

## Stoklara İlişkin İşlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlendirilmesi

Evaluation of Transactions Related to The Inventories in Terms Of LMSE FRS and SME FRS

Hakan YAZARKAN <sup>1</sup>

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Geliş Tarihi / *Received:* 01.04.2022

Kabul Tarihi / *Accepted:* 26.09.2022

Doi: 10.48146/odusobiad.1097170

**Atıf / Citation:** Yazarkan, H., (2022). “Stoklara İlişkin İşlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlendirilmesi” ODÜSOBİAD 12 (3), 2149-2170 Doi: 10.48146/odusobiad.1097170

### Öz

Bağımsız denetime tabi olan fakat Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamayan işletmeler 01.01.2018 tarihinden itibaren Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarını (BOBİ FRS) uygulamaktadırlar. Bununla birlikte 2019 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı hazırlanmıştır. Henüz kanunlaşmamış olan bu taslağın yakın gelecekte yürürlüğe girmesi muhtemeldir. Bu çalışmanın amacı işletmelerin stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi noktasında BOBİ FRS ve KÜMİ FRS hükümlerini karşılaştırmalı olarak değerlendirmektir. Bu doğrultuda araştırmada öncelikle KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’de stoklara ilişkin düzenlemelerin neler olduğu ortaya koyulmuştur. Daha sonra ise her iki standarda göre teorik olarak açıklanan işlemlerin uygulamada nasıl muhasebeleştirileceği örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Araştırma sonucunda stoklara ilişkin işlemler açısından KÜMİ FRS ile BOBİ FRS hükümlerinin bazı noktalarda örtüştüğü, bazı noktalarda ise farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Standartları, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, Stoklar

### Abstract

*Companies subject to independent audit but do not apply Turkish Accounting Standards (TAS) have been applying Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises (LMSE FRS) as of 01.01.2018. In addition, the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (SME FRS) was drafted by the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority in 2019. This draft, which has not been enacted yet, is likely to enter into force soon. This study aims to comparatively evaluate the provisions of LMSE FRS and SME FRS at the point of accounting for the inventory movements of the enterprises. In this direction, in the research, firstly, the regulations regarding the inventories in SME FRS and LMSE FRS are revealed. Then, how the transactions explained theoretically according to both standards will be accounted for in practice is explained with the help of examples. As a result of the research, it has been determined that the provisions of SME*

<sup>1</sup>Doç. Dr. Ordu Üniversitesi Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, E-mail: [hayazarkan@gmail.com](mailto:hayazarkan@gmail.com), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6167-0559>



*FRS and LMSE FRS in terms of transactions related to inventories overlap in some points and differ in some points.*

**Keywords:** Accounting, Accounting Standards, LMSE FRS, SME FRS, Inventories

## Giriş

Teknolojinin hızla ilerlemesi ve küreselleşmenin ekonomiye etkileriyle birlikte uluslararası iş ilişkilerinin gelişmesi, firmaların yerel mevzuatlar ile düzenledikleri finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal bilgiyi karşılamamasına yol açmaktadır. Finansal tablolar vasıtasıyla kullanıcılara sunulan finansal bilginin kullanıcıların beklentilerini karşılayabilmesi için finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca finansal tablolarda sunulacak bilgilerin diğer ülkelerdeki kullanıcılar tarafından değerlendirilebilir olması da oldukça önemlidir (Gökçen ve Cebeci, 2016: 116). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, finansal tablo kullanıcılarının isteklerine uygun ortak bir raporlama dili oluşturmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama ve Muhasebe standartlarını geliştirmiştir. Daha sonra bu standartlar Türkçeye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) oluşturulmuştur. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) 2005 yılından buyana finansal raporlama ve muhasebe süreçlerinde TMS/TFRS uygulamaktadırlar. Bununla birlikte Türkiye’de muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması amacıyla KAYİK dışındaki işletmelere uygun yeni standart çalışmaları yürütülmektedir. Bu doğrultuda bağımsız denetime tâbi olduğu halde TFRS ve TMS’yi uygulamayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hazırlanmış ve 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Son olarak küçük ve mikro işletmelerin sade ve mümkün olan en düşük maliyetle muhasebe ve finansal raporlama süreçlerinin gerçekleştirebilmesi için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı hazırlanmıştır (Arzova ve Şahin, 2021: 22). 2019 yılında kamuoyu görüşüne sunulan bu taslağın yakın gelecekte yasal olarak uygulanmaya başlaması kuvvetle muhtemeldir. Böylelikle Türkiye’de muhasebe standartları mevzuatı TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS şeklinde sınıflandırılacaktır.

Kavramsal çerçeve açısından bakıldığında standartlar arasında büyük farklılıklar bulunmamaktadır. Ancak standartların ilgili bölümleri (alt başlıkları) incelendiğinde bunlar arasında ciddi farklılıklar olduğu görülmektedir (Gönen, 2019: 13). Örneğin hasılatın muhasebeleştirilmesinde KÜMİ FRS’ye göre vade farkı ayrıştırması yapılmazken, BOBİ FRS bir yıldan uzun olan vade farkının ayrıştırılmasını, TMS ise tüm vade farklarının ayrıştırılmasını öngörmektedir. Bu nedenle standartların bölümler itibarıyla karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesinin uygulayıcılara fayda sağlayacağı açıktır.

KÜMİ FRS taslağı BOBİ FRS tam metninin küçük ve mikro işletmelerin uygulayabileceği düzeyde sadeleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Bu iki standardın bazı hükümleri benzerlik gösterirken, bazıları ise farklılık göstermektedir. Buradan hareketle çalışmanın amacı, işletmelerin stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından benzerlik ve farklılıklarını ortaya

koymaktır. Bilindiği gibi işletmelerin en temel varoluş sebebi kar elde etmek ve karlılığını sürdürebilmektir. Kar elde etmek için kullanılan en önemli araç ise stoklardır. Bu bağlamda stoklar işletmelerin devamiyeti noktasında hayati bir öneme sahiptir. Stoklar konusu BOBİ FRS’de “Bölüm 6 Stoklar” ve KÜMİ FRS’de “Bölüm 8 Stoklar” başlıklarında düzenlenmiştir. Çalışmada öncelikle muhasebe standartlarının herhangi birine göre stoklara ilişkin işlemleri konu edinen çalışmalar özetlenmiştir. Daha sonra ise BOBİ FRS 6 ve KÜMİ FRS 8 başlıkları hem teorik temelde hem de örnek uygulamalarla karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Araştırmada herkese açık ikincil veriler kullanıldığı için etik kurul onayı gerekmemektedir.

