

MSUGT/VUK, TMS/TFRS VE BOBİ-FRS MUHASEBE SİSTEMLERİNE GÖRE STOKLARA İLİŞKİN ÖLÇÜM VE DEĞERLEME ESASLARININ KARŞILAŞTIRMASI VE MUHASEBELEŞTİRMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 13.04.2022

Makale Kabul Tarihi : 11.08.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1102896

Öğr. Gör. Dr. Dr. Haluk SATIR*

Bibliyografik Bilgiler

Satır, H. (2023). “MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara İlişkin Ölçüm ve Değerleme Esaslarının Karşılaştırması ve Muhasebeleştirilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 319-338) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1102896>

ÖZ

Ülkemizde yürürlükte olan üç farklı muhasebe sistemi uygulaması mevcuttur. Bu sistemler temelde birçok uygulamada aynı olmakla birlikte birbirinden farklı hükümleri de muhasebe sistemimize kazandırdıkları görülmektedir. Muhasebe sürecinin en önemli işlevlerinden biride doğru ve güvenilir bilgileri finansal raporlama ile üçüncü kişilere sunmaktır. Bu fonksiyonun yerine getirilmesinde, ölçme ve değerlendirme işlevi önemli bir uygulama olarak yer almaktadır. Bu çalışmada işletmelerin sahip oldukları varlıkları içinde önemli bir kalemi oluşturan stoklara ilişkin ölçme ve değerlendirme esaslarının MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS muhasebe sistemlerindeki uygulamalara göre karşılaştırılması amaçlanmıştır. Sonuç olarak her üç sistemde de stoklar için kullanılan değerlendirme ölçütü maliyet bedelidir. Ayrıca standartlarda net gerçekleştirilir bedelin alternatif bir ölçüt olarak kullanılmasına izin verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ölçüm, Değerleme, MSUGT/VUK, TMS 2, BOBİ-FRS

Jel Kodları: M40, M41, M49

* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Afşin MYO, Kahramanmaraş, Türkiye, haluksatir@ksu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3240-7211.

COMPARISON AND ACCOUNTING OF THE MEASUREMENT AND VALUATION PRINCIPLES REGARDING STOCKS ACCORDING TO MSUGT/VUK, TMS/IFRS AND BOBI-IFRS ACCOUNTING SYSTEMS**ABSTRACT**

There are three different accounting system applications in force in our country, Although these systems are basically the same in many applications, it is seen that they bring different provisions to our accounting system. One of the most important functions of the accounting process is to present accurate and reliable information to third parties with financial reporting. In the fulfillment of this function, measurement and valuation function is an important application. In this study, it is aimed to compare the measurement and valuation principles of inventories, which constitute an important item among the assets of the enterprises, according to the applications in the MSUGT/VUK, TMS/IFRS and BOBI-IFRS accounting systems. As a result, the valuation criterion used for inventories in all three systems is cost. In addition, the standards allow the use of net realizable value as an alternative criterion.

Keywords: Measurement, Valuation, MSUGT/VUK, TMS 2, BOBI-IFRS

Jel Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Muhasebenin nihai hedefi, işletmelerin büyüklüklerine göre finansal tablo kullanıcılarına uygun olarak gerçeğe uygun sunum sağlayan doğru ve anlaşılabilir finansal bilgilerin sunulmasıdır. Bu hedefe ulaşmak için oluşturulan finansal tablolar, içerisinde bulunan muhasebe sistemine ait standartlara uygun şekilde karşılaştırılabilir ve bağlayıcı hükümlere uyulması ile elde edilebilir. Üçüncü kişilerin işletmeleri değerlendirmeleri onlarla ilgili yargıda bulunabilmeleri için muhasebenin ortak kuralları ve kendi bağlı olduğu sistemin ilkeleri içinde çalışması gerekir. Aksi takdirde her işletme kendi kuralları çerçevesinde finansal raporlama yapar ve muhasebede kargaşa kaçınılmaz olur. Bunu önlemek için tekdüzen muhasebe kapsamında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları geliştirilmiştir.

