numaralı **Mehmet PEKER** “*İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim - Öğretim ve Sınav Yönetmeliği*”nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği Yönetim Kurulumuzun **22.08.2019** tarih ve **2019/17** sayılı toplantısında seçilen **03.09.2019** tarihinde Sefaköy Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda savunmuş ve kendisine düzeltme verilmiştir. Aday, “**STOKLAR VE HASITALIN, TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS), BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (BOBİ FRS) VE TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI**” adlı düzeltilmiş tezini ilgili yönetmeliğin 39. maddesi gereğince **(60)** dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ~~oyçokluğu/oybirliği~~ ile **Kabul/Red** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 3 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü’ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN

DOÇ.DR. ERCAN ÇALIŞ



ÜYE

PROF.DR. KADİR DABBAĞOĞLU



ÜYE

DOÇ.DR. CEM BERK



YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi/doktora tezi/dönem projesi olarak sunduğum “STOKLAR VE HASILATIN, TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS), BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

MEHMET PEKER

16.12.2019





T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı

**STOKLAR VE HASILATIN, TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI (TFRS), BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE
KARŞILAŞTIRILMASI**
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan: Mehmet PEKER

İstanbul 2019

ÖNSÖZ

Bu çalışma muhasebe sistemimizin bütününe etkileyen Türk Vergi Mevzuatı ile TMS 2, TFRS 15 ve BOBİ FRS açısından stoklar ve hasılat incelenmiş, farklılıkları ve benzerlikleri üzerinde durularak, kullanıcılara açıklayıcı ve karşılaştırılabilir bilgiler vermeye çalışılmıştır.

Çalışmamın bu aşamaya gelmesinde öneri, eleştiri ve yardımlarıyla katkılar sunan tez hocam Doç. Dr. Yıldırım Ercan ÇALIŞ'a saygılarımı bildirir ve teşekkürlerimi sunarım.

Saygılarımla.

Ağustos 2019

Mehmet Peker

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR	vii
1.GİRİŞ	1
2.KONU İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE AÇIKLAMALAR	3
2.1.TFRS HAKKINDA GENEL BİLGİLER	3
2.2.BOBİ FRS HAKKINDA GENEL BİLGİLER	4
2.3.TÜRK VERGİ MEVZUATI HAKKINDA GENEL BİLGİLER	7
3.STOKLAR	9
3.1.KAPSAM VE AMAÇ	9
3.1.1.TFRS’de Kapsam ve Amaç.....	9
4.1.2.BOBİ FRS’de Kapsam ve Amaç.....	10
3.1.3.Türk Vergi Mevzuatında Kapsam ve Amaç.....	12
3.2.STOK MALİYETİNİN BELİRLENMESİ	13
3.2.1.TFRS’de Stok Maliyetinin Belirlenmesi.....	13
3.2.2.BOBİ FRS’de Stok Maliyetinin Belirlenmesi.....	18
3.2.3.Türk Vergi Mevzuatında Stokların Maliyetinin Belirlenmesi	22
3.3.DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ.....	31
3.3.1.TFRS’de Dönüştürme Maliyeti.....	31
3.3.2.BOBİ FRS’de Dönüştürme Maliyeti.....	34
3.3.3. Türk Vergi Mevzuatında Dönüştürme Maliyeti.....	37
3.4.STOK MALİYETİNE DÂHİL EDİLMEYEN GİDERLER	39
3.4.1.TFRS’de Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler	39
3.4.2.BOBİ FRS’de Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler	42
3.4.3. Türk Vergi Mevzuatında Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler	43
3.5.ORTAK VE YAN ÜRÜNLER	45
3.5.1.TFRS’de Ortak ve Yan Ürünler	45
3.5.2.BOBİ FRS’de Ortak ve Yan Ürünler	47
3.5.3. Türk Vergi Mevzuatında Ortak ve Yan Ürünler	48
3.6.HİZMET SAĞLAYAN İŞLETMELERİN STOK MALİYETİ	48

3.6.1.TFRS’de Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti.....	48
3.6.2.BOBİ FRS’de Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti.....	51
3.6.3.Türk Vergi Mevzuatında Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti.....	51
3.7.STOKLARIN ÖLÇÜMÜ.....	54
3.7.1.TFRS’de Stokların Ölçümü.....	54
3.7.2.BOBİ FRS’de Stokların Ölçümü	55
3.7.3.Türk Vergi Mevzuatında Stokların Ölçümü.....	57
3.8.STOKLARIN BORÇLANMA MALİYETLERİ.....	57
3.8.1.TFRS’de Stokların Borçlanma Maliyetleri	57
3.8.2.BOBİ FRS’de Stokların Borçlanma Maliyetleri	60
3.8.3.Türk Vergi Mevzuatında Stokların Borçlanma Maliyetleri	62
3.9.MALİYET ÖLÇÜM TEKNİKLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	65
3.9.1.TFRS’de Maliyet Ölçüm Teknikleri ve Hesaplama Yöntemi.....	65
3.9.2.BOBİ FRS’de Maliyet Ölçüm Teknikleri ve Hesaplama Yöntemi.....	68
3.9.3.Türk Vergi Mevzuatında Maliyet Ölçüm Teknikleri ve Hesaplama Yöntemi.....	71
3.10.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	73
3.10.1.TFRS’de Stok Değer Düşüklüğü	73
3.10.2.BOBİ FRS’de Stok Değer Düşüklüğü	79
3.10.3. Türk Vergi Mevzuatında Stok Değer Düşüklüğü	81
3.11.GİDER OLARAK KAYDA ALMA.....	88
3.11.1.TFRS’de Gider Olarak Kayda Alma.....	88
3.11.2.BOBİ FRS’de Gider Olarak Kayda Alma.....	89
3.11.3.Türk Vergi Mevzuatında Gider Olarak Kayda Alma.....	90
4.HASILAT.....	92
4.1.KAPSAM VE AMAÇ.....	92
4.1.1.TFRS’de Kapsam ve Amaç.....	92
4.1.2.BOBİ FRS’de Kapsam ve Amaç.....	95
4.1.3.Türk Vergi Mevzuatında Kapsam ve Amaç.....	96
4.2.HASILATIN KAYDA ALINMASI	98
4.2.1.TFRS’de Hasılatın Kayda Alınması.....	98
4.2.1.BOBİ FRS’de Hasılatın Kayda Alınması.....	100
4.2.3. Türk Vergi Mevzuatında Hasılatın Kayda Alınması.....	102

4.3.HASILATIN ÖLÇÜMÜ	106
4.3.1.TFRS’de Hasılatın Ölçümü.....	106
4.3.4.BOBİ FRS’de Hasılatın Ölçümü.....	109
4.3.3. Türk Vergi Mevzuatında Hasılatın Ölçümü.....	113
4.4.HİZMET SUNUMU	116
4.4.1.TFRS’de Hizmet Sunumu	116
4.4.2.BOBİ FRS’de Hizmet Sunumu.....	117
4.4.3.Türk Vergi Mevzuatında Hizmet Sunumu	120
4.5.İNŞA SÖZLEŞMELERİ.....	122
4.5.1.TFRS’de İnşa Sözleşmeleri.....	122
4.5.2.BOBİ FRS’de İnşa Sözleşmeleri.....	124
4.5.3.Türk Vergi Mevzuatında İnşa Sözleşmeleri.....	129
4.6.FAİZ, İSİM HAKKI VE KÂR PAYLARI	132
4.6.1.TFRS’de Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları	132
4.6.2.BOBİ FRS’de Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları	133
4.6.3.Türk Vergi Mevzuatında Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları	135
6.SONUÇ	137
7.KAYNAKÇA.....	143

ÖZET

Bu çalışmada işletmeler için büyük önem taşıyan iki unsurun; hasılat ve stokların ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren Türk Vergi Mevzuatı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı / Türkiye Muhasebe Standartları (TFRS / TMS) açısından değerlendirmesi yapılmıştır. Bu amaçla hasılat ve stoklar, Standartlar ve Türk vergi mevzuatı açısından ele alarak karşılaştırmaları yapılmıştır.

Bu çalışmadan anlaşıyor ki uluslararası ilkelere uyumlu bir muhasebe sisteminin oluşması için ülkemizde uygulanan vergi kanunlarının, muhasebeye bakış açısını değiştirmek ve uluslararası standartların tüm alanda uygulanabilir hale getirilmesini sağlamak büyük önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, TMS 2, BOBİ FRS, Türk Vergi Mevzuatı, Muhasebe, Hasılat, Stoklar.

ABSTRACT

Within the scope of this research, two factors that are important to businesses (inventories and revenue) have been assessed in relation to Turkish Tax Legislation which dominates the accounting practices, Financial Reporting Standards for Large- and Medium-Sized Enterprises

(FRS for LMEs) and the Turkish Financial Reporting Standards/Turkish Accounting Standards(TFRS/TAS) With this purpose, revenue and inventories have been assessed in relation to international standards and Turkish tax legislation then comparative analysis has been performed.

We understand from the research that in order to have accounting policies in accordance with international standards, the tax regulations applied in Turkey and perspective of view to accounting are needed to be changed. In addition to that it is very important to make sure that international standards can be applied in all areas.

Key Words: TFRS 15, TAS 2, LMSE FRS, Turkish Tax Laws, Accounting, Revenue, Inventories.

KISALTMALAR

BOBİ FRS	:Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
FİFO	:İlk Giren İlk Çıkar
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	:Katma Değer Vergisi
KGK	:Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	:Muhasebe Sistem Uygulama Genel Tebliği
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	:Vergi Usul Kanunu

1.GİRİŞ

Ülkemizde ulusal bir sistem kurma ve uluslararası sisteme uyum sağlama konusunda çalışmalar yapılmakta ve koşullara uygun olarak yeni ve güncel uygulamalar sunulmaktadır. Standartlar ile ilgili ülkemizde yapılan çalışmaları sürdürmekle görevli kuruluş Kamu Gözetimi Muhasebe ve denetim Standartları Kurumu'dur (KKGK). Türk Ticaret Kanunu 2013 yılı itibariyle, kapsama giren şirketler için Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasını zorunlu tutmuştur. Fakat uluslararası alanda hala tam bir birlikten söz edemeyiz. Ülkemizde muhasebe alanında rehber kabul edilen Türk vergi mevzuatının muhasebeye bakışı ile uluslararası standartların muhasebeye bakışı farklılık göstermektedir. Türk vergi mevzuatı muhasebe sürecine bakarken vergi merkezli bakmaktadır. Bu bakış açısı sonucu her işlem vergi matrahını etkilemesi nispetinde incelenmektedir. Finansal raporlama standartları ise muhasebe sürecine doğru bilginin paylaşımı prensibi ile yaklaşmaktadır.

Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri sırasında ortaya çıkan gelirdir. Kurum ya da işletmenin belirli bir zaman diliminde belirli bir olay ve işleme ilişkin olağan faaliyetleri; mal satışı, hizmet sunumu, inşa sözleşmeleri, faiz, isim hakkı, kâr payı gibi elde ettiği tüm tutarlardır.

Vergi mevzuatında hasılat; belirli bir faaliyet döneminde satışı yapılan mallar veya hizmetler karşılığı elde edilen gelirlerin tamamı olarak tanımlanır (GVK md. 39).

Stok, işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında alınan ve satılmak üzere elde tutulan, üretim aşamasında olan, hizmetin verilmesinde kullanılacak ilk madde ve malzeme olarak bulunan değerleri ifade eder.

Tezin temel amacı Türk vergi mevzuatı, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları / Türkiye Muhasebe Standartları (TFRS/TMS) açısından muhasebe süreçlerinde stok ve hasılatın nasıl ele alındığını detaylı bir şekilde açıklamaktır.

Bu kapsamda TMS 2 Stoklar Standardı, BOBİ FRS Stoklar Bölümü ve Türk vergi mevzuatı arasında stoklar konusunda inceleme ve karşılaştırma yapılmıştır. Stoklar

konusunda alt başlıklar olarak stok maliyetinin belirlenmesi, dönüştürme maliyetleri, maliyete dâhil edilen ve edilmeyen kalemler, borçlanma maliyetleri, vade farkları, kur farkları, ortak ve yan ürünler, hizmet sunumu yapan işletmelerde stokların ele alınışı, stokların ölçümü, stokların değerlemesi ve stokların gider olarak kayda alınması incelediğimiz konulardır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, BOBİ FRS Hasılat Bölümü ve Türk vergi mevzuatı arasında hasılat açısından inceleme ve karşılaştırma yapılmıştır. Hasılatın kayda alınması, hasılatın ölçümü, hizmet sunan işletmelerde hasılat, inşa sözleşmeleri, faiz, isim hakkı ve kâr payları konuları incelenmiştir.

Teze standartlar ve vergi mevzuatı üzerine genel bilgiler verilerek başlanılmıştır. Stok ve hasılatın alt başlıkları oluşturulmuş ve her başlık altında standartların ve mevzuatın konu hakkında içerdiği bilgiler verilmiş ve karşılaştırılmıştır. Böylece bu konuda BOBİ FRS, TFRS/TMS ve Türk Vergi Mevzuatı açısından kıyaslayıcı bilgiler sunulmuştur. Hasılat ve stokların üç farklı alanda nasıl ele alındığını ve finansal tablolarda oluşturduğu farklılıkları ortaya koymak amacıyla her başlıkta örnek uygulamalara yer verilmiştir.

2.KONU İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE AÇIKLAMALAR

2.1.TFRS HAKKINDA GENEL BİLGİLER

14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı TTK ile tüm sermaye şirketlerine Türkiye Muhasebe Standartları’na göre finansal tabloların hazırlanması ve bağımsız denetim zorunluğu getirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK), 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kaldırılmıştır. Bu kararname ile birlikte TMSK yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK’nın amacı yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile karşılaştırılabilir, güvenilir ve doğru mali bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta sigorta şirketleri, bankalar, borsa şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini izlemek ve gözetlemek için kurulmuştur.

KGK tarafından çıkarılan 19.09.2018 tarihli TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı’nda belirtilen kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS’yi uygulamaları gerekmektedir. Bunlar;

a) Sermaye Piyasası Kurulunun denetim ve düzenlemesine tabi işletmelerden; piyasalarda işlem gören anonim şirketler, portföy yönetim şirketleri, yatırım kuruluşları, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık finansmanı ve konut finansmanı fonları, merkezî takas kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezî saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları.

b) Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı elli ve üstü

- c) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun denetimi ve düzenlemesine tabi işletmelerden; bankalar, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, finansman şirketleri, derecelendirme kuruluşları, varlık yönetim şirketleri, ödeme kuruluşları, finansal holding şirketleri ve elektronik para kuruluşları. Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.
- d) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

TFRS ilgili kurum tarafından Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Yorum isimleriyle yayımlanan standartları kapsamaktadır.

TMS ise ilgili kurum tarafından yayımlanan, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardını ve Kurum tarafından farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri ifade etmektedir.¹

2.2.BOBİ FRS HAKKINDA GENEL BİLGİLER

29.07.2017 tarihli ve 30138 sayılı mükerrer Resmî Gazete’de / Türkiye Finansal Raporlama Standartları / Türkiye Muhasebe Standartları’nı uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin uygulaması gereken Büyük ve Orta Boy işletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanarak Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yürürlüğe girmiştir.

BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olan fakat TFRS/TMS’yi uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sunacakları mali tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasını amaçlamaktadır.

¹ Resmi Gazete, 29 Temmuz 2017, Mükerrer 30138.

BOBİ FRS uygulayacak büyük işletme kriterleri aşağıdaki gibidir;

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 175 ve üzeri.

Şirketler, bu üç ölçütün en az ikisini, bağlı ortaklıkları ile birlikte, ardarda iki hesap döneminde geçerse sonraki hesap döneminde büyük işletme sayılacaktır. Ayrıca büyük işletmeler, üç kriterin ikisini iki hesap döneminde geçemez ise büyük işletme özelliğini kaybedecektir. ²

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından TFRS/TMS'nin uygulanmasındaki zorluklar sebebiyle, TFRS/TMS'ye göre yalınlaştırılmış muhasebe ilkeleri içeren ve kolay karşılaştırılabilir, mali tablolarda gerçeğe uygun sunum sağlayan, fayda ve maliyet açısından avantajlı olması amacıyla BOBİ FRS hazırlanmıştır.

TFRS/TMS mecburi olarak uygulayan KAYİK ile tercihen uygulayan işletmelerin dışındaki bağımsız denetime tabi işletmeler BOBİ FRS'yi uygulayacaktır.

KAYİK olarak tanımlanan kuruluşlar; halka açık şirketler, sigorta, bankalar, reasürans, faktöring şirketleri, emeklilik şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal kiralama şirketleri, ihracatçılar, emeklilik fonları ve sermaye piyasası kurumları.³

MSUGT'nin bazı konularda yetersiz olması BOBİ FRS'nin hazırlanmasını gerekli kılan unsurlardan birisidir. MSUGT'da değerlendirme hükümlerinin ihtiyari olması ve bazı kalemlere ilişkin değerlendirme ile ilgili hükümlerin bulunmaması, kıdem tazminatı, amortisman ve reeskont gibi uygulamanın isteğe bağlı olması, mali tablo hazırlanmasında temel amacın vergi matrahı tabanlı görülmesi, mali tabloların gerçeğe uygunluk, ihtiyaca uygunluk ve karşılaştırılabilirlik noktasında tam sonuç vermemesi ve finansal tabloların bağımsız denetimde güvenilirliğinin yüksel olmaması gibi sebeplerden BOBİ FRS'ye ihtiyaç doğmuştur.⁴

² Resmi Gazete, 30138 Mükerrer

³ Doğan, Aziz. "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması", **İşletme Araştırmaları Dergisi**. 2017.

⁴ Doğan, s.772.

BOBİ FRS, önceliğini orta boy işletmelere vermiş, büyük işletmelere ek yükümlülükler getirmiştir.⁵ Bu yükümlülükler;

- Orta boy işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamaları isteğe bağlı iken büyük işletmelerde bu zorunludur,
- Hasılat ve ilgili taraflarla yaptığı işlemlere dönük büyük işletmeler ilave sorumluluklarda taşımaktadır.
- Konsolide finansal tablo hazırlamış olan ana ortaklar zorunlu olarak, münferit finansal tabloları da hazırlayacaktır,
- Büyük işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını göstermesi zorunludur,⁶

BOBİ FRS Bölüm 27’de geçiş hükümleri detaylı şekilde açıklanmıştır. Buna göre; Önceden TMS/TFRS’yi uygulayan işletmeler hariç BOBİ FRS’yi ilk kez uygulayan bir işletmenin geçmiş dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablo hazırlamasına gerek yoktur.

BOBİ FRS açılış mali durum tablosuyla alakalı bazı muhasebe politikalarını geçmişe dönük uygulamama muafiyeti ve bu standardın bazı hükümlerini uygulamama olanağı tanır. Mali tablolarda önceki dönem ile cari dönem tutarları aksi bir hüküm bulunmadıkça karşılaştırmalı olarak verilmelidir. Gerekli durumlarda dipnotlarla açıklamalar yapılır. Karşılaştırma yapılması için tablolardaki dipnotlar en az iki dönemi içerecek şekilde sunulmalı aksi halde dipnotlarla açıklanmalıdır. Muafiyetten yararlanmayarak sunum yapılacaksa mali tablolar ve dipnotları iki dönem karşılaştırılacak biçimde sunulmalıdır. Muafiyetten yararlanılacak ise öz kaynak değişim tablosu, kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu bir dönemi, finansal durum tablosu iki dönemi kapsamalıdır.

⁵ Doğan, s.773.

⁶ Alataş, Ahmet ve İsa Kılıç. “Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı.64, Ocak 2018, s.459.

BOBİ FRS uygulayanlar iki yıl dolmadığı sürece isteğe bağlı olarak TMS/TFRS'ye geçiş yapamazlar. İsteğe bağlı TMS/TFRS uygulayan işletmeler iki yıl kullandığında BOBİ FRS'ye geçiş yapabilirler.

BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında farklılıklar konusunda ayrıntılara girmeden stok ve hasılatın ele alınışında ortaya çıkan farklı durumlar şöyledir; İhtiyatlılık kavramı TFRS'de ayrı bir kavram olarak ifade edilmemiş, BOBİ FRS'de ayrı bir kavram olarak ifade edilmiştir. Hasılatın bedeli bir yıl ve daha kısa sürede tahsil edilecekse BOBİ FRS'de vade farkı ayrıştırılmaz, bir yıldan daha fazla sürede tahsil edilecekse vade farkı ayrıştırılır peşin değer üzerinden hasılat ölçülür. TMS/TFRS' de tüm vade farkları ayrıştırılır. Dipnotlar TFRS'de her bölüm içerisinde açıklanırken BOBİ FRS'de ayrı bir bölüm olarak açıklanmıştır. Diğer kapsamlı gelirler TFRS'de ayrı olarak ifade edilirken, BOBİ FRS'de ifade edilmemiştir. Stok maliyetlerinin belirlenmesinde TMS/TFRS' de normal maliyet yöntemi, BOBİ FRS' de normal ve tam maliyet yöntemi kullanılır. BOBİ FRS'de şerefiye itfa edilip değer düşüklüğü testine tabi tutulmazken TFRS'de yapılmaktadır. BOBİ FRS'de finansal tabloların değerlemesi genelde maliyet esasına göre ölçülürken TMS/TFRS'de genel olarak gerçeğe uygun değer üzerinden ölçme yapılır.

2.3.TÜRK VERGİ MEVZUATI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Ülkemizdeki muhasebe sistemi vergi merkezli bir anlayışla kurulmuştur. Vergi Usul Kanunu değişik zamanlarda güncellemeler yapılarak ülkemizde yaklaşık yarım asırdır bu alanda söz sahibi olmuştur. 1972'de kamu iktisadi teşekkülleri için hazırlanan tekdüzen muhasebe sistemi genişletilerek tüm muhasebe alanına etki sağlamıştır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, denetim kapsamındaki şirketlerin mali tablolarının denetim personeli tarafından KGK'ya ve Türkiye Denetim Standartları'na uygun hazırlanması öngörülmüştür.

Türk Ticaret Kanunu'nu uyarınca tüzel ve gerçek kişi tacirler konsolide ve münferit mali tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulamaktadır. Farklı büyüklükteki

sektör ve işletmeler için de özel düzenlemeler ve standartlar hazırlanmasında KGK yetkilidir.

TTK'nın ilgili hükmü çerçevesinde KGK kararı ile KAYİK'in konsolide ve münferit mali tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre TMS/TFRS uygulamayan fakat bağımsız denetime tabi işletmelerin ise KGK tarafından yeni bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki uygulama olan MSUGT'ı uygulayarak mali tablolarını hazırlaması gerekmektedir.⁷

Türk vergi mevzuatının muhasebe sürecine bakışının arkasındaki temel yaklaşım vergi matrahının doğru hesaplanması yönündedir. Türk vergi mevzuatının bakış açısından ötürü muhasebe sürecinin ilgili taraflarına sunduğu bilgi yetersiz kalmaktadır. Bu eksiklikler yayımlanan standartlarla giderilmektedir.

⁷ Doğan, s.771.

3.STOKLAR

3.1.KAPSAM VE AMAÇ

3.1.1.TFRS’de Kapsam ve Amaç

TMS 2 Stoklar Standardı; stokların maliyet belirlemesinin nasıl yapılacağını, stokların ölçümünü, stokların nasıl giderleştirileceğini, stok maliyet kaleminin nelerden oluşacağını, stok değerlemesini ve değerlendirme sonuçlarının mali tablolara nasıl aktarılacağını göstermek üzere hazırlanmıştır.⁸

TMS 2 Stoklar Standardı’na göre stoklar; satılmak amacıyla üretilmekte olan, olağan iş akışında satılmak amacıyla bulundurulan veya hizmet sunumu ile üretim sürecinde kullanılması ihtimali olan ilk madde malzemeler gibi varlıklardan oluşmaktadır.⁹

Stoklar standardı işletmenin ürettiği mamulleri, üretimi devam eden yarı mamulleri ve üretim aşamasında kullanılacak ilk madde malzemeleri, üzerinde değişiklik yapılmadan satılması planlanan ticari malları ve henüz geliri gerçekleştiremeyen hizmet maliyetlerini kapsamaktadır.

Stoklar, kullanılmak veya ilgili taraflara satılmak gayesiyle işletmede bulundurulan; üretimde ve benzeri faaliyetlerde kullanılan, üretimi tamamlanmamış, üretimi tamamlanmış satışa hazır halde bekleyen veya satılmak amacıyla alınmış varlıkları ifade eder.

TMS 2 Standardı finansal araçlar, tarımsal faaliyetlere dair canlı varlıklar ile hasat dönemlerindeki tarımsal ürünler, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmeler ile direkt ilişkisi olan hizmet sözleşmelerinin dışındaki stokları kapsamaktadır.¹⁰

⁸ Ali İhsan Akgün, “TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.17, Sayı.2, 2012, s.229.

⁹ Akgün, s.231.

¹⁰ Kızıl vd., s.153.

Aracılık yapanlarda bulunan stoklar ile Tarım ve orman ürünleri, hasat döneminin sonrasındaki tarımsal ürünler, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stokların ölçümünde TMS 2 Stoklar standardı kapsam dışında tutulmuştur.

4.1.2.BOBİ FRS’de Kapsam ve Amaç

BOBİ FRS karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun mali tablo hazırlanmasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Stoklar üretim ve ticaret işletmelerinde bilanço varlıklarının büyük bir bölümünü oluşturduğu için muhasebeleştirme süreci de önem taşımaktadır. Stokların kaydedilmesi, stok maliyetlerinin tespiti, herhangi bir nedenle değerinde düşüklük meydana gelmesi ve stokların satışından gerçekleşecek hasılat ile kıyaslanacak olan ilgili tüm maliyetlerin tespitinde ve finansal tablolarda nasıl gösterileceğine dair bilgiler bu bölümün kapsamını oluşturmaktadır.¹¹

BOBİ FRS Stoklar Standardı; İşletmenin normal faaliyetleri içerisinde alınan ve satılmak niyetiyle elde bulundurulanan, üretim aşamasında olan, hizmetin verilmesinde işe yarayacak ilk madde ve malzemeleri kapsamaktadır.

BOBİ FRS; tarımsal faaliyet bölümünde kapsama alınan canlı varlıklar ile hasat zamanı gelmiş tarımsal ürünler, mali araçlar ve öz kaynaklar bölümünde kapsama alınan mali araç özelliğindeki stoklara uygulanmamaktadır.¹²

BOBİ FRS’ye göre satın alınan ve ödemesi bir yıl ve bir yılın altında olan stoklarda vade farkı, ayrıştırılmadan ölçülmektedir. Bir yıldan daha fazla süreli bir ödeme karşılığıyla alınan stoklar da ise vade farkı, ayrıştırılarak ölçülmektedir. TMS 2 açısından ise satın alınan stoka vade farkı uygulanmış ise bu fark stokun maliyetine dâhil edilmemektedir.

BOBİ FRS’de tam maliyet veya normal maliyet yöntemlerinden birisi seçilebilirken TMS 2’de sabit üretim giderlerinin normal maliyet yöntemine göre dağıtılması gerekmektedir. Türk vergi mevzuatında ise tam maliyet yöntemi önerilir.

¹¹ KGK, Bölüm 6 Stoklar, madde 6.1.

¹²Ataman ve Gökçen, s.89. ve H.Pınar Kaya, s.273.

BOBİ FRS'ye göre bir yıldan uzun sürede üretilen stoklar için yapılan borçlanma maliyetleri stokun satışa hazır hale gelinceye kadar yapılan tüm harcamaların stokların maliyetine dâhil olacağı belirtilmiştir. TMS 23'e de stokun kullanıma veya satıma hazır hale gelmesi uzun süre gerektiriyorsa ve bunun için borçlanma yoluna gidildiyse bu maliyetlerinde stokların maliyetine dâhil edileceği belirtilmiştir.

TMS ve BOBİ FRS'ye göre stokların dönem sonu ölçümü net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanı üzerinden yapılmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre, gerçekleşebilir değer ile net değer arasında fark varsa yani stok değer düşüklüğüne uğramışsa defter değeri net değere indirilir. Bu indirim tutarı değer düşüklüğü zararını oluşturur. Bu da Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyetine yansıtılır. Bu durum TMS 2'de de benzerdir.¹³

Finansal raporlama ve uluslararası muhasebe uygulamalarıyla ve AB ile uyumluluk taşıyan BOBİ FRS işletmelerin karşı karşıya kalabileceği tüm muhasebe olaylarına ilişkin esasları açıklamaktadır. Her kesim tarafından kabul görmüş finansal raporlamanın tüm özelliklerini taşıyan BOBİ FRS, bağımsız denetime ait bütün kıstasları taşıdığından genel kabul gören bir finansal raporlama çerçevesi olmuştur. BOBİ FRS'de maliyet bedeli esas alınarak muhasebe uygulamasında kolaylık sağlanırken TMS/TFRS'de gerçeğe uygun değer kullanımı ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. BOBİ FRS'nin 1 Ocak 2018 itibarıyla kullanıma başlamasıyla daha kaliteli bir finansal raporlama sistemi kurulmuştur. Ayrıca bu sistem sayesinde bağımsız denetimin gerçekleşmesi açısından büyük ilerleme kaydedilmiştir.¹⁴

BOBİ FRS ve TMS 2 açısından stok tanımının ve kapsamının benzer olduğunu söyleyebiliriz. BOBİ FRS de buna ilaveten net gerçekleşebilir değer kavramı tanımlanmışken, TMS 2 de gerçeğe uygun değer ve net gerçekleşebilir değer kavramı tanımlanmıştır.¹⁵

TMS 2 ile BOBİ FRS arasındaki farkları şu şekilde ele almak mümkündür;

¹³ Doğan, s.775.

¹⁴ Doğan, s.782.

¹⁵ H.Pınar Kaya, s.273.

- Stok alımlarında vade farklarının ayrıştırılmasında fark vardır. TMS 2’de vade farklarının tümü ayrıştırılır. BOBİ FRS’de ise sadece bir yıldan uzun süreli vadeli alımlarda ayrıştırılma yapılırken, faiz gideri muhasebeleştirilmekte fakat vadesi bir yılın altında olan alımlarda vade farkı ayrıştırılması yapılmamaktadır.
- TMS 2’den farklı olarak BOBİ FRS’de stok maliyetinin belirlenmesinde normal ve tam maliyet yönteminin ikisi de kullanılabilir.
- BOBİ FRS’de Stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri gerçekleştiği dönemde ilgili döneme kar veya zarar olarak yazılmaktadır. İstisna ise özellikli varlık üretimi normal koşullarda bir yıldan daha uzun sürede gerçekleşecekse katlanılan borçlanma maliyeti satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilmelidir. TMS 2’de özellikli varlık tanımı yapılan stoklar, tamamlanıncaya kadar ilgili borçlanma maliyeti, stok maliyetine eklenmekte daha sonra oluşmuş olan borçlanma maliyetleri ise gider olarak kaydedilmektedir.¹⁶

3.1.3. Türk Vergi Mevzuatında Kapsam ve Amaç

Vergi Usul Kanunu’nda stoklar emtia kavramı altında tanımlanmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından stoklar; işletmenin tüketmek, satmak veya üretim aşamalarındaki gereksinimlerini gidermek amacıyla aldığı ilk madde ve malzemeler, mamuller, yan ürünler, yarı mamuller, ticari mallar, atık ve hurda şeklinde olan ve nakde dönüştürülmesi ya da kısa sürede kullanılması maksadıyla bulundurulmuş varlıklardan oluşur.¹⁷

Üretim işletmeleri ve ticaret işletmelerinin stok maliyetine bakışı farklı olsa da genel olarak stokların değerlemesi noktasında, alım maliyeti, üretim aşamasında oluşan maliyetler, indirekt ve direkt maliyet konuları hepsini ilgilendirmektedir. Üretim

¹⁶ Ataman ve Cavlak, s.160.

¹⁷ Akgün, s.231. ve Osman Tuğay, “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı.26, Yıl.13, Ekim 2013, ss.207-230. Seçkin Gönen ve Çağla Demir, “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2, 2012, s.163.

işletmeleri açısından stok; işletmenin gelecekte yapmayı planladığı üretimde kullanacağı ya da satacağı hammadde, yarı mamul, ve mamullerdir.

3.2.STOK MALİYETİNİN BELİRLENMESİ

3.2.1.TFRS’de Stok Maliyetinin Belirlenmesi

Stok maliyetlerini; ilk madde ve malzeme maliyetleri, üretimi bitmiş mamul maliyetleri, yarı mamul maliyetleri ve ticari mal maliyetleri oluşturmaktadır.

TMS 2’de stokların maliyeti; satın alma maliyetlerinin tamamını, dönüştürme maliyetlerini ve stokun hali hazırdaki yerine ve durumuna gelmesinde katılan diğer harcamaların toplamıdır.¹⁸ Stoklar ilk kez muhasebe sürecine dâhil olduğunda maliyet bedeli ile değeri lenirken, faaliyet döneminde finansal tablolarda maliyet ve net gerçekleşebilir değeri den hangisi düşük ise ona göre değeri lemeye alınır.¹⁹

Hem BOBİ FRS hem TMS’de stokların maliyeti belirlenirken satın alma, bulundurma, dönüştürme ve diğer maliyeler dikkate alınır.

MSUGT’ de sınıflandırmalar stok türüne göre yapılırken TMS 2’de stok türü dikkate alınmamakta, edinme ve dönüştürme maliyetine göre sınıflandırma yapılmaktadır.²⁰ Türk Ticaret Kanunu değeri leme konusunda TMS 2 ile uyum içinde bulunmaktadır.

Satın alma maliyeti belirlenirken satın alma, gümrük ve ithalat vergileri, nakliye giderleri, yükleme gideri, boşaltma giderleri ve direkt bağlantısı kurulan diğer maliyetler kullanılır.²¹

TMS 2 Stoklar standardının muhasebe alanına getirdiğı yenilik, maliyet yöntemi noktasında tam maliyet yönteminin yerine normal maliyet yönteminin kullanılmasına yol açmasıdır. Stokların kayıt altına alınmasındaki önemli husus, stokun cari bir varlık kalemi

¹⁸ Yakup Selvi ve Melis Ercan. “BOBİ FRS Kapsamında Stoklar”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Temmuz 2018, Sayı 59, s.48.

¹⁹ Akbulut, s.209.

²⁰ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.143.

²¹ Ünal, s.84.

olarak kaydedilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması sürecinde oluşan gelir ile maliyetlerin belirlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. TMS 2 Stokalar standardı uyarınca üretilen miktarın artması hem birim maliyetleri hem de birim sabit maliyetleri düşürürken, üretilen miktarın azalmasında birim sabit giderlerin maliyetlere oluşturduğu gereksiz yük önlenmeye çalışılmakta, maliyete yüklemesi yapılmayan kısmında 680 Çalışmayan Kısım giderleri hesabına gider yazılarak gelir tablosuna aktarılmasının yolu açılmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde ise aynı durum oluştuğunda bu kısmın genel olarak üretim maliyetine eklendiği görülmektedir.²²

ÖRNEK: X işletmesi %18 KDV dâhil 118.000 TL ye nakit olarak mal almıştır. Aldığı malların nakliyesi için %18 KDV dâhil 708 TL gider yapmıştır. Mallar için 2.000 TL'ye depo tutmuştur.

1	----- / ----- 153 TİCARİ MALLAR 01 Alış: 100.000 02 Nakliye: 600 191 İNDİRİLECEK KDV 760 PAZAR. SAT. DAĞ. GİD. 100 KASA Alım ----- / -----	100.600 18.108 2.000 120.708	
---	--	---	--

Satın alma maliyeti tespitinde indirim ve ticari nitelikli ıskontolar indirime tabi tutulur. Yani stokun satın alma maliyetinden düşülür. (TMS 2 madde 11). Ticaret ıskontosu katalog fiyatı üzerinden yapılmaktadır. Doğal olarak satın alınan emtia iskonto sonrası tutardan kaydedildiği için ıskontonun muhasebeye yansımaları görülmemektedir. Kasa ıskontolarında vadeli satış vb. peşin ödeme aşamasında ıskontoya tabi tutulduğu için bir düzenleme söz konusudur. Miktar ıskontoları ise genellikle belirli bir miktarın aşılması durumunda kullanılır. Miktar ıskontosu alış satış işleminin sonrasında gerçekleştiği için gelir olarak kayıt altına alınabilir.²³ Tekdüzen muhasebe sisteminde ise stok maliyetine vade farkları da dâhil edilmektedir. Kasa ıskontoları stok maliyetinde gösterilir. Ancak ilgili stokun satılmaması durumunda stok hesabına, satılması

²² Akgün, s.229-230.