### **Literatür Özeti**

İşletmelerde stoklara ilişkin işlemlerin farklı muhasebe standartları açısından nasıl muhasebeleştirileceği konusunu ele alan çalışmaların tespitine yönelik yapılan literatür taramasında konuyla ilgili oldukça fazla akademik çalışma yapıldığı tespit edilmiştir. Yapılan çalışmaların kapsamı incelendiğinde ise çalışmaların büyük kısmının sadece TMS 2 Stoklar standardını ele aldığı ya da TMS 2 ve Vergi Usul Kanunu (VUK) karşılaştırması yaptığı görülmüştür. Bu çalışmalardan kısaca bahsedilecek olursa; Badem ve Özbek (2013), maliyet yöntemleri açısından TMS 2 ve VUK uygulamalarını karşılatırmışlar ve birbirini izleyen iki dönem için ertelenmiş vergi etkisini örneklendirmişlerdir. Gökçen ve Cebeci (2016), gıda sektöründe faaliyet gösteren halka açık şirketlerin TMS 2 kapsamında finansal tablolarında stok maliyeti hesaplama yöntemlerinden hangisini ne oranda kullandıklarını ve kullanılan yöntemlerin işletmelerin faaliyet sonuçlarını nasıl etkilediğini ortaya koymuşlardır. Gökçaya (2013), işletmelerin stok hareketlerini TMS 2 ve VUK açısından değerlendirmiştir. Kabataş ve Pamukçu (2010), TMS 2 Stoklar standardını hizmet üretim maliyetleri özelinde incelemişlerdir. Akın ve Kurşunel (2010), TMS 2 stoklar standardına göre değerlemeye yönelik özellikli durumları incelemişlerdir. Kılınç ve Badem (2020), TMS 2 stoklar standardında ifade edilen normal maliyetleme yöntemini üretimin çeşitli kapasite düzeylerinde incelemişlerdir. Güngörmüş ve Boyar (2010), TMS 2 Stoklar standardına göre işletmelerin maliyet sistemlerinin geliştirilmesinde standart ve normal maliyet yöntemlerinin bir arada uygulanmasını açıklamışlardır. Kurtlu ve Gobi (2020), konaklama işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin TMS 2 açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili öneriler geliştirmişlerdir. Taştan, Türedi ve Bayar (2020), stokların vadeli olarak alımlarına ilişkin TMS 2 ve VUK hükümlerini karşılaştırmalı olarak incelenmişlerdir. Tuğay (2013), stok değer düşüklüğü konusunu TMS 2 ve vergi mevzuatı açısından irdelemiştir. Marşap ve Barışçı (2014), TMS 2 Stoklar standardında öngörülen normal maliyet ve VUK’ndaki tam maliyet yöntemleri arasındaki farkları açıklamışlardır.

Literatürdeki çalışmaların bazıları ise konuyu TMS, BOBİ FRS ve VUK açısından değerlendirmişlerdir. Bu çalışmalardan birinde Gökçen ve Öztürk (2017), normal ve tam maliyet yöntemlerini BOBİ FRS ve TFRS hükümleri çerçevesinde değerlendirmişlerdir. Yalçın (2019), stokların iktisap edilmesi, değerlemesi, finansal tablolarda sunumu ve açıklamaları konularını TFRS, BOBİ FRS ve VUK kanunu açısından değerlendirmiştir. Öztürk (2017), stok maliyetlerinin ölçme ve kaydetme esaslarının TMS/TFRS, VUK ve Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi taslağında nasıl ele alındığını tespit etmiştir.



Selvi ve Ercan (2018), stoklara ilişkin işlemleri BOBİ FRS, TMS 2 ve VUK hükümleri açısından kıyaslamışlardır. Arısoy (2018), TMS 2, BOBİ FRS 6 ve VUK düzenlemelerini stok maliyet yöntemleri açısından karşılaştırılmıştır. Demir (2019), etkin faiz yöntemi uygulamasını TMS 2 ve BOBİ FRS 6 açısından değerlendirmiştir. Gönen (2019), stoklar ve satışların maliyeti açısından TFRS ve BOBİ FRS arasındaki farklılıkları tespit etmiş ve maliyet yönteminin değiştirilmesinin finansal tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirmiştir. Arısoy ve Tuğay (2019), stok maliyet yöntemleri açısından VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS hükümlerini karşılaştırmışlardır.

Konuya ilişkin literatürdeki çalışmaların sadece birinde stokların KÜMİ FRS açısından ele alındığı görülmüştür. Bu çalışmada Kaya ve Utku (2021), KÜMİ FRS hükümleri çerçevesinde stokların muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağını ortaya koymuşlardır.

KÜMİ FRS taslağının yürürlüğe girmesi durumunda bu standarda tabi olan bir işletmenin faaliyet hacmini geliştirmesi ile BOBİ FRS'ye tabi olacağı ya da BOBİ FRS uygulayan bir işletmenin bağımsız denetime tabi olma şartını yitirmesiyle KÜMİ FRS uygulayacağı açıktır. Bu nedenle bu standartlar her iki gruptaki işletmeler için potansiyel prosedürlerdir. Literatür özetinden görüleceği üzere daha önceki çalışmaların hiçbirinde BOBİ FRS ve KÜMİ FRS stoklar açısından birlikte ele alınmamıştır. Bu çalışmada ise stoklar konusu bu iki standart hükümlerine göre karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Bu açıdan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### ***Amaç ve Yöntem***

KÜMİ FRS taslağı BOBİ FRS tam metninin küçük ve mikro işletmelerin uygulayabileceği düzeyde sadeleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Bu iki standardın bazı hükümleri benzerlik gösterirken, bazıları ise farklılık göstermektedir. Buradan hareketle çalışmanın amacı, işletmelerin stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden betimsel araştırma modeli kullanılmıştır. Betimsel araştırmalar bir olay ya da durumun ayrıntılı bir şekilde açıklanması amacıyla ne ve nasıl gibi sorulara sistematik olarak cevap verecek şekilde gerçekleştirilir (Başol, 2008: 122). Bu doğrultuda araştırmada öncelikle KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de stoklara ilişkin düzenlemelerin neler olduğu ortaya koyulmuştur. Daha sonra ise her iki standarda göre teorik olarak açıklanan işlemlerin uygulamada nasıl muhasebeleştirileceği örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

### ***Bulgular***

İşletmelerin stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri KÜMİ FRS Bölüm 8 ve BOBİ FRS Bölüm 6'da düzenlenmiştir. Bu bölümler altındaki alt başlıklar her iki standartta da aynı olmakla birlikte, içerik açısından çeşitli farklılıklar söz konusudur. Çalışmanın bu bölümünde KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'nin stoklara ilişkin düzenlemeleri standartların alt başlıklarındaki sırayla karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Muhasebe işlem ya da kayıtlarına uygun olan hükümler geliştirilen örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

## **Kapsam**

KÜMİ FRS'nin stoklara ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlendiği 8. bölümünde yer alan ilkeler; inşa sözleşmeleri kapsamında henüz tamamlanmamış olan işler, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler hariç olmak üzere tüm stoklara uygulanır. KÜMİ FRS kapsamında varlıkların stok olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki özelliklerden birine sahip olması gerekmektedir (KÜMİ FRS, 8.1-3).