Türkiye’de muhasebenin temel kavram, ilke ve standartlarını düzenleyen ve uygulayan üç farklı muhasebe sistemi bulunmaktadır. Birincisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan 1992 tarih ve 21447 sayılı kararla yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir (MSUGT). İkincisi Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanan ve 2006 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler (KAYİK) tarafından uygulanmak üzere 25702 sayılı kararla yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıdır (TMS/IFRS). Üçüncüsü ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 30138 sayılı kararla yayınlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardıdır (BOBİ-IFRS). Bu standart bağımsız denetime tabi olup Türkiye

Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin kullanacağı bir muhasebe sistemidir. Hem TMS/IFRS hem de BOBİ-FRS'de Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/IFRS) ile uyumlu esaslar yer almaktadır (Haberat, 2021: 331).

Stokların, işletme sermayesi içerisindeki payının büyüklüğü ve işletme karlılığı üzerindeki etkisi stokların ölçümüne ve değerlemesine ilişkin uygulamaların önemini artırmıştır (Kısakürek & Erdoğan, 2021: 2065). Bu bağlamda halen ülkemizde yürürlükte olan üç farklı muhasebe sistemindeki stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme esaslarının açıklanması ve karşılaştırması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle muhasebe sistemlerine göre, stoklar bağlamında ölçüm ve değerlendirme esaslarının incelendiği çalışmaların literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme kavram ve ölçütleri tanımlanmış ve stokların maliyet hesaplama yöntemleri açıklanmıştır. MSUGT/VUK, TMS/IFRS ve BOBİ-FRS'ye göre, stokların ölçüm ve değerlendirme esaslarının karşılaştırması ele alınmıştır. Son olarak stokların ölçüm ve değerlemesine ilişkin açıklamaların örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Stoklara ilişkin ölçme ve değerlendirme konusunu inceleyen birçok araştırma bulunmaktadır;

Demir (2019) çalışmasında TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ-FRS'ye göre stokların değerlemesini karşılaştırmıştır. Çalışma sonucunda, TMS 2 ile BOBİ-FRS arasında stokların değerlendirilmesi ile ilgili vade farklarının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde önemli farklılıkların olduğu belirlenmiştir. TMS 2'de, BOBİ-FRS'den farklı olarak etkin faiz yöntemiyle vade farklarının maliyet bedelinden ayrıştırılıp stokların peşin değer ile ölçülmesi yapılmaktadır.

Akça & Öngen (2018) çalışmada stokların değerlendirilmesinde VUK ve TMS'de yer alan maliyet bedeli ve alış bedeli ile değerlendirme yöntemleri karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, VUK'na göre yapılan maliyet bedeli tespitinde durumun daha katı ve tutarın kanunda belirtildiği şekliyle daha kesin olması gerektiği belirtilmiştir. Standarda göre, maliyet bedelinin yeri geldiğinde tahmini tutarında kullanılabilirliği ve daha esnek bir yapıya sahip olduğu öngörülmüştür.

Öztürk (2017) çalışmada, stokların değerlendirilmesinde stok maliyetlerinin ölçme ve muhasebeleştirilme esasları Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ) hükümlerine göre karşılaştırılması örneklerle yapılmıştır. Çalışma sonucunda, stoklarla ilgili ölçümlemede YFRÇ taslağının hem VUK'na hem de TMS/IFRS'ye benzeyen bir yapıya sahip olduğu belirlenmiştir.

Tuğay (2013) çalışmanın amacı, TMS 2 ve vergi mevzuatı açısından emtiadaki değer düşüklüğünün karşılaştırılmasıdır. Stoklarda ortaya çıkan değer düşüklüğünün Vergi Usul Kanunu açısından Emsal Değeri ile değerlendirilmesi gerektiği, TMS 2 açısından ise Net Gerçekleşebilir Değer ile ölçülmesi gerektiği sonucu tespit edilmiştir.

Altun (2012) çalışmada, kasa ve banka hesapları, menkul kıymet hesapları, alacak ve stok hesapları, maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlık hesapları gibi iktisadi kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen değerlendirme ölçülerine göre karşılaştırması yapılmıştır.

