

STOKLARA İLİŞKİN TMS 2 VE BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI*

Dr. Öğretim Üyesi H. Pınar KAYA**

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran 2018; 20(2); 262-285

ÖZ

Çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nda (BOBİ FRS) yer alan stoklara ilişkin hükümleri karşılaştırarak, standart setleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları tespit etmektir. Bu kapsamda stoklar ile ilgili standart setlerinde yer alan düzenlemeler içerik analizi yaklaşımıyla incelenmiştir. Elde edilen bulgulara göre, stok maliyetinin belirlenmesinde ve özellikle hizmet işletmelerinde, verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda standart setleri arasında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunların dışında stoklar ile ilgili hükümlerin birbiriyle uyumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Standartları, Stoklar

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

COMPARISON OF TAS 2 AND FRS FOR LMEs RELATED TO INVENTORIES

ABSTRACT

The aim of this study is to identify the similarities and differences between the sets of standards by comparing the provisions related to the inventories in Turkish Accounting Standards 2 (TAS 2) and Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMEs). Within this concept, the regulations in the the sets of standards that are related to inventories are examined by content analysis approach. According to the findings, there are differences between the sets of standards in determination of inventory cost and especially in the service enterprises when the revenue from the service provided is not reflected in the financial statements as income. Apart from these, it is found out that the provisions related to inventories are compatible with each other.

Keywords: Financial Reporting Standards, Accounting Standards, Inventories

JEL Classification: M40, M41.

* Makale gönderim tarihi: 03.01.2018; kabul tarihi: 25.03.2018

** Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, orcid.org/0000-0002-8736-088X, pkaya@ahievran.edu.tr

1. GİRİŞ

Stoklar, finansal raporlama açısından önemli etkiye sahip hesap gruplarından biridir. Stokların maliyetinin tespit edilmesine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler, finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak hazırlanmasına büyük katkı sağlar. İşletme türlerine göre, farklı hesaplarda izlenen ve farklı özelliklere sahip olan stoklara yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (UFRS) uyumlu, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda (TMS/TFRS) birtakım düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu düzenlemelere ilişkin özet bilgiler aşağıdaki Tablo 1'de sunulmuştur:

Tablo 1: TMS 2 ve BOBİ FRS İle İlgili Temel Bilgiler

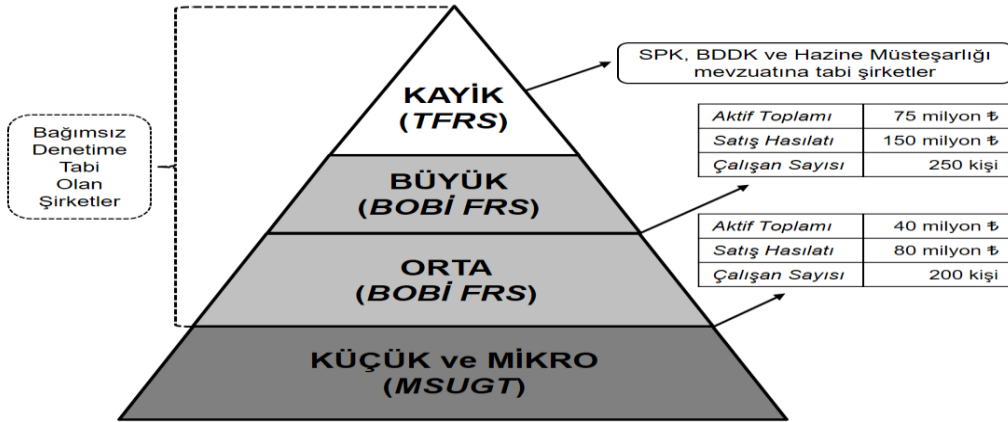
	TMS 2	BOBİ FRS
Düzenleyici	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
Tebliğ Adı	Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, Sıra No: 56
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	15.01.2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete	29.07.2017 Tarih ve 30138 Sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete
Yürürlük Tarihi	31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri

Türkiye'de uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayımlama görevi, 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) aittir. KGK kurulmadan önce bu yetkiye sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, KGK'nın kurulması ile birlikte kapatılarak, tüm yetki ve sorumluluklarını KGK'ya devretmiştir. KGK tarafından işletmelere yönelik farklı hesap dönemlerini ilgilendiren farklı düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan düzenlemelerden ilki 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak, bağımsız denetime tâbi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulamalarını gerektirmiştir. Ancak bağımsız denetim kapsamının genişletilmesi ile daha fazla sayıda işletmenin TFRS uygulamak zorunda kalması ve bunun işletmelere ilave maliyetler yüklemesi gibi sebeplerden dolayı KGK 2014 yılında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK)

TFRS uygulamalarını, bunun dışında kalan denetime tabi işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS uygulayabileceklerini, TFRS uygulamak istemeyenlerin ise Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan yürürlükteki mevzuatı (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)) uygulamalarını öngörmüştür. Bu düzenlemenin sebep olduğu eksiklikleri gidermek amacıyla KGK tarafından 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yeni bir Kurul Kararı alınarak yürürlükteki mevzuata “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” dahil edilmiştir. KGK’nın yaptığı son düzenleme ise, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımladığı bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar’ın yerini alacak olan BOBİ FRS’dir.

6102 sayılı TTK’ya göre (md. 397/4) bağımsız denetime tabi işletmeleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na aittir. 19.03.2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (19/12/2012 tarih ve 2012/4213 Sayılı Karar’da değişiklik yapılarak) bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin tespit edilmesinde dikkate alınmak üzere yeni şartlar belirlenmiştir. Ayrıca Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ’de (md. 6) büyük işletme olarak değerlendirilecek işletmelerin sağlamaları gereken ölçütler yer almaktadır. Söz konusu karar ve tebliğ kapsamında bağımsız denetime tabi işletmelerin uygulaması gereken standartlara ilişkin bilgiler aşağıda özet bir şekilde sunulmuştur:



Şekil 1. Uygulama Kapsamı

Kaynak: KGK, BOBİ FRS Tanıtım Toplantısı, İstanbul, 14.09.2017. (Aktaran: Ataman ve Cavlak 2017, 157)

Şekil 1’de yer alan bilgiler kapsamında; tam set TMS/TFRS’yi KAYİK’lerin, BOBİ FRS’yi bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlamak için kullanmak zorunda olduğu ifade edilebilir. Bağımsız denetime tabi olma ve BOBİ FRS’ye göre büyük işletme tanımına girmesi için işletmelerin, yukarıdaki şekilde belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşması gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlamayan işletmelerin ise MSUGT uygulamalarına tabi olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS’nin tam set TMS/TFRS’ye göre daha sade bir dille kaleme alındığı, (Gençoğlu 2017, 1) daha basit ve anlaşılabilir niteliklere sahip olduğu ifade edilebilir. Tam set TMS/TFRS’de yer alan bazı konular BOBİ FRS kapsamına hiç alınmamıştır. Tam set TMS/TFRS’de ayrı bir standart kodu ile oluşturulmuş olan standartların BOBİ FRS’de ayrı bir bölüm olarak sunulduğu görülmektedir. Stoklara ilişkin hükümler BOBİ FRS’nin 6. bölümünde yer almaktayken, tam sette TMS 2’de düzenlenmiştir.