- İşletmenin olağan faaliyetleri dahilinde satmak amacıyla elde bulundurduğu varlıklar
- İşletmenin olağan faaliyetleri dahilinde satmak amacıyla ürettiği varlıklar
- Mal ya da hizmet üretimin çeşitli aşamalarında kullanılacak ham madde ve malzemeler

BOBİ FRS'de stoklar standardının kapsamına bakıldığında ise KÜMİ FRS ile herhangi bir farklılık olmadığı görülmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere *ticari mallar, mamuller, yarı mamuller ve ilk madde ve malzemeler* KÜMİ FRS ve BOBİ FRS “Stoklar” standartlarının konusunu teşkil etmektedir.

## **Ölçüm**

KÜMİ FRS stokların ölçümünde *maliyet bedeli* ölçeğini benimsemiştir (KÜMİ FRS, 8.4). BOBİ FRS'de ise stokların *maliyet bedeli* ile *net gerçekleştirilir değer*den düşük olanı ile ölçüleceği (BOBİ FRS, 6.4) belirtilmiştir. Görüldüğü üzere stokların ölçümü noktasında iki standart arasında belirgin bir farklılık söz konusudur. Maliyet bedeli ölçeği stokların satışa hazır hale getirilinceye kadarki tüm maliyetini ifade eder. Net gerçekleştirilir değer ise bir stokun tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma ve satış maliyetlerin düşülmesiyle ortaya çıkan değerdir (BOBİ FRS, 6.4). İki standart arasındaki bu ölçüm farklılığı Örnek 1'de açıklanmıştır.

**Örnek 1:** Mobilya üretimi ve satışı yapan bir işletmede maliyeti 33.000 TL, satış fiyatı 40.000 TL olan bir oturma grubu işletmenin satış mağazasında sergilenmektedir. 31.12.2021 tarihinde bu ürünün 2022 yılı kataloğundan çıkarılmasına ve bu yüzden bakım yapılarak satılmasına karar verilmiştir. Tahmini bakım maliyetinin 3.000 TL, satış fiyatının ise 35.000 TL olacağı öngörülmektedir. Bakımı yapıldıktan sonra 15.01.2022 tarihinde %18 KDV hariç olmak üzere 35.000 TL'ye nakit olarak satılmıştır.

*KÜMİ FRS'ye göre ölçüm ve muhasebeleştirme şöyledir;*

KÜMİ FRS maliyet bedeli ölçeğini benimsediği için ürünün maliyet bedeli; üretim maliyeti (33.000 TL) ile tamamlanma maliyetinin (3.000 TL) toplanması suretiyle bulunur. Yani 36.000 TL'dir. 31.12.2021 tarihinde ürün aşağıdaki kayıtlarla mamuller hesabından diğer stoklar hesabına devredilir.

_____	31/12/21	_____
157 DİĞER STOKLAR		33.000
	152 MAMULLER	33.000
_____	/	_____



Ürün satılmadan önce katlanılan 3.000 TL tamamlama maliyeti ürünün maliyetine dahil edilir. Bu kayıt şöyledir;

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR	3.000
İLGİLİ GİDER HS.	3.000
_____ / _____	

Ürün satıldığında yapılacak satış ve maliyet kayıtları şöyledir;

_____ 15.01.2022 _____	
100 KASA	41.300
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	35.000
391 HES. KDV.	6.300
_____ 15.01.2022 _____	
620 SAT. MAM. MAL.	36.000
157 DİĞER STOKLAR	36.000
_____ / _____	

*BOBİ FRS'ye göre ölçüm ve muhasebeleştirme şöyledir;*

$$\begin{aligned} \text{Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)} &= \text{Tahmini Satış Fiyatı} - \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} \\ &= 35.000 \text{ TL} - 3.000 \text{ TL} = 32.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

BOBİ FRS'ye göre stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçüleceği yukarıda ifade edilmiştir. Bu örnekte NGD 32.000 TL iken maliyet bedeli 33.000 TL olduğu için ürünün değeri 32.000 TL olarak kabul edilmeli ve değer düşüklüğü hesaplanmalıdır. 31.12.2021 tarihinde yapılması gereken ilgili hesaplama ve kayıtlar şöyledir;

$$\begin{aligned} \text{Stok Değer Düşüklüğü} &= \text{Maliyet Değeri} - \text{NGD} \\ &= 33.000 \text{ TL} - 32.000 \text{ TL} = 1.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

_____ 31/12/21 _____	
157 DİĞER STOKLAR	33.000
152 MAMULLER	33.000
_____ 31/12/21 _____	

62X STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.	1.000
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	1.000
_____ / _____	

Ürün satılmadan önce katlanılan 3.000 TL tamamlama maliyeti KÜMİ FRS'de olduğu gibi ürünün maliyetine dahil edilir. Bu kayıt şöyledir;

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR	3.000
İLGİLİ GİDER HS.	3.000
_____ / _____	

Ürün satıldığında yapılacak satış ve maliyet kayıtları şöyledir;

\_\_\_\_\_ 15.01.2022 \_\_\_\_\_

100 KASA	41.300
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	35.000
391 HES. KDV.	6.300
_____ 15.01.2022 _____	

620 SAT. MAM. MAL.	36.000
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	1.000
157 DİĞER STOKLAR	36.000
62Y STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ. İPT.	1.000
_____ / _____	

Örnek 1'in yukarıda KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre ayrı ayrı yapılan çözümleri incelendiğinde stokların ölçümü noktasında bu iki standardın farklılık gösterdiği görülecektir. BOBİ FRS maliyet bedeli ile NGD'den küçük olanı ile ölçüm yapılması gerektiğini ifade ederken, KÜMİ FRS ise yalnızca maliyet bedelini dikkate almaktadır. Bunun sonucu olarak BOBİ FRS daha ihtiyatlı bir yaklaşım sergilemektedir. Nitekim NGD maliyet bedelinin altında ise ilgili stok için karşılık ayırmak gerekecektir. Bu da ilgili stokun satışında ortaya çıkabilecek zarar konusunda işletmenin farkındalığını artıracaktır. Her iki standartta da değer düşüklüğü karşılıklarının "62 Satışların Maliyeti" grubunda yer alan bir hesapta gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Halihazırda TDHP'nında bu grupta ilgili hesaplar bulunmadığı için 62X ve 62Y kodlarıyla kayıt yapılmıştır.

### **Stokların Maliyetinin Belirlenmesi**



KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'nin en kapsamlı başlığı stok maliyetlerinin belirlenmesidir. Standartlarda bu başlık altında açıklanan konular; stok maliyetlerinin nelerden oluştuğu, içeriği, dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, vade farkı ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile stok maliyetine dahil edilemeyen giderlerdir. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS bu konular nezdinde aşağıda açıklanmıştır.

### ***Stok Maliyetlerinin Kapsamı***

İşletmelerin stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması noktasında stokların maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmesi oldukça önemli bir konudur. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS stok maliyetlerini temelde;

- *Satın alma maliyetleri,*
- *Dönüştürme maliyetleri ve*
- *Diğer maliyetler* olmak üzere üçe ayırmıştır (KÜMİ FRS, 8.6; BOBİ FRS, 6.6).