Çalışmanın sonucuna göre, Vergi Usul Kanununda değerlemenin vergi matrahının belirlenmesi için yapıldığı tespit edilmiştir. Muhasebe Standartlarına göre yapılan değerlemede ise işletmelerin içinde bulunduğu piyasa şartları da göz önünde bulundurularak, varlıklara ilişkin risklerin ve beklentilerin ölçülmesi hedeflenmektedir.

Küçük (2010) çalışmada TMS 2 ve VUK hükümlerine göre stokların değerlemesi açıklanmıştır. Ayrıca TMS 2 çerçevesinde stoklara ait değerlerin güvenilirliğini test etmek amacıyla bir iç denetim uygulama örneği verilmiştir. Çalışma sonucunda, muhasebenin vergi amacından arındırılarak daha güvenilir, anlaşılır ve karşılaştırılabilir bir sunum yapılması gerektiği ve TMS'nin tüm işletmelere yaygınlaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

Türker (2010) çalışmasında, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan Stoklar Standardı (IAS2), Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Stoklar Standardı (TMS2) ve Türk Vergi Sistemindeki hükümlere göre stokların değerlemesini incelemiştir. Her üç uygulamada da stokların değerlemesindeki hedefin maliyetin doğru tespit edilebilmesi olduğu sonucuna varılmıştır.

Taşpınar (2010) çalışmasında Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından stokların değerlemesini incelemiştir. İşletmelerin vergi mevzuatının emredici hukuk kuralları içerisindeki değerlendirme hükümlerine göre stoklarını değerlemeleri sonucunda doğru matraha ulaşabilecekleri sonucu tespit edilmiştir.

3. STOKLARDA ÖLÇÜM VE DEĞERLEME KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu hükümlerinin esas alındığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin uygulandığı Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ölçüm ve değerlendirme işlevi değerlendirme kavramı olarak ele alınmıştır. Değerleme ile ilgili hükümler, VUK'nun 258-330 arasındaki maddelerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Değerleme kavramının tanımı ise VUK'nu madde 258'de, vergi matrahının (mali kârın) hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin tutar olarak tespitidir şeklinde yapılmıştır (www.mevzuat.gov.tr).

TMS/TFRS ve BOBİ-FRS'ye göre değerlendirme kavramı, ölçüm şeklinde ele alınmıştır. Ölçüm, finansal tablolara alınan unsurların parasal tutarları ile gösterimidir. Diğer bir ifadeyle finansal tablo unsurlarının elde edilmesi ve yerine getirilmesi karşılığında nakit ve nakit benzeri tutarları ile gösterilmesidir şeklinde tanımlanmıştır. Ölçüm, bir ölçüm esasını gerektirir. Dolayısıyla ölçüm esas, bir finansal tablo kaleminin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir. Ölçümleme ise, belirlenen parasal bu değerlere uygulanacak ölçüm esasının seçilmesi ve uygulanmasını içerir (TMS, Kavramsal Çerçeve; BOBİ-FRS, Bölüm 1; Köy, 2021: 23).

Değerleme finansal tablo unsurlarının bir ölçüt ile takdir ve tespit edilmesidir. Ölçüm ise finansal tablo unsurlarının bir ölçüm esas, ile nitelik olarak ölçümlenmesi ve tanımlanmasıdır. Değerlemede son ölçüm işlemi olarak belirtilen dönem sonu veya raporlama sırasındaki vergi matrahının tespiti amaçlanırken, Ölçümde finansal tablo unsurlarının ilk ölçüm işlemi olarak belirtilen, ilk kayda alındığındaki tanımlanması ve son ölçümündeki (dönem sonu) değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Tüm işletme faaliyetleri için hayati derecede önem taşıyan stoklar, işletmelerin mal üretmek ve satmak için gerekli olan yatırım kalemini göstermektedir (Sayılğan, 2017: 217). Stoklar, Vergi Usul Kanununda Emtia ve mal olarak, Standartlarda ise Stok olarak ele alınmıştır. Emtia sadece işletmenin ticareti-

ni yapmak üzere satın aldığı veya üretimini yaptığı kıymetleri kapsamaktadır. Malın ise VUK madde 328'e göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetleri de kapsadığı görülmektedir. Standartlar kapsamında ele alınan stoklar ise aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan ve finansal durum tablosunda ya da dipnotlarında yer alan varlıklardan; ticari mallar, hammadde ve malzemeler, yarı mamuller ve mamullerdir (BOBİ-FRS, Bölüm 6; Türker, 2010: 108);