²³ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.317.

durumunda ise satışların maliyetine etki edecek şekilde kayıt yapılır. TMS 2 Stoklar standardına göre ise vade farkları stokun maliyetine eklenmeden finansman giderine yazılmaktadır. Kasa ıskontoları ise meydana geldiğinde finansman giderlerinde azalmaya yol açacak şekilde kayıt altına alınır.²⁴

TMS 2’de vadeli alım ile peşin alım arasında oluşan fiyat farkı finansman gideri olarak kabul edilirken, VUK’ta ise emtianın maliyetine ilave edilmektedir.²⁵

TMS 2 Stoklar standardı ile tek düzen muhasebe sistemi arasında kasa ıskontosunun ele alınışında fark bulunmaktadır.

ÖRNEK²⁶: Mali tablolarını aylık olarak düzenleyen X işletmesi 01.01.2019 tarihinde 2.600 TL’ye 3 ay vadeli mal almıştır. Malın vadesiz fiyatı 2.000TLdir. İşletme vadenin bitmesini beklemeden erken ödeme yaptığı için 380 TL kasa ıskontosunu almıştır.

- a) Tekdüzen muhasebe sistemine göre alımlarda vade farkları stok maliyetine eklendiği için sonradan yapılmış olan kasa ıskontosunun 153’te düzeltme kaydı (stok satılmadığı durumunda) aşağıdaki gibi olur:

----- / -----		
320 SATICILAR	2.600	
153 TİCARİ MALLAR		380
100 KASA		2.220
Kasa ıskontosu		
----- / -----		

- b) TMS 2 Stoklar standardına göre alımlarda vade farkları Ertelenmiş Vade Farkı Giderlerine kaydedilir ve vade süresi tamamlandıktan sonra bu hesaptan finansman giderleri hesabına alınır. Yukarıdaki örnekte yapılmış olan kasa ıskontosu malın maliyetinden düşürülmeyip Ertelenmiş vade farkı giderleri hesabının alacağına yazılır. Vade süresi tamamlandıktan sonra vade farkı tutarı finansman giderine aktarılır. 2.600TL vadeli olan malın peşin değeri

²⁴ Özerhan ve Yanık, s.150.

²⁵ Akbulut, s.207.

²⁶ Özerhan ve Yanık, s.150-153.

2.000TL olduğuna göre iç ıskonto oranı 1,89'dur. Etkin faiz yöntemine göre faizi hesaplayacak olursak;

A: Tutar n: İskonto oranı t: Vadeye kalan gün

$$(A/(1+n)^{(t/360)})-A = (2600/ (1+1,89)^{(30/360)})-2600 =220 \text{ TL}$$

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	2.000		
328 ERT. VADE FARKI GİDERLERİ	6600		
320 SATICILAR		2.600	
Alım			
----- / -----			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	220		
328 ERT. VADE FARKI GİDERLERİ		220	
Ocak sonu yapılacak kayıt- gider			
----- / -----			
320 SATICILAR	2.600		
100 KASA		2.220	
328 ERT. VADE FARKI GİDERLERİ		380	
Kasa ıskontosu			
----- / -----			

BOBİ FRS ile TMS 2 arasında satın almadaki maliyetlerin vade farkının ayrıştırılmasında ayrılık ortaya çıkmaktadır. TMS 2'de tüm vade farkları (bir yıldan fazla veya az) ayrıştırılırken, yani stokların maliyetine eklenmeyip giderleştirilirken, BOBİ FRS'de ise bir yılın üzerindeki vade farkı ayrıştırılır. Bir yılın altında vadeleri olanlarda ise vade farkı ayrıştırılmaz. TMS 2 Stoklar standardına göre vadeli alım ile peşin alım tutarı arasındaki fark finansman unsuru olarak görüldüğünden faiz gideri olarak değerlendirilir. Stoklar peşin fiyatı ile kayda alınır.

BOBİ FRS'de olduğu gibi TMS'de de vade farkı etkin faiz yöntemine göre faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Özellikli varlık kapsamında bulunan, satılabilir hale gelmesi uzun bir dönemi kapsayan stoklara dair borçlanma maliyeti ilgili dönemin stok maliyetine, işletme istediği takdirde yazılmaktadır.

Borçlanma maliyetleri açısından bakacak olursak; VUK'ta stokun aktifleştirilmesine kadar meydana gelen kur farkları maliyete dâhil edilir. Aktifleştirme

tamamlandıktan sonra ise kur farklarının eklenip eklenmemesi konusunda serbestlik vardır. Finansman sağlamak amacıyla kredi kuruluşlarına ödenen faiz ve komisyon giderinden dönem sonu stoklarına pay verme zorunluluğu yoktur. TMS 2’de ise stoklar özellikli varlık niteliğinde ise borçlanma maliyetlerinden stok maliyetine pay verilir, diğer koşullarda ise borçlanma maliyetleri gider yazılır.²⁷

TMS 23 Borçlanma maliyetleri standardı, TMS 2 için stok maliyetine dâhil edilecek kısıtlı borçlanma maliyetlerinin içeriğini düzenlemiştir. Buna göre; özellikli varlığın (çok miktarda ve tekrarlı üretimi olanlar ile kısa sürede üretilenler özellikli varlık olmaz) alımı inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi olan borçlanma maliyetleri stokun maliyetine ilave edilebilir. Bunların dışındaki borçlanma maliyetleri ise gidere yazılır. Borçlanma maliyeti borçlanma ile ilgili faiz vb. giderler halinde oluşabilir. VUK’ta borçlanma maliyetlerinin maliyete ilavesi noktasında zorunluluk bulunmamaktadır.²⁸

BOBİ FRS’de stok maliyetinin belirlenmesinde tam maliyet ve normal maliyet yöntemi kullanılırken TMS2 Stoklarda sadece normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Tam maliyet yönteminde direkt giderler ve genel üretim giderlerini oluşturan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı stok maliyetine dâhil edilir. Normal maliyet yönteminde ise normal üretim kapasitesi oranında dağıtım yapılır, direkt giderler ile genel üretim giderlerinin değişen kısmı ve sabit genel üretim giderlerinin de kullanılmış kısmı dikkate alınarak maliyete ilave edilir.²⁹ Stok maliyetine ilave edilmediği için gider kaydedilen kalemler dönem sonunda ticari kara eklenir.

TMS 2 Stoklar standardına göre stok, mevcut haline gelene kadar yapılmış olan tüm harcamalar stok maliyetine eklenirken, mevcut konuma geldikten sonra gerçekleştirilen giderler ise stok maliyetine eklenmemeli, ilgili döneme gider olarak yazılmalıdır.³⁰

ÖRNEK³¹: X işletmesi ithal etmiş olduğu 1.000.000 TL + %18 KDV değerinde ticari mala dair aşağıdaki işlemleri yapmıştır. 80.000TL gümrük geçişi için nakit

²⁷ Akbulut, s.207.

²⁸ Akbulut, s.235-237.

²⁹ Alataş ve Kılıç, s.464.

³⁰ Özerhan ve Yanık, s.145.

³¹ Özerhan ve Yanık, s.146-147.

ödenmiştir. Malın nakliyesi için 2.000TL, depolama alanı kirası için 2.500 TL de (KDV %18) nakit ödeniyor. Ticari malın 500.000 TL'lik bölümü İzmir'deki depoya gönderiliyor ve 500 TL nakliye nakit ödeniyor (KDV %18).

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR HS.	1.080.000		
153 01 Mal alışı 1.000.000			
153 02 Gümrük vergisi 80.000			
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180.000		
100 KASA HS.		1.260.000	
Alım			
----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR HS.	2.000		
153 03 Nakliye			
191 İNDİRİLECEK KDV HS	360		
100 KASA HS.		2.360	
Nakliyenin maliyete ilavesi			
----- / -----			
760 PAZ. SAT.DAĞ. GİDERİ HS.	2.500		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	450		
100 KASA HS		2.950	
Depo kirası			
----- / -----			
760 PAZ.SAT.DAĞ. GİDERİ HS.	500		
191 İNDİRİLECEK KDV HS	90		
100 KASA HS		590	
İkinci Nakliye			
----- / -----			

3.2.2.BOBİ FRS'de Stok Maliyetinin Belirlenmesi

BOBİ FRS'de stok maliyetleri denildiğinde, satın alma maliyetlerinin tümü, dönüştürmeyi kapsayan maliyetler ile stokun şu anki haline ve yerine getirilmesinde katlanılan fedakârlıkların toplamı ifade edilmektedir. Stokların kayıt altına alınmasında maliyet değeri kullanılmaktadır.

Hizmet, ticaret, üretim/imalat işletmelerinde stok maliyetlerini farklı açılardan değerlendirmek mümkündür. Örneğin dönüştürme maliyetleri ticaret işletmelerinde kullanılmaz. Ticaret işletmeleri açısından stokların maliyeti denildiğinde satın alma giderleri ile stokları hâlihazırdaki durumuna getirmek için katlanılan fedakârlıklar ifade edilmektedir.

Stokların Satın Alma Maliyeti; alış fiyatı, varsa ithalat vergileri, vergi idaresinden iade alınmayacak olan diğer vergiler, nakliye vb. maliyetler ile mamul, malzeme ve hizmetlerin temini ile direkt ilişkili diğer maliyetlerin tamamını kapsar. Satın alma maliyetinde bir takım indirimlerde söz konusu olabilir.

ÖRNEK: X işletmesine ilk madde alımı yapmıştır; ilk madde bedeli 200.000 TL, gümrük vergisi 1.000 TL, gümrükten getirilmesi için taşıma bedeli 2.000 TL, malın sigortası 2.200 TL, hamallık ücreti 1.800 TL, gümrük müşavirlik firmasına 600 TL.

----- / ----- 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	207.600	
01 Alış: 200.000		
02 Nakliye: 2.000		
03 Sigortası: 2.200		
04 Hamallık: 1.800		
05 Gümrük vergisi: 1.000		
06 Güm. Müşavirlik: 600		
100 KASA		207.600
Alım		
----- / ----- 150 İLK MADDE MALZ.	207.600	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		207.600
Ürünler teslim alındığında		
----- / -----		

Ticari ıskontolar (miktar ve kasa), indirimler ve buna benzer nitelikli diğer indirimler (devlet sübvansiyonları) maliyetten düşürülür. Kasa ve miktar ıskontolarında iki durum söz konusudur. Miktar ıskontosu stokun ilk kez muhasebeleştirilmesinde satın alma maliyetlerinden çıkarılır. Ancak miktar ıskontosu dönem sonunda ortaya çıkarsa, ıskontonun tutarı satılan ticari mallar maliyetinden ya da stok maliyetinden çıkarılmalıdır. Kasa ıskontosunda ise vade bir yılın altında ise vade farkı stok maliyetinden indirilir. Vade bir yılın üstünde ise ticari malın maliyetinden ayrılarak mal alışlarında finansman giderlerine mal satışlarında faiz gelirlerine kaydedilmelidir.

ÖRNEK: X işletmesi satıcının kendisine belirlemiş olduğu alım sınırını geçmiştir. Satıcı tarafından A işletmesine 100.000TL miktar ıskontosu yapılacaktır. A işletmesi ıskonto için fatura kesmiş ve hesabından düşmesi için satıcıya göndermiştir.

İskontoyu oluşturan alışverişe konu malların değeri 1.000.000TL olup ilgili malların %80'i satılmıştır %20'si depodadır.

----- / -----		
320 SATICILAR	118.000	
153 TİC. MAL.		20.000
391 HES. KDV.		18.000
621 STMM		80.000
Miktar ıskontosu		
----- / -----		

ÖRNEK: S işletmesi peşin değeri 10.000 TL olan malı 4 ay vadeli olarak 11.000 TL ye almıştır. Ancak vadeyi beklemeden alımdan bir ay sonra erken ödeme yaptığı için 700 TL kasa ıskontosu yapmış, hesap 10.300 TL olarak kapatılmıştır.

----- / -----		
153 TİC.MAL.	11.000	
320 SATICILAR		11.000
Alım		
----- / -----		
320 SATICILAR	11.000	
153 TİC. MAL.		700
100 KASA		10.300
Kasa ıskontosu		
----- / -----		

BOBİ FRS uyarınca büyük işletmelerde gerçeğe uygun değer kavramı finansal tablo kalemlerinin ölçümünde kullanılabilir. Fakat kapsamlı kar kavramı ve buna ilişkin kalemler kullanılmamaktadır. Ticari karın tespiti aşamasında BOBİ FRS, Türkiye'deki Tam Set'e göre daha kullanışlıdır.³²

Borçlanma maliyeti açısından bakacak olursak; Stok alımında vade bir yıldan fazla ise vade farkı ayrıştırılır peşin bedelle kaydedilir, vade bir yıldan kısa ise vade farkını ayrıştırmaya gerek yoktur. Yani vade bir yıldan kısa ise vade farkı stokların maliyetine eklenir, üzerinde ise eklenmez. Vade bir yılın üzerinde ise vade farkını etkin faiz yöntemini dikkate alarak hesaplamak ve faiz gideri olarak muhasebeleştirmek gerekir.

³² Gücenme Gençöglü, s.22.

ÖRNEK: X işletmesi 1 Ocak 2018 tarihinde 24 ay sonra senetle ödeme koşuluyla 100.000 TL değerinde bir hammaddeyi 115.000 TL + %18 KDV ile almıştır. KDV'yi peşin vermiştir.

Bu işlemde 150'ye peşin değer üzerinden kaydedilirken, 421'e vadeli değer yazılır. Vade farkı ise Ertelenmiş vade farkı hesabına yazılır.

----- / -----			
150 İLK MADDE MALZ.	100.000		
191 İND. KDV	18.000		
324 ERT. VADE FARKI GİDERİ	15.000		
100 KASA		18.000	
421 BORÇ SENETLERİ		115.000	
Alım			
----- / -----			

Dönem sonunda ertelenmiş vade farkındaki 30.000 TL etkin faiz yöntemi ile hesaplanarak 2017 finansman giderlerine yazılır. (Etkin faiz oranı 0,07238 kabul edilirse)

$100.000 \times 0,07238 = 7.234$ TL'lik kısmı alındığı yıla aittir.

----- / -----			
780 FİNANSMAN GİDERİ	7.234		
324 ERT. VADE FARKI GİDERİ			
Vade farkını gider yazma			7.234
----- / -----			

Borçlanma maliyetleri; normalde gerçekleştiği dönemde kar / zarara yansıtılırken, bir yıldan daha fazla sürede gerçekleşen özellikli stok üretiminde ortaya çıkan borçlanma maliyeti stokların satışa hazır hale geldiği zamana kadar stok maliyetine eklenir. Bunun yanı sıra borçlanmanın yabancı para ile oluşması durumunda faiz maliyetine dönük düzeltme içeren kur farkları da borçlanma maliyeti unsuru olarak değerlendirilmektedir.³³

Takaslarda yani satın alınan stokun, parasal olmayan farklı bir varlıkla alınması halinde satın alma maliyetleri, verilen parasal olmayan varlığın gerçek değeri üzerinden

³³ Selvi ve Ercan, s.49.

değerlendirilir. Parasal değeri olmayan varlığın verilmesinde, gerçeğe yakın değerinin güvenilir biçimde değerlendirilememesi halinde satın alma maliyeti, satın alınan stokun gerçeğe uygun değeri dikkate alınarak değerlendirilir. Satın alınan stokun gerçek değerinin güvenilir ölçülerle değerlendirilememesi durumunda ise verilen parasal olmayan varlığın kayıtlarda geçen değeri kabul edilir.³⁴

3.2.3. Türk Vergi Mevzuatında Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

Vergi Usul Kanunu'na göre, "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyeti aşağıdaki beş kalemden oluşmaktadır;

- Mamulün oluşumunda kullanılan ham madde ve malzeme tutarı;
- Mamulle denk gelen işçilik tutarı;
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay;
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın eklenmesi noktasında işletmeye serbestlik verilmiştir.);
- Ambalajsız satılma durumu olmayan mamullerde ambalaj tutarı.

İşletmeler stoklarını yurt içi veya dışından alma imkânına sahiptir. Yurt içinden alınan stok maliyeti için kalemler şöyledir: alış bedeli, işletmeye getirilme anına kadar gerçekleşen taşıma nakliye bedelleri, sigorta bedelleri, komisyonlar, işletmeye alınmasına kadar ortaya çıkan depolama giderleri ve alışa dair finansman giderleri. İşletme yurt dışından alım yapıyorsa stok kalemleri de şöyledir: alış bedeli, akreditif giderleri, işletmeye gelene kadar oluşan depolama giderleri ve taşıma giderleri, damga ve gümrük vergileri, harçlar, alışa dair finansman ve diğer giderlerden oluşur.

İşletme, imalatını yaptığı mallarda da VUK 275'e göre maliyet bedeli esaslı uygular ve imalatını yaptığı mallar için de değer düşüklüğü işlemini emsal bedele göre yapar. VUK 262. maddesine göre maliyet bedeli; iktisadi bir nitelik taşıyan varlığın elde edilmesi, kıymetinin artırılması hedefiyle yapılmış olan ödemeler ile bağlantılı diğer

³⁴ Ataman ve Gökçen, s.90.

giderlerin toplamı olarak ifade edilmektedir. BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK bu konuda uyum halindedir.³⁵

VUK madde 274'e göre de alınan veya üretilen emtianın maliyet bedeliyle değerlendirilmesi öngörülmüştür.³⁶ Emtia işletme aktifine girene kadar oluşan harcamalar maliyete dâhil edilmektedir. İşletmeler fiili maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet, FIFO, perakende satış yöntemlerinden biri ile stoklarını değerleyebilirler.³⁷

Vergi Usul Kanunu açısından stok maliyetleri şu şekilde ifade edilmektedir; bir yıldan daha kısa zamanda tüketilmesi veya nakde dönüştürülmesi niyeti ile elde edilen ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, yan ürünler, artık ve hurda vb. varlıkların maliyetini oluşturmaktadır. Tanımda geçen kavramları açacak olursak;

Üretim ve diğer işlemlerde tüketilmek amacıyla işletmede tutulan hammadde, yardımcı madde, işletme ve ambalaj malzemesi ile diğer malzemeler ilk madde ve malzeme maliyetini oluşturur, tamamlanmamış yani mamule dönüşmemiş fakat direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış üretimi süren unsurlar yarı mamul maliyetini oluşturur. Satış için bekleyen üretimi tamamlanmış unsurlar mamul maliyetini oluşturur. Üzerinde işlem yapılmadan satmak niyetiyle alınmış olan unsurlarda ticari mal maliyetini oluşturur.³⁸

VUK 238'e göre finansman giderlerinden faaliyet dönemi sonunda stoklara pay verilmesi zorunluluğu olmadığından, finansman gideri gerçekleştiğinde gider yazılabilir. Yani stoklar maliyet bedeliyle, finansman giderinden pay verilmeden kaydedilir. VUK'a göre ithalatı yapılan stokta ortaya çıkan ve işletmeye girmesi aşamasına kadar oluşan kur farklarının maliyete işlenmesi zorunluluk taşımaktadır. Kayıtlara girdiği tarihten sonra ortaya çıkmış olan kur farkları konusunda ise serbestlik vardır.³⁹ İlgili döneme gider yazılması veya maliyete eklenmesi işletmeye bırakılmıştır. Finansman ihtiyacı için kredi

³⁵ Selvi ve Ercan, s.48. Selçuk Yalçın, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme Değerleme Sunum ve Açıklamalar, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 60-2019, s.203.

³⁶ Yartaş, s.77.

³⁷ Akbulut (Ed.), s.92. Akbulut, s.210.

³⁸ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.143.

³⁹ Yartaş, s.81. Taştan, s.35.

kuruluşlarına ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ilgili dönem sonlarında stoklara pay vermede de serbestlik vardır. İşletme faiz ve komisyonları direkt gider olarak da yazabilir stokların maliyetine de dâhil edebilir. Vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkı ise malın maliyetine dâhil edilir.⁴⁰ TMS 2’de ise vade farkı stok maliyetinde dâhil edilmeyip finansman gideri olarak kaydedilir. Standart bu sayede stokun aşırı değerlemesinin önüne geçmeyi amaçlamıştır.

VUK’a göre vade farkları faturaya dâhil edilse de edilmese de malın alımına ilişkin kabul edildiği için maliyete eklenir. Ancak özel bir durum ise şudur; vade farkını maliyete ekleme işlemi satış anına kadar yapılır. Satıştan sonra vade farkını maliyete ekleme işlemi yapılmayıp vade farkı gider yazılmalıdır. Çünkü satış sırasında maliyet sonuç hesaplarına zaten yazılmış olmaktadır.⁴¹

Vade farklarının maliyete ilave edilmesi ya da finansman gideri yazılması noktasında oluşabilecek dönem karı veya zararı farkları stoklar satılmadan dönem sonunda stoklarda bekleyip beklememesine göre farklılık gösterir. Çünkü VUK’a göre vade farkları maliyete eklenmişken, Standartlara göre finansman giderine yazıldığından dönem kar zararına etki oluşturur. Yine brüt satış rakamları da farklılaşacaktır.⁴²

ÖRNEK⁴³: X işletmesi tanesi 2.000 TL olan malları 4 ay vade ile 2.200 TL ile 20 adet almıştır. Aldıktan 5 ay sonra 2.400 TL’ye 5 tane satmıştır. Kalanları da aynı yıl içinde 2.600 TL’den satmıştır. KDV dikkate almadan sürekli envanter yöntemini dikkate alınız.

⁴⁰ Akgün, s.234. Akbulut (Ed.), s.96.

⁴¹ Yartaş, 82.

⁴² Gönen ve Demir, s.167.

⁴³ Gönen ve Demir, s.166.

Vergi Usul Kanununa göre şöyle kaydedilir;

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	44.000		
100 KASA		44.000	
----- / -----			
100 KASA	12.000		
600 YURT İÇİ SATŞ.		12.000	
----- / -----			
621 SAT. TİC. MAL. MALYT.	5.500		
153 TİC. MAL.		11.000	
----- / -----			
100 KASA	39.000		
600 YURT İÇİ SATŞ.		39.000	
----- / -----			
621 SAT. TİC. MAL. MALYT.	33.000		
153 TİC. MAL.		33.000	
----- / -----			

TMS 2'ye göre ise kayıt şöyle yapılır;

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	40.000		
780 FİNANSMAN GİD	4.000		
100 KASA		44.000	
----- / -----			
100 KASA	12.000		
600 YURT İÇİ SATŞ.		12.000	
----- / -----			
621 SAT. TİC. MAL. MALYT.	10.000		
153 TİC. MAL.		10.000	
----- / -----			
100 KASA	39.000		
600 YURT İÇİ SATŞ.		39.000	
----- / -----			
621 SAT. TİC. MAL. MALYT.	30.000		
153 TİC. MAL.		30.000	
----- / -----			

İşletme tarafından ödemenin zamanında yapılmaması ile ortaya çıkan vade farkı emtianın maliyetine dâhil edilmez dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Bu konuda VUK

ve TMS 2 arasında benzerlik bulunmaktadır. Yapılan ıskontolar da malın maliyetine eklenir.⁴⁴

Stokların maliyetinin hesaplanmasında da birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Stok maliyeti hesaplanırken;

BOBİ FRS’de tam maliyet veya isteğe bağlı olarak da normal maliyet yöntemi kullanılabilir.

TMS 2’ye göre normal maliyet yöntemi kullanılabilir.

VUK’a göre ise tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır.⁴⁵

Tam maliyet yönteminden kastedilen; direkt ilk madde malzemeler ve işçiliklerle genel üretim giderlerinin sabit ve değişken tümünün maliyete dâhil edilmesi durumudur. Emtia aktifleştirilene kadar yapılan tüm harcamalar da emtianın maliyetine eklenmektedir.⁴⁶

ÖRNEK⁴⁷: G işletmesi %40 kapasite ile üretim yapmış ve 4.000 adet üretim gerçekleştirmiştir. Üretimi tamamlanan ürünlerinde 8.000.000 TL’ye satıldığı varsayılırsa maliyet hesaplaması şöyle oluşur;

Tam maliyet yöntemine göre;

DİMMG		2.400.000
DİG		2.000.000
GÜG		1.600.000
Değişken GÜG	400.000	
Sabit GÜG	1.200.000	
Toplam Üretim Maliyeti		6.000.000
Birim Maliyet		1.500

⁴⁴ Arısoy, s.31. Akbulut, s.225.

⁴⁵ Kıymetli Şen ve Özbirecikli, s.468.

⁴⁶ Akbulut (Ed.), s.93.

⁴⁷ Arısoy, s.23-26.

Gelir tablosuna bakacak olursak;

Net Satışlar	8.000.000
Satışların Maliyeti (-)	(6.000.000)
Brüt Satış Karı	2.000.000

Değişken maliyet yöntemine göre;

DİMMG		2.400.000
DİG		2.000.000
GÜG		400.000
Değişken GÜG	400.000	
Değişken Üretim Maliyeti		4.800.000
Değişken Birim Maliyet		1.200

Gelir tablosuna bakacak olursak;

Net Satışlar	8.000.000
Değişken Satışların Maliyeti (-)	(4.800.000)
Katkı Payı	3.200.000
Sabit Satışların maliyeti (-)	(1.200.000)
Brüt Satış Karı	2.000.000

Normal maliyet yöntemine göre;

Öncelikle kapasite kullanımına göre sabit giderlerin hesaplamasını yapmamız gerekmektedir. $1.200.000 \times \%40 = 480.000$ TL'dir. $1.200.000 - 480.000 = 720.000$ TL de dönem giderine yazılır.

DİMMG		2.400.000
DİG		4.000.000
GÜG		880.000

Değişken GÜG	400.000	
Sabit GÜG	480.000	
Normal Üretim Maliyeti		5.280.000
Normal Birim Maliyet		1.320

Gelir tablosuna bakacak olursak;

Net Satışlar	8.000.000
Normal Satışların Maliyeti (-)	(5.280.000)
Brüt Satış Karı	2.720.000
Olağandışı Gider ve Zararlar	(720.00)
Çalışmayan Kısım Gid. ve Zarar(-)	
Dönem Karı veya Zararı	2.000.000

ÖRNEK⁴⁸: X işletmesi 01.11.2019 tarihinde 40.000 TL’lik malı 3 ay vade ile 44.000 TL’ye senetle almıştır. KDV’si peşindir.

Bu örnekte vade farkı VUK’a göre maliyete ilave edilmektedir. TMS’ye göre ise maliyete ilave etmek yerine vade farkı ayırımı yapılarak dönem giderine alınması gerekir. Vade farkı dönem gideri olarak muhasebeleştirilene kadar 322’de izlenebilir. Vade farkı farklı faaliyet dönemini kapsadığı içinde etkin faiz hesaplamasına göre dağıtımı yapılır.

a) VUK’a göre;

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	44.000		
191 İNDİRİLECEK KDV.	7.920		
321 BORÇ SENETLERİ		44.000	
100 KASA		7.920	
Alım			
----- / -----			
321 BORÇ SENETLERİ	44.000		
100 KASA			44.000
Vade dolduğunda ödeme kaydı.			
----- / -----			

⁴⁸ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.148-150.

b) TMS'ye göre

$$\text{Etkin faiz oranı} = (44.000/40.000)^{1/(3/12)} - 1 = 0.46$$

$$\text{Senedin bilanço tarihindeki itfa edilmiş maliyeti: } 44.000/(1+0.46)^{1/12} = 42.624$$

$$\text{Sonraki döneme ait olan kısım: } 44.000 - 42.624 = 1.378$$

----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR	40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV.	7.920	
322 BORÇ SENET. REESK.	4.000	
321 BORÇ SENETLERİ		44.000
100 KASA		7.920
Alım		
----- / -----		
780 FİNANSMAN GİD.	2.624	
322 BORÇ SENETLERİ		2.624
REESK.		
Yılsonunda vade farkının gider yazılması.		
----- / -----		
780 FİNANSMAN GİD.	1.378	
322 BORÇ SENETLERİ		1.378
REESK.		
Yılsonunda vade farkının gider yazılması.		
----- / -----		
321 BORÇ SENETLERİ	44.000	
100 KASA		44.000
Vade dolduğunda ödeme kaydı.		
----- / -----		

Stok alımında vadenin incelenmesi açısından da bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar;

- 1) BOBİ FRS'ye göre vade bir yıl ve altında ise vade farkı ayrıştırılmadan vadeli fiyat üzerinden kayıt altına alınırken vade bir yılın üzerinde ise etkin faiz yöntemi ile vade farkı ayrıştırılması yoluna gidilmektedir.
- 2) TMS 2'ye göre stok alımında tüm vade farklarını ayrıştırmak gerekmektedir. Ve bu tutar ilgili dönemde finansman giderleri olarak kayıt altına alınır. Yani peşin değerle kaydedilir. Vade farkıyla ilgili bedel faiz gideri halinde sonuç

hesaplarına kaydedilir. Faaliyet dönemi sonunda da ilgili tutar ticari kara ilave edilerek düzeltilmesi yapılır.⁴⁹

- 3) VUK'a göre ise stoklarda ne olursa olsun vade farkı ayrıştırması yoluna gidilmemektedir, vadeli bedel üzerinden kayıt altına alınmaktadır. Vade farkına isabet eden kısımda stok maliyetine eklenmektedir. Buradaki istisna ise işletme alacaklarına reeskont uyguluyorsa stok alımında ortaya çıkan borcuna da reeskont uygulaması tutarlılık kavramı gereği yapılmalıdır.⁵⁰

TMS de özellikli varlık niteliği olan stoklar için ayırım bulunurken, Vergi mevzuatında özellikli varlık ayırımı yapılmamıştır. Bu nedenle stok alımıyla direkt ilgisi olan kredi faizi ve vade farkları stok maliyetine ilave edilmektedir. Stok işletme aktifine dâhil edildikten sonra meydana gelen kur farkının stok maliyetine dâhil edilmesi noktasında isteğe bağlı bir durum bulunmaktadır.⁵¹

ÖRNEK: X işletmesi 01/01/2019 tarihinde 100.000TL ye 25 gün vadeli mal veresiye almıştır. Malın peşin değeri 95.000TL'dir. İşletme vade dolmadan erken ödeme yaptığı için %10 indirim yapılıyor. Malın %25'lik kısmı satılmıştır. KDV dikkate alınmamıştır.

- a) Tekdüzen muhasebe sistemine göre kayıt aşağıdaki gibi olur;

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	100 000		
320 SATICILAR		100 000	
Alım			
----- / -----			
320 SATICILAR	100 000		
103 VER. ÇEK		90 000	
153 TİCARİ MALLAR		7 500	
621 SAT. TİC. MAL. MALİYETİ		2 500	
----- / -----			

⁴⁹ Akbulut (Ed.), s.95.

⁵⁰ Kıymetli Şen ve Özbirecikli, s.468. Selvi ve Ercan, s.49.

⁵¹ Özerhan ve Yanık, s.147.

b) TMS 2 Stoklar standardına göre kayıt aşağıdaki gibi olur;

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	90 000		
328 ERT. VADE FARKI GİDERİ	10 000		
320 SATICILAR		100 000	
Alım			
----- / -----			
320 SATICILAR	100 000		
103 VER. ÇEK		90 000	
328 ERT. VADE FARKI GİDERİ		10 000	
----- / -----			

Üretim sürecinde oluşan ve olağan sınırlarda kabul edilen fireler için ayrı bir takip yapılmaz üretim maliyetine dâhil edilir. Anormal fireler içinse ayrı bir maliyet olarak görülür ve zarar kabul edilir.⁵² Bunun yanı sıra işten anlamayan personel bulundurmak, ya da uygun olmayan üretim girdisi kullanımı nedeniyle oluşan giderlerde VUK'a göre mamul maliyetine dâhil edilir.⁵³

3.3.DÖNÜŞTÜRME MALİYETİ

3.3.1.TFRS'de Dönüştürme Maliyeti

TMS 2 Stoklar standardına göre dönüştürme maliyetleri şu şekilde tanımlanabilir; hammaddelerden ve malzemelerden mamul elde etmek için kullanılan direkt işçilik ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinin belirli bir ölçüt ile dağıtılan kısmından oluşur.⁵⁴

TMS 2'de yarı mamuller ile mamul haldeki stokların maliyeti dönüştürme maliyeti kısmında ele alınmaktadır. Dönüştürme maliyetleri üretimle direkt bağlantı

⁵² Yartaş, s.111.

⁵³ Akbulut, s.285.

⁵⁴ Akbulut (Ed.), s.92.

kurulabilen işçilik maliyetleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinin ilişkilendirilen kısımlarını kapsamaktadır.⁵⁵

Dönüştürme maliyetleri, hammaddenin üretim sürecine dâhil olması ile başlar, satış anına kadar gerçekleşen aşamalarda üretimi yapılan unsurla direkt ilişkisi kurulabilen bütün direkt işçilik ve ilişkili sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur.⁵⁶

TMS 2 Stoklar standardında değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderleri ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Aşınma payları/amortismanlar, makine ve fabrikaya ait bakım onarım giderleri gibi üretilen miktarla arasında paralellik taşımayan bağımsız olan, kısmen sabit kalan üretime dair dolaylı maliyetler ile fabrikanın yönetim ve idare ile ilgili maliyetleri sabit genel üretim maliyeti başlığı altında incelenir.

Dolaylı işçilik ve malzeme türündeki, üretim miktarı ile doğrudan ilişkiye sahip olan giderler değişken genel üretim gideri olarak incelenir.

Dönüştürme maliyetinin tespitinde normal maliyet yöntemi kullanılarak; üretime dağıtılabilen GÜG maliyete eklenirken, dağıtılmayan genel üretim giderleri ait olduğu dönemde gider olarak kayıtlara alınarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

ÖRNEK⁵⁷: X işletmesi %66 kapasite ile 800.000 adet üretim yapmıştır. DİMMG 600.000TL, DİG 800.000TL, Değişken GÜG 400.000 TL, Sabit GÜG 1.200.000 TL olduğuna göre normal maliyet yöntemine göre şöyle hesaplayabiliriz.

Sabit GÜG'nin mamullere yüklenecek kısmı $600.000 \times \%66 = 400.000$ TL dir. Kalan $1.200.000 - 800.000 = 400.000$ TL sabit genel üretim gideri kısmı ise dönem giderine yazılır.

DİMMG		600.000
DİG		800.000

⁵⁵ Kızıl vd. , s.154.

⁵⁶ Arısoy, s.52.

⁵⁷ Arısoy, s.55.

GÜG		1.200.000
Değişken GÜG	400.000	
Sabit GÜG	800.000	
Değişken Üretim Maliyeti		2.600.000

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	2.600.000		
711 DİMMG YANS		600.000	
721 DİG YANS		800.000	
731 GÜG YANS		1.200.000	
Normal mal. Yön. Göre üretim			
----- / -----			
731 GÜG YANS.	1.200.000		
680 ÇAL. KISIM GİD. ZARAR	400.000		
730 GÜG		1.600.000	
Kapasite sapması			
----- / -----			

Atıl ya da düşük kapasite nedeniyle birimlere dağıtılacak sabit üretim gideri artırılmaz ve dönem giderine yazılır. Dağıtılmamış genel üretim giderleri ilgili dönemde 624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri hesabı aracılığıyla sonuç hesaplarına gider yazılır. Çok yüksek üretim miktarının olduğu faaliyet dönemlerinde normal maliyet yerine tam maliyet yöntemi kullanılarak stokların yüksek bir maliyetle değerlendirilmesi sağlanır.⁵⁸ Direkt ilk madde malzeme gideri, direkt işçilik gideri ile genel üretim giderlerinin değişken kısmı ve sabit genel üretim giderinin normal kapasitede gerçekleşen kısmı maliyetle ilişkilendirilir.

ÖRNEK: X işletmesinin normal kapasitesi 240.000 birim olup 200.000 birim üretim gerçekleştirmiştir ve üretimle ilgili giderleri şöyledir; DİMMG: 400.000, DİG: 160.000, GÜG: 320.000 (Değişken GÜG: 200.000, Sabit GÜG: 120.000).

Sabit GÜG yükleme oranı: $120.000 / 240.000 = 0,50$ TL/birim

Maliyete verilmesi gereken sabit GÜG: $0,50 \times 200.000 = 100.000$ TL

⁵⁸ Kızıl vd., s.155.

Üretim giderleri	Tam maliyet yöntemi	Normal maliyet yöntemi	Değişken maliyet yöntemi	Direkt maliyet yöntemi
DİMMG	400.000	400.000	400.000	400.000
DİG	160.000	160.000	160.000	160.000
GÜG				
Değişken GÜG	200.000	200.000	200.000	-
Sabit GÜG	120.000	100.000	-	-
Toplam Maliyet	880.000	860.000	760.000	560.000
Birim Maliyet	8,8	8,6	7,6	5,6

Normal maliyet yöntemine göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olur;

----- / -----			
151 YARI MAMULLER- ÜRETİM HS	860.000		
680 ÇALIŞMAYAN KIS. GİD.ZAR.	20.000		
711 DİMMG YANSITMA		400.000	
721 DİG YANSITMA		160.000	
731 GÜG YANSITMA		320.000	
----- / -----			

3.3.2.BOBİ FRS’de Dönüştürme Maliyeti

İlk madde malzemelerin gördüğü işlem sonucunda mamule dönüşmesi sürecinde direkt işçilik ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde oluşan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden dağıtım aracı ile mamul maliyetine eklenen giderler dönüştürme maliyetini oluşturur. Faaliyet giderlerinden üretim maliyetine yükleme yapılamaz, dönüştürme gideri olarak kullanılmaz.