BOBİ FRS’nin stoklar ile ilgili bölümünde ve TMS 2’de yer alan hükümleri karşılaştırmalı olarak incelemek ve bu standart setleri arasındaki benzerlik ve farklılıkları tespit etmek çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Elde edilen bulgular, stok maliyetinin belirlenmesine ilişkin hükümler dışında standart setlerinin birbiriyle uyumlu olduğunu göstermektedir. Çalışma kapsamında öncelikle konu ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar hakkında özet bilgiler sunulacak, daha sonra stoklara ilişkin standart setlerinde yer alan hükümler karşılaştırılarak elde edilen sonuçlar değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatürde muhasebe ve finansal raporlama standartlarını konu alan çok sayıda çalışma yer aldığı görülmektedir. Yapılan çalışmaların büyük bir kısmı farklı illerde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının standartlara ilişkin görüş ve düşüncelerini, standartlara olan ilgi ve bilgi düzeylerini tespit etmeye yöneliktir. Bunun yanı sıra standartların işletmelere sağlayacağı faydaları, mevcut muhasebe uygulamalarına getireceği değişiklikleri ve uygulama sürecinde işletmelerin karşı karşıya kalacağı zorlukları belirlemeye yönelik çalışmalar da yapılmıştır. Literatür taraması yapılırken Yücel, Öncü ve Kartal tarafından 2015 yılında yayınlanan akademik bir çalışma dikkat çekmiştir. Türkiye’de 2007-2014 yılları arasında

muhasebe ve finansal raporlama standartları konularında yayınlanan 493 makale ve 364 lisansüstü tezin analiz edildiği çalışmada; “tek bir muhasebe standardı” üzerine yapılan çalışmaların çoğunlukta olduğu ve en fazla makale ve tez üretilen standardın “TMS 2 Stoklar” olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan BOBİ FRS ve TMS 2’de yer alan stoklara ilişkin hükümleri farklı açılardan inceleyen ve değerlendiren çalışmalara ait özet bilgiler aşağıdaki Tablo 2’de sunulmuştur:

Tablo 2. Literatür Özeti

Yazar (Yıl)	Çalışmanın Özeti
Gençoğlu (2017)	BOBİ FRS ile TMS/TFRS’lerin temel konularda karşılaştırıldığı çalışmada; BOBİ FRS’nin stoklara ilişkin hükümleri ile TMS 2 arasında tespit edilen farklılıklar şunlardır: -TMS 2’den farklı olarak BOBİ FRS’de vadeli alımlarda bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stokların vade farkı ayrıştırılmaz. -TMS 2’de normal maliyet önerilmesine rağmen BOBİ TFRS’de dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. -TMS 2’ye göre finansal durum tablosunda “tamamlanmış hizmet maliyetleri” ve “tamamlanmamış hizmet maliyetleri” isimli stok hesaplarının yer alması önerilmekleyen, BOBİ FRS düzenlemelerinde ve finansal durum tablosu aktifinde benzer hesaplara yer verilmemiştir.
Gökçen ve Öztürk (2017)	Tam ve normal maliyet yöntemlerinin özelliklerinin karşılaştırmalı olarak açıklandığı çalışmada; TFRS ve BOBİ FRS’deki düzenlemeler çerçevesinde normal maliyet yöntemine ilişkin maliyet kayıt sistemi tartışılmıştır. Özellikle BOBİ FRS’nin stoklara ilişkin bölümünde yer alan “düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılamayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilmesi gerekir” hükmünün yanıtıcı finansal raporlamaya sebep olacağı örnek bir uygulama ile açıklanmıştır.
Ataman ve Cavlak (2017)	BOBİ FRS ile TMS/TFRS arasındaki benzerlik ve farklılıkların karşılaştırıldığı çalışmada; BOBİ FRS’nin altıncı bölümü olan “Stoklar” ile “TMS 2 Stoklar”ın orta düzeyde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre iki düzenleme arasındaki önemli farklılıklar; stok alımlarındaki vade farklarının ayrıştırılmasında, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ve tam maliyet yönteminin

	kullanımında ortaya çıkmıştır.
Baskan (2017)	TMS 2 Stoklar standardının işleyişinin ve tek düzen muhasebe sistemi ile farklılıklarının örnekler ile tespit edilmeye çalışıldığı çalışmada; vade farkı, kredi faizinden kaynaklanan fark ve kur farkının stok maliyetine dahil edilmemesi, ortaya çıkan farkın giderleştirilmesi, maliyet yöntemleri, stokların değerlendirilmesi ve değer düşüklüğü açısından TMS 2’de farklı uygulamaların olduğu tespit edilmiştir.
Orhaner, Biçer ve İlman (2016)	Özel bir hastanenin stok kayıtlarının TMS 2’ye uygunluğunun değerlendirildiği çalışmada; hastanenin malzeme alım vade farkını malzeme maliyetine dahil etmesinin, stok maliyetlerini belirlemede LİFO yöntemini kullanmasının, verilen hizmetleri sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakmadan finansal tablolara gelir olarak kaydetmesinin ve maliyet hesaplamada tam maliyet yöntemini kullanmasının TMS 2 ile arasında farklılıklar oluşturduğu saptanmıştır.
Bozdemir (2016)	Çalışmada TMS 2 kapsamında hastane işletmelerine; üretim maliyetlerini muhasebeleştirilmede 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yerine 710, 720 ve 730 nolu hesaplarını kullanması, hizmet üretim süreci tamamlanmamış olan giderlerin “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında, hizmet üretim süreci tamamlanmış ve hasılat aşamasına gelmiş olan hizmet üretim maliyetlerinin ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabında izlenmesi önerilmiştir.
Avcı ve Avcı (2016)	Borçlanma maliyetleri kapsamına giren vade farkları, kredi faizleri ve kur farklarının stoklar açısından VUK ve TMS kapsamında incelendiği çalışmada, ticari kardan mali kara geçişin nasıl yapıldığı farklı örnekler üzerinde açıklanmıştır.
Gökçen ve Cebeci (2016)	TMS 2’yi uygulayan ve Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarından elde verilerin içerik analizi sonucunda, araştırma kapsamındaki 28 şirket tarafından 2012, 2013 ve 2014 yıllarında stok maliyeti hesaplamada en çok tercih edilen yöntemin dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca şirketlerin % 61’inin stoklarını net gerçekleşebilir değer ile, %39’unun ise maliyet değeri ile değerlediği saptanmıştır.
Senal ve Ateş (2016)	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının üretim işletmelerinde üretilen ve satılan mamul maliyetleri üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada; örnek bir üretim işletmesinin 2014 yılına ait Satışların Maliyeti Tablosu TMS/TFRS’ye göre düzeltilerek, düzeltme öncesi ve sonrası maliyet kalemlerinde meydana gelen değişimler izlenmiştir. Standartların özellikle ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyeti üzerindeki etkileri çalışma kapsamında değerlendirilmiştir.