Stoklar, işletmenin bir yıl içerisinde satarak nakde dönüştüreceği veya üretimde kullanmak amacıyla bulundurduğu dönen varlıklardır. Stoklar hem vergi mevzuatı bakımından hem de standartlar bakımından maliyet bedeli ile ölçülür ve değerlendirilir. Maliyet değeri, bir emtianın stoklanması gereken yere ve biçime gelinceye kadar katlanılan tüm masrafların parasal toplamıdır (Akdoğan & Sevilengül, 2000:121). Ayrıca standartlara göre, maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülebileceği belirtilmiştir (Tunçez, 2019:98; Elmas, 2015:37).

Bu açıklamalar kapsamında, MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS muhasebe sistemlerine göre belirlenen, stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme ölçütleri Tablo 1'de verilmiştir;

Tablo 1. Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara Uygulanan Ölçüm/Değerleme Ölçütleri

STOKLAR	ÖLÇÜM/DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ		
	MSUGT/VUK	TMS/TFRS	BOBİ-FRS
İlk Madde ve Malzeme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB* düşük olanı ile	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Yarı Mamuller	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Mamuller	Maliyet Bedeli-Emsal Bedeli	Dönüştürme Maliyeti/ Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Dönüştürme Maliyeti/ Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Ticari Mallar	Maliyet Bedeli-Emsal Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Maliyet Bedeli (Bir yıldan kısa vadeli için nakit tutarı. Bir yıldan uzun vadeli için peşin fiyatı) /Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Diğer Stoklar	Maliyet Bedeli-Emsal Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile

Kaynak: VUK, www.kgk.gov.tr; TMS/TFRS; BOBİ-FRS; Pektaş, 2018: 86

*: NGB: Net Gerçekleşebilir Bedel

Tablo 1'de belirtilen stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme ölçütlerinin açıklamaları aşağıda yapılmıştır;

Maliyet Bedeli: VUK madde 262'ye göre, bir varlığın edinilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle ve bunlara ilişkin katlanılan tüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Maliyet bedeline dahil edilebilecek giderler aynı maddede şu şekilde sıralanmıştır (www.mevzuat.gov.tr);

- Varlığın edinilmesi ya da değerindeki eklentiler ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları ve nakliye giderleri.
- Varlığın edinilmesi ya da değerindeki eklentiler ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, değer tespiti, komisyon giderleri.
- Varlığın finansmanında kullanılan kredilere ait finansman giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının stoklara girdiği tarihe kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler.
- Varlığın envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleridir.

TMS/TFRS'ye göre, tarihsel maliyet olarak adlandırılan maliyet bedeli, varlığın edinilmesi veya oluşturulması karşılığında ödenen bedel ve diğer maliyetleri içerir. BOBİ-FRS'ye göre maliyet bedeli, bir varlığın edinilmesi durumunda harcanan nakit/nakit benzerlerinin toplam değerini içerir (TMS/TFRS; BOBİ-FRS, Bölüm 1). Maliyet bedeli ile ölçümleme, nispeten daha basit ve ekonomik olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, maliyet bedeli ile ölçümleme, tahmin hatalarını ortadan kaldırmaktadır (Philander, 2016; Brinza ve Bengescu, 2016). Maliyet bedeli ile ölçümlemenin bu avantajları yanında bazı dezavantajları da vardır. Örneğin maliyet bedeli enflasyonu hesaba katmamaktadır. Ayrıca maliyet bedeli aktif piyasalarda güncel olmadığı için, yatırımcılara ve diğer paydaşlara uygun, gerçek zamanlı bilgi aktaramaması gibi olumsuzlukları vardır (Philander, 2016).