Değişken genel üretim giderleri her koşulda maliyete dâhil edilir. İşletmeler sabit genel üretim giderlerinin maliyete ilave edilmesi konusunda serbest bırakılmıştır. Bu nedenle sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetine dâhil edilmesini ifade eden tam maliyet yöntemi veya sabit genel üretim giderlerinin normal kapasitede üretime yüklenmesine izin veren normal maliyet yöntemi kullanılabilir. Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmeyen kısmı olduğu dönemde Satışların Maliyetinde gösterilir. Normal maliyet yönteminde, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeni ile üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri

arttırılmaz. Genel üretim giderinin dağıtılmayan kısmı ilgili dönemin satış maliyetine yazılır.⁵⁹

ÖRNEK: X firmasının yıl içinde 300.000 adet üretim yaptığı ve 600.000 TL sabit genel üretim gideri olduğu görülmüştür. Normal üretim kapasitesi ise 400.000 adettir.

Buna göre; 600.000 TL/400.000adet: 1,50 TL/adet olur. Üretime yansıyan ise $1,50 \times 300.000 = 450.000$ TL olur. $600.000 - 450.000 = 150.000$ TL dönem giderine yazılır.

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	450.000		
620 SMM	150.000		
731 GÜĞ YANS.		600.000	
Sabit GÜĞün maliyete eklenmesi			
----- / -----			

Üretim miktarı 600.000 adet olsaydı; $600.000 \text{ TL} / 600.000 \text{ adet} = 1 \text{ TL/adet}$ olurdu. Stoklara dağıtımı yapılacak maliyette 600.000 TL olurdu.

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	600.000		
731 GÜĞ YANS.		600.000	
Sabit GÜĞ maliyete eklenmesi			
----- / -----			

Üretim normalin üstünde ise toplam sabit genel üretim giderleri toplam üretime bölünerek hesaplama yapılır böylece stoklar maliyetten yüksek bir tutarla değerlendirilmemiş olur. Normal üretim kapasitesinden kastedilen; önceden belirlenmiş olan bakım onarım faaliyeti nedeniyle oluşacak kapasite azalmalarını da hesaplayarak olağan durumlarda bir ya da birden çok dönemde oluşması beklenen ortalama miktardır. Faaliyeti herhangi bir gerekçe ile kalıcı ya da geçici olarak durmuş veya faaliyete başlamamış bölümlerin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine ilave edilmemeli giderleştirilerek Satışların Maliyetinde gösterilmelidir.

⁵⁹ Ataman ve Gökçen, s.91.

Dönüştürme maliyetleri noktasında BOBİ FRS tam maliyet ve normal maliyet yönteminin kullanılabileceğini ortaya koymuştur. Tam maliyet yönteminde değişken ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine eklenmelidir. Normal maliyet yönteminde ise sabit genel üretim giderleri, üretimin normal kapasitesi temel alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmelidir.

ÖRNEK: A mamulü üretimi ve satışını yapan X Sanayi işletmesinin 2018 yılına ilişkin gerçekleşen üretim giderleri aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk madde ve malzeme giderleri	:288 TL/adet
Direkt işçilik giderleri	:384 TL/adet
Değişken genel üretim giderleri	:192 TL/adet
Sabit Genel üretim giderleri	:180.000 TL/yıl

İşletmede 2018 yılında 375 adet K mamulü üretilmiş olup, 300 adet K mamulü satılmıştır. İşletmenin işletmenin 2018 yılı normal üretim kapasitesi 500 adettir.

İstenen: Tam Maliyet ve Normal Maliyet yöntemlerine göre işletmenin, Kar veya Zarar Tablosunda raporlayacağı Satışların maliyetini (satılan mamul maliyeti) hesaplayınız.

Çözüm: A-Tam Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti

Dönemde üretilen 375 adet K mamulünün toplam maliyeti: 504.000 TL

DİMMG :288 TL/adet x 375 adet :108.000 TL

DİG :384 TL/ adet x 375adet :144.000 TL

Değişken GÜG :192 TL/adet x 375 adet :72.000 TL

Sabit GÜG :180.000 TL

Dönem sonu stokta kalan 75 adet K mamulünün maliyeti: 100.800TL

504.000 TL / 375 adet :1.344 TL /adet Birim Üretim Maliyeti

1.344 TL/adet x 75 adet :100.800 TL Dönem Sonu Stoku Maliyeti

Satılan Mamul Maliyeti: 504.000 TL – 100.800 = 403.200 TL

Çözüm: B-Normal Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti

İşletmenin 2018 yılı üretim kapasitesi 500 adet K mamulüdür. Ancak, 2017 yılında 375 adet K mamulü üretimi yapılmıştır. İşletmenin kapasite kullanım oranı (375 adet / 500 adet) : 0,75'tir.

Dönemde üretilen 375 adet K mamulünün toplam maliyeti: 449.000 TL

DİMMG :288 TL/adet x 375 adet :108.000 TL

DİG :384 TL/ adet x 375adet :144.000 TL

Değişken GÜG :192 TL/adet x 375 adet :72.000 TL

Sabit GÜG :180.000 TL x 0,75 :135.000 TL

Dönem sonu stokta kalan 75 adet K mamulünün maliyeti: 91.800 TL

449.000TL / 375 adet :1.224 TL /adet Birim Üretim Maliyeti

1.224 TL/adet x 75 adet :91.800 TL Dönem Sonu Stoku Maliyeti

Dağıtılmayan Sabit GÜG : 180.000 TL x 0,25 :45.000 TL

Satılan Mamul Maliyeti : (449.000 – 91.800) + 45.000 :412.200 TL

3.3.3. Türk Vergi Mevzuatında Dönüştürme Maliyeti

İlk maddenin depodan alınıp mamul hale gelene kadar geçen süreç içerisinde üretime dair ortaya çıkan maliyetler mamulün dönüştürme maliyetlerini oluşturur.⁶⁰

Üretim ile ilgisi olan giderlerin mamul maliyetine eklenmesinde vergi mevzuatı açısından tam maliyet yönteminin kullanılması öngörülmüştür. Sabit üretim giderlerinin tam kapasite oranında maliyete dâhil edilmesi önerilmiştir. Üretimi gerçekleştiren mamullerin maliyeti belirlenirken, kullanılmış olan ilk madde ve malzemeler, işçilik ve genel üretim giderlerinden aldığı pay ve ambalaj vb. giderler dâhil edilirken, genel yönetim giderlerinin maliyete eklenmesi konusunda ihtiyari bir durum oluşturulmuştur.

⁶⁰ Akbulut, .s268.

Üretimi gerçekleşen mamul maliyetine dâhil olan emeğin karşılığı olarak verilen ödemeler işçilik gideri olarak kabul edilmektedir. VUK 275'e göre mamule dâhil olan işçilikler de maliyetin unsuru olarak kabul edilmektedir.⁶¹ Dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması noktasında Türk vergi mevzuatı açısından baktığımızda tam maliyet yönteminin bir zorunluluk olarak karşımızda durduğunu söylemek mümkündür. Bu açıdan tam maliyet yöntemi gereği dönemde ortaya çıkan üretim giderlerinin tümünün sabit ve değişken ayrımı yapılmadan maliyetlere ilave edilmesi ve stoklara aktarılması gerekmektedir. Tam maliyet yönteminde, üretim miktarının düşüş gösterdiği dönemlerde birim maliyetlerinin yüksek çıkması gibi yanıltıcı bir durum ortaya çıkmaktadır.⁶²

VUK'a göre kullanılan tam maliyet yöntemi atıl kapasite ilgili sabit genel üretim giderlerini de maliyetlere dâhil etmektedir.

ÖRNEK: X işletmesi bilgileri şöyledir:

Normal üretim kapasitesi: 2.000.000 adet, Ekim dönemi üretim miktarı: 1.600.000 adet, DİİMG: 400.000 TL, DİG: 200.000 TL, Değişken GÜG: 100.000 TL, Sabit GÜG: 200.000 TL.

Normal kapasite için Sabit GÜG dağıtım oranı: $200.000/2.000.000$: 0,10 TL/ad.

Maliyete eklenecek tutar: $1.600.000 \times 0,10 = 160.000$ TL

Gider yazılacak tutar: $400.000 \times 0,10 = 40.000$ TL

	BOBİ FRS (Tam maliyet)	TMS 2 (Normal maliyet)	VUK (Tam maliyet)
DİİMG	400.000	400.000	400.000
DİG	200.000	200.000	200.000
Değişken GÜG	100.000	100.000	100.000
Sabit GÜG	200.000	160.000	200.000
Toplam	900.000	860.000	900.000

⁶¹ Yartaş, s.87.

⁶² Beyhan Marşap ve Atilla Barışçı. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi, **Muhasebe ve Vergi uygulamaları Dergisi**, 2014, s.2-8.

TMS 2'ye göre dönem giderine aktarılan Sabit GÜG payları, VUK tam maliyeti kullandığı için gider kabul edilmeyecektir. Mamullerin henüz satılmadığı varsayılarak 40.000TL KKEG ve vergi oranı kadar ertelenmiş vergi varlığı kaydı yapılır. Ertelenmiş vergi varlığı: $40.000 \times 0,15 = 6.000$ TL'dir.

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	860.000		
624 DAĞITILMAYAN GÜG	40.000		
711 DİMMG YANS		400.000	
721 DİG YANS		200.000	
731 GÜG YANS		300.000	
----- / -----			
970 KKEG	40.000		
971 KKEG ALACAKLI HES		40.000	
----- / -----			
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	6.000		
692 SÜR. FAL. ERT. VER. GEL.GİD		6.000	
ETKİSİ			
----- / -----			

3.4.STOK MALİYETİNE DÂHİL EDİLMİYEN GİDERLER

3.4.1.TFRS'de Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

Stokların mevcut durumuna gelmesine katkısı olan diğer maliyetlerin, stok maliyetine katkıları oranında dâhil edilmesi öngörülmüştür. Örnek verecek olursak; hususi nitelikli ürün tasarlama-geliştirme süreci içeren, genel üretim giderleri kapsamı dışındaki bir takım giderlerde stokların maliyeti kapsamına alınabilir (TMS 2 madde 15). Stok işletmeye girdikten sonra; tutulması için oluşan depolama gideri, genel yönetim gideri ve satış giderleri türündeki stokun mevcut hale ve konuma gelmesinde katkısı olmayan giderler dönem giderine yazılır, maliyetine yazılamaz.⁶³

İşletmeler bazı giderleri stok maliyetine almayıp ait olduğu döneme gider olarak yazmaktadır. Bunlar;

⁶³ Akbulut (Ed.), s.96-97.

- Olağandan daha fazla gerçekleşen ilk madde malzemeler, kayıp, fire ile işçilik ve diğer üretim maliyeti unsurları,
- Bir sonraki üretim aşaması süreci için gerekli olanların haricindeki depo giderleri,
- Stokların mevcut hale ve yere getirilmesinde katkı sağlamamış genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri (TMS 2 madde 16),
- Peşin Alım Fiyatı ile Vadeli Alım Fiyatı Arasındaki Farklar,
- Borçlanma Maliyetleri (Özellikli varlık niteliğindeki stoklarınki hariç).⁶⁴

ÖRNEK: X işletmesinin DİMMG 32.000, DİG 12.000, GÜG 64.000TLdir. Normalin üstünde meydana gelen maliyetleri 20.000 TL’dir ve bunun 16.000 TL’si normal 4.000 TL’si anormal fire kapsamındadır. İşletmedeki aynı dönemde 6.000 TL’lik yönetim giderinin üretime isabet eden kısmı 2.000 TL’dir.

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	108.000		
711 DİMMG YANS		32.000	
721 DİG YANS		12.000	
731 GÜG YANS		64.000	
----- / -----			
152 MAMULLER	104.000		
659 DİĞER OL. GİD. ZARAR	4.000		
151 YARI MAMUL ÜRETİM		108.000	
----- / -----			
730 GÜG	2.000		
770 GYG	4.000		
100 KASA		4.000	
----- / -----			

İşletmeler her zaman alışverişlerinde nakit kullanmazlar zaman zaman veresiye/vadeli satışlarda gerçekleşebilir. Peşin tutar ile ödemesi yapılan tutar arasında bir fark varsa, finansman içeren miktar, ilgili dönemde faiz gideri olarak kayıt altına alınabilir.

⁶⁴ Akkaya, s.75-76.

ÖRNEK: X işletmesi 01.08.2019 peşin değeri 40.000 TL olan malı 2 ay vadeli olarak 48.000 TL'ye almıştır. Dönem sonu itibariyle stokların 1/4lük kısmı kalmış kalan kısım ise 44.000 TL'ye satılmıştır.

TMS'ye göre maliyet bedeli 40.000 TL olup 8.000 TL vade farkı finansman giderine yazılır. Satılan malın maliyeti de $(40.000/4) \times 3 = 30.000$ TL'dir. Finansman gideri: 8.000 TL'dir. Dönem sonu stok ise 10.000 TL'dir.

VUK'a göre maliyet bedeli 48.000 TL'dir. Satılan malın maliyeti de $(48.000/4) \times 3 = 36.000$ TL'dir. Dönem sonu stok 12.000 TL'dir.

TMS'ye göre maliyetler $30.000 + 8.000 = 38.000$ TL olurken, VUK'a göre maliyetler 36.000 TL olur. 2.000 TL ise ticari kara eklenerek düzeltilir.

Hammaddenin üretime hazır hale getirilmesi, üretimi tamamlanan mamullerin satışa hazır hale getirilmesi, işletmenin kontrolü dışında gerçekleşen grev doğal afet gibi nedenlerle boşa giden işçilikler, işçinin çalıştığı makine bozulduğunda onun tamirini yapmak için harcadığı zamana denk gelen işçilikler diğer maliyet olarak değerlendirilebilir.⁶⁵

TMS 2 Stoklar standardında atıl kapasiteye ve düşük kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine ilave edilmemektedir. VUK ise bu konuda bir düzenleme yapmamış olmasına rağmen tam maliyet esasını kabul ettiği için atıl ve düşük kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderlerini üretim maliyetine ilave etmek gerekmektedir. Araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım, genel yönetim gibi faaliyet giderleri de TMS 2'ye göre üretim maliyetine ilave edilmemektedir. VUK açısından bakacak olursak genel yönetim giderlerinin üretim maliyetlerine ilave edilmesi noktasında serbestlik vardır.⁶⁶

Stokun/emtianın işletmeye girişine kadar oluşan kur farkları TMS 2'ye göre maliyete eklenmeyerek finansman giderine yazılırken, VUK'a göre emtianın işletmeye girişine kadar ortaya çıkan kur farkları ise maliyete dâhil edilmektedir. TMS 2'ye göre

⁶⁵ Arısoy, s.56.

⁶⁶ Akbulut, s.207.

olağandan fazla gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri stokların maliyetine eklenemezken, VUK'a göre fiili/tam maliyet yöntemi uyarınca maliyete ilave edilir.⁶⁷

3.4.2.BOBİ FRS'de Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

Stok maliyetine dâhil edilen gider kalemleri yukarıda ifade edilmişti. Bunun yanı sıra bir takım giderler BOBİ FRS de stok maliyetine alınmaz ve dönem gideri kabul edilir. Bunlar;

- Normalin üzerindeki ilk madde ve malzeme gideri ile fire ve kayıpları, İşçilik ve diğer üretim/dönüştürme maliyetleri,
- Sonraki aşamalar için zorunluluk taşıyan depolama giderlerinden fazlası (mamulün depo gideri dönem giderine yazılırken, hammadde ve yarı mamulün ki maliyete eklenir),
- Stokların mevcut haline gelmesine herhangi bir katkı sağlamayan genel yönetim giderleri ile
- Satış giderleri (BOBİ FRS Bölüm 6.15).⁶⁸

ÖRNEK: X işletmesi dönemde 2.000 adet mamul üretmiştir. Adet başına 1kg hammadde kullanması gerekirken normalin üstünde fire ve kayıpla 1,2 kg hammadde kullanılmıştır. Hammadde kg fiyatı 10 TL'dir. Üretimi tamamlanan malın satışı için 100 TL, nakliyesi için 200 TL ve depolanması için 300 TL ödenmiştir.

Kullanılan DİMMG: $1,2 \times 5 \times 1000 = 6.000$

Kullanılması gereken DİMMG: $1 \times 10 \times 2.000 = 20.000$ TL, Fire: $12.000 - 10.000 = 2.000$ TL

⁶⁷ Akbulut, s.216.

⁶⁸ Ataman ve Gökçen, s.91.

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	20.000		
659 DİĞ FAAL GİD ZARAR	2.000		
711 DİMMGİ YANS		22.000	
----- / -----			
760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.	600		
01 Satış gideri:100			
02 Nakliyesi: 200			
03 Depolama:300			
100 KASA			600
----- / -----			

Stokların maliyeti belirlenirken satın alma maliyeti ve dönüştürülme maliyetinin dışında kalan maliyetler diğer maliyetler olarak tanımlanır. Diğer maliyetler, stokların şu an ki duruma gelmesinde sunduğu katkılar oranında stok maliyetine dâhil edilmelidir.

ÖRNEK⁶⁹: X işletmesi 20.000 TL değerinde tasarım gideri yapmıştır ve bu giderin 9.000TL si özel bir sipariş için yapılmıştır.

----- / -----			
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	9.000		
750 ARGE GİD.	10.000		
100 KASA		20.000	
----- / -----			

3.4.3. Türk Vergi Mevzuatında Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

Emtia maliyetine alınması gereken harcamalar gider yazılırsa doğal olarak vergi matrahını da (mali kar) değiştirecek ve stok değeri de farklı oluşacağı için gerçeğe uygun olmayan bilgi ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle emtianın maliyetine girecek unsurların doğru tespiti önem taşır. VUK 274’e göre satın alınan emtianın maliyetine nelerin gireceği ve girmeyeceği net olarak yazılmasa da fiili maliyet esasına göre bunları belirlemek mümkündür. VUK maliyete dâhil edilmeyecek unsurlar hakkında ayrı bir düzenleme sunmamıştır. Emtia maliyetine dâhil edilecek harcama ve giderler şöyledir;

- Emtianın alım bedeli,

⁶⁹ Hale Akın ve Fahri Kuşunel, “TMS 2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 2010, S.1-2, s.322.

- İthal emtiada CIF bedeli, gümrük vergisi, ithalata ilişkin faiz ve komisyon bedelleri,
- Emtia alımına dair olan ve emtianın işletme stoklarına girmesine kadar oluşan finansman giderleri,
- Sigorta, nakliye ve diğer komisyon giderleri,
- Emtianın işletmeye girmesine kadar oluşan kur farkları,
- Alış faturasında görünen ve görünmeyip satın alma bedelinin içinde yer alan vade farkları.⁷⁰

Yukarıdaki bilgiden de anlaşılacağı gibi emtianın işletmeye girdiği ana kadar yapılan harcamalar önem taşımaktadır. Emtia stoklara alındıktan sonra oluşan emtianın iktisabı ve değerini artırmayacak türdeki sigorta, kira vb. harcamaların maliyete dâhil edilmesi noktasında serbestlik vardır. Bunun yanı sıra emtia alımı sırasında değil de faaliyet dönemi içinde kredi kullanımı nedeniyle oluşan faiz ve komisyon giderlerinin maliyete ilavesi konusunda da serbestlik vardır. Emtianın işletmeye girişinden sonra oluşacak kur farklarının maliyete ilavesi noktasında da serbestlik vardır. Emtianın alımı gerçekleştikten sonra ödemenin zamanında yapılmaması nedeniyle oluşacak vade farkları ise gider yazılabilir. Genel yönetim giderlerinin üretilen emtia maliyetine ilavesi konusunda da serbestlik vardır. İşletme isterse maliyete pay verir, isterse direkt gider hesaplarına yazar.⁷¹

Diğer maliyetlere ilişkin ise VUK 262’de ifade edilen maliyet bedeline göre; iktisadi varlık için yapılmış tüm ödemeler ile bunlara ilişkin tüm / bilumum giderlerin bütününe kapsaması noktasında TMS 2 ile uyum içinde olduğunu söylemek mümkündür.⁷²

İşletmeler faaliyetleri sırasında ıskonto ve indirim/prim gibi değişik durumlarla karşılaşmaktadırlar. İskonto genel olarak peşin alımı veya yüksek miktartlı alımı özendirmek için yapılır ve maliyete etki edecek şekilde kayda alınır. Prim ise daha ziyade her mal alışında değil tüm mal alışları nedeniyle, yıllık alışlar nedeniyle performansa

⁷⁰ Çelik, Metin. “Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti Ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2016, s.245-246.

⁷¹ Metin Çelik, s.257-249. Yalçın, s.206.

⁷² Akbulut (Ed.), s.97.

dayalı oluşur ve maliyete eklenmeyip gelir olarak kayda alınmalıdır. Özetleyecek olursak, iskontolar maliyeti azaltırken, primler maliyeti azaltmayıp faaliyet geliri kabul edilmektedir.⁷³

Gelir Vergisi Kanunu'na göre işletmede bulunan emtianın çalınması durumunda oluşan giderler ticari kazancın belirlenmesi sırasında yapılan indirim hesaplamalarının içine ilave edilememektedir. Çünkü emtianın çalınmasında ve kaybolmasında işletme yönetiminin ihmal ve kusurunun olması da muhtemel kabul edilmiştir.⁷⁴

Daha önce de belirtildiği gibi alım nedeniyle ödediğimiz bedel ile peşin bedel arasında bir farklılık varsa bu emtia maliyetinin bir unsuru kabul edilir. Burada özel bir durum bulunmaktadır; eğer bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle bir fark oluşursa bunu maliyete eklemek yerine finansman gideri olarak ele almak daha doğru olacaktır.⁷⁵

İşletmede olağan kabul edilen miktarların üzerinde bir fire ve kayıp oluşursa bunları VUK açısından maliyete eklememek daha doğrudur. Kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında ele alınan bu giderler ticari karı mali kara dönüştürmede matrahın üzerine eklenmelidir.⁷⁶

VUK 275'e göre genel yönetim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi konusunda serbestlik vardır. İşletme isterse bunları gidere yazar isterse de maliyetlere ekler. Tutarlılık açısından dönem başında bunları maliyete dâhil etme veya etmeme kararı almışsa yıl boyunca aynı kararı devam ettirmelidir.

3.5.ORTAK VE YAN ÜRÜNLER

3.5.1.TFRS'de Ortak ve Yan Ürünler

Eş zamanlı ilk madde malzeme kullanımı ile eş üretim işlemi sonucunda üretilen birden fazla ürünü ortak ürün olarak tanımlamak mümkündür. İşletmeler yan ürün, ortak

⁷³ Yartaş, s.83-84.

⁷⁴ Arısoy, s.37.

⁷⁵ Murat Gökkaya, "TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi", **Vergi Raporu Dergisi**, sayı:171, Aralık 2013, s.92.

⁷⁶ Gökkaya, s.94.

ürün veya ana ürün olarak isimlendirebileceğimiz ürünleri üretim süreçlerinde elde edebilir. Dikkat edilmesi gereken nokta maliyetleri rasyonel ve tutarlı bir yöntemle ürünlere dağıtmaktır. Çünkü her bir ürünün maliyeti bazen ayrı ayrı tespit edilemeyebilir. Maliyetin ürünlere dağıtımında piyasa değerini esas alan bir yöntem yani nispi satış değeri kullanılabilir.

ÖRNEK: X işletmesi A, B, C isiminde ortak ürünler üretmektedir. Dönem giderleri şöyledir; DİMMG: 1.000.000, DİG: 600.000, GÜG: 400.000, Toplam:2.000.000 TL

Ürünler	Miktar	Birim Fiyat	Satış Hasılatı	Oran
A	200	2.000	400.000	%20
B	300	2.200	660.000	%32
C	400	2.400	960.000	%48
Toplam	900		2.020 000	

Ortak giderlerin dağıtımı

	Ortak Gider Payı	Birim Maliyet
A	2.000.000 x 0,20: 400.000	2.000
B	2.000.000 x 0,32: 640.000	2.120
C	2.000.000 x 0,48: 960.000	2.180

Olağan iş akışında beklenen satış tutarından beklenen tamamlanma maliyeti ve beklenen satış giderlerinin düşürülmesi ile bulunan tutarı net gerçekleşebilir değer olarak ifade etmek mümkündür. Süreçte ortaya çıkmış olan yan ürünün net gerçekleşebilir değeri hesaplanırken ana ürünle ayrışma noktası sonrasında yapılması beklenen gider ve beklenen satış fiyatından indirilmelidir.

3.5.2.BOBİ FRS'de Ortak ve Yan Ürünler

İşletmelerin üretim aşamasında bazen birkaç ürün bir arada üretilmektedir. Bu ürünler, ana ürün, ortak ürün ve yan ürün olarak ifade edilebilir. Normal koşullarda her bir ürünün maliyetinin ayrı ayrı belirlenmesi gerekse de uygulamada bu her zaman belirlenemeyebilir. Böyle durumlarda ortak maliyetleri ortak ürünler arasında tutarlı dağıtmak gerekmektedir. Bu maliyet dağıtım yapılırken ana ürünlere nispi satış değeri dikkate alınarak dağıtım yapılırken, yan ürünlere ise net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülür ve bu tutar ana ürünün toplam maliyetinden çıkarılır.

ÖRNEK⁷⁷: X işletmesi A ana ürünü ile birlikte B yan ürününün de üretilmesini sağlamaktadır. Birleşik üretim bilgileri şöyledir; DİMMG: 600.000 TL, DİG:400.000 TL, GÜG: 200.000 TL B yan ürününün ayrışma noktasından sonra 2.000TL giderle 12.000 TL ye satışı beklenmektedir. Buna göre;

B yan ürününün beklenen satış fiyatı: 12.000 TL, Beklenen tamamlanma gideri: 2.000 TL ve net gerçekleşebilir değeri: 10.000 TL'dir.

Ana ürünün maliyeti: (600.000+400.000+200.000)-10.000: 1.190.000 TL olur.

Toplam maliyetler: 1.200.000+2.000: 1.202.000 TL'dir. Yan ürün ise satış fiyatı üzerinden diğer stoklara aktarılır.

----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	1.202.000		
711 DİMMG YANS		600.000	
721 DİG YANS		400.000	
731 GÜG YANS		202.000	
Maliyetlerin üretime yükl.			
----- / -----			
152 MAMULLER	1.190.000		
157 DİĞER STOKLAR	12.000		
151 YARI MAMUL ÜRETİM		1.202.000	
Üretimin tamamlanması			
----- / -----			

⁷⁷ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.126.

3.5.3. Türk Vergi Mevzuatında Ortak ve Yan Ürünler

Normal üretim sürecinde bazen birden fazla ürün oluşabilir. Bunlar ortak ürün olabileceği gibi ana ürün ile birlikte yan ürünlerde olabilir.⁷⁸ Yan ürünler, genellikle ek bir üretim süreci, çaba harcanmadan üretimin doğal süreci içerisinde oluşan, bedeli birleşik mamule göre düşük olan ürünlerdir. Ortak ürünler ise aynı üretim sürecinde oluşan ve satış bedelleri genellikle birbirine yakın ve yüksek olan ürünlerdir. Yan ürünlerin (hurda, döküntü, üstüğü, ıskarta, deşe) değeri ana ürüne nazaran oldukça değersizdir. Çoğu zaman yan ürünlerin bedelinin ana ürüne nazaran en az %10 ve daha yukarı bir oranda az olduğu varsayılır.⁷⁹ Yan ürünlerin tutarı tespit edilirken; VUK 278 uyarınca, VUK 267'deki gibi emsal bedel dikkate alınarak değerlendirilir.⁸⁰ Emsal bedel, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak belirlenemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır. Maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedeli sırayla şu kriterlere göre belirlenir; Birinci sıra: Ortalama fiyat esası, İkinci sıra: Maliyet bedeli esası ve Üçüncü sıra: Takdir esasıdır.

3.6. HİZMET SAĞLAYAN İŞLETMELERİN STOK MALİYETİ

3.6.1. TFRS'de Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

Hizmet hasılatı gelirinin, finansal tablolara yansıtılmadığı zamanlarda yani geliri elde etmediğinde ilgili gider stok hesabına alınmalıdır. Hizmetin satışı gerçekleşmemiş ise veya hizmet tamamlanmamışsa ilgili faaliyet dönemi sonunda hizmet maliyeti, stoklarda izlenir.⁸¹

Hizmet sunan işletmelerde stoklar, hizmet kontrolünü yapacak personel de dâhil olmak üzere hizmet sunumundaki direkt işçilik, kullanılacak ilk madde malzemeler,

⁷⁸ Özerhan ve Yanık, s.161.

⁷⁹ Akbulut, Karşılaştırmalı..., s.301.

⁸⁰ Akbulut (Ed.), s.97.

⁸¹ Akbulut (Ed.), s.93.

bağlantı kurulan genel yönetim giderleri ve hali hazırda elde edilmemiş gelirle ilgili hizmet maliyetleri olarak adlandırılır.⁸² Hizmet sunumunda kullanılan stokların ölçümü, üretim maliyetlerine göre yapılır. Üretime dair maliyetler hizmet gerçekleşene kadar geçici aktif hesaplarda takip edilir ve giderleştirilemez. Hizmette her dönem belirli bir oranın tamamlaması söz konusu ise gerçekleşen tutar tamamlanma yüzdesine göre dönemlere yazılır.

Hizmet sağlayan işletmelerde, direkt işçilikler, diğer maliyetler ve bağlantı kurulabilen genel giderler stok maliyetini oluşturmaktadır. Bir kısım giderler ise hizmet maliyetine eklenmemelidir. Bunlar; satışa ve genel yönetime dair işçilik bedeli ile yine bununla ilgili diğer giderlerden oluşmaktadır. Hizmet maliyetine dâhil edilmeyen giderler ait olduğu dönemde finansal tablolara gider olarak aktarılır.⁸³ Maliyetin hasılat ile eşleştirilmiş olması gerekir. Hizmet sağlayan işletmelerde stok maliyeti, kar marjlarını ya da işletme yetkililerince hizmet maliyetine dâhil edilen üretimle bağlantısı bulunmayan maliyetleri kapsamamaktadır.

Diğer işletmeler gibi hizmet işletmeleri de stoklara ilişkin satın alma, dönüştürme ve değerlendirme işlemlerini mevcut sistemde ve standartlara yönelik işlemlerde aynı şekilde yürütmektedirler.⁸⁴

TMS 2 Stoklar standardına göre tamamlanmış ve tamamlanmamış hizmet maliyeti için bilançoda ayrı hesapların kullanılması gerekirken BOBİ FRS’de böyle bir durum bulunmamaktadır.⁸⁵

740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabında birikmiş olan tutar dönem sonu itibariyle hizmet tamamlanmamışsa 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı yoluyla 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetlerine alınır. Sonraki zamanlarda hizmet bitip satışı olursa tutar 154’ün alacağına 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabında borcuna

⁸² Gökçen, Akgül, Çakıcı, 2006, s.58.

⁸³ Kızıl vd., s.157.

⁸⁴ Yiğit ve Büyükepecki, s.205.

⁸⁵ Gücenme Gençöğlu, s.13.

yazılır. Hizmet bitmesine rağmen gelir henüz gerçekleşmemişse 154'ten 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabına alınır.⁸⁶

ÖRNEK: X işletmesi eğitim hizmeti vermektedir. Umut işletmesi ile 2019 yılının ilk altı ayında personel eğitimi için 2018 Aralık ayında protokol imzalamıştır. X işletmesi ilgili personelin bilgi seviyesini ölçmek için Aralık 2018'de Y firmasından 40.000TL + %18 KDV ile hizmet almış ve eğitim araç gereçleri için de 20.000 + %18 KDV tutarında harcama yapmıştır.

----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	60.000		
191 İND. KDV.	10.800		
100 KASA		70.800	
----- / -----			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZM. MAL.	60.000		
741 HİZM. ÜRETİM MAL. YANST		60.000	
----- / -----			
741 HİZM. ÜRETİM MAL. YANST	60.000		
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		60.000	
----- / -----			

Hizmet işletmelerinde stok maliyeti ile ilgili TMS 2'nin maddesi, 2018 yılında yayınlanan son güncelleme ile kaldırılmış ve müşteri ile yapılan sözleşme sonucu katlanılan maliyetler stok ya da standart kapsamında başka bir varlık oluşumuna neden olmuyorsa TRFS 15 standardına göre belirli koşullarda varlık olarak kayıt altına alınabileceğini belirtmiştir. KGK tarafından yayınlanan taslak hesap planında da bu durumu destekler nitelikte, hizmet işletmelerinin katlanmış olduğu maliyetlerin varlık olarak kayıt altına alınmasını sağlayan hesaplar oluşturulmuştur. Uygulanmakta olan mevcut muhasebe sisteminde hizmet maliyetlerinin varlık olarak kayıt altına alınması mümkün değildir.⁸⁷

ÖRNEK: A hizmet işletmesinin 2019 yılı hizmet maliyeti 1.000.000TL olup bunun 800.000TL olan kısmın tamamlandığı ve hasılatının yapıldığı kalan kısmın ise yılsonunda 80.000TL olan kısmının tamamlanmasına rağmen hasılatının gerçekleşmediği 120.000TL ise devam etmekte olan bir hizmete aittir. Türk vergi mevzuatına göre bu 622

⁸⁶ Ünal, s.15.

⁸⁷ Yiğit ve Büyükepekci, s.209.

Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabına atılmasına rağmen Standarda göre aşağıdaki gibi kayıt yapılmalıdır.

----- / -----			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZM. MAL.	120.000		
155 TAMAMLANMIŞ HİZ. MAL	80.000		
622 SUNULAN HİZMET MAL.	800.000		
741 HİZM. ÜRETM. MAL.		1.000.000	
YANST			
----- / -----			
741 HİZM. ÜRETM. MAL. YANST	1.000.000		
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		1.000.000	
----- / -----			

3.6.2.BOBİ FRS’de Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

Hizmet işletmeleri var olan stoklarını katlanılan fedakârlıkların toplamı üzerinden yani maliyetler üzerinden ölçerler. Satış ve genel yönetime dair diğer işçilik gideri ve diğer giderler standart kapsamında hizmetin maliyetine dâhil edilmemeli, bunlar ilgili dönemin Kar zarar tablosuna gider olarak kaydedilmelidir.

Hizmet sağlayan işletmelerde stok maliyetleri aşağıdaki kalemleri içerir;

- Hizmet sunumundaki direkt işçilik gideri ve diğer maliyet unsurları,
- Hizmet sunumuna güvenilir bir ilişkisi kurulabilen diğer giderler.⁸⁸

Cari dönemde başlamasına rağmen tamamlanamamış hizmetlerin gelirleri oluşmadığı için dönemsellik kavramı gereği maliyetleri de Kar Zarar Tablolarında gösterilmeyip finansal durum tablosunda görülmesi için stoklara işlenmelidir. Bu durum TMS 2 madde 19 ile de paralellik taşımaktadır.⁸⁹

3.6.3.Türk Vergi Mevzuatında Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

TMS 2 tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin stoklarda aktifleştirilmesi ile ilgili kayıtlara olanak tanımaktadır. Yani hizmet maliyetlerinin stoklarda izlenmesine olanak tanınmaktadır. VUK’ta ise hizmet maliyetlerinin stoklarda izlenmesine dair açık bir

⁸⁸ Ataman ve Gökçen, s.92.

⁸⁹ Selvi ve Ercan, s.53.

hüküm bulunmamaktadır.⁹⁰ Doğal olarak VUK'ta hizmet maliyetinin neleri kapsadığı konusunda net bir ifade yoktur. Hizmet sunumuna dair maliyetler için ayrı tanımlanmış hesaplarda bulunmamaktadır.⁹¹ Bu nedenle de VUK madde 262'ye göre yapılmış olan maliyet tanımından hareket etmek mümkündür. (Hizmetin oluşumu ile teslimi aynı anda ise yani otel ve danışmanlık gibi ise maliyetleri dönemden döneme aktarıp aktifleştirme yapmaya gerek yoktur. Hizmet oluşumu ile teslimi farklı zamanlarda ise bir süre gerektiriyorsa yani film çekimi ve yazılım gibi ise mallar gibi düşünülür. Maliyet bedeli ile değerlendirir. Yarı mamuller gibi işlem yapılabilir.).⁹² BOBİ FRS ve TMS 2 Stoklar standardındaki gibi, VUK'ta hizmet sağlayan işletmelerle ilgili bir stok kavramı ifade edilmediği için ilgili maliyetler döneme gider olarak işlense de vergisel incelemelerde denklik ve dönemsellik ilkesi gereği gider ve gelirlerin Kar zarar tablolarına işlenmesinde tutarlılık aranmaktadır.⁹³

MSUGT'te dönemsellik kavramına yer verilmiştir. Buna göre; hasılat, kar ve gelirler aynı dönemde ki maliyet, zarar ve giderler ile karşılaştırılmalıdır. Bu konuda TMS 2 ile bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Çünkü TMS 2 hasılat için katlanılan maliyet ve giderlerle karşılaştırma yaparken, VUK ilgili dönemin maliyet ve giderleriyle karşılaştırmaya gitmektedir. İnşaat onarım ve hakediş işlemlerinde ise Gelir Vergisi madde 42'ye göre işin bittiği yıl kar veya zarar kesin olarak belirlenir. Yani şunu söyleyebiliriz inşaat işlemleri konusunda Gelir vergisi ile TMS 2 arasında kayda almada, aktife almada benzerlik bulunmaktadır.⁹⁴

VUK'ta henüz tahakkuk etmemiş fakat belirli bir maliyete katlanılmış olan bedelin varlık kalemleri arasında gösterilmesine dair bir bilgi yer almamaktadır. Bir diğer ifade ile sunumu yapılmamasına rağmen belirli maliyetleri oluşmuş hizmet bedelleri varlıklarda gösterilmemelidir.⁹⁵ TMS 2 Madde 19'a göre ise sunulan hizmete dair hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı hallerde ilgili giderler stoklarda

⁹⁰ Akgün, s.235. Gökkaya, s.95.