Marşap ve Barışçı (2014)	İzmir ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeden elde edilen veriler kullanılarak yapılan çalışmada, tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi karşılaştırılmış ve yöntemlerin güçlü/zayıf yönleri kıyaslanmıştır. Çalışma sonucunda işletmenin düşük kapasitede çalıştığı dönemlerde atıl kapasiteyi de mamul maliyetlerine dahil ettiği için tam maliyet yöntemi ile mamul maliyetlerinin doğru hesaplanamayacağı, normal maliyet yöntemi ile sabit genel üretim giderlerinin sadece kapasiteye isabet eden kısmı üretim maliyetine yüklendiği için daha düşük ve gerçek maliyet verilerine ulaşıldığı saptanmıştır.
Savcı ve Badem (2013)	Çay bitkisinden elde edilen yaş çay yapraklarını girdi olarak kullanarak kuru çay üretimi yapan bir işletmenin üretim ve satış faaliyetleri TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmiştir. Örnek işletmede; alımı gerçekleştirilen yaş çay yaprakları depolama yapılmadan üretim hattına sevk edilmiş, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri gerçek parti maliyet yöntemine göre belirlenmiş, toplam ve birim üretim maliyetleri normal maliyet yöntemine göre hesaplanmıştır. İşletmede iki kalite kuru çay üretilmiş ve birleşik maliyet satış değerlerine göre dağıtılmıştır. Birim maliyetleri hesaplanan birinci ve ikinci kalite çaylar, mamuller hesabına alınarak satılmıştır.
Dursun ve Yalnız (2013)	İMKB’de işlem gören konaklama işletmelerinden örnek bir işletmenin 2009 yılına ait konsolide finansal tabloları, TMS 2 ve TMS 18’ye uygunluğu açısından incelenmiştir. Çalışma sonucunda şirketin konsolide finansal tablolarında stoklara ve hasılatla ilişkin yaptığı açıklamaların sınırlı düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Şirketin stok maliyeti hesaplama yöntemine, stok değer düşüklüğüne ve teminat olarak gösterilen stoklara dair açıklamalar yapmadığı saptanmıştır.
Badem ve Özbek (2013)	Üretim maliyeti hesaplamada Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) tam maliyet yöntemini, TMS 2’nin ise normal maliyet yöntemini benimsemesinin muhasebeleştirme sürecini etkilediği örnek bir uygulama ile ortaya konmuştur. TMS 2’yi uygulayan üretim işletmeleri için dönemsel üretim ve satış miktarları arasındaki farklılıklar, normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile, VUK gereği tam maliyet yöntemine göre hesaplanması gereken kâr rakamı arasında farklar ortaya çıkarmıştır. Yöntemlerin farklılaştırdığı kâr ve vergi rakamları TMS 2’ye göre muhasebeleştirilmiş ve ertelenmiş vergi etkileri raporlanmıştır.
Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu	Vadeli ticari mal alış işlemlerinin TMS 2 ve VUK açısından örnek bir uygulama ile muhasebe kayıtları, gelir tabloları ve finansal oranlar açısından karşılaştırıldığı çalışmada, vadeli alış işleminin TMS 2 ve VUK gereği farklı kaydedilmesinin stok

(2013)	kalemi, dönem karı ve finansal oranlarda meydana getirdiği değişimler incelenmiştir.
Tuğay (2013)	Stoklardaki değer düşüklüğünün ve iptalinin TMS 2 ve vergi uygulamaları açısından karşılaştırıldığı çalışmada, stoklarda ortaya çıkan değer düşüklüğünün; VUK'da emsal bedeli, TMS 2'de ise net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen farklılıklar ve bu farklılıkların ticari ve mali kara etkisi değerlendirilmiştir.
Yılmaz ve Güngörmüş (2013)	Vakıf üniversitelerinde hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların Vergi Kanunlarına ve TMS 2'ye göre araştırıldığı çalışmada; TMS 2'ye göre gerçekleşmiş hizmete ait gelirin elde edilmemesi durumunda hizmet üretim maliyetlerinin stok hesabında izlenmesinin Vergi Kanunlarından farklı olduğu tespit edilmiştir. Vakıf üniversitelerinde, dönem içinde eğitim hizmetini alan öğrencilerle ilgili ortaya çıkan maliyetlerin, "Tamamlanmamış Hizmet Maliyeti" hesabında izlenebileceği, ancak hizmetin tamamlanıp satış için bekletilmesi durumu söz konusu olmadığından "Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesabının kullanılmasının mümkün olmayacağı ifade edilmiştir.
Akgün (2012)	Tam maliyete göre hesaplanan gelir tablosu ile normal maliyete göre hesaplanan gelir tablosunun sunuluşuna ilişkin örnek uygulamaya yer verilen çalışmada, normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye bağlı olarak ortaya çıkan çalışmayan kısım gider ve zararlarının, dönem net kârında farklılıklara sebep olduğu saptanmıştır.
Gökgöz (2012)	KOBİ'lerin stoklar ile ilgili işlemlerini KOBİ TFRS çerçevesinde nasıl muhasebeleştireceğinin örneklerle açıklandığı çalışmada; KOBİ TFRS'nin stoklar ile ilgili hükümlerinin TMS 2 Stoklar ile uyumlu olduğu ancak Vergi Mevzuatı açısından farklılıklar taşıdığı tespit edilmiştir. Bu farklılıkların özellikle vadeli alım işlemlerinde, stok değerlendirilmede, maliyetlendirme yöntemlerinde, hizmet maliyetlerinin izlenmesinde ve sabit genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde olduğu belirlenmiştir.
Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu (2012)	Tam maliyet ile normal maliyet yöntemlerinin sabit giderlere olan yaklaşımlarının muhasebe kayıtlarında ortaya çıkardığı farklılıklar ve bu farklılıkların vergi ile uyumuna yönelik yapılması gereken kayıtlar, tekstil sektöründe iplik üretimi yapan bir işletmeden elde edilen veriler kullanılarak açıklanmıştır. Normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre daha iyi maliyet kontrol sistemi yarattığı ve üretim dönemleri arasında karşılaştırma imkanı sağladığı tespit edilmiştir.
Gönen ve Demir (2012)	KOBİ TFRS ile VUK stoklara ilişkin hükümler açısından incelenmiş ve arasındaki farklılıklar örnek uygulamalar ile ortaya konmuştur. Çalışma sonuçlarına göre KOBİ TFRS'nin ortaya çıkacağı farklar; stokların maliyet bedeli ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olması ile değerlendirilmesi, hizmet üreten işletmelerin sunumu

