



SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

**VUK, TMS 2 VE BOBİ FRS AÇISINDAN STOK
MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

Görkem ÇERİKCİOĞLU ÇELİK

Sivas

Aralık 2021

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Ana Bilim Dalı

**VUK, TMS 2 VE BOBİ FRS AÇISINDAN STOK
MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA**

Doktora Tezi

Görkem ÇERİKCİOĞLU ÇELİK

Tez Danışmanı:

Doç. Dr. Yüksel AYDIN

Sivas

Aralık 2021

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Doktora tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

imza

Görkem ÇERİKCİOĞLU ÇELİK

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR	xi
ÖZET.....	xiii
ABSTRACT	xv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİM SÜRECİ.....	3
1.1. Muhasebe Standardı Kavramı ve Türleri	3
1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standardı	7
1.1.2. Ulusal Muhasebe Standardı.....	9
1.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gerekliliği ve Önemi.....	11
1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Oluşturulmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar	13
1.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	14
1.3.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	15
1.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	16
1.3.4. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	16
1.3.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	17
1.3.6. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	18

1.3.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	19
1.3.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	21
1.3.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	21
1.3.10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	22
1.3.11. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar	25
İKİNCİ BÖLÜM	27
STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2, VERGİ USUL KANUNU (VUK) VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) AÇISINDAN İNCELENMESİ	27
2.1. Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) Bakımından Stoklar	27
2.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	27
2.1.2. Standartta Yer Alan Tanımlar.....	27
2.1.3. Standarda Göre Stokların Değerlemesi	29
2.1.4. Stokların Maliyeti.....	30
2.1.4.1. Satın Alma Maliyeti.....	30
2.1.4.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	34
2.1.4.3. Diğer Maliyetler	36
2.1.5. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	41
2.1.6. Stoklar Standardına Göre Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler	45
2.1.7. Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler	50
2.1.8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	51
2.1.9. Stokları Gider Olarak Kaydetme	53

2.2. Stokların Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından İncelenmesi.....	53
2.2.1. Stokların Değerlemesi Açısından	54
2.2.2. Ticari Malların Maliyeti Açısından	57
2.2.3. Üretilen Mamullerin Maliyeti Açısından	58
2.2.3.1. İptidai ve Hammadde Giderleri	59
2.2.3.2. Mamule İsabet Eden İşçilik Giderleri.....	60
2.2.3.3. Genel İmal (Üretim) Giderleri.....	61
2.2.3.4. Genel İdare (Yönetim) Giderleri	61
2.2.3.5. Ambalaj Giderleri.....	62
2.2.4. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Açısından	62
2.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri Açısından.....	65
2.2.5.1. Fiili Maliyet Yöntemi	66
2.2.5.2. Ortalama Maliyet Yöntemi.....	67
2.2.5.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi	67
2.2.5.2.2. Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet Yöntemi	68
2.2.5.2.3. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi	68
2.2.5.3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi	69
2.2.6. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Açısından	71
2.2.7. Hizmet Maliyetlerinin Stoklanması Açısından	73
2.2.8. Satın Alma (Borçlanma) Maliyetinin Belirlenmesi Açısından	78
2.2.8.1. Vade Farkları	79
2.2.8.2. Kur Farkları	80
2.2.8.3. Kredi Faizleri.....	80
2.3. Stokların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Açısından İncelenmesi	82

2.3.1. Amaç, Kapsam ve Ölçüm.....	87
2.3.2. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi	88
2.3.2.1. Satın Alma Maliyeti.....	88
2.3.2.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	92
2.3.2.3. Diğer Maliyetler	93
2.3.3. Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti.....	94
2.3.4. Stok Maliyetlerinin Ölçümüyle İlgili Teknikler	95
2.3.5. Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	95
2.3.6. Değer Düşüklüğü.....	96
2.3.7. Gider Olarak Kayda Alma.....	97
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	101
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2, VERGİ USUL KANUNU VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....	101
3.1. Literatür Taraması	101
3.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi	105
3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	105
3.2.2. Araştırma Yönteminin Seçimi ve Kullanımı	106
3.2.3. Araştırmanın Sınırları.....	106
3.3. İşletme Hakkında Genel Bilgiler	107
3.4. İşletmenin Organizasyon Yapısı	108
3.5. İşletmeye Ait Veriler.....	108
3.5.1. İşletmenin Uyguladığı Üretim Sistemi ve Üretim Maliyetine İlişkin Bilgiler	120
3.5.1.1.Talaşlı İmalat Fabrikası	120

3.5.1.1.1. Pik Kam Mili	121
3.5.1.1.2. Çelik Kam Mili.....	121
3.5.1.2. İşletmenin Maliyet Yöntemi ve Kam Mili Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	121
3.5.1.2.1. Pik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzemeler, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Maliyetleri	121
3.5.1.2.2. Çelik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzemeler, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Maliyetleri	123
3.5.1.3. Kam Mili Üretim Kapasitesi	126
3.6. Stok Maliyetlerinin VUK, TMS 2 STANDARDI VE BOBİ FRS Açısından Karşılaştırması.....	127
3.6.1. Stoklar İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması.....	128
3.6.1.1. İlk Madde Malzemeler İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması	128
3.6.2. Stok Maliyetlerinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması.....	130
3.6.2.1. Senetsiz Borçlar (Satıcılar) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması.....	131
3.6.3. Stokların Değerlemesi	134
3.6.3.1. İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi	134
3.6.3.2. Mamullerin Değerlemesi	136
3.6.3.3. Yarı Mamullerin Değerlemesi	137
3.6.4. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Açısından Karşılaştırma.....	139
SONUÇ.....	147
KAYNAKÇA	151
EKLER.....	165

EK 1: 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair
Bakanlar Kurulu Kararında (BKK) yer alan (I) ve (II) Sayılı Liste..... 165

ÖZ GEÇMİŞ..... 169



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Maliyet Yöntemleri.....	45
Tablo 2: Hareketli Ortalama Maliyet Yönteminin Uygulanması.....	69
Tablo 3: FIFO Yönteminin Uygulanması	70
Tablo 4: VUK, TMS 2 Standardı ve BOBİ FRS Açısından Kapsamına Göre Maliyet Unsuları Karşılaştırması.....	73
Tablo 5: TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayan/Uygulayacak Olan İşletmeler.....	85
Tablo 6: BOBİ FRS Kapsamında Üretimi Gerçekleştirilen Stokların Üretim Sürelerine Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	90
Tablo 7: TMS 2 Standardına Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	91
Tablo 8: VUK’a Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	91
Tablo 9: Maliyet Yöntemlerinin TMS 2, VUK ve BOBİ FRS Bakımından Kıyaslanması	93
Tablo 10: TMS 2 Standardı, Vergi Uygulamaları ve BOBİ FRS Arasındaki Farklılıklar.....	99
Tablo 11: Literatür Özeti.....	102
Tablo 12: Türkiye’de Kam Mili Üreten İşletmeler	106
Tablo 13: Stoklara İlişkin Değişim	115
Tablo 14: Ticari Borçların Tutarları ve Vadeleri	117
Tablo 15: İlk Madde ve Malzemelerin İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetleri	118
Tablo 16: Mamuller İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetleri.....	118
Tablo 17: İlk Madde Malzemelerin Tahmini Satış Tutarları, Satış Giderleri ve Tamamlanma Giderleri	119

Tablo 18: Mamullerin Tahmini Satış Tutarları, Satış Giderleri ve Tamamlanma Giderleri	119
Tablo 19: Yarı Mamullerin Tahmini Satış Tutarları, Satış Giderleri ve Tamamlanma Giderleri	120
Tablo 20: PİK Kam Mili Üretiminde Kullanılan Yerli ve İthal Malzemeler	122
Tablo 21: PİK Kam Milinin Birim Maliyet Analizi (TL)	123
Tablo 22: Çelik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Yerli ve İthal Malzemeler.....	124
Tablo 23: Çelik Kam Milinin Birim Maliyet Analizi (TL)	124
Tablo 24: Kam Miline Ait Toplam Üretim Maliyeti.....	125
Tablo 25: Kam Mili Üretim Miktarları ve Kapasite Kullanım Oranları	126
Tablo 26: İlk Madde ve Malzemelerin Net Maliyeti.....	129
Tablo 27: İlk Madde Malzemelerin Düzeltilmiş Maliyetleri, Net Gerçekleşebilir Değerleri ve Değer Düşüklüğü.....	135
Tablo 28: Mamullerin Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değerleri ve Değer Düşüklüğü	137
Tablo 29: Yarı Mamullerin Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değerleri ve Değer Düşüklüğü	138
Tablo 30: Değer Düşüklüğünün Bilanço ve Gelir Tablosuna Etkileri	139
Tablo 31: PİK Kam Milinin Toplam Üretim Maliyetleri.....	140
Tablo 32: Çelik Kam Milinin Toplam Üretim Maliyetleri.....	141
Tablo 33: Tam Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti Tablosu	144
Tablo 34: Normal Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti Tablosu.....	144
Tablo 35: Gelir Tablosu	144

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Üretim Süreciyle İlişkilerine Göre Üretim Maliyetleri	34
Şekil 2. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak İşletmelerin Hadleri	85
Şekil 3. Organizasyon Şeması	108
Şekil 4. Yıllar İtibariyle Stok Karşılaştırmaları	116
Şekil 5. İşletmenin 2019 Yılı Stok Dağılımı.....	116



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DİMMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
DİM	: Direkt İşçilik Maliyeti
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ESTAŞ	: Eksantrik Sanayi Ticaret Anonim Şirketi
FIFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GÜM	: Genel Üretim Maliyeti
İDTYDK	: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
KAYİK	:Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KÜMİ FRS	: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmî Gazete
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi

TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Muhasebe mesleğinde yapılan işlemler finansal raporlamanın dayanağını oluşturmanın yanı sıra işletmelerin global bağlamda faaliyetlerinin hız kazanması sonucunda alakalı kurumlarca yasal düzenlemeler mecburi hal almıştır. KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup, finansal raporlarını TFRS çerçevesinde oluşturmayan işletmelerin 2018 yılı dâhil olmak üzere yürütecekleri finansal raporlama sınırları belirlenerek BOBİ FRS olarak yürürlüğe konulmuştur.

VUK ve ilgili standartlar karşılaştırıldığında, aralarında değişiklikler gösteren durumlar bulunmaktadır. Bu farklılıkların; stoklar içerisindeki borçlanma maliyetleri ile kur farkları ayrıştırılması, stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması, stokların değerlemesi, kapsamına göre maliyet yöntemleri hususlarında olduğu görülmüştür. Bu çalışmada, TMS 2, VUK ve BOBİ FRS'nin stoklara ilişkin hükümleri karşılaştırılarak aralarındaki temel farklılıklar doğrultusunda TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin bir üretim işletmesinin stok maliyetlerine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda, bir üretim işletmesinde uygulama yapılmıştır. Uygulamaya konu olan işletmenin talaşlı imalat, döküm ve medikal üretim fabrikaları olmak üzere üç ana üretim birimi bulunmaktadır. Araştırmada bu üretim birimlerinden talaşlı imalat fabrikası seçilmiştir. Araştırma yapılan işletmede yetkili kişilerle yüz yüze görüşme sonucunda bilanço, gelir tablosu, üretim gider bilgilerinin yanı sıra TMS 2 standardı için gerekli olan stokların vadesi, stoklar içinde yer alan kur farkları ile borçlanma maliyetleri, stokların tahmini satış fiyatı, tahmini satış ve tamamlanma giderleri ile ilgili bilgiler elde edilerek bu bilgiler doğrultusunda çalışma gerçekleştirilmiştir. TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasındaki farklılıklar temel alınarak gerçekleştirilen bu çalışma neticesinde, TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'de stokların ölçme ve muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların işletmenin bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde birtakım değişimlere yol açtığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standardı 2, Vergi Usul Kanunu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, stok maliyeti, üretim işletmesi.



ABSTRACT

As a result of the increase in the global activities of the companies in the accounting profession in addition to forming basis for financial reporting transactions, legal regulations have become mandatory by the relevant institutions. Determining financial reporting frame applied from the year of 2018 for the business enterprises which do not prepare their financial tables according to Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and subject to independent audition by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA), Financial Reporting Standards for Large and Medium Size Businesses (FRS LMSB) have been promulgated.

When provisions related to inventories are compared in terms of Turkish Accounting Standards (TAS), Tax Procedure Law (TPL) and FRS LMSB there are some situations that differ among them. It has been observed that these differences have been seen in the matters of the separation of exchange differences and borrowing costs; separation of late interests included in inventory costs; inventory valuations; and cost methods as per scope. In this study, it is aimed that the effect of TAS, TPL and FRS LMSB on inventory costs of a production facility by comparing provisions of the same laws related to inventories in order to obtaining basic differences.

In line with the purpose of the study, an application was made in a production facility. The facility has three main production units included metal cutting, metal casting and medical manufacturing plants. In the research, the metal cutting was chosen from these production units. As a result of face-to-face interviews conducted with authorized people, knowledge about balance sheets, income statement, production cost information together with inventory delays, exchange differences included in inventories and borrowing costs, estimated sale price of inventories, estimated completion costs and estimated sale costs which are all necessary for TAS have been obtained. In consequence of this study grounding on the differences among TAS, TPL and FRS LMSB it has been detected that the differences in the measurement and accounting of inventories cause some changes in the balance sheet and income statement of the company.

Keywords: Turkish Accounting Standard 2, Tax Procedure Law, Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Businesses, Inventory Cost, Production Facility.



GİRİŞ

TMS ve TFRS ülkemizde küreselleşmenin etkisiyle birlikte dünyadaki gelişmelerin uzaktan takip edilmemesi, uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarının cevaplanabilmesi, AB'ye uyum aşamasında finansal raporlamada standartlaşmanın sağlanabilmesi için yayınlanmıştır. KGK, günümüzde muhasebe alanında standartlaşmada yetkili tek kuruluş olup, standart çıkarma ve standartları uygulamaya koyma görevi KGK tarafından yerine getirilmektedir (Ergi ve Güleç, 2019: 378).

KGK yapmış olduğu çok sayıda düzenleme neticesinde standart yayınladığı gibi standartları uygulamadan kaldırmıştır. KGK tarafından en son BOBİ FRS seti yayınlamıştır. BOBİ FRS seti, TMS / TFRS ve bunların yorumlarını mecburi oldukları için uygulayan KAYİK ve isteğe bağlı uygulayanlar haricinde çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, satış geliri ölçütlerinden minimum iki tanesini beraber karşılayan işletmelerin finansal çıktılarını BOBİ FRS setini göz önünde bulundurarak yapmaları zorunlu kılınmıştır (Durmuş ve Kutlu, 2020: 192).

Standartların uygulanmaya başlanmasıyla birlikte VUK ile standartlar arasında birtakım farklılıklar olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışmada TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasında stoklar içerisindeki borçlanma maliyetleri ile kur farklarının ayrıştırılması, stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması, stokların değerlemesi, kapsamına göre maliyet yöntemleri konularında farklılıklar söz konusudur. Stoklar içerisindeki borçlanma maliyetleri ile kur farklarının ayrıştırılması, stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması, stokların değerlemesi muhasebe kayıtları açısından ele alınarak uygulamaya konu olan işletmenin bilanço ve gelir tablosu kalemlerini nasıl etkilediği üzerinde durulmuş ve maliyet yöntemlerinin değiştirilmesinin satışların maliyeti ve gelir tablosuna etkileri incelenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin bir üretim işletmesinin stok maliyetlerine etkisini tespit etmektir. Literatürde standartları inceleyen birçok çalışma bulunsa da stoklara yönelik TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin birlikte değerlendirildiği az sayıda çalışma bulunmaktadır. Çalışmanın bir işletmenin varlık kalemleri arasında oldukça mühim yer tutan stokların muhasebeleştirilmesi ile ölçümüne dair TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin birlikte değerlendirilerek aralarındaki farklılıkların daha iyi anlaşılması hususunda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde; muhasebe standartları ve gelişim süreci kapsamında muhasebe standardı kavramı ve türleri, ülkemizde muhasebe standartlarının gerekliliği ve önemi ile yasal olarak belirli bir yer edinmiş olan bazı kuruluşların alanlarına giren işletmelerin muhasebe uygulamaları üzerine yapmış oldukları yol gösterici çalışmalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde; TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS kapsamındaki stoklara dair hükümler karşılaştırılarak standart setlerindeki benzerlikler ve farklılıklar detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasında stoklar içerisindeki borçlanma maliyetleri ve kur farklarının ayrıştırılması, stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması, stokların değerlemesi ve kapsamına göre maliyet yöntemleri arasında farklılıklar tespit edilmiştir. Tespit edilen bu farklılıklar aynı zamanda uygulama bölümü olan üçüncü bölüme temel teşkil etmektedir.

Üçüncü bölümde ise; daha önce incelenen stokların TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasındaki farklılıklar ele alınarak bu farklılıkların bir üretim işletmesinin stok maliyetlerinde nasıl bir etkiye sahip olduğu üzerine bir uygulamaya yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise; bu çalışmada elde edilen bulgular ve değerlendirmeler yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİM SÜRECİ

1.1. Muhasebe Standardı Kavramı ve Türleri

Muhasebeye göre standart kavramı; muhasebe uygulamalarına yön veren düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü muhasebe standardı kavramını, sorumlu kurullarca oluşturulan ve meslek mensuplarına yön veren kurallar olarak ifade etmiştir. Bu kavram farklı bir ifadeyle, muhasebe ilkeleri ve kavramının uygulanmasında baz alınan değerlendirme ölçütleri ve yöntemlerini saptayan mali tablolara dönük ilkelerin uygulanmasına yön veren kurallar ve esaslardır. Standartlar bu bakımdan işletmelerin kıyaslanabilirlik seviyelerinin ve finansal güçlerinin analizinin doğru olarak gerçekleştirilmesinde önemlidir. Muhasebe standartları tüm bunlara ek olarak, karşılaştırılabilir, güvenilir mali bilginin oluşturulmasında ve bu bilginin ilişkili mali tablo kullanıcılarına iletilmesinde büyük bir görev üstlenmektedir (Atmaca, Çelenk 2011: 114).

Hızla artan küreselleşmenin etkisi, ekonomik sınırların ortadan kalkması ve uluslararası işletmeler ile yatırımcı sayılarının artmasını beraberinde getirmiştir. Bu faktörler de beraberinde doğru ve tek tip bilgiye olan ihtiyacı artırmıştır. Ekonomik sınırların ortadan kalkması uluslararası anlamda para akışının kolay bir şekilde sağlanabilmesi için ülkelerin kendilerine özgü muhasebe sistemlerinin yerine tek tip muhasebe sisteminin bulunması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Böylece uluslararası işletmelerin farklı ülkelerdeki şubeleri arasında birlikte kullandıkları ortak muhasebe düzeninin bulunması, finansal tablolarda şeffaflığı sağlamanın yanı sıra uluslararası işletmelerin hızını artırmakta ve denetimi karmaşıklıktan uzaklaştırmaktadır (Gör 2017: 382).

Küreselleşme işletmeleri, ülkedeki yabancı yatırımların çoğalması, ulusal sermaye piyasalarının etkinleşmesi, çok uluslu şirketlerin sayısının artması, finansman stratejileri ve muhasebe standartlarının uygulanması gibi çeşitli açılardan etkilemektedir. Finansal raporlama standartlarının dünya çapında yaygınlaşması

işletmelerin bu standartlara uymalarını hayati bir zorunluluk haline getirmiştir. Street tarafından 2002 yılında yapılan çalışmada, Dünya çapında ortak muhasebe gereksinimlerinin eksikliği, yatırımcının yatırım alternatifleri hakkında bilinçli kararlar verme kabiliyetini kısıtlayarak sermaye piyasalarının küreselleşmesine büyük bir engel teşkil ettiği ne sürülmüştür. Uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulanması, muhasebe uygulamasında uyumlaştırmanın sağlanması hizmet etmektedir (Sipahi, Poroy Arsoy <http://muftav.org/images/bildiriler/sipahib.pdf>, Erişim Tarihi: 05.06.2019).

Küreselleşme etkilerinin sermaye piyasalarına yansıması; uluslararası sermaye akımları, yatırım kararları, şirket birleşmeleri, bazı ülkelerde yaşanan ekonomik ve mali krizlerden dolayı yatırımcılarca üstlenilen zararlar; mali tablo kullanıcılarını tablolardaki verileri şüpheyle inceler hale gelmelerine yol açmıştır. Ayrıca mali tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, tarafsız, zn önceliğine uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun, tam bilgiler olabilmesi için tüm dünya tarafından uygulanan ve bilinen muhasebe politikaları ile standartların uygulanmasının gerekli olduğu ağa çıkmış aynı zamanda ortak dil yaklaşımı oluşmuştur. lkelerde uygulanan yerel muhasebe standartları terk edilmiş, herkesin benimsediği ve uygulama taahhüdü verdiği uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de de bu gelişmelere uygun olarak uluslararası muhasebe standartları benimsenmiş ve TMS olarak yayımlanmıştır (Akdoğan 2007: 101).

Muhasebe alanında 2000’li yıllarda gerçekleşen skandallar, yatırımcıların finans piyasalarına ve muhasebe mesleğine olan güven duygusunu büyük ölçüde etkilemiştir. Bu skandallardan en önemlileri ENRON ve PALMANAT skandallarıdır (Güneş vd. 2012: 62-63). Bu muhasebe skandalları sonrasında, ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe lkeleri ile UFRS’nin uyumlaştırma çabaları artmış, uluslararası doğru, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacının önemi ağa çıkmıştır (şenel, Arslan 2020: 21). Uluslararası kabul edilebilir yüksek kaliteli finansal raporlama standartları geliştirmeyi hedefleyen Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından 1973-2000 yılları arasında çıkarılan 41 standart UMS olarak tanımlanmaktadır (Barth vd. 2008: 468; Toraman, Bayramoğlu 2006: 465).

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişim süreci incelendiğinde; standartlara yönelik ilk çalışmaların TMSK tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Daha sonra bu standartlar revize edilerek, UMS ve UFRS'ye tam anlamıyla uyum sağlanmasını TMSK üstlenmiştir. TMSK, UMS ve UFRS'leri aynı şekilde kabul etmiş ve bunların İngilizce metinlerini Türkçeye dönüştürerek yayınlamıştır. TMSK'nın yanı sıra SPK, BDDK, ilgili diğer kuruluş ve kurumların UMS ve UFRS'lere dönük çalışmaları da bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının UMS ve UFRS'lere uyumu bakımından oldukça önemlidir (Erol, Aslan 2017: 57).

Türkiye'nin hem AB'ye geçiş sürecindeki ülke olması hem de SPK, BDDK ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün üyeleri olması dolayısıyla; Türkiye'de 2005 yılının başından beri, bankalar ve borsada işlem gören işletmelerin mali tablolarını UFRS'ye uygun bir şekilde hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Zorunlu olarak standartların uygulanması finansal tabloların şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasına imkân tanımaktadır. Böylelikle işletmelerin finansal raporlama kalitesinin arttırılarak bilgi asimetrisinin azaltılması hedeflenmektedir (Zor, Korga 2020: 2; Yalkın vd. 2006: 291). 26 Eylül 2011 tarihinde ise 660 sayılı KHK ile TMSK yerine KGK kurularak muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalarda KGK görevlendirilmiştir (Gökçen vd. 2018: 438).

KGK tarafından 2014 yılında yayınlanan karar ile TMS/IFRS uygulamaları yalnızca KAYİK için zorunlu kılınmıştır. Bu standartları uygulamayan işletmelerin ise kurum tarafından bir belirleme yapıncaya dek yürürlükte olan MSUGT ile 29 Aralık 2014 tarihli ve 41 sayılı KGK kararıyla açıklanan *“TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar”*ın birlikte uygulanarak raporlama yapması talep edilmiştir. Fakat bu tebliğin standartlarla uyumsuz olması bağımsız muhasebe denetiminde finansal tabloların doğruluğunu belirlemede iki ayrı karşılaştırma kıstasının ortaya çıkmasına yol açmıştır. Dolayısıyla KGK 2014 yılından itibaren sürdürdüğü TMS/IFRS ile uyumlu yeni bir raporlama çerçevesi oluşturma çalışmalarını 2017 Temmuz sonunda bitirmiştir (Gücenme Gençöğlu 2017: 2). Nihai olarak BOBİ FRS adıyla 29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 (Mükerrer) Sayılı Resmî Gazetede yayınlayarak 2018 yılı

itibariyle uygulanmaya başlanmıştır (Gökçen vd. 2018: 438). Bu tebliğin amacı bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi ihtiyacını karşılamaktır (Kırkık vd. 2019: 62).

Her ülkenin ekonomik, hukuki, sosyo-kültürel yapıları ve eğitim sistemi o ülkedeki muhasebe uygulamalarının çerçevesini belirlediğinden dolayı muhasebe standartları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir (Güney 2018: 64). Ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında farklılıklara neden olan temel faktörler şu şekilde sıralanabilir (Usul, Kıymık 2010: 126-127):

- Yasal düzenlemeler,
- Politik sistem,
- Kültür yapısı,
- Sosyal yapı,
- İşletmelerin büyüklükleri,
- Yönetim ve finansın çok yönlülüğü,
- Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerin olup olmaması,
- Ekonomik gelişmişlik seviyesi ve
- Eğitim seviyesidir.

Bu faktörlerden etkilenen muhasebenin standartlaştırılması ile birlikte ülkeler arasındaki benzer olmayan muhasebe uygulamalarını mümkün olduğu kadar azaltmak ve uluslararası ortak bir muhasebe lisanı ve terim birliği oluşturmak amaçlanmıştır (Toroslu 2011: 10).

Muhasebe standartlarında bulunması gereken kriterler ise şöyle ifade edilebilir (Kocamaz 2012: 107): Muhasebe standartları;

- Yalnızca güçlü bir teorik temelle kalmamalı, bunun yanı sıra uygulamada da işlerlik taşımalıdır.
- Tutarlı uygulamanın gerçekleşebilmesi için olabildiğince kesin olmalıdır.
- Uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Ele alınan konuyu kolay anlaşılır bir şekilde ifade etmelidir.
- Benzer veya ilişkili hesaplar için olabildiğince net olmalıdır.

- Finansal performans ve pozisyona dair gerçekçi ve ihtiyatlı ölçümler ortaya koymalıdır.
- Hem en ileri finansal piyasalarda hem de gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.
- Tercihe bağlı olarak, seçenekli işlem modellerine müsaade etmemelidir. Bu modellere izin verildiğinde ya da muhasebe ilkelerinin uygulanmasına yönelik hüküm vermek gerektiğinde, istikrarlı açıklamalar istenmeli ayrıca bunlar, bir işletmenin performansı ve mali pozisyonuna, riske açıklık seviyelerine, risk yönetim faaliyetlerine dair değerlendirme yapılabilmesinde olabildiğince ayrıntı içermelidir.

Muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi, işletmeler bakımından önem arz etmektedir. Bu önem şöyle özetlenebilir (Erol, Aslan 2017: 58-59):

- İşletmelere analiz kolaylığı getirmenin yanı sıra aynı sektörlerdeki diğer işletmelerin finansal performansları esas alınarak değerlendirilen karşılaştırmaların doğru bir şekilde yorumlanmasına olanak sağlar.
- İşletmelerin mali performanslarını değişik dönemler bakımından eş düzeyde kıyaslama yapmalarına ve bunların sonuçlarına göre işletme için önemli konularda doğru kararlar vermelerine imkân sağlar.
- İşletmelerin mali performans analizlerinin doğru bir şekilde yapılmasında, geleceğe dönük realist planların biçimlendirilmesi için uygun amaçların belirlenmesinde önemli rol oynar.
- İşletmelerde yapılacak olan denetimlerin kolaylaştırılmasında yardımcı olur.

1.1.1. Uluslararası Muhasebe Standardı

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar, 1973 yılında Avusturya, Amerika, Almanya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Japonya, , Kanada, Meksika'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurulma kararı verilmesiyle başlatılmıştır (Güneş vd. 2012: 62). Küreselleşme ile birlikte Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları hazırlanarak dünya ülkelerinin kabulüne sunulmuştur (Kaya, Dinç 2007: 343).

2000 yılı Mayıs ayında gerçekleşen yeniden yapılanma doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 2001 yılında bir üst yapı olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'na dönüştürülmüş olup, yapılandırma sürecinde uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi, bu vakfa bağlı özerk bir kurum olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na devredilmiştir. Sonrasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, 2010 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı adını almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını olduğu gibi devralarak bu standartları güncelleştirme ve uyumlaştırma çalışmalarını yürütmüştür. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nca yayımlanan standartlar UFRS adını almıştır (Şenel, Arslan 2020: 26-27).

Küreselleşen rekabetle birlikte birçok işletme Dünya pazarlarında yer almak ve yaşamını sürdürebilmek için yeni yatırımcı arayışına girmiş, yatırımcılar da yurtdışında kazançlarını artırmak ve riskleri yaymak uğraşına girmiştir. Dolayısıyla uluslararası anlamda kıyaslanabilir mali tablo ihtiyacı ile bundan yola çıkılarak uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaştırılması hususu oldukça önemli hale gelmiştir (Taylor, Jones 1999: 557).

Uluslararası muhasebe standartları, finansal olayların muhasebe bilgi sistemine yansıtılmasında ve değerlendirilmesinde birden fazla seçenek sunan, çok uluslu işletmelerin mevcut koşullar içerisinde finansal raporlarını gerçeğe en uygun şekilde sunmalarını ve kendilerine daha faydalı muhasebe politikalarını belirleme olanağı sağlayan bir metindir (Çankaya 2007: 131).

Uluslararası muhasebe standartları ile işletmelerin ekonomik durumunu, finansal performansını, nakit akımını gerçeğe uygun olarak yansıtacak şekilde hazırlamak ile mali tabloları etkileyecek her işlemi doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmanın yanı sıra gerekli olan dipnotları da kapsayarak uygun muhasebe politikalarını uygulamak; bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunulmasını gerçekleştirmek amaçlanmıştır (Sağlam vd. 2009: 16).

Ekonomi ve finans dünyasında devrim olarak bilinen muhasebe standartlarının uygulamaya geçirilmesi yalnızca ülkemizde gerçekleşen bir durum değildir. Başta

AB ülkeleri olmak üzere gelişmiş veya gelişmekte olan çoğu ülkede standartlar, ülkemizle neredeyse aynı zamanda uygulamaya girmiştir (Özkan, Acar 2010: 52). Sermaye Piyasasında işlem gören işletmeler UFRS'yi kullanarak, gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler üretmekte dolayısıyla uluslararası standartlara uygun olarak hazırladıkları finansal tablolarını yatırımcılara ve ilgili kuruluşlara sunabilmekte, küresel rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmektedirler (Güney 2018: 66).

UMS ve UFRS, dünya genelinde bir karşılaştırma ve değerlendirmeye imkân veren güvenilir ve kaliteli bilginin üretilmesi için olabildiğince titiz ve disiplinli bir çerçevedir (İbiş, Özkan 2006: 27).

1.1.2. Ulusal Muhasebe Standardı

Belirli bir düzen dâhilinde ülke için oluşturulan standartlara ulusal muhasebe standardı denilmektedir. Bu standartlar, uygulandıkları ülkelerdeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliğini sağlamakta ve standartlar kapsamında yer alan kurum ve işletmeler, ilgili yerlere hesap vermektedirler (Atmaca, Çelenk 2011: 114).

Bir ülkeye ait muhasebe sistemi, o ülkedeki muhasebe teorilerinden ve yasal düzenlemelerden etkilenmektedir. Ülkedeki muhasebe teorileri ve yasal düzenlemeler ise o ülkede uygulanan standart, ilke ve kavramlardan meydana gelmektedir. Ulusal muhasebe standartları ile ülke temelinde ortak muhasebe uygulaması getirilmektedir (Kocamaz 2012: 107).

Bilişim teknolojilerinin giderek hızlandığı, gümrük kotalarının kaldırıldığı ya da azaltıldığı uluslararası piyasaların ve işletmelerin küreselleştiği dünyada muhasebe sürecinde üretilen bilgilerin hızlı bir şekilde analiz edilerek yatırıma çevrilmesi önem arz etmektedir. Ancak ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki farklılıklar, bilhassa faaliyetlerini uluslararası alanda gerçekleştiren işletmelerin karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasının önüne geçtiği gibi yatırımcı konumundaki işletmelerin analiz yapmasını da güçleştirmekte veya maliyeti yükseltmektedir. Bu bağlamda; muhasebe standartlarının uyumu bilgiyi kullanma sürecinde finansal tabloların yorumlanmasında önem taşımaktadır (Çankaya, Dinç 2012: 82).

Küreselleşme ve AB'ye üyelik süreciyle ilgili çalışmalar ülkemizde de ulusal muhasebe standartlarının UMS/UFRS ile uyumlu olarak hazırlanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla küresel ekonomi içinde tutunma isteğinde olan ülkemiz de Dünya'da yaşanan gelişmelere uzak kalmayarak uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulamak için başlangıçta akademik düzeyde de olsa öncelikle standartları Türkçe'ye çevirmeye ve tartışmaya başlamıştır (Özbek, Badem 2020: 273).

Ülkemizde ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışma; TMUD'nin 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet uluslararası muhasebe standartlarını Türkçe'ye çevirmesi ve bu standartları yayınlamasıdır. Ancak bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine geçememiştir (Çankaya 2007: 132; Parlakkaya 2004: 130).

MSUGT, ulusal bağlamda muhasebe uygulamalarının standartlaşması hususunda bir dönüm noktası olurken, TMSK tarafından UMS'lerin benimsenme kararının alınması ise uluslararası bağlamda bir dönüm noktası olmuştur. Bu kararın sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile TMSK arasında bir lisans telif ve anlaşması imzalanarak UMS TMSK tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. Daha sonra yayımlanan tüm UMS ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Türkçe'ye çevrilerek ve Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları adlarını almışlardır (Karataş Aracı, Bekçi 2019: 858).

Kurumsallaşma yolunda en önemli adım TÜRMOB bünyesinde 1994 yılında TMUDESK'in oluşturulması, daha sonraki adım ise 1999 yılında TMSK'nin kurulması olmuştur. 2005 yılından itibaren ise standartlara uygun uygulamaların yaygınlaştırılması amacıyla borsada işlem gören SPK mevzuatına tabi şirketlerin, 2006 yılından itibaren bankaların, 2008 yılından itibaren sigorta şirketlerinin muhasebe standartlarını uygulamalarının zorunlu hale getirilmesidir. 2014 yılından itibaren de KAYİK'lere standartları uygulama zorunluluğu getirilerek standartların uygulamasında kapsam daha da genişletilmiştir. KAYİK niteliğinde olmayıp bağımsız denetime tabi olan işletmeler de uluslararası nitelikte olup daha dar

kapsamlı olan kendilerine özel bir standardı uygulamaya başlamıştır (Özbek, Badem 2020: 273).

Küreselleşmenin de etkisiyle hızla değişim gösteren konjonktüre sosyal bir bilim olan muhasebe biliminin uyum sağlaması zorunlu olduğundan ötürü muhasebe kural ve uygulamalarının zamanın getirdiği koşullara uyum sağlaması için düzeltilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda 2 Kasım 2011 tarih ve 660 sayılı KHK ile KGG kurularak, TMSK'nın görev ve yetkileri bu Kuruma devredilerek aynı tarih itibarıyla TMSK lağvedilmiştir (Karataş Aracı, Bekçi 2019: 859).

KGG, ülkemizde muhasebe standartları yayımlayan diğer kurumlarla karşılaştırıldığında, muhasebe uygulamalarının dayanağı olan muhasebe standartlarını daha geniş açıdan değerlendiren bir kurumdur. Bu Kurum tarafından Türkiye Denetim Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS, TFRS Yorumlar, TMS, TMS Yorumlar), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (Taslak) ve Faizsiz Finans Muhasebe Standardı yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlardan Türkiye Denetim Standartları hariç diğerleri Türkiye Muhasebe Standartları olarak adlandırılmaktadır (Şenel, Arslan 2020: 91).

1.2. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gerekliliğine Önemi

Muhasebe, *“Bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi”* olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin amacı, bir sistem dâhilinde işletme içi ve dışı bilgilerin toplanması, işlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlar halinde sunulmasıdır (Ulusan vd. 2014: 619). Muhasebe sistemi iktisadi değerler, devlet yapısı, insanların kültür yapısı, ticari faaliyetlerin kültürel yapısı, ülkenin ekonomik ve hukuki yapısı gibi unsurların etkisiyle her ülke için belli kurallara göre şekillenmektedir (Yalçın, Susmuş 2020: 36).

Sosyal bir bilim olan muhasebe biliminin hızlı bir şekilde değişim gösteren ticari ve toplumsal konjonktüre uyum sağlaması zorunludur. Bundan dolayı muhasebe

kural ve uygulamalarının zamanın şartlarına göre düzenlenmesi gerekmektedir. Küreselleşme olgusunun ticarete yeni uygulamaların gelmesini, yeni finansal araçların kullanılmaya başlanmasını, ekonominin gelişerek karmaşık bir hale gelmesini beraberinde getirmesi, Uluslararası Muhasebe Standartlarını ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde de bu standartlara uyumlaştırma gerçekleştirilmiştir (Altıntaş 2011: 163, <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423905739.pdf>, Erişim Tarihi: 04.07.2021).

Muhasebe standartlarında uyumlaştırmanın sağlayacağı faydalar şöyle özetlenebilir (Toroslu 2012: 176-177):

- Uluslararası bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını sağlama,
- Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinde zaman ve para israfını engelleme,
- Dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirmeyi amaçlaması,
- Bu standartların gelişmemiş ülkelerde de yol gösterici olması,
- Ülkeler arası farklılığı kaldırması,
- Mali raporlamanın maliyetini azaltması,
- Yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarına yatırım yapmalarını özendirmesidir.

Özetle; ülkeler ve işletmeler arasında karşılaştırmaların yapılabilmesi için mali nitelikteki benzer olayların, ifade edilme yönteminin benzerliğinin sağlanması amacıyla oluşturulan muhasebe standartları; bilgilerin raporlanması esaslarında birlik sağlanarak oluşturulan finansal tabloların doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalarını da sağlamıştır (Erol Fidan, Cinit 2013: 40; Korkmaz vd. 2007: 98).

1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Oluşturulmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartları alanında ülkemizde gerçekleşen daha önceki gelişmeler incelendiğinde, muhasebe standartlarındaki gelişimin devlet öncülüğünde gerçekleştiği, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan kanunlarla bu ülkelerin uygulamalarının etkisinde kalınmış olduğu görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının sonrasında ise Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuştur. Bununla birlikte ABD ile olan ilişkilerinin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. Daha sonra ise, AB’ye tam üyelik başvurusunda bulunulmasıyla birlikte AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Başpınar 2004: 46).

Dünya genelinde uygulanan muhasebe ve raporlama standartlarını TMSK da diğer ülkelerdeki kurullarda olduğu gibi benimseyerek çevirisini yapmıştır. Bu standartlar ülkemizde 2006 yılından itibaren TMS/IFRS adıyla RG’de yayımlanmaya başlamıştır. Zaman içerisinde güncellenerek günümüze kadar gelmiştir (Özerhan, Yanık 2015: 3). Ülkemiz açısından uluslararası standartlardaki gelişmeler 2010 yılından itibaren hız kazanmaya başlamıştır. 6102 sayılı TTK 14.02.2011 tarihinde RG’de yayımlanmıştır. 6102 sayılı TTK’nın muhasebe uygulamalarına ilişkin hükümlerinin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesiyle birlikte TMS’lere uyulma zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla standartlara paralel olarak 6102 sayılı Kanunun çıkarılmış olması uygulamayı pekiştirme adına oldukça önem taşımaktadır. İlk etapta çok sayıda çıkarılan standartlar zamanla sadeleştirilerek, birleştirilerek ve hatta bazıları da yürürlükten kaldırılarak bugüne kadar gelmiştir (Akdoğan 2020: 22; Yünlü 2020: 185).