⁹¹ Gönen ve Demir, s.165.

⁹² Akbulut (Ed.), s.94.

⁹³ Selvi ve Ercan, s.54.

⁹⁴ Gökkaya, s.95.

⁹⁵ Gönen ve Demir, s.165.

izlenebilmektedir. Doğal olarak TMS 2'ye göre hizmet maliyetleri de aktifleştirilebilmektedir.⁹⁶

Faaliyet dönemi içinde ortaya çıkan giderler Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre 740 hizmet üretim maliyeti hesabına yazılır ve dönem sonunda ise yansıtma hesabı yoluyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına kaydedilir. TMS' ye göre ise faaliyet dönemi sonunda 740'taki tutar 622'ye değil tamamlanmış hizmet maliyetleri ya da tamamlanmamış hizmet maliyetleri hesabına aktarılır. Üretimi gerçekleşmiş hasılatı oluşmamış stoklar tamamlanmış hizmet maliyetinde takip edilirken üretimi tamamlanmamış hizmet üretimleri ise tamamlanmamış hizmet maliyetleri hesabına kaydedilir.⁹⁷

ÖRNEK: X İşletmesi yazılım işiyle uğraşmaktadır. A yazılımı hazırlamak amacıyla toplam 20.000 TL ve B programı için de 40.000 TL harcama yapmıştır. Yılsonu itibari ile A yazılımı tamamlanmış olmasına rağmen satılmamış olduğu tespit edilmiştir.

----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ İLGİLİ HESAP	60.000		60.000
----- / -----			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZ. MAL.	40.000		
155 TAMAMLANMIŞ HİZ. MAL.	20.000		
741 HİZMET ÜRT. MAL. YNS.			60.000
----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	40.000		
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZ. MAL.			40.000
Gelecek yılbaşında bu kayıt yapılır.			
----- / -----			

154' te bekleyen hizmet tamamlanıp satıldığında 622 nolu hesaba aktarılır. Satış yapılmamış ise 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır.⁹⁸

⁹⁶ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.146.

⁹⁷ Özerhan ve Yanık, s.166.

⁹⁸ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2017, s.44.

3.7.STOKLARIN ÖLÇÜMÜ

3.7.1.TFRS’de Stokların Ölçümü

TMS 2 Stoklar standardı açısından stoklarla ilgili ilk ölçüm maliyet bedeli ile yapılmaktadır.⁹⁹ Stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değeri arasında hangisi düşük ise ona göre değerlendirilir.

TMS 2 Stoklar standardı birtakım stokların ölçümünde kullanılmamaktadır. Tarım ve orman kaynaklı ürünleri, hasat zamanı sonrasındaki tarımsal ürünleri, mineral ve mineral benzeri ürünleri üretenlerin, stokları net gerçekleşebilir değer ile ölçtükleri dikkate alınarak bu standart kapsamında ölçüme tabi tutulmaz. Ayrıca satış için yaptıkları giderleri düşerek rayiç bedel üzerinden yani gerçeğe uygun değerden elinde stok bulunduranlar da bu standart kapsamında ölçüme tabi tutulmaz. Değişik gerekçelerle satışın garanti olduğu yani ürünün satılmama durumunun olmadığı durumlarda stoklar net gerçekleşebilir değer ile ölçülür.

Faiz farkı, kur farkı gibi borçlanma maliyetleri satın alma maliyeti içerisine eklenmemelidir. Ticari iskonto ve diğer indirimler satın alma maliyeti belirlenirken indirim konusu yapılmalıdır.¹⁰⁰

BOBİ FRS ile TMS 2 arasında bir takım farklılıkta bulunmaktadır. Bunları şöyle ifade edebiliriz;

- BOBİ FRS’de peşin olmayan yani vadeli alımda bir yıl veya daha az vadeli ödeme ile alınan stokların vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen veya ödenecek nakit tutar üzerinden ölçülür. TMS 2’de ise bir yıldan kısa veya uzun süreli vade karşılığında satın alınan stoklarda vade farkı ayrıştırılmalı peşin fiyattan ölçülmelidir.
- BOBİ FRS’ de dönüştürme maliyetleri belirlenirken tam maliyet yöntemi kullanılmakta TMS 2’de ise normal maliyet yöntemi önerilmektedir. Sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tümünün dönüştürme

⁹⁹ Akbulut (Ed.), s.91.

¹⁰⁰ Gücenme Gençoğlu, s.12.

maliyetine eklenmesiyle tam maliyet yöntemi kullanılmış olur. Çalışmayan bölümlerin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmeden satışların maliyeti gideri olarak yazılır. Değer düşüklüğü sonrasında belirlenen değer stokun maliyet bedelini aşmamalıdır.

- TMS 2’ deki durumun aksine BOBİ FRS’ de karşılık iptalleri sebebi ile satış maliyetinin azaltılması söz konusu olmamaktadır.
- Stok maliyetinde dâhil edilmeyen giderler TMS 2 ve BOBİ FRS Madde 6.15’ te benzerlik taşımaktadır.
- BOBİ FRS Madde 6.17’de hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyetine değinilmiştir. Bu işletmeler stoklarını üretim için katlanılan maliyetler üzerinden ölçebilir. Satış ve genel yönetime dair işçilik ve diğer giderler hizmet maliyetine eklenmez bunlar gerçekleştiği döneme gider olarak kaydedilir. Bu durum TMS 2 ile uyum içindedir. Fakat TMS 2’de tamamlanmış, tamamlanmamış hizmet maliyetinin finansal tabloda gösterilmesi salık verilirken BOBİ FRS’ de buna değinilmemiştir.¹⁰¹

TMS 2 Stoklar standardına göre stokların maliyeti net gerçekleşebilir değere indirilir.

3.7.2.BOBİ FRS’de Stokların Ölçümü

BOBİ FRS ile TMS arasında stokların ele alınışında uyum olduğu görülmektedir. Stoklar net gerçekleşebilir değer ile maliyet bedeli arasında düşük olanı üzerinden ölçülmelidir. Değer düşüklüğü oluşmasında, defter değeri net gerçekleşebilir değere indirilmelidir. BOBİ FRS’ye göre indirim tutarı değer düşüklüğü zararını oluşturmakta ve kâr zarar tablosunda satışların maliyetine yansıtılmaktadır.¹⁰²

¹⁰¹ Gücenme Gençoğlu, s.13.

¹⁰² Alataş ve Kılıç, s.463-464.

Örgütlenmiş piyasalarda, borsalarda işlem görmekte olan stok niteliği taşıyan altın vb. değerli madenler, ilgili rapor dönemi sonunda piyasa değeri üzerinden ölçüme tabi tutulmalıdır. BOBİ FRS’de yer alan bu ifade TMS 2’de bulunmamaktadır.¹⁰³

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı – (Tahmini Tamamlanma Maliyetleri + Satış İçin Gerekli Tahmini Maliyetler)

Üretim ile ilgili giderlerin oluşmuş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre mamul maliyetleri belirlenmelidir. Sonuçların fiili maliyete yakın olması durumunda standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyet ölçüm yöntemleri de kullanılabilir. Standart maliyet hesaplamasında hammadde ve malzemenin, işçiliğin, kapasite ve verimliliğin normal olması durumu temel alınır. Standart maliyetlerin belirli aralıklarla denetlenmesi gerekiyorsa yeniden belirlenmesi önem taşır. Perakende yönteminde ise maliyet, stokların satış tutarından muhtemel brüt kar marjının çıkarılması yoluyla bulunabilir. Stok maliyetleri hesaplanırken FİFO ya da Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminden biri kullanılabilir.¹⁰⁴ Ancak LİFO Yöntemi kullanılamamaktadır.

İlk ölçümde stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetlerden oluşur. Ticari iskonto ve indirimler de indirim konusu yapılmalıdır.

BOBİ FRS’ye göre stokun bir yıldan daha fazla vadeli ödeme ile alınması durumlarında vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemi ile hesaplanmalı ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır. BOBİ FRS’ye göre ise stokların ilgili borçlanma maliyeti ilgili dönemde kar veya zarara yansıtılmalıdır. Fakat üretilmesi normal koşullarda bir yıldan daha uzun süren stoklarda üstlenilen borçlanma maliyeti satışa hazır hale gelinceye kadar stokun maliyetine dâhil edilmelidir.¹⁰⁵

¹⁰³H.Pınar Kaya, “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran 2018, 20(2), s.273.

¹⁰⁴ Gücenme Gençoğlu, s.12.

¹⁰⁵ Gücenme Gençoğlu, s.12.

3.7.3.Türk Vergi Mevzuatında Stokların Ölçümü

Stokların değerlemesinde BOBİ FRS ve TMS 2 arasında uyum bulunmaktadır. Maliyet ve net gerçekleşebilir değerden hangisi düşük ise o kullanılır. VUK'a göre ise stokların değerlemesinde maliyet bedeli kullanılır.¹⁰⁶

Stoklar, VUK ve TMS/TFRS'de ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile kayda alınır. VUK'a göre bir iktisadi unsurun elde edilmesi, kazanımı ya da değer artışı gerekçesiyle yapılacak ödemeler ve ilgili giderler maliyet bedeli olarak adlandırılmaktadır. TMS 2 Stoklar standardına göre mamul maliyetine genel yönetim giderlerinden pay verilmezken, VUK madde 275'e göre pay verilebilmektedir.

TMS 2 ile VUK arasında bir farklılıkta, vade ve kur farklarında ortaya çıkmaktadır. VUK madde 262'ye göre stok alımlarında oluşan kur ve vade farkları maliyet bedeline ilave edilirken; TMS 2 madde 18'e göre ise vade farkları finanse edildiği dönemlerde faiz gideri olarak kaydedilmektedir. Fakat vade sonraki yıllara da sarkıyorsa ilgili faiz gideri etkin faiz yöntemine göre kaydedilir.¹⁰⁷

3.8.STOKLARIN BORÇLANMA MALİYETLERİ

3.8.1.TFRS'de Stokların Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri TMS 23 standardında faiz ve diğer giderlerle ilgili olarak ele alınmıştır.¹⁰⁸ Bu standarda göre borçlanma maliyetleri; işletmenin yapmış olduğu borçlanmalarla ilgili olarak katlandığı faiz ve diğer giderleri kapsamaktadır. Özellikle varlık ise; hedeflenen kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi uzun bir zamanı gerektiren varlıklar olarak ele alınabilir. Stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve taşıyıcı bitkiler özellikli varlık olabilmektedir. Borçlanma maliyetinin stok maliyetine dâhil edilebilmesi için özellikli varlık olması gerekmektedir.¹⁰⁹ TMS 2 Stoklar standardı vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farklarını maliyete eklemek yerine faiz giderlerine yazmayı salık vermektedir.

¹⁰⁶ Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS / TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2012, s.207.

¹⁰⁷ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.145.

¹⁰⁸ Yalçın, s.204.

¹⁰⁹ Kaya, s.275.

Çünkü peşin alış fiyatı ile vadeli alış fiyatı arasındaki farkın finansman unsuru olduğu için faiz gideri olarak kayda alınması gerekmektedir. Borçlanma maliyetleri aslında finansman gideridir diyebilmek mümkündür. Çünkü borçlanma maliyetleri faiz ve diğer giderleri içine alır. Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine ilave edildiği ayrıcalıklı durumlar da mevcuttur. Buna göre özellikli varlık kapsamında olan ve satılabilecek hale gelmesi uzun bir zamanı kapsayan stokların borçlanma maliyetleri ilgili stokun maliyetine dâhil edilir. Borçlanma maliyetleri faiz, kur farkı, vade farkı, kredi komisyonları ve vergi kalemlerinden oluşur.

Özellikli varlığın elde edilmesi üretimi ve inşası ile direkt bağlantısı kurulabilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine ilave edilir. İlgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir ölçümü ve ilerleyen zamanda işletmeye ekonomik yarar sağlaması muhtemel olduğu zamanlarda özellikli varlığın bir unsuru gibi aktifleştirilir.

ÖRNEK: X işletmesi 2019 yılında inşa edeceği bir yeraltı tesisi için 1 yıl vadeli 200.000TL kredi kullanmış ve krediye dair ilgili yıl için 48.000TL faiz gideri bulunmaktadır. Yer altı tesisi özellikli varlık niteliğindedir. Bu nedenle maliyetler tesis maliyetine ilave edilir.

----- / -----			
780 FİNANSMAN GİD.	48.000		
300 BANKA KREDİLERİ		48.000	
----- / -----			
258 YAPL. OLAN. YAT.	48.000		
781 FİN GİD. YANS		48.000	
----- / -----			
781 FİN GİD YANS	48.000		
780 FİN GİD.		48.000	
----- / -----			

Özellikli stok olması halinde kur farkları maliyetin içine dâhil edilmekte aksi halde gider olarak kabul edilmektedir. Stok aktifleştirilene kadar kur farkları maliyete eklenirken aktifleştikten sonra gidere yazılmaktadır.¹¹⁰

¹¹⁰ Akgün, s.234.

----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR HS.	X	
322 BORÇ SENETLERİ REESK.	X	
322 01 Ertelenmiş Faiz Gideleri		X
320 SATICILAR		
Vadeli Alım		
----- / -----		
320 SATICILAR	X	
780 FİNANS. GİD.	X	
322 BORÇ SENETLERİ REESK		X
322 01 Ertelenmiş Faiz Gideleri		
102 BANKALAR		X
Ertelenmiş faiz giderini vadesinde gider yazma		
----- /-----		

ÖRNEK:¹¹¹ Finansal tablolarını aylık düzenleyen Deniz İşletmesi 01.12.2018 tarihinde 10.600 TL'ye 3 ay vadeli mal alıyor. Malın peşin tutarı 10.000 TL olarak tespit edilmiştir.

İç iskonto oranı 0,2660'dır. Etkin faiz yöntemine göre faiz şöyle hesaplanmalıdır.

A: Tutar n: Iskonto oranı t: Vadeye kalan gün

$$(A/(1+n)^{(t/360)})-A = (10.600/(1+0,2660)^{(30/360)})-10.600 = 206 \text{ TL}$$

----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR HS.	10.000	
328 ERT. VADE FARKI GİDERİ	600	
320 SATICILAR		10.600
Alım		
----- / -----		
780 FİNANS. GİD.	206	
328 ERT. VADE FARKI GİDERİ		206
31.12.2018 Yapılacak kayıt-gidere yazma		
----- /-----		

¹¹¹ Özerhan ve Yanık, s.148-149.

Ertelenmiş giderlere aktarılmış olan 600 TL'lik vade farkı Ocak ve Şubat aylarında da yapılacak kayıtlarla ikinci kayıttaki gibi finansman giderlerine yazılır.

Stoklar tümü yılsonunda satılırsa 2018 yılı finansman gideri vergi matrahından düşülür. Doğal olarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmasına gerek kalmaz. Fakat stokun tamamının dönem sonu satılmaması halinde aralık ayında finansman giderlerine yazılan tutar vergi noktasında KKEG olarak vergi matrahına eklenir. Böyle durumlarda ertelenmiş vergi varlığı hesaplanarak kayıt altına alınmalıdır.

----- / -----		
284 ERT. VERGİ VARLIĞI	41,2	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		41,2
206x0,20=41,2		
----- / -----		

3.8.2.BOBİ FRS'de Stokların Borçlanma Maliyetleri

Üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların borçlanma maliyeti stok maliyetine dâhil edilebilmektedir.¹¹² Stokların alımı sırasında bir yıl veya daha az vadeli bir ödeme işlemi ortaya çıkmışsa oluşan vade farkının ayrıştırılması yapılmadan, ödenmiş olan veya ödenecek olan bedel üzerinden ölçülmesi yapılmaktadır. Vadenin bir yılın üzerinde olması durumunda ise stokların borçlanma maliyeti, vade farkı ayrıştırılarak işleme tabi tutulur. Yani bir yılın üzerinde vadeli fiyat değil peşin fiyat kabul edilir. Vadenin bir yılın üzerinde olması durumunda vade tutarları etkin faiz yöntemine göre belirlenerek faiz giderine yazılır.

ÖRNEK: X işletmesi 1 Ocak 2018 tarihinde 24 ay sonra senetle ödeme koşuluyla 4.000.000TL değerindeki hammaddeyi 4.600.000TL + %18 KDV ile almıştır. KDV'yi peşin vermiştir.

Bu işlemde 150'ye peşin değer üzerinden kaydedilirken, 421'e vadeli değer yazılır. Vade farkı ise Ertelenmiş vade farkı hesabına yazılır.

¹¹² Kaya, s.275.

----- / -----			
150 İLK MADDE MALZ.	4.000.000		
191 İND. KDV	828.000		
324 ERT. VADE FARKI GİDERİ	600.000		
100 KASA		828.000	
421 BORÇ SENETLERİ		4.600.000	
Alım			
----- / -----			

Dönem sonunda ertelenmiş vade farkındaki 300.000 TL etkin faiz yöntemi ile hesaplanarak 2018 finansman giderlerine yazılır. (Etkin faiz oranı 0,07238 kabul edilirse)

$4.000.000 \times 0,07238 = 289.352$ TL'lik kısmı alındığı yıla aittir. Bu tutarın cari yıl giderlerine ilavesi yapılır.

----- 31.12-----			
780 FİNANSMAN GİDERİ	289.352		
324 ERT. VADE FARKI GİDERİ		289.352	
Vade farkını gider yazma			
----- / -----			

Stokları ilgilendiren borçlanma maliyetleri oluştukları faaliyet döneminde kar zarara yansıtılmalıdır. Burada ayrıcalıklı bir durum vardır; üretimi normal koşullarda bir yılın üzerinde bir zaman diliminde gerçekleşecekse, karşılanacak borçlanma maliyetleri stok satışa hazır hale gelene kadar stokun maliyetine dâhil edilmelidir.

ÖRNEK¹¹³: X işletmesi Y firması için Kasım 2018'de yüksek kapasiteli bir tanker üretimine geçmiştir. Üretimin 14 ay süreceği tespit edilmiştir. X işletmesi bu işlem için Z Bank'tan 24.000.000 TL kredi çekmiştir. Kredi geri ödemesi ayda 2.000.000 TL olup 14 ayda ödenecektir. Aralık ayında verilen ilk taksitin 2.000.000 TL'sinin 700.000 TL'si faizdir. (Tanker yapımı bir yıldan fazla sürede tamamlanacağı için borçlanma maliyeti tankerin maliyetine ilave edilir.)

¹¹³ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.119.

----- / -----			
780 FİNANSMAN GİDERİ	700.000		
300 BANKA KREDİLERİ	1.300.000		
102 BANKA		2.000.000	
Aralık Kredi taksit ödemesi			
----- / -----			
151 YARI MAMUL ÜRETİM	700.000		
781 FİN. GİD. YANS.		700.000	
Kredi faizinin maliyete eklenmesi			
----- / -----			

Bu örnekteki stokun niteliği üretilmesi normal koşullarda bir yılın altında tamamlanacak türde olsaydı borçlanma maliyeti maliyete değil dönem giderine yazılması gerekirdi. Bu durumda şöyle olurdu;

----- / -----			
660 KISA VADE. BORÇL. GİDERİ	700.000		
781 FİN.GİD. YANS.		700.000	
Kredi faizinin dönem gid. yazılması			
----- / -----			

BOBİ FRS’ye göre “üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan maliyetler”, TMS 2’ye göre ise “özellikli varlık” niteliği taşıyan stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zarara aktarılmaz, stok maliyeti olarak muhasebeleştirilir.¹¹⁴

3.8.3.Türk Vergi Mevzuatında Stokların Borçlanma Maliyetleri

Maliye Bakanlığı’nın 238 seri nolu VUK Genel Tebliği’ne baktığımızda ithal edilmiş olan emtiaya dair oluşan ve emtianın işletme aktifine dâhil edildiği ana kadar oluşan kur farklarının maliyete alınması zorunluluk taşımaktadır. Ancak stoklarda bulunan emtia ile ilgili ilerleyen zamanda ortaya çıkan kur farklarının maliyet ya da gider yazılması noktasında serbestlik bulunmaktadır. Dönem sonunda stoklara faiz ve komisyon giderlerinden pay verilme noktasında da serbestlik vardır. İster maliyete ekler ister gidere yazar.¹¹⁵

¹¹⁴ Kaya, s.282.

¹¹⁵ Akgün, s.234.

İşletmelerin stoklarla ilgili katlandıkları borçlanma maliyetleri Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 238 sayılı Vergi usul kanunu genel tebliği ile düzenlenmiştir. VUK 262'ye göre maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. VUK 274'e göre alınan veya üretilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Doğal iktisadi kıymetin işletmeye girdiği tarihe kadar oluşan kur farkı vb. giderlerde maliyete eklenir. Stokta kalan emtia ile ilgili sonradan oluşan kur farkları konusunda ise maliyete ekleme ya da gider yazma konusunda karar işletmeye bırakılmıştır. Banka ve kredi kuruluşlarından alınan krediler için katlanılan faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verme noktasında da karar işletmeye bırakılmıştır.¹¹⁶

Türk vergi mevzuatı açısından bakacak olursak özellikli varlık şeklinde bir ayırım yapılmamıştır. Stokların alımında ortaya çıkan vade farkları ve kredi faizleri ister bir yıl üzeri ister bir yıldan daha kısa olsun stok maliyetine dâhil edilmektedir. Stokların işletmeye girmesinden sonra oluşan kur farklarının maliyete eklenip eklenmesi konusunda ise görüş işletmeye bırakılmıştır.¹¹⁷

ÖRNEK: X işletmesi peşin fiyatı 40.000 TL olan malı 6 ay vadeli senetle 44.000 TL ye almıştır. Vadesinde de borcunu ödemiştir.

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	44.000		
321 BORÇ SENETLERİ		44.000	
----- / -----			
321 BORÇ SENETLERİ	44.000		
100 KASA		44.000	
----- / -----			

MSUGT açısından finansmana gideri; işletmenin normal faaliyetlerinin devamının sağlanması amacıyla borçlanılan miktara ilişkin faiz kur farkları komisyon vb. giderleri kapsamaktadır. Bu tutarlar 780 Finansman Giderleri hesabına borç

¹¹⁶ Küçüktüfekçi ve Killi, s.458.

¹¹⁷ Özerhan ve Yanık, s.147.

yazılmaktadır. Dönem sonlarında ise 781 Finansman gideri yansıtma hesabı aracılığıyla 66 Finansman giderleri hesabına yazılarak dönem karı zararı ile ilişkilendirilir.¹¹⁸

ÖRNEK: X işletmesi 1 Ekim 2018’de peşin fiyatı 100.000 TL olan malı 120 gün vadeli almıştır. Vade farkı %12’dir. KDV’yi peşin ödemiştir. Vergi oranı %15’tir.

a) TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre alım ve ilk ay yapılacak kayıt;

Gelecekteki değer: Bugünkü değer x $(1+i)^{(4/12)}$

Gelecekteki değer: $100.000 \times (1.0,12)^{(4/12)} = 103.850$ TL

Toplam vade farkı: $103.850 - 100.000 = 3.850$ TL

	----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR		100.000	
191 İND KDV		21.240	
328 ERTELENMİŞ VERGİ FARKI GİD		3.850	
320 SATICILAR			103..850
100 KASA			21.240
	----- / -----		

İlk ay vade farkı

Gelecekteki değer: $100.000 \times (1.0,12)^{(1/12)} = 100.948$ TL

İlk ay vade farkı: $100.948 - 100.000 = 948$ TL

	----- / -----		
780 FİNANSMAN GİD		948	
328 ERTELENMİŞ VERGİ FARKI GİD			948
	----- / -----		
970 KKEG		948	
971 KKEG ALACAKLI HES			948
	----- / -----		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		142.20	
692 SÜRD. FAL.ERT.VERGİ GEL. GİD.ETKİSİ			142.20
	----- / -----		

¹¹⁸ Murat Küçüktüfekçi ve Mustafa Killi, Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS 23, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Bir İnceleme, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, ICAFR 16 Özel Sayısı, s.456.

b) VUK'a göre yapılacak kayıt;

----- / -----			
153 TİCARİ MALLAR	103.850		
191 İND KDV	21.240		
320 SATICILAR		103,850	
100 KASA		21.240	
----- / -----			

3.9.MALİYET ÖLÇÜM TEKNİKLERİ VE HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

3.9.1.TFRS'de Maliyet Ölçüm Teknikleri ve Hesaplama Yöntemi

TMS 2 Stoklar standardı madde 21 ve 22'de maliyet ölçümüyle ilgili teknikleri ele almıştır. Buna göre Standart maliyet yöntemi ve perakende maliyet yöntemi, sonuçlar gerçek maliyete yakın olduğunda kullanılmaktadır.¹¹⁹ Standart gereği dönem sonunda stokların maliyeti hesaplanırken elde edilen sonuçlar maliyete yakın ise perakende yöntemi veya standart maliyet yönteminin de uygulanabileceği belirtilmiştir.¹²⁰

Standart maliyet hesaplamasında maliyetler belirli periyotlarla gözden geçirilir ve revize edilmelidir. İlk madde malzemenin, işçilik giderlerinin, kapasitenin ve verimliliğin olağan normal seviyelerini göz önünde bulundurularak standart maliyet hesaplaması gerçekleştirilir.

Kâr marjı benzerlik taşıyan, öbür yöntemleri uygulamanın dezavantaj yarattığı, değişimi hızlı olan çok fazla kalem içeren stokların değerlemesinde perakende yöntemi uygulamak gerekebilir. Perakende yönteminde, satış fiyatından belirlenen kar marjı düşürülerek maliyet bulunulur. Dönem başı stoklar ile alımlar toplanır bulunan değerden satışların maliyeti düşülürse de elimizdeki dönem sonu stokların değerini bulmuş oluruz.

¹¹⁹ Kızıl vd., s.157.

¹²⁰ Nevzat Çalış, s.48.

Belirlenmiş olan bir kâr marjı / yüzdesi tüm ürünlere uygulanır. Satış bedelinden belirlenmiş olan kar yüzdesi indirildiğinde maliyete ulaşmak mümkündür.

Tahmin Edilen STMM= Dönem içi alışlar – (Dönem içi satışlar x Tahmini brüt kar oranı)

Dönem Sonu Stok= Dönem Başı stok + Dönem içi alışlar- STMM formülünü kullanmak mümkündür.¹²¹

TMS 2 Stoklar standardı kullanıcılara aşağıdaki yöntemlerin kullanılmasını önermektedir. Bunlar; Gerçek Parti (Özel-Fiili) Maliyet Yöntemi, FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemidir.¹²² Ancak bunlardan gerçek parti maliyet yöntemi en uygun yöntem olarak öngörülmektedir. TMS 2 madde 25 gereği, nitelikleri ve kullanım alanları benzer stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi uygulamak gerekmektedir. Niteliği ve kullanım alanları farklı olan stoklar içinse farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanmak mümkündür.

Gerçek parti (özel) maliyet yönteminde; olağan koşullarda birbirinin yerine ikamesi mümkün olmayan stoklar ile hususi proje kapsamında üretimi yapılan ya da alınan mal veya hizmetin maliyeti tek tek belirlenerek hususi olarak tespit edilir. Aynı ayrı ürünlerin satışının olduğu, aynı ayrı zaman zarfında aynı ayrı fiyatla mal girişinin gerçekleştiği işletmelerde gerçek parti maliyet yöntemi uygulamak güçtür. Bu maliyet yöntemi ikamesi mümkün olan stok kalemleri için kullanışlı bir yöntem değildir.

Gerçek parti maliyet yöntemi uygulanması gerekmeyen işletmelerde FIFO veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemini de kullanmak mümkündür.¹²³

FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yönteminde ilk elde edilen stok kullanımda da ilk sıraya sahiptir. İlk alınanların ilk satıldığı, tüketildiği varsayılırken, dönem sonunda depoda kalanların en son alınan stoklar olduğu varsayılır. Ve maliyeti de ona göre

¹²¹ Ünal, s.16.

¹²² Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006, s.58.

¹²³ Nevzat Çalı, s.49.

belirlenir. Bu yöntemin olumsuz yönü ise ilk giren stokun fiyatı düşük ise maliyetleri de düşük çıkacağı için gerçek olmayan kar varmış izlenimi yaratır.¹²⁴

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde maliyet belirlenirken dönem başı ve dönem içindeki alımlar dikkate alınır. Stok kalemlerinin dönem başı ağırlıklı ortalama maliyeti ile faaliyet dönemi içinde üretilen veya alınan stok kalemlerinin ağırlıklı ortalama maliyeti bulunarak ortalama hesaplanır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, FİFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminin uygulanmasına olanak verirken LİFO'nun uygulanmasına olanak tanımamaktadır.

ÖRNEK¹²⁵: X işletmesinde 2018 yılında A malına ilişkin aşağıdaki hareketler oluşmuştur. Satılan A ürününün maliyetini FİFO ve Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesaplayınız.

Dönem	Girişler (adet)	Birim Fiyat (TL/adet)	Tutar (TL)	Çıkışlar (Satışlar) adet
Haziran	120	4	480	-
Temmuz	160	6	960	-
Ağustos	40	8	320	-
Eylül	-	-	-	80
Ekim	80	10	800	-
Kasım	-	-	-	90
Aralık	-	-	-	20
Toplam	400		2.560	190

FİFO Yöntemine göre çözüm;

Eylül: 120adet x 4TL: 480 TL 40adet x 6TL: 240 TL **Toplam: 80 adet 720TL**

Kasım: 120adet x 6TL: 720 TL 40adet x 8TL: 320 TL 20adet x 10TL: 200TL

Toplam: 90 adet 1240TL

Aralık: 40adet x 10TL: 400TL

Toplam: 20 adet 400TL

¹²⁴ Mikail Erol, Metin Atmaca ve Serkan Terzi, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2015, s.60.

¹²⁵ İSMMMO, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)**, İSMMMO Yayınları, Kasım 2005, s.78. ve Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016, s.228-229.

Satılan 380 adet A malının maliyeti: $(720+1240+400)= 2.360\text{TL}$

Dönem sonu stok maliyeti: $20 \times 10 = 200\text{TL}$

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi;

120 adet x 4TL/adet: 480TL

160 adet x 6TL/adet: 960TL

40 adet x 8TL/adet: 320TL

80 adet x 10TL/adet: 800TL

400 adet 2.560TL

Ağırlıklı ortalama birim maliyet: $2.560/400 = 6,4 \text{ TL}$

Satılan 380 adet X malının maliyeti: $6,4 \times 380 = 2.432 \text{ TL}$

Dönem sonu stok maliyeti: $20 \text{ adet} \times 6,4\text{TL} = 128\text{TL}$

TMS 2 Stoklar standardı maliyet yöntemlerinden normal maliyet yönteminin kullanılmasını tavsiye etmektedir. Atıl ve çalışmayan kapasite oluştuğunda kullanılmamış olan kapasiteyi ilgilendiren genel üretim giderleri mamul maliyetine yüklenmek yerine dönem giderine yazılmaktadır. Normal maliyet yönteminde üretim hacmi değişse de sabit maliyetlerin birim mamule düşen payı sabit kalmaktadır.¹²⁶

3.9.2.BOBİ FRS’de Maliyet Ölçüm Teknikleri ve Hesaplama Yöntemi

Gerek BOBİ FRS’de gerekse TMS 2’de işletmeler stok maliyetlerini fiili maliyet yöntemine göre belirleyebilmektedir. Maliyetin tespitinde neticelerin fiili maliyetlere yaklaşık olduğu durumlarda BOBİ FRS’ye göre stokların maliyetini ölçmede standart maliyet veya perakende yöntemini uygulamak da mümkündür.¹²⁷

¹²⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi**, Bursa: MKM Yayıncılık, 2008, s.33.

¹²⁷ H.Pınar Kaya, s.277. Ünal, s.87.

Perakende yönteminde stok maliyeti bulunurken, satış bedelinden optimum bir brüt kar marjı çıkarılarak hesaplama yapılır.

Standart maliyet yönetiminde ise normal seviyede seyreden ilk madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanımı dikkate alınarak hesaplama yapılır ve belirli aralıklarla gözden geçirilmeli ve gerekirse düzeltme yapılmalıdır.

ÖRNEK: X işletmesi perakende satış yapmakta ve %10 kar marjı ile satış fiyatını belirlemektedir. Stoklarının dönem başı maliyet değeri: 400.000TL, Dönem içi alımlar: 800.000TL, Dönem içi satışlar: 792.000TL.

Perakende yöntemine göre satışların maliyeti ve dönem sonu stokları şöyle bulunur;

Satılan Ticari Mal Maliyeti: $792.000 / 1.1 = 720.000 \text{ TL}$

Dönem sonu stokları: (Dönem başı stoklar + Dönem içi alımlar) – STMM: $(400.000 + 800.000) - 720.000 = 480.000 \text{ TL}$.

BOBİ FRS’de İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemlerinden biri ile stok maliyetleri hesaplanması yapılır. Maliyet yöntemlerinde tutarlılık kavramı gereği benzer nitelikte ve kullanımda olan stoklara aynı maliyet yöntemi kullanılmalıdır. Ancak normal koşullarda birbiri ile ikame durumu olmayan stok kalemleri ve hususi projeler kapsamında üretimi yapılan ya da satın alınan mal veya hizmet maliyetinde her varlığa ilişkin özel bir maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi – has maliyet yöntemi) kullanılabilir. Yani nitelikleri ve kullanım alanları farklı stoklar için farklı yöntemin kullanılmasına izin verilmektedir. BOBİ FRS’deki bu hususlar TMS 2 ve VUK ile de benzerlik taşımaktadır. LİFO yöntemi ise kullanılamaz.

ÖRNEK: İşletmenin 2019 Ocak ayında alım satımını yaptığı B malına ilişkin stok hareketi şöyledir:

	Stok Adet	Satılan Adet	Birim Maliyet (TL/Adet)	Toplam Maliyet
Dönem Başı Stok	100	-	10 TL	1.000 TL
Satışlar	-	80	-	-
Alışlar	150	-	12 TL	1.800 TL
Satışlar	-	120	-	-
Alışlar	50	-	16 TL	800 TL
Toplam	300	200		3.600 TL

İstenen: İşletmenin 2019 yılı Ocak ayındaki satılan mal maliyetini ve dönem sonu stok maliyetini FİFO, Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemlerine göre hesaplayınız.