	gerçekleşmemiş ancak maliyeti oluşmuş giderlerini varlık kalemleri arasında göstermesi, vade farkı ve kur farkı giderlerinin stok maliyetlerine yüklenememesi, normal maliyet kullanılması ve mesleki yargı kullanımı olarak tespit edilmiştir.
Koçyiğit (2011)	Hastanelerde ortaya çıkan hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen muhasebe sistemi ile TMS 2 arasındaki farklılıkların incelendiği çalışmada; İMKB’de işlem gören tek hastane işletmesi olan Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. örnek olarak ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, TMS 2’nin dönemsellik kavramına uygun ve daha doğru sonuçlar ortaya koyduğu tespit edilmiştir.
Utku ve Gürsoy (2011)	KOBİ TFRS ile tam set TFRS arasındaki temel farklılıkların ve benzerliklerin açıklandığı çalışmada; kapsam ve temel alınan esaslar açısından stoklara ilişkin hükümlerin her iki standartta benzer nitelikte olduğu ancak borçlanma maliyetlerinin KOBİ TFRS’de tamamının gider olarak kaydedilmesi, tam set TFRS’de ise özellikli varlık olması durumunda varlığın maliyetine eklenmesi hükümlerinin farklılık arzettiği saptanmıştır.
Akdoğan (2010)	KOBİ FRS’nin tam set IAS/IFRS’ler ile temel konularda benzerlik gösterdiğinin ancak daha basit ve sade olduğunun belirtildiği çalışmada; KOBİ FRS’nin stoklara ilişkin hükümlerinin TMS 2 paralelinde hazırlandığı ve temel esaslar açısından farklı olmadığı ifade edilmiştir.
Kabataş ve Pamukçu (2010)	TMS 2’nin hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen muhasebe sisteminden farklı yaklaşım benimsediğinin açıklandığı çalışmada; TMS 2’ye göre hizmet üretim sürecinde katlanılan maliyetlerin dönem sonunda gelir elde edilememesi durumunda, Tekdüzen hesap planında boş bırakılmış olan “154 Üretilmekte Olan Hizmetler” hesabında muhasebeleştirilebileceği ileri sürülmüştür.
Türker (2010)	Stok maliyetlerinin oluşumu ve değerlemesi ile ilgili TMS 2, Türk Vergi Sistemi ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan hükümler teorik çerçevede ele alınmış ve açıklanmıştır.
Uyar (2009)	Stoklar ile ilgili TMS 2’de yer alan hükümlerin genel olarak değerlendirildiği ve stok değerlemesine ilişkin hükümlerin VUK ile karşılaştırıldığı çalışmada; TMS 2’de stokların muhasebeleştirme işlemlerinin ve stok değerlendirme yöntemlerinin çok akılcı ve gerçekçi temellere dayandığı ileri sürülmüştür. Ayrıca stok değerlemesine ilişkin olarak TMS 2 ile VUK’un özünde benzer ilkeleri ortaya koyduğu, TMS 2’deki “stok” ve “net gerçekleştirilebilir değer” kavramlarının, VUK’ta yer alan “emtia” ve “emsal bedel” kavramlarıyla belirli oranda örtüştüğü ve stok maliyeti unsurlarının benzer olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Demirel (2009)	TMS 2'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketlerdeki uygulanma düzeyinin örnek olay araştırması tekniği kullanılarak tespit edilmeye çalışıldığı çalışmada; Arçelik, TÜPRAŞ ve Turkcell A.Ş.'nin TMS 2'ye tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlama yapmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
-------------------	---

Tablo 2'de yer alan bilgiler, yapılan çalışmaların daha çok stoklara ilişkin KOBİ TFRS, BOBİ FRS, tam set TMS/TFRS ve Vergi Usul Kanunu arasında yapılan ikili karşılaştırmalara yoğunlaştığını göstermektedir. Hizmet işletmelerinde üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ve yapılan muhasebe kayıtlarının TMS 2'ye uygunluğunu inceleyen çalışmalar da mevcuttur. Çalışma sonuçları değerlendirildiğinde, farklı standart setlerinde ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan stoklarla ilgili hükümlerin özellikle tam maliyet/normal maliyet yöntemi kullanımı, alımlarda borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, tamamlanmış veya tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, değerlendirme ve değer düşüklüğü konularında farklılaştığı, bunların dışında yer alan hükümlerin benzerlik taşıdığı ifade edilebilir.