Ülkemizin 1974 yılında UFRS komitesine üye olması muhasebe sistemi ve mesleğinin gelişimi için önemli dönüm noktalarından ilkidir. Bu standartların uygulanmasında son önemli gelişme ise 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesidir. Bu Kanunun yürürlüğe girmesiyle KGK, muhasebe uygulamaları için tek otorite olmuştur. (Yünlü 2020: 180).

Küreselleşmenin hız kazandığı dünyada uluslararası finansal piyasaların bilgi ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı UMS/UFRS'lere uyum sağlanması amacıyla yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların standartlara dönük düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Fakat yapılan düzenlemelerden bazılarının yasal dayanağı olmadığı için uygulanma olanağı olmamıştır. Bazıları ise düzenleme yapan yasal statüye sahip kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmelerle sınırlı kalmıştır (Güney vd. 2012: 116; Şenel, Arslan 2020: 75). Bu kuruluşların muhasebe standartlarına dair yaptıkları çalışmalar özet bir şekilde bölüm kapsamında ele alınmıştır.

1.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

KİT temel mevzuatı ülkemizde, 233 sayılı “*Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*” ile günümüzdeki hâlini almıştır. Söz konusu KHK’da Kamu İktisadi Teşebbüsü; İktisadi Devlet Teşekkülü ve Kamu İktisadi Kuruluşunun ortak adı olarak ifade edilmiştir (Şenel, Arslan 2020: 78).

İDTYDK 440 sayılı “*İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun*” ile 1964 yılı Mart ayında kurularak 1968 yılı Mart ayına kadar faaliyetine devam etmiştir. Bu Kanun ile KİT’lerin muhasebe yöntem ve tekniklerinin yeknesaklaştırılmasının öngörülmesi üzerine 1971’de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7/2767 sayılı ve 7 Temmuz 1971 tarihli Kararname ile 1 Ocak 1972 tarihinden itibaren belirlenen KİT’lerde uygulamaya konulmuştur (Öz, Çevikcan 2010: 118).

Gerçekleştirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması sonunda, Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar olmak üzere 6 adet rapor yayımlanmıştır. Başlangıçta yalnızca KİT’de zorunlu olan bu çalışma sonraları başka işletmeler tarafından da benimsenerek ülkemizde muhasebe sisteminin ilerlemesinde önemli bir adım olmuştur. Böylece, KİT’de muhasebe uyumunun sağlanması için önemli bir adım

atılmış ve bu düzenleme sonrasında yapılacak düzenlemeler ile özel sektör kuruluşlarına örnek teşkil etmiştir (Başpınar 2004: 46; Erol, Aslan 2017: 64;).

1974 yılında kurulan DPT'nin Koordinatörlüğü "*Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu*" tarafından, 1976 yılında maliyet muhasebesi hesap çerçevesini kapsayan "*Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Rehberi*" hazırlanmıştır. Böylece THP'ye ek olarak 1977 yılından itibaren de tekdüzen maliyet muhasebesi uygulanmaya konulmuştur. Uygulama, ülkemizde ilk tekdüzen maliyet muhasebesi uygulaması olmuştur. KİT'e ilişkin her iki düzenleme de, 31 Aralık 1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiş; Maliye Bakanlığı MSUGT Seri No: 1'in yayımlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır (Uluslan vd. 2014: 623).

1.3.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kamu kurumu niteliğinde tüzel kişiliği haiz bir meslek kuruluşu olan TBB, Bankacılık Kanunu'nun 79. maddesi hükümleri doğrultusunda 1958 yılında kurulmuştur. Birliğin amacı; tam rekabet ilkeleri ile serbest piyasa ekonomisi kapsamında, bankacılık düzenleme kural ve ilkeleri yönünde bankacılık sektörünün menfaat ve haklarını korumak, bankacılık mesleğinin gelişmesine, bankacılık sisteminin büyüyerek bir düzen içerisinde çalışmasına, rekabet gücünün artırılarak haksız rekabetin önüne geçilmesine katkıda bulunmaktır (<https://www.tbb.org.tr>, Erişim Tarihi: 19.06.2019).

TBB, bankalar arasındaki uygulamalarda bütünlüğün sağlanması adına muhasebe üzerine birçok faaliyet gerçekleştirmiştir. Bunlardan ilki, 1962 yılında kredi talep eden işletmelerin düzenleyecekleri son üç yıla ait tip bilanço ve gelir tablosu formatlarının hazırlanmasıdır. Gerçekleştirilen faaliyet ile TBB, ülkemizde bu tip bilançoların kullanılmasında kılavuz olmuştur. Bunun yanı sıra, yine bankalarda uygulamada birlik sağlama açısından hazırlanan THP ve finansal tablo modelleri bankalar arasında yeknesaklığı sağlamak adına birliğin önemli bir çalışmasıdır (Güleç, Ergi 2019: 266).

TBB, Balkan Ülkeleri Banka Birlikleri Forumu, Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu, İktisadi Kalkınma Vakfı, Merkezi Avrasya Bankacılık Federasyonu kurucu üyesidir. Ayrıca TC İstanbul Kalkınma Ajansı, Finansal Sektör Komisyonu, TOBB Türkiye Bankacılık ve Finans Meclisi, Milletlerarası Ticaret Odası, Kalite Derneği,

Uluslararası Finans Enstitüsü, Avrupa Bankacılık Federasyonu, Asya Bankacılar Federasyonu, Avrupa Banka Eğitimi Ağı üyesidir (Şenel, Arslan 2020: 77).

1.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiş bu komite 1987 yılında kurulmuştur. İş programında 43 adet muhasebe standardı hazırlamak olan komitenin teknik kuruldan geçerek yayınlanabilir duruma gelen dört standardı bulunmaktadır. Bu standartlar; Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı, Raporlama Bilanço Formu Standardı, Raporlama Kâr ve Zarar Tablosu Formu Standardı, Denetim Genel İlkeleri-Denetçiye İlişkin Açıklama Standardıdır (Ataman, Gökçen 2017: 9-10).

Komite tarafından hazırlanan standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önem taşımaktadır. Ancak uygulamada, TSE'nin standartlarının etkili olduğu söylenemez (Şenel, Arslan 2020: 81).

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra faaliyetlerine ara vermiş, standartların tek elden yürütülmesini sağlamak için, koordinatörlüğünü TÜRMOB'un gerçekleştireceği TMSK'nın oluşturulmasını ilke olarak benimsemiştir (Erol, Aslan 2017: 65).

1.3.4. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sigorta Murakabe Kurulu ülkemizde özel sigortacılık alanında faaliyette bulunan gerçek ve tüzel şahısların kamu namına denetimini yürütmek için 1962 yılında oluşturulmuştur. 1994 yılında Hazine Müsteşarlığı bünyesine Sigorta Denetleme Kurulu adıyla girmiş, sonrasında sigorta murakıpları sigorta denetleme uzman ve aktüerleri unvanını almıştır (<http://www.sigortadenetim.org>, Erişim Tarihi: 10.09.2019).

Ülkemizde faaliyet gösteren sigorta ve reasürans işletmeleri; Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Sigorta ve Reasürans İşletmeleri Birliği, Sigorta Denetleme Kurulu temsilcilerinin iştirakiyle “Tekdüzen Hesap Planı Komitesi” oluşturulmuştur. Bu komite tarafından hazırlanan ve 1994 yılının Ocak ayından itibaren kullanılan

tekdüzen hesap planı çerçevesinde iş ve işlemlerini muhasebeleştirmeleri zorunlu kılınmıştır (Güleç, Ergi 2019: 267).

Bu tekdüzen hesap planı; Gelir-gider tablosu ve tek tip bilanço hazırlamasına imkân sağlanması, sigortacılık kolunda mali raporlama ve muhasebe kayıtları bakımından tekdüzeliğin sağlanması amaçlarını taşımaktadır. Bu amaçların yanı sıra sektörün ve işletmelerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine imkân sağlamayı da amaçlamaktadır (Ataman Akgül, Akay 2004: 17).

1.3.5. Maliye Bakanlığı¹ Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerden temsilcilerin katılımıyla oluşturulan bu komisyonun temel amacı; ülkemizde muhasebe standartlarına dair oluşan bulanıklığı ortadan kaldırarak tüm kesimler için bağlayıcı nitelik taşıyan tek elden yayınlanacak muhasebe standartları oluşturmaktır (Ataman 2000: 52; Güleç, Ergi 2019: 268).

Bu komisyonun çalışmaları neticesinde, Maliye Bakanlığı'nca 26 Aralık 1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmî Gazetede 1 sıra numaralı MSUGT yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğ ile muhasebe yöntem ve esasları; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi-tekdüzen hesap planı- tekdüzen hesap planı işleyişi olarak beş bölüm halinde açıklanmıştır (Ataman, Gökçen 2017: 15; Erdoğan 2002: 52).

TDMS olarak adlandırılan bu düzenlemeler ülkemizde muhasebe sistemi adına köklü bir değişim oluşturmıştır. Mali raporlama ve muhasebe kayıt düzeninde karşılaştırılabilirlik ile anlaşılabilirlik kavramlarının önem kazanmasıyla birlikte temel mali tablolar için içerik ve şekil açısından önemli düzenlemeler

¹ Maliye Bakanlığı, 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklikle Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı adını almıştır (09.07.2018 tarihli ve 30473 (3. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete).

gerçekleştirilmiştir. Böylece, muhasebenin standartlaştırılması hususunda ülke çapında oldukça önemli bir hamle yapılmıştır (Karataş Aracı, Bekçi 2019: 863).

1.3.6. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

SPK, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumu olup, 1981 yılında çıkarılan 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla kurulmuştur (<http://www.spk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 11.09.2019).

Sermaye Piyasası Kanunu'nda kamunun aydınlatılması amacı kapsamında, genel ve özel nitelikte kararlar almak, özellikle bilanço, kâr-zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar saptamak ile bunların tebliğlerle duyurulması için Kurul'a çeşitli görev ve yetkiler verilmiştir. (Gökçen vd. 2006: 6).

SPK, 2499 sayılı Kanun ile verilen yetkiye dayanarak yayımlamış olduğu tebliğlerle, kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, muhasebe verilerinin kullanılmasında, mali tabloların düzenlenmesinde ve muhasebe verilerinin denetiminde uyulması gereken kural ve ilkeleri düzenlemektedir. Kamuyu aydınlatma ilkesi ilk kez SPK tarafından yayımlanan tebliğlerle hukukumıza girmiştir. SPK'nın yapmış olduğu düzenlemeler kanun kapsamına giren işletmelerle sınırlı kalsa bile vergi mevzuatını temel alan muhasebe uygulamalarına yeni bir perspektif katmış, modern anlamda muhasebeyi uygulamaya ve mevzuata kazandırmıştır (Uluslan vd. 2014: 624).

SPK ilk olarak standart mali tablo ve raporlara ilişkin düzenleme yapmıştır. 13.02.1983 tarihli ve 17958 sayılı RG'de "*Standart Mali Tablo ve Raporlara İlişkin Esaslar (Seri: VIII, No: 2)*" tebliğini yayımlamıştır. Yayımlanan bu tebliğ ile kanun kapsamındaki ortaklıklara, mali tablo ve raporlarını SPK tarafından belirlenen esaslara uygun bir şekilde düzenleme, ilan etme ve Kurul'u bu konuya dair bilgilendirme zorunluluğu getirilmiştir. Kurul ikinci olarak, yine aynı gerekçelere dayanarak 01.02.1984 tarihli ve 18299 sayılı RG'de "*Standart Genel Hesap Planı (SGHP) ve Planın Kullanım Esasları (Seri: VIII, No: 7)*" tebliğini yayımlamıştır. Bu tebliğ ekinde yayımlanan SGHP, ülkemizde özel sektöre dönük toplu olarak

uygulanan ilk THP olarak kabul edilebilir önemli bir düzenlemedir (Özbek 2019: 356; Şenel, Arslan 2020: 80).

SPK ayrıca, “SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi”ne can vermiş, proje kapsamında UFRS ile uyum içerisinde muhasebe standartları hazırlamıştır. 15.11.2003 tarihli 25290 sayılı RG’de “*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri XI, No: 25)*”i yayımlamıştır. Tebliğ’de UFRS ile uyumlu 33 adet standart yer almaktadır. Tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonra sonlanan ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere uygulanmaya mecburi olarak başlanmıştır (İbiş, Özkan 2006: 32).

Kurul, 09.04.2008 tarihli 26842 sayılı RG’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29)” ile yayımlamış olduğu standartları kaldırarak AB tarafından kabul edilen UMS’leri uygulamaya geçmiştir. 15.11.2003 tarihli 25290 sayılı Seri: XI No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, UMS-UFRS’nin çevirisi niteliğinde olmasına rağmen, bu tebliğe 2005 yılından sonra UMSK tarafından UMS-UFRS’de yapılan güncellemeler yansıtılamamıştır. 09.04.2008 tarihindeki 29 nolu tebliğ ile, 01.01.2008 tarihinden itibaren SPK’ya bağlı tüm işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında TMSK tarafından yayımlanan TMS-TFRS’leri esas alma zorunluluğu getirilmiştir (Ulusan vd. 2014: 625).

1.3.7. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Düzenleme ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulması amacıyla 1999 yılında bankacılık sektörünün denetlenmesi ve düzenlenmesinde ilişkin tek bir bağımsız denetleyici ve düzenleyici kurumun kurulması kararlaştırılmıştır. Bunun sonucunda; 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999’da BDDK kurulmasına karar verilmiştir. BDDK Ağustos 2000’de faaliyetlerine başlamıştır. Söz konusu Kanunu yürürlükten kaldıran 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile de etkinlik, kapasite ve bağımsızlık açısından güçlendirilmiştir (Çiftçi, Erserim 2008: 15; www.bddk.org.tr/, Erişim Tarihi: 11.09.2019).

BDDK tarafından bankaların; kayıt ve hesap düzeninde tekdüzen ve şeffaflığın sağlanması, yapılan işlemlerin kayıt dışında kalmasının önüne geçilmesi, faaliyetlerin gerçek amaçlarına uygun bir şekilde güvenilir ve sağlıklı bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliğine dair bilgileri içeren finansal tabloların doğru ve zamanında oluşturulması, rapor edilmesi ve yayımlanmasına dair usul, esas ve ilkelerin belirlenmesi maksadıyla, 2002 Haziran’da “*Muhasebe Uygulama Yönetmeliği*” ile bu yönetmeliğe ilişkin 19 adet muhasebe tebliği uluslararası muhasebe standartları esas alınarak yayımlanmıştır (İbiş, Özkan 2006: 34).

BDDK tarafından 2006 yılında BDDK tarafından yayımlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” ile 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS’yi esas alacakları belirtilmiştir. Bu tarih sonrasında Kurul tarafından hesap planı ve finansal tablo formatları vb. konularda yeni tebliğler yayımlanmıştır (Güdelci 2019: 209; Karacan, Güngör 2008: 4).

Kurul tarafından yayımlanan diğer tebliğler şunlardır (Uluslan vd. 2014: 623-624):

- Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (26.01.2007 tarihli ve 26415 mükerrer sayılı RG)
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi ile Kamuya Açıklanacak Finansal Tabloların Biçim ve İçeriği Hakkında Tebliğ (17.05.2007 tarihli ve 26525 sayılı RG)
- Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ (24.12.2013 tarihli ve 28861 sayılı RG)

1.3.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

TÜRMÖB tarafından 09 Şubat 1994 tarihinde kurulan TİMÜDESK'in temel amacı; ülkemizde faaliyette bulunan tüm işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas alarak muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamaktır (Kocamaz 2012: 116).

Kurulun 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağı TİM olarak oy birliği ile kabul edilmiş olup, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren bu standartlar yürürlüğe girmiştir. Bu standartların yanı sıra Kurul son olarak 1 Ocak 2002 tarihine kadar 8 TİM daha belirleyerek faaliyet süresince toplam 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır (Öz, Çevikcan, 2010: 125; Yalkın vd. 2006: 298).

TİMÜDESK, faaliyet gösterdiği süre içerisinde yapmış olduğu çalışmalarla ülkemizde muhasebe standartları kültürünün yerleşmesinde önemli bir rol üstlenmiş ve Türk muhasebe tarihinde önemli bir yer almıştır. Kurul tarafından yayımlanan standartların uygulanmasına dönük herhangi bir yasal yaptırım gücü olmamasından ötürü bu standartların benimsenerek uygulamaya konulmasında arzu edilen başarıya ulaşamamış, yapılan çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır (Güdelci 2019: 207).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen 1. madde ile idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz TİMSK kurularak, 2002 yılında TİMÜDESK'in görevlerini devralmıştır. Böylece TİMSK, ülkemizde standartların oluşturulmasında tek yetkili kuruluş olarak faaliyetlerine başlamıştır (Yünlü 2020: 185).

1.3.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İdari ve mali özerkliğe sahip olan TİMSK, ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya dair çok başlı uygulamalara son verilmesi amacıyla 1999 yılında ve 4487 Sayılı Kanuna eklenen Ek-1'inci madde ile kurulmuştur. 07 Mart 2002 tarihinde TİMÜDESK'in görevlerini bugüne dek gerçekleştirdiği çalışmalarla birlikte devralarak faaliyete geçmiştir. Böylece ülkemizde muhasebe standartlarının belirlenmesi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda ciddi bir adım atılmıştır (Başpınar 2004: 51; Erol, Aslan 2017: 67).

TMSK'nın kuruluş amacı TMUDESK ile aynı olup, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların anlaşılabilir, dengeli, gerçek, güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nitelik taşımaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve yayımlamaktır (Parlakkaya 2004: 132).

TMSK faaliyete geçtiği tarihte yaptığı basın açıklamasında; küreselleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle aynı muhasebe standartlarını kullanma doğrultusunda niyet belirtmiştir (İbiş, Özkan 2006: 33). Bu kapsamda TMSK tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS/IFRS) uluslararası boyutta kabul görmesi için UMS/IFRS'ye tam uyumu benimsemiş ve bu çerçevede, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ile bir telif anlaşması yapılmıştır. Yapılan telif anlaşması sonucunda TMSK tarafından UMS Türkçe'ye çevrilerek TMS olarak resmî gazetede ilan edilmiştir. Sonrasında yayımlanan tüm UMS ve IFRS Türkçe'ye çevrilerek, UMS'ler TMS IFRS'ler ise IFRS adlarını almışlardır (Karataş Aracı, Bekçi 2019: 858; Yalkın vd. 2006: 298).

Faaliyette bulunduğu süre içerisinde TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar ile birebir uyumlu olan kavramsal çerçeve haricinde 9 adet Finansal Raporlama Standardı ve 29 adet Muhasebe Standardı olmak üzere 38 adet standardı ve 26 adet Standart yorumunu tebliğler halinde Resmî Gazete'de yayımlamıştır (Yünlü 2020: 185).

2 Kasım 2011 tarihli RG'de yayımlanan 660 sayılı KHK ile birlikte TMSK'nın görevine son verilmiş ve ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasında tek yetkili kurum KGK olarak belirlenmiştir.

1.3.10. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

1956 yılından itibaren yürürlükte bulunan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” dünya ekonomisinde gerçekleşen birtakım gelişmeler sonucunda ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. İhtiyaçlara cevap verebilen ve gün geçtikçe küreselleşen ekonomi sistemi ile uyum sağlayan yeni bir ticaret kanununun oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca, ülkemizin uluslararası ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında finansal raporlamada şeffaflık, tutarlılık gibi

güncel ve genel kabul görmüş kavramları kapsayan yeni bir ticaret kanununa sahip olması gerekli kılınmıştır (Haftacı, Badem 2011: 2).

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununu bütünüyle değiştirmek için yeni bir kanun tasarısı hazırlanarak, 2005 yılında TBMM'nin ilgili alt komisyonlarında görüşülmek üzere harekete geçilmiştir. Zaman alan çalışmalar neticesinde 6102 sayılı TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı T.C. RG'de yayımlanmıştır. Muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri ise 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı TTK'da, temelde şeffaflık ve denetim üzerinde durulmakla birlikte muhasebe ve denetim alanında birçok önemli yenilikler getirilmiştir. 6102 sayılı TTK'da getirilen yeni uygulamalar ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkisi altına alacak özelliktedir. Bu Kanunun asıl amaçlarından biri, muhasebe kayıtları ile finansal tabloların günümüz koşullarına uygun ve universal nitelikteki muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamaktır. Böylece, 6102 sayılı TTK, işletmeleri TMS / TFRS hükümlerine uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarını tutmak ve finansal tablolarını düzenlemek mecburiyetinde bırakmaktadır. 6762 sayılı TTK'da ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. 6102 sayılı Kanun ile uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulanma zorunluluğu getirilerek Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin yolu açılmış ve Türk muhasebe dünyasında yeni bir dönem başlatılmıştır (Güvemli, Güvemli 2015: 26; Ulsan vd. 2012: 12-13).

Muhasebe uygulamaları ve standartları ile denetim ve denetim standartları alanında önemli düzenlemeler getiren TTK'nın 64 - 88. maddeleri muhasebeye dair düzenlemeleri; 397 - 406. maddeleri ise bağımsız denetime dair düzenlemeleri içermektedir. 6102 sayılı TTK tutulacak defterler, defterlerin saklanması, onayı, tutulması ve bu defterlere yapılacak kayıt düzeni, envanter çıkarma, düzenlenecek mali tablolar ve düzenlemeye ilişkin ilkeler, işletme varlıkları ile borçlarının değerlemesi, saklanacak belgeler, saklama şekli ve süresi ile hukuki uyumsuzluklarda defterlerin ibrazı hususlarında düzenlemelerin yanı sıra, gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerini tutarken ve konsolide ve münferit mali tablolarını düzenlerken esas alacakları standartlar ile bu standartları belirleme ve yayımlama yetkisine sahip kuruluş konularında da düzenlemeler bulunmaktadır (Ulsan vd. 2014: 622).

Başlangıçta 6102 sayılı TTK'da, halka açık olsun ya da olmasın tüm işletmelerin muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını TMS/TFRS'yi esas alarak düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır. Ancak, bu Kanun ile TMS/TFRS'yi belirleme ve yayımlamada tek yetkili otorite olarak kabul edilen KGK'nın 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı RG'de yayımlanan kararına göre; TMS/TFRS'yi esas alarak mali tablolarını düzenleyecek işletmelerin kapsamının genişletilerek, bağımsız denetime tabi olan bütün şirketlerin bu kapsamda yer aldığı görülmüştür. Fakat KGK tarafından 26 Ağustos 2014 tarihinde yayımlanan 29100 sayılı yeni kararlar TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olan bağımsız denetime tabi tüm şirketlerin bu zorunluluğu ortadan kaldırmıştır (Güleç, Ergi 2019: 268; Ulusan vd. 2014: 627-628).

TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair ölçütler ilk olarak 23 Ocak 2013 tarihli RG'de yayımlanan 2012/4213 sayılı BKK ile belirlenmiştir. Sonrasında bu ölçütler 14 Mart 2014, 01 Şubat 2015 ve 19 Mart 2016 tarihlerinde RG'de yayımlanan düzenlemelerle değişikliğe gidilerek daha fazla sayıda işletmeyi kapsama alacak şekilde her yıl tekrar belirlenmiştir. 26 Mayıs 2018 tarihinde yayımlanan 2018/11597 sayılı BKK ile 2012/4213 sayılı BKK yürürlükten kaldırılmıştır. 2018/11597 sayılı BKK ile bağımsız denetime tabi olma ölçütleri tekrar belirlenerek bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı genişletilmiştir (Ataman, Gökçen 2017: 21; Şenel, Arslan 2020: 111).

Bu çerçevede; KAYİK'lerin TMS/TFRS'leri zorunlu olarak uygulamaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olan büyük ve orta boy işletmeler finansal tablolarının raporlanmasında isteğe bağlı olarak TMS / TFRS uygulayabilmektedir. Bağımsız denetime tabi olup da isteğe bağlı olarak TMS / TFRS uygulamayan işletmeler için ise KGK tarafından hazırlanan BOBİ FRS Hakkında Tebliğ 29 Temmuz 2017 tarihli RG'de yayımlanmıştır. BOBİ FRS'nin, bağımsız denetime tabi olup TMS / TFRS uygulamayan işletmelerin konsolide ve münferit mali tablolarının oluşturulmasında uygulanması mecburi kılınmıştır. BOBİ FRS'nin uygulanmasına 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren geçilmiştir (Kıymetli Şen, Özbirecikli 2020: 2).

Son olarak KGK tarafından 2022 yılında yürürlüğe girmesi planlanan bilanço esasına göre defter tutma ölçütlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal

bilgi sunması amacıyla, KÜMİ FRS taslak metni yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 14.07.2021).

KÜMİ FRS'nin yayımlanması ile TTK'ya tabi olan bütün işletmelerin mali tabloları aracılığıyla paydaşlarına doğru, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir, tam finansal bilgi sunulması sağlanmış olacaktır. Böylelikle, KGK TTK'nın 88. maddesine dayanarak; yine TTK'nın 515'inci maddesinde tanımlanan "Dürüst Resim İlkesine" uygun olarak hazırlanmış geçerli finansal raporlama çerçevesi hazırlama görevini kâr amacı güden tüm işletmeler açısından tamamlamış olacaktır (Yünlü 2020: 191).

1.3.11. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olan KGK, kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak 6102 sayılı TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliği, gerekli güven ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ile bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere kurulmuştur (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.07.2021).

Temel amacı yatırımcıların çıkarları ile denetim raporlarının doğru ve bağımsız bir şekilde hazırlanmasına dair kamu yararını korumak, güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak olan KGK'nın yetki ve görevleri şöyle özetlenebilir (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.07.2021):

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve kamuoyunun erişimine açık sicilde ilan etmek,

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ve denetim çalışmalarının, Kurum tarafından yayımlanan düzenlemeler ve standartlarla uyumunun gözetilmesi ve denetlenmesi,
- Görev alanına ilişkin uluslararası uygulama ve gelişmeleri takip etmek,
- Muhasebe ve denetim standartlarının benimsenmesi, uygulanması ve görev alanına ilişkin hususlarda kamu bilincinin oluşturulmasına yönelik konferans, toplantı gibi birtakım etkinlikler gerçekleştirmektir.

660 sayılı KHK ile SPK, BDDK gibi ülkemizde kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine haiz kuruluşların bu yetkileri alınmış ve KGK'ya verilmiştir. Aynı zamanda TMSK'nın da görevine son verilerek standart çıkarma ve uygulamaya koyma yetkisi KGK'ya verilmiştir. KGK birçok düzenleme ile standart yayımlamış, birçok düzenleme ile de standartları uygulamadan kaldırmıştır. (Arıkan 2011:9; Durmuş, Kutlu 2020: 191; Uzay 2012: 54-55).

KGK tarafından günümüze kadar yayımlanan 54 adet Türkiye Denetim Standartları, 16 adet TFRS, 25 adet TMS, 15 adet TFRS Yorumları, 4 adet TMS Yorumları, 1 adet BOBİ FRS, 1 adet KÜMİ FRS (Taslak), 22 adet Faizsiz Finans Muhasebe Standartları bulunmaktadır. Ayrıca KGK tarafından 13.12.2018 tarihinde Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.07.2021).

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2, VERGİ USUL KANUNU (VUK) VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) Bakımından Stoklar

Çalışmanın bu kısmında, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olan “TMS 2 Stoklar” Standardı ele alınmıştır.

2.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

İlgili standart, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklayan bir standart olup, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin tespit edilmesine ilişkin düzenlemeleri içerir. Bu standart, stok maliyetlerinin, nasıl belirleneceğini ve gidere dönüşeceğini açıklamanın yanı sıra stok maliyetlerinin ortaya çıkması, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemlerine ilişkin de bilgi verir (TMS 2 paragraf: 1).

2.1.2. Standartta Yer Alan Tanımlar

Standartta yer alan terimler, standardın 6. paragrafında şu şekilde tanımlanmıştır:

Stoklar; işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS 2 paragraf: 6). Bu tanımda stokların ticari mallar, mamuller ve yarı mamuller, ilk madde malzemeler olmak üzere üç gruba ayrıldığı görülmektedir.

Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (TMS 2 paragraf: 6).

Bu değer, işletmeye özgü değer olup, bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından edinmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Aynı zamanda yıl içinde ortaya çıkabilecek geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları şeklindeki birtakım durumlar göz ardı edilerek, işletmelerin mevcut stoklarının satılması halinde edinilmesi olası satış tutarı temel alınarak yapılır (Başkan 2017: 1596; Dursun, Yalnız 2013: 141).

Gerçeğe Uygun Değer; Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS 2 paragraf: 6). Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir değer olup, işletmeye ait bir değer değildir (Dursun, Yalnız 2013: 141).

Net gerçekleşebilir ve gerçeğe uygun değerlerin tanımı standardın 7. paragrafında tekrar yapılarak, bu değerler birbirleri arasında kıyaslanmıştır. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından edinmeyi beklediği net tutar şeklinde tanımlanmış ve bu değer işletmeye özgü bir değer olarak kabul edilmiştir. Gerçeğe uygun değer ise; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoka ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stokun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmış ve bu değerın işletmeye özgü bir değer olmadığı belirtilmiştir.

Standardın 8. paragrafında ise stokların yeniden satılmak üzere edinildiği ticari malları², işletmece üretilen mamulleri, üretimdeki yarı mamulleri ve üretim süreci için bekletilen ilk madde ve malzemeleri kapsadığı ifade edilmiş, hizmet sunulması halinde ise stokların; ancak ilişkili gelirin elde edilmediği hizmetin maliyetini de içerdiği belirtilmiştir.

² “Örneğin, perakendeci tarafından satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan ticari mallar, tekrar satılmak üzere elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller, ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır” (TMS 2 paragraf: 8).

2.1.3. Standarda Göre Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değeri (TMS 2 paragraf: 9). Ancak, stokların hasar alması, bir kısmının veya tamamının kullanılmaz duruma gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tahmini tamamlanma ve tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi birtakım hallerde stokların maliyeti, geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir (Gençoğlu vd. 2013: 293).

Stoklar finansal tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Bundan dolayı da stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değeri (Aytulun, Toroslu 2014: 168).

Stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değeri yaklaşımı gereğince, stokların değeri esnasında maliyet değeri net gerçekleşebilir değerden büyükse, stoklar net gerçekleşebilir değer esas alınarak değeri. Bu durumda gerçekleşmemiş zarar dikkate alınırken, maliyet değeri net gerçekleşebilir değerden küçük olması durumunda gerçekleşmemiş kâr dikkate alınmaz ve durum böyleyken, stoklar maliyet değerleri esas alınarak değeri. İlgili standarda göre; stokların maliyet ya da net gerçekleşebilir değerinden düşüğüyle değeri değerlenmesinden dolayı, stokların elde etme maliyetlerinin, ayrı ayrı stok kalemleri temelinde net gerçekleşebilir değerlerine “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” ayrılarak indirilmesi gerekmektedir (Tuğay 2013: 212-213).

Bir stok kaleminin değer düşüklüğüne uğraması durumunda, değer düşüklüğüne uğrayan kalemin satış fiyatından tamamlama maliyeti ile satış maliyetinin indirilerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekli kılınmaktadır. Buna ek olarak, birtakım hallerde değer artışı meydana gelirse daha evvelki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının iptal edilmesi gerekli olabilmektedir (Gökgöz 2012: 255).

“Stokların net gerçekleşebilir değere indirilmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur” (TMS 2 paragraf: 28).

2.1.4. Stokların Maliyeti

Stokun bulunduğu yere ya da duruma getirilmesine kadar üstlenilen maddî fedakârlıklar stokun maliyetini ifade eder.

Standardın 10. paragrafında stokların maliyetinin; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerdiği belirtilmiştir.

Yapılan bu tanım genel bir tanım niteliğinde olup, bu tanımdan elde edilen çıkarımlar şunlardır (Bahadır 2012: 55):

- Ticaret işletmelerinin taşıdıkları ticari mal stoklarının maliyetini; ticari malların hâlihazırdaki yerine getirilmesi için diğer katlanılan maliyetlerle alış fiyatı oluşturmaktadır.
- Alış fiyatı ile dönüştürme maliyetleri ise, üretim işletmelerinin taşıdıkları mamul stoklarının maliyetini oluşturmaktadır.

2.1.4.1. Satın Alma Maliyeti

“Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır” (TMS 2 paragraf: 11).

İlgili paragrafta üretimde kullanılan hammadde maliyetiyle satın alma maliyeti kastedilmiştir. Tıpkı ticari mal stoklarındaki gibi hammaddeler satın alındıklarında maliyet bedeli ile kayıt altına alınırlar. İşletme tarafından üretimde kullanılan hammaddenin maliyeti ve dönem sonunda elindeki hammaddenin maliyeti ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ile hareketli ağırlıklı ortalama ve dönemsonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır (Bahadır 2012: 59).

Alış ile ilgili olan faiz ve kur farkı gibi borçlanma maliyetleri satın alma maliyetleri içerisinde yer almaz. Burada özellikle vurgulanması gereken husus, Standartta, direkt olarak yabancı para üzerinden faturalanmış stok alımlarının yol

açtığı kur farklarının stokların satın alma maliyetine eklenmesinin mümkün olmadığına dair bir ifade yer almaktadır. Başka bir deyişle, bu kur farkları, TMS 21 Standardı kapsamında ilişkili gelir ve gider hesaplarında kayıt altına alınması gerekli kılınmıştır. Fakat TMS 23 standardı içeriğindeki özellikli varlıklar, standardın hükümlerine göre yapılan açıklama kapsamında değildir. Özellikli varlık, satışa hazır olması uzun zaman gerektiren tek bir özel varlığı ifade eden stokları içerdiğinden dolayı borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklendiği belirli durumları kapsamaktadır. Bir stokun özellikli varlık niteliğini taşıması halinde, katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir. Öte yandan özellikli varlık niteliğinde olmayan ilk madde ve malzeme ile ticari mallara dair faiz giderleri satın alma ya da stok maliyeti olarak değil, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Stokların vadeli ödeme koşuluyla alınması halinde, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark oluşmaktadır ve bu farkın finansman unsuru içermesi halinde, bu unsurlar finanse edildikleri dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Gölköy 2008: 14; Uyar 2009: 134; Yardımcıoğlu, Kocamaz 2012: 32-33).

Bu konuyu örnekler yardımıyla şöyle inceleyebiliriz:

Örnek: ABC İşletmesi tarafından 10.000 € değerindeki ilk madde ve malzeme 15.10.2019 tarihinde Almanya'dan ithal edilmiştir. Bu tarihte 1 € = 6,51 TL'dir. İlk madde ve malzemenin taşınması için nakliye bedeli olarak 300 TL, malın taşınması esnasındaki tehlikelere karşı sigorta bedeli olarak 200 TL ödeme yapılmıştır. Ayrıca ilk madde ve malzemenin teslimatı sonrasında üretimi yapılana dek korunması için depo kirası olarak 400 TL ödenmiştir. İlk madde ve malzemenin gümrükten çekilmesi için gümrük vergisi 1.000 TL, özel tüketim vergisi 500 TL (ÖTV kanunun 9. maddesine göre alınan mal başka bir malın üretiminde kullanılacağından verginin tamamı indirim konusudur) ödeme yapılmıştır. Bütün ödemelerde banka hesabı kullanılmıştır ve bütün işlemlerde KDV oranı % 18 hariç tutulmuştur. Bu halde satın alma maliyetinin hesaplanması şöyledir (Gökgöz 2012: 245):

Satın Alma Fiyatı (10.000 € x 6,51 TL/€)	65.100 TL
Gümrük Vergisi	1.000TL
Nakliye Ücreti	300 TL
Sigorta Gideri	200 TL
Satın Alma Maliyeti	66.600 TL

İlk madde ve malzemenin alınmasından depoya getirilene dek üstlenilen harcamalar satın alım maliyetine dâhil edilirken, depoya giren ilk madde ve malzeme için yapılan masraflar satış gideri şeklinde göz önünde bulundurulur.

İlk madde ve malzeme alınmasındaki nakliye ücretinin ve sigorta giderinin kaydedilmesi;

15.10.2019		
150 İMM Hs.	66.600	
- Satın Alma Fiyatı 65.100		
- Gümrük Vergisi 1.000		
- Nakliye Ücreti 300		
- Sigorta Gideri 200		
136Diğ.Çeş.Alckl. Hs.	500	
-ÖTV 500		
191 İnd. KDV Hs.	11.808 ³	
102 Bankalar Hesabı		78.908
Depo kirasının kaydedilmesi;		
760 PSDG Hs.	400	
191 İnd. KDV Hs.	72	
102 Bank. Hs.		472

³ (65.100 + 300 + 200)*0,18=11.808

Örnek: A Ticaret İşletmesi 5 ay vadeli bir ticari mal almıştır. Malın 5 ay vadeli fiyatı 10.000 TL; peşin fiyatı 8.500 TL’dir (KDV ihmal edilmiştir).

Ticari mal, peşin veya vadeli olmak üzere iki şekilde alınabilir. Alımların vadeli olması durumunda, nakit fiyat ile vadeli fiyat arasında bir fark meydana gelebilmektedir. Oluşan farklılık; vade farkından kaynaklanan faizdir. Bu vade farkından kaynaklanan faiz ticari mal alımının finansmanı için söz konusudur. Dolayısıyla ticari malın peşin fiyatına ilaveten ödenen bu faiz tutarı TMS 2 standardına göre dönem boyunca faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilir. Bu faiz tutarı stokların maliyetine eklenmez. Buradan hareketle; örnekte beş aylık vade farkı olarak işletilen faiz stok maliyetleri arasında yer almayacak ve peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark faiz giderlerinde gösterilecektir. Dolayısıyla TMS 2 Stoklar Standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

153 Ticari Mallar Hesabı	8.500	
780 Finansman Giderleri Hesabı	1.500	
320 Satıcılar Hesabı		10.000

TDMS’ne göre kayıt yapılmış olsaydı; işletmenin ticari mal alımından dolayı borcu 10.000 TL’dir. KDV tutarının ihmal edilmesinden ötürü işletmenin satıcılara olan borcu ticari malın maliyeti kadar olacaktır. Dolayısıyla TDMS’ne göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

153 Ticari Mallar Hesabı	10.000	
320 Satıcılar Hesabı		10.000

Örnek: B İşletmesi tarafından özellikli varlık şeklinde üretim hattı üretilmektedir. Üretim hattının üretilmesi için kullanacak olan A ilk madde ve malzemesinin nakit tutarı 30.000 TL’dir. Bu ilk madde ve malzeme 33.000 TL’ye satın alınmıştır (KDV %18). Bu bedel 60 gün sonra satıcı C İşletmesine nakit olarak ödenecektir.