Çözüm: FİFO Yöntemine göre

	Miktar (Adet)	Birim Maliyet (TL/Adet)	Toplam Maliyet (TL)
Satılan Mal Maliyeti	80	10	800
	20	10	200
	100	12	1.200
	200		2.200
Dönem Sonu Stoku	50	12	600
	50	16	800
	100		1.400

----- / -----			
621 STMM		2.200	
153 TİC.MAL.			2.200
Satılan malın stoklardan düşümü			
----- / -----			

Çözüm: Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine göre

Ağırlıklı Ort. Br. Maliyet = Girişlerin Toplam Maliyeti / Girişlerin Toplam Miktarı
= (1.000 TL + 1.800 TL + 800 TL)/(100 adet+150 adet+50 adet)

$$3.600/300= 12 \text{ TL/ adet}$$

Satılan Mal Maliyeti = 200 adet x 12 TL = 2.400 TL

Dönem Sonu Stok Maliyeti = 100 adet x 12 = 1.200 TL

Çözüm: Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemine göre

	Stok (adet)	Alışların Maliyeti	Satışların Maliyeti	Stok Maliyeti	Birim Maliyet (TL/adet)
Dönem Başı stok	100	-	-	1.000 TL	10TL
Satışlar (80 adet x 5 TL/adet)	20	-	800 TL	200 TL	10TL
Alışlar (150 adet x 6 TL/adet)	170	1.800TL	-	2.000 TL	11,76TL
Satışlar (120 adet x 5,88TL/adet)	50	-	1.412 TL	588 TL	11,76TL
Alışlar (50 adet x 8 TL /adet)	100	800TL	-	1.397 TL	13,97TL

Satılan Mal Maliyeti = 80 adet x 10 TL = 800TL
= 120 adet x 11.76TL = 1.412 TL
200 adet 2.212 TL
Dönem Sonu Stok Maliyeti = 100 adet x 13,97TL = 1.397 TL

3.9.3.Türk Vergi Mevzuatında Maliyet Ölçüm Teknikleri ve Hesaplama Yöntemi

VUK 275'e göre üretilen emtianın (stok) maliyeti şu unsurları içermelidir;

- Üretim aşamasında kullanılan ilk madde ve malzeme tutarı,

- Mamul üretiminde kullanılan işçilik,
- Genel üretim giderlerinin mamulle ilgili kısmı (BOBİ FRS ve TMS 2'ye göre bu giderler dönem giderine doğrudan kaydedilmelidir),
- Satışında ambalaj gereken zaruri ise ambalaj vb. giderler.¹²⁸

Stokların değerleme tarihindeki bedelinin maliyet bedelinden %10 ya da daha yüksek oranda düşmesi durumunda emsal bedele göre değerleme yapmak mümkündür. Bu konuda TMS 2'ye bakacak olursak VUK'taki gibi %10 türünde bir oran yer almamakta bunun yerine stokun net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü ya da karşılık ayırma kaydı yapılır.¹²⁹

VUK stok değerlemede fiili yöntemin kullanılmasını esas alır ancak FİFO ile Ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasına da olanak sağlar.¹³⁰ Sadece LİFO'nun kullanılması olanaklı değildir.¹³¹ TMS 2 ise stok değerleme yöntemi olarak FİFO ile Ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasını esas alsa da sonuçların maliyete yakın olması koşuluyla perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin kullanılmasına olanak sağlamaktadır. Hususi niteliği olan stoklar için ise gerçek parti maliyet yöntemini kullanmak gerekirken; özellik ve kullanımı benzer stoklara aynı maliyet hesaplama yöntemini uygulamak gerekir. Bunun yanı sıra özellik ve kullanım alanları farklı olan stoklara ise ayrı maliyet hesaplama yöntemi kullanılmalıdır.

Vergi mevzuatı kapsamına göre tam maliyet yönteminin kullanılmasını salık vermektedir. Üretim hacmi ne olursa olsun sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine eklenmektedir. Bu da üretim miktarı arttıkça birim maliyetin azalmasına, üretim miktarı azaldıkça birim maliyetin artmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifade ile üretime dair tüm giderler mamul maliyetine eklenmektedir.

Stok maliyetlerinin belirlenmesinde uygulanan yöntemler maliyetlerin saptanma zamanına, kapsamına ve hesaplanma şeklinde göre değişiklik göstermektedir.

¹²⁸ Selvi ve Ercan, s.53.

¹²⁹ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.146.

¹³⁰ Arısoy, s.60. Yaylalı, s.83.

¹³¹ Akbulut, s.207.

VUK Maliyetlerin belirlenme zamanına ve kapsamına göre standart maliyet yöntemini ve fiili maliyet yöntemini kullanmaya uygun olsa da işletmelerin girdi ve çıktıların standart ölçülere dayanamaması nedeni ile standart maliyet yerine fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır. TMS 2 ise bu konuda perakende yöntem ile standart maliyet yöntemini de önermektedir.¹³²

Maliyet yöntemi olarak; BOBİ FRS Tam Maliyet Yöntemi veya Normal Maliyet Yöntemini, TMS 2 Normal Maliyet Yöntemini ve VUK'ta Tam Maliyet Yöntemini önermektedir.¹³³

LİFO yani son giren ilk çıkar yöntemi 2003 yılında yayınlanan 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklik yapılması hakkındaki kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.¹³⁴

3.10.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

3.10.1.TFRS'de Stok Değer Düşüklüğü

Stoklarda değişik nedenlerle (zarar görmesi, bir bölümü veya tamamının kullanılmayacak duruma gelmesi, satış fiyatının düşmesi, beklenen tamamlanma maliyetinin artış göstermesi, beklenen satış maliyetinin artış göstermesi vb.) değer düşüklüğü oluşabilir. BOBİ FRS ile TMS 2 arasında bu konuda uyum bulunmaktadır. Stok maliyeti net gerçekleşebilir değer altına düştüğü koşullarda oluşan değer düşüklüğü zararı kayda alınmaktadır. Stokların hem BOBİ FRS'de hem de TMS'de grup halinde değil de ayrı ayrı net gerçekleşebilir değere indirilmesi öngörülmektedir (BOBİ FRS Bölüm 6.23, TMS 2 madde 29). Dönem sonunda stoklara uygulanacak değer düşüklüğü işlemi noktasında ve net gerçekleşebilir değer açısından TMS 2 ve BOBİ FRS uyum halindedir.

¹³² Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.147.

¹³³ Selvi ve Ercan, s.52.

¹³⁴ Nevzat Çalış, s.50.

Stoklarda değer düşüklüğü kalem kalem tespit edilmelidir. Ancak amaçları benzer olan ya da son / nihai kullanım özelliği olan, aynı coğrafi yerde üretimi satışı yapılan, ilgili olduğu diğer ürünlerden ayrı işleme tabi tutulması olanaksız olan aynı stok grubundaki ürünleri kalem kalem ayırmak yerine gruplandırarak da işlem yapılabilir. Fakat sadece coğrafi bölge, mamul, stok, sektör gibi gruplandırma yoluyla değerlendirme yapılmamalıdır.¹³⁵

İşletme elinde bulundurduğu stokları finansal tablolardaki ya da satılması sonucu alacağı tutardan yüksek bir tutarla izlememeli, maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden hangisi düşük ise ona göre değerlemelidir.

ÖRNEK: X işletmesi kayıtlı değeri 10.000 TL olan mallarında değer düşüklüğü tespit etmiş ve yapılan araştırma sonucu malların dış görünüşünün 400 TL masrafla iyileştirileceği ve 200TL nakliye gideri karşılandığı takdirde 8.400 TL ye satılabileceğini belirlemiştir.

Net gerçekleşebilir değer: Satış fiyatı – Satış ve tamamlanma masrafları

$$:8400 - (400+200) = 7.800 \text{ TL}$$

Stok maliyeti 10.000 TL, NGD ise 7.800 TL olduğuna göre daha düşük olan Net gerçekleşebilir değer ile stok değerlenir ve aradaki 2.200TL fark için değer düşüklüğü yapılır.

----- / -----			
626 STOK DEĞ DÜŞ KARŞ	2.200		
158 STOK DEĞ. DÜŞ.		2.200	
KARŞ.			
----- / -----			
656 KAMB. VE BORSA DEĞER	2.200		
AZALIŞLARI		2.200	
153 TİCARİ MALLAR			
----- / -----			

Stokun maliyeti, satılması ve kullanılması sonucunda sağlanacak bedelden yüksek ise değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekir. Stokun bir kısmı, tamamı çeşitli

¹³⁵ Akbulut, s.311.

nedenlerle zarar görmüş kullanılmaz hale gelmiş veya satış fiyatı düşmüş ise kazanılması mümkün olan tutardan daha yüksek bir maliyet oluşuyorsa değer düşüklüğü de oluşur. İşletme elindeki stokları kullanımı veya satılması neticesinde oluşacak bedelden daha fazla bir bedelle finansal tablolarda izleyemez.

ÖRNEK: X işletmesinin elindeki malların defter değeri 10.000 TL, tahmini satış fiyatı 12.000 TL, Tahmini satış gideri 500 TL olduğuna göre yapılacak işlem;

Net gerçekleşebilir değeri: $12.000 - 500 = 11.500$ TL olduğu için malların defter değeri (10.000) net gerçekleşebilir değerden (11.500) düşük olduğu için stoklar maliyet değeriyle (10.000) yansıtılmaya devam edecektir.¹³⁶

Türk vergi mevzuatına göre değişik nedenlerle ayrılan karşılıklar diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar olarak 654 karşılık giderleri hesabında takip edilirken, Standarda göre ise satışların maliyeti kısmında takip edilmektedir.¹³⁷

ÖRNEK: X İşletmesi elinde bulunan cep telefonunun yeni sürümü çıkması nedeniyle değer düşüklüğü oluştuğunu tespit etmiştir. 6.000 TL olan telefonların artık 5.000 TL'ye satılabileceğini ve satış sırasında da 40 TL satış gideri oluşacağını tespit etmiştir.

Maliyet Bedeli: 6.000 TL

Net Gerçekleşebilir Değer: $5.000 - 40 = 4.960$ TL

Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı: $6.000 - 4.960 = 1.040$ TL

a) Tekdüzen muhasebe sistemine göre

----- / -----		
654 KARŞILIK GİD.	1.040	
158 STOK DEĞ. DÜŞ.		1.040
KARŞ.		
----- / -----		

¹³⁶ Osman Tuğay, "Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi", **Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Ekim 2013 s.213.

¹³⁷ Yiğit ve Büyükepeci, s.210.

- b) Standartta göre ise karşılık giderleri satışların maliyeti kısmında bir hesapta izlenmelidir.

	----- / -----		
	627 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.	1.040	
	158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		1.040
	----- / -----		

Olağan iş akışı sürecinde beklenen satış fiyatından beklenen ürünün tamamlanma maliyeti ve beklenen satış giderlerinin çıkarılmasıyla bulunan sonuca net gerçekleşebilir değer diyebiliriz. Nitelik olarak aynı özelliklere sahip stokun piyasadaki alıcı satıcı arasında el değiştireceği değer ise gerçeğe uygun değer olarak adlandırılır. Doğal olarak gerçeğe uygun değer piyasa değeri iken net gerçekleşebilir değer ise işletme içi bir değeri ifade etmektedir. Ancak net gerçekleşebilir değer; gerçeğe uygun değerden satış giderleri düşüldüğünde bulunan değere her zaman eşit olmayabilir (madde 7). Net gerçekleşebilir değerın tespitinde stokun bulundurulma amacı da göz önünde tutulmalıdır. Örnek verecek olursak, satış sözleşmesi için bulundurulan stokun net gerçekleşebilir değeri tespit edilirken sözleşmede belirtilmiş olan fiyat baz alınır. Satılacak miktardan fazla olan kısım için ise piyasa fiyatı baz alınabilir. Bu konuda TMS 37 Karşılıklar Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar'a göre işlem yapılır.

ÖRNEK: X işletmesi 100 adet bilgisayarını tanesi 10.000TLden almıştır. Yılsonu itibariyle tanesi 9.000TL den satılması için kesin protokol imzalamıştır. Bilgisayarların piyasada 8.000TL olduğu tespit edilmiştir.

Böyle bir durumda bilgisayarın net gerçekleşebilir değeri tespit edilirken protokol yani sözleşme fiyatı baz alınır.

Bilgisayarın satış fiyatı 9.000TL olduğuna göre 100adet x (10.000 – 9.000)TL değer düşüklüğü ayırmalıyız. Örnekte satılması gereken bilgisayar 70 adet olsaydı kalan 30 adet için piyasa fiyatından yani 8.000TL üzerinden net gerçekleşebilir değer hesaplanmalıydı. Böyle bir durumda da (70 x (10.000-9.000)) + (30 x (10.000-8.000)): 70.000TL + 60.000 = 130.000TL stok değer düşüklüğü karşılığı bulunur.

İşletme stokları için toplu halde net gerçekleşebilir değere indirme yapmak yerine her bir unsur için ayrı ayrı değerlendirme yapılmalıdır.

İşletme mutlaka güvenilir şekilde net gerçekleşebilir tahmini yapmalı bunu yaparken de stok tutmak amacını göz önünde bulundurmalıdır. Üçüncü taraflar ile yapmış olduğu sözleşme çerçevesinde elinde bulunan stoklara sözleşme bedeline göre değerlendirme yaparken, sözleşmeden daha fazla olan miktar için tahmini satış fiyatını dikkate alarak TMS 37'ye göre karşılık ve borç işlemi uygulamalıdır.

Ürünün tahmin edilen satış fiyatı, ürünün bünyesine giren ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla ise, depomuzda bulunan ilk madde ve malzemeler üretilmesi planlanan ürünün maliyet veya maliyetin üzerindeki bir tutarla satılması tahmin edildiği koşullarda maliyetin altındaki bir değerle değerlendirilmemelidir. Ancak ürünün bünyesine giren ilk madde ve malzeme tutarında ortaya çıkan azalış mamul maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha fazla olacağını gösteriyorsa ilk madde ve malzemenin değeri net gerçekleşebilir değere düşürülmelidir.

İşletme net gerçekleşebilir değeri her dönemde gözden geçirmelidir. Çünkü şartlar farklılık gösterdiğinde karşılık iptal edilebilir. Bu durumda bulunan yeni kayıtlı değer, yenilenen net gerçekleşebilir değerden ve maliyet değerinden düşük olanıdır. Böyle kayıt yapabilmek için satış tutarındaki azalma sebebiyle net gerçekleşebilir değerinden mali tabloda izlenen stok kaleminin, devam eden dönemde işletmede bulunması ve satış tutarının artmış olması durumunun oluşması gerekir. Anlık oluşan fiyat ve maliyet hareketlerini dikkate almamak gerekir.

Stok değerinde herhangi bir nedenle %10 düşme ortaya çıkarsa VUK açısından emsal bedele göre değerlendirme yapılması gerekirken TMS 2'ye göre ise defter değerinin, olası satış fiyatından olası tamamlanma ve satış giderlerinin düşülmesi ile oluşan değere indirilmesi gerekmektedir.¹³⁸

ÖRNEK: X firması elinde bulunan ve maliyeti 60.000 TL olan plazma televizyonun değerinin 56.000 TL'ye düştüğü için geçmiş dönemde 4.000 TL değer

¹³⁸ Akbulut, s.208.

düşüklüğü karşılığı kaydetmiştir. Bu dönemde ise net gerçekleşebilir değeri 59.000 TL olacağı beklenmektedir. Bu durumda önceden ayrılmış olan stok değer düşüklüğü karşılığının bir kısmı iptal edilmeli ve satılan malın maliyetini azaltacak şekilde kayıt altına alınmalıdır.

a) Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre

----- / -----			
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	3.000		
644 KONUSU KAL. KARŞ.		3.000	
----- / -----			

b) Standarda Göre

----- / -----			
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	3.000		
628 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. İPT.		3.000	
----- / -----			

Plazma TV'nin net gerçekleşebilir değeri 61.000 TL olması halinde ayrılmış olan 4.000 TL'lik karşılık iptal edilir. Fakat standart gereği maliyetin üzerinde bir tutarla değerlendirilemez.

ÖRNEK¹³⁹: X firması müşterilerin deneme yapmaları için 01.03.2018 tarihinde 200.000 TL'ye bir otomobil almıştır. Otomobilin satış fiyatı 240.000 TL'dir. 31.12.2018 tarihinde deneme sürüşlerinde kullanılan bu otomobilin eskimiş parçalarının yenilenerek satılmasına karar vermiştir. Otomobilin 20.000TL bakım ve yenileme gideri olduğu ve 180.000TL'ye satılabileceği beklenmektedir. Bakımı yapılarak yenilenen otomobil, 05.02.2019 tarihinde 192.000TL'ye satılmıştır.

¹³⁹ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2016, s.230-231.

Çözüm:

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı – Tahmini Tamamlanma Maliyeti

$$= 180.000 - 20.000 = 160.000 \text{ TL}$$

Stok Değer Düşüklüğü = Maliyet Değeri – Net Gerçekleşebilir Değer

$$= 200.000 - 160.000 = 40.000 \text{ TL}$$

----- 31/12/2018-----		
157 DİĞER STOKLAR HS	200.000	
153 TİCARİ MALLAR HS		200.000
Diğer stoklara alma		
----- / -----		
654 KARŞILIK GİD.	40.000	
158 STOK DEĞR DÜŞK KARŞ. HS		40.000
----- / -----		

2019 yılı kaydı:

----- 05/02 /2019 -----		
100 KASA	192.000	
158 STOK DEĞ DÜŞ KARŞL	40.000	
157 DİĞER SOTKLAR		200.000
644 KONUSU KAL. KARŞ		32.000
----- / -----		

3.10.2.BOBİ FRS’de Stok Değer Düşüklüğü

Stoklarda değer düşüklüğünün oluşmasının birtakım sebepleri vardır. Bunlar; stokun zarara uğraması, tümünün ya da bir kısmının kullanılmayacak vaziyete gelmesi, tamamlanma maliyetlerinin yükselmesi, tahmini satış maliyetinin yükselmesi, satış fiyatının düşmesidir.¹⁴⁰ Değer düşüklüğü meydana geldiğinde, stokun defter değeri net gerçekleşebilir değere indirilmelidir. Yani stok net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinden düşük olanı ile ölçüme tabi tutulur. Arada ki fark değer düşüklüğünden kaynaklı zarar olarak Kar / Zarar tablosunda satışların maliyetinde gösterilir. İstisnai bir durum ise borsa ve örgütlenmiş diğer piyasalarda işlem görmekte olan altın vb. madenler

¹⁴⁰ H.Pınar Kaya, s.278. ve Figen Şahin, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Esasları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2012.

dönem sonunda piyasa değeri ile ölçüme tabi tutulur. Buradaki net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri dâhilinde beklenen satış tutarından, beklenen tamamlanma maliyeti ve beklenen satış giderlerinin düşürülmesi ile bulunan değeri tanımlar.¹⁴¹

Stokların değer kaybetmesine yönelik durum tespit çalışması her bir stok birimi için farklı farklı değerlendirilmelidir. Fakat belirli durumlarda birbiri ile benzer olan veya ilişki kurulabilecek kalemleri sınıflandırmak uygun olabilir. Aynı üretim hattında üretilmiş stoklar, kullanma amacı benzer ve nihai kullanım imkânı olan stoklar ve benzer coğrafi bölgede üretilmiş ve satılmış stoklar gruplandırılabilir.

Değer kaybına uğrayan ve bilançoda / finansal durum tablosunda takip edilen stokların net gerçekleşebilir değeri sonraki raporlama tarihlerinde tekrar gözden geçirilmelidir. Geçmiş dönemlerde stokun değer kaybetmesine yol açan faktörlerin ortadan kalkması veya değişmiş ekonomik faktörler nedeniyle net gerçekleşebilir değerde bir yükseliş olduğu saptandığı durumlarda ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığını (önceden ayrılmış olan tutar kadar) iptal etmek gerekir. Maliyet ve yenilenen (revize) net gerçekleşebilir değerden düşük olan, yeni defter değeri olarak işleme alınır. Belirlenmiş olan değer maliyet değerinden fazla olamaz.¹⁴²

Mamullerin maliyetinin altında satılma durumu söz konusu değilse değer düşüklüğü ayırmaya da gerek yoktur. Hammadde ve malzemenin fiyatındaki azalış nedeniyle mamullerin net gerçekleşebilir değeri önceden belirlenmiş maliyetin altında oluşacaksa hammadde ve malzemelerin önceden belirlenmiş değeri de net gerçekleşebilir değere düşürülmelidir.

ÖRNEK¹⁴³: Motosiklet alım satım işi yapan bir işletme 01.03.2018 tarihinde 25.000 TL'ye bir motosiklet satın almıştır. Motosikletin satış fiyatı 30.000 TL'dir. 31.12.2018 tarihinde işletme yönetimi, yeni modellerin çıkması nedeniyle motosikletin 22.500TL'ye satılabileceğini tahmin etmiş ve diğer stoklara almıştır. Ayrıca motosikletin müşteriye teslimi için 2.500TL masrafa katlanılacağını tespit etmiştir.

¹⁴¹ Ataman ve Gökçen, s.95-96

¹⁴² Ataman ve Gökçen, s.93.

¹⁴³ Ataman ve Gökçen, s.95-96. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.133-135.

Motosiklet, 05.02.2019 tarihinde 24.000TL'ye satılmıştır.

Çözüm:

$$\begin{aligned}\text{Net Gerçekleşebilir Değer} &= \text{Tahmini Satış Fiyatı} - \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} \\ &= 22.500 - 2.500 = 20.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Stok Değer Düşüklüğü} &= \text{Maliyet Değeri} - \text{Net Gerçekleşebilir Değer} \\ &= 25.000 - 20.000 = 5.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

	----- 31/12/2018-----		
	--	25.000	
	157 DİĞER STOKLAR HS		25.000
	153 TİCARİ MALLAR HS		
	Diğer stoklara alma		
	----- / -----		
	--	5.000	
	621 SAT. TİC. MAL MALİYET HS		5.000
	158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞ. HS		
	----- / -----		
2019 yılı kaydı:			
	----- 05/02 /2019 -----		
	100 KASA /102 BANKA	24.000	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞ.	5.000	
	157 DİĞER STOKLAR		25.000
	644 KONUSU KAL.KARŞ.		4.000
	----- / -----		

3.10.3. Türk Vergi Mevzuatında Stok Değer Düşüklüğü

VUK madde 274'e göre stoklar (emtia) maliyet bedeli ile değerlendirilir. Yine VUK madde 258'e göre değerlendirme; vergi matrahının hesaplanması kapsamında varlığın bedelinin takdir ve belirlenmesidir ve değerlendirme ulusal para ile ifade edilir.¹⁴⁴

İşletmeler her faaliyet dönemi sonlarında stoklarının ölçümünü yaparak değer düşüklüğü olup olmadığını tespit etmek durumundadır.¹⁴⁵ İşletme stoklarında parasal ve fiziksel nedenlerle değer düşüklüğü oluşabilir. Parasal azalmalar VUK madde 274'te ele alınırken, fiziki değerindeki azalmalar madde 278'de ele alınmaktadır. VUK madde 274'e

¹⁴⁴ Tuğay, s.212. Akbulut (Ed.), s.99.

¹⁴⁵ Gönen ve Demir, 164.

göre Emtianın dönem sonundaki satış bedeli, maliyetine oranla %10 ve üzerinde düşme göstermişse ise 267. Maddenin ikinci sırasındaki usuller hariç, maliyet bedeli yerine emsal bedel üzerinden işlem yapmak gerekmektedir ve bu duruma göre de karşılık ayrılabilir.¹⁴⁶ VUK madde 278'e göre yangın, deprem, sel, afet, çürüme, kırılma, paslanma, bozulma vb. nedenlerle iktisadi kıymetinde önemli oranda azalma oluşan değer düşüklüğü hesaplamaları yapılmaktadır. Bu durumlarda emsal bedel ile değerlendirme yapılmaktadır.¹⁴⁷ Değeri düşen stoklar 157 Diğer Stoklar hesabına aktarılmalıdır. Değer düşüklüğü tutarı ise 158 ile 654 nolu tek düzen hesaplarında izlenir.

Emsal bedel; gerçek bedeli bilinmeyen ya da doğru tespiti mümkün bulunmayan emtianın dönem sonu yani değerlendirme günü itibariyle satılması durumunda emsaline göre oluşması mümkün olan değerdir. Emsal bedel belirlerken sıra ile ortalama satış fiyatı, maliyet bedeli veya takdir esası kullanılabilir.¹⁴⁸ Akbulut bu konuda; Emsal bedel VUK madde 267'ye göre tespit edilirken maliyet bedeli esasını kullanmanın doğru olmadığını ifade etmiştir.¹⁴⁹

VUK madde 261'e göre aşağıdaki değerlendirme ölçülerini kullanmak mümkündür. Bunlar; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değeri, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedel ve emsal ücretidir.¹⁵⁰

- Maliyet Bedeli: Bir iktisadi varlığın edinimi ya da değerini artırmak amacıyla yapılan ödemeler ve bunlarla ilişkili tüm giderlerin toplamı, katlanılan fedakârlıkların tümüdür.
- Borsa Rayici: Ticaret, kambiyo veya menkul kıymet borsalarında işlem gören iktisadi varlıkların değerlendirme öncesi son günde borsa işlemlerinin ortalama değeridir.
- Tasarruf Değeri: Bir iktisadi varlığın değerlendirme anında sahibi için taşıdığı değerdir.

¹⁴⁶ Gökaya, s.92. Taştan, s.60.

¹⁴⁷ Tuğay, s.214. Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, Ankara: 2012, s.313.

¹⁴⁸ Selvi ve Ercan, s.56. Gönen ve Demir, s.164.

¹⁴⁹ Akbulut, s.313. Fatma Pamukçu, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal tablolara Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-şubat 2011, s.83.

¹⁵⁰ Arısoy, s.38-42.

- Mukayyet Değer: Bir iktisadi varlığın muhasebe kayıtlarındaki değeridir.
- İtibari Değer: Tahvil, senet vb. kıymetli evrakların üzerinde yazılı olan değeridir.
- Vergi Değeri: Emlak kanunu 29. Madde kapsamında bina ve araziler için tespit edilen bedelidir.¹⁵¹
- Rayiç Bedel: Bir iktisadi varlığın değerlendirme anındaki alış satış değeridir.
- Emsal Bedel: Değerleme anında değerlendirme tutarı belirlenemeyen varlığın o gün satışı halinde emsallerine göre alacağı değerdir.

ÖRNEK¹⁵²: X işletmesi elindeki 50.000 TL değerindeki malların bozulmaya uğradığını ve takdir komisyonunca emsal bedelinin 37.500 TL ye düştüğünü belirlemiştir.

a) Tek düzen hesap planına göre;

----- / -----			
157 DİĞER STOKLAR	50.000		
153 TİCARİ MALLAR			
Diğer stoklara alma		100.000	
----- / -----			

----- 31/12/-----			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	12.500		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		25.000	
Karşılık ayırma			
----- / -----			

b) TMS 2'ye göre;

----- / -----			
627 STOK DEĞ DÜŞ KARŞ GİD	12.500		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		12.500	
Karşılık ayırma			
----- / -----			

¹⁵¹ Yaylalı, s.22.

¹⁵² Tuğay, s.216-217.

Standart ile Tek düzen hesap planı muhasebe uygulamaları arasında stokun değer düşüklüğü olduğunda da farklılık ortaya çıkmaktadır. Tek düzen hesap planı uygulamasına göre stoklar elde etmede oluşan maliyet ile kayda alıp, satış durumu oluştuğunda maliyetin piyasa değerine göre güncellemesine imkân tanımamaktadır. Standartta ise piyasa değerine göre güncelleme imkânı olup, gerçeğe uygun değerdeki yeni değerlendirme satılan mallar maliyetine yansıtılabilmektedir.

VUK'ta değer düşüklüğü olduğunda emsal bedel dikkate alınır. TMS 2'de ise maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer; beklenen satış fiyatından tamamlanma maliyeti ve beklenen satış giderlerinin çıkarılmasıyla bulunan değerdir.

ÖRNEK: X işletmesinin elindeki 50.000 TL değerindeki mallar (emsal bedeli) 30.000 TL'ye düşmüştür. Yapılan inceleme sonucunda 5.000 TL harcama ile malların 40.000 TL'ye satılabileceği tespit edilmiştir¹⁵³.

a) VUK'a göre;

Değer düşüklüğü: Maliyet bedeli – Emsal bedeli: 50.000-30.000: 20.000TL

----- / -----			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		20.000	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.			20.000
Karşılık ayırma			
----- / -----			

b) TMS 2'ye göre;

Maliyet bedeli:50.000 TL

Net gerçekleşebilir değer: 40.000-5.000:35.000 TL

Değer düşüklüğü: 50.000-35.000: 15.000 TL

¹⁵³ Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.150-151.

----- / -----			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	15.000		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		15.000	
Karşılık ayırma			
----- / -----			

ÖRNEK: 50.000 TL maliyetinde olan daha önceki dönemde bozulduğu için değer düşüklüğüne uğrayan (37.500), 12.500 TL karşılık ayrılan stokun bu faaliyet döneminde 35.000 TL'ye satılmıştır;

a) Tek düzen hesap planına göre;

----- / -----			
100 KASA	35.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		35.000	
----- / -----			
623DİĞER SAT. MALİYETİ	50.000		
157 DİĞER STOKLAR		50.000	
----- / -----			
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	12.500		
644 KONUSU KAL. KARŞ		12.500	
----- / -----			

b) TMS 2'ye göre;

----- / -----			
100 KASA	35.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		35.000	
----- / -----			
623DİĞER SAT. MALİYETİ	50.000		
157 DİĞER STOKLAR		50.000	
----- / -----			
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	12.500		
628 STOK DEĞER DÜŞK		12.500	
----- / -----			

VUK'a göre stoklar değerlendirirken fiili maliyet temel olarak kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra FİFO ve Ağırlıklı Maliyet Yöntemlerinin kullanılması da mümkündür. TMS2'ye göre ise stok değerlemesinde FİFO ve Ortalama Maliyet Yöntemleri kullanılabilir. Maliyet değerine uygun olması şartıyla TMS 2 standart maliyet yöntemi ve perakende yönteminin kullanılmasına olanak tanımaktadır. Özellikle mallar

için ise gerçek parti maliyet yönteminin kullanılması mümkündür. Bunun yanı sıra nitelikleri farklı stoklar için ayrı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilirken niteliklere benzer stoklar içinde aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılmalıdır.

Âtıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri TMS 2’de üretim maliyetine dâhil edilmezken VUK’ ta dâhil edilmektedir. Faaliyet giderleri de TMS 2’ye göre üretim maliyetine eklenmemelidir.¹⁵⁴

ÖRNEK: X işletmesi maliyet bedeli 250.000 TL olan emtiasının yangın sonucu değer düşüklüğüne uğradığını ve tespit komisyonunca da 100.000 TL emsal bedel belirlendiğini görmüştür.

	----- / ----- 654 KARŞILIK GİDERLERİ 158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. Karşılık ayırma (250-100:150) ----- / -----	150.000	150.000
	----- / ----- 690 DÖN.KAR /ZAR. 654 KARŞILIK GİD. ----- / ----- --	150.000	150.000

İlgili emtianın sonraki dönemde 200.000 TL’ye satıldığı varsayımını yaparsak;

	----- / ----- 100 KASA 600 YURT İÇİ SATIŞ ----- / ----- 158 STOK DEĞ. DÜŞK. KARŞ. 644 KONUSU KAL. KARŞK. ----- / ----- 621 SAT. TİC. MAL MALY. 153 TİC. MAL ----- / ----- 644 KONUSU KAL. KARŞK 690 DÖNEM KAR/ZARAR ----- / -----	200.000 200.000 150.000 150.000 250.000 250.000 150.000	200.000 150.000 150.000 250.000 150.000
--	---	---	---

¹⁵⁴ Akgün, s.233.

VUK'a göre alınan ya da üretilen emtia (stok) maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Değerinde düşüş oluşan emtia ile artık ve yan ürünler ise emsal bedel ile değerlendirilir. Emtianın (stok) işletme kayıtlarına alınmasına kadar geçen dönemde oluşan kur farkları da maliyete ilave edilir. Burada işletme inisiyatifine bırakılmış olan durum ise stokta bekleyenler için sonradan oluşan kur farklarının yazımındadır. Bunun ilgili döneme gider yazılması ya da maliyete eklenmesi işletme kararına bırakılmıştır. Ayrıca işletmenin kullanmış olduğu kredi nedeniyle oluşan faiz komisyon giderlerinden dönem sonlarında stoklara belirli oranda yansıtılması da işletme kararına bırakılmıştır.¹⁵⁵ VUK 274 ve 278'de değer düşüklüğü oluştuğunda karşılık ayrılması yönünde kesin bir ifade yer almamaktadır. Doğal olarak değer düşüklüğünü emtia değerinden düşürme yoluna gidilebilmektedir. Değer düşüklüğüne karşılık ayırmak isteniyorsa değer tespit komisyonu tarafından takdir edilmeli veya VUK kapsamında emsal bedeli ortalama fiyat esasına göre tespit edilmelidir. Ancak MSUGT'da karşılık ayrılma imkânı ortaya konulmuştur. Bu işlem için 158 Stok değer düşüklüğü karşılıkları hesabını kullanmak mümkündür. Buradan yola çıkarak VUK açısından stok değer düşüklüğü konusunda mükellefe serbestlik tanınmışken, MSUGT'de değer düşüklüğü karşılığı konusunda zorunluluk olduğunu belirtebiliriz.¹⁵⁶

TMS 2'ye göre stoklar faaliyet dönemi sonunda net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirirken; VUK normal koşullarda stoku maliyetiyle değerlemektedir. Bu da ticari kar ile mali karlarında farklılık ortaya çıkarabilmektedir.¹⁵⁷ BOBİ FRS ile VUK arasında borçlanma maliyetleri ile vade farkının stok maliyetine eklenmesi hususunda farklılık bulunurken BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasında uyum bulunmaktadır.¹⁵⁸

¹⁵⁵ 238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22218 No ve 02.03.1995 tarihli Resmi Gazete, s.36.

¹⁵⁶ Tuğay, s.215.

¹⁵⁷ Akbulut (Ed.), s.98.

¹⁵⁸ Selvi ve Ercan, s.51.

3.11.GİDER OLARAK KAYDA ALMA

3.11.1.TFRS’de Gider Olarak Kayda Alma

TMS 2 Stoklar standardına göre mevcut stoklarımız satış nedeniyle elden çıkarıldığında kayıtlı değerle hasılat döneminde finansal tablolara gider olarak kaydedilir.

Stok; değer kaybına uğradığında stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarda oluşan kayıplar, meydana geldiği döneme gider olarak yazılır. Net gerçekleşebilir değer artarsa karşılık ayrılma nedeni ortadan kalkar, iptal edilir ve karşılığın gerçekleşmemesi durumunda oluşan olumlu tutar, meydana gelen dönem de satışların maliyetini azaltmak amacıyla kaydedilir.¹⁵⁹

Ayrılmış ama kullanılmamış karşılıklar 158’in borcuna yazılırken 628 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptali hesabının da alacağına yazılır.¹⁶⁰

İşletmeler üretmiş oldukları bir kısım stokları işletmede yine kendisi kullanır. Böyle durumdaki varlıklar için kullanılmış olan stoklar ilgili varlığın maliyetine eklenir ve varlığın hizmet süresi içinde giderleştirilir.

Stoklar özelliklerine göre gidere dönüştürülür. İlk madde ve malzemeler üretime gönderildiğinde ve olağan işletme faaliyetlerinde kullanıldığında gidere dönüştürülür. İlk madde ve malzemeler üretime gönderilince direkt niteliğindeki 710’a endirekt niteliğindeki 730’a kaydedilir. Ancak işletme faaliyetlerinde kullanılmışsa 750, 770 gibi gider hesaplarına yazılır. Mamuller ve ticari mallarda izlenen stoklar ise satış tamamlandığında giderleştirilir.¹⁶¹

ÖRNEK: X İşletmesi 15.000 TL maliyeti bulunan ankastre için daha önce 1.000 TL karşılık ayrılmıştır. Aynı ürün sonra 17.500 TL’ye satılmıştır. Buna göre; $17.500 - 14.000 = 3.500$ TL kar oluşur.

¹⁵⁹ Demir,s.38.

¹⁶⁰ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Muhasebe Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi** Sayı:84, 2007, s.45.

¹⁶¹ Özerhan ve Yanık, s.156.

----- / -----			
100 KASA		17.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			35.000
----- / -----			
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	1.000		
621 SAT. TİC. MAL. MAL.	14.000		
153 TİCARİ MALLAR			15.000
----- / -----			

TMS 2 stoklar standardında kapasite sapması genel üretim giderleri, dönem gideri olarak kaydedilir.¹⁶²

3.11.2.BOBİ FRS’de Gider Olarak Kayda Alma

İşletmelerin genel olarak hedefi stoklarını satmaktır. İşletme stoklarını sattığında, stokun kayıtlı değeri/defter değeri, satış hasılatının finansal tabloya kaydedildiği dönemde, satışların maliyetine gider olarak yazılır. İşletme içinde kullanılan stokların maliyeti ise aktifleştirilerek ilgili varlıkların maliyetine eklenir ve varlığın kullanıldığı sürede yani faydalı ömrü süresince gidere yazılır. BOBİ FRS’deki bu durum TMS 2 ve VUK ile de uyum halindedir.

ÖRNEK: X işletmesi maliyeti 10.000 TL olan malları 12.500 TL’ye satmıştır.

----- / -----			
100 KASA		12.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			12.500
----- / -----			
621 SAT. TİC. MAL. MAL.	10.000		
153 TİC. MAL.			10.000
----- / -----			

ÖRNEK: X işletmesi satışını yaptığı ankastrenin bir tanesini mutfakta kullanmaya başlamış ve şirketi adına 50.000 TL + %18 KDV ile faturalamıştır.

¹⁶² Öztürk, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.155.