Satın alma, dönüştürme ve diğer tamamlanma maliyetlerinin içeriği konusunda KÜMİ FRS ve BOBİ FRS arasında herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Her iki standartta da stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma işlemlerine ilişkin maliyetleri ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskonto, indirim ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır. Dönüştürme maliyetleri ise; ham madde ve malzemelerin, yarı mamul ve mamul haline getirilmesi için direkt işçilik giderleri ile katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içermektedir. Bunlar dışında katlanılan maliyetler ise diğer tamamlama maliyetleri olarak ifade edilebilir (KÜMİ FRS, 8.7-10; BOBİ FRS, 6.7-11).

### ***Dönüştürme Maliyetlerinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemler***

İşletmelerin stok maliyetlerinin belirlenmesi sırasında ilgili stokun maliyetine hangi unsurların dahil edilip edilmeyeceği konusunda literatürde ve uygulamada çeşitli yaklaşımlar yer almaktadır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS arasında bu konuda da herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Her iki standart da dönüştürme maliyetlerinin stoklarla ilişkilendirilmesinde *tam maliyet* ya da *normal maliyet* yöntemlerinden (KÜMİ FRS, 8.11-12; BOBİ FRS, 6.12-13) birinin kullanılmasını öngörmektedir. Tam maliyet yönteminde stok maliyetine direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dahil edilirken, normal maliyet yönteminde değişken giderler tamamen, sabit genel üretim giderleri ise kullanılan kapasiteye düşen bölümü kadar bir oranla stok maliyetine aktarılır (Yükçü, 2015: 352-353). Stok maliyetine dağıtılamayan genel üretim gideri (sabit genel üretim giderlerinin kullanılmayan kapasiteye denk gelen kısmı) ilgili dönemde "satışların maliyeti" kaleminde muhasebeleştirilir (KÜMİ FRS, 8.12; BOBİ FRS, 6.13). Bu noktada her iki yöntemin bir örnek yardımıyla açıklanmasında fayda vardır.



**Örnek 2:** X işletmesi otomobil lastiği üretmektedir. Normal kapasitesi 12.000 birim olan işletme, 2020 yılında 9.500 birim fiili üretim gerçekleştirmiştir. Üretilen lastiklerin 8.000 birimi satılmıştır. Bu üretim için fiili maliyetleri şöyledir;

D.İ.M.M Giderleri	= 1.000.000 TL
D. İş. Giderleri	= 500.000 TL
G.Ü.G.	= 400.000 TL (%60'ı değişken, %40'ı sabit)

*Tam maliyet yöntemine göre hesaplama ve kayıt:*

Toplam Üretim Maliyeti= DİMM+DİG+GÜG (Sabit+Değişken)= 1.900.000 TL

Birim Üretim Maliyeti = 1.900.000 TL / 9.500br = 200 TL/br

Satılan Mamul Maliyeti = 8.000br x 200 TL/br = 1.600.000 TL

Sonu Stok Maliyeti = 1.500br x 200 TL= 300.000 TL

_____ / _____	
151 YARI MAMULLER	1.900.000
711 DİMM GİD.	1.000.000
721 DİR. İŞÇ. GİD.	500.000
731 G.Ü.G.	400.000

_____ / _____	
152 MAMULLER	1.900.000
151 YARI MAMULLER	1.900.000

_____ / _____	
620 SATILAN MAMUL MAL.	1.600.000
152 MAMULLER	1.600.000

_____ / _____	
---------------	--

*Tam maliyet yöntemine göre hesaplama ve kayıt:*

Kapasite Kullanım Oranı (KKO)= 9.500 br / 12.000 br = %79

Toplam Üretim Maliyeti = DİMM + DİG + Değişken GÜG + (Sabit GÜG x KKO)  
= 1.000.000 + 500.000 + 240.000 + (160.000 x 0,79) = 1.866.400 TL

Sabit GÜG Dağıtılmayan Kısmı = 160.000 x 0,21 = 33.600 TL

Birim Üretim Maliyeti = 1.866.400 TL / 9.500 br = 196,463 TL/br



Satılan Mamul Maliyeti = 8.000 br x 196,463 TL/br = 1.571.704 TL

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

151 YARI MAMULLER 1.866.400

62X DAĞITILMAYAN GÜG 33.600

711 DİMM GİD. 1.000.000

721 DİR. İŞÇ. GİD. 500.000

731 G.Ü.G. 400.000

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

152 MAMULLER 1.866.400

151 YARI MAMULLER 1.866.400

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

620 SATILAN MAMUL MAL. 1.571.704

152 MAMULLER 1.571.704

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS tam ve normal maliyet yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı konusunda işletmeleri serbest bırakmıştır. İşletmeler stok maliyetlerini hesaplariken bu yöntemlerden istedikleri birini kullanabilirler. Bu yöntemlerin hesaplama ve kayıtları arasındaki fark, yukarıdaki çözümlerde açıkça görüldüğü üzere, sabit GÜG'nin KKO oranı dışında kalan kısmından (dağıtılmayan GÜG) kaynaklanmaktadır. Her iki standartta da dağıtılmayan GÜG'nin satışların maliyeti kalemine yansıtılması öngörülmüştür. Hâlihazırda yürürlükte olan hesap palanımızda bu grupta böyle bir hesap olmadığı için 33.600 TL tutarındaki dağıtılmayan GÜG 62X koduyla kaydedilmiştir.

### ***Vade Farkının Muhasebeleştirilmesi***

İşletmeler ihtiyaç duydukları stokları bazen borçlanma yoluyla yani vadeli olarak satın alırlar. Vadeli satın almalarda genellikle stok bedelinin peşin fiyatına belirli bir vade farkı eklenir. Bu vade farkının nasıl muhasebeleştirileceği konusunda KÜMİ FRS ve BOBİ FRS arasında önemli bir farklılık söz konusudur. KÜMİ FRS'ye göre stoklar, *vade farkı ayrıştırılmadan* ödenen ya da ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür (KÜMİ FRS, 8.8). BOBİ FRS'de ise satın alma işleminin vadesine bakılır. Bir yıldan kısa vadeli bir satın alma işleminde ortaya çıkan *vade farkı ayrıştırılmadan* stok maliyetine eklenir. Fakat satın alma işleminin vadesi bir yıldan uzun ise *vade farkı ayrıştırılır*. Bu durumda ilgili stok peşin değeri üzerinden ölçülürken, ayrıştırılan vade farkı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Vade farkının hesaplanmasında BOBİ FRS'nin "*Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*" bölümünde belirtilen *etkin faiz yöntemi* kullanılır (BOBİ FRS, 6.8). Etkin faiz yöntemine göre ilgili varlık ya da borcun itfa

edilmiş tutarı, gelecekteki nakit giriş ya da çıkışlarının etkin faiz oranı vasıtasıyla şimdiki değerine indirgenmelidir. Bir dönemin faiz gideri veya geliri ise ilgili borcun ya da varlığın dönem başındaki kayıtlı değeri ile döneme ilişkin etkin faiz oranının çarpılmasıyla hesaplanır (BOBİ FRS, 9.15). Bu konu Örnek 3 yardımıyla aşağıda açıklanmıştır.