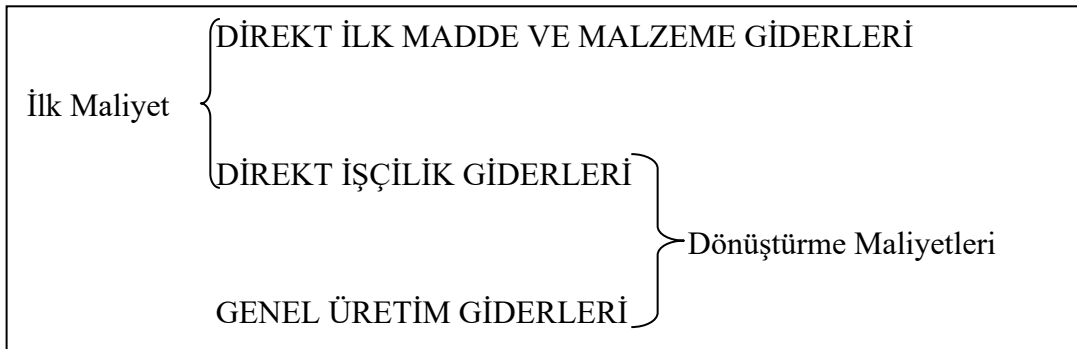
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	30.000	
258.01 Mamul A		
191 İndirilecek KDV Hesabı	5.940	
780 Finansman Giderleri Hesabı	3.000	
320 Satıcılar Hesabı		38.940
320.01 C İşletmesi		

Dönem sonunda yapılması gereken kayıt şöyledir:

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	3.000	
258.01 Mamul A		
781 Fin. Gid. Yan. Hs.		3.000

2.1.4.2. Dönüştürme Maliyetleri

Bu maliyetler, genel üretim ve direkt işçilik giderleri toplamından oluşmaktadır. Üretim süreciyle ilişkilerine göre üretim maliyetleri Şekil 1’de yer almaktadır (Aktaş 2012: 42).



Şekil 1. Üretim Süreciyle İlişkilerine Göre Üretim Maliyetleri

Üretim maliyetlerinden direkt nitelikte olan maliyetler ilk maliyeti ifade ederken, hammaddeyi mamule dönüştürmek için katlanılan maliyetler ise dönüştürme maliyetlerini ifade etmektedir. Direkt (asal) maliyetler, mamul maliyetine doğrudan yüklenebilen başka bir ifadeyle, üretilen mamulün içerisinde ne

kadar olduğu ve ne kadar tüketildiği kolayca tespit edilen maliyetlerdir (Aktaş 2012: 42).

Doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsayan dönüştürme maliyetleri ise, üretim işletmeleri için geçerli olup, standardın 12. paragrafında, doğrudan üretimle ilgili maliyetlerin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından olduğu belirtilmiştir. Standart, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayırımı yapar. Bu ayırım, üretim miktarı ile orantılı olup olmamasına göre yapılır (Boyar, Güngörmüş 2006: 3).

Fabrika binası ile teçhizatın bakım onarım maliyetleri, amortisman, farikanın yönetim ve idaresine ilişkin maliyetleri gibi üretim miktarına bağlı olmayan ve değişmeyen üretim maliyetleri, sabit genel üretim giderlerini ifade eder. Dolaylı işçilik ile malzeme gibi üretim miktarıyla doğru orantıda değişiklik gösteren dolaylı üretim maliyetleri ise değişken genel üretim giderlerini ifade eder (Gökgöz 2012: 248).

Amortisman giderleri ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi sabit genel üretim giderleri maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı aşamasında, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı standardın 13. paragrafında ifade edilmektedir. Normal kapasite, oluşabilecek tüm arızalardan ve bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan üretim miktarı düşüşlerinin de göz önünde bulundurularak, olağan durumlarda birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen “ortalama” üretim miktarını ifade etmektedir⁴(Akin, Kuşşunel 2010: 320).

Örneğin; Bir işletmenin ilkbaharda 250.000 ton, yaz döneminde 500.000 ton, sonbaharda 350.000 ton, kış döneminde ise 100.000 ton çimento üretmeyi planladığı düşünülürse; bu işletmenin normal kapasitesi ay olarak 100.000 ton, mevsim olarak 300.000 ton olacaktır. Normal kapasite şeklinde göz önünde bulundurulanan ortalama üretimde oluşan olağan dalgalanmalar önceden kabul edilmiş olur ve normal maliyetin bu dalgalanmalardan etkilenmemesi gerekir. Bunun sonuncunda; meydana

⁴ Standartta ifade edilen bu normal kapasite tanımı, muhasebe terminolojisindeki birkaç yılı kapsayan “normal kapasite” nin yanı sıra, yalnızca bir yılı kapsayan “beklenen kapasite” yi de kapsamaktadır (Büyükmirza 2009: 517).

gelen dalgalanmaların birim sabit maliyetteki etkisini ortadan kaldırarak, oluşan maliyeti normalleştirmek yöntemin amacını oluşturmaktadır(Büyükmirza 2009: 517).

“Fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında bu üretim düzeyi de kullanılabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel gider miktarı, düşük üretim düzeyi veya atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel gider miktarı düşer ve böylece stoklar maliyet değerini aşan bir değer üzerinden ölçülmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır” (TMS 2 paragraf: 13).

2.1.4.3. Diğer Maliyetler

Stokları bulundukları konuma getirebildikleri ölçüde, bazı GÜG kapsamı haricindeki maliyetlerin ya da özel müşteri siparişi kapsamındaki ürün tasarlanması, geliştirilmesi maliyetleri gibi maliyetlerin stok maliyetlerine dahil edilmesi mümkündür (Özerhan, Yanık 2015: 165).

İlgili maliyetler, stok maliyeti olarak kabul edilen ile kabul edilmeyen maliyetler olmak üzere iki kategoriden oluşmaktadır.Stokların maliyetine dâhil edilen diğer maliyetler şöyle sıralanabilir (Yardımcıoğlu, Kocamaz 2012: 33):

- İlk madde ve malzemelerin üretim aşamasına hazırlanırken katılan giderler,
- Makineleri ilk kez uygulanacak işlem için hazırlama maliyetleri,
- Yöneticilerce önüne geçilemeyen enerji kısıntıları,
- Grev yahut doğal afetler dolayısıyla işçilerin boş geçirdikleri zamana ilişkin giderler,
- Arızalanan makinenin işçiler tarafından onarılması veya bakımının yapılması,
- Malların depoya ve satış bölümlerine konulması ve barkodlu bir şekilde satılmaya hazır edilmesi şeklinde giderlerdir.

Standartta stokların maliyetinden hariç tutulan ve gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınan maliyetler belirtilmiştir. Bu maliyetler şunlardır (TMS 2 paragraf: 16):

- Normalin üzerinde oluşan; işçilik, hammadde fire ve kayıpları ve diğer üretim maliyetleri,
- Üretim sürecinde bir sonraki üretim aşamasından önce gerekli olanlar haricindeki depolama maliyetleri,
- Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesinde katkı sağlamayan genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri.

Stokların maliyetine dâhil edilmeyen durumları örnekler yardımıyla şöyle inceleyebiliriz:

Örnek: ABC İşletmesinde, dönemde tespit edilen fire tutarı 200 TL'dir. Bu tutarın 50 TL'lik kısmı normal firedir.

Normalin üzerinde gerçekleşen maliyetlere ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	50	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı	150	
İlgili Hesaplar		200

Örnek: ABC İşletmesinin döneme ait depo kirası 2.000 TL'dir. Deponun %10'u yönetim, %20'si üretim ve %30'u ise satışa hazır mamuller için kullanılmıştır.

ABC İşletmesinin depolama giderlerine ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	400	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	600	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	200	
İlgili Varlık veya Kaynak Hesabı		1200

Örnek: ABC İşletmesinde, dönem içinde ortaya çıkan 200 TL'lik yönetim giderinin %10'u üretimle ilgilidir.

Stok maliyeti ile ilgili olmayan yönetim giderlerine ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı	20		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	180		
İlgili Varlık veya Kaynak Hesabı		200	

Örnek: ABC İşletmesinde dönemde ortaya çıkan satış giderleri toplamı 600 TL'dir.

ABC İşletmesinin satış maliyetlerine ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	600		
İlgili Varlık veya Kaynak Hesabı		600	

Ülkemizde TDMS ve vergi mevzuatı açısından üretim maliyetlerinin hesaplanmasında uygulanan esas yöntem, tam maliyet yöntemidir. Ülkemizde işletmelerin tümüne yakın bir bölümünün muhasebe sistemlerinde sabit-değişken gider ayrımı yapılmamakta ve bunların büyük çoğunluğunda dönemin üretim giderlerinin tamamı o dönemde üretilen mamullere yüklenmektedir (Büyükmirza 2014: 520).

TMS 2 standardında normal maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Bir başka ifadeyle; genel üretim giderleri sabit ve değişken ayrımına tabi tutularak, sabit giderler kapasiteye bağlı olarak üretim maliyetlerine yüklenmektedir. THP bu yöntemi dikkate alarak hazırlanmadığı için ihtiyacı karşılayamamaktadır (Boyar, Güngörmüş 2006: 84).

BOBİ FRS'de tam veya normal maliyet yöntemi kullanılmakta olup, bu yöntemlerden birisi seçilerek uygulanabilmektedir. Bunun yanı sıra BOBİ FRS'de, faaliyete geçmemiş veya faaliyetleri kalıcı ya da geçici olarak durdurulan işletmelerde sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine eklenmesi gerektiği ifade edilmektedir (Akdoğan 2020: 127).

Normal maliyet yöntemi, direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklenirken, genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasite ile orantılı olarak mamul maliyetine yüklendiği bir yöntemdir. Bu

yöntemin temel esası, dönemsel olarak faaliyet hacminde oluşan dalgalanmalar nedeniyle sabit giderlerin birim maliyetler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermektir (Sönmez 2007: 153).

Tam maliyet yöntemi ise, direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın, dönemin üretim maliyetlerinin hepsinin ilgili dönemde gerçekleştirilen üretimin maliyetine yükleyen bir yöntemdir (Büyükmirza 2014: 496). Normal maliyet yönteminin üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesi, normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğünü ortaya koymaktadır. Sabit ve değişken maliyetlerin ayırt edilmesi ve kapasite sapmalarının hesap edilmesi şeklindeki ek zorluklara neden olması ise normal maliyet yönteminin sakıncasını göstermektedir. Maliyet muhasebesini önemseyen ve buradan edinilen bilgilerden yönetsel olarak faydalanmayı hedef edinen işletmelerde bu durumun gerçek bir sakınca ortaya çıkarmayacağı aşikârdır (Büyükmirza 2014: 504).

TMS 2 standardında gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda ise, fiili üretim esas alınarak dağıtım yapılmasına izin verilmiştir. Bu durum tam maliyet yönteminin uygulanmasına müsaade gösterildiğini ifade eder. Bunun amacı, tam maliyet yöntemi olmayıp, normal maliyetin bu maliyete yakın netice vermesidir. Böylece uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır (Güngörmüş, Boyar 2010: 113).

İlgili standarda göre, üretim dalgalanmaları kapasite fazlası ile düşük ve atıl kapasite şeklinde ikiye ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez (Demirel 2009: 47; Sönmez 2007: 153). Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, atıl veya düşük kapasite dolayısıyla arttırılmaz. Dağıtımı yapılmayan genel üretim giderleri, olduğu dönemde gider şeklinde kayıt altına alınarak sonuç hesaplarına kaydedilir. Üretimin aşırı olduğu zamanlarda, her bir üretim birimine dağıtımı yapılmış sabit genel üretim gideri oranı düşer, sonuç itibarıyla stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmiş olur (Güngörmüş, Boyar 2009: 317).

Pratikte, üretilen mamul maliyetine yüklenmeyen sabit genel üretim gideri, gider olarak 680 nolu hesapta izlenmektedir. Ancak THP incelendiğinde; 680 nolu

hesabın, üretime ilişkin giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan bölümlere ilişkin giderleri kapsadığı görülmektedir. Yapılan açıklamanın normal maliyet yöntemini esas almadığı aşikârdır. Çünkü bu yöntemde ifade edilen olumsuz kapasite sapması normal ya da beklenen kapasitenin altında gerçekleştirilen üretimle bağlantılıdır. Bu hesap üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışılmayan kısımlara ait giderleri içerir. Üretimin dönemsel olarak gerçekleştirilmediği hallerde veya faaliyeti durdurulan birimlere ilişkin oluşan üretim maliyetlerinin sonuç kalemlerine aktarılmasında kullanılmaktadır (Büyükmirza 2014: 520; Demirel 2009: 47-48).

Vergi mevzuatımızca Tam Maliyet Yönteminin uygulanması kabul edilmiştir. Bu yönetime göre hazırlanan THP’de Normal Maliyet Yöntemine uygun görülen bir hesap bulunmamaktadır. Normal Maliyet Yönteminde kapasite genel olarak yıllık olarak ifade edilir. Sabit genel üretim maliyeti dağıtımında ortaya çıkacak olan kapasite sapmaları, dönem gideri olarak sonuç hesabına alınır. Ancak TMS 2 Standardı açısından, olumlu kapasite sapmaları sonuç hesaplarına aktarılmaz. Olumsuz kapasitelerin doğurduğu maliyetlerin ise gelir tablosunda yer alan 62 nolu Satışların Maliyeti grubunda yer alması uygun görülmüştür (Sönmez 2007: 153).

TMS / TFRS’ler ile BOBİ FRS’nin uygulamaya girmesi, muhasebede kayıt ve raporlama düzeninde farklılıklara yol açmıştır. Bu uygulamalar beraberinde hesap planının güncellenerek muhasebe standartlarının gereklerinin yerine getirilmesini zorunlu kılmıştır. Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (taslak) mevcut hesap planında kökten değişim yapılmadan, boş olan kodlar kullanılarak bazı ilave hesap grupları oluşturularak ve yeni hesaplar açılarak oluşturulmuştur. Bazı hesapların isimleri muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmiştir (Akdoğan 2019: 761).

TMS 2 standardı ve BOBİ FRS gereğince normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerde dağıtım tabi tutulamayan sabit genel üretim giderleri yeni bir kâr veya zarar tablosu hesabı olan “624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri” hesabına aktarılır. TMS 2 standardı ve BOBİ FRS’de “sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır” ifadesi normal maliyetlemeyi

göstermektedir. TMS 2 standardına göre üretim maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim giderleri, “gerçekleştiği dönemde gider kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır”; BOBİ FRS açısından ise “gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir”. Muhasebeleştirildiği grup tartışmalı olsa da yeni hesap planı taslağında maliyetlere yüklenmeyen kısmın standartlara uygun olarak “62 Satışların Maliyetleri” grubunda muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür (Özbek 2019: 362).

2.1.5. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı veya alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Turizm, sağlık, tamir-bakım, finans, emlak, medya, kişisel, mesleki uzmanlık, ulaştırma, haberleşme, dağıtım, kamu, eğitim hizmetleri gibi çeşitli özellikleri olan çok sayıda alt sektör hizmet sektörü içerisinde yer almaktadır. Hizmet sunan işletmelerin stoklarının taşıdıkları özellikler göz önünde bulundurulduğunda; bazı hizmet işletmelerinde (banka, havayolları, inşaat, konaklama, sağlık gibi) hizmetin gerçekleştirilebilmesinde stok önemli bir maliyet unsuru taşırken, bazılarında (eğitim, telekomünikasyon gibi) neredeyse stoka gereksinim yoktur (Kabataş, Pamukçu 2010: 192-195).

İlgili işletmelerdeki stok maliyetleri standartta şu şekilde ele alınmıştır: “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolarla gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili harcamalar stok hesabına yazılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolarla alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez” (TMS 2 paragraf: 19).

Standartta göre, hizmet maliyetinin hasılatla eşleştirilmesi gerekmektedir. Hizmetin tamamlanmadığı veya tamamlandığı halde henüz satışının yapılmadığı

durumlarda, dönem sonunda hizmet maliyetinin stoklanması gerekir (Özerhan, Yanık 2015: 166).

TMS 2 standardının 19. paragrafında hizmet maliyetinin hasılatla eşleştirilmesi esas alınmış olup, hizmetin tamamlanmadığı veya tamamlandığı halde henüz satışının yapılmadığı durumlarda, dönem sonunda hizmet maliyetinin stoklanması gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, hizmete ilişkin hasılatın finansal tablolarda gelir şeklinde aktarılamadığı hallerde, hizmet maliyetinin de aktarılmamasından yola çıkılarak, ilgili maliyetlerinin stoklanması gerektiğine de değinilmiştir. Bu yüzden gelir oluşturan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içerisinde hasılatı gerçekleşen hizmetlere ilişkin maliyetler 622nolu hesaba yansıtılmalı, verilen hizmetlerin tamamlanması daha sonraki döneme kalan hizmet üretim maliyetleri ise dönem sonunda 622 nolu hesaba değil de ilişkili stok hesabına aktarılmalıdır (Bozdemir 2016: 17-18).

TDMS’nde üretilen hizmetin maliyeti, üretim ve hizmet işletmelerinde değişiklik arz eder. Üretim işletmelerinde, üretim işleminin sonlandığı mamuller, ilk olarak stoklanır, sonrasında satılan bölümün maliyeti stoklardan çıkarılır ve satılan mamul maliyeti kalemine devredilerek gider olarak işlenir (Güngörmüş, Boyar www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4716, Erişim Tarihi: 11.11.2019). Hizmet işletmelerinde ise, hizmet üretim maliyetleri stoklanamadığı için, üretilen ancak satışı gerçekleşmeyen hizmetlerin stok olarak izlenmesini sağlayan bir hesap yer almamaktadır (Gölköy2008: 14). Dönem sonunda bu maliyetler direkt olarak “622 Satılan Hizmet Maliyeti” kalemine devredilerek gider kaydedilir. Hizmet işletmesi olarak kabul edilen Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde hizmet maliyetleri inşaat süresince, “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” stok maliyeti kaleminde aktife alınır (Güngörmüş, Boyar www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4716, Erişim Tarihi: 11.11.2019).

TMS 2 standardının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği anlayışından hareketle THP’nda stoklar içerisinde bir “hizmet stoku” hesabına ihtiyaç duyulacağından ötürü, Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından, henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan giderlerin izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın,

üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılatı doğmamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın kullanılması önerilmiştir (Çil Koçyiğit 2011: 75). Bu hesapların kullanılması durumunda “740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı”nda biriken tutarlar dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı” aracılığıyla tamamlanmamış hizmetler için “154 Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı”nın borcunda aktifleştirilir. Tamamlanmış fakat sonraki dönemlerde gelir elde edilecek olması durumunda bu hesaptan “155 Tamamlanmış Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı”nın borçlu kısmına aktarılır. Giderlerin gelirlere eşleştirilebileceği durumda bu hesaplar “622 Satılan Hizmetin Maliyeti Hesabı”na aktarılarak kapatılır (Yanık 2013: 86-87).

Sonuç olarak, THP’nda hizmet üretimine ilişkin stok maliyeti söz konusu değildir. Bu durumun istisnası; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmeleridir. İlgili standartta stok maliyetleri hizmet işletmeleri için de tanımlanmıştır (Güngörmüş, Boyar www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4716, Erişim Tarihi: 11.11.2019). Böylece, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle ilgili hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılamayan hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda bilançoda stoklar arasında izlenmesi gerekli kılınmıştır (Özerhan, Yanık 2015: 166).

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince, döneme ait gelirlerin aynı dönemin giderleriyle karşılaştırılması gerekmektedir (Sevilengül 2016: 20). Bu ilke gereği, maliyetlerin sonuç hesaplarına yansıtılmadığı durumlarda, aktife alınması gerekir. Maliyetler, faydası tükendikçe, gidere dönüşür ve sonuç hesaplarına aktarılır (Fındık 2013: 24). Gelir tablosu ilkelerine göre ise; belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır (Gün 2010: 174). TDMS’nde gelir tablosu ve dönemsellik ilkesi hizmet işletmeleri için uygulanmazken, üretim ve ticari işletmeler için uygulanır. Bu durum birbiri içerisinde zıtlık meydana getirmektedir. TMS 2 standardı ile birlikte bu aykırılıklar giderilmiştir (Fındık 2013: 24).

Konuyu bir örnek yardımıyla şöyle inceleyebiliriz:

Örnek: A Hastanesi'nde tedavisi devam eden ve 10.000 TL tutarında tamamlanmamış maliyeti bulunan kişi tedaviye yanıt vermesi neticesinde taburcu edilmiştir (Akdoğan 2020: 128).

VUK'a göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	10.000	
İLGİLİ HESAPLAR		10.000
Hizmetin tamamlanması		
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs.	10.000	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.		10.000
Hizmetin tamamlanması		
TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:		
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hs.	10.000	
İLGİLİ HESAPLAR		10.000
Hizmete ilişkin varlık tüketimleri		
155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hs.	10.000	
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hs.		10.000
Hizmetin tamamlanması		

Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı 622 Sunulan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak kapatılır.

622 Sunulan Hizmet Maliyeti Hs.	10.000	
155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hs.		10.000
Hizmetin tamamlanması		

2.1.6. Stoklar Standardına Göre Maliyet Sistemini Oluşturan Yöntemler

İşletmelerde maliyet sisteminin oluşturulmasında, temelde üç farklı grup kullanılmakta olup, bu üç grubun her birinden en az bir yöntemin bir araya getirilmesiyle maliyet sistemi oluşturulur. Bu yöntemler, işletmenin ihtiyaçlarına ve muhasebeden beklentilerine göre, istenildiği şekilde birleştirilebilir. (Büyükmirza 2014: 242). Maliyet sistemleri, yöneticilerin, işletmelerin içinde bulunduğu hali kavramasına, işletmelere dair ayrıntılı bilgi edinmesine ve edinilen bilgiler doğrultusunda gerekli olan stratejilerin oluşturulmasına katkı sağlamaktadır (Barsky, Marchant 2000: 60). Maliyet sistemini oluşturan yöntemler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Maliyet Yöntemleri

Maliyetin Kapsamına Göre	Maliyetin Saptanma Zamanına Göre	Maliyetin Hesaplanma Şekline Göre
Tam Maliyet Yöntemi	Fiili Maliyet Yöntemi	Sipariş Maliyet Yöntemi
Normal Maliyet Yöntemi	Tahmini Maliyet Yöntemi	Safha (Evre) Maliyet Yöntemi
Değişken Maliyet Yöntemi	Standart Maliyet Yöntemi	
Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi		

Kaynak: (Öztürk 2017: 146)

Maliyetler hesaplanırken üretim giderinin ve dönem giderlerinin tespit edilmesi önem arz eder. Bunların ayırt edilmesi, kullanılan yöntemlere göre değişiklik gösterir ve söz konusu değişiklik işletmenin mali tablolarına da yansır. Konuya ilişkin tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, değişken maliyet

yöntemi ve asal (direkt) maliyet yöntemi olmak üzere başlıca dört yöntem uygulanmaktadır (Güngörmüş, Boyar 2010: 111).

Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri; fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemidir. Maliyetlerini faaliyetler gerçekleştikten önce mi yoksa sonra mı hesap edileceği saptanma zamanı kavramı olarak açıklanır. Temelde bütçelenmiş tutarlar veya fiili tutarlar şeklinde iki yöntem maliyetlerin zamana göre saptanmasında uygulanır. Standart ve tahmini maliyet yöntemi olmak üzere bütçelenmiş maliyet yöntemleri iki şekildedir. Fiili maliyet yöntemi, üretilen mamul maliyetlerini, üretim yapıldıktan sonra, üretim giderlerinin fiili (gerçekleşmiş) tutarlarını esas alarak saptayan yöntemdir. Bu yöntem zaman zaman tarihi maliyet (geçmişe dönük maliyet) veya gerçek maliyet (gerçekleşmiş maliyet) yöntemi gibi adlar da verilir. Uygulamada en yaygın karşılaşılan yöntemdir. Tahmini maliyet yönteminde maliyetler, işletmenin geleceğe dair önsezileri ile geçmiş dönem verileri ve göz önünde bulundurularak saptanır. Fiili maliyetler izlenirken, mamul maliyetleri de tahmini olarak takip edilir. Dönem sonunda, fiili ve tahmini maliyetler kıyaslanır ve tahmini maliyetler fiili maliyet haline getirilir. Genel üretim giderlerinin dağıtılmasında genellikle bu yöntem ele alınır (Büyükmirza 2014: 240; Güngörmüş, Boyar 2010: 110-114).

Standart maliyet yönteminde ise, bu yöntemdeki gibi bütçelenmiş maliyetlerden faydalanılır. Fakat standart maliyet yönteminde saptanan maliyetler, maliyetlerin ne olması gerektiğini bilimsel esasları göz önünde bulundurarak saptar. Standart maliyet yöntemi, direkt işçilik ile direkt ilk madde ve malzeme giderlerini de içine alarak bütünüleyici bir şekilde maliyetlerin kontrolünü sağlarken, tahmini maliyet yöntemi genellikle genel üretim giderlerinin kontrolü ile dağıtılmasını temel alarak söz konusu kontrolü sağlar. Standart maliyet yönteminin kullanıldığı maliyetlerde, giderler meydana gelmiş tutarlarıyla takip edilir, olması gereken tutarları üzerinden maliyetlere aktarılır. “Sapma” olarak adlandırılan fiili ve standart gider tutarlarındaki farklar sebeplerine göre ele alınarak, ilgili “fark hesapları”na alınır (Büyükmirza 2014: 240; Güngörmüş, Boyar 2010: 110-114).

Maliyetlerin hesaplanma şekline göre maliyet yöntemleri, sipariş maliyet yöntemi ve safha (evre) maliyet yöntemi olmak üzere iki grup altında

değerlendirmek mümkündür. Sipariş maliyet yöntemi, birbirinden farklı tür veya nitelikteki mamulleri üreten ve özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde tamamlayan üretim işletmelerinde, maliyetlerin sipariş bazında takibini sağlayan yöntemdir. Bu yöntemde temel esas, her bir siparişin maliyetinin ayrı olarak izlenmesidir. Tam maliyet yöntemi esas alınarak uygulanan sipariş maliyet yönteminde, DİMMG ile DİG, doğrudan üretim partileri bazında tespit edilerek izlenir. Siparişlere dağıtılan GÜG ise giderin cinsine uygun ölçüler kullanır. Normal maliyet yöntemi esas alınarak uygulanan sipariş maliyet yönteminde ise, genel üretim giderlerinin değişken kısmının tamamı, sabit kısmın ise kapasite kullanım oranında sipariş maliyetine verilir. Olumsuz kapasite sapması dönem gideri olarak kabul edilir. (Güngörmüş, Boyar 2009: 316). Sipariş maliyeti yöntemine iş emri maliyeti de denilmektedir. Bu yöntem belli partilerle birbirinden farklı mamuller üreten işletmelerde (veya esas üretim yerlerinde) kullanılır. Bu yöntemde neredeyse bütün işletmeler gereksinim duyar. Bu yöntemde “sipariş”, üretim partisi anlamına gelmekte olup, müşteriden alınan sipariş ile karıştırılmamalıdır (Büyükmirza 2014: 243).

Safha maliyet yöntemi ise, üretimin birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği, devamlı olarak ve kitle halinde bir tek veya birkaç ürünün üretildiği sanayi kollarında kullanılan yöntemdir. Safha maliyet yönteminde üretim, müşterilerin özel istek veya siparişlerine göre değil, ürünlerin piyasada satılmak üzere seri halde elde edilmesi için yapılmaktadır. Bu yöntem gıda, çimento, tuğla, tekstil, cam, enerji, seramik, petrol, kimya gibi seri üretim yapan işletmelerde uygulanır (Gürel, Türk 2015: 21). Safha maliyet yönteminde, ilgili dönemin üretim giderleri üretim safhalarında toplanır ve her bir safhanın giderlerinin o safhanın üretim miktarına bölünmesiyle, safhanın birim maliyeti hesaplanır. Bir safhada tamamlanıp bir sonraki safhaya (veya mamul ambarına) devredilen mamuller, tamamlandıkları safhanın birikimli birim maliyeti (kendi birim maliyeti artı önceki aşamadan gelen birikimli birim maliyeti) ile maliyetlendirilerek, bir sonraki safhaya (veya mamul stoklarına) aktararak toplam maliyet belirlenir (Büyükmirza 2014: 251).

İlgili standarda göre, maliyet sistemi bileşeni, “*normal maliyet yöntemi + safha maliyet yöntemi*” veya “*sipariş maliyet yöntemi + normal maliyet*

yöntemi” şeklinde uygulanır. Maliyet yönteminin saptanma zamanına göre tespit edilmesinde işletme yönetiminin kararı göz önünde bulundurulur. Vergi mevzuatımızda maliyet sistemi kurulurken, “*tam maliyet yöntemi + fiili maliyet yöntemi*” veya “*standart maliyet yöntemi+tam maliyet yöntemi*” bileşenleri uygulanırken, ilgili standartta maliyet sistemi bileşeni, “*normal maliyet yöntemi +fiili maliyet yöntemi*”veya “*standart maliyet yöntemi + normal maliyet yöntemi*” olarak uygulanır (Güngörmüş, Boyar 2010: 115-116).

Vergi mevzuatımızda maliyetlerin tespitinde uygulanan esas yöntem, tam maliyet yöntemidir TMS 2 standardında, kapsamlarına göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yönteminin uygulanması benimsenmiştir. THP’nda bu konuda herhangi bir düzenleme mevcut değildir.

Ancak, KGK tarafından 2019 yılında taslak olarak yayımlanan ve kamuoyu görüşüne açılan Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planı incelendiğinde; normal maliyet yönteminin kullanımına kolaylık sağlayan hesapların eklendiği görülmektedir. Normal maliyet yöntemini kullanan işletmelerin, değişken ve sabit genel üretim giderlerini, 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı’nın yardımcı hesaplarında takip edebileceklerdir. Taslak Hesap Planı ile normal maliyet yöntemini kullanan, değişken ve sabit genel üretim giderlerini 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı’nın yardımcı hesaplarında izlemeyi tercih etmeyen işletmeler için 736 Değişken Genel Üretim Giderleri Hesabı, 737 Değişken Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı, 738 Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı ve 739 Sabit Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı oluşturulmuştur. Ayrıca bu yöntemi uygulayan işletmeler, kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini Taslak Hesap Planı ile oluşturulan 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri Hesabı’nda takip edebilecektir. Dönem sonlarında bu hesap, 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı Hesabı’na aktarılarak kapatılacaktır (Gökçen, Ataman 2020: 813-827).

Bu açıklamaları örnek yardımıyla şöyle ele alabiliriz:

Örnek: ABC Üretim İşletmesinin 2012 yılının Ağustos ayına dair üretim giderleri şöyledir (Gökgöz 2012: 249-250):

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (DİMMG)	90.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri (DİG)	40.000 TL
Genel Üretim Giderleri (GÜG)	70.000 TL
-Değişken GÜG	40.000 TL
-Sabit GÜG	30.000 TL

20.000 adet mamul işletmenin aylık normal kapasitesi olup, işletmenin 8. ayı mamul üretimi 15.000 adettir. Durum böyleyken; maliyetlerin hesaplanması şöyledir:

Üretim Maliyetleri	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Direkt Maliyet	Normal Maliyet
DİMMG	90.000 TL	90.000 TL	90.000 TL	90.000 TL
DİG	40.000 TL	40.000 TL	40.000 TL	40.000 TL
GÜG				
-Değişken	40.000 TL	40.000 TL	-----	40.000 TL
-Sabit	30.000 TL	-----	-----	(*)22.500 TL
Toplam Maliyet	200.000 TL	170.000 TL	130.000 TL	192.500 TL

Sabit GÜG Yükleme Oranı = 30.000 TL / 20.000 Adet = 1,50 TL/Adet

Maliyete Yüklenecek Sabit GÜG = 15.000 Adet x 1,50 TL/Adet = 22.500 TL(*)

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG = 5.000 Adet x 1,50 TL/Adet = 7.500

Tam maliyet yöntemi uygulanması vergi mevzuatımızca gereklidir. Fakat normal maliyet yönteminin uygulanması TMS 2 standardında benimsenmiştir. Böylece normal maliyet yönteminin kullanılmasıyla boş kapasiteye düşen kısım (7.500 TL) 680 nolu hesaba aktararak kayıt altına alınır. Vergi mevzuatınca ilgili gider kabul edilmediğinden, mamulün satılması herhangi bir sorun oluşturmaz. Mamulün satılmaması durumunda ilgili gider vergi matrahından düşülemez. Dolayısıyla bu durumda vergi uyumlama kaydının yapılması gerekmektedir.Şu yüzden ki; tam maliyet uygulandığında ele alınan örneğimizde mamulün satıldığı

yılın maliyetlerine 7.500 TL'lik tutar stok maliyeti olarak kaydedileceği için aktifleştirilmiş olur.

TMS 2 standardına göre üretim maliyetlerinin dönem içi kaydı şöyledir:

--/08/2012		
710 DİMMG Hs.	90.000	
720 DİG Hs.	40.000	
730 GÜG Hs.	62.500	
62X Dağıtılmayan GÜG Hs.	7.500	
102 Bank. Hs.		200.000

Mamulün satılmaması halinde vergi oranının %20 olması göz önünde bulundurularak 7.500 TL kullanılmayan kapasiteye dair giderin yol açtığı vergi etkisi şöyle muhasebeleştirilir:

900 Vergi Açısından KEG Hs.	7.500	
901 Vergi Aç. KEG Alck. Hs.		7.500
28X Ert. Vergi Varl. Hs.	1.500	
69X Ert. Vergi Gel. Etkisi Hs.		1.500
7.500 x %20 = 1.500 TL		

2.1.7. Stok Maliyetinin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Maliyetlerin ölçümünde fiili maliyetler esas alınmakla birlikte, fiili maliyet hesaplaması gerçek verilere dayanmasından dolayı gerçeği yansıtmamasına rağmen yönetimce karar alınmasına destek olması bakımından pratik olmayabilir. Neticelerin maliyete yakın olması durumunda, stok maliyetinin ölçümüne ilişkin standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi şeklinde yöntemlerden yararlanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanım oranlarının normal seviyeleri göz önüne alınarak, ilgili maliyetler belirli aralıklarla takip edilir ve gerekli görüldüğü takdirde içinde bulunulan durumlar göz önünde

bulundurularak tekrar belirlenir (Aytulun, Toroslu 2014: 166; Gençoğlu vd. 2013: 288).

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kâr marjlarına sahip hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi ile bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (Bozkurt 2013: 235).

2.1.8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standart, FIFO yöntemi, ağırlıklı ortalama ve gerçek parti maliyet yöntemi (özel maliyet yöntemi) olarak stok maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılabilecek üç yöntem önermektedir.

Standardın 23. ve 24. paragraflarında gerçek parti maliyet yönteminden şöyle bahsedilmiştir: *“Normal şartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın kendi özel maliyeti belirlenerek tespit edilir. Her bir kalemin maliyetinin özel olarak belirlenmesi, belirli maliyetlerin belirli stok kalemleriyle ilişkilendirilmesi anlamına gelir. Bu yöntem, satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, belirli bir proje için ayrılmış olan stok kalemleri için uygun yöntemdir. Ancak her bir kalemin maliyetinin özel olarak belirlenmesi, normal şartlarda birbiriyle ikame edilebilen çok sayıda kalemden oluşan stoklar için uygun değildir. Bu gibi durumlarda, kâr veya zarar üzerinde önceden belirlenen bir etki elde etmek amacıyla, stokta kalan kalemlerin seçilmesi yöntemi kullanılabilir”*(TMS 2 paragraf: 23-24).

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ya da FIFO yönteminden birisi gerçek parti maliyet yönteminin kullanılamadığı stokların maliyetinin hesaplanmasında kullanılır. Türü veya kullanım alanları açısından farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılırken, benzer özelliklere ve kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Mesela, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki

farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanılması için tek başına yeterli bir sebep değildir. Standartta FIFO yöntemi, “ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayımına dayanır” şeklinde açıklanmıştır (Sönmez 2007: 156).

FIFO yönteminde, deflasyonist bir ortamda, satın alınan her parti daha öncekinden düşük fiyatlı olacağından dolayı dönemsonunda eldeki stok değeri satışı yapılanlardan daha düşük, dolayısıyla satılan malların maliyeti yüksek ve dönem kârı daha düşük olacaktır. Enflasyonist bir ortamda her satın alınan parti bir öncekinden daha yüksek fiyatlı olacağından dolayı, bu yöntemde dönemsonunda mevcut stokun değeri satılanlardan daha yüksek, buna bağlı olarak dönem kârı daha yüksek ve satılan malların maliyeti düşük olacaktır. (Kutlan 2003: 3).

Standartta ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise, her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edileceği belirtilerek, ortalamanın, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönemsel ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanacağı ifade edilmiştir (Demirel 2009: 53).

Dönemsel ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, tüm dönem için tek bir ortalama birim maliyeti hesaplanır ve gerek dönem içindeki tüketimler, gerekse dönem sonu stoku bu birim maliyet üzerinden fiyatlandırılır (Büyükmirza 2006: 171).

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, her yeni girişte yeni bir ortalama maliyetin hesaplanması ve bir dahaki girişe kadar üretime verilen ve stokta bulunan hammadde ve malzemelerin bir ortalama maliyetle değerlendirildiği yöntemidir. Bu yöntem, her yeni girişe göre yeni bir ortalamanın hesaplanmasıyla fiyatları daha yakından izlemek ve bunların etkilerini maliyetlere yansıtmak açısından ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine oranla üstünlük taşır (Demirel 2009: 53-54).

TMS 2 standardında LIFO yönteminin uygulanmasına müsaade edilmediğinden dolayı stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri arasında LIFO⁵ yöntemine yer verilmemiştir (Dursun, Yalnız 2013: 144).

2.1.9. Stokları Gider Olarak Kaydetme

TMS 2 standardı 34. ve 35. paragraflarında stokların satıldığında kayıtlı değerleri üzerinden veya net gerçekleşebilir değerine indirildiğinde gider yazılabileceği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra hangi durumlarda 644 Konusu Kalmayan Karşılık hesabının işletileceği, diğer bir ifadeyle gelir kaydının yapılacağı belirtilmiştir. Standardın 34. paragrafına göre; stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışıdan dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı o dönemde karşılık gideri olarak yazılan tutardan mahsup edilir. İptal edilen karşılık tutarı hesap dönemi içinde ayrılan karşılık giderlerinden fazla olması durumunda, aradaki fark “Konusu Kalmayan Karşılık” olarak gelir kaydedilir (Sönmez 2007: 159).

Standardın 35. paragrafına göre; işletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (Akın, Kurşunel 2010: 326).

2.2. Stokların Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından İncelenmesi

1 seri no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (MSUGT) tanımı ile stoklar, işletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla elde ettikleri, ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, yan

⁵5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış, 01.01.2004’de yürürlüğe girmiştir. Satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedelinin son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemiyle tespit edilmesine imkân sağlayan uygulama; 5024 sayılı kanunun 1. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

ürünler, artıklar ve hurdalar gibi bir yıldan az bir sürede kullanılması veya bir yıl içerisinde nakde çevrilmesi planlanan varlıklardan oluşur (Gönen, Demir 2012: 163).

VUK'un 274. ve 275. Md. stok kavramı, “*emtia*” şeklinde belirtilmiştir. Emtia, Arapçadan dilimize geçen bir kelime olup, ticarete konu olan tüm mallar ve ürünlere verilen isim veya işletmelerin ticaretini yapmak üzere satın aldığı ya da imalatını yaptığı kıymetler olarak tanımlanabilir. İşletmeler açısından hammadde, yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı ve tam mamuller emtia olarak kabul edilmektedir. TMS 2 standardında yer alan stok tanımının ise genel olarak VUK'da düzenlenen emtiaya karşılık geldiği söylenebilir. TMS 2 standardı özellikle ticaret işletmelerinde malların, üretim işletmelerinde ise ilk maddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin stoklanmasına yönelik muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği konusunda bir tekdüzelik sağlamayı amaçlamaktadır (Demireller 2013: 139).