3. STOKLARA İLİŞKİN TMS 2 VE BOBİ FRS KARŞILAŞTIRMASI

Standart setleri arasındaki karşılaştırmanın daha sağlıklı yapılabilmesi açısından TMS 2 ve BOBİ FRS'de stoklara ilişkin oluşturulan bölüm başlıkları toplu bir şekilde aşağıdaki Tablo 3'de sunulmuştur:

Tablo 3. TMS 2 ve BOBİ FRS'de Yer Alan Stoklara İlişkin Bölüm Başlıkları

TMS 2	BOBİ FRS
Amaç	Kapsam ve Ölçüm
Kapsam	Stokların Maliyetinin Belirlenmesi
Tanımlar	Dönüştürme Maliyetleri
Stokların Değerlemesi	Diğer Maliyetler
Stokların Maliyeti	Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler
Satın Alma Maliyeti	Ortak Ürünler ve Yan Ürünler
Dönüştürme Maliyetleri	Hizmet Sağlayan İşletmelerin Stok Maliyeti
Diğer Maliyetler	Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti
Hizmet Sunan İşletmelerde Stok	Maliyet Ölçüm Teknikleri

Maliyeti	
Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	Maliyet Hesaplama Yöntemleri
Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler	Değer Düşüklüğü
Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	Gider Olarak Kayda Alma
Net Gerçekleşebilir Değer	
Gider Olarak Kaydetme	
Raporlanacak Bilgiler	
Yürürlük Tarihi	

Tablo 3’de yer alan bilgiler doğrultusunda stoklar ile ilgili düzenlemelerin TMS 2’de daha çok başlıklara ayrılmış olduğu, BOBİ FRS’de ise daha sade bir sunum yapıldığı görülmektedir. Yukarıdaki bilgilere ilave olarak, BOBİ FRS’nin stoklar ile ilgili olan 6. bölümü toplam 27 maddeden, TMS 2 ise 40 maddeden oluşmaktadır.

Stoklara ilişkin standart setlerinde yer alan hükümlerin karşılaştırmalı olarak incelenmesinde ve aralarındaki benzerlik ve farklılıkların tespit edilmesinde yukarıdaki tabloda sunulan bölüm başlıkları dikkate alınmıştır. TMS 2 ve BOBİ FRS arasındaki stoklarla ilgili karşılaştırma aşağıda verilen sırayla yapılmıştır.

- Amaç, Tanım, Kapsam ve Ölçüm Hükümlerine İlişkin Karşılaştırma
- Stok Maliyetinin Belirlenmesine İlişkin Karşılaştırma
- Ortak Ürünler ve Yan Ürünlere İlişkin Karşılaştırma
- Hizmet Sunan İşletmelerin Stok Maliyetine İlişkin Karşılaştırma
- Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyetine İlişkin Karşılaştırma
- Maliyet Ölçüm Tekniklerine İlişkin Karşılaştırma
- Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemlerine İlişkin Karşılaştırma
- Stoklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Karşılaştırma
- Stokların Gider Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Karşılaştırma
- Finansal Tablo Dipnotlarında Raporlanacak Bilgilere İlişkin Karşılaştırma

TMS 2 ve BOBİ FRS’de yer alan stoklara ilişkin hükümler aşağıdaki bölümde alt başlıklar halinde karşılaştırılmış ve aralarındaki benzerlikler/farklılıklar açıklanmıştır.

3.1. Amaç, Tanım, Kapsam ve Ölçüm Hükümlerine İlişkin Karşılaştırma

TMS 2 ve BOBİ FRS, stoklar ile ilgili standart oluşturmanın amacını belirten maddeler ile başlamaktadır. Farklı cümleler ile ifade edilmiş olsa da bu standartların genel olarak stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri düzenlemek amacıyla oluşturulmuş olduğu açıktır.

BOBİ FRS’nin “kapsam” başlığı altında verilen stok tanımıyla, TMS 2’nin “tanımlar” başlıklı kısmında yapılan stok tanımları birebir aynıdır. “*Stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.*” TMS 2’nin “tanımlar” başlıklı kısmında stok tanımı ile birlikte net gerçekleştirilebilir değer ve gerçeğe uygun değer kavramlarının da tanımları yapılmasına rağmen, BOBİ FRS’de sadece net gerçekleştirilebilir değer kavramı tanımlanmıştır.

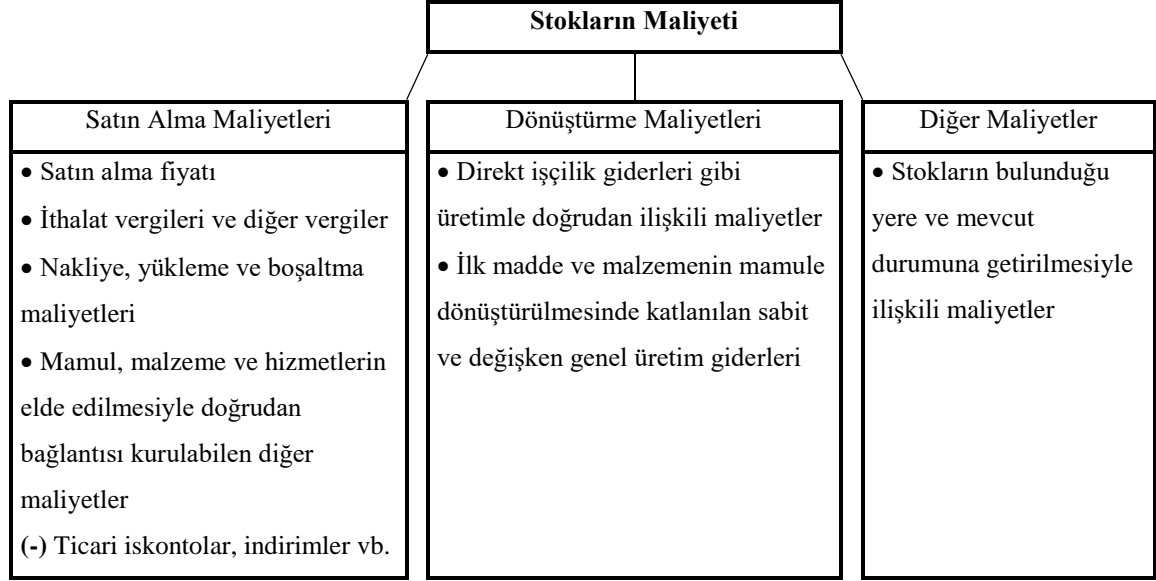
Her iki standart setinde de stoklara ilişkin hükümlerin, “*finansal araç niteliğindeki stoklar, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler*” dışındaki stoklara uygulanacağı belirtilmektedir. TMS 2 *inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri kapsamında ortaya çıkan yapılmakta olan işleri* de uygulama dışında bırakmasına rağmen BOBİ FRS’de bu husus yer almamaktadır. TMS 2’de ayrıca “*tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundukları stoklar ve stoklarını, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundukları stokların*” stoklara ilişkin değerlendirme esaslarına tabi tutulmayacağı ifade edilmiştir.