----- / -----		
255 DEMİRBAŞLAR	5.000	
191 İND KDV	900	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		5.000
391 HES KDV		900
----- / -----		
621 SAT. TİC. MAL. MAL.	5.000	
153 TİC. MAL.		5.000
----- / -----		

Büyük ölçekli işletmeler ile KAYİK kapsamındaki işletmeler Ertelenmiş Vergi Hesaplaması ve Konsolide Finansal Tablo hazırlarken, Orta ölçekli işletmeler bu konuda zorunlu değildir. Kendi istedikleri takdirde uygulayabilirler. Orta büyüklü işletmeler konsolide finansal tablolarını hazırlamak isterlerse, ertelenmiş vergi tutarlarını konsolide finansal tablolarında zorunlu olarak sunmakta ancak münferit finansal tablolarda sunmaları isteğe bağlıdır. Büyük Ölçekli İşletmeler hizmetlerin sağlanması ve ürünlerin satışı dikkate alınarak birbirinden farklı coğrafi piyasalar ve faaliyet kategorilerinde sağladıkları net satış hasılatı ve benzeri bilgileri orta ölçekli işletmelerden farklı olarak belirtmekle yükümlüdürler.¹⁶³

3.11.3. Türk Vergi Mevzuatında Gider Olarak Kayda Alma

TMS 2 ve BOBİ FRS'deki stokların gider olarak kayda alınmasındaki durumlar VUK ile benzerlik taşımaktadır.

Türk Vergi mevzuatı kapsamında maliyet bedeliyle değerlendirilen emtialar açısından gider olarak kayda alma da önem taşımaktadır. VUK açısından stok çıkışlarının hangi maliyet yöntemiyle yapılacağına dair net ifadeler bulunmamasına rağmen gerçek parti maliyeti yöntemini kullanmak doğru olacaktır. Bunun kullanışlı olmadığı durumlar oluşursa FİFO veya ortalama maliyet yöntemlerini uygulamakta mümkündür. Ancak LİFO uygulaması mümkün değildir. Hırsızlık nedeniyle işletmeden çıkışı yapılan emtiaların 193 sayılı Gelir Vergisi kanununun 83. Maddesine göre mali kar aşamasında indirim olarak değerlendirilme imkânı söz konusu değildir, bu tutar kanunen kabul edilmeyen giderlere yazılır. Tabi burada hırsızlık olduğunun tespit edilememesi

¹⁶³ Ataman ve Cavlak, s.167.

durumunda emsal bedel dikkate alınarak hasılat işlemi yapılır. Yine işletme yetkilileri tarafından kullanılmak için işletmeden çıkarılan mallar için de aynı durum geçerlidir.¹⁶⁴

Türk vergi mevzuatında hizmet işlemine ait tahsilat yapılmış olsa da olmasa da hizmet maliyetlerinin tümü 622 satılan hizmet maliyetleri hesabına alınmaktadır. Standarda göre ise yapılmış veya yapılmakta olan stoklar için kullanılmış olan stokların tahsilatı gerçekleşmemişse 154 tamamlanmamış hizmet maliyeti hesabında ya da duruma göre 155 tamamlanmış hizmet maliyeti hesabında tahsilatı tamamlanana kadar izlenmektedir. Tahsilat tamamlanınca da 622'ye yazılmaktadır.¹⁶⁵



¹⁶⁴ Gökaya, s.97.

¹⁶⁵ Yiğit ve Büyükepeci, s.210.

4.HASILAT

4.1.KAPSAM VE AMAÇ

4.1.1.TFRS’de Kapsam ve Amaç

Hasılat alanında TFRS 18 Hasılat Standartı şimdiki kadar yoğun bir kullanım alanına sahip olsa da 1 Ocak 2018 itibari ile yerini TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına bırakmıştır. 9 Eylül 2016 da 29826 sayılı Resmi Gazete’de 54 sıra nolu tebliğ ile yayınlanan standart böylece hayata geçirilmiştir. Buradaki amaç TFRS 18’deki eleştirilen noktaları yok ederek daha kapsayıcı, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve çoklu satış bileşeni noktasında detaylı bilgi veren standart oluşturmak gayesiyle 28 Mayıs 2014 tarihinde IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden hasılat standardı yayınlanmıştır.

TFRS 15’in amacına baktığımızda, müşterilerle yapılmış olan sözleşmeyle ortaya çıkan nakit akışları ve hasılatın niteliğini, tutarlarını, zamanlamasını ve bilinmeyen faydalı finansal verilerin kullanıcılara sunulmasında uyulacak kuralları belirlemektir. TFRS 15 ilgililere hasılatın içeriği, bedeli, zamanı, belirsizliği, nakit akışı konusunda detaylı net bilgi sunmayı hedeflemektedir. Bu nedenle aşamalı kontrollere dayanan bir yöntem kullanmaktadır.¹⁶⁶ Devredilen mal veya hizmet karşılığında hak kazanacağı tutarın gerçeğe en uygun şekilde belirlenerek muhasebeleştirilmesi temeline dayanır. Hasılatın kaydedilmesinde, tablolarda yapılacak açıklamalarda, çok unsurlu sözleşmelerde, değişken tutarlı sözleşmelerde, iadede, garanti haklarında farklılık meydana gelmektedir. Yine bu standartla birlikte işlem bedeli, performans yükümlülüğü kavramları gelmiştir.¹⁶⁷

Standartın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında

¹⁶⁶ Ayşe İrem Keskin ve Banu Dinçer, “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”, **Maliye Finans Yazıları**, 103 2015, s.222.

¹⁶⁷ Havva Arabacı, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının İncelenmesi Ve İnşaat Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, 03 2017, s.60

muhasebeleştirilmesidir.¹⁶⁸ TFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan sözleşme kapsamında kontrolün devrinin ve sahipliğinin ön planda olduğu beş adımlı bir model geliştirmiştir. Hasılatı zamana yayarak veya zamanın belirli bir noktasında, işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme imkânı sağlamaktadır.¹⁶⁹

Hasılatla ilgili birtakım unsurları yazacak olursak; sözleşme varlığı veya yükümlülüğü, alacak, gelir, faiz gideri ve faiz geliridir. Bunlardan alacak, sözleşme varlığı veya yükümlülüğü finansal tablolarda görülür.¹⁷⁰

Hasılat bir sözleşmeye bağlı hale gelmiş ve sorumluluklar aşamayla belirlenmiştir. Sözleşmenin varlığı ile sözleşmenin yükümlülüğü ayrı aşamalarda incelenmiştir. Bu bağlamda Gökgöz'e göre; Tek düzen hesap planına 14. Sözleşme varlığı hesabı ve 34. sözleşme yükümlülüğü hesabını eklemek yerinde olacaktır.¹⁷¹ TFRS 15'in temel ilkesi işletme tarafından müşterilere taahhüt edilen mal veya hizmetin devredilmesi neticesinde almayı düşündüğü tutar üzerinden finansal tablolara almayı sağlamaktır.

Standarda göre müşterilerle yapılacak olan her bir sözleşme ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir. Bu sözleşmenin uygulanabilmesi için karşı tarafın bir müşteri statüsünde olması gerekir.

Aşağıdaki standartlar bu standardın kapsamına girmemektedir;

- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamındaki kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar, TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araç ve benzeri sözleşmeye dayanan hak ve yükümlülükler,

¹⁶⁸ Deloitte, (2016), Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard, Pages 40.

¹⁶⁹ Tong, T. (2014). A Review of UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers.

¹⁷⁰ Özerhan, Marşap ve Yanık, s.223.

¹⁷¹ Gökgöz, s.57.

- Aynı iş kolundaki işletmelerde, müşterilere satışı kolaylaştırmak amacıyla yapılan parasal nitelik taşımayan değişimler.

TFRS 15'in 1 Ocak 2018'de yürürlüğe girmesiyle; TMS 11 İnşaat sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 müşteri sadakat programları, TFRS Yorum 15 gayrimenkul inşaat anlaşmaları, TFRS Yorum 18 müşterilerden varlık transferi ve TMS Yorum 31 hasılat reklam işlemleri içeren takas işlemleri ile ilgili standart ve yorumlar yürürlükten kaldırılmıştır.

TFRS 15 sadece ticari mal alış verişi yapan işletmelerin kayıtlarında büyük farklılık yaratmasa da telekomünikasyon, bilgi teknolojileri, gayrimenkul, perakende sektörü, şarta bağlı değişken ücret ve tutarları olan varlık yönetimleri, hukuki hizmet sağlayan işletmeler açısından değişiklikler ortaya koymuştur.¹⁷² Örneğin; telekomünikasyon sektöründe, sözleşme doğrultusunda bedelsiz verilen cep telefonu pazarlama gideri yerine satış bedeli üzerinden gelir dağıtımına yazılacaktır. Gayrimenkul sektöründe, daire satışlarında tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine sözleşmeye göre tamamlanma modeli kullanılacaktır. Perakende sektöründe iade hakkı, müşteri bağlılık anlaşması, garantilerin muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş ödeme ve avans ödemeleri, lisans anlaşmaları ile iadesi imkânsız ön ödemeler işlemlerinde farklılıklar ortaya çıkmıştır.¹⁷³ Şunu söylemek mümkündür; Uzay ve savunma, varlık yönetimi, yapı inşaat, fason üreticiler, lisans verenler, gayrimenkul, yazılım ve telekomünikasyon sektörü en çok etkilenecek gruplar arasındadır.¹⁷⁴

TFRS 15'e baktığımızda, işletmenin geliri, mal veya hizmeti müşterilerine devretmesi neticesinde bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirmeyi ve hasılatın ayrıcalıklı uygulamasının tanımına ve muhasebeleştirilmesine, finansal tablo dipnotlarında gelir hakkında yatırımcıların daha ayrıntılı bilgi sahibi olmasına ilişkin ayrıntıları içerdiği görülmektedir.¹⁷⁵

¹⁷² Keskin ve Dinçer, s.221.

¹⁷³ Keskin ve Dinçer, s.222.

¹⁷⁴ Metin Saban, Serhan Gürkan ve Hakan Vargün, "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 12(1) Mart 2019, s.46.

¹⁷⁵ Gücenme Gençoğlu, s.10.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'nın yayınlamasıyla birlikte hasılatın muhasebeleştirilmesi için uygulamacılara daha açık ve kapsamlı bir rehber sunulmuştur. Bu standart ihtiyaç sahiplerine şirketlerde, sanayilerde ve borsalarda daha gelişmiş bir karşılaştırma sağlayacaktır.¹⁷⁶

4.1.2.BOBİ FRS'de Kapsam ve Amaç

56 sayılı tebliğ ile uygulamaya başlanan BOBİ FRS'nin amacını ifade edecek olursak; bağımsız denetim kapsamında olan ama TFRS kullanmayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal mali tablolarında kıyaslanabilir, ihtiyaçları gideren, gerçeğe uygun bilgilerin sunulmasını sağlamaktır.

Hasılatı işletmelerin olağan faaliyetleri sırasında gerçekleşen gelir olarak tanımlamıştık. BOBİ FRS açısından baktığımızda hasılat bölümündeki amacı şöyle ortaya koyabiliriz; hasılatın alanına giren işlem ve olayların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelerin belirlenmesidir.

Kapsamı ise şöyle ortaya koyabiliriz; malların satışları, hizmetlerin sunumları, yüklenicisi konumunda olunan inşa sözleşmeleri ile varlıkların başkasına kullandırılmasından doğan faiz, isim hakkı ve kar payları bu kapsama girmektedir.

BOBİ FRS'yi detaylı incelediğimizde şunu görebiliriz; bu bölümde yer alan kurallar, diğer bölümlerde yer alan işlem ve olaylar sonucunda ortaya çıkan hasılatlara ve diğer gelirlere uygulanmamaktadır. Bu konuda standart detaylı açıklama yapmış ve uygulanmayacak hasılat ve diğer gelirleri şöyle sıralamıştır:

- Kiralamadan kaynaklı ilgili bölümde belirtilen hasılat ve gelirler,
- İştiraklerdeki yatırımlardan ya da müşterek girişimlerdeki yatırımlardan elde edilen kar payı ve elde edilen diğer gelirler, karlar,
- Finansal varlıkların ve öz kaynakların gerçeğe uygun değeri üzerinde meydana gelen farklılıklardan ve satılmasıyla ortaya çıkmış olan gelirler,

¹⁷⁶ Olsen, L., Weirich, R., (2010) New Revenue-Recognition Model, The Journal of Corporate Accounting and Finance / November/December 2010.

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri üzerinden meydana gelen farklılıklardan ortaya çıkmış olan gelirler,
- Canlı varlıkların ve tarımsal ürünlerin ilk kez muhasebe sürecine dâhil edilmesinde ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden meydana gelen farklılıklardan ortaya çıkmış olan gelirler.

4.1.3.Türk Vergi Mevzuatında Kapsam ve Amaç

Vergi mevzuatında hasılat; belirli bir faaliyet döneminde satışı yapılan mallar veya hizmetleler karşılığı elde edilen gelirlerin bütünü şeklinde açıklanmıştır. Yine Türk Vergi Mevzuatı açısından baktığımızda hasılat brüt tutar üzerinden kayıtlara alınır.¹⁷⁷

213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından bakacak olursak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi hükümleri kapsamında olanlar hariç, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar VUK'un kapsamında yer almaktadır (VUK madde 1-2). 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi hükümleri kapsamında olanlar hariç VUK madde 1'de belirtilen vergi, resim ve harçlarını toplamak kanunun amacı olarak ifade edilebilir.

VUK madde 194'de işletme defterine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı kısımda kanun kapsamında hasılatın ne anlama geldiği açıklanmıştır. Buna göre hasılat; Satışı yapılan malın bedeli veya yapılan hizmet dolayısıyla müşteriden tahsili yapılan paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün unsurlardır (VUK madde 194). Vergi Usul Kanunu kapsamında hasılat tespitinde vadeli satışlarda oluşan vade farkları da bedele dâhil edilerek brüt satış bedeli üzerinden işlem yapılır.¹⁷⁸

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir; gerçek kişilerin mali yıl içerisinde eline geçen/ elde ettiği kazançlar ile iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır (Gelir Vergisi Kanunu madde 1). Gelir, brüt değeri ifade edecek şekilde kanunda kendisine yer edinmiştir.

¹⁷⁷ Seyfi Yıkılmaz, Ali Deran ve İncilay Erduru, "Hasılat Yaratın İşlemlerin Muhasebeleştirilme İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine ir Araştırma", **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ekim 2016 (9)4, s.144-145.

¹⁷⁸ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.145

Çünkü madde ikiye bakıldığında gelirden kastedilenin hasılat ve kazanç olduğu görülebilir. GVK madde 2 şu şekilde gelirin kapsamını belirtmiştir: Ticari, Zirai, Serbest Meslek Kazançları, Ücretler, Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.

Gelir vergisi kanununa göre ticari kazanç; her türlü sınai ve ticari faaliyetlerden oluşan kazançlar olarak tanımlanmaktadır. Ticari kazancın tespitinde bilanço ve işletme defteri usulü önem kazanmaktadır.

Vergi açısından hasılatı ele alırken üzerinde durulması gereken iki kavram daha bulunmaktadır. Bunlar; Tahakkuk ilkesi ve Dönemsellik kavramı.

Gelir açısından tahakkuktan bahsetmemiz için; hem güvenilir bir şekilde ölçümünün yapıyor olması hem de gelecek zaman içerisinde iktisadi bir fayda doğuşuna yol açması gerekmektedir. Doğal olarak bedel ve içerik açısından bir kesinleşme varsa bedel tahsil edilmese de ticari kazanç vergisel sürece dâhil edilmiş olur. Alıcı ve satıcı arasında bir mal veya hizmet satışına dair bir uzlaşma sağlanmış ve fatura kesilmişse tahsil olup olmaması vergi hukuku açısından önem taşımamaktadır. Dönemsellik kavramına gelecek olursak; işletmenin faaliyetlerinin ilgililere doğru bir şekilde aktarılması amacıyla süresiz kabul edilen ömrü birbirinden bağımsız dönemlere ayırmaktır.¹⁷⁹ Dönem konusu şu nedenle önemlidir; bir gider ilgili döneme bir hasılatla ilgili döneme yazılmalıdır. Aksi halde ilgili taraflara gerçeğe uygun bilgi verilmemiş olacaktır.

Türk Vergi mevzuatında kazancın tespiti noktasında ele alınan kavramlardan Tam mükellefiyet, Dar mükellefiyet, Normal hesap dönemi, özel hesap dönemi, kısıt hesap dönemi önem taşımaktadır. Tam mükellef kurumlar; kanuni merkezleri veya iş merkezleri ülkemizde bulunan mükelleflerdir. Dar mükellef kurumlar; kanuni merkezleri veya iş merkezlerinden hiçbiri ülkemizde olmaması durumunda olan mükelleflerdir. Normal hesap dönemi takvim yılını kapsar. Özel hesap dönemi; VUK 174/3 e göre çalışanlar normal hesap dönemine uygun değilse bakanlık tarafından izin alarak özel

¹⁷⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 18.baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s.20.

hesap dönemi kullanabilirler. Kısıt hesap dönemi ise işe başlayan veya işi bırakanlar açısından ele alınır.¹⁸⁰

4.2.HASILATIN KAYDA ALINMASI

4.2.1.TFRS’de Hasılatın Kayda Alınması

Hasılatın doğru kaydedilmesi işletme ve ilgili taraflar açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü doğabilecek risk ve hatalar finansal tablolarda da değişikliğe yol açmaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardında, işleyişi doğru uygulamak amacıyla beş adım ortaya konulmuştur. Bu beş adımını şöyle sıralamak mümkündür;

- Birinci Adım: Sözleşmenin tanımlanması,
- İkinci Adım: Edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
- Üçüncü Adım: İşlem bedelinin belirlenmesi,
- Dördüncü Adım: İşlem bedelinin sözleşmedeki yükümlülüklerle dağıtılması,
- Beşinci Adım: Yükümlülükler tamamlandıkça hasılatın finansal tablolara alınması (Edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi).

Yukarıdaki beş adım tamamlandığında ya da önemli bir değişim olmadığında sözleşmeyi yeniden değerlemeye gerek yokken, adımlar tamamlanmadığında sözleşme yeniden değerlendirilir.

TFRS ve BOBİ FRS’de hasılat işlemleri net tutar ile raporlamaya tabi tutulurken, Türk vergi mevzuatında net yerine brüt tutarın baz alındığını görmek mümkündür.¹⁸¹

İşletmeler zaman zaman alışverişlerinde garanti içeren işlemlerde isterler. Garanti sözleşme hükümlerinde bulunuyorsa UMS 37 kapsamında karşılık ayrılmalıdır. Bazen alıcı, garantiyi ayrı bir işlem gibi de alabilir. Böyle durumlarda satışı yapılan

¹⁸⁰ Şeker, s.118.

¹⁸¹ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.144.

garanti ayrı bir hizmet satışı kapsamında işleme tabi tutulmalıdır. Çünkü bu ayrı bir edim yükümlülüğü olarak meydana gelmektedir.¹⁸²

Bazen satıcı işletmenin satışa konu olan malları müşteriye teslim etmiş olmasına rağmen, satışa dair hasılatın oluşması müşterinin o malları satmasına veya kullanmasına bağlıdır. Bu tür satışlara konsinye satış denmektedir. Yani işletme ürünü müşteriye vermesine rağmen ürün nihai tüketiciye ulaşmamıştır. Sözleşme kapsamında edim yükümlülüğü tamamlanmadığı için satış işleminden kaynaklı bir hasılat finansal tablolara yansıtılamaz. Satış işlemlerinde bazen müşteri ürünün bir müddet daha işletmede kalmasını (faturala - elde tut) isteyebilir. Böyle durumlarda ürünün kontrolü müşteriye geçmiş kabul edilir. İşletme ise ürünü elinde / deposunda tuttuğu için ayrıca emanetçi gibi hizmet vermiş kabul edilir.¹⁸³

TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardına göre; sözleşme taraflarından birinin sözleşmenin getirdiği yükümlülükleri yerine getirmesi halinde sözleşmeye dayanan varlığın finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı işletme edim yükümlülüğünü gerçekleştirmeden evvel sözleşme yükümlülüğü uyarınca karşılık ayırma işlemini yapmalıdır.¹⁸⁴

TFRS 15'e göre; kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir.

BOBİ FRS ile TFRS 15 arasında bir kıyaslama yapacak olursak; BOBİ FRS'ye göre hasılatın kayıt altına alınma ölçütleri ekonomik faydaların işletmeye dâhil edilmesine ve bu faydaların güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi olarak belirlenirken, TFRS'de edim yükümlülüğü, mal veya hizmetler transfer edildiğinde yerine getirilmesi olarak belirlenmiştir.¹⁸⁵

¹⁸² Şeker, s.78.

¹⁸³ Şeker, s.80.

¹⁸⁴ Şeker, s.74.

¹⁸⁵ Doğan, s.774.

4.2.1.BOBİ FRS’de Hasılatın Kayda Alınması

İşletme için büyük önem arz eden hasılatın kaydedilmesi ve raporlanması işletme dışındaki aktörler açısından da büyük önem taşımaktadır. BOBİ FRS’de hasılat, ekonomik fayda sağlayan unsurların işlemeye dâhil edilmesinin muhtemel olması ve ilgili faydaların güvenilir bir biçimde ölçülme durumunun ortaya çıkmasıyla muhasebeleştirilir. Muhasebe ölçütleri genel olarak söyleyecek olursak işlemlere ayrı ayrı uygulanmalıdır. Fakat işlemin kendi içinde ayrıştırılması özün önceliği açısından gerekli görülüyorsa işlemin ayrı ayrı kısımlara uygulanması gerekir. Örnek verecek olursak, satmış olduğumuz bir ürünün servis ücretini ürünün satış ücretinden ayrı olarak hesaplayabiliyorsak muhasebeleştirmeyi de ayrı ayrı gerçekleştirebiliriz.¹⁸⁶

ÖRNEK: X firması Y firmasına 450.000 TL’ye pres makinesi satmıştır. Makine 7 yıllık garanti içermektedir. Fakat garantinin geçerli olması için alıcı firmanın, satıcı firmanın sunduğu servisten makinenin mülkiyetinin devredildiği tarih itibariyle ilk iki yılda, dört ayda bir düzenli servis hizmeti alması zorunludur. Tutarı peşin alınan ilgili servis işleminin toplam tutarı 7.500 TL’dir. Bu doğrultuda makinenin satışı aşağıdaki gibi olur:¹⁸⁷

----- / -----			
102 BANKALAR	539.850		
380 ERTELENMİŞ GELİRLER.		7.500	
391 HESAPLANAN KDV		82.350	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		450.000	
Servis hizmeti dâhil makine satışı			
----- /-----			

Servis hizmeti verildikçe hasılat gerçekleşmiş olur. Dolayısıyla servis hizmeti verilen her 4 ayın sonunda $7.500/6=1.250$ TL hasılat kaydı yapılır.

----- / -----			
380 ERTELENMİŞ GELİRLER	1.250		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		1.250	
Servis hizmetinin verilmesi			
----- / -----			

¹⁸⁶ Ataman ve Gökçen, s.76.

¹⁸⁷ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.91-92.

Bir takım işlemler ise kendi içinde bütünlük taşıyor olabilir. Böyle durumlarda kayda alma ölçüsü tüm işlemlere birlikte uygulanmalıdır. Örneğin bugün gerçekleşen bir satış varsa ve gelecekte geri alınmak için sözleşme yapılmışsa kayda alma iki işleme birlikte uygulanmalıdır.

BOBİ FRS’de mal satış işleminde hasılatın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki ölçütlere bağlıdır. Bunlar;

- Malların aidiyeti ile ilgili risk ve getiriler alıcıya devredilmiş olması,
- Satıcı tarafın sattığı mallar üzerinde yönetim ve kontrolünü devam ettirmemesi,
- Hasılatın tutarının değerlendirilmesinde güvenilirlik sorununun olmaması,
- Satıştan doğacak ekonomik faydaların satıcı tarafından elde edilmesi veya bunun muhtemel olması,
- Maliyetlerin ölçülmesinde güvenilirliğin olması gerekmektedir.

Satışta ilk koşul malların aidiyetinin getirdiği önemli risk faktörlerinin karşıya devredilmiş olmasıdır. Ancak bu risk devredilmemiş ise devam ediyorsa bu işlemin satış olarak yapıp hasılatın muhasebeleştirilmesi imkânsızdır. İş hayatında şu şekilde olaylar ile karşılaşmak mümkündür. Alıcı, mal satış bedelini 3. şahıslara sattığında ödeyeceğini beyan ediyorsa, mal satışında montaj/kurulum şartı var ve işlemin önemli bir bölümü tamamlanmamışsa, garanti şartları dışında mala dair problemler hala işletmenin yükümlülüğü altındaysa, alıcının sözleşmeden doğan iade hakkı var ise ve iade sürecine dair belirsizlik devam ediyorsa satış muhasebeleştirilmez. İşlemden önemsiz bir risk bulunuyorsa böyle durumlarda satış niteliği devam eder ve hasılatın kaydı gerçekleşir, iade işlemleri için karşılık ayırabilir. Bu karşılıkları da 199 Satış iade karşılıkları hesabının alacağına 654 Karşılık giderleri hesabının borcuna yazarak kaydetmek mümkündür.¹⁸⁸

¹⁸⁸ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.98.

ÖRNEK¹⁸⁹: X firması üretimini gerçekleştirdiği 5 adet makineyi montaj bedeli dâhil 50.000 TL + % 18 KDV ile 21.04.2019'da satmıştır. Üretimin bitmesine ve montaja 2 ay vardır. Bu durumda satış ve montaj kaydı şöyle yapılır;

----- / -----			
102 BANKALAR	59.000		
380 ERTELENMİŞ GELİR		50.000	
391 HES KDV		9.000	
Montaj ve makine bedeli			
----- / -----			
380 ERTELENMİŞ GELİR	50.000		
600 YURT İÇİ SATŞ		50.000	
Montajın yapılması			
----- / -----			

ÖRNEK¹⁹⁰: X işletmesi yaptığı satışlarla ilgili sözleşmede yer almayan herhangi bir neden dolayısıyla ürün arızası olduğunda firmaya 10 gün içinde iade imkânı olduğunu bildirmiştir. 2018'de bu imkân nedeniyle 5.000TL değerindeki hasılat gerçekleşmemiştir.

----- / -----			
654 KARŞILIK GİD.	5.000		
199 SATIŞ İADE KARŞLK.		5.000	
----- / -----			

4.2.3. Türk Vergi Mevzuatında Hasılatın Kayda Alınması

Vergi mevzuatı açısından hasılat, mal veya hizmetlerin parasal içerikli değişim bedeli olarak ele alınabilir. Yani elde edilecek hasılat tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklardan oluşmaktadır da diyebiliriz.¹⁹¹ Bu nedenle Türk vergi mevzuatı açısından hasılatın oluşması tahakkuk esasına bağlıdır. Dönemsellik ilkesi gereği gelir ve giderler ait olduğu döneme yazılmalıdır. Tahakkuk esasına göre ise gelir ve giderleri oluşturan işlemle birlikte borç ve alacakta gündeme gelmektedir.

¹⁸⁹ Şeker, s.100.

¹⁹⁰ Kıymetli Şen ve Özbirecikli, s.98.

¹⁹¹ Akbulut, s.1053.

Gelir Vergisi Kanunun 39. Maddesine göre kurum kazancı belirlenirken hasılat, ait olunan dönemde satılan mal bedeli ya da yapılmış olan hizmet sonucu alınan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade eder.¹⁹²

Yukarıda da belirtildiği gibi hasılatın kayda alınmasında üç farklı durum bulunmaktadır. Bunlar;

BOBİ FRS’de Hasılat, ekonomik yararların işletmeye girme olasılığının fazla olması ve bu ölçümün güvenilir olmasına bağlı olduğu durumda kaydedilir.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat’a göre ise edim yükümlülüğü yerine getirildiği zaman kaydedilir.

VUK’a göre ise Hasılat, fatura ya da fatura yerine geçen belgenin düzenlenmesiyle tahakkuk olduğu için kaydedilir.¹⁹³ VUK’ta TFRS 15’teki gibi tahsilat işleminin olup olmaması önemli değildir. Önemli olan faturanın üzerindeki rakamdır. Ancak vade gelmesine rağmen ödeme yani hasılat bedeli alınmamışsa bu bedel için yasal işlemler başlatılır ve karşılık ayrılır. Yasal süreçte de bedel alınmamış ise zarar olarak gösterilir.

Türk vergi mevzuatı yönünden mal satışının hasılatının kaydedilmesinde işlemin bedel ve içerik açısından kesinlik kazanması yeterli kabul edilmektedir. Tahakkuk esaslı ticari kazanç tespiti açısından temel alınmıştır.

BOBİ FRS, TFRS 15 ve Türk vergi mevzuatında mal satışları açısından hasılatın içeriği noktasında bir takım farklılıklar vardır.

VUK/MSGUT’a göre vadenin süresi hiç dikkate alınmadan vadeli tutar hasılat olarak kayda alınmaktadır. Vergi kanunları açısından vade farkları bir finansman unsuru şeklinde ele alınmamakta, satışın bir unsuru olarak ele alınmaktadır. Gerçekleştiği dönemde brüt satışlara kaydedilir . Faaliyet dönemi sonunda işletmenin senetli alçakları işlemi için reeskont işlemi yapma imkanı olsa da senetsiz alacaklar için VUK açısından

¹⁹² Şeker,s.121.

¹⁹³ İlker Kıymetli Şen ve Mehmet Özbirecikli, ‘BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme’, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Nisan 2018, Özel Sayı, s.467.

böyle bir işlem kaydı oluşturmak mümkün değildir. 2013 yılında yayınlanan 64 numaralı Vergi Usul Kanunu sirkülerine göre ileri tarihli çekler için reeskont işlemi uygulamak uygun hale gelmiştir.¹⁹⁴

BOB FRS'ye göre satış işleminin vadesi 1 yıl ve altında ise vade farkı ayrıştırılmaz üstünde ise ayrıştırma yapılır. Ayrıştırma etkin faiz yöntemine göre yapılırken, ilgili tutar ertelenmiş gelir kalemi altında ait olduğu dönem gelene kadar finansal durum tablosunda izlenir.

TMS/TFRS'ye göre ise satış işleminin vadesi ne olursa olsun (işlem kolaylığı hariç) ayrıştırma yapılmasına gerek yoktur.¹⁹⁵

ÖRNEK¹⁹⁶: X işletmesi peşin bedeli 2.000 TL olan malları üç ay vadeli olarak 2.300 TL'ye satmıştır.

Türk vergi mevzuatına göre;

----- / -----			
120 ALICILAR HS.	2.300		
600 YURT İÇİ SATIŞ		2.300	
----- / -----			

TFRS/TMS'ye göre;

----- / -----			
120 ALICILAR HS.	2.300		
600 YURT İÇİ SATIŞ		2.000	
382 ERTELENMİŞ VERGİ		300	
----- / -----			
382 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	100		
642 FAİZ GELİRLERİ		100	
Faiz tahakkuk ettiğinde de bu kayıt yapılır			
----- / -----			

İş hayatında mal satışı işlemlerinde bazen alıcının aldığı ürünü iade yapma hakkı bulunmaktadır. Böyle durumlarda vergi mevzuatı açısından mal satışının hasılatı; ürünün

¹⁹⁴ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.145.

¹⁹⁵ Kıymetli Şen ve Özbirecikli, s.467.

¹⁹⁶ Malkoç, s.82.

alıcıya tesliminde gerçekleşir ve iade işlemi meydana gelene kadar iade olasılığına dair herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz. Bazen de satışı yapılan malın önceden ortaya konulan kriterlere uymaması durumunda alıcının iade hakkı oluşur. Bu durumda vergi mevzuatı açısından teslimat anında hasılat oluşmuş kabul edilir ve iade olasılığı açısından bir kayıt yapılamaz. Yine ticari hayatta tüketiciyi koruma kanunlarının ışığında veya sözleşme kapsamında herhangi bir sebep olmasa da belirlenen süre içinde alıcının ürünü iade yapma hakkı varsa; bu durumlarda da iade ortaya çıkana kadar herhangi bir işlem yapılmaz, ürünün alıcıya teslimi ile birlikte hasılat gerçekleşmiş kabul edilir. Özellikle piyasaya yeni ürün süren işletmeler pazarda tanınırlığı artırmak amacıyla müşterilerine deneme ürünü gönderirler ve bunlarda da iade hakkı bulunur. Türk vergi mevzuatı böyle durumlarda iade olasılığı tahmin edilemediğinden malın risklerini ve getirilerini devretme durumu da oluşmamışsa hasılatın müşteri tarafından malların satış işleminin kabulüne kadar beklenebileceğini ortaya koymuştur.¹⁹⁷

Türk vergi mevzuatında konsinye satışlarda satıcının malları teslimi anında satış hasılatı yapılmasına gerek yoktur, hasılatın doğması için müşterinin satışı yapması gerekir.¹⁹⁸

Vergi mevzuatı açısından satış ile birlikte satış sonrası servis hizmeti varsa ve ayrıştırılabilir nitelikteyse mal satışı ve servis hizmeti ayrı ayrı hasılatı alınır. Satış işleminde montaj şartı da varsa montaj yapılmamış olsa da mal satışı yapıldığı anda hasılat kaydı yapılır. Nitelik olarak benzer mal ve hizmet takası durumlarında işlem hasılat olarak rayiç bedelle kayda alınır. İhracat işleminin olduğu dönemde kurdan dolayı bir artış ortaya çıktıysa bu artışlar 601 yurt dışı satışlar hesabına kaydedilmelidir.¹⁹⁹

Mal satışlarının belirli bir miktarı aşması nedeniyle müşteriye yapılan iskonto miktar iskontosu olarak adlandırılırken, müşterinin vadeden önce ödeme yapması nedeniyle yapılan iskontoya da kasa iskontosu denmektedir. İskontolar tek düzen hesap

¹⁹⁷ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.146.

¹⁹⁸ Ahmet Aktürk ve Durmuş Acar, “Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 113, 2012, s.34.

¹⁹⁹ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.148.

planında yer alan 611 nolu hesapta takip edilmektedir. Miktar iskontosunun faturasının düzenlenmesi uygun yöntemdir.²⁰⁰

4.3.HASILATIN ÖLÇÜMÜ

4.3.1.TFRS’de Hasılatın Ölçümü

Stok oluşumuna yol açmayan ve müşteri ile gerçekleşmiş olan sözleşmenin yerine getirilmesinde katılan maliyetler, TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı kapsamında muhasebe kayıtlarına alınmaktadır.

TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardında ölçüm gerçeğe uygun değer yerine işletmenin almayı beklediği bedelle ölçülmektedir.²⁰¹

TMS 18’de hasılatın ölçümünde hasılat, alınmış olan veya alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülürken, TFRS 15 standardında edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile yükümlülükler dağıtılmış işlem bedeli dikkate alınarak ölçülür ve kayıt altına alınır.²⁰² TFRS 15’in getirdiği beş adım yönteminin üçüncü adımı işlem bedelinin belirlenmesidir.

İşlem bedeli işletmenin müşteriye vereceği / taahhüt ettiği mal ve hizmetler sonucu alacağı, üçüncü şahıslar adına aldığı bedeller hariç hak etmeyi beklediği tutardır. İşlem bedelini belirlemek için işletme sözleşme içeriğine bakar ya da rutin ticari uygulamaları gözden geçirir. İşlem bedeli sözleşmede yer alır ve değişken, sabit bedellerden meydana gelir.

İşlem bedeli tespitinde şu faktörlerin etkisi bulunmaktadır; Değişken bedeller, Değişken bedeli kısıtlayan tahminler, Önemli bir finansman unsuru varlığı/Paranın zaman değeri, Nakdi olmayan bedeller ve Müşteriye ödenmesi gereken bedel. İşlem bedelinde değişken bedel varsa işletme elbette transferde elde edeceği bedeli tahmin etmek ister.

²⁰⁰ Şeker, s.128.

²⁰¹ Kızıl vd., s.344.

²⁰² Köse ve Şengül Çelikay, s.42.

İndirimler, krediler, cezalar, para iadeleri, geri ödemeler, ayrıcalıklı fiyatlar, teşvik ve performans primleri vb. unsurlar işlem bedelinin değişmesine yol açabilir.²⁰³

Hasılat sonraki dönemlerde tahsil edilecekse, finansman içerikli işlemler TFRS 15'deki vade farkı faiz ayrıştırılması işlemine tabi tutulmalıdır. Faizin ayrıştırılmasında yıl ifadesi yer almamasına rağmen TFRS 15'deki yöntem baz alınmıştır. TFRS 15 madde 61'e bakacak olursak önemli bir finansman için taahhüt edilen tutar üzerinde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde alıcı ilgili mal veya hizmetler için nakit ödeme seçeneğini kullanmış olsa ödeyeceği tutar üzerinden işlemin finansal tablolara geçirilmesidir. TFRS 15 madde 63'te kolaylaştırıcı bir unsur bulunmaktadır. Buna göre, sözleşmede belirtilen mal veya hizmetin devir tarihi ile bedelin tahsili arasında geçen süre bir yıl veya daha kısa olarak öngörülüyorsa, taahhüt edilen bedelde düzeltme yapmak zorunluluğu bulunmamaktadır.²⁰⁴

ÖRNEK²⁰⁵: X firması Y firmasına 200.000TL A hammaddesi ve 400.000TL değerinde B hammaddesi satışı yapmak için Mayıs 2019'de sözleşme hayata geçirmiştir. Ürünler birer ay arayla önce A sonra B şeklinde üretilecek ve tamamlandığında teslim edilecektir. Ödeme teslimatlar bitince Ekim ayında yapılacaktır. Y firması bu ürünleri taahhüt amaçlı aldığı inşaatlarda hammadde olarak kullanmaktadır. Burada X ve Y firması için ayrı ayrı kayıt yapacak olursak;

X Firması: Öncelikle A'nın üretimi tamamlanıp teslim edildiğinde kayıtlara geçirilir. Ancak bu halen bir alacak değil sözleşme varlığıdır. Çünkü henüz tüm ürünler teslim olmadı. B ürünü de teslim edildiğinde (edim tamamlandı) artık sözleşme varlıkları, hasılat olarak yazılır ve bedel alındığında da ilgili varlık hesabına yazılır.