Muhasebe ile vergi kuralları arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağı ile ilgili olarak her ülkede çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Ancak günümüzde, küreselleşme olgusuyla birlikte tüm ülkelerin ortak bir yaklaşımı benimsemeleri gerektiği anlaşıyor kabul görmeye başlamıştır. Bundan dolayı, uluslararası muhasebe standartları ile birebir uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standartları yayımlanmıştır. Ancak VUK başta olmak üzere genel olarak Vergi Mevzuatımız verginin hesaplanmasında esas alınacak matrahın tespit edilmesine yoğunlaştığından dolayı ilgili standart ile VUK hükümleri karşılaştırıldığında aralarında bazı önem arz eden farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Demireller 2013: 139-140; Dinç 2007: 22).

Çalışmanın bu kısmında, VUK'da emtiaya ilişkin olarak yer alan hükümler çerçevesinde TMS 2 standardı ve vergi uygulamaları arasındaki bazı farklılıklar karşılaştırmalı analiz tekniği kullanılarak incelenecektir.

2.2.1. Stokların Değerlemesi Açısından

Değerlemeye ilişkin maddeler VUK'un 258. ve 330.maddeleri arasında düzenlenmiş olup, VUK'un 258. maddesinde değerlendirme, “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*” şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 261. maddesinde değerlendirme ölçüleri belirtilmiştir. Bu maddeye göre değerlendirme iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetine göre; maliyet

bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değeri, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti değerlendirme ölçütlerinden biri ile değerlendirilir.

Satın alınan ve imal edilen emtia, VUK'un 274'üncü maddesinde maliyet bedeliyle⁶ değerlendirilir (Çelik 2016: 244). Emtiaya ilişkin temel değerlendirme kriteri "maliyet bedeli" olmanın yanı sıra, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde maliyet bedeli yerine, VUK 267. maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli usulü hariç olmak üzere, emsal bedeli⁷ ölçüsü uygulanır. Bu hüküm mükellefin alım satımını yaptığı emtiaya uygulanabileceği gibi, mükellef tarafından imal edilen emtia için de uygulanabilir (VUK madde: 274; Yıldırım 2019: 142-143).

Anılan maddede emsal bedelin ortalama fiyat esası ve takdir esasına göre tayinine ilişkin hükümler şöyledir:

Birinci sıra (Ortalama fiyat esası): Aynı cins ve türdeki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ayda veya bir daha önceki ayda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına göre %25'ten az olmaması gerekir (Ulus 2017: 20-21).

Örneğin; 31 Aralık gününde mevcut 20 ton imalat artığının emsal bedeli ile değerlendirileceği varsayımı altında; Aralık ayında bu tür artıklardan 5.000 kilogram veya üzerinde satış varsa, değerlendirme konusu artıklar Aralık ayı satış fiyatı ortalaması ile değerlendirilir. Ancak, Aralık ayında yapılan satış miktarı 5.000 kilogram veya üzerinde değil ise, Kasım ayı satışlarına bakılır. Kasım ayında 5.000 kilogram veya üzerinde satış olması halinde, emsal bedeli Kasım ayı ortalama satış fiyatı esas alınarak belirlenir. Kasım ayında da 5.000 kilogram veya üzerinde satış yoksa, Ekim ayı satışlarına bakılır. Ekim ayında en az 5.000 kilogram satış olması halinde, Ekim ayı ortalama satış fiyatı esas alınarak emsal bedeli tespit edilir. Ekim ayında söz

⁶ İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferribilümmü giderlerin toplamını ifade eder (VUK madde: 262).

⁷ Emsal Bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK madde: 267).

konusu miktarda satış yoksa, ortalama fiyat yöntemine göre değerlendirilemez (Ulusan 2017: 21).

İkinci sıra (Maliyet bedeli yöntemi): Emsal bedeli tespit edilecek malın maliyet bedelinin bilinmesi ya da çıkarılmasının mümkün olması durumunda, maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave edilmek suretiyle emsal bedeli mükellef tarafından belirlenir. Gerçekten bir malın değerinin bilinmemesinin yanı sıra maliyet bedeli bilinir ya da maliyet bedelinin hesaplanması mümkün olursa, değer maliyete dayanarak tespit edilmesi muhtemeldir (Ulusan 2017: 21).

Üçüncü sıra (Takdir esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belirlenemeyen emsal bedelleri, ilgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonunca takdir yoluyla belirlenir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle yapılır. Mükelleflerin, takdir edilen bedellere vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (Ulusan 2017: 21).

VUK madde 275'e göre; *“İmal edilen emtianın maliyet bedeli; Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hisselerinmamulün maliyetine katılması ihtiyaridir) ve ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşur”* (Aytulun, Toroslu 2014: 178).

TMS 2 standardında *“Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir”* (TMS 2 paragraf: 9). İlgili standarttaki değerlendirme hükümleri ile VUK'daki değerlendirme hükümleri kıyaslandığında, temelde her ikisi de hemen hemen denk ilkeler olduğu dikkat çekmektedir. Standarttaki *“stok”* ve *“net gerçekleşebilir değer”* terimlerinin, VUK'da bulunan *“emsal bedel”* ile *“emtia”* kavramlarıyla belli düzeyde uyduğu düşünüldüğünde, bu düzenlemelerin birbiriyle aynı doğrultuda yargıları kapsadığı ifade edilebilir. Her iki düzenlemede de stok maliyetinin hangi unsurlardan oluştuğu benzerdir. Bunun yanı sıra emtianın veya başka ifadeyle stokların farklılaşan şartlarda hangi değerler dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği

de ortak bir hükümdür (Uyar 2009: 142). Stokların değerlemesine ilişkin TMS 2 standardı ile BOBİ FRS arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Stok değerlendirme ölçüleri açısından TMS 2 standardı ve BOBİ FRS ile VUK arasındaki fark, VUK 274. maddesinde emsal bedelin uygulanması değerlemeye konu olacak stokun maliyet bedeline göre değerlemenin gerçekleştiği günde satış bedelleri %10 ile daha fazla düştüğü durumlarda olası olduğu belirtilmiştir. TMS 2 standardı ve BOBİ FRS’de ise bu hususa ilişkin bir oran gösterilmemiş olup, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinden hangisi küçükse o ölçü değerlendirme kriteri olarak alınmaktadır (Aytulun, Toroslu 2014: 179-180).

2.2.2. Ticari Malların Maliyeti Açısından

TMS 2 standardın 11. paragrafına göreticari mallarda maliyet bedeli; *“satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır”* (TMS 2 paragraf 11). İlgili standartta kur farkları, faiz, vade finansman gideri olarak gider yazılırken, özellikli varlık biçimindeki stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri varlık maliyetine dahil edilir (Avcı, Bolaman Avcı 2016: 80-81).

VUK’da ticari mallarda maliyet bedelinin hesaplanması hususunda peşin satın alma fiyatı yerine vadeli satın alma fiyatı dikkate alınır (Aytulun, Toroslu 2014: 180). VUK’a göre stoklar vade farkı ayrıştırılmadan vadeli değer ile muhasebeleştirilmektedir.

TMS 2 standardının 11. paragrafında BOBİ FRS’nin 7. paragrafında belirtilen ticari mal stoklarının maliyetini oluşturan unsurlar birbiriyle aynıdır. BOBİ FRS’nin 8. paragrafında stok alış fiyatının belirlenmesi hususunda alış koşulu önem taşımakta olup, özellikle vadeli alışlarda vadenin bir yıldan kısa veya uzun olmasına göre vade farkı ayrıştırması yapıp yapılmayacağı hüküm altına alınmaktadır. Bu paragrafta göre; *“Bir yıl veya daha kısa bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülmelidir. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı*

ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmelidir”.TMS 2 standardında bir yıldan uzun ya da kısa şeklinde herhangi bir ayırım söz konusu olmamakta; vadeli alış fiyatındaki finansman maliyetinin etkin bir şekilde yer alıp almadığı önem taşımaktadır. Bu durumun belirlenmesi ise işletmenin seçimine bırakılmıştır. VUK’ta ise; vadenin bir yıldan uzun olup olmadığı önem taşımaksızın; vade farkı ayırımı yapılmamalı ve vade farkının tamamı malın maliyetine ilave edilmelidir (Selvi, Ercan 2018: 49).

2.2.3. Üretilen Mamullerin Maliyeti Açısından

Mamullerin maliyeti; satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilebilmesi için katlanılan diğer maliyetler olmak üzere üretimle doğrudan ilişkili maliyetlerden oluşmaktadır (TMS 2 paragraf: 10, BOBİ FRS 6 paragraf: 6). Üretim işletmeleri için öncelikli olarak ilk madde ve malzeme stoklarının maliyet oluşumu, ikinci olarak dönüştürme maliyetleri söz konusudur (Selvi, Ercan 2018: 51). Dönüştürme maliyetleri; ilk madde ve malzemelerin çeşitli aşamalardan geçirilerek yarı mamul, sonrasında da mamul haline getirilmesi sürecinde direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bunun yanı sıra ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da kapsar (TMS 2 paragraf: 12; BOBİ FRS 6 paragraf: 11).

Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetine yüklenmesi sırasında ilk olarak bu maliyetler değişken ve sabit genel üretim giderleri şeklinde ayrılmalıdır. Değişken genel üretim giderleri doğrudan dönüştürme maliyeti unsuru olarak maliyete alınırken, sabit genel üretim giderlerinin tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete dahil edilip edilmeyeceği işletmenin seçimine bırakılmaktadır. Bu hususta işletmelerin iki seçeneği bulunmaktadır. Bu seçeneklerden ilki; tam maliyet yöntemi kullanılarak sabit genel üretim giderlerinin tamamının üretim maliyetine yüklenmesi, ikincisi ise; normal maliyet yöntemi kullanılarak sabit genel üretim giderlerinin üretim faaliyetlerinin normal kapasite kullanımına düşen kısmının üretim maliyetine yüklenmesidir (Selvi, Ercan 2018: 51-52).

TMS 2 standardı, BOBİ FRS ve VUK'un bu konuya ilişkin hükümleri birbiriyle aynı olup, aralarındaki tek fark genel yönetim giderlerinden mamule düşen hissenin VUK'a göre mamul maliyetine dahil edilmesinin ihtiyari olmasıdır. TMS 2 standardı ve BOBİ FRS hükümlerine göre; genel yönetim giderlerinden mamul maliyetine pay verilmez. Bu giderler döneme doğrudan gider olarak yazılır.

Üretilen mamulün maliyet bedelini oluşturacak unsurlar VUK madde 275'te şöyle sıralanmıştır (Aslan, Kızıl 2019: 4; Çalış 2013: 160):

- Genel yönetim giderlerinden mamule isabet eden kısım, (Bu kısmın mamul maliyetine eklenmesi isteğe bağlıdır.)
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli,
- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule denk gelen işçilik.

VUK'un 275. maddesinde imal edilen emtianın maliyetine hangi gider unsurlarının katılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. İmal edilen malın maliyetine katılması gereken imalat giderleri sırayla şöyle ele alınabilir:

2.2.3.1. İptidai ve Hammadde Giderleri

Üretilen ürüne ana madde şeklinde dâhil edilen, hangi miktarda tüketildiği kolay bir şekilde belirlenebilen ilk madde ve malzemelere ilişkin giderlerdir. Bunlar esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, ürünün ana unsurunu meydana getirirler. Bu maddelerin kullanılmasıyla mamule dönüştürülen birimler arasında doğrudan bağlantı kurulabileceğinden dolayı giderler maliyete direkt olarak yansıtılabilmektedir (Basık vd. 2011: 3).

Diğer taraftan mamulün bünyesi içerisinde yer almasına rağmen bazı ilk madde ve malzemeler direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilemeyebilir. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin ekonomik değeri bulunmalıdır. İlk madde malzemeler bazı işletmeler için, işçiliğin, alet edevatın, makinenin kullanılarak mamule dönüştürdükleri maddeler olup bazıları için de belirli bir

işlemden geçerek farklı işletmeler tarafından üretilmiş mamul parçalar, montaj yapılarak kendi mamulleri durumuna getirilmek için gereken direkt ilk madde ve malzemeyi oluşturur (Aytulun, Toroslu 2014: 123).

VUK'un 275. maddesinde “*ilk madde malzeme*” yerine “*iptidai ve hammadde*” terimleri kullanılmıştır. Madde metninde farklı terimler kullanılmış olması, mamulün üretiminde kullanıldığı halde iptidai ve hammadde olarak tanımlanması çok kolay olmayan malzemelerin veya yardımcı malzemelerin maliyete girmeyeceği anlamını taşımaz. İlgili hüküm dâhilinde, mamulün üretilmesi için kullanılmış olan tüm maddeler maliyete eklenmelidir (Gökkaya 2009: 152).

Dolayısıyla, üretim süreci sonucunda ortaya çıkan çıktının madde metninde yer alan mamul terimi olarak düşünülmesi gerekir. Çıktının, mamul ya da farklı üretim sürecinin girdisi olarak kullanılacak yarı mamul olması söz konusu durumda değişiklik oluşturmaz. Üretilen emtia için üretim sürecinde girdi olarak kullanılan tüm hammadde ile ilk maddenin maliyete dâhil edilmesi ile birlikte, bu girdilerin dışarıdan temin edilmeleri ile işletmede üretilmiş olmaları durumunda farklılık oluşturmamaktadır. Üretimi işletmede gerçekleştirilenler VUK madde 275'e göre; maliyet bedelleriyle değerlendirilir. Dışarıdan temin edilenler ise VUK madde 262 ve 274 kapsamında yine maliyet bedelleriyle değerlendirilerek imal edilen emtianın maliyet bedeline eklenirler (Taşpınar 2010: 64-65).

2.2.3.2. Mamule İsalet Eden İşçilik Giderleri

Malın ya da hizmetin direkt olarak ilişkisi kurulabilen giderleri ifade etmektedir. Bunlar esas üretim gider yerlerine görev yapan işçilerin ücretleri toplamını yansıtmakta olup, hangi mamul ya da mamul grubu için harcandığı takip edilebilen ve rastgele bir dağıtım anahtarına ihtiyaç olmadan işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen giderlerdir. Mesela; prim, çocuk yardımı, fazla mesai ücreti, işletmenin üretim bölümündeki işçilerin ücret ödemeleri gibi tüm ek ödemelerden mamule düşen kısım saptanarak maliyet bedeline dâhil edilecektir. (Basık vd. 2011: 4; Taşpınar 2010: 65).

Direkt işçilikler, münhasıran ilgili mamulün üretildiği birimlerde çalışan personele ödenen ücretleri ifade etmekte olup, bunların doğrudan doğruya üretilen mamulün maliyetine ilave edilmesi gerekir. Aynı zamanda birden fazla mamulün

üretildiği birimlerde çalışan personelin ücretleri ise bu mamullerin maliyetlerine belli kriterler baz alınmak suretiyle dağıtılabılır. Gerek direkt işçilik gerekse dolaylı işçilik giderleri şeklinde ifade edilen, işletmenin yalnızca üretim bölümünde faaliyette bulunmayıp üretim safhasına herhangi yolla katılan işçiliklerin de yine üretime düşen hissesi maliyet bedeline eklenir. Bir başka deyişle; ödenen brüt ücretler, sigorta primi işveren hissesi, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin, genel tatil, hafta tatili ücretleri ve diğer tali ödemelerin vb. maliyetin tespitinde dikkate alınır (Gökkaya 2009: 153; Taşpınar 2010: 65; Yıldız 2016: 93, <https://www.yildizymm.com.tr/kitaplar>, Erişim Tarihi: 05.02.2020).

2.2.3.3. Genel İmal (Üretim) Giderleri

Bu giderler, bu üretime bağlı hizmetler ve mamul üretimi için yapılan, direkt işçilik ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri haricindeki giderlerdir. Üretim fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi için birçok üretim giderlerine katlanması gerekir. İlgili giderler mamul ve hizmet üretiminin gerçekleştirilmesini sağlar. Aynı zamanda bunların maliyetlerine direkt şekilde değil de dağıtım anahtarları aracılığıyla yüklenir. Değişken ve sabit genel üretim giderleri olarak söz konusu giderler iki grupta incelenmektedir (Basık vd. 2011: 4).

Sabit genel üretim giderleri, genel olarak kısa dönemde üretim miktarındaki değişimlerden etkilenmeyen giderler olarak tanımlanmaktadır (Parvutoiu, Popescu 2012: 230; Trifan, Anton 2011: 207). Değişken genel üretim giderleri ise, iş hacmindeki dalgalanmalara paralel olarak değişme gösteren ve faaliyet durdurulduğunda varlık göstermeyen giderler şeklinde ifade edilmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme ve işçilik giderleri, enerji giderleri, fireler amortismanına tabi varlıkların bir kısmı üretim miktarı ile doğrudan ilişkili olduğu için değişken gider olarak kabul edilir (Chang, Chang 2006: 1338).

2.2.3.4. Genel İdare (Yönetim) Giderleri

Genel yönetim giderleri, işletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan giderlerdir (Sevilengül 2016: 690). Genel yönetim giderlerinin bazıları şöyle sıralanabilir (Yıldırım 2019: 140-141):

- İdari birimlerindeki demirbaşların amortisman, kira, bakım, tamir, temizlik, yakıt ve enerji giderleri,
- İdari işlerde çalışan personel ücretleri,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Kırtasiye, iletişim, temsil ve dava giderleri,
- Anonim şirketlerde ihraç edilen tahvil faizleri, genel kurul toplantı giderleri.

VUK'un 275. maddesinde bu tip harcamaların imal edilen emtianın maliyetine eklenmesi veya doğrudan gider yazılarak sonuç hesaplarına yansıtılması hususunda mükellefler serbest bırakılmışlardır. Ancak, bu giderlerin bir kısmından maliyete pay verilmesi, bir kısmının ise maliyetle hiç ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün değildir (Gökkaya 2009: 153).

2.2.3.5. Ambalaj Giderleri

VUK'un 275. maddesine göre; ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde, ambalaj malzemesinin bedelinin üretilen malın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bunun için tek koşul, üretilen malların piyasaya ambalajlı olarak sürülmesinin gerekli olmasıdır (Taşpınar 2010: 65). Bisküvi paketinin jelatini gibi satışla yok olan, geriye dönüşü mümkün olmayan ambalaj malzemelerinin bedelleri, malın maliyetine dâhil edilir. Bazı ambalaj malzemeleri depozito karşılığında müşteriye verilir ve satıştan sonra geri alınır. Bu tip ambalaj malzemelerinin bedelleri ise, malın maliyetine dâhil edilmez, depozitolar hesabında ayrıca izlenir (Yamaç 2013: 83; Yıldırım 2019: 141).

2.2.4. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Açısından

Bazı durumlarda stokların değeri, fiziki bütünlüğüne zarar gelmese de piyasa koşullarındaki fiyat dalgalanmaları, iç ve dış talep yetersizliği, korumacı önlemler sonucu fiyatlara müdahale edilmesi gibi nedenlerden dolayı maliyet bedellerinin altına inebilmektedir (Yıldız 2016: 94).

TMS 2 standardına göre stoklar; satış fiyatlarının düştüğü durumlarda, mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak, net gerçekleşebilir değerle değerlendirilir ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılırken, VUK'ta bu tip stoklar emsal bedeliyle değerlendirilir ve benzer

şekilde değer düşüklüğüne karşılık ayrılır. TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin karşılık ayırma koşulları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar şöyle özetlenebilir (Demireller 2013: 146-147):

- TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'de stokların değerlerinin maliyet bedelinin altında kaldığı hallerde, tahmini net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi söz konusu olup, karşılık ayırmak için herhangi bir değer düşüklüğü oranı verilmemiştir. VUK'da %10'un altındaki fiyat düşüşleri için karşılık ayrılmazken, ilgili standartlara göre %10'un altındaki fiyat düşüşlerinde de karşılık ayrılabilir.
- VUK'un 274'üncü maddesinden emsal bedel ile değerlemenin mükellefler açısından bir zorunlu uygulamadan ziyade bir seçimlik hak olduğu anlaşılmaktadır. Ancak, ilgili standarda göre, net gerçekleşebilir değer maliyetin altındaysa, stok kalemi için değer düşüklüğü ayrılır ve stok bilançoda net gerçekleşebilir değeri üzerinden yer alır. Dolayısıyla, VUK'a göre fiyat düşüşlerinde karşılık ayırmak ihtiyariyken, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'de böyle bir ihtiyarılık söz konusu değildir.
- VUK'da fiyat düşüşü tespiti yapılırken şimdiki dönem dikkate alınır. Fiyat düşüşünün geçici veya kalıcı olmasının herhangi bir önemi yoktur. TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'ye göre ise, geçici fiyat değişimleri dikkate alınmaz. Net gerçekleşebilir değer hesaplanırken dönem sonundan sonra oluşan maliyet ve fiyat dalgalanmaları ile doğrudan ilişkili olaylar da incelenir. VUK'ta karşılık ayrılabilen geçici bir fiyat düşüşü için, ilgili standartlar kapsamında herhangi bir karşılık ayrılmayacaktır.

VUK'un 278. maddesinde ise, kıymeti düşen malların değerlemesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

Anılan maddede stokların kıymetindeki azalış nedeni ikiye ayrılmıştır. Bunlardan birincisi yangın, deprem, su basması vb. doğal afetlerden dolayı ortaya çıkan değer

kayıbyken; ikincisi ise ticari faaliyetin gereği ve sonucu olarak bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma ...vs. gibi nedenlerden dolayı oluşan değer kaybıdır. İlgili madde kapsamında kıymetteki azalışın sebepleri birer birer sayılarak sonunda "*gibi nedenler*" demek suretiyle, benzer durumlardan dolayı değerinde ciddi miktarda düşüş olduğunda değerlemenin emsal bedel ile yapılacağı belirtilerek genişletici bir yorum yapılmasına imkân sağlanmıştır. Bu haller dışında; örneğin, çalınma ve kaybolma hallerinde bu hüküm uygulanmaz. Emtianın iktisadi kıymetindeki azalıştan kasıt emtianın piyasa değerini ve ihtiyacı karşılama özelliğini normalin üzerinde kaybetmiş olmasıdır. Son kullanma tarihi dolan ürünler veya modası geçmiş ürünler bu kapsamda kıymeti düşen emtiaya örnek verilebilir (Yamaç 2013: 85; Yıldız 2016: 95).

Kıymeti düşen stokların emsal bedelinin tespitinde, takdir yöntemiyle emsal bedelin tespiti usulüne başvurulması bir zorunluluk haline gelmektedir. Ayrıca kıymeti düşen mallar için işletmenin aynı neviden mallardan önceki aylarda belli bir oranda satış yapmış olması gerektiğinden dolayı birinci sırada yer alan ortalama fiyat yönteminin uygulanması mümkün değildir. Oysa değerini tamamen yitiren mallarda ortada satılacak bir emtia olmadığı gibi, kısmen değeri düşen mallarda ise her bir malda farklı oranlarda değer düşüklüğü olduğundan uygulanacak bir ortalama satış fiyatı bulmak hemen hemen imkânsızdır. Maliyet bedeli usulü ile değerlendirme ise emtianın değerlendirme günündeki bilanço değeri ile maliyeti arasındaki ilişki, hasar nedeniyle koptuğundan dolayı uygulanamaz. Ayrıca maliyet bedeli ile değerlendirme zaten bu maddenin mantığına aykırıdır. Bundan dolayı; kıymeti düşen mallarda emsal bedeli mutlaka takdir yöntemiyle tespit edilmelidir. Emtiadaki kıymet kaybından dolayı takdir komisyonuna başvuru yapılarak emsal bedelinin ataması istenmelidir (Yamaç 2013: 85).

VUK'da yer alan bu uygulama esası aslen standarttaki net gerçekleşebilir değer ile değerlemeye benzerdir. Ayrıca bu değerlendirme devletin yetkili kıldığı kişiler tarafından yapıldığı için daha güvenilirdir. TMS 2 standardında yer alan uygulamada ise, net gerçekleşebilir değere ulaşmak için inisiyatif işletme yöneticilerine bırakıldığından dolayı bu durum suistimale açıktır. Aşırı şekilde düşük belirlenen net gerçekleşebilir değerın kârlılığı düşürücü etkisi olacaktır. VUK, TMS 2 standardından farklı olarak tahmini tamamlanma maliyetinin artması durumunda herhangi bir

karşılık ayrılmasına izin vermemiştir. TMS 2 standardında bu şekildeki malların net gerçekleşebilir değerle değerlendirilip, değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılması zorunlu olduğu için karlılığı olumsuz yönde etkilemektedir (Demireller 2013: 147).

2.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri Açısından

“Normal şartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın kendi özel maliyeti belirlenerek tespit edilir. (Gerçek parti maliyet yöntemi)” (TMS 2 paragraf: 23). Gerçek parti maliyetinin belirlenemediği durumlarda ise stokların maliyetinin, FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin birinin uygulanmasıyla belirleneceği ifade edilmiştir (TMS 2 paragraf: 25).

BOBİ FRS'nin maliyet hesaplama yöntemlerine ilişkin paragrafında; *“stokların maliyeti; FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Bunun yanı sıra; normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır”* şeklinde açıklanmıştır (BOBİ FRS 6 paragraf: 20-21). Bu paragraftan hareketle, konuya ilişkin hükümlerin her iki standartta da aynı olduğu görülmektedir.

Kanunda maliyet belirleme yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı açıkça belirtilmemekle birlikte 176 VUK Genel Tebliğinde iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tespitinde fiili maliyet yönteminin (spesifik maliyet yöntemi) kullanılacağı vurgulanmıştır (Yamaç 2013: 76). Fakat gerçek anlamda fiili maliyetin uygulanmasının ticari hayatta çoğunlukla mümkün olmadığı durumlarla karşılaşılmaktadır. Farklı marka ve modeldeki otomobiller gibi seri üretime dayanmayan mallarda fiili maliyet yönteminin uygulanması mümkünken bir partinin diğer bir parti ile ayrıştırılması mümkün olmayan un, buğday, pirinç, akaryakıt gibi seri üretime dayalı olan mallar için bu yöntemin uygulanması çoğu zaman mümkün gözükmemektedir. Bu gibi durumlarda uygulamada emtia stok değerinin tespit edilmesinde, Vergi İdaresi tarafından kabul edilmiş ve TMS 2 standardında belirlenmiş FIFO yöntemi veya ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir. (Çelik 2016: 250; Yamaç 2013: 76).

Bu bilgilerden hareketle; maliyet hesaplama yöntemleri bakımından VUK ve ilgili standartların benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Söz konusu maliyet hesaplama yöntemlerine ilişkin bilgiler kısaca şöyle özetlenebilir:

2.2.5.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Muhasebede kullanılan rakamların gerçekleşmiş olması anlamını taşıyan ve bundan dolayı gerçek maliyet, has maliyet, spesifik maliyet yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde ilk madde ve malzemeler fiili olarak satın alınmış oldukları değerlerle değerlendirilir. Bu yöntem; nispi olarak yüksek maliyetli, kolay bir şekilde ayrılabilir, küçük miktartlı malların maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılır. Çünkü bu yöntemi uygulayabilmek için satılan ve stokta kalan her malın hangi partiye ait olduğunun bilinmesi gerekmektedir (Aytulun, Toroslu 2014: 96-97).

Örneğin; malzeme tek tek sayılabilen, yani adet olarak ifade edilebilen birimlerden oluşuyorsa, gelen her parti malzemenin birim alış maliyeti markasına göre veya hepsi aynı marka ise o partideki malzeme birimlerine yapıştırılan etiketlerle izlenebilir. Diğer taraftan, örneğin; ağırlık ölçüsüyle ifade edilebilen, yani sayılması mümkün olmayan malzemeye ait farklı birim maliyetli alış partilerinden her biri ambarda ayrı ayrı yerlerde stoklanabilir. Böylece, tüketilen ve kalan malzemenin hangi birim maliyetine sahip birimlerden oluştuğunu tespit etmek ve bunların o birim maliyeti üzerinden fiyatlandırılmasını yapmak mümkün olur (Büyükmirza 2014: 159).

Vergi hukukunda ve çoğu yazar tarafından gerçeğe en doğru ve en uygun yöntem olarak kabul edilen bu yöntem, tüketilen ve stokta kalan her birim malzemenin kendi gerçek maliyetiyle kayıtlara yansımalarını sağlamaktadır. Bu itibarla, bu başlık altında ele alınacak ortalama maliyet ve FIFO yöntemi, bu yöntemin uygulanmasının çok zor olmasından dolayı, sadece soruna pratik bir çözüm sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Büyük bir zorluk oluşturmadığı takdirde, öncelikle fiili maliyet yöntemi tercih edilmelidir (Büyükmirza 2014: 161).

Bu yöntemde her birimi fiziksel açıdan birbirinin aynısı olan bir malzemenin yalnızca birim maliyet farklılıklarından ötürü ayrı yerlerde stoklanması ya da tek tek etiketlenerek takip edilmesi oldukça zordur ve yine bu malzemenin stok kartının ayrı ayrı bölümlerine veya ayrı ayrı stok kartlarına kaydedilmesi de ekstra bir zorluk

oluşturur. Ayrıca bu uygulamanın tek bir malzeme için değil, binlerce farklı malzeme türü için söz konusu olacağının da unutulmaması gerekir. Bu bilgiler göz önünde bulundurulduğunda bu yöntemin zor bir yöntem olduğu doğrudur (Büyükmirza 2014: 161).

Ancak, asıl sorun, bu yöntemin zor bir yöntem olduğu değil, yöntemlerin en doğrusu şeklinde ele alınmasındadır. Çünkü, keyfi uygulamalara açık olan bu yöntem, dönem sonuçlarının belli sınırlar içerisinde istenildiği gibi ayarlanmasına imkân sağlar. Bundan dolayı, uluslararası muhasebe standartları bu yöntemi sadece belli projeler için satın alınarak veya üretilerek bir kenara konmuş ya da normal koşullarda birbirinin yerine kullanılması söz konusu olmayan malzeme birimleri için öngörmüştür. Birbirinin yerine kullanılabilen çok sayıda malzeme biriminin bulunması halinde bu yöntemin uygulanmasının uygun olmadığı da standartlarda açıkça ifade edilmiştir. Sonuç olarak; birbirinin tıpatıp aynısı olan bir malzeme için bu yöntemin uygulanması, Türkiye’de tercih olarak öncelikli olsa bile, uluslararası muhasebe standartlarıyla bağdaşmamaktadır (Büyükmirza 2014: 162).

2.2.5.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

Her bir partinin diğerinden ayrıştırılması mümkün olmayan buğday, pirinç, un, akaryakıt gibi seri üretime dayalı olan emtialar için fiili maliyet yönteminin uygulanması çoğu zaman mümkün değildir. Bu gibi durumlarda yani fiili maliyet yönteminin uygulanamadığı durumlarda mükellefler ortalama maliyet yöntemini uygulamaktadırlar. Ortalama maliyet yöntemi; basit, ağırlıklı (tartılı) ve hareketli ortalama şeklinde üç grupta sınıflandırılmaktadır.

2.2.5.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde birim maliyet, dönem içerisinde alınan ilk madde malzeme veya emtianın toplam alış tutarının, parti olarak alış sayısına oranlanmasıyla tespit edilir. Dönem sonu stok miktarı ile bulunan birim maliyet çarpılarak dönem sonu stokta kalan emtia tutarı hesaplanmış olur. Bu yöntem, yıl içinde fiyatlarda büyük değişiklikler olmadığı ve her partide alınan miktarların eşit olduğu durumlarda anlamlı sonuç verirken fiyat değişikliğinin fazla olması ve alışların miktarlarının

birbirinden çok farklı olması durumunda gerçek durumdan oldukça uzak sonuçlar verir. Bundan dolayı sık kullanılan bir yöntem değildir (Yamaç 2013: 77).

Örneğin, yıl içinde 3 parti ilk madde ve malzeme alınmış olsun. Bu ilk madde ve malzemelere ilişkin parti birim maliyetleri sırasıyla; 250 TL, 300 TL ve 350 TL'dir. Buna göre basit ortalama maliyet= $(250+300+350) / 3 = 300$ TL'dir. Dönem sonunda stokta 40 birim ilk madde ve malzeme kaldığı varsayılırsa dönem sonu stok değeri = $300 \times 40 = 12.000$ TL olacaktır.

2.2.5.2.2. Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde dönem başı ilk madde ve malzeme mevcudu ile dönem içi alınan ilk madde ve malzemelerin toplam maliyetlerinin toplam ilk madde ve malzeme miktarına bölünmesiyle birim maliyet hesabı yapılır. Örneğin, dönem başında ilk madde ve malzeme mevcudunun bulunmadığı varsayımı altında; yıl içerisinde alınan ilk madde ve malzemelerin 140 adedi 980 TL'ye, 8 adedi 40 TL'ye, 300 adedi 1200 TL'ye, 24 adedi 72 TL'ye alınmış ise; ortalama birim maliyet $980+40+1200+72 / 140+8+300+24 = 4,86$ TL'dir. Dönem sonunda stokta 50 birim ilk madde ve malzeme kaldığı varsayılırsa dönem sonu ilk madde ve malzeme stokunun basit ağırlıklı ortalama maliyeti $50 \times 4,86 = 243$ TL olacaktır.

2.2.5.2.3. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde her yeni ilk madde ve malzeme alımında yeni bir ortalama birim maliyeti hesaplanır ve sonraki alıma kadar tüm ambar çıkışları bu birim maliyeti ile fiyatlandırılır. Ortalama birim maliyetinin her alımdan sonra değişmesinden dolayı yönteme “hareketli” ortalama maliyet yöntemi denilir. İlk madde ve malzemeler farklı fiyattan satın alındıklarında, stokta mevcut olan ilk madde ve malzeme maliyetlerinin toplam ilk madde ve malzeme miktarına bölünmesiyle ortalama birim maliyet hesaplanır ve takip eden alıma dek tüm ambar çıkışları bu birim maliyet ile değerlendirilir (Büyükmirza 2014: 166).

Bu yöntem ancak işlemlerini sürekli envanter yöntemine göre yürüten işletmelerde uygulanabilmektedir. Dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ortalama maliyet ile değerlendirilir. Bu yöntem fali maliyet yöntemine en yakın sonucu veren yöntem olmasından dolayı sürekli envanter yöntemini uygulayan işletmelerde

bu yöntemin kullanılması hem daha gerçekçi sonuca ulaşılması açısından hem de VUK açısından daha isabetlidir (Yamaç 2013: 78).

Bu yöntemi örnek yardımıyla şöyle inceleyebiliriz:

Bir işletmede A hammaddesinin hareketli ortalama maliyet yöntemine göre düzenlenmiş stok kartı Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Hareketli Ortalama Maliyet Yönteminin Uygulanması

Stok Kartı									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	180	380	68.400				180	380	68.400
16.03.2020	200	400	80.000				380	390,53 ⁸	148.400
17.03.2020				100	390,53	39.053	280	390,53	109.347
23.03.2020	300	380	114.000				580	385,08 ⁹	223.347
26.03.2020				260	385,08	100.121	320	385,08	123.226

Tabloda izlendiği gibi, 16 Mart tarihli alımdan sonra ortalama birim maliyeti 390,53 TL olmakta ve 17 Mart tarihli çıkış bu ortalama maliyet üzerinden yapılmaktadır. 23 Mart tarihli alıştan sonra ise, ortalama birim maliyeti 385,08 TL’ye düşmekte ve 26 Mart tarihli son çıkış ile Mart sonu A hammaddesi stoku bu ortalama birim maliyeti esas alınarak belirlenmektedir. 31 Mart tarihi itibarıyla işletmenin stoklarında birim fiyatı 385,08 TL, toplam tutarı 123.226 TL olan 320 birim A hammaddesi bulunmaktadır.

2.2.5.3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi

İlk madde ve malzemenin stoka giriş sırasıyla stoktan çıktığını varsayan bir yöntemdir. Bu yöntemde önce satın alınan ilk madde ve malzeme önce çıktığından, stokta kalan ilk madde ve malzeme, daha sonra satın alınmış partilerden oluşur. Tarih

⁸ $(68.400 + 80.000) / (180 + 200) = 390,53$

⁹ $(109.348 + 114.000) / (280 + 300) = 385,08$

olarak işletmeye son olarak giren ilk madde ve malzeme,dönem sonunda işletme stoklarında kalan ilk madde ve malzemedir. Dolayısıyla işletmeye en son giren ilk madde ve malzemelerin maliyetleri baz alınarak stok maliyeti bulunur (Çelik 2016: 251-252).

Bu yöntem işletme stoklarına alınan malların bozulma veya çürüme ihtimali, modasının geçmesi, ambarda uzun süre bekletilmesinin sakıncalı olması gibi faktörler düşünüldüğünde gerçekçi bir yöntem olup, özellikle zaman içerisinde ifade edilen özellikteki ilk madde ve malzeme kullanan işletmelerce elverişli yöntemdir. Ancak bu yöntemde satış hasılatları en eski tarihli ilk madde ve malzemelerin maliyeti ile maliyetlendirilip kâr hesaplandığından özellikle enflasyonist dönemlerde fiktif kâr oluşumuna yol açar. Bu anlamda mükelleflerin aleyhine bir maliyet hesaplama yöntemidir. (Aytulun, Toroslu 2014: 102; Gökkaya 2009: 151).

Hareketli ortalama maliyet yönteminde verilen A hammaddesi örneğinde FIFO yönteminin uygulanması halinde stok kartının görünümü şöyle olacaktır:

Tablo 3: FIFO Yönteminin Uygulanması

Stok Kartı									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	180	380	68.400				180	380	68.400
16.03.2020	200	400	80.000				180	380	68.400
							200	400	80.000
17.03.2020				100	380	38.000	80	380	30.400
							200	400	80.000
23.03.2020	300	380	114.000				80	380	30.400
							200	400	80.000
							300	380	114.000
26.03.2020				80	380	30.400	20	400	8.000
				180	400	72.000	300	380	114.000

Tablo 3'e göre tüketilen ve kalan ilk madde ve malzeme tutarları şu şekilde saptanmıştır: 17 Mart tarihli tüketimden önce Şubat ayından devreden birim fiyatı 380 TL, 180 birim ve 16 Mart tarihinde alınmış birim fiyatı 400 TL, 200 birim hammadde bulunmaktadır. İlk giren ilk çıktığına göre, 17 Mart tarihindeki 100 birimlik çıkış Şubat ayından devreden 180 birimden yapılmıştır. Bunun 380 TL birim maliyeti üzerinden tutarı 38.000 TL'dir. Bu çıkıştan sonra geriye Şubat ayından devreden hammaddeden 80 birim ile 16 Mart tarihinde alınmış hammaddenin tamamı olan 200 birim kalmıştır. Bunlara 23 Mart tarihinde satın alınan 380 TL birim maliyetli 300 birim hammadde eklendikten sonra, 26 Mart tarihinde 260 birimlik hammadde çıkışı olmuştur. İlk giren ilk çıkar yöntemine göre; bu 260 birimin 80 birimi Şubat ayından devredenden, 180 birimi ise 16 Mart tarihinde alınan hammaddeden çıkmış ve böylece Şubat ayından devreden hammaddenin stoktaki miktarı sıfıra düşerken, 16 Mart tarihinde alınan hammaddenin ise stoktaki miktarı 20 birime düşmüştür. 23 Mart tarihli son alım partisinden ise herhangi bir çıkış yapılmamıştır. Mart sonu toplamalarına göre; ilk giren ilk çıkar yönteminde Mart ayında tüketilen hammadde maliyeti 140.400 TL, Mart sonu hammadde stok maliyeti ise 122.000 TL'dir.