TMS 2 ve BOBİ FRS “*stokların maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirileceğini*” hükme bağlamıştır. BOBİ FRS, TMS 2’den farklı olarak “*borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür*” ifadesine yer vermiştir.

3.2. Stok Maliyetinin Belirlenmesine İlişkin Karşılaştırma

Stokların maliyeti kapsamlı bir konu olduğu için bu bölümde öncelikle standart setleri arasındaki benzerlikler, daha sonra ise farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Stok maliyetinin belirlenmesi açısından TMS 2 ve BOBİ FRS’de yer alan ve benzerlik taşıyan hükümler şunlardır:

➤ *Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.*



Şekil 2. Stokların Maliyetini Oluşturan Unsurlar

➤ *Stokların maliyetine dahil edilemeyen ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler: normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.*

➤ *Sabit genel üretim maliyetleri dönüştürme maliyetlerine, üretim faaliyetlerinin normal kapasitesi esas alınarak dağıtılır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.*

Stok maliyetinin belirlenmesi açısından TMS 2 ve BOBİ FRS farklı hükümler de içermektedir. Söz konusu farklılıklara ilişkin özet bilgiler aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur:

Tablo 4. Stok Maliyetinin Belirlenmesinde Ortaya Çıkan Farklılıklar

Farklılık Oluşturan Hususlar	TMS 2	BOBİ FRS
Düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle	Gider	Satışların Maliyeti

dağıtılmayan genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi		
Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan yöntem/yöntemler	Normal maliyet	Normal maliyet ya da tam maliyet
Vadeli ödeme koşuluyla alınan stokların peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında oluşan finansman farkının muhasebeleştirilmesi	Faiz gideri	-Vade>1 yıl ise faiz gideri -Vade<1 yıl veya Vade=1 yıl ise vade farkı ayrıştırılmaz.
Stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilme şartı	Özellikli varlık	Üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar

Tablo 4’de yer alan bilgiler maddeler halinde aşağıdaki gibi açıklanabilir:

➤ TMS 2’ye göre düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilirken BOBİ FRS’ye göre “satışların maliyeti” kaleminde gösterilmelidir.

➤ Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde TMS 2 sadece normal maliyet yönteminin kullanılmasını öngörmekteyken, BOBİ FRS normal maliyet yöntemine alternatif olarak tam maliyet yönteminin kullanılabilceğini hükme bağlamıştır. İlave olarak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetine dahil edilmemesi gerektiğini de belirtmiştir.

➤ Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alındığı takdirde, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında oluşan finansman farkı TMS 2 gereği stokların maliyetine dahil edilmeyip, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. TMS 2’den farklı olarak, BOBİ FRS’de vade farkının faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi için stoğun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınmış olması gerekmektedir. Bir yıl veya daha kısa vadeli satın alınan stoklar için vade farkı ayrıştırılmayacağı belirtilmiştir. BOBİ FRS’de ayrıca vade farkı tutarının hesaplanmasında etkin faiz yönteminin kullanılacağı ifadesi yer almaktadır.

➤ Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri BOBİ FRS ve TMS 2’ye göre oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılır. Ancak her iki standart borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilme şartları açısından farklıdır. BOBİ FRS’de belirtilen “üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan maliyetlerin, stoklar satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stok maliyetine dahil edilebileceği” hükmü TMS 2’de özellikli varlık

niteliği taşıyan stoklar için geçerlidir. “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardında “*amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar*” özellikli varlık olarak tanımlanmaktadır.

3.3. Ortak Ürünler ve Yan Ürünlere İlişkin Karşılaştırma

TMS 2 ve BOBİ FRS’de ortak ürünler ve yan ürünlere ilişkin benzer düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelerde, üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürünün birlikte üretilebileceği, her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin (üretim maliyetlerinin) ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetlerin ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılması gerektiği ifade edilmektedir. Maliyetlerin dağıtımının **nispi satış değerlerine** göre yapılabileceği, yan ürünlerin yapıları gereği önemsiz olduğu durumlarda, **net gerçekleştirilir değerlerine** göre ölçülüp, bu tutarın ana ürünün maliyetinden düşüleceği belirtilmektedir. Böylece ana ürünün defter değeri, maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermeyecektir.

3.4. Hizmet Sunan İşletmelerin Stok Maliyetine İlişkin Karşılaştırma

BOBİ FRS’ye göre hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını üretim maliyetlerine göre ölçer. BOBİ TFRS ve TMS 2 hizmet işletmelerinde stokların maliyetinin içeriğini; “*hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderler*” olarak belirlemiştir. Ayrıca her iki standartta, satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderlerin hizmetin maliyetine dahil edilmeyeceği, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir. TMS 2’ye göre, *hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.*

BOBİ FRS’den farklı olarak TMS 2, verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderlerin stok hesabına yansıtılmasını öngörmektedir. Bu hüküm, hizmet üretim süreci tamamlanmamış ya da hizmet üretim süreci tamamlandığı halde satışı gerçekleşmemiş olan hizmet maliyetlerine finansal durum tablosunda stoklar hesap grubu altında yer verilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Literatürde yer alan birçok çalışmada Tekdüzen hesap planında boş olan “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesapların bu amaç için kullanılması önerilmektedir.

3.5. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyetine İlişkin Karşılaştırma

TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, (ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda) *hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan değer üzerinden ölçülür*. Ölçülen bu değer, stoğun maliyetidir.

3.6. Maliyet Ölçüm Tekniklerine İlişkin Karşılaştırma

Her iki standartta da, sonuçların fiili maliyete yakın olması durumunda, stok maliyeti ölçüm yöntemi olarak; **standart maliyet yöntemi** veya **perakende yöntemi** kullanılabilceği belirtilmektedir.

Standart maliyet yönteminde; hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde ise maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. TMS 2, BOBİ FRS'den farklı olarak, perakende yönteminin hangi işletmeler tarafından, hangi durumlarda kullanılacağına ve hesaplanmasına ilişkin ilave bilgiler de içermektedir.