*Örnek 3:* X işletmesi 01.09.2020 tarihinde peşin fiyatı 50.000 TL olan bir miktar ticari malı, 15 ay vadeli 60.000 TL değerinde bir senet karşılığında satın almıştır. %18 KDV nakden ödenmiştir.

*KÜMİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt şöyledir;*

01.09.2020	
153 TİCARİ MALLAR	60.000
191 İND. KDV.	10.800
100 KASA	10.800
421 BORÇ SENETLERİ	60.000

KÜMİ FRS'de vade farkı ayrıştırması söz konusu olmadığı için malın vadeli fiyatı olan 60.000 TL'nin tamamı 153 nolu hesaba yazılmıştır.

*BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken kayıt şöyledir;*

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x  $(1+i)^{15/12}$

$60.000 = 50.000 \times (1+i)^{15/12}$

$i$  (Etkin Faiz Oranı) =  $(60.000 / 50.000)^{12/15} - 1 = 0,157$

4 Ay Sonraki değeri =  $50.000 \times (1+0,157)^{4/12} = 52.490$

2020 Dönemine Ait Vade Farkı =  $52.490 - 50.000 = 2.490$

2021 Dönemine Ait Vade Farkı =  $10.000 - 2.490 = 7.510$

01.09.2020	
153 TİCARİ MALLAR	50.000
191 İND. KDV.	10.800
32X ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.	2.490
42X ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.	7.510
100 KASA	10.800
421 BORÇ SENETLERİ	60.000

31.12.2020



780 FİNANSMAN GİD. 2.490  
32X ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD. 2.490

KÜMİ FRS'den farklı olarak BOBİ FRS bir yıldan uzun vadeli stok alımlarında vade farkının ayrıştırılması gerektiğini ifade etmektedir. Örneğin verilerine göre 15 aylık toplam vade farkı 10.000 TL olmakla beraber bunun 2020 ve 2021 yıllarına dağıtılması gerekmektedir. Bu yüzden ilk olarak etkin faiz oranı hesaplanmış ve sonrasında bu oran yardımıyla vade farkı ait olduğu dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmiştir. Henüz Tek Düzen Hesap Planında (TDHP) ertelenmiş vade farkı giderleri hesabı olmadığı için 32X ve 42X kodlarıyla kaydedilmiştir.

### **Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

İşletmeler stok temininde ihtiyaç duydukları fonları bazen borçlanma yoluyla elde edebilirler. Bu borçların maliyetinin nasıl muhasebeleştirileceği noktasında KÜMİ FRS ile BOBİ FRS büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Her iki standartta da stok kalemlerine ilişkin borçlanma maliyetleri oluşturdukları dönemde finansal tablolara kâr veya zarar olarak yansıtılır (KÜMİ FRS, 8.9; BOBİ FRS, 6.14A). Bunun yanı sıra BOBİ FRS'ye göre bir stokun kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi bir yıldan sürecekse, bu stokun üretilmesi ya da elde edilmesi için katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili stokun maliyetine dahil edilir (BOBİ FRS, 6.14A). Örnek 4 bu durumu açıklamaktadır.

*Örnek 4:* X işletmesi yap-sat yöntemiyle konut üretmektedir. Yeni başlanan bir sitenin finansmanında kullanmak üzere 01.06.2021 tarihinde 6 ay vadeli olarak 500.000 TL banka kredisi kullanılmıştır. Bu kredi için vade sonuna kadar herhangi bir taksit ya da faiz ödemesi yapılmayacak olup, vade sonunda anapara ve kredi faizi 550.000 TL olarak ödenecektir. Ödeme banka hesabından yapılmıştır. Sitenin yapımının 2 yıl süreceği tahmin edilmektedir.

*KÜMİ FRS'ye göre vade sonunda yapılması gereken kayıt şöyledir;*

\_\_\_\_\_ 01.12.2021 \_\_\_\_\_  
300 BANKA KREDİLERİ 500.000  
780 FİNANSMAN GİD. 50.000  
102 BANKALAR 550.000

*BOBİ FRS'ye göre vade sonunda yapılması gereken kayıt şöyledir;*

\_\_\_\_\_ 01.12.2021 \_\_\_\_\_  
300 BANKA KREDİLERİ 500.000

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	50.000
102 BANKALAR	550.000
_____ / _____	

Örnek 4'te işlemlerde kolaylık sağlamak amacıyla kredinin anapara ve faizinin vade sonunda tek seferde ödeneceği varsayılmıştır. Ayrıca konuyla ilgili olmadığı için kredi çekildiği zaman yapılacak kayıt gösterilmemiştir. Kayıtlarda görüldüğü üzere KÜMİ FRS uygulayacak bir işletme stok temini için katlandığı faizi ait olduğu dönemde giderleştirmelidir. Fakat BOBİ FRS uygulayan bir işletme ilgili stokun satılabilir duruma getirilmesi bir yıldan fazla süreceği için üretim sürecinde katlanılan borçlanma maliyetini aktifleştirmektedir.

### ***Stok Maliyetine Dahil Edilemeyen Giderler***

KÜMİ FRS ile BOBİ FRS arasında farklılık arz etmeyen konulardan biri de stok maliyetine dahil edilemeyen giderlerdir. Her iki standartta da aşağıda sıralanan gider unsurlarının stokların maliyetine dahil edilmeyip, oluştukları dönemde gider olarak kar veya zarara yansıtılması gerektiği ifade edilmektedir (KÜMİ FRS, 8.13; BOBİ FRS, 6.15).

- Normalin üzerinde gerçekleşen fire ve kayıplar ile işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri
- Bir sonraki üretim süreci için mecburi olanlar haricindeki depolama giderleri
- Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesine katkı sağlamayan genel yönetim giderleri
- Satış için katlanılan giderler

### ***Maliyet Ölçüm Teknikleri***

Üretim işletmelerinde üretilen mamulün maliyetini doğru bir şekilde hesaplamak fiyatlama, planlama, kontrol, karar alma gibi fonksiyonların yerine getirilmesi noktasında oldukça önem arz eden bir konudur. Bu bağlamda maliyet ölçüm teknikleri açısından bakıldığında KÜMİ FRS ve BOBİ FRS arasında herhangi bir farklılık olmadığı görülmektedir. Her iki standartta da maliyet ölçüm teknikleri olarak;

- *Fiili maliyet,*
- *Standart maliyet ve*
- *Perakende yöntemi* olmak üzere üç teknik benimsemiştir.