2.2.6. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Açısından

Vergi mevzuatında mamullerin maliyetiyle ilgili düzenlemeler VUK'un 275. maddesinde yer almaktadır. İlgili madde kapsamında; *"İmal edilen emtianın maliyet bedeli; mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir), ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluşur."* Kapsamına göre maliyet yöntemlerinden tam maliyet yöntemi, bu hesaplama yöntemine denk gelir.

TMS 2 standardında, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımının üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanarak değişken genel üretim giderlerinin, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılacağı belirtilmektedir (TMS 2 paragraf: 13). Bu ifade ise, normal maliyet yöntemine işaret etmektedir.

BOBİ FRS’de ise tam veya normal maliyet yönteminden bir tanesi seçilerek kullanılabilir. Bunun yanı sıra BOBİ FRS’de faaliyete geçmemiş veya faaliyetleri kalıcı ya da geçici olarak durdurulan bölümlere dair sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetleri içerisinde değil de “*satışların maliyeti*” kaleminde gösterileceği belirtilmiştir (BOBİ FRS 6 paragraf: 12-13).

Görüldüğü üzere, vergi mevzuatında tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ile sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın genel üretim giderleri yani üretimle ilgili tüm giderler üretilen mamul maliyetine aktarılarak stoklarda gösterilir. Ayrıca bu yöntemde sabit genel üretim giderleri üretimde kullanılsın ya da kullanılsın mamullerin maliyetiyle ilişkilendirilirler. Dolayısıyla kapasite kullanımı oranının sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında herhangi bir önemi yoktur. Normal kapasite ve daha üstündeki hacimlerde üretim yapılan dönemlerde normal maliyet ile tam maliyet sistemi arasında vergi mevzuatı yönünden bir farklılık oluşmazken; normal kapasitenin altında yani düşük ya da atıl kapasitedeki üretim seviyelerinde mamullerin maliyetine dağıtılan sabit genel üretim gideri tam maliyet sisteminde artmaktadır (Demireller 2013: 145).

Bu yöntemlerin VUK ve ilgili standartlar açısından karşılaştırması Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4: VUK, TMS 2 Standardı ve BOBİ FRS Açısından Kapsamına Göre Maliyet Unsuları Karşılaştırması

Unsur	VUK Md. 275	TMS 2 Standardı	BOBİ FRS
DİMMG	✓	✓	✓
DİG	✓	✓	✓
Sabit GÜG	✓	✓	✓
Değişken GÜG	✓	Kapasite Kullanım Oranı	Kapasite Kullanım Oranı (Normal Maliyet Yöntemi kullanılması durumunda)
Genel Giderler	İsteğe Bağlı	-	-
Maliyet Yöntemi	Tam	Normal	Tam veya Normal

Kaynak: (Aytulun, Toroslu 2014: 183)

2.2.7. Hizmet Maliyetlerinin Stoklanması Açısından

Hizmet maliyetlerinin stoklanması konusu VUK ile TMS 2 standardı ve BOBİ FRS arasındaki en önemli farklılıklardan birisidir. Vergi mevzuatımızda hizmetlerin stoklanmasına ilişkin izin, yalnızca yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri içindir. Bunlar dışındaki hizmet işletmelerinde hizmetler stoklanamaz. Dolayısıyla VUK’da hizmetlerin stoklanabilmesine yönelik herhangi bir düzenleme yer almamaktadır (Aytulun, Toroslu 2014: 183).

Mevcut muhasebe sistemimizde hizmet işletmelerinde, üretilen hizmet maliyeti, üretim işletmelerine göre farklılıklar gösterir. Üretim işletmelerinde, üretimi tamamlanan mamuller, önce stok hesaplarına alınır. Daha sonra ise satılan kısmın maliyeti, stoklardan çıkarılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktararak giderleştirilir. Hizmet işletmelerinde ise, hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktararak giderleştirilir. Sadece hizmet işletmesi olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde, hizmet maliyetleri inşaat ve onarım işleri devam ettiği sürece, stok maliyeti hesabı niteliğinde olan 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında aktifleştirilir (Demireller 2013: 141;

Güngörmüş, Boyar <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4716>, Erişim Tarihi: 11.11.2019).

TMS 2 standardı ile birlikte hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması uygulamaya dahil edilmiş olup hizmet işletmelerinde ortaya çıkan stok maliyetleri standardın 19. paragrafında düzenlenmiştir. Bu paragrafa göre; *“Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tabloları gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir”* (TMS 2 paragraf: 19).

BOBİ FRS'nin hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyetine ilişkin paragrafında ise; *“Hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınır”* şeklinde ifade edilmiştir (BOBİ FRS paragraf: 17). BOBİ FRS'nin ilgili düzenleme kapsamında TMS 2 standardının 19. paragrafıyla uyumlu olduğu görülmektedir.

TMS 2 standardının ilgili paragrafında, bu maliyetlerin, *“dönemsellik kavramı”*na elverişli bir şekilde, hasılatın gelir şeklinde yansıtılmadığı hallerde, stoklanabileceği öngörülmektedir. Dolayısıyla TMS 2 standardında stok kavramı sadece ticari mal, mamul ya da ilk madde ve malzeme şeklindeki kalemleri değil henüz bir hâsılat ile eşleştirilecek aşamaya gelmemiş hizmet maliyetlerini de içermektedir. TMS 2 standardına böyle bir hüküm getirilmesi, dönemsellik ilkesi gereğidir. Dönemsellik ilkesine göre döneme ait gelir ve giderlerin karşılaştırılması esastır. Bu ilke gereği maliyetlerin sonuç hesaplarına yansıtılmadığı durumlarda aktifleştirilmesi gerekmektedir (Demireller 2013: 141).

Vergi sisteminde hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği öngörülmediği için THP'nda buna ilişkin açılan bir hesap bulunmamaktadır. Şayet standartta, dönemsellik kavramı gereği hizmet üretim maliyetlerinin hasılatın gelir

olarak yansıtılmadığı hallerde stoklanabileceği öngörüldüğünden, ilgili standart ile uyum sağlanabilmesi açısından, yeni hesap planı taslağında henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan maliyetler “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı” ve üretimi yapılmasına rağmen henüz satışı yapılmamış stok niteliğindeki üretim maliyetlerinin takip edildiği “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı” oluşturulmuştur. İlgili hesaplara yer verilmesi ile dönemsellik ilkesine uygunluk sağlamanın yanı sıra hizmet üretim maliyetlerinin, stoklanabilir maliyet olarak aktifleştirilmesi sağlanmıştır (Akdoğan 2020: 128).

Bu konuyu örnek yardımıyla şöyle inceleyebiliriz:

Örnek: 2012 Eylül’de bir reklam ajansı, müşterisi için 4 ay devam edecek toplam bütçesi 600.000 TL olan bir reklam kampanyasına başlamıştır. 480.000 TL tahsilat 31 Aralık 2012 tarihine kadar yapılmış olup, söz konusu kampanyaya ilişkin 31 Aralık 2012’ye dek toplamda 400.000 TL harcama gerçekleştirilmiştir. KDV ve kapanış kayıtları dikkate alınmamıştır (Aytulun, Toroslu 2014: 184).

VUK ve TMS 2 bakımından yapılması gereken muhasebe kayıtları şöyledir:

VUK Bakımından Muhasebe Kaydı;

XX.XX.2012		
740 HÜM Hs.	400.000	
740.01 A Reklam Kampanyası		
XXX İlg. Hs.		400.000
XX.XX.2012		
102 Bank. Hesabı	480.000	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		480.000

31.12.2012			
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	400.000		
741 Hizmet Üretim Maliyeti			
Yansıtma Hesabı		400.000	
31.12.2012			
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yans. Hs.	400.000		
740 HÜM Hs.		400.000	
740.01 A Reklam Kampanyası			

2012 Yılına Ait Gelir Tablosu:

Satışlar	480.000
Sat. Hizmet Maly. (-)	400.000
Brüt Satış Kârı	80.000

TMS 2 Bakımından Muhasebe Kaydı;

XX.XX.2012			
740 HÜM Hs.	400.000		
740.01. A Reklam Kampanyası			
XXX İlg. Hs.		400.000	
XX.XX.2012			
102 Bank. Hesabı	480.000		
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		480.000	

...

31.12.2012		
154 Tamamlanmamış Hizmet		
Maliyetleri Hesabı ¹⁰	80.000	
154.01. A Reklam Kampanyası		
622 Satılan Hizmet Maliyeti		
Hesabı (-)	320.000	
741 Hizmet Üretim		
Maliyeti Yansıtma		
Hesabı		400.000

31.12.2012		
741 HÜM Yans. Hs.	400.000	
740 HÜM Hs.		400.000
740.01. A Reklam Kampanyası		

...

01.01.2013		
740 HÜM Hs.	80.000	
740.01. A Reklam Kampanyası		
154 Tmamlanmmış		
Hzm. Mlytl. Hs.		80.000
154.01. A Reklam Kampanyası		

2012 Yılı Gelir Tablosu:

Satışlar	480.000
SHM (-)	320.000

¹⁰ İşin toplamının %80'i (600.000 x %80 =480.000) tahsil edilmiştir. Dolayısıyla yapılan harcamanın da %80'i giderleştirilmiş, %20'si ise aktifleştirilmiştir.

Brüt Satış Kârı

160.000

İlgili standart kapsamında, hizmet üretim maliyetlerinin gelirle ilişkili olmayan kısmı aktifleştirildiğinde meydana gelen kârın, VUK kapsamında gerçekleştirilen muhasebeleştirmede oluşan kârdan daha fazla olduğu görülmektedir.

2.2.8. Satın Alma (Borçlanma) Maliyetinin Belirlenmesi Açısından

“İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardını uygularlar” (TMS 23 paragraf: 2). TMS 23 standardında borçlanma maliyetleri *“bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katılan faiz ve diğer giderler”* şeklinde ifade edilmiştir (TMS 23 paragraf: 5). Buradan hareketle; standardın konusunu kısa vadeli Türk Lirası, uzun vadeli Türk Lirası, yabancı para cinsinden borçlanmalara ilişkin kur ve faiz farklarının muhasebeleştirilmesi oluştururken, borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dâhil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konuların bu standart kapsamında olmadığı standardın 3. paragrafında ifade edilmiştir (Demireller 2013: 142).

TMS 23 standardında; *“İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.”*Bu paragraftan hareketle; “özellikli varlıklar” kapsamındaki borçlanma maliyetlerinin işletmeler tarafından aktifleştirilebileceği vurgulanmıştır (TMS 23 paragraf: 8).

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklendiği birtakım koşullar TMS 23 Standardında belirlenmiştir. Bu kapsamda; özellikli varlık niteliğindeki stoklara dair katılan borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilmelidir (Demireller 2013: 142).

VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS arasında stoklar satın alınırken vade farkı olup olmaması açısından uygulama farklılıkları bulunmaktadır. VUK’a göre vade farkları ayrıştırılmazken, TMS 2 standardında bütün vade farkları ayrıştırılır. BOBİ FRS’de ise, 1 yıldan uzun vadeli stok alımlarında vade farkının ayrıştırılacağı ve peşin fiyat üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir (Karacan, Uygun 2018: 802).

TMS 2 standardı ile BOBİ FRS'nin borçlanma maliyetleri hususunda birbiriyle uyum içerisinde olduğu görülmektedir. TMS 2 standardında özellikli varlık niteliğindeki stokların borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dâhil edilir. Aksi durumda oluştukları dönemde kâr ya da zarara yansıtılır. BOBİ FRS'de stokların üretimi bir yıldan uzun sürmesi durumunda katlanılan borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dâhil edilir. Aksi halde oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. VUK'ta ise herhangi bir ayırım söz konusu değildir (Akdoğan 2020: 126).

Vade farkları, kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin bilgiler VUK ve TMS 2 standardı ve BOBİ FRS açısından kısaca şöyle ele alınabilir:

2.2.8.1. Vade Farkları

VUK'un 262. maddesinde "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla satın alma bedeli; sigorta, taşıma, hamaliye, gümrük giderleri, gümrük vergileri, montaj, belirli dönemlere ilişkin olmak üzere finansman giderleri (faiz, komisyon, kur farkları, vade farkları), akreditif giderleri satın alınan stok türlerinin maliyetine dâhil edilebilir (Kılıç, Önal 2021: 185). Bu bilgilerden hareketle, VUK'a göre stoklar vade farkı ayrıştırılmadan vadeli değer ile muhasebeleştirilmektedir.

TMS 2 standardında bu durum "*İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen, finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır*" şeklinde ifade edilmiştir (TMS 2 paragraf: 18).

BOBİ FRS'de ise; "*Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir*" şeklinde belirtilmiştir (BOBİ FRS 6 paragraf: 8).

Stokların vade farkı ayrıştırmasında VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS arasında farklı düzenlemelerin bulunduğu görülmektedir.

2.2.8.2. Kur Farkları

VUK Genel Tebliğinde; satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olup, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete dâhil edilmesi mecburi tutulmuştur. Stokta kalan emtiaya ilişkin olarak daha sonra oluşacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması ya da maliyete eklenmesi işletmenin tercihine bırakılmıştır (Selvi, Ercan 2018: 50).

TMS 2 standardına göre; *“Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır”* şeklinde ifade edilmiştir (TMS 2 paragraf: 11). Paragraf göz önünde bulundurulduğunda; satın alma maliyetlerinin içerisinde, alışa dair katlanılan kur farkı giderlerinin bulunmadığı görülmektedir.

TMS 23 standardı kapsamında özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklara ilişkin kur farklarının ise; “Özellikli Stok”un maliyetine yansıtılması gerekmektedir (satışa hazır hale gelinceye kadar olan kısmına dair). BOBİ FRS’de stokların üretimi 1 yıldan uzun sürdüğünde katlanılan borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dâhil edilirken, üretilmesi 1 yıldan kısa süren stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Genel perspektifte BOBİ FRS ile standardın birbiriyle uyumlu olduğu, aralarındaki tek farkın BOBİ FRS’de 1 yıllık net bir süre belirtilirken standartta “uzun bir süre” kavramının getirilmesidir ki bu sürenin belirlenmesi işletmenin tercihine bırakılmıştır (Akdoğan 2020: 126; Selvi, Ercan 2018: 50).

2.2.8.3. Kredi Faizleri

VUK’ta emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır (VUK madde: 274). VUK’un 262’nci maddesinde ise maliyet bedeli; iktisadi bir

kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ek diğer giderlerin toplamı şeklinde ifade edilmiştir.

Bu düzenlemelerden işletme tarafından çekilen kredi emtia alımında kullanılmışsa, iktisadi kıymetin edinilmesi münasebetiyle yapılan ek diğer giderlerden olması dolayısıyla, kredi faizlerinden emtianın maliyetine pay verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Yamaç 2013: 80).

238 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile finansman giderlerinin durumuna açıklık getirilmiştir. Bu Tebliğde şirketlerin finansman sağlamak amacıyla bankalar ya da benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri mecburi değildir. Buna göre mükellefler ilgili ödemelerini direkt olarak gider şeklinde kayıt altına alabilecekleri gibi, stokta bulunan emtiaya denk gelen kısmı diledikleri zaman maliyete ekleyebileceklerdir (Çelik 2016: 247).

TMS 2 standardında kredi faizlerinin stok maliyetine yüklenmesine izin verilmemekte, stokların stoklarda peşin satış bedelleri ile bulunması gerekli olmaktadır. Bundan dolayı maliyete yüklenmeyen borçlanma maliyetleri doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir (Aytulun, Toroslu 2014: 195).

BOBİ FRS'de de benzer şekilde stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılacağını, fakat üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerinin stokların satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edileceği hüküm altına almıştır (Karacan, Uygun 2018: 803).

Kredi faizlerinin izlenmesi hususunda VUK ile ilgili standartlar arasında farklı düzenlemelerin bulunduğu, genel perspektifte standartların birbiriyle uyumlu olduğu görülmektedir.

2.3. Stokların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Açısından İncelenmesi

30318 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede 29 Temmuz 2017 tarih 56 sıra numaralı “*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ*” KGK tarafından ilan edilmiştir. 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasındaki dönemlerde uygulanmak için yürürlüğe giren bu Tebliğ ile; bağımsız denetime tabi olup, TFRS kullanmayan işletmelerin münferit ile konsolide finansal tablolarının karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sağlaması amaçlanmıştır (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 27.05.2020).

Bağımsız denetime tabi işletmelerin¹¹ birleştirilmiş ve münferitmali tablolarında 2013 yılı hesap dönemine dair TFRS uygulamaları KGK tarafından öngörülmüştür. Bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin tespit edilmesine dair kriterler ilk olarak 2013 yılında yayımlanan 2012/4213 sayılı BKK¹² ile belirlenmiştir. Bu kıstaslar 2014, 2015 ve 2016 yıllarında, ilgili BKK’deki değişikliklerle fazla sayıda işletmeyi dâhil ederek her yıl tekrar belirlenmiştir. 2018’de yayımlanmış olan 2018/11597 sayılı BKK¹³ (mad: 6) ile 2012/4213 sayılı BKK yürürlükten kaldırılmıştır. 2018/11597 sayılı BKK ile bağımsız denetime tabi olma ölçütleri bir kez daha belirlenerek, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı genişletilmiştir (Şenel, Arslan 2020: 110-111).

2018/11597 sayılı BKK madde: 3’e göre Bağımsız denetime tabi olmanın genel ölçütleri şöyledir (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 27.05.2020):

Aşağıda belirtilen şirketler, 6102 sayılı TTK ile 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK hükümleri kapsamında bağımsız denetime tabidir:

¹¹ 26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bağımsız denetime tabi şirketler tayin edilmiştir. Bu şirketler, 6102 sayılı TTK’nin 397/4. maddesi gereğince Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen bağımsız denetime tabi olan işletmeleri ifade eder (03/161 sayılı Kurul Kararı mad: 2/a). İlgili BKK kapsamında şirketlerin bağımsız denetimine tabi olmasına ve bu kapsamdan çıkarılmasına dair konular, KGK tarafından yayımlanan 01/72 sayılı 14.02.2019 tarihli Kurul Kararıyla belirlenmiştir.

¹² 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazete

¹³ 26.05.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete

a) Herhangi bir kritere bağılı olmaksızın ekli (I) sayılı listede yer alan işletmeler.

b) Aşağıda belirtilen 3 kriterden en az ikisinin eşik değerlerini sırayla iki hesap döneminde aşan diğer işletmeler:

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

- i) 15 milyon TL aktif toplamı.
- ii) 50 çalışan sayısı.
- iii) 20 milyon TL yıllık net satış hasılatı.

2) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:

- i) Aktif toplamı 30 milyon TL
- ii) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL
- iii) Çalışan sayısı 125 kişi.

3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler dışındaki şirketler için eşik değerler:

- i) Aktif toplamı 35 milyon TL
- ii) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL
- iii) Çalışan sayısı 175 kişi.

2018/11597 sayılı BKK'deki (I) ve (II) sayılı liste Ek 1'de yer almaktadır (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.02.2021).

KGK, 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulamaları gerekli kılmış, ancak bağımsız denetim kapsamının genişletilmesi ile daha fazla sayıda işletmenin TFRS uygulamak zorunda kalması ve bunun işletmelere ilave maliyetler yüklemesinden dolayı KGK tarafından 2014 yılında KAYİK'lerin TFRS uygulamaları, bunun dışında kalan denetime tabi işletmelerin isteğe bağılı olarak TFRS uygulayabilecekleri, TFRS uygulamak istemeyenlerin ise Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan yürürlükteki mevzuatı olan MSUGT'ni esas almaları

öngörülmüştür. Bu düzenleme, birtakım eksikliklere yol açmıştır. Söz konusu eksikliklerin giderilmesi amacıyla KGK tarafından yeni bir Kurul Kararı alınarak 29221 sayılı ile 30.12.2014 tarihinde Resmî Gazete’de ilan edilmiştir. İlgili Karar ile yürürlükte bulunan mevzuata “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” eklenmiştir. 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak kaydıyla ilan edilen bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS uygulamayan şirketlerde MSUGT ve İlave Hususlar’ın yerine geçecek olan BOBİ FRS, KGK tarafından yapılan son düzenlemedir (Kaya 2018: 263-264). Diğer bir ifadeyle, BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup KAYİK’ler dışında kalan orta ve büyük boy işletmelerin uygulayacağı standart setidir (Aktaş Mozeikçi, Tüter Şahinoğlu 2018: 41).

Orta ve büyük boy işletmelerle KAYİK’lerin dışında kalan bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için mevcut durumda MSUGT dışında bir yönerge bulunmamaktadır. Bu kapsamda, KGK tarafından bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen KÜMİ FRS oluşturulmasına karar verilmiştir (Akbulut, Can 2020: 87).

Şubat 2019 itibarıyla tamamlanan KÜMİ FRS çalışmaları, oluşturulan çalışma gruplarınca değerlendirilmiştir. İlgili çalışma grupları arasında ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanları, meslek örgütleri ve özel sektör temsilcileri ile akademisyenler bulunmaktadır. İlgili grubunun son toplantısı Nisan 2019’da gerçekleştirilerek, taslak metin kamu kuruluş ve kurumlarıyla kamuoyunun görüşlerine sunulacak biçimde oluşturulmuştur. KÜMİ FRS seti taslağının 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren uygulanması için yürürlüğe konulması beklenilmektedir (www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 27.05.2020).

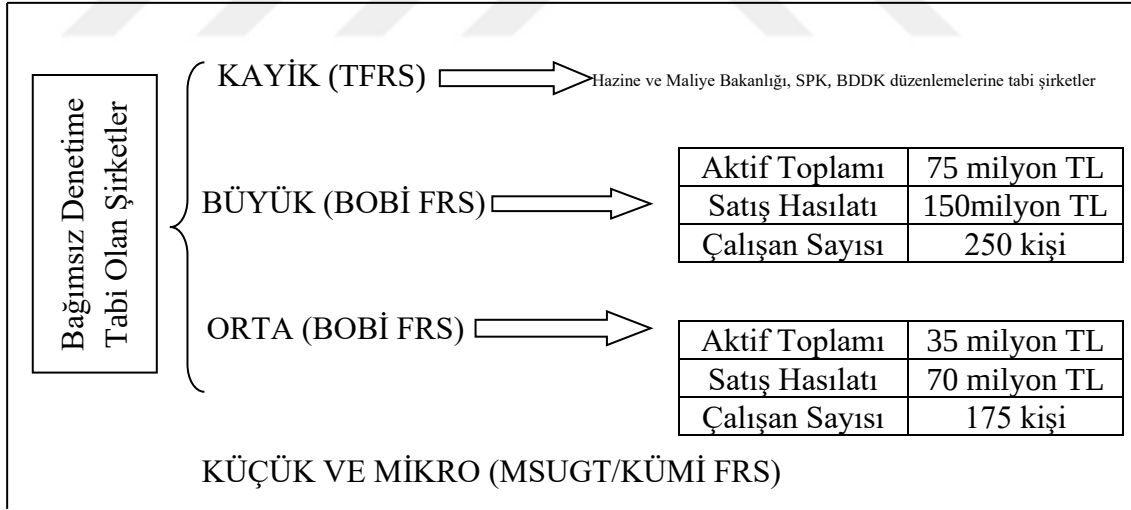
Ülkemizde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamına giren işletmelerin hangi işletmeler olduğu Tablo 5’te gösterilmektedir (Ataman, Cavlak 2017: 156; Gökçen vd. 2019: 417).

Tablo 5: TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayan/Uygulayacak Olan İşletmeler

		UYGULAMA				
		Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT	KÜMİ FRS
İŞLETME	KAYİK	✓	✓	-	-	-
	Büyük Ölçekli	✓	*	✓	-	-
	Orta Ölçekli	✓	*	✓	-	-
	Küçük Ölçekli	-	-	-	✓	✓

* Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler, TFRS'yi ihtiyari olarak uygulamayı tercih etmezlerse BOBİ FRS uygulamak zorundadır.

BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve TMS/TFRS uygulayacak şirketlerin sınırları Şekil 2'de gösterilmektedir (Akbulut, Can 2020: 89).



Şekil 2. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak İşletmelerin Hadleri

Bağımsız muhasebe denetimine tabi olan ve TFRS uygulayan KAYİK, emeklilik fonları, ihraç yapanlar, sermaye piyasası kurumlarıyla faaliyette bulundukları alanlar, işlem hacimleri, bankalar, halka açık şirketler, sigorta, reasürans, emeklilik, faktöring, finansman, finansal kiralama, varlık yönetim şirketleri; istihdam sağladıkları personel sayısı gibi birtakım kriterler kapsamında

büyük anlamda kamuoyunu ilgilendirdiğinden ötürü kurum tarafından bu bazda değerlendirilen kuruluşları ifade etmektedir (Bozcuk vd. 2018: 130).

Bir işletmenin bağımsız denetime bağlı olması ve ilgili standart kapsamında büyük işletme niteliğine dâhil olması için Şekil 2’de belirtilen Aktif Toplamı, Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı ölçütlerinden minimum iki ölçütün kritik değerlerini, varsa bağlı ortaklıkları ile beraber, peş peşe iki raporlama dönemi içerisinde geçmesi gereklidir. Tebliğdeki üç ölçütten en az ikisinin kritik değerlerinin peş peşe iki raporlama döneminde altında seyretmesi halinde büyük işletme tanımını karşılayan işletme artık büyük işletme şeklinde değerlendirilmemektedir. Bir işletmenin bağımsız denetime bağlı olma ve ilgili standart kapsamında orta boy işletme niteliğine dâhil olması için Şekil 2’de belirtilen Aktif Toplamı, Satış Hasılatı ve Çalışan Sayısı ölçütlerinden minimum iki ölçütün eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıkları ile beraber, peş peşe iki raporlama döneminde geçmesi gereklidir (Aktaş Mozeikçi, Tüter Şahinoğlu 2018: 41; Ataman, Gökçen 2017: 26-27).

İki yıl geçmediği sürece BOBİ FRS’yi uygulayan işletmeler, TFRS’yi isteklerine bağlı uygulayamazlar. TFRS’yi isteklerine bağlı olarak uygulayan işletmelerin ise, en az iki yıl TFRS’yi uygulamaları dâhilinde BOBİ FRS’yi uygulayabilirler (Ataman, Gökçen 2017: 26).

Bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlamayan işletmeler KÜMİ olarak tanımlanmaktadır ve MSUGT uygulamalarına tabidir. Bu işletmeler için ayrı bir finansal raporlama standardı olan KÜMİ FRS taslak metin olarak yayımlanmıştır. KÜMİ FRS’nin, 01.01.2022 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması beklenmektedir. KÜMİ, taslak halinde olan KÜMİ FRS uygulamaya girinceye dek MSUGT’ni uygulamayı sürdüreceklerdir (Şenel, Arslan 2020: 115-116).

BOBİ FRS’nin genel özellikleri kısaca şöyle özetlenebilir (Yılmaz 2017: 1867; www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 27.05.2020):

- 27 bölümden oluşmaktadır. İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği bütün muhasebe işlemlerine ilişkin esasları belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlamaktadır.

- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları uygulamalarının yanı sıra AB düzenlemeleri ile de uyumludur.
- AB Muhasebe Direktifindeki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerinin yanı sıra terimler sözlüğüne de yer verilmiştir.
- Bölümler sade ve anlaşılır bir dille yazılmıştır.

BOBİ FRS’nin stoklarla ilgili bölümü “Bölüm 6 Stoklar” bölümüdür. Çalışmanın bu kısmında, BOBİ FRS Bölüm 6’daki stoklara dair muhasebe ilkeleri ile ilgili standart ve VUK hükümleri karşılaştırmalı analiz tekniği kullanılarak incelenecektir.

2.3.1. Amaç, Kapsam ve Ölçüm

Standartların her ikisinin de ilk maddelerinde stoklara ilişkin standart oluşturmanın amaçları ifade edilmiştir. Bu amaçlar benzer olmayan cümlelerle ele alınmışsa da, her iki standardın da amacı; işletmenin stokları ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır (Kaya 2018: 273).

BOBİ FRS 6’nın 2. paragrafında TMS 2 standardının ise 6. paragrafında açıklanan stok kavramı birbiriyle aynı olup, her iki standartta da stoklar; olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmıştır.

TMS 2 standardının 6. paragrafında stoklar kavramının yanı sıra net gerçekleşebilir ve gerçeğe uygun değer tanımlarına yer verilmiştir. BOBİ FRS’de ise stoklar tanımına ek olarak yalnızca net gerçekleşebilir değer tanımlanmıştır.

Her iki standartta da stok hükümlerinin, “*finansal araç niteliğindeki stoklar, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler*” haricindeki stoklar için uygulamaya alınacağı belirtilmekle birlikte TMS 2

standardında inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle direkt olarak ilişki kurulabilen hizmet sözleşmeleri dâhilinde oluşan yapılmakta olan işler de uygulamanın haricinde bırakılmıştır. BOBİ FRS’de ise inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri stok olarak kabul edilmektedir. Ayrıca TMS 2 standardında “tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar ve stoklarını, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stokların” stoklara dair değerlendirme kriterlerine bağlı olmayacağı belirtilmiştir (Kaya 2018: 273).

BOBİ FRS 6 ve TMS 2 standardında stokların net gerçekleşebilir ve maliyet değerinden düşüğüyle değerlendirileceği belirtilmiştir (TMS 2 paragraf: 9; BOBİ FRS 6 paragraf: 4). TMS 2 standardından farklı olarak BOBİ FRS’de borsalar ya da örgütlenmiş diğer piyasalarda işlem gören stok özelliğindeki altınla çeşitli kıymetli madenlerin, piyasa değerleri üzerinden raporlama dönemi sonlarında ölçüleceği ifade edilmiştir (BOBİ FRS 6 paragraf: 5).

2.3.2. Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

“Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir” (BOBİ FRS 6 paragraf: 6; TMS 2 paragraf: 10).

VUK’un 274. maddesine göre, satın alınan emtia ve imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. VUK’un 262. maddesinde ise; maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

Bu bilgiler ışığında, standartlar ile VUK hükümlerinin bu hususta uyumlu olduğu görülmektedir.

2.3.2.1. Satın Alma Maliyeti

BOBİ FRS 6’da stokların satın alma maliyetlerinin; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerdiği belirtilmiştir. Ayrıca, bu maliyet tespit

edilirken ticari iskontoların, indirimlerin vb. kalemlerin, stoğun satın alma maliyetinden indirileceği ifade edilmiştir (BOBİ FRS 6 paragraf: 7).

Satın alınan stok maliyetinin belirlenmesinde BOBİ FRS 6 ve TMS 2 standardı arasında farklılaşan tek husus; stokların alış koşuludur. BOBİ FRS 6'da bilhassa alışların vadeli olması durumunda vade farkı ayrıştırması uygulanıp uygulanmayacağı hususunun vade uzunluğuna göre ele alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm kapsamında; alımların vadeli olması halinde, bir yıl ya da daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stokların, ödenen veya ödenecek nakit tutar üzerinden vade farkı ayrıştırılmaksızın ölçülmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ödeme vadesinin bir yıldan uzun olması koşuluyla edinilen stoklarınsa, vade farkı ayırt edilerek nakit bedelden ölçülmesi gerektiği BOBİ FRS 6'da hükme bağlanmıştır. Bu hüküm kapsamında; bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir (Selvi, Ercan 2018: 49; Gücenme Gençöğlu 2017: 12).

TMS 2 standardına göre; bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2 paragraf: 18). Bu bilgilerden hareketle, ilgili standartta bir yıldan uzun ya da kısa şeklinde herhangi ayırımın söz konusu olmadığı görülmektedir.

VUK'da ise, vadenin uzunluğu göz önüne alınmaksızın, vade farkı ayırımı yapılmadan tamamı malın maliyetine eklenmelidir. Fakat, işletme alacakları reeskonta tabiyse stokların vadeli alınmasından oluşan borçlar da reeskonta tabi tutulmalıdır (Selvi, Ercan 2018: 49).

Stoklara dair borçlanma maliyetleri BOBİ FRS ve standarda göre ortaya çıktıkları dönemde zarar ya da kâra aktarılır. Fakat borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklenme koşulları bakımından ikisi de farklılık arz etmektedir. BOBİ FRS 6'nın 9. paragrafında üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerinin satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilebileceği ifade edilmiştir. Bu hüküm TMS

2’de özellikli varlık niteliği taşıyan stoklar için geçerli olmaktadır (Kaya 2018: 275-276).

BOBİ FRS kapsamında üretimi gerçekleştirilen stokların üretim sürelerine göre borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek hususlar Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: BOBİ FRS Kapsamında Üretimi Gerçekleştirilen Stokların Üretim Sürelerine Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	Üretilmesi Bir Yıldan Daha KISA Olan		Üretilmesi Bir Yıldan Daha UZUN Olan	
	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar	Gider	Gider/Gelir	Maliyet	Maliyet
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	Gider	Gider/Gelir	Gider	Gider/Gelir

Kaynak: (Selvi, Ercan 2018: 50)

TMS 23 Standardı’na göre; özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri hariç tutulmak üzere stoklar ile ilişkili borçlanma maliyetlerinin döneme direkt olarak gider yazılması gerekmektedir. Bundan dolayı, faiz ve kur farklarının stok maliyetine dâhil edilmemesine rağmen, özellikli stoklara ait faiz ve kur farkları gibi borçlanma maliyetleri ilgili özellikli stokun satış aşamasına gelinceye kadar olan kısmı için özellikli stokun maliyetine yansıtılması gerekmektedir. Genel perspektifte, standartlar kendi aralarında uyumlu olup, standartlar arasında tek ayrılan nokta; BOBİ FRS’de bir yıllık net süre belirtilirken, TMS 2 standardında uzun bir süre kavramı getirilmesidir. Bu sürenin belirlenmesindeki karar ise işletmenin inisiyatifindedir (Selvi, Ercan 2018: 50). TMS 2 kapsamında stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine dair özet bilgiler Tablo 7’de bulunmaktadır.

Tablo 7: TMS 2 Standardına Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	ÖZELLİKLİ STOKLAR		DİĞER STOKLAR	
	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar	Maliyet	Maliyet	Gider	Gider/Gelir
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	Gider	Gider/Gelir	Gider	Gider/Gelir

Kaynak: (Selvi, Ercan 2018: 50)

VUK'da ise, satın alınan ya da üretilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmış olup, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete dâhil edilmesi zorunlu tutulmuştur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra oluşacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete dâhil edilmesi ile işletmelerin kullandıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri konularında inisiyatif işletmelerdedir (Selvi, Ercan 2018: 50). VUK kapsamında stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine dair özet bilgiler Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 8: VUK'a Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	FAİZ	KUR FARKI
İşletme Aktifine Dâhil Edilene Kadar	Maliyet	Maliyet
İşletme Aktifine Dâhil Edildikten Sonrası	Maliyet / Gider	Maliyet / Gider - Gelir

Kaynak: (Selvi, Ercan 2018: 50)

Bu bilgilerden hareketle; vade farklarıyla borçlanma maliyetlerinin stok maliyetiyle ilişki kurulması hususunda standartların uyum içerisinde olduğu, VUK ile aralarında değişiklikler bulunduğu ifade edilebilir.

Stok alımında bedelin, alınan stoktan ayrı özellikler ile nitelikteki parasal olmayan varlıklarla ödenmesi durumunda alınan stokun değeri; verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Bu değer güvenilir olarak ölçülememesi halinde; alınan stokun gerçeğe uygun değeri temel alınarak ölçülür. Bu değer de güvenilir olarak ölçülememesi halinde; defter değeri göz önünde bulundurularak ölçülür (Ataman, Gökçen 2017: 90).

2.3.2.2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden dağıtım yoluyla mamul maliyetine eklenen maliyetleri içerir (Ataman, Gökçen 2017: 91).

“Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi)” (BOBİ FRS 6 paragraf: 12-13).

BOBİ FRS’de normal maliyet yönteminin kullanılması durumu *“normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasitesine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Normal maliyet yönteminin kullanıldığı durumda,*

değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır” şeklinde açıklanmıştır (BOBİ FRS 6 paragraf: 13).

TMS 2 standardında *“Sabit genel üretim giderleri, üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dağıtılır”* denilerek, genel üretim giderlerinin sabit kısmının bütününün dönüştürme maliyet unsuru şeklinde maliyete dâhil edilip edilmeyeceği işletme seçimine bırakılmamıştır. Dolayısıyla standartta normal kapasiteye denk gelen bölümün maliyete alınması, diğer bölümün ise döneme doğrudan gider kaydedilmesi hüküm altına alınmıştır (Selvi, Ercan 2018: 52).

VUK’un 275. maddesi göz önünde bulundurulduğunda; tam maliyet yönteminin stok maliyeti hesaplama yöntemi olarak kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır (Kılıç, Önal 2021: 186).

Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılacak maliyet yöntemlerinin standartlar ve VUK bakımından kıyaslanması Tablo 9’da özetlenmiştir.

Tablo 9: Maliyet Yöntemlerinin TMS 2, VUK ve BOBİ FRS Bakımından Kıyaslanması

	BOBİ FRS	TMS 2	VUK
Kullanılacak Maliyet Yöntemleri	Tam veya Normal Maliyet	Normal Maliyet	Tam Maliyet

Bu bilgilerden hareketle; BOBİ FRS kapsamında “Tam Maliyet Yöntemi” veya “Normal Maliyet Yöntemi”nin, TMS 2 standardı kapsamında “Normal Maliyet Yöntemi”nin, VUK kapsamında ise “Tam Maliyet Yöntemi”nin kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.3.2.3. Diğer Maliyetler

Bu maliyetler *“Sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları takdirde stok maliyetine dâhil edilir”* (BOBİ FRS 6 paragraf: 14).

Stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetler ise, oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Stokların maliyetine dâhil edilmeyen maliyetler şöyle sıralanabilir (BOBİ FRS 6 paragraf: 15).

- Normalin üstünde gerçekleşen; fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.
- Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- Satış giderleri.

2.3.3. Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti

Hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyeti BOBİ FRS 6'nın 17. paragrafında düzenlenmiştir. Bu paragrafa göre, hizmet sağlayan işletmelerde satışı yapılana kadar stoklanabilen hizmetler, hizmet üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçülür. Hizmetin sunulmasında direkt olarak görevde bulunan personellerin ücretleri ve diğer maliyetleriyle hizmetin sunulmasıyla ilişki kurulabilen giderler temelde hizmet stoku maliyetlerini kapsar (Ataman, Gökçen 2017: 92). Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınır (BOBİ FRS 6 paragraf: 17).

İlgili düzenleme standardın 19. paragrafı ile uyum göstermektedir. Standardın ilgili paragrafında “*Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır*” (TMS 2 paragraf: 19). Bu hüküm, hizmet üretim süreci tamamlanmamış veya tamamlanmasına rağmen satış yapılmamış hizmet maliyetlerine bilançoda stoklar hesap grubu içerisinde yer verilmesinin gerekli olduğu anlamını taşımaktadır. Bu kapsamda, standartta; bilançoda “*Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri*” ile “*Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri*” adlı stok kalemlerinin bulunması tavsiye edilmekteyken, BOBİ FRS düzenlemelerinde ve finansal durum tablosunda benzer hesaplar bulunmamaktadır (Gençoğlu 2017: 13; Kaya 2018: 276). Ancak Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (Taslak) incelendiğinde, bu hesapların yer aldığı görülmektedir.