3.7. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemlerine İlişkin Karşılaştırma

TMS 2 ve BOBİ FRS'de, benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi, nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için ise farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilceği belirtilmektedir. Her iki standartta da benzer olan düzenlemelere ilişkin özet bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmaktadır:

Tablo 5. Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemleri

Durum	Yöntemler	TMS 2	BOBİ FRS
Normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti,	Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	✓	✓
Yukarıda belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti,	FİFO (İlk Giren İlk Çıkar)	✓	✓
	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	✓	✓

Tablo 5’de aynı şartların oluşması durumunda her iki standartta da gerçek parti, ilk giren ilk çıkar ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılabilceği bilgisi yer almaktadır. BOBİ FRS’de son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına izin verilmemektedir. TMS 2, BOBİ FRS’den farklı olarak, yöntemlerin kullanımına ilişkin açıklayıcı ilave bilgiler de içermektedir.

3.8. Stoklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Karşılaştırma

Stoklarda değer düşüklüğü, standart setlerinde açıklaması fazla yapılan ve önemli hükümler içeren konulardan biridir. Stoklarda değer düşüklüğüne ilişkin TMS 2 ve BOBİ FRS’de tespit edilen benzerlikler şunlardır:

➤ Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyetinin veya satış maliyetinin artması gibi sebepler stoklarda değer düşüklüğüne yol açabilir.

➤ Her raporlama dönemi sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı, diğer bir ifade ile stokların defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığı değerlendirilir.

➤ Değerlendirme, stokların defter değeri ile tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının (net gerçekleşebilir değer) karşılaştırılması suretiyle yapılır.

➤ Stoklar değer düşüklüğüne uğramışsa, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı değer düşüklüğü zararıdır ve kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

➤ Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak, benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir.

➤ İzleyen her raporlama döneminde net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunduğu durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir.

➤ Bir hammadde ve malzeme kullanılarak üretilecek mamulün, maliyetinin altında satılmasının beklenmemesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılmaz. Ancak, hammadde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, hammadde ve malzemelerin

değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda, hammadde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir

Değer düşüklüğüne ilişkin TMS 2, BOBİ FRS'den farklı olarak net gerçekleşebilir değer tahminine ilişkin ilave hükümler içermektedir. Buna göre, *net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır.*

3.9. Stokların Gider Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Karşılaştırma

TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre, stoklar satıldığında bu stokların defter değeri (kayıtlı değeri) stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde gider olarak muhasebeleştirilir. Satılmak yerine işletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi (faydalı ömrü) boyunca giderleştirilir.

BOBİ FRS'den farklı olarak TMS 2, stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarlarının ve stoklarla ilgili kayıpların, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

3.10. Finansal Tablo Dipnotlarında Raporlanacak Bilgilere İlişkin Karşılaştırma

TMS 2'de "Raporlanacak Bilgiler" başlığı altında stoklara ilişkin finansal tablo dipnotlarında yer alması gereken hususlar düzenlenmesine rağmen BOBİ FRS'nin stoklar ile ilgili altıncı bölümünde, finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamalar belirtilmemiştir. BOBİ FRS'nin 26. bölümü dipnotlarda yapılması gereken açıklamalara ilişkin temel ilkeleri düzenlemiş olup, stoklarla ilgili açıklamalara burada (md. 26.7ö) yer vermiştir. TMS 2 ve BOBİ FRS'de stoklar ile ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamalar karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda sunulmaktadır:

Tablo 6. Dipnotlarda Açıklanacak Hususlar

TMS 2	BOBİ FRS
*Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri.	*Stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler (örneğin tam maliyet), maliyet ölçüm teknikleri (örneğin standart maliyet, perakende yöntemi) ve maliyet hesaplama yöntemleri (örneğin FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet).
*Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları.	*Cari dönemde kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri.
*Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı.	*Piyasa değeri üzerinden ölçülen stokların defter değeri.
*Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı.	*Dönemde stokların maliyetine dâhil edilen borçlanma maliyetleri.
*Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar.	
*Dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali.	
*Gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar.	
*Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.	

Tablo 6 incelendiğinde, TMS 2'den farklı olarak BOBİ FRS, stokların maliyetine dahil edilen borçlanma maliyetlerinin dipnotlarda sunulması gerektiğini belirtirken, TMS 2 gereği açıklanması gereken yükümlülükler karşılık teminat olarak gösterilen stokların değerine ilişkin bir bilgi istememiştir.

4. SONUÇ

Finansal durum tablosunun en önemli kalemlerinden biri olan ve kar veya zarar tablosu üzerinde önemli etkiler bırakan stoklar ve stoklara ilişkin TMS 2 ve BOBİ FRS'de yapılan

düzenlemeler, finansal raporlama açısından önem arz etmektedir. Standart setlerinde yer alan hükümlerin karşılaştırmalı olarak incelendiği ve aralarındaki benzerlik veya farklılıkların tespit edilmeye çalışıldığı bu çalışmada bazı önemli sonuçlara ulaşılmıştır.

Çalışma kapsamında TMS 2 ve BOBİ FRS arasındaki en temel farklılıkların stok maliyetlerinin belirlenmesine ilişkin hükümlerde ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerde, vadeli ödeme koşuluyla alınan stokların peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında oluşan finansman farkının muhasebeleştirilmesinde, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilme şartlarında ve hizmet işletmelerinde verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtılmadığı durumlarda standart setleri arasında farklılıklar belirlenmiştir.

Standart setleri arasında ortaya çıkan farklılıklar, stoklar hesap grubu başta olmak üzere finansal tablolardaki çeşitli hesap kalemlerini etkilemektedir. Düşük ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre farklı hesaplarda izlenmesi bu duruma örnektir. TMS 2, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin gider olarak sonuç hesaplarına aktarılacağını öngörmekte iken, BOBİ FRS dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerinin gerçekleştiği dönemde "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilmesini gerektirmektedir. Standart setlerine göre dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri için farklı hesapların kullanılması, işletmelerin brüt kar veya zarar tutarını etkileyecektir.

Standart setleri arasındaki bir diğer farklılık, dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemlerde ortaya çıkmıştır. TMS 2 dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde sadece normal maliyet yönteminin kullanılmasını istemektedir. BOBİ FRS'ye göre ise normal maliyet yöntemine alternatif olarak tam maliyet yönteminin de kullanılabilmesi mümkündür. Tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri arasında sabit genel üretim giderlerinin stok maliyetine dağıtılması esnasında fark oluşmaktadır. Tam maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin tamamı stok maliyetine dahil edilmekte iken, normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranına bağlı olarak stok maliyetine eklenir. Yöntemler arasında ortaya çıkan bu farklılık, üretilen ve satılan mamullerin maliyetini etkileyecektir.