X firmasının yapacağı kayıtlar:

	----- / -----		
	14X SÖZLEŞME VARLIĞI	200.000	
	60X HASILAT HESABI		200.000
	----- / -----		
	120 ALICILAR	600.000	
	14X SÖZLEŞME VARLIĞI HEABI		200.000

²⁰³ Köse ve Şengül Çelikay, s.36-38.

²⁰⁴ Gücenme Gençoğlu, s.11.

²⁰⁵ Gökgez, s.54-56.

	60X HASILAT HESABI		400.000
	----- / -----		
	100 KASA	600.000	
	120 ALICILAR		600.000
	----- / -----		

Y Firması: İlk olarak aldığı A hammaddesini stoklara yazar fakat borç olarak değil sözleşme yükümlülüğü olarak kayıt yapar. Çünkü sözleşme tamamlandığında (sadece zamana bağlı değil yükümlülüğe bağlı) edim gerçekleştiğinde yükümlülüğü de ödemesi gerekecektir.

Y firmasının yapacağı kayıtlar:

	----- / -----		
	150 İLK MADDE MALZEME	200.000	
	34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜĞÜ		200.000
	----- / -----		
	150 İLK MADDE MALZEME	400.000	
	34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜĞÜ	200.000	
	320 SATICILAR		600.000
	----- / -----		
	320 SATICILAR	600.000	
	100 KASA		600.000
	----- / -----		

ÖRNEK²⁰⁶: X firması gemi üretimi yapmaktadır ve Y firmasına bir gemi yapmak amacıyla 50.000TLye bir sözleşme imzalamışlardır. Sözleşme gereği;

-Sözleşme bedelinin %20si başta verilecek, %50si eşit taksitlerle işletme edimi yerine getirdikçe verilecek, %30u da üretim tamamlanıp gereken testler başarıyla geçtikten sonra verilecek.

-Sözleşme Nisan ayında imzalanmış beş ay sonra da teslimat tarihi belirlenmiştir.

-Y firması fesih yaparsa ek bir bedel ödemeyecek fakat ödediği miktar iade edilmeyecektir.

²⁰⁶ Gökgöz, s.52-54.

X firması açısından alığı %20lik pay sözleşme yükümlülüğünde izlenir. Edim tamamlandığında hasılatla yazılır.

----- / ----- 100 KASA 34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜĞÜ 100.000X0,20: 20.000 ----- / -----	10.000	10.000
100 KASA 34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜĞÜ 100.000X0,50: 50.000 50.000/5: 10.000 aylık Beş Ay Boyunca Bu Kayıt Yapılacak ----- / -----	5.000	5.000
100 KASA 34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜĞÜ 60X HASILAT HESABI ----- / -----	15.000 35.000	50.000

Sözleşmedeki gibi Y firması üçüncü ayda fesih yapsaydı ilgili tutar gelir tablosuna yazılır ve kayıt şöyle olurdu;

----- / ----- 34X SÖZLEŞME YÜKÜMLÜĞÜ 649 DİĞ. OL. GEL. KAR ----- / -----	20.000	20.000
---	--------	--------

Aşağıdaki iki inşaat projesinin benzer tutarları olmasına rağmen dönem sonlarında finansal tablolarında nasıl farklılık yarattığı örnek üzerinde görülmektedir.

4.3.4.BOBİ FRS’de Hasılatın Ölçümü

İlgili taraflar arasında gerçekleşen anlaşmalar açısından bakıldığında, kasa ve miktar iskontoları yani satış iskontoları, alınan veya alınacağı tahmin edilen bedelden

düşüldükten sonraki tutar baz alınarak hasılatın ölçümü yapılır.²⁰⁷ Yani sözleşme çerçevesinde ilgili indirimler düşürüldükten sonra tahsili düşünülen tutar baz alınır.²⁰⁸

BOBİ FRS’de hasılatın bir yıldan daha kısa sürede tahsili düşünülyorsa vade farkı ayrıştırılması yapmadan doğrudan tahsili yapılan veya yapılması beklenen tutar üzerinden ölçölür. Tutarın bir yıldan daha fazla bir sürede tahsili düşünülyorsa vade farkı ayrıştırması yapılarak, ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden hasılat ölçümü yapılır. Etkin faiz ile hesaplanan vade farkı tutarı ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir. İlk Kez kayıt altına alınma işlemi sırasında herhangi bir risk ortaya çıkıyorsa, risk kadar netleştirme yapılır, bulunan tutar ile tekrar hasılat ölçölür.

BOBİ FRS’de iskonto oranı ile ilgili bir düzenleme yer almamasına rağmen, peşin bedelin baz alınması TFRS 15 ile benzerlik taşımaktadır. Faiz ayrıştırılmasının 1 yıldan kısa vadeli satışlar için yapılmaması TFRS 15’te madde 63 ile uyum arz etmektedir.²⁰⁹

Hasılat, ilgili taraflar arasında gerçekleşen sözleşmeye göre alınan veya alınması muhtemel bedel esas alınarak ölçölmelidir.

Hasılat bedelinin tahsil edilmesinde ilk muhasebeleştirilme aşamasında bir risk varsa, ilgili riski yansıtarak hasılatta bir düzeltme yapmak daha doğrudur. Ancak önceden muhasebe sürecine dâhil edilen hasılatta, tahsil konusunda belirsizlik ortaya çıkmışsa ilk kayıt üzerinde bir düzeltme yapmak yerine varsa değer düşüklüğü zarar olarak kayıtlara alınır.

ÖRNEK²¹⁰: X firmasının 3 ay vadeli olarak mal satışı yaptığı Y firmasından 10.000 TL alacağı bulunmaktadır. Y firması piyasaya olan borçlarını ödeyememektedir ve bu durumla ilgili hukuki işlem başlatılmıştır. Bu durumda tahsili imkânsız hale gelen alacak tutarı, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

²⁰⁷ Alataş ve Kılıç, s.463.

²⁰⁸ Gökhan Kılıç, “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi”, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, 2017, s.13.

²⁰⁹ Gücenme Gençöğlü, s.11.

²¹⁰ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.94.

----- / ----- 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 120 ALICILAR Alacağın şüpheli hale gelmesi ----- / -----	10.000	10.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS. 129 ŞÜP. TİC. ALACAK KARŞ. Alacak için karşılık ayrılması ----- / -----	10.000	10.000

Hasılatın gelir tablosunda gösterilebilmesi için, işletmenin beklediği hizmetlerin tamamı ya da çoğunluğu gerçekleşmesi, tutarı ve zamanının belirlenmesi, güvenilir olması ve ilgili el değiştirmenin gerçekleşmiş olması gerekir.²¹¹

Takasın ortaya çıkabilmesi için takasa konu olan mal ve hizmetin aynı değer ve özelliğe sahip olmaması gerekir. Bu işlemde hasılat, alınmış olan mal ve hizmetin gerçeğe uygun değeri baz alınarak ölçülebilir. Ayrıca, işlem sırasında varsa eklenmesi gereken veya çıkarılması gereken tutarlar bunlarda işlemde hesaba katılmalıdır. Alınanın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olmadığı durumlarda elden çıkarılan mal ve hizmetin değerine bakılır, bu da güvenilir değilse son olarak elden çıkarılan varlığın defter değerine bakılır.²¹²

ÖRNEK²¹³: X firması başka bir şirketin varlıkları arasında bulunan ve kayıtlı değeri 600.000 TL olan araziye karşılık satış fiyatı 500.000 TL olan 200 ton zeytin ve 60.000 TL nakit para vermiştir.(KDV ihmal edilmiştir.)

Bu takas işlemi hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir.

Bu durumda hasılat $150.000 - (125.000 + 15.000) = 10.000$ TL olarak hesaplanır.

----- / ----- 250 ARSA VE ARAZİLER 100 KASA 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 649 DİĞ. OL.GELİR KAR. Takas işleminden sağlanan hasılat ----- / -----	600.000	60.000 500.000 40.000
---	---------	-----------------------------

²¹¹ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.90.

²¹² Gücenme Gençoğlu, s.10.

²¹³ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.95.

Mal veya hizmet takasında hasılatın ortaya çıkabilmesi için benzer özelliklere ve benzer değere sahip olmaması gerekmektedir. Doğal olarak benzer özellikli ve değerli olmayan mal veya hizmet takas işlemleri hasılat olarak kayda alınabilir. Böyle bir işlemde alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri esas alınarak hasılat ölçümü yapmak doğru olacaktır. Hasılatın ölçülmesi işleminde, eklenecek veya çıkarılacak tutarlar varsa gerçeğe uygun değere uygulanır. Güvenilir bilginin önemi yukarıda belirtilmişti. Takas işleminde gerçeğe uygun değer de güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekir. Aksi halde yani takas işleminde gerçeğe uygun değer güvenilir ölçülemiyorsa elden çıkarılmasında ortaya çıkacak gerçeğe uygun değer kullanılmalıdır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde de güvenilirlik sorunu varsa bu kez defter değeri esas alınmalıdır.²¹⁴

ÖRNEK²¹⁵: X firması işletme ihtiyacını temin etmek için 40.000 TL’lik benzin almış ve karşılığında 36.000 TL’lik incir ve kalan kısmı için de banka hesabından ödeme yapmıştır. İncirin maliyeti 20.000 TL’dir. Takas işlemi ile ilgili hasılat aşağıdaki gibi gerçekleştirilir;

----- / -----			
157 DİĞER STOKLAR HS.	40.000		
157.01 Benzin			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		32.000	
102 BANKALAR HS.		8.000	
Takas işleminin hasılatı			
----- / -----			
621 SATILAN TİC. MAL MAYT. HS.	20.000		
153 TİCARİ MALLAR HS.		20.000	
153.01 İncir			
Takas işlemi maliyeti			
----- /-----			

Satışlarda geleceğe dair bir mal veya hizmetin indirimli ya da bedelsiz olarak satın alınmasına imkân tanıyan hediye puanı veriyorsa bu puan baştaki satışın içerisinden

²¹⁴ Ataman ve Gökçen, s.78.

²¹⁵ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, s.372.

ayrıştırılır ve muhasebeleştirilmesi o şekilde gerçekleştirilir. Hediye puanlarla ilgili bedel gerçeğe uygun değer dikkate alınarak ölçülmelidir ve puanların kullanıldığı dönem baz alınarak hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir.²¹⁶

ÖRNEK²¹⁷: X işletmesi tek kalemde 8.000TL ve üzeri alışveriş yapanlara 200 TL hediye puan vermektedir. Hediye puan aynı yıl içinde kullanılabilir. Müşteri 10.000 + % 18 KDV değerinde mal aldığı için 200 TL hediye puan verilmiştir. Aynı müşteri sonraki alımında 2.000 + % 18 KDV değerinde alım yapmış ve 200 TL hediye puanını kullanmıştır.

----- / -----			
102 BANKALAR HS.	11.800		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		9.800	
391 HES KDV.		1.800	
379 DİĞ.BORÇ. GİD.KARŞ		200	
----- / -----			
102 BANKALAR	2.160		
379 DİĞ.BORÇ. GİD. KARŞ.	200		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	200		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		2.200	
391 HES KDV.		360	
----- / -----			

4.3.3. Türk Vergi Mevzuatında Hasılatın Ölçümü

Hasılatın ölçümü noktasında standartlar ile Türk vergi mevzuatı arasında peşin satışlarda farklılık olmamasına rağmen vadeli işlemlerde farklılık ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; vergi kanunları açısından vadeli satış bedelinden kaynaklanan fark da hasılatı eklenirken, standartlarda bu konuda farklılık bulunmaktadır. TFRS vade farklarını ayırırken, BOBİ FRS bir yıl ve üzerini ayırıp, bir yılın altını ayırmamaktadır. Türk vergi mevzuatına göre kazanç tespitinde tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi uygulanmaktadır.²¹⁸ Türk vergi mevzuatına göre vade farkı ayrıştırılmamaktadır.²¹⁹

²¹⁶ Ataman ve Gökçen, s.78.

²¹⁷ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.96.

²¹⁸ Şeker, s.133.

²¹⁹ Akbulut, s.1072.

1994 yılı itibariyle uygulanmaya başlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği vadeli satış işlemlerinin nasıl kayıt altına alınacağına dair yönlendirici olmuştur. VUK ve TMSUGT vadeli satışlardaki farkı finansman unsuru olarak görmeyip satışın bir parçası kabul eder. Bu nedenle de vade dönemine dikkat edilmeden 60 Brüt satışlar hesap grubuna dâhil edilmektedir. Faaliyet dönemi sonu itibariyle işletme elinde bulunan senetlere reeskont işlemi uygulamaktadır. Türk vergi mevzuatına göre mal satış işlemlerine ait hasılatın oluşması için hasılatın tutar ve içerik yönünden kesinlik kazanması gerekmektedir. Kesinlik kazanma anına kadar, kesin olarak ölçülme anına kadar hasılat tahakkuku yapılmamalıdır. Kur farkları da hasılat ölçümünde önem taşımaktadır. Çünkü Türk vergi mevzuatı aynı dönemde oluşan kur farklarını satış hasılatı içerisinde ele almaktadır.²²⁰

ÖRNEK: X işletmesi elinde bulunan malları 1 Eylül 2019 itibariyle 2 yıl vadeli olarak 22.000TL ye senetle satmıştır.

----- / -----			
121 ALACAK SENETLERİ	22.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		22.000	
----- / -----			

Yukarıdaki örnek eğer TFRS ve BOBİ FRS'ye göre kayıt altına alınsaydı vadeden kaynaklı fark finansman unsuru olarak kabul edileceği için vade farkı bedeli hasılattan ayrılacaktı.

İşletme yıl sonu itibariyle elinde bulunan alacak senetleri için 600 TL reeskont hesaplamış olsun. Bu durumda yılsonu ve gelecek dönemin başında kayıt şöyle olacaktır;

----- / -----			
657 REESKONT FAİZ GİD.	600		
122 ALACAK SENETLERİ RESK		600	
----- / -----			
122 ALACAK SEN. REESKONT	600		
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		600	
----- / -----			

²²⁰ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.145-147.

Takas işlemleri noktasında da farklılık vardır. Türk vergi mevzuatı takası emsal bedelle hasılat işlemi olarak kabul etmekte iken, standartlar bunu hasılat olarak kabul etmemektedir. Türk vergi mevzuatına göre mal ve hizmet takası sırasında oluşan tutarlar o sıradaki rayiç bedelle de hasılat olarak kayıt altına alınır.

Standartlara göre mal satışı ile birlikte servis, bakım vb. bir satış işlemi de varsa, mal satışı ile servis ve bakımın satışı ait olduğu dönemlerde kaydedilirken, Türk vergi mevzuatı açısından ayrı ayrı kayıt yapılmaz. Mal satışı anında tüm hasılat tek kalemdede kayıt edilir.²²¹

Türk vergi mevzuatı açısından vergiyi doğuran olayın tespitinin doğru yapılması büyük önem taşımaktadır. Kazancın tespiti yönünden mükellefiyetin tam ve dar olması, hesap döneminin normal, özel ve kıst olması da üzerinde durulması gereken bir noktadır. Kazancın tespiti noktasında bazı kalemler hasılatından indirilmektedir. Gelir vergisi kanununun 40. Maddesine göre; ticari kazancın temini ve devamlılığı için ortaya çıkan giderler, işletme tarafından ücretliler adına ödenen BES katkı payları, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslarda yapılan bağışlar yardımlar, sendika aidatları, amortismanlar, bina arazi damga belediye harçları vergileri, kiralanan taşıt giderleri, işle ilgili seyahat ikamet giderleri, personelin işyerindeki tedavi ilaç ve giyim giderleri hasılatından indirilir. Kurumlar vergisinin 8. Maddesine göre de şu kalemler hasılatından indirilir. Menkul kıymet ihraç giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri, genel kurul birleşme devir tasfiye vb. giderleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı hasılatından indirilir.²²²

Türk vergi mevzuatında hasılat yaratan işlemler brüt tutar üzerinden ele alınırken TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de hasılat yaratan işlemler net tutar üzerinden ele alınıp raporlanmaktadır.²²³

²²¹ Malkoç, s.78-79.

²²² Şeker, s.117-124.

²²³ Şeker, s.117.

4.4.HİZMET SUNUMU

4.4.1.TFRS’de Hizmet Sunumu

TMS 18’de hizmet sunumuna dair tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılırken yeni TFRS 15’te ise edim yükümlülüğü yani taahhüt edilen mal ya da hizmet müşteriye transfer edildiğinde hasılat gerçekleşir. Müşteri açısından bakacak olursak da varlığın kontrolünü aldığı anda işlemi muhasebeleştirir.²²⁴

Hizmet sözleşmesi kapsamında müşterileriyle çalışan firmalar, henüz gelir elde etmediği hizmet maliyetlerini TFRS 15’e göre varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Bir sözleşmeyle direkt bağlantılı ve gerektiğinde varlık şeklinde kayıtlara alınabilecek maliyetler ise, direkt işçilik giderleri, direkt malzeme giderleri, sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler, sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler ve işletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetlerdir. Bunun dışındaki maliyetler ise katlandıkça dönem gideri olarak finansal tablolara alınmaktadır. TFRS, Vergi Usul Kanununun aksine hasılat olarak elde edilmemiş hizmet maliyetlerinin varlık yani stok olarak kayıt altına alınabileceğini belirtmektedir.²²⁵

TFRS’de edim yükümlülüğü bir anda ya da zamanla yerine getirildiğinde kaydedilir. Hizmet sunumlarında genellikle yükümlülüklerin yerine getirilmesi zamana yaygın olarak gerçekleşir. Örneğin; bilgisayar yazılımları, pazar araştırmaları, bakım hizmetleri, temizlik, kuaförlük, restoran gibidir.²²⁶ Zamana yaygın olarak yükümlülükler oluşuyorsa hasılatla aynı şekilde belirlenir ve bilanço gününde tamamlanma yüzdesi ile hesaplama yapılır.

ÖRNEK: X işletmesi evde bakım hizmeti veren bir şirkettir. Müşterisi bir yıl boyunca eşit aralıklarla ayda bir defa bakım hizmeti almak için 6.000 TL’ye sözleşme imzalamıştır. Bu işlem aynı nitelikli seri bir işlem olarak görüldüğü için tek bir edim

²²⁴ Köse ve Şengül Çelikay, s.42.

²²⁵ Ergün Yiğit ve Semih Büyükipekci, TMS 2 Stoklar ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Selçuk Üniversitesi SB MYO Dergisi, Cilt:22, sayı:1, Nisan 2019, s.206.

²²⁶ Şavlı, 36.

yükümlülüğü olarak kaydedilir. Müşteri hizmeti yerine getirildiği anda tüketmektedir. Bu nedenle zamana yaygın olarak işlem düzenlenir.

----- / -----		
NAKİT VE NAKİT BENZ.	500	
HASILAT		500
6000/12: 250 aylık bakım bedeli		
----- / -----		

Muhasebe uygulama genel tebliğine göre olsa kayıt şu şekilde yapılırdı;

----- / -----		
NAKİT VE NAKİT BENZ.	6.000	
HASILAT		500
GEL. AY. AİT GELİR.		5.500
6000/12: 500 aylık bakım bedeli		
----- / -----		

BOBİ FRS’de hizmet sunumunda ilgili hasılat tutarı, işlemin bitip bitmeme durumu dikkate alınarak raporlama dönemi sonunda kayda alınırken, TFRS 15’e göre edim yükümlülüğü mal veya hizmet zamana yayılı bir şekilde ya da bir anda transfer edilip kayıt altına alınmaktadır. BOBİ FRS’de hasılatın ölçümü, alıcı ve satıcı arasında yapılan anlaşmaya göre miktar ve kasa iskontoları düşüldükten sonra, alınmış olan ve alınması muhtemel tutar esas alınarak yapılırken, TFRS’de edim yükümlülüğü gerçekleştiğinde işlem bedeli esas alınarak yapılmıştır.²²⁷

4.4.2.BOBİ FRS’de Hizmet Sunumu

Hizmet sunumu, güvenilir bir şekilde tahmin ediliyorsa, hasılatın tutarı ilgili rapor dönemi sonlarında tamamlanma yüzdesi dikkate alınarak kayıtlara geçirilmelidir.

BOBİ FRS’de madde 5.21 ile yürürlükten kaldırılan TMS 18 benzerlik taşımaktadır. Hizmet sunumunda işlem sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilme

²²⁷ Köse ve Şengül Çelikay, s.42.

durumunun olmadığı durumlarda geri kazanımının beklendiği tutar hasılat olarak kayda alınabilir. Böyle olduğu içinde kar ortaya çıkmamış olmaktadır. İşlem sonucunun tahmininde güvenilir olma ihtimali bulunmadığı durumlarda ise ayrıca giderlerin de geri kazanımının beklenmemesi ihtimali varsa hasılat kayda alınmamakta, giderler kar veya zarara yansıtılmaya devam edilmektedir. BOBİ FRS’de bu durum İnşa Sözleşmeleri ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi altında ifade edilmektedir.²²⁸

Hizmetin tamamlanma seviyesine göre hasılat işleminin muhasebeleştirilmesi yapılıyorsa bu yöneme tamamlanma yüzdesi yöntemi denir ve hasılat hizmet sunumunun yapıldığı dönemde finansal tablolara aktarılır. Hizmet sunumunda güvenilirlik bir takım kriterlere bağlanmıştır. Bunlar;

- Tutarın ölçülmesinde güvenilirlik olmalı,
- Yapılan işlem sonucunda bir faydanın olacağının muhtemel olması,
- Tamamlanma düzeyinin rapor dönemi sonunda ölçüldüğünde güvenilir olması,
- Maliyetlerin ölçülmesinde güvenilirlik olmalı.²²⁹

Bir dönemde sunulan hizmet sayısı belirlenemiyorsa ve tamamlanma düzeyi de belirlenemiyorsa hasılat dönemler boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. İşlem sonucunun tahmin edilmesinde güvenilirlik problemi varsa geri kazanılması muhtemel gider tutarı dikkate alınarak hasılat kaydedilmelidir. Bu durumda kar ortaya çıkmayacaktır. Geri kazanılması muhtemel gider tutarı da beklenmiyorsa hasılat kayda alınmaz giderler kar veya zarara yansıtılır. Belirsizlik ortadan kalksa da geriye dönük düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

²²⁸ Gücenme Gençoğlu, s.11.

²²⁹ Ünal, s73.

BOBİ FRS kapsamında hizmet satışında muhasebe işleyişi şöyledir²³⁰;

- 740 hizmet üretim maliyetleri hesaplarındaki tutar faaliyet dönemi sonunda bitmemişse 741 hizmet üretim maliyetleri hesabı yardımıyla 154 Tamamlanmamış hizmet maliyetleri hesabına yazılır,
- 154 Tamamlanmamış hizmet maliyetleri hesabında bekleyen işlem tamamlandığında ve satıldığında bu hesap kapatılır buradaki tutar 622 Satılan hizmet maliyetleri hesabına borç yazılır,
- Tamamlanmış olmasına rağmen gelir olarak kaydedilecek hale gelmediyse 155 tamamlanmış hizmet maliyetleri hesabında izlenmeye alınır,
- Yeni faaliyet dönemi itibariyle bitmemiş hizmet maliyeti yine hizmet üretim maliyetine alınır.

ÖRNEK: X araştırma firması Y firmasının ülke geneli araştırma işlerini 360.000TL ile almıştır. Araştırma çalışmalarına başlanmış ve 170.000TL harcama yapılmıştır. 2018 sonu itibariyle işlem tamamlanmamıştır. 2019 Martında 130.000TL daha harcamıştır ve işlemi tamamlamıştır. Ödeme Nisan ayında yapılırca teslim de gerçekleşecektir.

²³⁰ Şeker, s.103.

----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	170.000		
102 BANKALAR		170.000	
Tamamlanmamış araştırma			
----- / -----			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MAL	170.000		
741 HİZMET ÜRT. MAL.YANS.		170.000	
----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	170.000		
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MAL		170.000	
Sonraki yılda tekrar 740 alınır			
----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	130.000		
102 BANKALAR			
Tamamlanmamış araştırma		130.000	
----- / -----			
155 TAMAMLANMIŞ HİZM MAL.	300.000		
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MAL		300.000	
İşin tamamlanması			
----- / -----			
622 HİZMET ÜRETİM MAL	300.000		
155 TAMAMLANMIŞ HİZM MAL.		300.000	
İşin teslimi			
----- / -----			
690 DÖNEM KAR VEYA ZARAR HS.	300 000		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		300.000	
Gider ve maliyet hes kapatılması			
----- / -----			
100 KASA	360.000		
600 YURT İÇİ SATIŞ		360.000	
----- / -----			

3.4.3. Türk Vergi Mevzuatında Hizmet Sunumu

Türk vergi mevzuatında hizmet sunumu sağlayan işletmelerle ilgili hasılat maliyetlerinin belirlenmesi noktasında doğrudan yazılmış bir bilgi bulunmamaktadır. Değerleme yönünden de açık bir ifade olmamaktadır. Buna rağmen emtia ile hizmet arasında benzer işlemler yapılmaktadır.²³¹ Hizmet sunumu işlemlerinde hasılat tutarı tamamlanmış sözleşme usulüne göre yapılır ve işin bitirildiği faaliyet döneminde kaydedilir. Türk vergi mevzuatında hizmet sunumu işleminden doğan hasılat tutarı tamamlanmış sözleşme yöntemine göre iş tamamlandığı anda kayıt altına alınmakta ve

²³¹ İpek Yaylalı, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.154.

finansal tablolarda gösterilmektedir.²³² Hizmet sunumlarında tahakkuk ilkesi ile dönemsellik ilkesini birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Tahakkuk ilkesi kapsamında gelir ve giderler tahsil edilmemiş ya da ödenmemiş olsalar da hukuki ve iktisadi anlamda karşı tarafın borçlandırıldığı tarih dikkate alınmalıdır.²³³

Hizmet sunumu açısından üç yöntem arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bunlar;

BOBİ FRS'ye göre hizmet sunumu ve inşa sözleşmeleri tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmak koşuluyla muhasebede kayıt altına alınır.

TFRS 15'e göre edim yükümlülüğü yerine getirilince ya da bir anda veya zamana yayılmış bir şekilde muhasebe de kayıt altına alınır.

VUK'a göre ise hizmetin yerine getirilmesi durumunda, tutarın içerik ve miktar olarak kesinlik kazanmasıyla kayıt altına alınır.²³⁴

ÖRNEK: X işletmesi stok yönetimi paket programı yazılımı için 2 yıllığında 6 kişilik bir ekip ile sözleşme imzalayarak satın alma işlemi yapmıştır. 1 Ocak 2018'de Sql Server 300.000 TL, Borland 300.000 TL, SAP Sistem 200.000 TL, Sap Modül 120.000 TL'ye almıştır. Borland'ın işleyebilmesi için 100.000 TL kurulum ücreti ve test çalışması için 40.000 TL teknik destek ödemesi yapılmıştır.

İlk kurulum için tüm harcamalar maliyeti oluşturur.

Bir yıllık bakım onarım ve danışmanlık hizmeti bedeli 96.000 TL'dir ve bu bedel değer artışına yol açmadığı için maliyet yerinde dönem giderine yazılır.

²³² Yıkılmaz, Deran ve Erduru, s.148.

²³³ Akbulut, s.1126.

²³⁴ Kıymetli Şen ve Özbirecikli, s.467.

----- / ----- 260 HAKLAR 320 SATICILAR ----- / -----	1.060.000	1.060.000
180 GELECEK AYLARA AİT GİD. 100 KASA ----- / -----	48.000	48.000
770 GENEL YÖN. GİD. 180 GELECEK. AY. AİT GİD ----- / -----	4.000	4.000

4.5.İNŞA SÖZLEŞMELERİ

4.5.1.TFRS’de İnşa Sözleşmeleri

TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı TMS 11 İnşaat sözleşmelerinin yerini almıştır. TFRS 15, inşaat sözleşmelerinde önemli bir unsur olan hasılat tahakkukuna dair açıklayıcı sorular/bilgiler sunmuştur. Bunlar;

- Paket hizmetinin ayrı bir edim yükümlülüğü doğurması halinde zamanın ne şekilde belirleneceği,
- Sözleşme değişikliği durumlarında hali hazırdaki sözleşme ile gelecek sözleşmenin etkisi,
- Müşteriyle yapılmış olan ikinci sözleşmenin ana/esas sözleşmenin hasılatına etkisi,
- Edim yükümlülüğü tahmininde gerçekleşen maliyet yöntemi uygulanırken nelerin dâhil edileceği,
- Teşvik ödemelerini tespit yolları ile maliyetlerin nasıl aktifleştirileceği ve hangi olaylarda gider yazılacağı.²³⁵

BOBİ FRS’deki tamamlama yüzdesi yöntemi varken TFRS 15’te ise bir edimin yükümlülüğü, alıcıya taahhüt edilen mal veya hizmetin transfer edilerek yerine getirilmesi durumunda, bu edime dağıtılmış olan işlemin tutarı hasılat olmak üzere muhasebeleştirilmektedir.²³⁶ TFRS 15’te girdi veya çıktı yöntemi ile inşa sözleşmelerinin

²³⁵ Şeker, s.85.

²³⁶ Gücenme Gençöğlu, s.11.

ilerleme durumları ölçülür ve hasılat zaman içerisinde finansal tablolarda gösterilir, edim yükümlülüğünün zaman içinde yerine getirilmesi gibi.²³⁷

ÖRNEK: X işletmesi yaptığı taahhüt işi kapsamında 2018 yılı hakedişleri toplamı 500.000 TL'dir. Bu durumda muhasebe usul ve esaslarına göre yapacağı kayıt;

----- / -----	500.000	500.000
102 BANKALAR		
350 YIL. YAY. İNŞ.HAK		
----- / -----		

Standarda göre bir sözleşme ile ilişkisi kurulabilecek maliyetler şöyledir; direkt işçilik, direkt malzeme, sözleşme veya sözleşme maliyetleri ile ilgili doğrudan maliyetlerin dağıtımı, sözleşmeye göre açıkça müşteriye fatura edilebilen giderler, işletmenin sözleşmenin yapılmasından dolayı katlandığı giderler, genel yönetim giderleri, sözleşmenin ifası sırasında sözleşme bedeline yansıtılmamış olan atık malzeme işçilik gibi işletmeye yüklenen kaynak maliyetler, sözleşmede kısmen veya tamamen yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile bağlantılı giderler, yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile ilişkisinin kurulamadığı maliyetler veya yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri maliyetleri.

Bu taahhüt kapsamında A Okulu için 150.000 TL direkt ilk madde kullanıldığı varsayıldığında muhasebe usul ve esaslarına göre kayıt şöyle olur;

----- / -----	150.000	150.000
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		
150 İLK MADDE MAL.		
----- / -----		

²³⁷ Şeker, s.172.

İnşaat devam ettiği için dönem sonunda şöyle olur;

----- / ----- 170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK. 741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.	150.000	150.000
----- / ----- 741 HİZM ÜRET.MAL.YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MAL.	150.000	150.000

ÖRNEK²³⁸: X inşaat firması bir yol yapım işi için Y şirketi ile 400.000 TL değerinde sözleşme imzalamıştır. İşlem devam ederken Y şirketi bir şerit daha yola ilave yapılması talebinde bulunmuş ve yeni şeritinin maliyeti 80.000 TL olarak artışa yol açacağı tespit edilmiştir.

Bu durumda öncelikle yeni bir sözleşme mi yapılacak yoksa mevcut sözleşmede değişikliğe mi gidilecek belirlenmelidir. İlave şerit ana sözleşmedeki yol yapımı ile ayrı işlem değilse tek bir edim yükümlülüğünün parçası olarak ele alınır. Ayrı bir işlem ise ilave şerit maliyeti mal ve hizmetlerin tek başına satış fiyatı ile paralel bir şekilde değişiklik gösterip göstermediği belirlenir. Tek başına satış fiyatında etki gösteriyorsa ayrı sözleşme olarak hesaplanır. 80.000 TL tek başına satış fiyatını yansıtmıyorsa ana sözleşmeye dâhil edilir kalan edim yükümlülükleri belirlenir.

4.5.2.BOBİ FRS’de İnşa Sözleşmeleri

İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya teknolojik, fonksiyonel, tasarımsal, nihai amaç, kullanım yönünden aralarında yakın ilişki olan ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapım işlemi için hususi olarak düzenlenmiş sözleşme olarak tanımlanır.²³⁹

BOBİ FRS’ye göre inşa sözleşmelerinde sonucun güvenilir şekilde tespit edildiği hallerde ilgili hasılat ve maliyet, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile raporlama dönemi sonunda kar veya zarara yansıtılmalıdır. Hasılat ve maliyetlerin tespitinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Tamamlanma durumu, ortaya çıkması muhtemel

²³⁸ Şeker, s.85-86.

²³⁹ Şeker, s.105.

maliyetler ve tahsilatlar, güvenilir şekilde tahmin ediliyorsa sonuçta güvenilir kabul edilir. Aşağıdaki örneği bu açıdan incelemek gerekir.

ÖRNEK²⁴⁰: X işletmesi 21 Haziran 2019’de 8.000.000TL’ye bir yol ihalesi sözleşmesini imzalamıştır. İhale bedeli tahmini %20 kar marjı belirlenerek işletme tarafından 6.400.000TL belirlenmiştir. Sözleşmeye göre her %20lik bölümün bitmesini takip eden ayda hak ediş alınacak. Aralık 2019 itibariyle %20lik kısım 1.280.000TL harcama ile bitirilmiştir.

----- / ----- 740 HİZMET ÜRETİM MAL. XXX MUHTELİF HS.	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK. 741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 741 HİZM ÜRET.MAL.YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MAL.	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 102 BANKALAR 127 DEVAM EDEN İNŞ SÖZ ALCK 350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ	1.280.000 320.000	1.600.000
----- / ----- 350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	3.200.000	1.600.000
----- / ----- 622 HİZMET ÜRETİM MAL.Y. 170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK.	1.280.000	1.280.000
----- / -----		

İnşa sözleşmelerinin sonucunda güvenilirlik problemi varsa geri kazanılması muhtemel gider tutarı temel alınarak hasılat kayda alınır. Doğal olarak bu durumda finansal tablolara kar yansıtılmamış olur. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemiyor ve giderin geri kazanılması da beklenmiyorsa hasılat kaydı yapılmaz, giderler ilgili kar veya zarara yansıtılır. Güvensizliğe yol açan nedenler ortadan kalkarsa, hasılat ve maliyetler tamamlanma seviyesine göre finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bu durumda geriye dönük düzeltme yapılmamalıdır.

²⁴⁰ Özbireckli, Şen ve Tüm, s.102.

ÖRNEK²⁴¹: A işletmesi 21 Haziran 2018’de 16.000.000TLye bir yol ihalesi sözleşmesini imzalamıştır. İhale bedeli tahmini %20 kar marjı belirlenerek işletme tarafından 12.800.000TL belirlenmiştir. Sözleşmeye göre her %20lik bölümün bitmesini takip eden ayda hak ediş alınacak. Aralık 2018 itibariyle %20lik kısım 2.560.000TL harcama ile bitirilmiştir.

Ancak yol inşaatının tamamlanma düzeyi güvenilir şekilde tahmin edilememiştir. Bu durumda geri kazanılması tahmin edilen tutar hasılatı alınmakta, Devam eden inşa sözleşmeleri hesabı çalıştırılmamaktadır.

----- / ----- 740 HİZMET ÜRETİM MAL. XXX MUHTELİF HS.	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK. 741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 741 HİZM ÜRET.MAL.YANS. 740 HİZMET ÜRETİM MAL.	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 102 BANKALAR 350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ	1.280.000	1.280.000
----- / ----- 350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ 600 YURT İÇİ SATIŞLAR	1.280.000	1.280.000
----- / -----		

Bu kurallar genellikle her bir inşa sözleşmesine ayrı ayrı uygulansa da özellik arz eden durumlarda sözleşmenin / grubun özünü göstermek için sözleşmenin farklı bölümlerine veya sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.

BOBİ FRS de sözleşmelerin bir kısmında sözleşme grubu tek bir sözleşme gibi değerlendirilirken, birden daha fazla varlıkları kapsayan sözleşmede her bir varlık inşasını kapsayan kısım ayrı birer sözleşme olarak değerlendirilir.