Bu konuya ilişkin standartlarda ifade edilen anlamda stok tanımı VUK hükümleri çerçevesinde yapılmamıştır. VUK hükümleri kapsamında bu maliyetler döneme doğrudan gider şeklinde yansıtılmaktaysa da; vergi incelemelerinde, gelir ve giderlerin raporlaştırılmasında dönemsellik ve denkleştirme ilkelerine uyum göz önünde bulundurulmaktadır (Selvi, Ercan 2018: 53-54).

2.3.4. Stok Maliyetlerinin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Her iki standartta da stok maliyetlerinin ölçümüyle ilgili teknikler; *“Sonuçlar maliyete yakın olması durumunda, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılabilir. Standart maliyetler; hammadde ve malzemenin, işçiliğin, etkinliğin ve kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate alır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. Perakende yönteminde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjı yüzdesi çıkarılarak belirlenir”* şeklinde ifade edilmiştir (TMS 2 paragraf: 21-22; BOBİ FRS 6 paragraf: 19).

İlgili standartta BOBİ FRS’den farklı olarak, perakende yönteminin hangi işletmelerce, ne gibi hallerde kullanılacağına ve hesaplanmasına dair ek bilgilere yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi standartlarda, sonuçların maliyete yakın olması halinde, stok maliyetinin ölçümüne ilişkin olarak standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi yöntemlerin kullanılabileceği belirtilmiştir. Ancak bu ölçüm teknikleri VUK açısından geçerli olmamasına rağmen dönem içinde standart maliyet yöntemi uygulanmış ve yıl sonunda da sonuçlar fiili maliyete dönüştürülmüşse, standart maliyet yönteminin kullanılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. VUK'un 190. maddesine göre büyük mağazalar ve eczanelere envanterlerini 3 yılda bir, sınai işletmelere ise gerektiğinde 2 veya 3 yılda bir envanter çıkarma izni verilmiştir (Kılıç, Önal 2021: 186).

2.3.5. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

BOBİ FRS ve TMS 2 standardında, *“Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip bütün stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır.*

Niteliği veya kullanımı farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir” (TMS 2 paragraf: 25; BOBİ FRS 6 paragraf: 20).

“Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın kendi özel maliyeti belirlenerek tespit edilir(Gerçek parti maliyet yöntemi). Belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir.” BOBİ FRS’de“Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir” (TMS 2 paragraf: 23-25; BOBİ FRS 6 paragraf: 20-21).

BOBİ FRS’de bu konuya ilişkin yer alan hükümler TMS 2 standardı ve VUK ile uyum göstermektedir. Farklı olarak TMS 2 standardında ilave bilgilere de yer verilmiştir.

2.3.6. Değer Düşüklüğü

“Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır”(BOBİ FRS 6 paragraf: 22).

Bir hammadde ve malzeme kullanılarak üretilen mamulün,maliyetinden daha aşağıda satılmasının beklenmemesi halinde bu malzeme ve hammadde için değer düşüklüğü ayrılmazken, maliyetinden daha aşağıda satılmasının beklenmesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılır. Başka bir deyişle; malzeme ve hammaddelerin fiyatlarında meydana gelen düşüş, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden yüksek olacağına işaret ediyorsa, hammadde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir.Böyle hallerde net gerçekleşebilir değeri yansıtan önemli bir kriter; hammadde ve malzemelerin yenileme maliyetleri olabilir (Selvi, Ercan 2018: 55).

Stok kalemlerine dair deęer dūřuklūęu testi genel olarak her kalem bazında ayrı uygulanmasına raęmen birtakım hallerde, iliřkili ya da benzer kalemleri gruplandırarak da deęer dūřuklūęu testi geręekleřtirilebilir. Benzer veya iliřkili kalemleri gruplandırma kriterleri řoyle sıralanabilir (BOBİ FRS 6 paragraf: 23):

- Aynı üretim hattında üretilen stoklar,
- Nihai kullanıma ve benzer amaçlara sahip stoklar,
- Aynı coğrafi bölgede üretilerek pazarlanan stoklar.

Bir stok deęer dūřuklūęüne uğramıř aynı zamanda da bilançoda sunuluyorsa takip eden raporlama dönemleri sonlarında stokların net geręekleřebilir deęeri tekrar ele alınır. Ayrılan deęer dūřuklūęu karřılıęı; önceki dönemlerde stokların deęer dūřuklūęüne uğramasına yol aęan řartların geęerlilięini yitirmesi ya da farklılařan ekonomik řartlar dolayısıyla net geręekleřebilir deęerin arttıęı ispat edilmesi halinde iptali geręekleřtirilir. İptali geręekleřtirilen tutar daha önce ayrılan deęer dūřuklūęu tutarıyla sınırlıdır. Maliyet bedeliyle, düzeltilen net geręekleřebilir deęerden hangisi dūřükse, mali tablolarda sunulacak stokların yeni defter deęeri olacaktır (Ataman, Gökęen 2017: 93).

Stokların, net geręekleřebilir ile maliyet değerin küçük olanıyla değerleneceği TMS 2 standardında hükme bağlanmışır. Bu durum BOBİ FRS için de geçerli olup, bu konuda TMS 2 standardı ile BOBİ FRS arasında tam uyum söz konusudur.

VUK'da emtianın, maliyet bedeliyle değerleneceği, emtianın bu bedele göre değerleme günündeki satış bedellerinin% 10ile fazlasında dūřukluk belirttiği durumlarda ise emsal bedeli ölçüsüne göre değerleme yapılabileceği hüküm altına alınmıştır (VUK madde: 274).

2.3.7. Gider Olarak Kayda Alma

TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'de; stokların satıldığı durumda, bunların defter değeri (kayıtlı değeri), ilgili stokların satış hasılatının kâr veya zarar tablosuna dâhil edildiği dönemde Satışların Maliyeti kalemine gider şeklinde rapor edilir. İşletmelerde kullanılmak amacıyla inşa ve imal edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bunların maliyetine yüklenerek, varlıkların faydalı ömrü içinde gidere dönüştürölür (Ataman, Gökęen 2017: 93).

Bu konuya ilişkin olarak standartlar ile VUK arasında uyum söz konusudur.

Stok maliyetlerinin belirlenmesi, stokların muhasebeleştirilmesi ve uygulamada ortaya çıkan VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS 6 arasındaki farklılıklar Tablo 10’da gösterilmiştir.



Tablo 10: TMS 2 Standardı, Vergi Uygulamaları ve BOBİ FRS Arasındaki Farklılıklar

Karşılaştırma Konusu	TMS 2 Standardı	VUK	BOBİ FRS
Vade Farkı Giderlerinin İzlenmesi	Bu farklar stok maliyetine yüklenmeyip, finansman gideri olarak dikkate alınır. TMS 23'e göre özellikli varlık niteliğinde stoklar için ise katlanılan vade farkları borçlanma maliyeti olarak stok maliyetine dâhil edilir.	Vade farkı ayrımı yapılmayarak bu farkın tamamı malın maliyetine eklenir.	Vade farkının ayrıştırılması için bir yıldan uzun vadeli alım olması gerekir.
Kur Farkı Giderlerinin İzlenmesi	Kur farkları stok maliyetine yüklenmeyip, finansman gideri şeklinde göz önünde bulundurulur. TMS 23'te özellikli varlık kapsamındaki stoklar içinse üstlenilen kur farkları borçlanma maliyeti olarak stok maliyeti içerisinde yer alır.	Stoklar aktifleştirilene kadar oluşan kur farkları stok maliyetine eklenirken, stoklar aktifleştirildikten sonrasında oluşacak farklar ihtiyari olarak stok maliyetine eklenebileceği gibi finansman gideri şeklinde de dikkate alınabilir.	Normal koşullarda üretilmesi bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılan kur farkları satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine eklenir. Üretilmesi bir yıldan kısa süren stoklara dair katlanılan kur farkları gider veya gelir olarak dikkate alınır.
Kredi Faizleri Giderlerinin İzlenmesi	Kredi faizleri stok maliyetine yüklenmeyip, finansman gideri olarak dikkate alınır. TMS 23'e göre özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için katlanılan kredi faizleri borçlanma maliyeti olarak stok maliyetine dâhil edilir.	Stokların aktifleştirilmesinden önce ve sonra ortaya çıkan kredi faizleri ihtiyari olarak stok maliyetine dâhil edilebileceği gibi finansman gideri olarak da dikkate alınabilir.	Normal şartlarda üretilmesi bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılan faiz satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine eklenir. Üretilmesi bir yıldan kısa süren stoklara dair katlanılan faiz gider olarak dikkate alınır.

Tablo 10: (devam) TMS 2 Standardı, Vergi Uygulamaları ve BOBİ FRS Arasındaki Farklılıklar

Hizmet Maliyetlerinin İzlenmesi	Verilen hizmetle ilişkili hasılatın finansal tablolara gelir şeklinde aktarılamadığı hallerde ilgili giderler stoklarda izlenir.	Mali tablolara dönem sonunda gider şeklinde aktarılır.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Kullanılabilecek Stok Değerleme Yöntemi	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir.
Stok Değeri Ölçümü	Maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülür.	Maliyet bedelinden ölçülür.	Maliyet bedeli ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülür.
Değer Düşüklüğünün Tespiti	Değer düşüklüğü net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin altında olması durumunda haizdir.	Maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük göstermesi durumunda değer düşüklüğü mevcuttur.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Düşük Kapasite ya da Atıl Kapasite Nedeniyle Dağıtılmayan Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	Gider	Stok ya da Satışların Maliyeti	Satışların Maliyeti
Değer Düşüklüğünün İptali	Stokun değerdeki artışa bağlı olarak iptal edilebilir. Ancak, yeniden değerlendirilen tutar, stok maliyetini aşamaz.	Değer düşüklüğüne bağlı olarak satış sırasında ayrılan karşılığın tamamı iptal edilir.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Maliyetlendirme Yaklaşımı	Normal maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanır ve dönem gideri olarak kaydedilir.	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi uygulanır.

Kaynak: (Demireller 2013: 144; Gücenme Gençoğlu 2017: 12; Kaya 2018: 275-276; Öztürk 2017: 144-145; Selvi, Ercan 2018: 49-50)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2, VERGİ USUL KANUNU VE BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. Literatür Taraması

Muhasebe ve finansal raporlama standartları üzerine literatürde çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar genel çerçevede incelendiğinde, yapılan çalışmaların büyük bir kısmının BOBİ FRS ile TMS/IFRS setlerinin ana hatlarıyla karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların tespit edilmesine yönelik olduğu görülmüştür. Ayrıca literatürde yer alan birtakım çalışmaların BOBİ FRS seti içerisindeki tek bir standardı, VUK veya tam set TMS/IFRS ile karşılaştırılarak örnek uygulamalarla incelenmiş olduğu görülmüştür. Bunlara ek olarak standartların işletmelere getireceği faydalar, hâlihazırdaki muhasebe uygulamalarına getireceği değişiklikler, işletmelerin uygulama sürecinde karşı karşıya kalabilecekleri güçlüklerin belirlenmesine dönük çalışmalar ile meslek mensupları ve muhasebe eğitimcilerinin bakış açıları ve fikirlerini inceleyen çalışmaların da yapıldığı görülmüştür.

Çalışmanın konusunu oluşturan TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'deki stoklara dair hükümlerin değişik perspektiflerden ele alındığı çalışmalar Tablo 11'de özetlenmiştir.

Tablo 11: Literatür Özeti

Yazar (Yıl)	Çalışmanın Özeti
Demir (2020)	Bu çalışmada, vergi mizanından yola çıkılarak BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtlarının nasıl yapılacağı ve bunun sonucunda finansal tabloların çıkarılmasına dair bütünsel bir uygulama örneği geliştirilmiştir. Bu örnekte öncelikli olarak oluşturulan vergi mizanına ait verilerin kullanılmasıyla yıllık kurumlar vergisi beyannamesine ek olması gereken finansal tablolar (bilanço ve gelir tablosu) düzenlenmiş, daha sonra vergi mizanından BOBİ FRS' ye geçişte gerekli olan veriler oluşturularak BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtları yapılmış ve son olarak da BOBİ FRS'ye uygun bilanço ve kâr-zarar tablosu çıkarılarak kapanış kayıtları yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda; sistemin değerlendirme gününde vergi mizanından BOBİ FRS'ye dönüşümünün gerçekleştirilmesinin çözümü dönük tutum olduğu çalışmada kullanılan bütünsel uygulama örneği ele alınarak belirlenmiştir. Yöntem kapsamında, vergi beyannamelerinin hazır edilmesinin ek çalışmaya gerek duyulmamasının yanında bağımsız denetime tabi BOBİ FRS gereğince mali tablolarının vergi mizanı çıkarıldıktan sonra işletme muhasebecilerinin, yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerinin koordinasyonu ile uygulamadaki şekilde ek verilerin elde edilmesiyle hazırlanabileceği tespit edilmiştir.
Elagöz ve Özcan (2020)	Bu çalışmada ülkemizde uygulamada olan MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin nasıl yapıldığı, bu maliyetlerin aktifleştirilmesinin işletme bilançolarında nasıl gösterildiği ve aktifleştirilme durumları ile ilgili örnek uygulamalara yer verilerek, uygulamada olan bu üç düzenlemede borçlanma maliyetleri ile ilgili muhasebe kayıtlarındaki farklılıkların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda; TMS 23 ile BOBİ FRS'deki borçlanma maliyetlerinin dönem gideri veya birtakım şartların oluşması durumdan aktife alınması hususlarında, MSUGT'ndeki düzenlemelerden değişiklikler içerdiği ifade edilmiştir. Ayrıca, MSUGT ile TMS/TFRS ve BOBİ FRS maddi duran varlıklar ve stoklar açısından kıyaslandığında; her üçünde de stoklara ve maddi duran varlıklara dair yatırımlarda oluşan borçlanma maliyetlerinin yatırım süresi boyunca kesinlikle aktifleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Fakat MSUGT gereğince, yatırım tamamlandıktan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin doğrudan oluştukları dönemde gider yazılması ya da aktife alınması konusunda firmalara seçimlik hak verilirken, diğer iki düzenleme dâhilinde dönem gideri yazılmasının mecbur kılındığı vurgulanmıştır.
Demir (2019)	Stokların TMS 2 ve BOBİ FRS 6 kapsamında ele alındığı bu çalışmada, her iki standart arasında vade farkları bakımından belirgin farklılıklar olduğu belirtilmiştir. Stokların vadeli olarak satın alınması durumunda, TMS 2 standardına göre döneme ait finansman giderleri malın maliyetine ilave edilmemekte iken, BOBİ FRS 6 standardına göre on iki aya kadar finansman giderleri maliyete ilave edilmektedir. Dolayısıyla TMS 2 ile BOBİ FRS 6 standardı vadenin 1 yıldan kısa olması halinde vade farklarının BOBİ FRS için ayrıştırılmaması noktasında farklılık arz etmektedir. Çalışmada etkin faizin nasıl ayrıştırılacağı ve kayda alınacağına ilişkin bir uygulamaya yer verilerek, hem alıcı hem de satıcı işletme açısından muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda, TMS 2 standardında, vade farklarının maliyet bedelinden etkin faiz yöntemine göre ayrıştırma yoluna gidildiğinden ötürü peşin değer üzerinden kaydetmekte iken, BOBİ FRS 6 standardı için stokların 12 aya kadar vade farkı dâhil tutar üzerinden aktife alındığı vurgulanmıştır.

Tablo 11: (devam) Literatür Özeti

Fidan (2019)	VUK, TFRS ve BOBİ FRS çerçevesine göre stok değer düşüklüğü tanımlanmış, değer düşüklüğü ayırma koşulları, değeri düşen stokların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalar üzerinde detaylı olarak ele alınmıştır. Çalışma sonucunda stokların dönem sonlarındaki piyasa değerinin veya net gerçekleşebilir değerinin ya da emsal bedelinin tarihi maliyet bedelinden düşük olması durumunda VUK, TFRS ile BOBİ FRS arasında birtakım farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen farklılıklar şunlardır: - Stokların değerleme ölçüsü, - Stok değer düşüklüğü ayrılabilme koşulları, - Stok değer düşüklüğü koşullarını karşılayan değer düşüklüğü zararının giderleştirilmesi, muhasebeleştirilmesiyle mali tablolarda sunumu, - Ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilebilme durumları, - Karşılık gider iptal kaydının muhasebeleştirilmesi ve ilk madde ve malzeme için stok değer düşüklüğü karşılık gideri ayrılıp ayrılamayacağıdır.
Yalçın (2019)	Stokların varlıklar arasına alınmaları, raporlama dönemlerinde değerlemeleri, değer düşüklükleri, aktiften çıkarılmaları, muhasebeleştirilmeleri, raporlama dönemlerinde ölçümleri, finansal tablolarda sunum ve açıklamaları konularının TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK açısından ele alınarak, belirtilen durumlar arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Ayrıca standartlar ve MSUGT/VUK hükümleri doğrultusunda yapılan işlemlerin uyumlaştırılması örnek uygulamalar ile ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda stok maliyetlerinin belirlenmesi, stokların dönem sonu değerlemeleri ve muhasebe kayıtları hususlarında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.
Kısakürek ve Elden Ürgüp (2018)	Bu çalışma; TMS 2 standardı ile VUK'un maliyetle olan ilişkisini karşılaştırmak ve aralarındaki farkları ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bir vagon üretim işletmesinde örnek uygulamaya yer verilmiştir. Bu işletmede üretilen vagonlar saptanarak VUK ve TMS 2 standardına göre mamul maliyeti açısından gerekli hesaplamalar yapılmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda TMS 2 standardının uygulanması durumunda işletmenin mamul maliyet rakamlarının önemli ölçüde değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir.
Doğan (2018)	BOBİ FRS'nin hazırlanması, gerekçeleri ve genel özelliklerinin ele alındığı bu çalışmada BOBİ FRS'nin hazırlanma gerekçeleri; MSUGT'nin yetersiz kalması, Avrupa Birliği müktesebatı ve TMS-TFRS'nin maliyetli olması şeklinde ifade edilmiştir. Çalışmada ayrıca BOBİ FRS bölümleri ile TMS-TFRS karşılaştırmasına da yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda BOBİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte uluslararası standartlarla ve AB müktesebatı ile uyumlu kaliteli bir finansal raporlamanın sağlanması açısından önemli bir adım atıldığı vurgulanmıştır.

Tablo 11: (devam) Literatür Özeti

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2018)	BOBİ FRS ile TFRS setlerindeki farklılıkların açıklanmasının yanı sıra bunların finansal raporlar üzerindeki etkisinin tartışıldığı çalışmada, TFRS setleri ile BOBİ FRS’de belirlenmiş değişikliklerin mali raporlardaki yansımaları örneklerle açıklanmıştır. TMS 2 standardı ile BOBİ FRS’deki finansal raporları etkileyecek ana farklılıklar şunlardır: - İlgili FRS’de stok alımlarına dair vade farkları sadece bir yılı geçtiğinde ayrıştırılmaktayken, TMS 2 standardında böyle bir süre belirtilmemiştir. - İlgili FRS’de stok maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden de yararlanılabilmekteyken TMS 2 standardında normal maliyet yöntemi benimsenmiştir.
Gençoğlu (2017)	BOBİ FRS’nin, TMS/TFRS ile başlıca konularda kıyaslandığı ve farklılıkların ortaya konulduğu bu çalışmada, BOBİ FRS’nin TMS 2 standardı ile genel olarak uyumlu olmakla birlikte birtakım farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılıklar şöyle sıralanabilir: BOBİ FRS kapsamında alımların vadeli olmasında bir yıl ya da daha kısa vadeli ödeme ile alımı gerçekleştirilen stokların, vade farkı ayrıştırılmazken stoklar standardında böyle bir süre belirtilmemiştir. Stoklar standardında normal maliyet yöntemi tavsiye edilmesine rağmen BOBİ FRS’de tam maliyet yönteminden de yararlanılacağı belirtilmiştir. BOBİ FRS’de hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyetine ilişkin hükümler TMS 2 standardı ile uyumludur. Ancak TMS 2 standardında bilançoda “<i>tamamlanmış hizmet maliyetleri</i>” ile “<i>tamamlanmamış hizmet maliyetleri</i>” adlı stok kalemlerinin bulunması tavsiye edilmekteyken, ilgili FRS’de ve bilançoda söz konusu kalemler bulunmamaktadır.
Gökçen ve Öztürk (2017)	Normal ve tam maliyet yöntemleri BOBİ FRS ile TFRS kapsamında değerlendirilmiştir. TFRS ve BOBİ FRS’deki tam ve normal maliyet yöntemlerine ilişkin düzenlemeler örnek bir uygulama ile ele alınmıştır. BOBİ FRS’de yer alan “<i>düşük kapasite veya atıl kapasiteden dolayı dağıtılamayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilmesi gerekir</i>” hükmü işletmeler hakkında sofistike sonuçların raporlamasına neden olmasından dolayı bunları kullanacak tarafların yanlış kararlar almasına yol açacağı örnek uygulama ile açıklanmıştır. Çalışma sonucunda bu yanıltıcı durumun, dağıtılamayan sabit genel üretim giderlerinin Kâr veya Zarar Tablosunda Satışların Maliyeti kalemi yerine Esas Faaliyet Karı/Zararı bölümünde Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler kaleminde raporlanması ile önenebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca TMS 2 standardında bu tür sabit genel üretim giderlerinin gider şeklinde sonuç hesaplarına kaydedileceği, ilgili FRS’de, dağıtılamayan sabit genel üretim giderleri için (Satışların Maliyeti yerine) gider olarak kaydedileceği şeklinde gerekli düzeltmenin yapılmasının yerinde olacağı öne sürülmüştür.
Başkan (2017)	TDMS ile TMS 2 arasındaki farklılıkların tespiti, avantaj ve dezavantajlarının değerlendirilerek TDMS’deki Stoklar hesap grubu ile TMS 2 standardının uygulama alanı ve kullanımı açıklanmıştır. Çalışma sonucunda TDMS ve TMS 2 standardı arasında kur farkının stok maliyetine eklenmemesi, hizmet maliyeti, kredi faizinden kaynaklanan fark, maliyet yöntemleri, vade farkı, oluşan farkın giderleştirilmesi, stokların değerlendirilmesi ile değer düşüklüğü yönünden farklılıklar olduğu saptanmıştır.

Tablo 11: (devam) Literatür Özeti

Bozdemir (2016)	Bu çalışmada, hastane işletmelerinde muhasebe standartları kapsamında stratejik yönetsel kararlar bakımından maliyetlerin kontrolünün sağlanması ile üretim süreci tamamlanmamış olan hizmetlerin stoklanması amacıyla “740 Hizmet Üretim Maliyeti” kaleminin yerine diğer hizmet üretim maliyeti kalemleri kullanılarak gereken kayıtların yapılmasına ilişkin birtakım tavsiyeler sunulmaktadır. Çalışma sonucunda hizmet üretimi tamamlanmamış maliyetlerin “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” kaleminde, hizmet üretimi tamamlanarak hasılat aşamasındaki hizmet üretim maliyetlerinin “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” kaleminde takip edilmesi, tamamlanmış olan hizmetlerin hasılatı dönüşmesi halindeyse “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabının “622 Satılan Hizmet Maliyeti” kalemine yansıtılarak giderleştirilmesi gerektiği, maliyet çeşitlerinin muhasebe kaydının yapılmasında ise “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının yerine “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri” ve “730 Genel Hizmet Üretim Giderleri” kalemlerinin kullanılarak bu kalemlerin ilişkili stok kalemiyle kapatılması, stokların tamamlanıp hasılatı dönüşmesi halinde “622 Satılan Hizmet Maliyeti” kaleminin kullanılması önerilmiştir.
Tuğay (2013)	Bu çalışmada, TMS 2 standardı ve vergi uygulamaları bakımından stok değer düşüklüğü ve değer düşüklüğünün iptali değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda, stoklarda meydana gelen değer düşüklüğünün VUK’a göre emsal bedel, standarda göre ise net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra TMS 2 standardı ve VUK’a göre yapılan değerlemeler neticesinde ortaya çıkan farklılıklar ile bu farklılıkların ticari ve mali kârûzerine etkisi değerlendirilmiştir.

3.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı, TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS’nin bir üretim işletmesinin stok maliyetlerine etkisini tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda inceleme TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasındaki temel farklılıklar ele alınarak yapılmıştır. TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS’nin bir üretim işletmesinin stok maliyetlerine etkisinin tespit edilmesinde ele alınan temel farklılıklar şu başlıklar altında ele alınmıştır:

- Stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması,
- Stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması,
- Stokların değerlemesi,
- Kapsamına göre maliyet yöntemleri.

3.2.2. Araştırma Yönteminin Seçimi ve Kullanımı

Araştırmada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemi olup, bu yöntemin yanı sıra gözlem ve mülakat yöntemlerine de yer verilmiştir. Araştırma yapılan işletmede yetkili kişilerle yüz yüze görüşme sonucunda, bilanço, gelir tablosu, üretim gider bilgilerinin yanı sıra TMS 2 standardı için gerekli olan stokların tahmini tamamlanma giderleri, stokların vadesi, stokların tahmini satış fiyatı, stoklar içinde yer alan kur farkları ile borçlanma maliyetleri ve stokların tahmini satış giderleri ile ilgili bilgiler elde edilmiştir.

3.2.3. Araştırmanın Sınırları

Araştırmada maliyet muhasebesini kullanmakta olan bir kam mili üretim işletmesi seçilmiştir. Türkiye’de kam mili üreten işletmeler şöyle sıralanabilir:

Tablo 12: Türkiye’de Kam Mili Üreten İşletmeler

No	İşletme Adı	Adres	E-Posta / Erişim Adresi
1	ESTAŞ EKSANTRİK SAN. TİC. A.Ş.	Şeyh Şamil Organize Sanayi Bölgesi Mah. Halis Vermezoğlu Cad. No: 57 Merkez/Sivas	estas@estas.com.tr
2	GEMŞAFT EKSANTRİK MİLLERİ LTD. ŞTİ.	Orta Mah. Ufuk sok. No: 5 b/c Bayrampaşa/İstanbul	info@gemsaft.com
3	KAMEKS EKSANTRİK MİLLERİ VE MAK. PARÇ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.	Akçaburgaz Mah. 1584. Sokak No: 25/1 34522 Esenyurt/İstanbul	www.kameks.net www.eksantrikmili.com

Tablo 14de yer alan kam mili üretim işletmelerinden biri olan ESTAŞ EKSANTRİK SAN. TİC. A.Ş. araştırmanın yapılacağı işletme olarak belirlenmiştir. İşletmede talaşlı imalat, döküm ve medikal üretim fabrikaları olmak üzere 3 ana üretim birimi bulunmaktadır. Araştırmada bu üretim birimlerinden talaşlı imalat fabrikası seçilmiş olup, işletmede görevli yetkili kişilerle yapılan görüşmeler doğrultusunda talaşlı imalat fabrikasında kam mili üretiminde kullanılan parça sayısının fazla olduğu anlaşılmış ve ana parçalar esas alınarak çalışılmaya karar

verilmiştir. Verilerin daha güncel olmasından dolayı araştırma,2019 yılı verileri kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

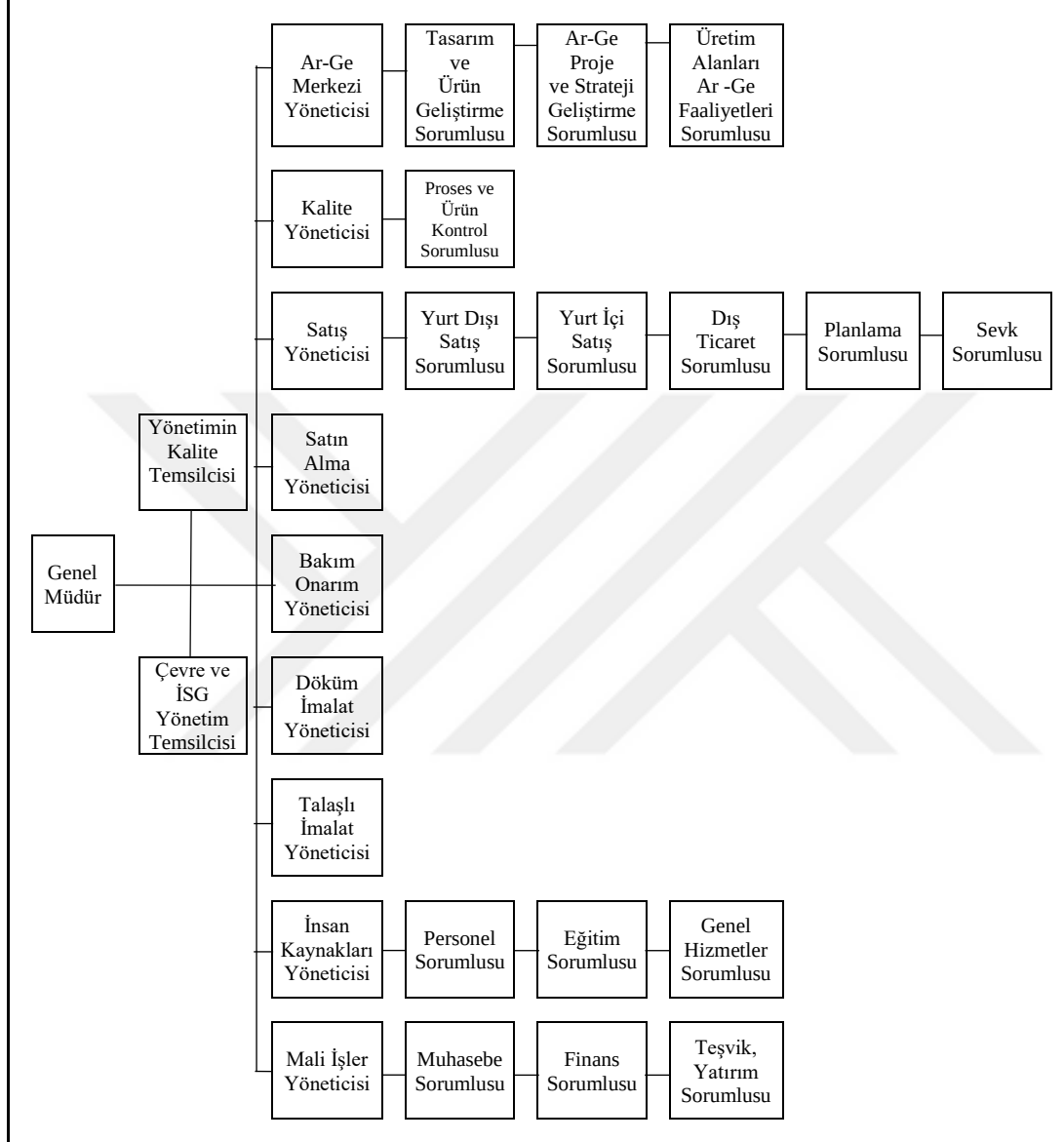
3.3. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Türkiye'nin ilk ve en büyük kam mili üretim tesisi olan ESTAŞ, 1977 yılında kurulmuştur. ESTAŞ, kuruluşunun ilk yıllarında üretimini yedek parça piyasası için yapmaktayken, ana sanayi firmaları (OEM) için 1979 yılından itibaren kam mili üretmeye başlamıştır. Günümüzde yurt dışı ve yurt içi 16 otomotiv araç üreticisi motorlarında ESTAŞ tarafından üretilen kam millerini kullanmaktadır. ESTAŞ, 40 ülkenin yedek parça piyasasına kam mili ihraç etmenin yanı sıra, orijinal parça üreticisidir.Dünya genelinde yaygın 2500'ün üzerinde araç ve cihaz motoruna ait kam mili ESTAŞ'ın üretim programında bulunmaktadır. ESTAŞ üretimini, 986 çalışanı ile döküm ve kam mili üretim fabrikalarının 60.000 m² kapalı, toplamda 112.000m² alanda entegre bir şekilde organize olduğu Sivas'ta gerçekleştirmektedir.

ESTAŞ'ın işletme politikası; uluslararası ölçekte ilk tercih edilen firma olma, ulusal ölçekte lider konumunu koruma, eksantrik mili ve eş çalışan parçalarını uygun pazar fiyatında, zamanında, müşteri beklentilerini karşılayan kalitede üretmektir. Bu kapsamda, ISO 27001: 2013 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, ISO 50001: 2011 Enerji Yönetim Sistemleri, ISO 9001: 2008 Kalite Yönetim Sistemi, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi, ISO/TS 16949: 2009 Otomotiv Kalite Yönetim Sistemi, OHSAS 18001: 2007 İş Sağlığı ve Güvenliği olmak üzere 6 adet kalite belgesi mevcuttur.

3.4. İşletmenin Organizasyon Yapısı

İşletmenin organizasyon şeması Şekil 3’te gösterilmiştir.



Şekil 3. Organizasyon Şeması

3.5. İşletmeye Ait Veriler

ESTAŞ EKSANTRİK SAN. TİC. A.Ş.’ye ait Tekdüzen Hesap Planı dâhilinde düzenlenmiş 2019 yılı Bilanço ve Gelir Tablosu şöyledir:

I- DÖNEN VARLIKLAR	144.232.471,08
Hazır Değerler	25.374.987,36
Kasa	31.910,73
Alınan Çekler	3.361.736,90
Bankalar	21.732.674,73
Diğer Hazır Değerler	248.665,00
Ticari Alacaklar	39.605.404,73
Alıcılar	38.886.799,54
Verilen Depozito ve Teminatlar	718.605,19
Diğer Alacaklar	2.554.194,79
Personelden Alacaklar	226.692,84
Diğer Çeşitli Alacaklar	2.327.501,95
Stoklar	68.905.919,33
İlk Madde ve Malzeme	34.363.942,76
Yarı Mamuller	2.987.942,39
Mamuller	28.659.320,74
Diğer Stoklar	876.428,69
Verilen Sipariş Avansları	2.018.284,75

Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tah.	5.530.525,11
Gelecek Aylara Ait Giderler	5.530.525,11
Diğer Dönen Varlıklar	2.261.439,76
Diğer KDV	2.261.439,76
II. DURAN VARLIKLAR	113.214.344,38
Mali Duran Varlıklar	5.780.000
Bağlı Ortaklıklar	5.780.000
Maddi Duran Varlıklar	86.786.094,87
Arazi ve Arsalar	621.884,72
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	1.088.751,91
Binalar	19.701.225,94
Tesis, Makine ve Cihazlar	137.293.485,88
Taşıtlar	1.788.149,93
Demirbaşlar	4.839.213,22
Birikmiş Amortismanlar (-)	-80.501.845,15
Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.902.944,41
Verilen Avanslar	52.284,01
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19.105.274,61

Haklar	42.266,51
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	515.269,60
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	51.712.905,61
Birikmiş Amortismanlar (-)	-33.165.167,11
Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tah.	1.542.974,90
Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.542.974,90
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	257.446.815,46
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	51.544.722,57
Mali Borçlar	28.870.579,93
Banka Kredileri	5.323.291,51
Uzun Vadeli Kredi. Anapa. Taks. ve Faiz	23.547.288,42
Ticari Borçlar	15.015.458,95
Satıcılar	15.015.458,95
Diğer Borçlar	3.025.439,90
Personele Borçlar	3.025.439,90
Alınan Avanslar	21.949,85
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümler	2.349.854,18
Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.249.321,69

Öden. Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.100.532,49
Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
Dön. Kârı Verg. veDiğ. Yasal Yüküm. Karşıl.	689.160,33
Dön. Kârı. Peşin Öden. Verg. veDiğ. Yükü. (-)	-689.160,33
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.261.439,76
Diğer KDV	2.261.439,76
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	19.794.566,93
Mali Borçlar	19.794.566,93
Banka Kredileri	19.794.566,93
V. ÖZKAYNAKLAR	186.107.525,96
Ödenmiş Sermaye	90.000.000
Sermaye	90.000.000
Kâr Yedekleri	13.323.392,99
Yasal Yedekler	12.710.418,99
Özel Fonlar	612.974,00
Geçmiş Yıllar Kârları	30.595.504,76
Dönem Net Kârı (Zararı)	52.188.628,21
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	257.446.815,46

BRÜT SATIŞLAR	252.114.183,94
Yurtiçi Satışlar	240.384.562,86
Yurtdışı Satışlar	561.274,62
Diğer Gelirler	11.168.346,46
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	7.768.841,77
Satıştan İadeler (-)	4.202.168,45
Satış İskontoları (-)	3.123.871,21
Diğer İndirimler (-)	442.802,11
NET SATIŞLAR	244.345.342,17
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	172.139.913,87
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	167.764.029,34
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	514.966,71
Diğer Satışların Maliyeti (-)	3.860.917,82
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	72.205.428,30
FAALİYET GİDERLERİ (-)	21.995.422,41
Araştırma ve Geliştirme Gid. (-)	7.431.084,57
Paz., Sat. ve Dağ. Gid. (-)	1.578.209,24
Gen. Yön. Gid. (-)	12.986.128,60

FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	50.210.005,89
DİĞ. FAAL. OLAĞ. GEL. VE KÂRLAR	15.390.055,60
Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gel.	2.081.830,99
Faiz Gelirleri	793.969,25
Menkul Kıymet Satış Kârları	3.480.000
Kambiyo Kârları	8.630.038,67
Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	404.716,69
DİĞ. FAAL. OLAĞ. GİD. VE ZAR. (-)	8.965.961,64
Kambiyo Zararları	8.965.961,64
FİNANSMAN GİDERLERİ	6.814.315,26
Kısa Vad. Borç. Gid. (-)	375.777,22
Uzun Vad. Borç. Gid. (-)	6.438.538,04
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	49.820.284,59
OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	3.597.882,13
Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	3.597.882,13
OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR (-)	540.378,18
Diğer Olağandışı Gid. ve Zarar (-)	540.378,18
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	52.877.788,54

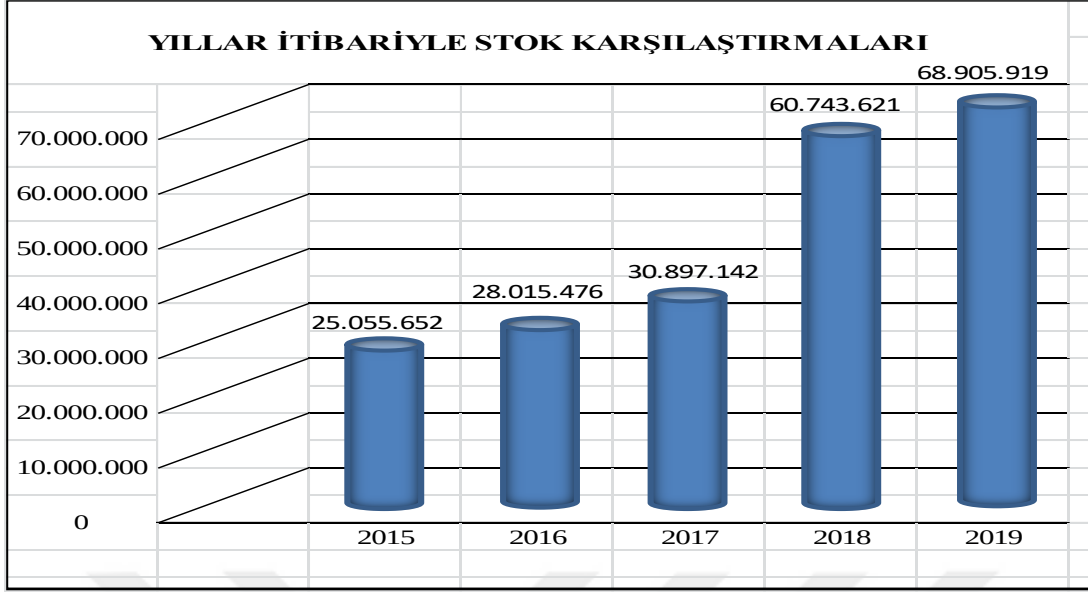
DÖN. KÂR. VER. VE DİĞ. YASAL YÜK. KARŞILIKLARI (-)	689.160,33
DÖNEM NET KÂRI	52.188.628,21

Araştırmanın gerçekleştirildiği işletmede yetkili kişilerle yüz yüze görüşme sonucunda, TMS 2 standardı için gerekli olan stokların tahmini satış fiyatı, stokların vadesi, tahmini tamamlanma giderleri, stoklar içinde yer alan kur farkları ile borçlanma maliyetleri, stokların tahmini satış giderleri ile ilgili bilgiler alınmıştır. Öncelikle işletmenin yıllar itibariyle stoklara ilişkin değişimi Tablo 13’te verilmiştir

Tablo 13: Stoklara İlişkin Değişim

	2015	2016	2017	2018	2019
İlk Madde ve Malzeme	13.588.375,87	15.431.918,66	17.322.864,44	34.484.001,86	34.363.942,76
Yarı Mamuller	978.333,80	1.284.993,22	2.471.661,85	6.774.473,83	2.987.942,39
Mamuller	10.027.942,70	10.822.574,77	9.911.693,67	17.520.834,59	28.659.320,74
Ticari Mallar	10.361,80	4.387,80	422,30	0,00	0,00
Diğer Stoklar	0,00	0,00	477.530,24	436.194,07	876.428,69
Verilen Sipariş Avansları	450.637,93	471.601,74	712.969,01	1.528.116,39	2.018.284,75
Toplam	25.055.652,10	28.015.476,19	30.897.141,51	60.743.620,74	68.905.919,33

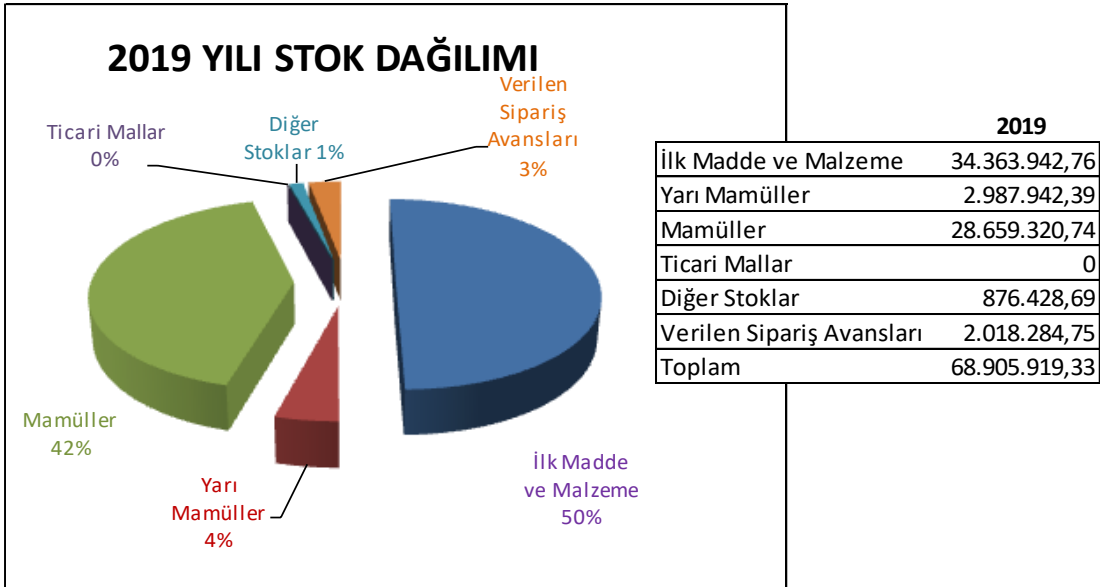
İşletmenin yıllar itibariyle stok karşılaştırmaları Şekil 4’de gösterilmiştir.