TMS 2 ile BOBİ FRS vadeli stok alımlarının muhasebeleştirilmesi açısından da farklılık göstermektedir. Stoklar vadeli ödeme koşuluyla alındığı takdirde, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında oluşan finansman farkı TMS 2 gereği stokların maliyetine dahil edilmeyip, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. BOBİ FRS, vade farkının faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi için stoğun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınmış olmasını gerektirmektedir. Bir yıl veya daha kısa vadeli satın alınan stoklar için vade farkı ayrıştırması yapılmayacaktır. Bu durumda vadesi bir yılın altında gerçekleşen stok alımları TMS'ye göre faiz giderleri hesabında, BOBİ FRS'ye göre stok hesabında muhasebeleştirilecektir.

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilme şartı da TMS 2 ve BOBİ FRS'de farklı düzenlenmelere tabidir. BOBİ FRS'ye göre "üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan maliyetler", TMS 2'ye göre ise "özelliikli varlık" niteliği taşıyan stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zarara aktarılmaz, stok maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

Standart setleri arasında tespit edilen son farklılık ise, hizmet sunan işletmelere yöneliktir. TMS 2, verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderlerin stok hesabına yansıtılmasını öngörmektedir. Bu hüküm, hizmet üretim süreci tamamlanmamış ya da hizmet üretim süreci tamamlandığı halde satışı gerçekleşmemiş olan hizmet maliyetlerinin finansal durum tablosunda stoklar hesap grubu altında muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Literatürde yer alan birçok çalışmada Tekdüzen hesap planında boş olan "154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri" ve "155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri" hesapların bu amaç için kullanılması önerilmektedir. BOBİ FRS'de söz konusu durum ile ilgili bir hüküm yer almamaktadır.

Stok maliyetinin belirlenmesi dışındaki diğer hükümler açısından standart setleri birbiriyle uyumludur. TMS 2, BOBİ FRS'ye göre daha fazla açıklayıcı bilgiler içermektedir. BOBİ FRS ve TMS 2 farklı büyüklükteki ve özellikteki işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulmuş olduğu için TMS 2'nin BOBİ FRS'ye göre daha kapsamlı olması ve ilave hükümler içermesi normaldir. Standart setlerinin birbiri ile uyumlu olması, işletmelerin standart setleri arasındaki geçişini kolaylaştırır ve standartları daha kolay uygulanabilir hale getirir. Bu sebeple, standart setleri arasındaki farklılıkların giderilmesine yönelik düzenlemeler yapılmasının, finansal raporlama açısından daha sağlıklı ve karşılaştırılabilir sonuçlar ortaya

çıkaracağı düşünülmektedir. Ayrıca, standartlarda yer alan hükümlerin daha doğru uygulanabilmesi açısından mevcut Tekdüzen hesap planının en kısa sürede güncellenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. 2010. “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 30.
- Akgün, A. İ. 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, 17(2).
- Ataman, B. ve H. Cavlak. 2017. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(3).
- Avcı, A. ve Ö. B. Avcı. 2016. “Vade Farkı, Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 134.
- Badem, C. ve Y. Özbek. 2013. “Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelemiş Vergi Etkisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2.
- Baskan, T. D. 2017. “Stoklar Hesap Grubunun Maliyet Hesaplamasında Tek Düzen Hesap Grubu ve Standartlar Açısından Değerlendirilmesi”, International Journal of Social Sciences and Education Research, 3(5).
- Bozdemir, E. 2014. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit ve Değerlendirmeler”, International Journal of Economic and Administrative Studies, 6(12).
- Bozdemir, E. 2016. “Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler”, Mali Çözüm Dergisi, 133.
- Gençoğlu, Ü. G. 2017. “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 76.
- Gökçen, G. ve Y. Cebeci. 2016. “TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”, Maliye Finans Yazıları, 105.
- Gökçen, G. ve E. Öztürk. 2017. “Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS’deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(2).
- Gökgöz, A. 2012. “KOBİ TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(2).

- Gönen, S. ve Ç. Demir. 2012. “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4(2).
- Demirel, N. 2009. “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri”, KMU İİBF Dergisi, 11(17).
- Dursun, A. ve S. Yalnız. 2013. “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri -TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27(1).
- Kabataş, Y. ve A. Pamukçu. 2010. “TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 48.
- Koçyiğit Ç. S. 2011. “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 3(1).
- Marşap, B. ve A. Barışçı. 2014. “TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 7(1).
- Orhaner, E., E. B. Biçer ve E. İlman. 2016. “TMS-2’ye Göre Sağlık İşletmelerinde Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği)”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(7).
- Savcı, M. ve A. C. Badem. 2013. “Kuru Çay Üreten İşletmelerde Üretim Faaliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 118.
- Senal, S. ve B. A. Ateş. 2016. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Üretim İşletmelerinde Satılan Mamul Maliyeti Tablosu Üzerine Etkileri: Bir Üretim İşletmesi Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(1).
- T.C. Resmi Gazete (15 Ocak 2005. Sayı: 25701) Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3.
- T.C. Resmi Gazete (29 Temmuz 2017. Sayı: 30138) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, Sıra No: 56.
- T.C. Resmi Gazete (1 Kasım 2010. Sayı: 27746) KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, Sıra No: 208.
- Tuğay, O. 2013. “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 26.
- Türker, İ. 2010. “IAS /TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 30.
- Utku, B. D. ve K. Gürsoy. 2011. “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, 103.
- Uyar, B. 2009. “TMS 2 - Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 28.

- Yereli, A. N., N. Kayalı ve L. Demirlioğlu. 2012. “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, 110.
- Yereli, A. N., N. Kayalı ve L. Demirlioğlu. 2013. “Ticari Mal Alımlarında Vade Farklarının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4(2).
- Yılmaz, M. ve A. H. Güngörmüş. 2013. “Vakıf Üniversitelerinde Yönetmel Amaçlı Hesap Planlarının TMS’ye Göre Oluşturulması ve Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 37.
- Yücel, S., M. A. Öncü ve O. Kartal. 2015. “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konularında Yayınlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 68.