- Sözleşme grubunun tümü birlikte görüşülmüşse,
- Sözleşmeler birbirleriyle ilişkili tek bir proje gibi ilişkiliyse,

²⁴¹ Özbirecikli, Şen ve Tüm, s.104.

- Sözleşmelerdeki işler bir sıra dizisi şeklinde veya aynı ayda yapılıyorsa, birden çok alıcıya da ait olsa tek bir sözleşme grubu olarak değerlendirilebilir.
- Varlıkları için ayrı ayrı teklif sunulması,
- Varlıklar için ayrı ayrı maliyet ve hasılat belirlemesi mümkünse,
- Varlıklar ilgili taraflarca ayrı ayrı ele alınabiliyorsa ve ilişkili taraf varlıkları ayrı ayrı kabul veya ret hakkına sahipse, sözleşme birden çok varlığı da kapsasa her bir varlık ayrı ayrı inşa sözleşmesi gibi değerlendirilebilir.

Hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinde sözleşmeye dair toplam maliyetler sözleşmeye dair toplam hasılatı aşacaksa, ilgili kısım zararı için karşılık ayrılmalıdır.

İnşa sözleşmelerindeki maliyetler ile kar ya da zararlara yansıtılmış tutardan hak edişler çıkarıldığında kalan tutar eksi ise Devam Eden İnşa Sözleşmelinden Borçlara, tutar artı ise Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklara kaydedilmeli ve inşa sözleşmesi dipnotunda gösterilmelidir. Bu borç ya da alacaklar ifa değerinden ölçülmemelidir.

Konu olan işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi adı verilmektedir. Hasılat, doğal olarak burada hizmetin sunulduğu dönemler dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Yani hizmet ile ilgili işlemde sonuç güvenilir şekilde tahmin ediliyorsa ilgili hasılatın tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi göz önüne alınarak kayıtlara alınmaktadır.²⁴²

BOBİ FRS' de her raporlama dönemi sonunda hizmet sunumu veya inşaat sözleşmesine ait hasılat ve maliyetler Tamamlanma yüzdesi yöntemi ile kaydedilir. Toplam tamamlanma düzeyinden geçmiş dönemlere ait hasılat tutarı çıkarıldığında cari döneme ait hasılat tutarı bulunur. Toplam hasılat tutarıyla tamamlanma yüzdesi çarpıldığında da ilgili dönem sonunda hasılatın kayda alınması gereken birikimli tutarı bulunur.

²⁴² Gücenme Gençöğlü, s.10.

Katlanılan maliyet / Toplam Tahmini Maliyet = Tamamlanma Yüzdesi

Tamamlanma Yüzdesi x Toplam hasılat = Kayda Alınacak Toplam Hasılat
Tutarı

Tamamlanma düzeyi belirlenirken güvenilirliğin maksimum olduğu yöntemi uygulamak doğru olacaktır. Örneğin;

-Mevcut duruma/tarihe kadar gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyete bölünmesi ile elde edilen oran,

-Hizmet sunumunda, somut olarak hizmetin veya işin tamamlanma oranı.²⁴³

Tamamlanma düzeyini belirlerken hak ediş ve avansları ölçüt almamak daha doğru olacaktır.

Gelecekte olması muhtemel hizmet veya inşa sözleşmesi için katlandığı maliyetleri işletme bugünden peşin ödenmiş giderler kalemi altında finansal durum tablosunda gösterir. Ancak peşin ödediği maliyetleri geri kazanma durumu yoksa bu tutar gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Hizmet sunumu veya inşaat sözleşmelerinde toplam hasılat toplam maliyetin altında kalıyorsa aradaki fark için yani zarar için karşılık ayırmak gerekmektedir.

Tamamlanma düzeyi, hak ediş ve avanslara göre belirlenmemelidir. İşletme geleceğe ilişkin birçok maliyete katlandıysa da bunlar tamamlanma düzeyi konusunda bilgi vermede yetersizdir. Bu tür maliyetler geri kazanmaların olası olduğu durumlarda kar zarara yansıtılmamalıdır ve finansal durum tablosundaki peşin ödenmiş giderlerde gösterilmelidir. Geri kazanmaların olası olmadığı durumlarda ise gider olarak kayda alınmalıdır.

BOBİ FRS’de inşa işinin tümünün tamamlanması beklenmemekte ve ilgili dönemlere ait gelir ve giderler yine ilgili dönemlere işin tamamlanması oranında aktarılmaktadır. Bu gerçekleştirilen işlem tamamlanma yüzdesi yöntemini

²⁴³ Ataman ve Gökçen, s.81.

oluşturmaktadır. İlgili taraflara da bu sayede güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tablo raporları sunulabilmektedir. Tamamlanma yüzdesi ile TMS/TFRS arasında da bir uyumsuzluk bulunmamaktadır.²⁴⁴ Tamamlanma yüzdesi yönteminde iş ile eş zamanlı olarak kar/zararın ortaya çıktığı görülmektedir.²⁴⁵

4.5.3. Türk Vergi Mevzuatında İnşa Sözleşmeleri

Türk vergi mevzuatına göre inşaat sözleşmelerinde işin bitimi birden çok yılda gerçekleşiyorsa, hasılatın tümü, inşaat ve onarım işlemlerinin bittiği faaliyet döneminde tespit edilmekte ve kayda alınmaktadır. Birden çok yılda tamamlanan inşa işlemlerinde kar zarar işin bittiği yıl tespit edilerek o yılın geliri sayılmaktadır. Bu nedenle de adı geçen yılın beyannamesinde gösterilmektedir. (193 sayılı Gelir Vergisi Kanun madde 42-44).

İnşaat sözleşmesine ilişkin maliyetler ve hak edişler göz önüne alındığında inşaatın tamamlanmasına kadar bilançoda varlık ve borç olarak raporlamaya devam edilmektedir. Yani vergi kanunlarına göre yıllara yaygın inşaat işlerinde yapıldığı süre zarfında bahse geçen dönemlerin kar veya zarar tablolarına ilişkin herhangi bir gelir ve gider, dolayısıyla kar veya zarar aktarılmamaktadır. Neticede işin yapılma süresi boyunca kar veya zarar tablolarında işletme herhangi bir faaliyet içerisinde olmamış gibi görüntü ortaya koymaktadır. Ancak gerçekleştirilen işe ait gelir ve giderlerin tümü işin tamamlandığı yıl kar ve zarar tablosuna aktarıldığı için son yıla ait kar olması gerekenin çok çok üstünde görünmektedir.²⁴⁶

ÖRNEK: X inşaat işletmesi 15.04.2017’de ABC firmasının inşaat ihalesini 15.000.000TL bedel karşılığında almıştır. Bitim tarihi 15.04.2019’dur. İşletme tamamlanmış yüzde yöntemi uygulamaktadır. İşlem kolaylığı açısından KDV ve stopaj uygulanmayacaktır.

²⁴⁴ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2017, Sayı.76, s.10.

²⁴⁵ İlker Kıymetli Şen, “TMS 11 – İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Aralık 2012, Cilt:16, Sayı:2, s.86.

²⁴⁶ Çatıkkaş, s.194.

Yıllar	Harcamalar	Hakedişler
2017	4.250.000	4.000.000
2018	2.500.000	2.000.000
2019	1.500.000	3.500.000
Toplam	8.250.000	8.500.000

2017 yılı kayıtları şöyle olur;

----- / -----		
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	4.250.000	
102 BANKALAR HS.		4.250.000
----- / -----		
170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK.	4.250.000	
741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.		4.250.000
----- / -----		
741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.	4.250.000	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		4.250.000
----- / -----		
102 BANKALAR	4.000.000	
350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ		4.000.000
----- / -----		

2018 yılı kayıtları şöyle olur;

----- / -----		
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	2.500.000	
102 BANKALAR HS.		2.500.000
----- / -----		
170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK.	2.500.000	
741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.		2.500.000
----- / -----		
741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.	2.500.000	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		2.500.000
----- / -----		
102 BANKALAR	2.000.000	
350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ		2.000.000
----- / -----		

2019 yılı kayıtları şöyle olur;

----- / -----			
740 HİZMET ÜRETİM MAL.	1.500.000		
102 BANKALAR HS.		1.500.000	
----- / -----			
170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK.	1.500.000		
741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.		1.500.000	
----- / -----			
741 HİZM ÜRET.MAL.YANS.	1.500.000		
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		1.500.000	
----- / -----			
102 BANKALAR	3.500.000		
350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ		3.500.000	
----- / -----			

Gelir vergisi kanunu 42. Maddeye göre işlem 2017 ve 2018 de tamamlanmadığı için tutarlar sonuç hesaplarına aktarılmaz. İşlem tamamlandığında aşağıdaki kayıt yapılır.

----- / -----			
350 YIL YAY İNŞ HAK EDİŞ	9.500.000		
600 YURT İÇİ SATIŞ		9.500.000	
----- / -----			
622 SAT. HİZM. MAL.	8.250.000		
170 YIL YAY İNŞ. ONA.HAK.		8.250.000	
----- / -----			
690 DÖNM KAR VEYA ZAR.	8.250.000		
622 SAT. HİZM. MAL.		8.250.000	
----- / -----			
600 YURT İÇİ SATIŞ	9.500.000		
690 DÖNM KAR VEYA ZAR.		9.500.000	
----- / -----			

Yıllar	Satışlar	Satılan Hizmet Maliyeti	Brüt Kar
2017	0	0	0
2018	0	0	0
2019	9.500.000TL	8.250.000TL	1.750.000TL

Kurumlar Vergisi Kanunun 13. Maddesi ticari kazanç tespiti noktasında gelir vergisi kanunun 42. Maddesine gönderme yapmıştır. Yani bir işletmenin birden fazla yılı

kapsayan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç işin bitti yıl baz alınarak tespit edilir ve tümü o yılın geliri sayılır.²⁴⁷

4.6.FAİZ, İSİM HAKKI VE KÂR PAYLARI

4.6.1.TFRS’de Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı, faiz ve temettü gelirlerinin ölçümü ve muhasebeleştirilmesini kapsam dışında bırakmıştır.²⁴⁸ Faiz ve kar payı ile ilgili işlemler TFRS 9 üzerinden yapılabilecektir. Fakat işletmenin olağan faaliyetleri sırasında oluşan faiz, temettü, kira gelirleri gibi hasılat kalemleri kapsamlı gelir tablosunda hasılat gibi sunulabilmektedir.²⁴⁹ TFRS 15’in kapsamı dışında yer alan faiz ve temettü gelirleri BOBİ FRS’nin kapmanı içinde bulunmaktadır.

İsim hakkı ise TFRS’de fikri mülkiyet lisansı karşılığında taahhüt edilen satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretine ilişkin hasılat sadece aşağıdaki olayların gerçekleşmesinden sonra veya gerçekleştiğinde kayda alınır; a. Sonradan satışın ya da kullanımın gerçekleşmesi ve b. Satış bazlı veya kullanım bazlı telif ücretinin bir kısmının veya tamamının dağıtıldığı edim yükümlülüğünün yerine getirilmiş veya kısmen yerine getirilmiş olması.

TFRS Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının B52 ile B56 maddelerini kapsayan lisanslama alt başlığı altında; yazılım ve teknoloji, patent marka ve telif hakları, franchiselar ve sinema filmleri müzik ve diğer medya eğlence ürünlerine dair bilgi verilmiştir. Buna göre lisans; işletmenin fikri mülkiyetine dair müşterilerinin haklarını belirlemektedir.

Bir lisans sözleşmesi kapsamında başka mal veya hizmetin satışı da dâhil edilebilir. Böyle durumlarda ayrı bir yükümlülük olup olmadığını doğru tespit etmek gerekmektedir. Bunun için edim yükümlülüklerinin tespitine dair gereken adımlar yapılmalıdır. Maddi bir malın unsuru olan ve o malın işlevini tamamlayan lisanslar ile

²⁴⁷ Şeker, s.120.

²⁴⁸ Şavlı, s.95.

²⁴⁹ Özerhan, marşap ve Yanık, s.226.

sadece bağlantılı bir hizmetle faydalanılabilen lisanslar sözleşmedeki mal ve hizmetlerden ayrı değerlendirilmemelidir.²⁵⁰

Lisans ayrı bir edim yükümlülüğü halindeyse bu halde belirli bir zamanda mı yoksa zamana yayılı olarak mı devredileceği belirlenir. Lisansı kullanım hakkını mı aldı lisansa erişim hakkını mı aldı sorularını bu noktada doğru cevaplamak gerekir.

Satış veya kullanım amaçlı isim haklarında, isim hakkı önemli oranda fikri mülkiyet temeli olması şartıyla; müteakip satış veya kullanım oluştuğu anda, isim hakkı devrine dair sorumluluktan hangisi sonra gerçekleşmişse o tarihte hasılatında kaydı yapılır.²⁵¹

4.6.2.BOBİ FRS’de Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

Faiz, isim hakkı ve kar paylarının oluşabilmesi için işletmeye ait varlıklar üçüncü taraflarca kullanılmalıdır.

BOBİ FRS’ye göre faiz, isim hakkı ve kar payları hasılatına ilişkin genel muhasebeleştirme ölçütlerini karşılıyorsa finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Kar payları ilgili tarafın yani ortakların ödemeyi alma hakkı kazandığında muhasebeleştirilmelidir.

Faiz ise etkin faiz yöntemi ile hesaplanarak muhasebeleştirilir.

İsim hakkı da sözleşmenin hükümleri çerçevesinde tahakkuk işlemi yapılarak muhasebeleştirilir.²⁵²

Faiz; nakit ve benzerinin karşı tarafın kullanımına sunulması dolayısıyla talep edilen tutardır. Faizin muhasebeleştirilmesinde etkin faiz yöntemi kullanılmalıdır.

²⁵⁰ Şavlı, s.77.

²⁵¹ Şavlı, s.79.

²⁵² Ataman ve Gökçen, s.81.

İsim hakkı; patent, telif hakkı, yazılım programları ve marka gibi varlıkların karşı tarafın kullanımına sunulması dolayısıyla talep edilen tutardır. İlgili sözleşmenin esası dikkate alınarak sözleşme içeriği çerçevesine göre isim hakkı tahakkuk eder.

Kar payı; ilgili karın, payları oranında hissedarlara dağıtılmasıdır. Kayda alınmasında hissedarların ödemeye hak kazandığı an temel alınır. *“Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Burada temettünün hasılat kaydedilebilmesi ve finansal tablolara yansıtılabilmesi için hissedarların tahsil etme hakların ortaya çıkması gerekir. Dolayısıyla şirket genel kurulunun temettü dağıtım konusunda henüz bir kararı ve açıklaması olmadığında hasılat gerçekleşmiş olmaz.”*²⁵³

ÖRNEK: X işletmesi 01.09.2019’de peşin değeri 150.000TL olan makineyi 24 ay vadeli senet kapsamında 180.000 TL’ye satmıştır.

Yılsonu itibariyle ertelenmiş vade farklarında bekleyen 30.000TL için döneme ait bölüme etkin faiz yöntemi yoluyla hesaplama yapılır.

----- / -----			
121 ALACAK SEN.		180.000	
125 ERT. VADE FARK GEL.			30.000
600 YURT İÇİ SATIŞ			150.000
----- / -----			

ÖRNEK: X işletmesi ürünleri arasındaki Qcy markasının isim hakkını 20.000 TL + % 18 KDV ile satmıştır.

----- / -----			
100 KASA		23.600	
391 HES KDV			3.600
602 DİĞER GELİRLER			20.000
----- / -----			

²⁵³ Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, s.109-110.

4.6.3.Türk Vergi Mevzuatında Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

Türk vergi mevzuatında da TFRS 15 gibi, isim haklarının vergilendirilmesi noktasında ayrı bir madde yer almamaktadır. Fakat aynı kanunda yer alan tahakkuk ilkesi esası bu boşluğu doldurmaktadır. Temettülerin gelir olarak kaydedilmesi noktasında vergi kanunlarında eğer temettü istenebilir hale geldiyse, fiili olarak ödenmediği zaman da hasılat olarak işlenmemelidir.²⁵⁴

Türk vergi mevzuatı açısından faiz gelirleri mevduattan, alacaklardan, menkul kıymetlerden alınabilmektedir. Menkul sermaye iradidir. Vergi mevzuatında lisans bedelleri ile isim hakları noktasında direkt bir düzenleme bulunmamaktadır.²⁵⁵

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesine göre iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna olarak ele alınır. Mali karın tespitinde doğal olarak ticari kardan düşürülmelidir. Yani kanunen kabul edilmeyen gelir olarak bakılabilir. Ticari kar mali kar ayrımını yapmak gerekmektedir.²⁵⁶

Faiz gelirleri, isim hakları ve temettüler/kar payları, dönemsellik kavramı yönünden tahakkuk esası yöntemine göre kayda alınmalıdır.²⁵⁷

ÖRNEK: X işletmesi bilgisayar oyun konsolu ve yazılımı işi yapmaktadır. Birinci işlem için 100.000TL lisans sözleşmesiyle bir yıllık yazılım kullanım izni vermektedir. Ve müşteri isterse sözleşme süresini uzatabilmektedir. İkinci işlem içinse 400.000TL değerinde sürekli güncelleme ve sınırsız kullanım imkânı sunmaktadır. Konsolların ortalama ömrü 5 yıl olup 4 yıl sonra modasının geçeceği tespit edilmiştir. Birinci işlemde 3 tane ikinci işlemde 2 tane lisans sözleşmesi yapılmıştır.

Burada işlemin tahakkuku içerik ve tutar olarak kesinleşmesi ile mümkündür. Sınırsız lisans sözleşmesi satış gibi ele alınırken bir yıllık lisans işlemi oluştuğunda dönemsellik ve tahakkuk ilkesi kapsamında işlem yapılmalıdır.

²⁵⁴ Şeker, s.147.

²⁵⁵ Akbulut, s.1145.

²⁵⁶ Şeker, s.113-116.

²⁵⁷ Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 149.

$3 \times 100.000 \text{ TL} = 300.000 \text{ TL}$ birinci işlemden, $400.000 \text{ TL} \times 2 = 800.000 \text{ TL}$ ikinci işlemden gelir yazılmaktadır.



6.SONUÇ

BOBİ FRS, TMS ve Türk vergi mevzuatı açısından hasılat ve stoklar incelendiğinde şu söylenebilir; Türk vergi mevzuatı vergi odaklı bir uygulama sunarken, BOBİ FRS ve TMS ise kullanıcılara anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve doğru bilginin sunmasını amaçlamaktadır. Bu tez kapsamında stok ve hasılat BOBİ FRS, TMS ve Türk vergi mevzuatı açısından incelenerek karşılaştırılmış ve şu sonuçlar ortaya çıkmıştır.

1-BOBİ FRS'de bir yılın altındaki vade farkları ayrıştırılmaz bir yılın üstündekiler de etkin faiz yöntemi ile ayrıştırılır. TFRS 15'te bir yılın altındaki satışların önemli finansman unsuru içermediği varsayılır. Bunun dışındaki vade farkları ayrıştırılır. Türk vergi mevzuatında vade farklarının ayrıştırılması noktasında bir uygulama yoktur. BOBİ FRS ve TFRS 15 kur farklarının ayrıştırılmasını savunur. Türk vergi mevzuatı ise kur farkını ayrıştırmaz hasılatla ekler. Satışın yapıldığı faaliyet dönemi sonuna kadar oluşan farklar diğer gelire alınarak hasılatla ilişkilendirilir. Sonraki dönemlere ait olanlar ise kambiyo kar zararına alınır.

2-BOBİ FRS, ekonomik faydaların işletmeye girişinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir ölçülebilmesi halinde hasılatın kayda alınmasını sağlar. İşlemin getirdiği önemli risk faktörünün alıcıya geçmiş olması gerekir. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı sözleşmenin ön planda olduğu beş adımlı yeni bir yöntem ile kayda almayı sağlar. İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdikçe veya getirdiğinde hasılatı kayda alır. Hasılatın kazanma zamanı açısından belirli bir anda veya zamana yayılı olmak üzere iki farklı yöntemde karşımıza çıkmaktadır. Zamana yaygın yöntemde girdi ve çıktı değerinin nasıl belirleneceği de açıklanmıştır. Türk vergi mevzuatı açısından fatura düzenlenmesi, malın teslimi ya da hizmetin ifası gereklidir. İşlem bedel ve içerik noktasında kesinlik kazandığında kayda alınır.

3-BOBİ FRS'de alınması beklenen bedelden iskonto ve indirimler düşülmelidir. TFRS 15'te dağıtılmış işlem bedeli yaklaşımına göre her bir sözleşme yükümlülüğüne işlem bedeli dağıtılmalıdır. Türk vergi mevzuatında satış fiyatından iskontolar indirilmelidir. Standartlara göre garantili satışlarda hasılat işlemi kayda alınır.

Garanti işlemi, sözleşme hükümlerinde yer alıyorsa UMS 39 kapsamında karşılık ayrılmalıdır. Garanti işlemi ayrı bir hizmet satışı kapsamında ise ayrı işleme tabi tutulur. Çünkü ayrı bir edim yükümlülüğü bulunur. Vergi hukuku yönünden ise garantili satışlar olduğu gibi hasılatı yazılır karşılık doğuran bir olay değildir.

4-BOBİ FRS ve TFRS 15'te ürün satışı ile servis, bakım vb. satışı ayrı ayrı gerçekleştiği zamanlarda kayıt altına alınır. Türk vergi mevzuatında tümünün hasılatı tek bir kaleme yapılır.

5-BOBİ FRS, TFRS15 ve Türk vergi mevzuatında mal nihai tüketiciye teslim edilinceye kadar hasılat kaydedilmez. Bu noktada üç uygulama arasında uyum bulunmaktadır.

6-BOBİ FRS ve TFRS 15'te öncelik meslek ilkeleri, kullanıcılara karşılaştırılabilir, doğru ve açıklayıcı bilgi sunmak olurken, Türk vergi mevzuatında öncelik vergi matrahını doğru tespit etmektir.

7-BOBİ FRS'de sonucun güvenilir olarak ölçülmesi gerekmektedir. Hizmet sunumuna dair hasılat tutarı tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak dönemsel olarak muhasebeleştirilir. TFRS'de Tamamlanma yüzdesi yerine edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde hasılat kayda alınır. Bir anda ya da zamana yayılı olarak kayda alınır. Hizmet sunumu zamana yayılı edimlerse bu durumda sürecin ölçülmesi için girdi ya da çıktı yöntemleri kullanılmalıdır. Türk vergi mevzuatında hizmet ifa edildiğinde, tutar içerik ve miktar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilmelidir.

8-BOBİ FRS'de sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi gerekmektedir. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi Kullanılarak Dönemsel Olarak Muhasebeleştirilir. TFRS'de İnşa işlemleri zamana yayılı edimlerse bu durumda sürecin ölçülmesi için girdi ya da çıktı yöntemleri kullanılır. Türk vergi mevzuatında İnşa işleminin tesliminde hasılat kayda alınır. (Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi).

9-BOBİ FRS'de Hasılatın karşılığında kayda alınan alacak tutarı değer düşüklüğü testine tabi tutularak varsa değer düşüklüğü zararı kayda alınır. Hasılat olarak kayda alınan tutarın tahsil edilebilirliği hususunda belirsizliklerin olduğu durumda,

hasılatın karşılığında kayda alınan alacak tutarı değer düşüklüğü testine tabi tutarak varsa değer düşüklüğü zararı kayda alınır. TFRS’de İşletme bir müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ve geri kazanmayı beklediği ek maliyetler ile müşteriye yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan ve başka bir standardın kapsamında olmayan maliyetler için değer düşüklüğü zararlarını kayda alır. TFRS 9 ilkeleri çerçevesinde ömür boyu beklenen kredi zararı karşılığı ayrılır. Türk vergi mevzuatında Alacaklarla ilgili şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi için VUK’da yer alan koşullar sıralanmalı. Alacağın dava veya icra safhasında olması, yazı ile bir defadan fazla talep edilmesi vb...

10-BOBİ FRS ve TFRS’de etkin faiz yöntemi kullanılırken Türk vergi mevzuatında bir yöntem belirlenmemiştir. TFRS 15’te Faiz ve temettü gelirleri ölçümü ve muhasebeleştirilmesi ise kapsam dışında bırakılmıştır. TFRS 9 bu konuda açıklama getirmiştir.

11-BOBİ FRS ve TFRS’de Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle takası durumunda hasılat kayda alınır. Aksi halde hasılat olarak kabul edilmez. Türk vergi mevzuatında ise hasılat olarak kabul edilir.

12-BOBİ FRS ve Türk vergi mevzuatında sözleşmenin ön planda olması ve satış bedeli, değişken bedel tahmini gibi bir durum söz konusu değildir. TFRS 15’de sözleşme ön plandadır. Sözleşme satış bedeli ve değişken bedel tahmini yapılır. Sözleşme yükümlülüklerinin birden fazla olması durumunda bunların nasıl ayrılacağını ve sözleşmenin nasıl birleştirileceğini, değiştirileceğini de açıklamıştır. Standart, alacaklar ile sözleşme varlıklarını ayrı olarak ele almıştır.

13-BOBİ FRS, TMS ve Türk vergi mevzuatı açısından maliyet bedeliyle kayda alınır.

14-Dönüştürme maliyetleri BOBİ FRS’de Tam maliyet veya normal maliyet yöntemi kullanılır. Kapasite sapmaları satışların maliyetinde görülür. Tam maliyet kullanılırsa çalışmayan kısımlara ait sabit maliyetler eklenmez doğrudan satışların maliyetine eklenir. TMS 2 de Normal maliyet yöntemi kullanılır. Kapasite sapmaları dönem giderine alınır. Türk vergi mevzuatında Tam maliyet yöntemi kullanılır. Kapasite sapması dikkate alınmaz. Atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim

maliyeti ile ilgili bir hüküm yoktur. Tam maliyet esasına göre üretim ve kapasite düzeyi ne olursa olsun üretim maliyetine atılır.

15-BOBİ FRS'de Bir yılın altındaki vade farkları ayrıştırılmaz, bir yılın üzerindeki vade farkları ayrıştırılır. Etkin faiz yöntemi ile hesaplanır. TMS 2'de Tüm vade farkları ayrıştırılır. Vade farkları ilgili dönemin gideri olarak kayda alınır. Türk vergi mevzuatında Vade farkı maliyete eklenir. Ancak satıştan sonra doğan vade farkları ise gider yazılır. Satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirir.

16-BOBİ FRS, TMS 2 ve Türk vergi mevzuatı açısından ödemenin zamanında yapılmamasından kaynaklı vade farkı maliyet eklenmez.

17-BOBİ FRS ve TFRS 15'te öncelik meslek ilkeleri, kullanıcılara karşılaştırılabilir, doğru ve açıklayıcı bilgi sunmak olurken, Türk vergi mevzuatında öncelik vergi matrahını doğru tespit etmektir.

18-BOBİ FRS ve Türk vergi mevzuatında ayrı hesaplar olarak tanımlanmamıştır. TMS'de tamamlanmış ve tamamlanmamış hizmet maliyetleri hesaplarında takip edilmesi salık verilmiştir.

19-Stok değerlendirme yöntemi olarak BOBİ FRS, TMS ve Türk vergi mevzuatı açısından Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO, Ortalama (ağırlıklı, hareketli) maliyet yöntemlerini kullanmak mümkündür.

20-BOBİ FRS ve TMS 2'de Stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirir. Değer düşüklüğü zararı satışların maliyeti ile ilişkilendirilir. Sonraki dönemlerde net gerçekleşebilir değer artmasından dolayı iptal edilmesi gereken karşılıklar da satışların maliyeti ile ilişkilendirilir. Türk vergi mevzuatında ise Stoklar maliyet bedeli ile değerlendirir. Eğer stoklarda %10 değer kaybı olursa emsal bedelle değerlendirir. Değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

21-BOBİ FRS, TMS ve Türk vergi mevzuatında iskonto ve indirimler maliyetten düşülür. Bu konuda üç farklı yöntem arasında da uyum olduğu görülmektedir.

22-BOBİ FRS, TMS ve Türk vergi mevzuatında normalden fazla fire ve kayıplar maliyete eklenmez.

23-BOBİ FRS ve TMS’de Kur farkları ayrıştırılır. İlgili dönemin gideri olarak kaydedilir. Üretilmesi inşası ya da oluşturulması bir yıldan daha uzun süren stokların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan kur farkları söz konusu varlığın satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar varlığın maliyetine dâhil edilir. Türk vergi mevzuatında Stok aktife alınıncaya kadar oluşan kur farkları stokun maliyetine eklenir. Aktife alındıktan sonra oluşanlar ise maliyete de eklenebilir, dönem gideri olarak da kaydedilebilir.

24-BOBİ FRS’de Atıl kapasiteye ve düşük kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine ilave edilmemektedir. Dağıtılmayan genel üretim gideri satışların maliyetinde gösterilir. TMS’de Atıl kapasiteye ve düşük kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine ilave edilmemekte ilgili dönemin gideri olarak kaydedilmektedir. Sonuç hesaplarına aktarılıp, giderleştirilir. Tam maliyet yöntemi gereği atıl kapasiteye ve düşük kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine ilave edilir. Anormal olanlar kanunen kabul edilmeyen giderlere yazılır.

25-BOBİ FRS’de Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir. Kredi kuruluşlarına ödenen faiz ve komisyonlar doğrudan gider olarak yazılır. TMS’de Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak özellikli varlık niteliğindeki stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir. Kredi kuruluşlarına ödenen faiz ve komisyonlar doğrudan gider olarak yazılır. Türk vergi mevzuatında Stok aktife alınıncaya kadar katlanılan faiz giderleri ve vade farkları stokun maliyetine eklenir. Aktife alındıktan sonra oluşanlar ise maliyete de eklenebilir, dönem gideri olarak da kaydedilebilir. Stoklar açısından yukarıdaki farklılıklar (stok maliyetleri, düşük ve atıl kapasite, sabit genel üretim giderleri, dönüştürme maliyetleri, vade farkları, borçlanma maliyetleri, hizmet maliyetleri) dışındaki kalan bölümler açısından

bakıldığında incelenmiş olan üç yöntem arasında benzerliklerin olduğunu söylemek de mümkündür.

Bu üç uygulama arasında birçok farklılık olduğu görülmektedir. Bu farklılıklar stok hasılat bedellerinde, mali tablolarda ve muhasebe kayıtlarında farklılık yaratmaktadır.

Muhasebe alanında uluslararası entegrasyonun gerçekleşebilmesi için ilgili kurumların uyumu hızlandırıcı adımlar atması önemlidir. Ulusal ile uluslararası alanda farklılıkların giderilerek gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun verilerin kullanılabilmesi için mevzuatın gözden geçirilmesi ve uyumsuzlukların giderilmesi adına çalışmalar yapılması gerekmektedir.

7.KAYNAKÇA

- Akbulut, Akın. **Karşılaştırmalı TMS / TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015.
- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Muhasebe Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.84, 2007, ss.29-70.
- Akgün, Ali İhsan. “TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.17, Sayı.2, 2012, ss.229-246.
- Akın, Hale ve Fahri Kurşunel. “TMS 2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi**, 2010, S.1-2, s.311-329.
- Aktaş, Rabia ve İsmail Deniz Varol. “Yeni Hasılat Standardı UFRS 15’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2017, ss.27-50.
- Alataş, Ahmet ve İsa Kılıç. “Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı.64, Ocak 2018, ss.453-478.
- Arısoy, Kadriye. “Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, 2018.
- Ataman, Başak ve Gürbüz Gökçen. **Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2017.

- Ataman, Başak ve Hakan Cavlak. “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt.2, sayı.3, 2017, ss.153-168.
- Ataman, Başak ve Hakan Cavlak. “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 39, Sayı 2, Aralık 2017, ss.403-428.
- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Cilt 2 Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 16.Basım, İstanbul: Türkmen kitabevi, 2009.
- Ayral, Mehveş Eylül. “Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stoklar Standardının Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması”, **Yüksek Lisans Tezi**, Başkent Üniversitesi. 2016.
- Boyar E. ve A. Güngörmüş. “TMS 2 Stoklar Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı 102, 2010.
- Çelik, Metin. “Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti Ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2016, ss.243-256.
- Deloitte, (2016), **Roadmap to Applying the New Revenue Recognition Standard**, Pages 40.
- Doğan, Aziz. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**. 2017, ss.770-786.
- Erol, Mikail, Metin Atmaca ve Serkan Terzi. **Maliyet Muhasebesi**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2015.
- Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2016.
- Gökçen, Gürbüz, Hakan Çelenk ve Emre Horasan. **Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2014.

Gökkaya, Murat. “TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Stokların Değerlemesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, sayı:171, Aralık 2013, ss.90-98.

Gücenme Gençoğlu, Ümit. “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim/2017, ss.1-24.

Kaya, H. Pınar. “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Haziran 2018, 20(2), ss.262-285.

Keskin, Ayşe İrem ve Banu Dinçer. “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”, **Maliye Finans Yazıları**, 103 2015, ss.219-246.

Kılıç, Gökhan. “UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Başkent Üniversitesi. 2017.

Kıymetli Şen, İlker ve Mehmet Özbirecikli. “BOBİ FRS’ nın Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Özel Sayı Nisan 2018, ss.462-484.

Köse, Tunç ve Duygu Şengül Çelikay. “Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2015, ss19-44.

Marşap, Beyhan ve Atilla Barışçı. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi, **Muhasebe ve Vergi uygulamaları Dergisi**, 2014, ss.1-16.

Olsen, L., Weirich, R., **New Revenue-Recognition Model**, The Journal of Corporate Accounting and Finance / November/December 2010.

- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- Özbirecikli, Mehmet, İlker Kıymetli Şen ve Kayahan Tüm. **Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla BOBİ FRS**, 1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.
- Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık. **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 3.Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları - 475, 2015.
- Özerhan, Yıldız, Beyhan Marşap ve Serap Sabahat Yanık. “IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İrdelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 17, sayı 2, 2015. ss.193-226.
- Öztürk, Erkan. “Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 9/3 2017, ss.594-617.
- Öztürk, Erkan. “Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması”, **Pamukkale Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı.28, Eylül 2017, ss.141-157.
- Pamukçu, Fatma. “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal tablolara Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2011.
- Pektaş, Eren, “MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/IFRS’nin Ölçme, Değerleme ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Dumlupınar Üniversitesi. 2018.
- Saban, Metin, Serhan Gürkan ve Hakan Vargün. “IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 12(1) Mart 2019, ss.43-64.

Selvi, Yakup ve Melis Ercan. “BOBİ FRS Kapsamında Stoklar”, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Cilt 16, Temmuz 2018, Sayı 59, ss.47-57.

Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, 16.baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.

Şeker, Nazife, “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması İlkelerinin Türk Vergi Mevzuatı İle Finansal Raporlama Standartları (TFRS 15 – BOBİ FRS) Kapsamında İncelenmesi ve Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Ticaret Üniversitesi. 2018.

T.C. Resmi Gazete, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 3, 56)”, 30138 Mükerrer 29.07.2017.

T.C. Resmi Gazete, “TMS 2 Stoklar”, Sayı.25701, 15.01.2005. (9. Güncelleme 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete (Mükerrer) 95 sıra nolu tebliğ).

T.C. Resmi Gazete, “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat”, Sayı.29826, 9 Eylül 2016.

T.C. Resmi Gazete, 02.03.1995 tarihli ve 22218 sayılı ve 02.03.1995 Tarihli ve 238 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği.

T.C. Resmi Gazete, 10.01.1961 tarihli ve 10703-10705 sayılı ve 213 Numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği.

Tong, T. (2014). **A Review of UFRS 15 Revenue From Contracts With Customers**.

Tuğay, Osman. “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı.26, Yıl.13, Ekim 2013, ss.207-230.

Üzel, İlkay. “TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Üretim Maliyetlerinin İncelenmesi: Örnek Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**, Cumhuriyet Üniversitesi. Şubat 2017.

Yalçın, Selçuk. “Türkiye Finansal Muhasebe standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Muhasebe Standardı ve Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 60, 2019, ss.202-222.

Yıkılmaz, Seyfi, Ali Deran ve İncilay Erduru. “Hasılat Yaratan işlemlerin Muhasebeleştirme ilkelerinin Türk Vergi Mevzuatı ve TMS Kapsamında İncelenmesi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9 (4) Ekim 2016.

Yılmaz, Halenur. “Sanayi İşletmelerinde Stokların Akış Sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS 2 Çerçevesinde İncelenmesi ve Karşılaştırılması”, **Yüksek Lisans Tezi**. Selçuk Üniversitesi. 2015.

Yiğit, Ergün ve Semih Büyükipekci. TMS 2 Stoklar ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Hizmet işletmelerinde Stok Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, **Selçuk üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, Nisan 2019, ss.204-212.

Yücenurşen, Mehmet, Ali Aykut Peker, İbrahim Apak ve Yusuf Polat. “TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 6(2) 2014, ss.12-18.

www.gelirler.gov.tr

www.kgk.gov.tr

www.muhasebetr.com

www.alomaliye.com

www.kap.gov.tr