Esasında standartlar mamul maliyetlerinin fiili maliyet yöntemine göre belirlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Fakat tutarların gerçekleşen maliyete yakın olması durumunda standart ya da perakende maliyet yöntemlerinin de uygulanabileceği belirtilmiştir. Fiili maliyet yönteminde mamul maliyetleri üretim sürecinde gerçekleşmiş olan giderler dikkate alınarak hesaplanır. Standart maliyet yönteminde ilk madde ve malzemelerin, verimliliğin, işçiliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri



dikkate alınır. Perakende yönteminde ise maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi yoluyla bulunur (KÜMİ FRS, 8.16; BOBİ FRS, 6.19).

### **Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

Maliyet ölçüm teknikleri konusunda olduğu gibi maliyet hesaplama yöntemleri konusunda da KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hükümleri farklılık göstermemektedir. Her iki standartta da stok maliyetlerinin hesaplanmasında;

- *İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)* veya
- *Ağırlıklı Ortalama Maliyet* yöntemlerinin benimsendiği görülmektedir.

Burada önemli olan, tutarlılık kavramı gereğince işletmenin benzer kullanıma ve niteliklere sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanması gereğidir. Nitelikleri ya da kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (KÜMİ FRS, 8.17; BOBİ FRS, 6.20). FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerinin uygulaması Örnek 5'te açıklanmıştır.

*Örnek 5:* X üretim işletmesinde üretilen mamullerin hammaddesi niteliğinde olan A ilk maddesinin Ocak 2020 dönemine ilişkin hareketleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1.** Stok Hareketleri

<b>Tarih</b>	<b>Miktar (adet)</b>	<b>Birim Fiyat (TL)</b>	<b>Tutar (TL)</b>
Devreden	3.000	10,00	30.000
02.01.20 Alış	1.000	9,20	9.200
05.01.20 Üretime Gönderme	3.000		
10.01.20 Alış	2.000	10,15	20.300
11.01.20 Üretime Gönderme	1.500		
20.01.20 Alış	3.000	10,30	30.900
26.01.20 Üretime Gönderme	2.500		

Üretimde kullanılan ilk madde maliyeti ve dönem sonu ilk madde stok maliyeti FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemlerine göre aşağıda gösterilmiştir.

*FIFO Yöntemi:* Bu yöntemde ilk maddeler stoklara girdikleri tarihler dikkate alınarak üretime sevk edilir. Stoklara en önce giren ilk maddelerden başlamak üzere ihtiyaç nispetinde kullanım gerçekleştirilir. Buna göre stok hareketlerine ilişkin hesaplama şöyledir;

**Tablo 2.** FIFO Yöntemine Göre Stok Kartı

	<b>Miktar (adet)</b>	<b>Birim Fiyat (TL)</b>	<b>Tutar (TL)</b>
<b>Üretime Gönderilen Stok Maliyeti</b>	3.000	10,00	30.000
	1.000	9,20	9.200
	500	10,15	5.075
	1.500	10,15	15.225
	1.000	10,30	10.300
<b>Dönem Sonu Stok Maliyeti</b>	2.000	10,30	20.600

*Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:* Bu yöntemde farklı birim maliyetlerle stoklara giren ilk maddelerin karışık olarak (rastgele) üretime gönderildiği varsayılır. Bu yüzden stoklara alınan ilk maddelerin toplam maliyeti toplam miktarına bölünerek ortalama birim maliyet hesaplanır. Buna göre yapılması gereken hesaplamalar şöyledir;

**Tablo 3.** Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine Göre Stok Kartı

	<b>Miktar (adet)</b>	<b>Birim Fiyat (TL)</b>	<b>Tutar (TL)</b>
<b>Üretime Gönderilen Stok Maliyeti</b>	3.000	9,80*	29.400
	1.500	10,033**	15.050
	2.500	10,211***	25.528
<b>Dönem Sonu Stok Maliyeti</b>	2.000	10,211	20.422

$$* (30.000 + 9.200) / (3.000 + 1.000)$$

$$** (9.800 + 20.300) / (1.000 + 2.000)$$

$$*** (15.050 + 30.900) / (1.500 + 3.000)$$

### **Stoklarda Değer Düşüklüğü**

Stokların geri kazanılabilir değerinin çeşitli nedenlerle maliyet değerinin altına düşmesi değer düşüklüğü olarak ifade edilebilir. İşletmelerin her dönemin sonunda stoklarında değer düşüklüğü olup olmadığını değerlendirmek durumundadır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS stoklardaki değer düşüklüğünün tespiti noktasında farklılık göstermektedir. KÜMİ FRS'ye göre *stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 ya da daha fazla düşük olması durumunda* stoklarda değer düşüklüğü olduğu kabul



edilir. Bu durumda ilgili değer düşüklüğü tutarı Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir (KÜMİ FRS, 8.19). BOBİ FRS'de ise KÜMİ FRS'de olduğu gibi değer düşüklüğünden bahsedebilmek için herhangi bir yüzdesel sınır aranmaz. Hangi oranda olursa olsun stoklar değer düşüklüğüne uğradığında, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, KÜMİ FRS'deki gibi "Satışların Maliyeti" kalemi altında finansal tablolara yansıtılır (BOBİ FRS, 6.22). Her iki standartta da daha önce ortaya çıkan bir değer düşüklüğü çeşitli nedenlerle kısmen veya tamamen ortadan kalmışsa, ayrılan değer düşüklüğü zararı da kısmen veya tamamen iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilmesi sonucunda stokun yeni değeri maliyet bedelini aşamaz (KÜMİ FRS, 8.20; BOBİ FRS, 6.25). KÜMİ FRS'de ifade edilen "tahmini satış fiyatı", tamamlanma ve satış maliyeti olmaması durumunda BOBİ FRS'de belirtilen "net gerçekleşebilir değer" ifadesiyle aynı anlama gelmektedir. Bu bağlamda stok değer düşüklüğünün muhasebeleştirilme şekli açısından standartlar arasında herhangi bir fark olmadığını söylemek mümkündür. Farklılık sadece değer düşüklüğüne uğrayan stokun geri kazanılabilir değerinin maliyetinin yüzde kaç altında olduğu noktasında ortaya çıkmaktadır. Konu, Örnek 6'da açıklanmıştır.

*Örnek 6:* X işletmesinin 2020 yılı dönem sonu itibariyle ticari mal stoklarının kayıtlı değeri (maliyet bedeli) 75.000 TL'dir. Dönem sonunda yapılan değerlemede bu malların tahmini satış fiyatının 70.000 TL olduğu görülmüştür. 2021 yılında ise piyasa koşullarında meydana gelen değişiklikler sonucunda malların tahmini satış fiyatı 80.000 TL olarak revize edilmiştir. Aşağıda KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre yapılması gereken işlemler ayrı ayrı açıklanmıştır.