Şekil 4. Yıllar İtibariyle Stok Karşılaştırmaları

İşletmenin yıllar itibariyle stok karşılaştırmaları incelendiğinde; işletme stoklarının 2015 yılında 25.055.652 TL, 2016 yılında 28.015.476 TL, 2017 yılında 30.897.142 TL, 2018 yılında 60.743.621 TL, 2019 yılında 68.905.919 TL olduğu Tablo 13 ve Şekil 4’de görülmektedir 2018 yılında işletme stoklarının artmasındaki temel neden; yeni OEM firma proje çalışması ve yüklü miktarda ilk madde ve malzeme alımlarıdır.

İşletmenin 2019 yılı stok dağılımı Şekil 5’te gösterilmiştir.



Şekil 5. İşletmenin 2019 Yılı Stok Dağılımı

İşletmenin 2019 yılı stok dağılımı incelendiğinde; 68.905.919,33 TL’lik stoklarının 34.363.942,76 TL’si ilk madde ve malzemelerden, 2.987.942,39 TL’si yarı mamullerden, 876.428,69 TL’si diğer stoklardan, 2.018.284,75 TL’sinin ise verilen sipariş avanslarından oluştuğu, işletmenin 2019 yılında ticari mal stokunun bulunmadığı görülmektedir.

TMS 2 standardı için gerekli olan bilgiler şunlardır:

1. Bilançoda 15.015.458,95 TL’den oluşan ticari borçların tutarları ve vadeleri Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14: Ticari Borçların Tutarları ve Vadeleri

Satıcılar	Kayıt Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Hammadde Satıcıları	15.09.2019	30 gün	107 gün	---	292.156,44
İşletme Malzemesi Satıcıları	02.05.2019	45 gün	243 gün	---	14.117.866,73
Hizmet Alımları Satıcıları	20.12.2019	30 gün	194 gün	---	605.435,78
TOPLAM					15.015.458,95

2. Bilançoda yer alan 34.363.942,76 TL’lik İlk Madde Malzemelerin içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri Tablo 15’te verilmiştir.

Tablo 15: İlk Madde ve Malzemelerin İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetleri

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Aktifleştirmeden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları	Borçlanma Maliyeti
Pik Hammaddesi	7.786.398,93	151.832,06	---
Çelik Hammaddesi	4.880.371,82	126.163,98	---
İşletme Malzemesi	21.697.172,01	57.926,93	---
Toplam	34.363.942,76	335.922,97	---

3. Bilançoda yer alan 28.659.320,74 TL’lik mamuller içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri Tablo 16’da verilmiştir.

Tablo 16: Mamuller İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetleri

Mamuller	Maliyet	Aktifleştirmeden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları	Borçlanma Maliyeti
Pik Mamulü	16.246.040,76	Mamul malzemeler için kur farkı ve faiz giderleri söz konusu olmamaktadır.	
Çelik Mamulü	12.413.279,98		
Toplam	28.659.320,74		

4. Stoklarla ilgili ayrıntılı bilgiler şunlardır: Stokların dönem sonunda standartlara göre değerlemesinin yapılabilmesi için net gerçekleşebilir değerinin tespit edilmesi gerekir. Bu değer tespit edilebilmesi için ise stokların tahmini satış tutarı, tahmini satış gideri ve tahmini tamamlanma gideri bilgilerinin bilinmesi gerekir.

a. Bilançoda yer alan 34.363.942,76 TL’lik İlk Madde Malzemelerin tahmini satış tutarları, satış giderleri ve tamamlanma giderleri Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17: İlk Madde Malzemelerin Tahmini Satış Tutarları, Satış Giderleri ve Tamamlanma Giderleri

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri
Pik Hammaddesi	7.786.398,93	8.000.000	1.000.000	6.500.000
Çelik Hammaddesi	4.880.371,82	4.750.000	500.000	3.500.000
İşletme Malzemesi	21.697.172,01	23.000.000	1.750.000	17.500.000
Toplam	34.363.942,76	35.750.000	3.250.000	27.500.000

b. Bilançoda yer alan 28.659.320,74 TL’lik mamullerin tahmini satış tutarları, satış giderleri ve tamamlanma giderleri Tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18: Mamullerin Tahmini Satış Tutarları, Satış Giderleri ve Tamamlanma Giderleri

Mamuller	Maliyet	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri
Pik Mamulü	16.246.040,76	17.500.000	750.000	14.250.000
Çelik Mamulü	12.413.279,98	15.000.000	500.000	11.500.000
Toplam	28.659.320,74	32.500.000	1.250.000	25.750.000

c. Bilançoda yer alan 2.987.942,39 TL’lik yarı mamullerin tahmini satış tutarları, satış giderleri ve tamamlanma giderleri Tablo 19’da verilmiştir.

Tablo 19: Yarı Mamullerin Tahmini Satış Tutarları, Satış Giderleri ve Tamamlanma Giderleri

Yarı Mamuller	Maliyeti	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri
Pik Yarı Mamulü	1.442.390,70	2.000.000	200.000	1.500.000
Çelik Yarı Mamulü	1.545.551,69	2.100.000	300.000	1.750.000
Toplam	2.987.942,39	4.100.000	500.000	3.250.000

3.5.1. İşletmenin Uyguladığı Üretim Sistemi ve Üretim Maliyetine İlişkin Bilgiler

3.5.1.1.Talaşlı İmalat Fabrikası

Talaşlı İmalat Fabrikasında yaklaşık 2500 farklı kam mili çeşidi üretilmektedir. Mamul kam mili üretimi ortalama olarak aylık 150.000 adettir. Bu fabrika; Isıl İşlem, Torna, Freze, Taşlama bölümlerinden meydana gelmektedir. Üretim fabrikasında Dökümden ve Çelikten Kam Mili İşleme ile Montajlı Kam Mili Üretimi olmak üzere 3 farklı üretim metodu kullanılmaktadır. Boyutsal kam mili işleme kapasitesi çelikten işleme yönteminde 100 mm-3000 mm arası, dökümden işleme yönteminde ise 100 mm-1000 mm arasında değişiklik göstermektedir. Bu fabrikanın Isıl İşlem Bölümünde ise kam millerinin sementasyon ve indüksiyon işlemleriyle sertleştirme işlemlerinin yanında kam millerine kaplama işlemleri de gerçekleştirilmektedir. Üretim çalışanlarının ortak amacı; kalite bakımından müşteriye en uygun kam milinin olabildiğince kısa temin sürelerinde üretilmesidir.

Bu bölümde kam mili üretiminde kullanılan parçaların sayısı ve isimleri, yıllık faaliyet rakamları ilgili bilgilere ve tablolara yer verilmiştir. Daha öncede ifade edildiği gibi talaşlı imalat fabrikasında kam mili üretiminde kullanılan parça sayısı fazla olduğundan dolayı en çok üretilen 2 çeşit kam milinden yola çıkılmıştır. Bunlar: Pik Kam Mili ve Çelik Kam Milidir.

3.5.1.1.1. Pik Kam Mili

İş programında 1.416.000 adet pik kam mili üretimi programlanmış, 1.618.002 adet pik kam mili üretilerek program tamamlanmıştır. Pik kam mili üretimi için toplam 1.250.597 saat işçilik kullanılmıştır.

3.5.1.1.2. Çelik Kam Mili

İş programında 207.000 adet çelik kam mili üretimi programlanmış, 264.984 adet çelik kam mili üretimi gerçekleşmiştir. Çelik kam mili üretimi için toplam 165.126 saat işçilik kullanılmıştır.

3.5.1.2. İşletmenin Maliyet Yöntemi ve Kam Mili Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

İşletmede maliyet yöntemi; maliyeti kapsamına, zamanına ve maliyetlendirme şekline göre belirleyen yöntemlerin her birinden en az bir yöntemin bir araya getirilmesiyle oluşturulur. Bu yöntemler, işletmenin ihtiyaçları ve muhasebeden beklentileri çerçevesinde, işletme tarafından istenildiği şekilde birleştirilebilir.

Uygulamada ele alınan işletme, maliyet yöntemini oluştururken vergi mevzuatının gereklerini karşılamayı öncelikli amaç olarak edinmiştir. Bu amaç doğrultusunda maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerden “Tam Maliyet Yöntemini”, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemlerden “Fiili Maliyet Yöntemini” maliyetlendirme şekli olarak “Evre Maliyet Yöntemini” benimsemiştir.

3.5.1.2.1. Pik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzemeler, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Maliyetleri

Pik kam milleri ithal edilen H2 piki ile piyasadan temin edilen kömür tozu, silis kumu ve döküm imalat esnasında kullanılan yardımcı malzemelerden oluşmaktadır. İşletme ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanarak her bir malzeme için maliyetleri hesaplamaktadır.

Pik kam mili örnekleri şunlardır:



İşletmenin 2019 yılına ait pik kam mili üretiminde kullanılan yerli ve ithal malzemelerin listesi Tablo 20’de gösterilmiştir.

Tablo 20: Pik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Yerli ve İthal Malzemeler

İlk Madde ve Malzeme Cinsi	Adet	Ağırlık (kg)	Birim Fiyatı (TL)	Toplam Tutarı (TL)
YERLİ İLK MADDE VE MALZEMELER				
Kesici Takımlar	91.883		93,45	8.586.466,35
Zımpara Taşları	35.545		314,20	11.168.239,00
Yağlar		501.049	18,33	9.184.228,17
Yardımcı Malzemeler	27.306		35,99	982.742,94
YERLİ İLK MADDE VE MALZEMELER TOPLAMI: 29.921.676,46				
İTHAL İLK MADDE VE MALZEMELER				
Kesici Takımlar	1.662		573,94	953.888,28
Zımpara Taşları	10.210		121,54	1.240.923,40
Yardımcı Malzemeler	27.306		4	109.224,00
İTHAL İLK MADDE VE MALZEMELER TOPLAMI: 2.304.035,68				
YERLİ VE İTHAL İLK MADDE VE MALZEMELER TOPLAMI: 32.225.712,14				

Pik kam miline ait birim maliyetleri işletmeden alınan bilgiler doğrultusunda hesaplanmış olup DİMMM, DİM ve GÜM gösteren Tablo 21 aşağıdadır.

Tablo 21: Pik Kam Milinin Birim Maliyet Analizi (TL)

	DİMMM (A)	DİM (B)	GÜM (C)	Pik Maliyeti (A+B+C)	Satış Tutarı (D)	Dönem Gideri (E)	Kâr-Zarar [D-(A+B+C)]- E
Planlanan	21,63	30,90	37,08	89,61	123,61	15,45	18,55
Fiili Durum	19,92	32,43	40,34	92,69	128,07	14,37	21,01
Fark (+,-)	1,71	-1,53	-3,26	-3,08	-4,46	1,08	-2,46

Tablo 21'de işletme tarafından üretilen bir pik kam milinin gerçekleşmiş rakamlara göre maliyeti ve satış kârı gösterilmektedir. Pik kam milinin birim maliyeti 92,69 TL olarak hesaplanmıştır. Pik kam milinin satış fiyatı 128,07 TL'dir. Bu tutardan kam milinin birim maliyeti ve bir kam mili için işletme tarafından kam miline yüklenen dönem gideri tutarı düşüldüğünde kam mili başına 21,01 TL kâr hesaplanmıştır.

3.5.1.2.2. Çelik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzemeler, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Maliyetleri

Çelik Kam milleri çeşitli çaplardaki yuvarlak 6 metre uzunluğundaki çeliklerden üretilmektedir. Gerekli olan çelik hammalzemenin bir kısmı ithal edilirken, bir kısmı da yerli tedarikçilerden temin edilmektedir.

Çelik kam mili örnekleri şunlardır:



İşletmenin 2019 yılına ait çelik kam mili üretiminde kullanılan yerli ve ithal malzemelerin listesi Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22: Çelik Kam Mili Üretiminde Kullanılan Yerli ve İthal Malzemeler

İlk Madde ve Malzeme Cinsi	Adet	Ağırlık (kg)	Birim Fiyatı (TL)	Toplam Tutarı (TL)
YERLİ İLK MADDE VE MALZEMELER				
Kesici Takımlar	14.958		93,45	1.397.825,10
Zımpara Taşları	5.786		314,23	1.818.134,78
Yağlar		81.566	18,33	1.495.104,78
Yardımcı Malzemeler	4.444		36,00	159.984
YERLİ İLK MADDE VE MALZEMELER TOPLAMI: 4.871.048,66				
İTHAL İLK MADDE VE MALZEMELER				
Kesici Takımlar	1.662		93,45	155.313,90
Zımpara Taşları	643		1.929,94	1.240.951,42
Yardımcı Malzemeler	494		35,98	17.774,12
İTHAL İLK MADDE VE MALZEMELER TOPLAMI: 1.414.039,44				
YERLİ VE İTHAL İLK MADDE VE MALZEMELER TOPLAMI: 6.285.088,10				

Çelik kam miline ait birim maliyetleri işletmeden alınan bilgiler doğrultusunda hesaplanmış olup DİMMM, DİM ve GÜM'ü gösteren Tablo 23 aşağıdadır.

Tablo 23: Çelik Kam Milinin Birim Maliyet Analizi (TL)

	DİMMM (A)	DİM (B)	GÜM (C)	Çelik Maliyeti (A+B+C)	Satış Tutarı (D)	Dönem Gideri (E)	Kâr-Zarar [D- (A+B+C)]-E
Planlanan	22,64	25,47	37,74	85,85	132,08	15,10	31,13
Fiili Durum	23,72	25,67	40,10	89,49	127,30	14,29	23,52
Fark (+,-)	-1,08	-0,20	-2,36	-3,64	4,78	0,81	7,61

Tablo 23'te işletme tarafından üretilen bir çelik kam milinin gerçekleşmiş rakamlara göre maliyeti ve satış kârı gösterilmektedir. Çelik kam milinin birim maliyeti 89,49 TL olarak hesaplanmıştır. Çelik kam milinin satış fiyatı 127,30 TL'dir. Bu tutardan kam milinin birim maliyeti ve bir kam mili için işletme tarafından kam miline yüklenen dönem gideri tutarı düşüldüğünde kam mili başına 23,52 TL kâr hesaplanmıştır.

Kam mili üretimi bazında işletmenin geleneksel maliyet yöntemine göre hesaplanmış 2019 yılına ait dönem toplam üretim maliyeti Tablo 24'deki gibidir:

Tablo 24: Kam Miline Ait Toplam Üretim Maliyeti

Kam Mili Türü	DİMMM (A)	DİM (B)	GÜM (C)	Toplam (A+B+C)
Pik Kam Mili	32.230.599,84 ¹⁴	52.471.804,86 ¹⁵	65.270.200,68 ¹⁶	149.972.605,40
Çelik Kam Mili	6.285.420,48 ¹⁷	6.802.139,28 ¹⁸	10.625.858,40 ¹⁹	23.713.418,16
Toplam	38.516.020,32	59.273.944,14	75.896.059,08	173.686.023,50

Tablo 24'de işletme tarafından üretilen 1.618.002 adet pik kam mili ve 264.984 adet çelik kam miline ait toplam üretim maliyetleri gösterilmektedir. 1.618.002 adet pik kam milinin toplam üretim maliyeti 149.972.605,40 TL (Birim maliyet × adet) olarak hesaplanmıştır. Pik kam miline ait birim maliyetler Tablo 21'de gösterilmektedir. 264.984 adet çelik kam milinin toplam üretim maliyeti ise, 23.713.418,16 TL (Birim maliyet × adet) olarak hesaplanmıştır. Çelik kam miline ait birim maliyetler Tablo 23'te gösterilmektedir.

¹⁴ Tablo 21'den fiili duruma göre alınan direkt ilk madde malzeme tutarından hareketle; 1.618.002 adet x 19,92= 32.230.599,84

¹⁵ Tablo 21'den fiili duruma göre alınan direkt işçilik tutarından hareketle; 1.618.002 adet x 32,43= 52.471.804,86

¹⁶ Tablo 21'den fiili duruma göre alınan genel üretim maliyeti tutarından hareketle; 1.618.002 adet x 40,34179099 = 65.270.200,68

¹⁷ Tablo 23'ten fiili duruma göre alınan direkt ilk madde malzeme tutarından hareketle; 264.984 adet x 23,72= 6.285.420,48

¹⁸ Tablo 23'ten fiili duruma göre alınan direkt işçilik tutarından hareketle; 264.984 adet x 25,67= 6.802.139,28

¹⁹ Tablo 23'ten fiili duruma göre alınan genel üretim maliyeti tutarından hareketle; 264.984 adet x 40,10= 10.625.858,40

3.5.1.3. Kam Mili Üretim Kapasitesi

İşletme 60.000 m² kapalı, toplamda 112.000m² alanda 1.623.000 adet kam mili üretim kapasitesine sahiptir. İşletmede 2019 yılında 1.618.002 adet pik kam mili, 264.984 adet çelik kam mili olmak üzere toplam 1.882.986 adet kam mili üretimi yapılmıştır. İşletme 1.618.002 adet pik kam mili için 1.250.597 saat çalışmakta iken, 264.984 adet çelik kam mili için 165.126 saat çalışmıştır. İşletme 2019 yılı içerisinde pikten kam mili üretmiş olsaydı, 1.831.639²⁰ adet üretim yapacaktı. Başka bir ifadeyle; çelikten kam mili, pikten kam mili cinsinden ifade edildiğinde 213.637 adet pikten kam mili üretilmiş olacağı tespit edilmiştir. Pik kam mili üretimi çelik kam mili üretiminden fazla olduğu için çelik kam mili pik kam mili cinsinden ifade edilmiştir. Bu üretim adedi hesaplanırken kam mili için harcanan direkt işçilik saati dikkate alınmıştır. Bu kapsamda; pik kam mili ve çelik kam mili için harcanan direkt işçilik saatleri toplanıp, pik kam mili üretim adedi ile çarpıldıktan sonra pik kam mili direkt işçilik saatine bölünerek bulunmuştur. İşletmenin kam mili üretim kapasitesi 1.623.000 adettir. İşletmenin 2019 yılına ait kam mili üretim miktarları ve kapasite kullanım oranlarını gösteren Tablo 25 aşağıdadır.

Tablo 25: Kam Mili Üretim Miktarları ve Kapasite Kullanım Oranları

Kam Mili Türü	2019	
	Pik Kam Miline Dönüştürülmüş Üretim Miktarı (Adet)	Kapasite Kullanım Oranı (%) ²¹
Pik Kam Mili	1.618.002	99 ²²
Çelik Kam Milinin Pik Tipine Dönüştürülmesi	213.637 ²³	16

Tablo 25'e göre, işletmenin 2019 yılında pik kam milinin kapasite kullanım oranı %99, çelik kam milinin pik kam miline dönüştürüldükten sonra kapasite kullanım oranı %16'dır. İşletmenin 264.984 adet çelik kam mili üretimi 213.637 adet

²⁰ $1.618.002 \times (1.250.597 + 165.126) / 1.250.597 = 1.831.639$ adet

²¹ Kapasite Kullanım Oranı = Fiili Üretim Miktarı / Üretim Kapasitesi

²² Kapasite Kullanım Oranı = $1.618.002 / 1.623.000 = 0,99$

²³ $1.831.639 - 1.618.002 = 213.637$

pik kam mili üretimine eşit olmaktadır. Dolayısıyla 1 adet çelik kam mili üretimi 0,81 (213.637 / 264.984) adet pik kam mili üretimine eşit olmaktadır.

3.6. Stok Maliyetlerinin VUK, TMS 2 STANDARDI VE BOBİ FRS Açısından Karşılaştırması

Stok maliyetlerinin VUK, TMS 2 Standardı ve BOBİ FRS açısından karşılaştırması stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması, stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması, stokların değerlemesi ve kapsamına göre maliyet yöntemleri başlıkları altında ele alınmıştır. Yapılan muhasebe kayıtları finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı (taslak) kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı; KGK tarafından 660 sayılı KHK'nin 9. madde birinci fıkra (b) ve (h) bentleri dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu hesap planı, muhasebe standartlarındaki gelişmeler doğrultusunda mevcut THP güncellenerek hazırlanmıştır. Muhasebe standartlarındaki gelişmeler doğrultusunda mevcut TDHP'nin güncellenmesinin sağladığı faydalar şunlardır (Şenel, Arslan 2020: 124-126):

- Muhasebe bilgileri karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılır.
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması sağlanır.
- Terim birliğinin oluşturulmasıyla muhasebenin anlaşılabilir olması sağlanır.
- İşletmelerle ilgili taraflar arasında güven faktörünün oluşturulmasına imkân verilir.
- Muhasebe uygulamalarında tekdüzen sağlanır.
- İşletme dilinin tüm kesimler için aynı olması sağlanır.

3.6.1. Stoklar İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri ortaya çıktığı dönemde kar ya da zarara yansıtılmasına rağmen standartların her ikisi de borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil olma koşulları bakımından farklılık göstermektedir. İlgili FRS’de üretilmesi normal koşullarda bir yıldan fazla zaman alan stoklara dair katlanılan maliyetlerin, stoklar satışa hazırlanıncaya dek stok maliyetinin içinde dikkate alınacağı satışa hazır hale geldikten sonra gider veya gelir olarak dikkate alınacağı hükmü TMS 2 standardında özellikli varlık niteliği taşıyan stoklar için geçerlidir (Kaya 2018: 275-276).

İlgili FRS’de üretilmesi normal koşullarda bir yıldan az zaman alan stoklar ile TMS 2 standardında özellikli varlık niteliğindeki stoklar haricindeki stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri gider veya gelir olarak dikkate alınmaktadır (Selvi, Ercan 2018: 50).

VUK kapsamında; emtianın alınarak stoklara dâhil olduğu tarihe dek ortaya çıkan kur farkları maliyete eklenilecek, stokta kalan emtiaya ilişkin sonradan oluşan kur farkları ise, ilişkili oldukları yıllarda maliyete eklenilecek ya da gider yazılacaktır (Selvi, Ercan 2018: 50).

Bu bilgiler ışığında; BOBİ FRS ve TMS 2 standardının genel perspektifte birbiriyle uyumlu olduğu aralarındaki tek farkın ilgili FRS’de bir yıllık net süre belirtilirken, standartta uzun bir süre kavramı getirilmesi olduğu, BOBİ FRS ile VUK arasında ise farklılıklar bulunduğu görülmüştür.

3.6.1.1. İlk Madde Malzemeler İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması

İlk madde ve malzemelerin maliyetinden kur farkı ve borçlanma maliyeti düşüldükten sonra elde edilen net maliyetleri Tablo 26’da gösterilmiştir.

Tablo 26: İlk Madde ve Malzemelerin Net Maliyeti

İlk Madde ve Malzemeler	Maliyet	Aktifleştirmeden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları	Borçlanma Maliyeti	Net Maliyet
Pik Hammaddesi	7.786.398,93	151.832,06	---	7.634.566,87
Çelik Hammaddesi	4.880.371,82	126.163,98	---	4.754.207,84
İşletme Malzemesi	21.697.172,01	57.926,93	---	21.639.245,08
Toplam	34.363.942,76	335.922,97	---	34.028.019,79

Tabloya bakıldığında, Pik Hammaddesinin maliyetinde 151.832,06TL’lik, Çelik Hammaddesinin maliyetinde 126.163,98TL’lik, İşletme Malzemesinin maliyetinde ise 57.926,93 TL’lik kur farkı olduğu görülmektedir. Pik Hammaddesi, Çelik Hammaddesi ve İşletme Malzemesi maliyetinde borçlanma maliyeti yer almamaktadır.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, pik hammaddesi, çelik hammaddesi ve işletme malzemesi maliyetinde bulunan kur farklarının ilk madde ve malzemenin maliyetinden çıkartılıp, finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, ilk madde ve malzemenin maliyetinde yer alan kur farklarının ayrıştırılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

780 Finansman Giderleri hs.	335.922,97	
150 İlk Madde ve Malzeme hs.		335.922,97
01. Pik Hammaddesi	151.832,06	
02. Çelik Hammaddesi	126.163,98	
03. İşletme Malzemesi	57.926,93	

Kayıttan da anlaşılacağı üzere, ilk madde ve malzemelerin maliyetinde yer alan 335.922,97 TL’lik kur farkı finansman gideri olarak kaydedilmiştir. BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre yapılan kayıt, işletmenin bilançodaki stoklarını

335.922,97TL azaltır. Bu farklar gelir tablosunda finansman giderleri grubuna kaydedildiğinden dolayı dönem net kârını da aynı tutarda azaltır.

3.6.2. Stok Maliyetlerinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması

TMS 2 standardına göre, stokların satın alınmasında peşin (bugünkü) değerin dikkate alınması gerektiğinden dolayı stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması gerekmektedir. TMS 2 standardına göre, stoklar içinde yer alan vade farklarının döneme ait olanları finansman giderleri olarak, sonraki dönemlere ait olan vade farkları ise ertelenmiş vade farkı gideri olarak dikkate alınmalıdır. Muhasebe kayıtları finansal raporlama standardına uygun hesap planı kullanılarak gerçekleştirileceği için sonraki dönemlere ait olan vade farkları “328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri” hesabında izlenecektir. Söz konusu vade farkları satılan mamuller maliyetinden düşülebileceği gibi stokların maliyetinden de düşülebilmektedir. Uygulamada vade farkları satılan mamuller maliyetinden düşülmüştür.

BOBİ FRS’ye göre; stokların ilk kayda alınmasında bir yıla kadarki vadeli alışlarda bugünkü değer hesaplanmaz. Böylece toplamdaki vade farkı (faiz) anaparadan ayırt edilmeksizin alınan malın maliyetine eklenir. Bir yıldan uzun vadeli ödemeye alınan stoklarsa, peşin fiyat üzerinden ölçülür. Böylece; bir yıldan daha uzun vadeli ödemeye alınan stokların, vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemi çerçevesinde hesap edilerek, faiz gideri şeklinde muhasebeleştirileceği belirtilmiştir (Selvi, Ercan 2018: 49; Gücenme Gençöğlü 2017: 12).

Bu bilgilerden hareketle, TMS 2’de bir yıldan uzun ya da kısa şeklinde ayrımın söz konusu olmadığı görülmektedir.

VUK’a göre, vade süresi dikkate alınmaksızın, vade farkı ayrımı yapılmadan vade farkının tamamı malın maliyetine eklenmesi gerekmektedir (Selvi, Ercan 2018: 49).

Bu bilgiler ışığında, TMS 2 standardı, BOBİ FRS ve VUK arasında farklılıklar olduğu görülmektedir.

3.6.2.1. Senetsiz Borçlar (Satıcılar) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayırıştırılması

Senetsiz borçlar içindeki vade farklarının tespitinde emsal faiz oranı kullanılmaktadır. TMS 2 standardına göre, ilgili mal ve hizmetin nakit satış değerine indirgeyen emsal faiz oranı %20²⁴ olarak dikkate alınmıştır.

Bilançoda 15.015.458,95 TL'den oluşan ticari borçların tutarları ve vadeleri şöyledir:

Satıcılar	Kayıt Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Hammadde Satıcıları	15.09.2019	30 gün	107 gün	---	292.156,44
İşletme Malzemesi Satıcıları	02.05.2019	45 gün	243 gün	---	14.117.866,73
Hizmet Alımları Satıcıları	20.12.2019	30 gün	12 gün	(30-12) = 18	605.435,78
TOPLAM					15.015.458,95

Hammadde Satıcılarına olan senetsiz borcun bugünkü değeri

$$= 292.156,44 / (1+0,20)^{30 / 365}$$

$$= 287.810,50 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 292.156,44 - 287.810,50$$

$$= 4.345,94 \text{ TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 4.345,94 / 30 \text{ gün}$$

$$= 144,86$$

²⁴ Emsal faiz oranı; politika faiz oranı, yıllık enflasyon ve sektör kârlılığı ortalaması alınarak hesaplanmıştır.

İlgili döneme düşen vade farkı

$$= 4.345,94 \text{ TL } (30 \times 144,86)$$

Hammadde Satıcılarına olan senetsiz borcun vadesi 30 gündür. Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 4.345,94 TL'lik tutar finansman gideri olarak kaydedilecektir. Bu kayıt sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 4.345,94 TL'lik azalma olacaktır. Sonraki dönemlere ait olan vade farkı olmadığından dolayı ertelenmiş vade farkı giderleri hesabına herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

780 Finansman Giderleri hs.	4.345,94	
620 Satılan Mamuller Maliyeti		4.345,94

İşletme Malzemesi Satıcılarına olan senetsiz borcun bugünkü değeri

$$= 14.117.866,73 / (1 + 0,20)^{45/365}$$

$$= 13.804.099,55 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 14.117.866,73 - 13.804.099,55$$

$$= 313.767,18 \text{ TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 313.767,18 / 45$$

$$= 6.972,60 \text{ TL}$$

İlgili döneme düşen vade farkı

$$= 313.767 \text{ TL } (45 \times 6.972,60)$$

İşletme Malzemesi Satıcılarına olan senetsiz borcun vadesi 45 gündür. Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 313.767 TL'lik tutar finansman gideri olarak kaydedilecektir. Bu kayıt sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında

toplam 313.767 TL’lik azalma olacaktır. Sonraki dönemlere ait olan vade farkı olmadığından dolayı ertelenmiş vade farkı giderleri hesabına herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

780 Finansman Giderleri hs.	313.767	
620 Satılan Mamuller Maliyeti		313.767

Hizmet Alımları Satıcılarına olan senetsiz borcun bugünkü değeri

$$= 605.435,78 / (1 + 0,20)^{30/365}$$

$$= 596.429,69 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 605.435,78 - 596.429,69$$

$$= 9.006,09 \text{ TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 9.006,09 / 30 \text{ gün}$$

$$= 300,203 \text{ TL}$$

İlgili döneme düşen vade farkı

$$= 3.602,436 \text{ TL } (300,203 \times 12)$$

Sonraki döneme düşen vade farkı

$$= 5.403,654 \text{ TL } (300,203 \times 18)$$

Hizmet Alımları Satıcılarına olan senetsiz borcun vadesi 30 gündür. Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 3.602,436 TL’lik tutar finansman gideri olarak kaydedilecektir. Sonraki dönemlere ait olan vade farkı 5.403,654 TL ise ertelenmiş vade farkı giderleri hesabında izlenir. Bu kayıt sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 9.006,09 TL’lik azalma olacaktır.

TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

780 Finansman Giderleri hs.	3.602,436	
328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hs.	5.403,654	
620 Satılan Mamuller Maliyeti		9.006,09

3.6.3. Stokların Değerlemesi

Stoklar BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden küçük olanıyla değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer; stokların tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma giderleri ile tahmini satış giderleri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla stokların dönem sonunda BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre değerlemesinin yapılabilmesi için net gerçekleşebilir değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden düşük olması durumunda söz konusu stok için karşılık ayrılır. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük olması durumunda ise herhangi bir işlem yapılmaz, stoklar maliyet değeriyle bilançoda yer alır.

VUK'a göre, emtia ile ilgili asıl değerlendirme ölçüsünün maliyet bedeli olmasının yanı sıra emtianın maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsüne göre değerlendirme yapılabilmektedir (VUK madde: 274).

Bu bilgiler ışığında; stokların değer düşüklüğüne ilişkin olarak, BOBİ FRS'yle TMS 2 standardında tam uyum gözlenirken, VUK ile BOBİ FRS arasında uyum olmadığı görülmektedir.

3.6.3.1. İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi

Kur farkları düşüldükten sonra ilk madde ve malzemelerin BOBİ FRS ve TMS 2 standardı kapsamında düzeltilmiş maliyetleri, net gerçekleşebilir değerleri ve değer düşüklüğü şöyledir:

Tablo 27: İlk Madde Malzemelerin Düzeltilmiş Maliyetleri, Net Gerçekleşebilir Değerleri ve Değer Düşüklüğü

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri	Net gerçekleşebilir değer	Değer Düşüklüğü
Pik Hammaddesi	7.634.566,87	8.000.000	1.000.000	6.500.000	500.000	7.134.566,87
Çelik Hammaddesi	4.754.207,84	4.750.000	500.000	3.500.000	750.000	4.004.207,84
İşletme Malzemesi	21.639.245,08	23.000.000	1.750.000	17.500.000	3.750.000	17.889.245,08
Toplam	34.363.942,76	35.750.000	3.250.000	27.500.000	5.000.000	29.028.019,79

Pik Hammaddesinin maliyeti 7.634.566,87 TL, net gerçekleşebilir değeri 500.000 TL olup, Pik Hammaddesinin maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için Pik Hammaddesinde 7.134.566,87 (7.634.566,87 – 500.000)TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Çelik Hammaddesinin maliyeti 4.754.207,84 TL, net gerçekleşebilir değeri 750.000 TL olup, Çelik Hammaddesinin maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için Çelik Hammaddesinde 4.004.207,84 (4.754.207,84 -750.000)TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

İşletme Malzemesi Hammaddesinin maliyeti 21.639.245,08 TL, net gerçekleşebilir değeri 3.750.000 TL olup, İşletme Malzemesi Hammaddesinin maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için İşletme Malzemesi Hammaddesinde 17.889.245,08 (21.639.245,08 - 3.750.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılmaktadır. Akdoğan ve Sevilengül (2007: 173) tarafından TMS 2 standardında stoklardaki değer düşüklüğü karşılık giderini bir stok gideri olarak kabul edildiğinden dolayı, bu tutarın “654 Karşılık Giderleri” hesabı yerine satışların maliyeti grubunda açılacak yeni bir hesapta izlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu amaçla, “628 Stok Karşılık Gideri” gibi bir hesap açılabilceği ileri sürülmüştür.