Standartlara göre stokların maliyet değeri, satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların elde bulundurulması için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Satın Alma Maliyeti: Stokların elde edilmesi için katlanılan fatura bedeli, gümrük vergileri, nakliye ve benzeri harcamaları ve mamuller için katlanılan üretimle ilişkili diğer maliyetlerden oluşmaktadır ayrıca nakit olamayan ödemelerde ödemesi yapılan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülünerek satın alma maliyeti belirlenir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Dönüştürme Maliyeti: Üretim işletmelerinde yarı mamul ve mamul elde edilmesi sürecinde katlanılan işçilik ile indirekt üretim giderlerinin toplamından oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetleri her zaman üretimin fiziksel akışını takip eder. Dolayısıyla mamulün zaman ve departman transferi gerçekleştiğinde maliyetinin de aktarımı gerçekleştirilir (Kinney & Raiborn, 2011: 226). Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyetinin tespitinde toplama dahil edilmez. Dönüştürme maliyetleri tam maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilir. Ayrıca normal maliyet yönteminin kullanılması da isteğe bağlıdır. (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Diğer Maliyetler: Satın alma maliyeti ve dönüştürme maliyeti dışında stok maliyetine dahil olan bir diğer unsur da diğer maliyetlerdir. Bu maliyetler stokları buldukları konuma getirdikleri kadar stok maliyetine eklenirler. Örneğin özel bir siparişin yerine getirilmesi için yapılan mamul geliştirme giderleri maliyet bedeline üretim giderleri içinde yüklenebilir (TMS 2; Akdoğan & Sevilengül, 2000:124). Borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde sonuç hesaplarına yansıtılır. Bir yıldan uzun süren

stokların üretilmesi durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ilgili stokun maliyet tutarına ilave edilir (BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Net Gerçekleşebilir Bedel: Stokların maliyeti; olağan işletme faaliyetleri içerisinde kayba uğraması, pazar fiyatının düşmesi ve beklenen katlanılabilecek maliyetlerin artması gibi nedenlerden dolayı maliyet bedelinin altında bir bedele indirgenmesi gerekebilir. Bu indirgenmiş bedel net gerçekleşebilir bedeldir. Net gerçekleşebilir bedel, esas faaliyetleri kapsamında tahmin edilen piyasa fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve tahmini satış maliyetlerinin çıkarılmasıyla elde edilen değerdir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Kâr elde etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelerin esas faaliyet konusu içerisinde gerçekleşen stoklarına ilişkin net gerçekleşebilir bedelin, maliyet bedelinden yüksek olması beklenir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı net gerçekleşebilir bedeli maliyet bedelinden düşük çıkar. Net gerçekleşebilir bedelin düşük çıkmasına neden olan durumlar aşağıda sıralanmıştır (Uyar, 2009: 136);

- Stoklarda meydana gelebilecek fiziksel bozulmalar
- Stokların satış fiyatında meydana gelebilecek düşüş
- Stoklarda teknolojik eskimeler veya modasının geçmesi
- Satın alma veya üretim safhasında yapılabilecek hesap hataları
- Stokların geçici bir süreliğine zararına satılmasıdır.

Emsal Bedeli: VUK madde 267'ye göre, gerçek tutarı tespit edilemeyen ya da doğru olarak bulunamayan bir emtianın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline göre sahip olacağı bedeldir şeklinde tanımlanmıştır. Emsal bedelinin belirlenmesi esasları aşağıda verilmiştir (www.mevzuat.gov.tr);

- Ortalama satış fiyatı ölçüsünün uygulanması için gerçekleşen aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir emtianın miktarına nazaran yüzde 25'ten az olmaması gerekmektedir.
- Maliyet bedeli belli olan emtialar da bu bedel esas alınarak, toptan satışlar için yüzde 5, perakende satışlar için yüzde 10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belirlenir.
- Yukarıdaki esaslara göre mükellef tarafından tespit edilemeyen durumlarda takdir esası ile belirlenir. Emsal bedeli, mükellefin başvurusu üzerine takdir komisyonu tarafından tespit edilen değerdir.