*KÜMİ FRS:* KÜMİ FRS'ye göre stoklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilmesi için ilgili stokun beklenen satış fiyatının maliyet bedelinden %10 ya da daha fazla düşük olması gerekir. Buna göre;

$$\text{Değer düşüklüğü tutarı} = 75.000 - 70.000 = 5.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değer düşüklüğü oranı} = 5.000 / 75.000 = 0,0666 = \% 6,66$$

Malların beklenen satış fiyatı maliyetinden % 6,66 oranında düşük olduğu için, başka bir ifadeyle %10'dan daha az düşük olduğu için KÜMİ FRS'ye göre herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur.

*BOBİ FRS:* BOBİ FRS'ye göre değer düşüklüğünün oranına değil miktarına bakılır. Bunun için NGD hesaplanmalıdır. Daha önce ifade edildiği gibi NGD stokun tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülmesiyle bulunur. Bu örnekte tamamlanma ve satış maliyeti olmadığı için NGD tahmini satış fiyatına eşittir. Bu yüzden 5.000 TL'lik değer düşüklüğü için 2020 yılında yapılması gereken kayıt şöyledir;

$$\frac{\text{62X STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.}}{\text{158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.}} = \frac{5.000}{5.000}$$

$$\frac{62X \text{ STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.}}{158 \text{ STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.}} = \frac{5.000}{5.000}$$

$$\frac{62X \text{ STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.}}{158 \text{ STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.}} = \frac{5.000}{5.000}$$

$$\frac{62X \text{ STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ. GİD.}}{158 \text{ STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.}} = \frac{5.000}{5.000}$$



2021 yılında ilgili stokun değeri 80.000 TL olarak revize edildiği için 2020 yılında ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptal edilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere stokun yeni değeri ilk durumdaki maliyetini aşmamalıdır. 2021 yılında yapılması gereken kayıt şöyledir;

_____ / _____	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.	5.000
62Y STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. İPT.	5.000
_____ / _____	

Her iki standartta da değer düşüklüğü karşılıklarının “62 Satışların Maliyeti” grubunda yer alan bir hesapta gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Halihazırda TDHP’ında bu grupta ilgili hesaplar bulunmadığı için 62X ve 62Y kodlarıyla kayıt yapılmıştır. Son olarak değer düşüklüğü oranının % 10 ve fazlası olması durumunda yukarıdaki kayıtların KÜMİ FRS için de aynen geçerli olduğunu söylemekte yarar vardır.

### **Sonuç ve Öneriler**

Türkiye’de bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan işletmeler muhasebe uygulamalarında tabi oldukları mevzuat bakımından üçe ayrılmaktadırlar. KAYİK kapsamındaki işletmeler TMS, KAYİK kapsamına girmeyen fakat bağımsız denetime tabi olan işletmeler BOBİ FRS ve bunlar dışında kalanlar ise Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğine (MSUGT) göre kayıt tutmaktadırlar. Bununla birlikte KGK 2019 yılında MSUGT’ne tabi olan, başka bir ifadeyle küçük ve mikro işletmeler için KÜMİ FRS taslağını yayınlamıştır. KÜMİ FRS taslağı BOBİ FRS tam metninin küçük ve mikro işletmelerin uygulayabileceği düzeyde sadeleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Bu iki standardın bazı hükümleri benzerlik gösterirken, bazıları ise farklılık göstermektedir. Buradan hareketle çalışmada işletmelerin stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından benzerlik ve farklılıkların neler olduğu araştırılmıştır.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS stoklar standartlarının benzerlik gösterdiği ilk konu stokların kapsamıdır. Her iki standarda göre de ticari mallar, mamuller, yarı mamuller ve ilk madde ve malzemeler stoklar standartlarının konusunu teşkil etmektedir.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS arasında stok maliyetleri konusunda da bir farklılık söz konusu değildir. Stok maliyetleri satın alma, dönüştürme ve diğer maliyetler olmak üzere üçe ayırılmıştır. Ayrıca her iki standart da dönüştürme maliyetlerinin stoklarla ilişkilendirilmesinde tam maliyet ya da normal maliyet yöntemlerinden birinin kullanılmasını öngörmektedir.

Standartlar arasında benzerlik arz eden bir diğer konu da stok maliyetine dahil edilemeyen giderlerdir. Benzer şekilde maliyet ölçüm teknikleri açısından da KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hükümleri herhangi bir farklılık arz etmemektedir. İşletmeler fiili maliyet, standart maliyet veya perakende yöntemden birini kullanabilirler. Ayrıca maliyet hesaplama yöntemi olarak ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri tercih edilebilir.



Çalışma kapsamında stoklara ilişkin KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hükümlerinin dört konuda farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bunlardan ilki stokların ölçümü konusudur. KÜMİ FRS stokların ölçümünde maliyet bedeli ölçüğünü benimsemiştir. BOBİ FRS’de ise stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçüleceği ifade edilmiştir. Bu noktada BOBİ FRS’nin daha ihtiyatlı bir yaklaşım benimsediği söylenebilir. Çünkü NGD maliyet bedelinin altında ise ilgili stok için karşılık ayırmak gerekecektir. Bu da ilgili stokun satışında ortaya çıkabilecek zarar konusunda işletmenin farkındalığını artıracaktır.

İki standart arasında farklılık arz eden ikinci konu stokların vadeli olarak satın alınması durumunda vade farkının nasıl muhasebeleştirileceğidir. KÜMİ FRS’de vade farkı ilgili stokun maliyetinden ayrıştırılmaz. BOBİ FRS’de ise kısa vadeli bir satın alma işleminde vade farkı stok maliyetine dahil edilirken, satın alma işleminin vadesi bir yıldan uzun ise vade farkı ayrıştırılır. Bu durumda ilgili stok peşin değeri üzerinden ölçülür ve ayrıştırılan vade farkı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

İşletmeler stok temininde ihtiyaç duydukları fonları bazen borçlanma yoluyla elde edebilirler. Standartlar arasındaki üçüncü farklılık bu borçların maliyetinin nasıl muhasebeleştirileceği noktasında ortaya çıkmaktadır. KÜMİ FRS’ye göre her koşulda borçlanma maliyetleri sonuç hesapları vasıtasıyla finansal tablolara yansıtılır. BOBİ FRS’ye göre bir stokun kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi bir yıldan sürecekse, bu stokun üretilmesi ya da elde edilmesi için katlanılan borçlanma maliyetleri ilgili stokun maliyetine eklenir.

Son olarak stok değer düşüklüğü konusunda da standartlar farklılık göstermektedir. KÜMİ FRS’ye göre stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 ya da daha fazla düşük olması durumunda stoklarda değer düşüklüğü olduğu kabul edilir. BOBİ FRS’de ise hangi oranda olursa olsun stoklar değer düşüklüğüne uğradığında, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, KÜMİ FRS’deki gibi “Satışların Maliyeti” kalemi altında finansal tablolara yansıtılır.