Bu bilgilerden hareketle; ayrılan karşılık tutarının satışların maliyetini artıracak biçimde gelir tablosunda, satışların maliyeti grubunda yeni bir hesap açılarak gösterilmesi daha uygun görülmüştür. Ayrıca TMS 2 standardının 34. paragrafında yer alan “değer düşüklüğü karşılıklarının iptali stokların maliyetini azaltacak şekilde kaydedilmesi gerekir” ifadesi göz önüne alınarak değer düşüklüklerinin satışların maliyetini artıracak şekilde kaydedilmesi daha uygun görülmüştür. Dolayısıyla stokların üretim işletmelerinde önemli bir paya sahip olması ve finansal raporlamaya uygun hesap planı da göz önünde bulundurularak stoklarla ilgili değer düşüklüğünün “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri” hesabında izlenmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, değeri düşen hammaddeler için karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

626 Stok Değ. Düş. Karşılık Giderleri hs.	29.028.019,79
01. Pik Hammaddesi 7.134.566,87	
02. Çelik Hammaddesi 4.004.207,84	
03. İşletme Malzemesi Hammaddesi 17.889.245,08	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hs.	29.028.019,79

3.6.3.2. Mamullerin Değerlemesi

İşletmede mamul malzemeler için kur farkı ve borçlanma maliyetleri söz konusu olmadığından dolayı düzeltilmiş maliyetlere yer verilmemiştir. Mamullerin maliyeti, net gerçekleşebilir değerleri ve değer düşüklüğü şöyledir:

Tablo 28: Mamullerin Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değerleri ve Değer Düşüklüğü

Mamuller	Maliyet	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri	Net gerçekleşebilir değer	Değer Düşüklüğü
Pik Mamulü	16.246.040,76	17.500.000	750.000	14.250.000	2.500.000	13.746.040,76
Çelik Mamulü	12.413.279,98	15.000.000	500.000	11.500.000	3.000.000	9.413.279,98
Toplam	28.659.320,74	32.500.000	1.250.000	25.750.000	5.500.000	23.159.320,74

Pik Mamulünün maliyeti 16.246.040,76 TL, net gerçekleşebilir değeri 2.500.000 TL olup, Pik Mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için Pik Mamulünde 13.746.040,76 (16.246.040,76 - 2.500.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Çelik Mamulünün maliyeti 12.413.279,98 TL, net gerçekleşebilir değeri 3.000.000 TL olup, Çelik Mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için Çelik Mamulünde 9.413.279,98 (12.413.279,98 - 3.000.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, değeri düşen mamuller için karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

626 Stok Değ. Düş. Karşılık Giderleri hs.	23.159.320,74	
01. Pik Mamulü 13.746.040,76		
02. Çelik Mamulü 9.413.279,98		
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hs.		23.159.320,74

3.6.3.3. Yarı Mamullerin Değerlemesi

BOBİ FRS ve TMS 2 standardı kapsamında, yarı mamullerin net gerçekleşebilir değerleri ve değer düşüklüğü şöyledir:

Tablo 29: Yarı Mamullerin Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değerleri ve Değer Düşüklüğü

Yarı Mamuller	Maliyeti	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri	Net gerçekleşebilir değer	Değer Düşüklüğü
Pik Yarı Mamulü	1.442.390,70	2.000.000	200.000	1.500.000	300.000	1.142.390,7
Çelik Yarı Mamulü	1.545.551,69	2.100.000	300.000	1.750.000	50.000	1.495.551,69
Toplam	2.987.942,39	4.100.000	500.000	3.250.000	350.000	2.637.942,39

Pik Yarı Mamulünün maliyeti 1.442.390,70 TL, net gerçekleşebilir değeri 300.000 TL olup, Pik Yarı Mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için Pik Yarı Mamulünde 1.142.390,7 (1.442.390,70 - 300.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Çelik Yarı Mamulünün maliyeti 1.545.551,69 TL, net gerçekleşebilir değeri 50.000 TL olup, Çelik Yarı Mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için Çelik Yarı Mamulünde 1.495.551,69 (1.545.551,69 - 50.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, değeri düşen yarı mamuller için karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

626 Stok Değ. Düş. Karşılık Giderleri hs.	2.637.942,39	
01. Pik YarıMamulü1.142.390,70		
02. Çelik YarıMamulü1.495.551,69		
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hs.		2.637.942,39

Stokların BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre düzeltilmesi sonucunda 54.825.282,92 (29.028.019,79 + 23.159.320,74 + 2.637.942,39)TL değer düşüklüğü

olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen bu değer düşüklüğü, BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre satışların maliyetine ilave olarak kaydedilmiş olup, VUK'a göre hesaplanan brüt satış kârı ile BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre hesaplanan brüt satış kârı farklı sonuç ortaya çıkarmıştır. VUK'a göre hesaplanan brüt satış kârı, BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre hesaplanan brüt satış kârından daha fazla çıkmaktadır.

Bu işlemin bilanço ve gelir tablosuna etkileri Tablo 30'da gösterilmektedir.

Tablo 30: Değer Düşüklüğünün Bilanço ve Gelir Tablosuna Etkileri

Kalemler	Tutar	Artış	Azalış	Değişim
Satışların Maliyeti	172.139.913,87	54.825.282,92	-	226.965.196,80
Brüt Satış Kârı	72.205.428,30	-	54.825.282,92	17.380.145,38
Stoklar	68.905.919,33	-	54.825.282,92	14.080.636,41
Aktif Toplamı	257.446.815,46	-	54.825.282,92	202.621.532,50

Tablo 30'dan hareketle değer düşüklüğünün bilanço ve gelir tablosuna etkileri şöyle özetlenebilir:

- Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemi 54.825.282,92 TL'lik değer düşüklüğü kadar artarak, 172.139.913,87 TL'den 226.965.196,80 TL'ye yükselmiş, buna bağlı olarak yine gelir tablosunda bulunan brüt satış kârı da toplam değer düşüklüğü olan 54.825.282,92 TL kadar azalmıştır. Dolayısıyla 72.205.428,30 TL olan brüt satış kârı 17.380.145,38 TL'ye düşmüştür.
- Bilançoda yer alan stoklar kalemi toplam 54.825.282,92 TL'lik değer düşüklüğü kadar azalarak 68.905.919,33 TL'den 14.080.636,41 TL'ye gerilemiş, buna bağlı olarak bilançonun aktif toplamı da 54.825.282,92 TL azalarak 257.446.815,46 TL'den 202.621.532,50 TL'ye düşmüştür.

3.6.4. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Açısından Karşılaştırma

Kapsamına göre maliyet yöntemleri tam maliyet, normal maliyet ve değişken maliyet yöntemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Büyükmirza 2014: 238). TMS 2

standartı bu yöntemlerden normal maliyet yöntemini esas almaktadır. Normal maliyet yöntemine göre, genel üretim maliyetleri sabit ve değişken olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mamulle ilgili değişken maliyetlerin tamamı ile sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranına düşen kısımları mamul maliyetini oluşturmaktadır. Sabit maliyetlerin boş kapasiteye düşen payları ise gelir tablosunda dönem gideri olarak raporlanmaktadır. VUK'a göre esas alınan ve işletmenin uygulamakta olduğu maliyetlendirme yöntemi tam maliyet yöntemidir. Tam maliyet yönteminde sabit maliyetler dönem gideri içerisinde değil, mamul maliyeti içerisinde raporlanmaktadır. BOBİ FRS'de kapsamına göre maliyet yöntemlerinden tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemlerinden biri kullanılmaktadır.

İşletme 2019 yılında 1.618.002 adet pik kam mili, 264.984 adet çelik kam mili üretmiştir. İşletmenin yıllık toplam 1.416.000 adet pik kammili üretim kapasitesi vardır. Normal maliyet yönteminde birim maliyetlerin hesaplanması için çelik kam milinin üretim miktarını pik kam miline göre ifade etmek gerekmektedir. Sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranına göre dağıtılacağından dolayı üretilen 264.984 adet çelik kammilinin direkt işçilik saatleri kullanılarak 213.637 adet pik kam miline eşdeğer olduğu Tablo 25'te görülmektedir.

2019 yılında 1.618.002 adet üretilmiş olan pik kam milinin tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış toplam üretim maliyetleri Tablo 31'deki gibidir:

Tablo 31: Pik Kam Milinin Toplam Üretim Maliyetleri

Maliyet Çeşitleri	Tutarları (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	32.230.599,84
Direkt İşçilik Maliyeti	52.471.804,86
Genel Üretim Maliyeti	
Değişken 53.884.397,25	65.270.200,68
Sabit 11.385.803,43	

Tablo 31'de 1.618.002 adet pik kam miline ait maliyet rakamları yer almaktadır. Üretim rakamlarını oluşturan DİMMM 32.230.599,84 TL, DİM 52.471.804,86 TL, GÜM 65.270.200,68 TL'dir. Genel üretim maliyeti sabit ve

değişken maliyet ayrımı yapıldığında, 53.884.397,25 TL değişken maliyet, 11.385.803,43TL sabit maliyetten oluşmaktadır.

2019 yılında 264.984 adet üretilmiş olan çelik kam milinin tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış toplam üretim maliyetleri Tablo 32'deki gibidir:

Tablo 32: Çelik Kam Milinin Toplam Üretim Maliyetleri

Maliyet Çeşitleri	Tutarları (TL)
Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti	6.285.420,48
Direkt İşçilik Maliyeti	6.802.139,28
Genel Üretim Maliyeti	
Değişken 8.771.831,72	10.625.858,40
Sabit 1.854.026,68	

Tablo 32'de 264.984 adet çelik kam miline ait maliyet rakamları yer almaktadır. Üretim rakamlarını oluşturan DİMMM 6.285.420,48 TL, DİM6.802.139,28 TL, GÜM 10.625.858,40 TL'dir. Genel üretim maliyeti sabit ve değişken maliyet ayrımı yapıldığında, 8.771.831,72 TL değişken maliyet, 1.854.026,68TL sabit maliyetten oluşmaktadır.

Tablo 31 ve Tablo 32'de genel üretim maliyetleri işletmenin verilerine göre sabit ve değişken maliyetler ayrımı yapılarak gösterilmiştir. Bunun nedeni, TMS 2 standardında normal maliyet yönteminin benimsenmiş olması ve genel üretim maliyetlerine ait tutarların bu doğrultuda düzeltilmesi gerektiğidir. Bu düzeltmeler dikkate alınarak normal maliyet yöntemine göre gerekli hesaplamalar yapılacaktır.

İşletmenin yıllık üretim kapasitesi 1.623.000 adet kam mili üretimidir. İşletme 2019 yılında 1.618.002 adet pik kam mili, 264.984 adet çelik kam mili üretmiştir. Yapılan hesaplamalar sonucunda işletmenin 264.984 adet çelik kam mili üretiminin 213.637 adet pik kam mili üretimine eşit olduğu Tablo 25'te görülmektedir. Dolayısıyla 1.831.639 adet üretim miktarı üzerinden hesaplamalar gerçekleştirilmiştir.

Bu verilerden hareketle TMS 2 standardında benimsenen normal maliyet yöntemine göre her bir kam milinin toplam üretim maliyeti hesaplanmıştır.

ESTAS A.Ş.'nin Üretim Giderleri

Üretim Kapasitesi	: 1.623.000 adet
Üretilen Miktar	: 1.831.639adet
Satış Miktarı	: 1.781.712 adet ²⁵
Toplam Hasılat	: 228.037.222,40 TL ²⁶
DİMMM	: 38.516.020,32 TL
DİM	: 59.273.944,14TL
GÜM	: 75.896.059,08
- Değişken GÜM	: 62.656.228,97 TL
- Sabit GÜM	: 13.239.830,11 TL

İşletmenin üretim kapasitesi 1.623.000 adettir. Dönem içinde 1.831.639 adet mamul üretilmekle birlikte toplam üretim maliyetleri 173.686.023,50 TL olarak belirlenmiştir.

Tam Maliyet Yöntemi

DİMMM	: 38.516.020,32 TL
DİM	: 59.273.944,14TL
Değişken GÜM	: 62.656.228,97 TL
Sabit GÜM	: 13.239.830,11 TL
Toplam	: 173.686.023,50 TL

Birim Maliyet : 173.686.023,50 TL / 1.831.639 adet= 94,83 TL

Bu yöntemde dönem içerisindeki giderlerin tamamı mamulün maliyetine yüklenmektedir. Dolayısıyla birim maliyet 94,83 TL olarak belirlenmiştir.

²⁵İşletme 2019 yılında çelik kam milinden 235.102 adet, pik kam milinden ise 1.591.279 adet satmıştır. Çelik kam mili satış miktarı pik kam miline göre ifade edildiğinde; çelik kam mili satış miktarının pik kam miline dönüştürülmüş miktarı 190.433 adet olmaktadır.

²⁶ Toplam Hasılat= (128,07 TL x 1.591.279 adet) + (127,30 TL x 190.433 adet)= 228.037.222,40TL

Normal Maliyet Yöntemi

DİMMM : 38.516.020,32 TL

DİM : 59.273.944,14TL

Değişken GÜM : 62.656.228,97 TL

Sabit GÜM%99 Kapasite : 13.107.431,81 TL

Toplam : 173.553.625,20 TL

Birim Maliyet : 173.553.625,20 TL / 1.831.639 adet= 94,75 TL

Bu yöntemde mamulün maliyetine genel üretim giderlerinin yalnızca kapasite kullanım oranı kadar olan tutarı, değişken maliyetlerinse tamamı eklenmektedir. Firma %99 kapasiteyle çalıştığından dolayı mamulün maliyetine yansıtılacak tutar 13.107.431,81 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar genel üretim giderlerinin sabit kısmının %99'udur. Bu yöntemde birim fiyat 94,75 TL şeklinde hesaplanmıştır.

Tam Maliyet Yöntemi

Satılan Mamul Maliyeti

1.781.712 adet x 94,83 TL= 168.959.749 TL

Normal Maliyet Yöntemi

Satılan Mamul Maliyeti

1.781.712 adet x 94,75 = 168.817.212 TL

Sabit GÜG Kullanılmayan Kapasite Tutarı

13.239.830,11 TL x %1 = 132.398,30

TOPLAM = **168.949.610,30 TL**

Tam Maliyet Yönteminde satılan mamul maliyetinin hesaplanmasında birim fiyat ile toplam satış miktarı çarpılırken, Normal Maliyet Yönteminde toplam satış miktarı ve birim fiyatın çarpımının yanı sıra kullanılmayan kapasite oranı kadar sabit genel üretim gideri satılan mamul maliyetine eklenmektedir. Tam kapasite çalışmayan işletmelerde bu durum mamul maliyetini arttıran bir unsur oluşturmuş olur.

Tablo 33: Tam Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların Maliyeti	01.01-31.12.2019
Satılan Mamul Maliyeti	168.959.749 TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	514.966,71 TL
Satılan Hizmet Maliyeti	-
Diğer Satışların Maliyeti	3.860.917,82 TL
Satışların Maliyeti	173.335.633,50 TL

Bu yöntemde satışların maliyeti 173.335.633,50TL, toplam satılan mamul maliyeti ise 168.959.749 TL olarak belirlenmiştir.

Tablo 34: Normal Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların Maliyeti	01.01-31.12.2019
Satılan Mamul Maliyeti	168.949.610,30 TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	514.966,71 TL
Satılan Hizmet Maliyeti	-
Diğer Satışların Maliyeti	3.860.917,82 TL
Satışların Maliyeti	173.325.494,80 TL

Normal maliyet yönteminde toplam satılan mamul maliyeti 168.949.610,30 TL satışların maliyeti ise 173.325.494,80 TL olarak belirlenmiştir.

Tablo 35: Gelir Tablosu

	Tam Maliyet	Normal Maliyet
Sürdürülen Faaliyetler	01.01-31.12.2019	01.01-31.12.2019
Hasılat	228.037.222,40	228.037.222,40
Satışların Maliyeti (-)	(173.335.633,50)	(173.325.494,80)
Brüt Kâr veya Zarar	54.701.588,90	54.711.727,60

Anlaşılacağı gibi Normal Maliyet Yönteminde üretim kapasitesinde atıl kalan kısmın Satışların Maliyetinde gösterilmesi, TMS 2 standardındaki dönüştürme maliyeti olarak kullanılan Tam Maliyet Yöntemi arasında farklılık oluşturmaktadır. Uygulamaya konu olan işletmenin maliyet yöntemi değiştirilerek Brüt Kâr/Zarar hesaplarında 10.138,70 TL'lik bir fark oluşturulmuştur.





SONUÇ

Bir işletmenin varlık kalemleri içerisinde büyük önem taşıyan stokların ölçme ve muhasebeleştirilmesi hususunda VUK ve standartlar arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Araştırmada VUK ve ilgili standartlardaki stoklara dair hükümleri karşılaştırarak, aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir. TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin bir üretim işletmesinin stok maliyetlerine etkisini tespit etmek amacıyla yapılan bu çalışmada, TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasındaki temel farklılıklar ele alınmıştır. TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS'nin bir üretim işletmesinin stok maliyetlerine olan etkisinin tespit edilmesinde ele alınan temel farklılıklar şu başlıklar altında toplanmıştır:

- Stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması,
- Stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması,
- Stokların değerlemesi,
- Kapsamına göre maliyet yöntemleri.

Çalışmada, belirtilen farklılıklar ele alınarak VUK ve ilgili standartlar arasında kıyaslama yapılarak düzenlemelerdeki farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır.

Stoklar içinde yer alan kur farkları TMS 2 standardına göre stok maliyetine yüklenmeyerek, finansman gideri şeklinde dikkate alınmaktadır. TMS 23'e göre özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için ise katlanılan kur farkları borçlanma maliyeti olarak stok maliyetine dâhil edilir. BOBİ FRS'de normal koşullar altında üretilmesi bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan kur farkları satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir. Üretilmesi bir yıldan kısa süren stoklar için katlanılan kur farkları gider veya gelir olarak dikkate alınır. VUK kapsamında ise stoklar aktifleştirilene kadar oluşan kur farkları stok maliyetine dâhil edilirken, stokların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkacak kur farkları ihtiyari olarak stok maliyetine dâhil edilebileceği gibi finansman gideri olarak da dikkate alınabilir.

BOBİ FRS'ye göre vadeli alımlarda vadenin bir yıla kadar olması halinde peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki vade farkı ayrıştırılmadan stoklar vadeli fiyat üzerinden aktifleştirilmektedir. Vadenin bir yıldan uzun olması halinde ise vade farkı ayrıştırılmaktadır. TMS 2 standardına göre stoklarla ilgili tüm vade farkları ayrıştırılmakta ve ilgili dönemin finansman giderlerine kaydedilmektedir. Özellikle varlık niteliğindeki stoklar için ise katlanılan vade farkları TMS 23 standardı gereğince borçlanma maliyeti olarak stok maliyetine dâhil edilmektedir. VUK'a göre ise stoklarda vade farkı ayrımı yapılmayarak vadeli değer ile muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. BOBİ FRS ile TMS 2 standardı kapsamında, net gerçekleşebilir değerin maliyet değerinden düşük olması durumunda söz konusu stok için karşılık ayrılır. VUK'a göre stokların değerinde %10'dan fazla azalış olması durumunda emsal bedel üzerinden ölçüm yapılabilmektedir.

TMS 2 standardına göre stok maliyetlerinin hesaplanmasında maliyet yöntemlerinden normal maliyet yönteminin kullanılması önerilirken, VUK'a göre tam maliyet yönteminin kullanılması önerilmektedir. BOBİ FRS'de ise normal maliyet yöntemi yanında tam maliyet yönteminin de kullanılabileceği belirtilmektedir.

Normal maliyet yönteminde satışların maliyetine kullanılmayan sabit genel üretim giderleri de ilave edilmektedir. Diğer ifadeyle, kapasite kullanım oranı kadar sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti olarak yansıtılmaktadır. Tam maliyet yöntemindeyse üretim sürecinde oluşan tüm giderler satışların maliyetini meydana getirmektedir. Dolayısıyla üretimini üretim kapasitesinin altında gerçekleştiren işletmelerin satışların maliyeti hesaplarında ciddi değişiklikler ortaya çıkmaktadır.

Stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması başlığı altında ele alınan ilk madde ve malzemeler içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması hususunda BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre yapılan kayıt sonucunda, işletmenin bilançoadaki stokları azalmıştır. Ayrıca, bu

farkların gelir tablosunda finansman giderleri grubuna kaydedildiğinden dolayı dönem net kârının da aynı tutarda azaldığı tespit edilmiştir.

Stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması başlığı altında ele alınan senetsiz borçlar (satıcılar) içinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması hususunda hammadde satıcılarına, işletme malzemesi satıcılarına ve hizmet alımlarına satıcılarına olan senetsiz borca ilişkin yapılan kayıt sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında azalma olduğu tespit edilmiştir.

Stokların değerlemesi başlığı altında Pik Hammaddesinde, Çelik Hammaddesinde, İşletme Malzemesi Hammaddesinde, Pik Mamulünde, Çelik Mamulünde, Pik Yarı Mamulünde, Çelik Yarı Mamulünde değer düşüklüğü oluşmuştur. BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılmıştır.

Stokların BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre düzeltilmesi sonucunda tespit edilen değer düşüklüğü, BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre satışların maliyetine ilave olarak kaydedilmiştir. VUK'a göre hesaplanan brüt satış kârı, BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre hesaplanan brüt satış kârından daha fazla çıkmaktadır. Bu işlemin sonucunda gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kaleminde artış olurken, brüt satış kârında azalış meydana gelmiştir. Bilançoda yer alan stoklar kaleminde de düşüş meydana gelmiştir. Buna bağlı olarak bilançonun aktif toplamı da azalmıştır.

Çalışmada tam maliyet yöntemine göre hesaplanan toplam satılan mamul maliyeti 168.959.749TL, satışların maliyeti 173.335.633,50 TL, normal maliyet yönteminde toplam satılan mamul maliyeti 168.949.610,30 TL, satışların maliyeti 173.325.494,80 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla tam maliyet yöntemine göre hesaplanan brüt kâr tutarı 54.701.588,90 TL olarak hesaplanırken, normal maliyet yöntemine göre hesaplanan brüt kâr tutarı 54.711.727,60 TL olarak hesaplanmıştır. Kapsamına göre maliyet yöntemleri arasında ortaya çıkan bu farklılıkların satışların maliyetini etkileyerek işletmenin Brüt Kâr veya Zarar kalemini değiştirdiği görülmüştür.

Sonuç itibarıyla; VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'de stokların ölçme ve muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların işletmenin bilanço ve gelir tablosu

kalemlerinde birtakım değişimlere yol açtığı tespit edilmiştir.Bu durum yatırımcılar ve finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar alırken yanılmasına yol açabilmektedir. İşletmelere yatırım yapacak kişiler, işletmelerin finansal işleyişine ilişkin bilgiler edinerek yatırım kararlarını almaktadır. Yatırımcılar ve ilgili finansal bilgi kullanıcılarının kullandıkları finansal bilgilerin, işletme hakkındaki güvenilir ve gerçeğe uygun finansal veri hazırlanması dikkate alınması gereken bir husustur. Dolayısıyla VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS arasındaki farklılıkların neden olabileceği karışıklıkların yok edilmesi için muhasebenin tutarlılık kavramının dikkate alınarak bilgiler bilgi kullanıcılarına açık, yeterli ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanmaktadır. Vurgulanması gereken diğer bir husus ise; günümüzde standartların işletmeler için bağlayıcı nitelik taşıdığıdır. Bu kapsamda, güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tabloların oluşturulması, vergi matrahlarının doğru tespiti açısından vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki farklılıkların doğru bir şekilde öğrenilerek uygulanmasının doğru olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Akbulut Emre ve Can Mustafa Emir (2020). “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. 63: 85-93.

Akdoğan, Habib (2020). *BOİ FRS TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Akdoğan, Nalan (2019). “Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 3: 745-785.

Akdoğan, Nalan (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”. *Mali Çözüm Dergisi*. 80: 101-118.

Akdoğan, Nalan (1994). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Akdoğan Nalan ve Sevilengül Orhan (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akin Hale ve Kurşunel Fahri (2010). “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*. 1-2: 311-330.

Ataman Akgül Başak ve Akay Hüseyin (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Akgün, Ali İhsan (2012). “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2: 229-246.

Aktaş, Rabia (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.

Altıntaş, A. Taylan (2011). “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku” *Sosyal Bilimler Dergisi*. 1: 162-174.

<https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423905739.pdf>. (Erişim Tarihi: 04.07.2021)

Arıkan, Yahya (2011). “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”. *Mali Çözüm Dergisi*. 107: 7-18.

Aslan Tunay ve Kızıl Cevdet (2019). “Üretim Maliyetlerinin Denetimine Genel Bir Bakış”. *İktisadi Yenilik Dergisi*. 1: 1-12.

Ataman, Ümit (2000). *Genel Muhasebe-Muhasebede Dönemiçi İşlemleri*. Cilt:1. 5. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ataman Başak ve Cavlak Hakan (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 3: 153-168.

Ataman Başak ve Gökçen Gürbüz (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Atmaca Metin ve Çelenk Hakan (2011). “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 49: 113-125.

Avcı Anıl ve Bolaman Avcı Özge (2016). “Vade Farkı, Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 134: 75-90.

Aytulun Metin ve Toroslu M. Vefa (2014). *TMS ve VUK Kapsamında Stoklar*. 1. Baskı. İstanbul: Legal Yayıncılık.

Bahadır, Oğuzhan (2012). “Stoklarda Değerleme: UFRS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”. *Mali Çözüm Dergisi*. 109: 51-68.

Barsky Noah P & Marchant Garry (2000). “The Most Valuable Resource Measuring And Managing Intellectual Capital”. *Strategic Finance*. 8: 59-62.

Barth Mary E., Landsman Wayne R. and Lang Mark H. (2008). “International Accounting Standards and Accounting Quality”. *Journal of Accounting Research*. 3: 467-498.

Basık Feryal Orhon, Kaya İdil ve Yanık Serhat (2011). *Maliyet Muhasebesi Çözümli Problemler ve Test Soruları*. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Başkan, Tuba Derya (2017). “Stoklar Hesap Grubunun Maliyet Hesaplamasında Tek Düzen Hesap Grubu ve Standartlar Açısından Değerlendirilmesi”. *International Journal of Social Sciences and Education Research*. 5: 1593-1605.

Başpınar, Ahmet (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*. 146: 42-57.

Boyar Ender ve Güngörmüş Ali Haydar (2006). “TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 32: 1-7.

Boyar Ender ve Güngörmüş Ali Haydar (2006). “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”. *Analiz Dergisi*. T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Merkezi. Ekim. Cilt: 7. Yıl: 15. Sayı: 16. s.s. 83-91.

Bozcuk Aslıhan E., Uçar Merve ve Yılmaz Burak Çağrı (2018). “Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetimini İlişkin Bir İnceleme”, *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 4: 125-143.

Bozdemir, Enver (2016). “Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler”. *Mali Çözüm Dergisi*. 133: 13-37.

BOZKURT, İbrahim (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları*. Ankara: Adalet Yayınları.

Bulut, Zeki Atıl (2004). “İşletmeler Açısından Kapasite Planlaması ve Kapasite Planlamasına Etki Eden Faktörler”. *Mevzuat Dergisi*. 80: 1-13.

Büyükmirza, Kamil (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 14. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, Kamil (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. 19. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Chang Ping-Teng & Chang Ching-Hsiang (2006). “An Elaborative Unit Cost Structure-Based Fuzzy Economic Production Quantity Model”. *Mathematical And Computer Modelling*. 43: 1337-1356.

Çalış, Yıldırım Ercan (2013). “Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1: 159-175.

Çankaya, Fikret (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. 6: 127-148.

Çankaya Fikret ve Dinç Engin (2012). “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1: 81-102.

Çelik, Metin (2016). “Emtia Maliyet Bedelinin Tespiti ve Değerlemesinde Önem Arz Eden Hususlar”. *Mali Çözüm Dergisi*. 137: 243-256.

Çiftçi Yavuz ve Erserim Alper (2008). “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”. *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*. 24-27 Nisan. Bandırma.

Demir, Şeref (2020). “Vergi Mizanından BOBİ FRS’ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 85: 1-24.

Demir, Şeref (2019). “TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi”. *Proceedings of the International Congress on Business and Marketing*. 13-14 Haziran 2019. s.s. 402-417.

Demirel, Nuray (2009). “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri”.

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 2: 42-68.

Demireller, Ali (2013). “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hükümlerin Karşılaştırılması”. *Vergi Dünyası Dergisi. 378: 139-148.*

Dinç, Engin (2007). “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 28: 21-48.*

Doğan, Aziz (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Hazırlanması, Gerekçeleri ve Genel Özellikleri”. *Vergi Dünyası Dergisi. 446: 37-52.*

Durmuş Cem Niyazi ve Kutlu Orhan (2020). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Karşılaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi. 158: 189-211.*

Dursun Adem ve Yalnız Serkan (2013). “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 1: 139-157.*

Elagöz İsmail ve Özcan Sedef (2020). “Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi. 85: 77-90.*

Elmacı, Orhan (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.

Erdoğan, Murat (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi. 1: 51-63.*

Ergi Şener ve Güleç Ömer Faruk (2019). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Muhasebe Eğitimcileri ve Uygulayıcılarına Yönelik Bir Araştırma”. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2: 377-399.*

Erol Fidan Meral ve Cinit Hasan (2013). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 59: 39-60.

Erol Mikail ve Aslan Muhsin (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 12: 55-86.

Fındık, Hakkı (2013). “TMS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Hizmet Üreten İşletmelerde Muhasebeleştirme İşlemleri: Prodüksiyon İşletmeleri Uygulaması”. *Vergi Raporu Dergisi*. 164: 19-32.

Fidan, Mehmet Maşuk (2019). “Stok Değer Düşüklüğü: Vergi Usul Kanunu – Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı Karşılaştırması”. *Vergi Dünyası Dergisi*. 456: 53-66.

Gücenme Gençoğlu, Ümit (2017). “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 76: 1-24.

Gücenme Gençoğlu Ümit, Özerhan Yıldız ve Karapınar Selahattin (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. 1. Baskı. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları.

Gönen Seçkin ve Demir Çağla (2012). “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 2: 163-171.

Gökçen Gürbüz, Öztürk Erkan ve Güleç Ömer Faruk (2019). “KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/IFRS’nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 3: 413-430.

Gökçen Gürbüz, Öztürk Erkan ve Güleç Ömer Faruk (2018). “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2: 437-457.

Gökçen Gürbüz ve Öztürk Erkan (2017). “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2: 105-114.

Gökçen Gürbüz ve Ataman Başak (2020). “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’ndaki Üretim Maliyetleri Hesaplarının İncelenmesi ve Tekdüzen Hesap Planı ile Karşılaştırılması”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 4: 812-828.

Gökçen Gürbüz, Ataman Akgül Başak ve Çakıcı Cemal (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Gökgöz, Ahmet (2012). “KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 2: 243-258.

Gökkaya, Murat (2009). “Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi”. *Vergi Raporu Dergisi*. 123: 146-157.

Gölköy, Ozan (2008). “Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar”. *Mali Ufuklar Dergisi*. 43: 9-22.

Gör, Yusuf (2017). “Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Bilinirliği Üzerine Bir Çalışma”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Kongresi (ICMEB17) Özel Sayısı: 381-389.

Güdelci, Erkin Nevzat (2019). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar”. *International Journal of Economics, Politics, Humanities & Social Sciences*. 3: 199-214.

Gün, Oktay (2010). “Gelir Tablosu, Gelir Tablosu İlkeleri ve Gelir Tablosu Hesaplarının Düzenlenmesi”. *Vergi Raporu Dergisi*. Aralık. 135: 172-185.

Güneş Recep, Durmuş Ahmet Fethi ve Solak Bilal (2012). “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*. 2: 57-66.

Güney, Selami (2018). “Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 78: 61-72.

Güney Selami, Yüksel Yiğiter Şule, Korkmaz Murat ve Ceylan Nesrin (2012). “Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta”. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 10: 109-128.

Güngörmüş Ali Haydar ve Boyar Ender (2010). “TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”. *Mali Çözüm Dergisi*. 102: 109-127.

Güngörmüş Ali Haydar ve Boyar Ender (2009). “TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 23: 315-320.

Güngörmüş Ali Haydar ve Boyar Ender “TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4716> (Erişim Tarihi: 11.11.2019).

Gürel Eymen ve Türk Özlem (2015). “Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama”. *Dayanışma Dergisi*. 122: 20-33.

Güvemli Oktay ve Güvemli Batuhan (2015). “Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 8: 26-50.

Haftacı Vasfi ve Badem A. Cemkut (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 50: 1-16.

İbiş Cemal ve Özkan Serdar (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”. *Mali Çözüm Dergisi*. 74: 25-43.

Kabataş Yaşar ve Pamukçu Ayşe (2010). “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 48: 191-199.

Karacan Sami ve Uygun Rahmi (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 56: 799-813.

Karacan Sami ve Güngör Atilla (2008). “Uluslararası Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (Ums-Ufrs) ile İlgili Yapılan Çalışmalar-Genel Bakış”. Kocaeli Bülteni. Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (KSMMMO) Yayın Organı. Yıl:13. Sayı:41. Ocak-Nisan. Kocaeli.

Karataş Aracı Özlem Nilüfer ve Bekçi İsmail (2019). “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 3: 857-884.

Kaya, Hatice Pınar (2018). “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 2: 262-285.

Kaya Uğur ve Dinç Engin (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2: 343-364.

Kılıç İsa ve Önal Servet (2021). “Uluslararası Ticaret İşlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK Kapsamında Karşılaştırmalı Olarak İnceleme ve Uygulaması”. *Academic Social Studies / Akademik Sosyal Araştırmalar*. 16: 183-194.

Kırkık Şule, Coşkun Sedat ve Coşkun Selin (2019). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Mesleğine Etkisinin SMMM’lerin Bakış Açıları Doğrultusunda Değerlendirilmesi: Manisa İlinde Bir Uygulama”. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 1: 58-79.

Kısakürek M. Mustafa ve Elden Ürgüp Seval (2018). “TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu’nun Maliyet Açısından İlişkinin Karşılaştırılması ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama”. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*. 19: 247-256.

Kıymetli Şen İlker ve Özbireckli Mehmet (2020). “KÜMİ FRS’nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi ile Mukayeseli Bir İnceleme”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22 (MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı): 1-19.

Kocamaz, Hilal (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2: 105-120.

Koçyiğit, Seyhan ÇİL (2011). “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 1: 69-88.

Korkmaz Turhan, Temel Halime ve Birkan Elif (2007). “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi’lere Etkileri”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 36: 96-105.

Kutlan, Serhat (2003). “Stok Değerlemede Hifo ve Lifo (Loifo) Yöntemlerinin Karşılaştırılması”. *Mali Çözüm Dergisi*. 64: 1-11.

Mozeikçi Aysun AKTAŞ ve Tüter Şahinoğlu Kevser (2018). “BOBİ FRS’nin Getirdiği Değişikliklerin Uygulayıcılar Tarafından Algılanma Düzeyi: Kırklareli İlinde Bir Araştırma”. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 7 (Özel Sayı: Finansal Raporlamada Güncel Yaklaşımlar): 38-49.

Örten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öz Ersan ve Çevikcan Fatih (2010). “Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi”. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 1: 113-128.

Özbek Cevdet Yiğit ve Badem Cemkut Ahmet (2020). “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22 (MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı): 271-291.

Özbek, Cevdet Yiğit (2019), “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının Maliyet Hesapları Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Özel Sayı: 355-376.

Özerhan Yıldız ve Yanık Serap (2015). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Özkan Serdar ve Erdener Acar Ece (2010). “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”. *Mali Çözüm Dergisi*. 97: 49-86.

Öztürk, Erkan (2017). “Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/ TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 28: 141-157.

Parlakkaya, Raif (2004). “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 7: 119-139.

Parvutou I. & A. Popescu (2012). “Research Regarding The Analysis Of Variable Cost-A Way To Increase Farm Profitability. Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol, 14 (2): 229-236.

Sağlam Necdet, Şengel Salim ve Öztürk Bünyamin (2009). *UFRS-UMS Uyumlu TMS-Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Genişletilmiş Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Selvi Yakup ve Ercan Melis (2018). “BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. 59: 47-57.

Sevilengül, Orhan (2016). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sipahi Barış ve Poroy Arsoy Aylin. “Adoption of International Financial Reporting Standards in Turkey: The Auditors’ View”, The Balkan Countries 1st International Conference on Accounting and Auditing, <http://muftav.org/images/bildiriler/sipahib.pdf>, (Erişim Tarihi: 05.06.2019)

Sönmez, Feriştah (2007). “TMS-2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No’lu SPK ve 13 No’lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu)”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 35: 50-160.

Şenel Said Alpagut ve Arslan Öznur (2020). *Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yön Veren Standartlar*. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.

Taşpınar, İlhan (2010). “Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi”. *Vergi Raporu Dergisi*. 135: 61-69.

Taylor Martin E. & Roberta Ann Jones (1999). “The Use of International Accounting Standards Terminology, a Survey of IAS Compliance Disclosure”. *The International Journal of Accounting*. 34 (4): 557-570.

- Toraman Cengiz ve Bayramoğlu Fatih (2006). “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. *Mali Çözüm Dergisi*. Özel Sayı 76: 457-480.
- Toroslu, Vefa (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Toroslu, M. V. (2012). *Muhasebe Teorisi*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Trifan, A. & C. Anton (2011), “Using Cost – Volume – Profit Analysis by Management”. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov*. Vol: 4 (53). No: 2. p.p. 207-212.
- Tuğay, Osman (2013). “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 26: 207-230.
- Türker, İpek (2010). “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 30: 105-120.
- Uluslan Hikmet, Eren Elçin ve Köylü Çağrı (2012). “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 55: 11-34.
- Uluslan Hikmet, Hacıhasanoğlu Tansel ve Koçsoy Murat (2014). “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarına Yön Veren Düzenlemeler ve UMS / UFRS’ye Uyum Sürecinde Geline Aşama”. *12. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*. 619-630.
- Uluslan, Hikmet (2017). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri (Maliye Bakanlığı MSUGT’lerine göre Düzenlenen Finansal Tabloların TMS/IFRS’lere Dönüştürülmesi)*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Usul Hayrettin ve Kıymık Hakkı (2010). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları”. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 12: 123-139.
- Uyar, Baykal (2009). “TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 28: 131-144.

Uzay, Şaban (2012). “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları”. *Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi*. 8: 52-56.

Yalçın, Selçuk (2019). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 60: 202-222.

Yalçın Zülkif ve Susmuş Türker (2020). *TMS/TFRS Standartlarının Oluşmasında Etkili Olan Muhasebe Unsurlarının Tarihsel Gelişimi ve Bazı Standartların Uygulanmasına Yönelik Örnek Çözümler*. 1. Baskı. Konya: Eğitim Yayınevi.

Yalkın Yüksel Koç, Demir Volkan ve Demir Defne (2006). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 76: 291-307.

Yamaç, Esat (2013). “Emtiada Değerleme”. *Vergi Raporu Dergisi*. 171: 74-89.

Yanık, Ramazan (2013). “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 3: 81-90.

Yardımcıoğlu Mahmut ve Kocamaz Hilal (2012). “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”. *Dayanışma Dergisi*. 116: 27-40.

Yıldırım, Haşmet (2019). “Stokların TMS, BOBİ FRS Değerleme Hükümleri ile VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar-Mali Kar Karşılaştırması”. *Vergi Dünyası Dergisi*. 459: 134-152.

Yılmaz, Züleyha (2017). “TR90 Bölgesindeki SMMM Oda Başkanlarının BOBİ FRS Konusundaki Görüşleri”. *Journal of Socialand Humanities Sciences Research*. 15: 866-1880.

Yıldız, Ahmet Murat (2016). Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu. Yıldız Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Danışmanlık. <https://www.yildizymm.com.tr/kitaplar> (Erişim Tarihi: 05.02.2020)

Yünlü, Murat (2020). “Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 18: 180-192.

Zor İsrail ve Korga Selda (2020). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Kazanç Yönetimi Uygulamalarına Etkisi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 86: 1-24.

703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (2018). Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 09.07.2018 tarihli ve 30473 (3. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete, Yetki Kanunu: 2709 sayılı Kanun (20.10.1982 tarihli ve 17844 sayılı Resmî Gazete)

<http://www.sigortadenetim.org> (Erişim Tarihi: 10.09.2019)

<http://www.spk.gov.tr/>(Erişim Tarihi: 11.09.2019)

<https://www.tbb.org.tr/tr> (Erişim Tarihi: 19.06.2019)

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 27.05.2020)

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planında (Taslak) Hesaplar, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.12.2020)

TMS/TFRS 2019Seti, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 08.10.2019)

TMS/TFRS 2020 Seti, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01.01.2020)

213 Nolu Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20.12.2019)

2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında (BKK) yer alan (I) ve (II) Sayılı Liste, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.02.2021)

EKLER

EK 1: 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında (BKK) yer alan (I) ve (II) Sayılı Liste

(I) SAYILI LİSTE

1) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
- d) Varlık kiralama şirketleri,
- e) Merkezi takas kuruluşları,
- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler,

i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

2) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,
- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

5) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.

6) Aşağıdaki hak ve lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:

- a) Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.
- b) Uydu televizyon yayın lisansı.
- c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

(II) SAYILI LİSTE

1) Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.

3) Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanunun 1525. maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.

4) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler.

5) (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere;

a) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dâhil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (TMSF) iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.

b) 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler.



ÖZ GEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Görkem ÇERİKCİOĞLU ÇELİK
Uyruğu : T.C.