Çalışmanın sonuçlarını özet olarak ifade etmek gerekirse, stoklara ilişkin işlemler açısından KÜMİ FRS ile BOBİ FRS hükümlerinin bazı noktalarda örtüştüğü, bazı noktalarda ise farklılık gösterdiği söylenebilir. Bu iki standartta benzer olan konular; stok kalemlerinin ve maliyetlerinin kapsamı, dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, stok maliyetine dahil edilemeyen giderler, maliyet ölçüm teknikleri ve hesaplama yöntemleridir. Farklılık arz eden konular ise; stokların ölçümü, vade farkının ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve stok değer düşüklüğünün tespit edilmesidir.

Çalışma sonuçlarıyla literatürdeki diğer çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde stoklara ilişkin işlemler açısından KÜMİ FRS’nin TMS ve BOBİ FRS’ye nazaran çok daha dar kapsamlı olduğu ifade edilebilir. KÜMİ FRS’nin hitap edeceği işletmelerin faaliyetlerinin ve muhasebe sistemlerinin diğer standartlarda yer alan bazı ayrıntılı durumları kapsayacak kadar gelişmiş olmaması, bu durumun temel sebebi olarak yorumlanabilir.

## Çıkar Çatışması Beyanı

“Stoklara İlişkin İşlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Açısından Değerlendirilmesi” başlıklı makalemiz ile ilgili herhangi bir kurum, kuruluş, kişi ile mali çıkar çatışması yoktur.

## Kaynakça

- Akın, H., & Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 13(1), 311-329.
- Arısoy, K. (2018). *Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama*. Burdur: MAKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi).
- Arısoy, K., & Tuğay, O. (2019). Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 33(1), 155-178.
- Arzova, S. B., & Şahin, B. Ş. (2021). TFRS/TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 43(1), 21-41.
- Badem, C., & Özbek, Y. (2013). Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması Ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 65-92.
- Başol, G. (2008). Bilimsel Araştırma Süreci ve Yöntem. O. Kılıç, & M. Cinoğlu içinde, *Bilimsel Araştırma Yöntemleri* (s. 113-143). İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Demir, Ş. (2019). TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi. *Proceedings of the International Congress on Business and Marketing*, (s. 402-417). İstanbul.
- Gökçen, G., & Cebeci, Y. (2016). TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Maliye Finans Yazıları*, 115-132.
- Gökçen, G., & Öztürk, E. (2017). Tam Maliyet Ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 105-114.
- Gökkaya, M. (2013). TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi. *Vergi Raporu*, 90-98.
- Gönen, S. (2019). Satışların Maliyetinin BOBİ FRS Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Örnek Olay Çalışması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 12-22.



- Güngörmüş, A. H., & Boyar, E. (2010). TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm*, 109-127.
- Kabataş, Y., & Pamukçu, A. (2010). TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 191-199.
- Kaya, Y., & Utku, M. (2021). Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama ve Standartların Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(91), 1-19.
- KGK. (2019). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- KGK. (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (2021 Sürümü)*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Kılınç, Y., & Badem, A. C. (2020). Atıl Kapasite, Tam Kapasite ve Kapasite Fazlası Üretim Düzeylerinde TMS-2 Stoklar Standardına Göre Maliyetleme: Bir Örnek Uygulama (Örnek Olay (Vaka Analizi)). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 53-64.
- Kurtlu, A., & Gobi, K. (2020). Konaklama İşletmelerinde Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2 Açısından İncelenmesi. *Journal of Humanities and Tourism Research*, 10(2), 313-325.
- Marşap, B., & Barışçı, A. (2014). TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1-16.
- Öztürk, E. (2017). Stok Maliyetlerinin Ölçüm Ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 141-157.
- Selvi, Y., & Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında "Stoklar". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 47-57.
- Taştan, H., Türedi, E., & Bayar, E. (2020). Emtia Alımlarında Oluşan Vade Farklarının VUK ve TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama. *Mali Çözüm*, 55-67.
- Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 207-230.
- Yalçın, S. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 202-222.

Yükçü, S. (2015). *UFRS Örneklili, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

## Extended Abstract

*The International Accounting Standards Board has developed International Financial Reporting and Accounting standards to create a common reporting language in line with the wishes of financial statement users. Later, these standards were translated into Turkish, and Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) were created. Institutions of Public Interest (PII) have been applying TAS/TFRS in their financial reporting and accounting processes since 2005. In addition, new standard studies are carried out to standardize accounting practices in Turkey, suitable for businesses other than PII. In this direction, Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (LMSE FRS) has been prepared for businesses that do not apply TFRS and TAS, although they are subject to independent auditing, and it has entered into force as of 01.01.2018. Finally, the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (SME FRS) has been drafted so those small and micro enterprises can carry out simple and cost-effective accounting and financial reporting processes (Arzova and Şahin, 2021: 22). It is highly likely that this draft, which was presented to the public in 2019, will be enacted and implemented shortly. Thus, the accounting standards legislation in Turkey will be classified as TAS/TFRS, LMSE FRS and SME FRS. From a conceptual framework point of view, there are no major differences between the standards. However, when the relevant sections (sub-titles) of the standards are examined, it is seen that there are serious differences between them (Gönen, 2019: 13). For example, while the revenue is not differentiated according to SME FRS, LSME FRS requires that the maturity difference that is longer than one year is separated, and TAS requires that all maturity differences be separated. For this reason, it is obvious that the comparative evaluation of the standards in terms of sections will benefit the practitioners.*

*The draft SME FRS was created by simplifying the full text of LSME FRS to a level that small and micro enterprises can implement. While some provisions of these two standards are similar, others differ. From this point of view, the aim of the study is to reveal the similarities and differences in the accounting of inventory movements of enterprises in terms of LSME FRS and SME FRS. As it is known, the main reason for the existence of enterprises is to make a profit and maintain their profitability. One of the most important tools used to make a profit is inventories. In this context, inventories have vital importance for the continuity of the enterprises. Inventories are regulated under the headings of "Chapter 6 Inventories" in LSME FRS and "Chapter 8 Inventories" in SME FRS. In the study, first, studies on transactions related to stocks according to any of the accounting standards are summarized. Then, LSME FRS 6 and SME FRS 8 titles were evaluated both on a theoretical basis and comparatively with sample applications.*

*In the study, the descriptive research model, one of the qualitative research methods, was used. In the research, first, the regulations regarding the stocks in LSME FRS and SME FRS were revealed. Then, how the transactions explained theoretically according to both standards will be accounted for in practice is explained with the help of examples.*

*To summarize the results of the study, it can be said that the provisions of SME FRS and LSME FRS overlap in some points and differ in some points in terms of transactions related to inventories. The topics that are similar in these two standards are the scope of inventory items and costs, methods used in determining conversion costs,*



*expenses that cannot be included in the inventory cost, cost measurement techniques, and calculation methods. Subjects that differ are the measurement of inventories, accounting for maturity differences and borrowing costs, and determination of inventory depreciation.*

*When the results of the study are evaluated together with other studies in the literature, it can be stated that SME FRS is much narrower than TAS and LSME FRS in terms of transactions related to inventories. The fact that the activities and accounting systems of the enterprises which SME FRS will address are not developed enough to cover some detailed situations in other standards can be interpreted as the main reason for this situation.*