4. STOKLARDA MALİYET HESAPLAMA TENİK VE YÖNTEMLERİ

Yürürlükte olan üç farklı muhasebe sisteminde de stokların ölçüm ve değerlemesinde öne çıkan en önemli ölçütün maliyet bedeli olduğu görülmektedir. Bu nedenle maliyet bedelinin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve hangi tutarla raporlanacağı önem arz etmektedir. TMS 2 ve BOBİ-FRS'de stokların maliyet bedelinin tespitinde maliyet hesaplama teknikleri ve maliyet hesaplama yöntemleri olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. Muhasebe literatüründe stokların maliyet bedelini hesaplamaya yönelik kullanılan çeşitli teknik ve yöntemler aşağıda sıralanmıştır (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Maliyet hesaplama teknikleri;

- Fiili maliyet tekniği
- Standart maliyet tekniği
- Perakende maliyet tekniğidir.

Maliyet hesaplama yöntemleri;

- Gerçek parti maliyet yöntemi
- Tartılı ortalama maliyet yöntemi
- Hareketli ortalama maliyet yöntemi
- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)
- Son giren ilk çıkar yöntemidir. (LİFO)

VUK'nun 274. maddesinde bu maliyet hesaplamaya yönelik teknik ve yöntemlerden hangisinin uygulanacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, fiili maliyet tekniği, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hareketli ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkan maliyet yönteminin uygulanması mümkün bulunmaktadır (Türker, 2010: 113). TMS 2'ye göre, bu teknik ve yöntemlerden fiili maliyet tekniği, standart maliyet tekniği, perakende maliyet tekniği, ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi (FİFO), ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve işletme koşullarına bağlı olarak hareketli ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Benzer niteliklere sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama tekniği ve yöntemi uygulanır. Ancak niteliği ayrı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama teknikleri kullanılabilir. BOBİ-FRS'ye göre, fiili maliyet tekniği, standart maliyet tekniği, perakende maliyet tekniği, ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi (FİFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanır. Son giren ilk çıkar maliyet yönteminin (LİFO) uygulanmasına izin verilmemiştir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Bu açıklamalar kapsamında, muhasebe sistemlerine göre, stoklarda kullanılan maliyet hesaplama teknik ve yöntemlerinin dağılımı Tablo 2'de verilmiştir;

Tablo 2. Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklarda Uygulanan Maliyet Hesaplama Teknik ve Yöntemleri

STOKLAR	MALİYET HESAPLAMA TEKNİK VE YÖNTEMLERİ		
	MSUGT/VUK	TMS/IFRS	BOBİ-FRS
	1.Fiili Maliyet Tekniği	1.Fiili Maliyet Tekniği	1.Fiili Maliyet Tekniği
İlk Madde ve Malzeme	2.FIFO	2.Standart Maliyet Tekniği	2.Standart Maliyet Tekniği
	3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	3.Perakende Maliyet Tekniği	3.Perakende Maliyet Tek.
Mamuller	4.Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi	4.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	4.FIFO
		5.FIFO	5.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
Ticari Mallar		6.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	
		7.Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi	

Kaynak: VUK, www.kgk.gov.tr; TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6

Tablo 2’de verilen muhasebe sistemlerine göre uygulanan maliyet hesaplama teknik ve yöntemlerine ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

Fiili Maliyet Tekniği: Fiili maliyet gerçekleşmiş maliyettir. Gerçekleşmiş olup bitmiş olması dolayısıyla aynı zamanda geçmişe aittir ve tarihi maliyettir. Bu nedenle fiili maliyetler ortaya çıkana gösterdiği için ileriye dönük planlama, bütçeleme gibi faaliyetlere ait gerekli bilgileri içermemektedir. Ayrıca fiili maliyetler maliyet denetiminde belirleyici bir unsur olmaktan uzaktır. Bütün bu olumsuzluklarına rağmen tek düzen muhasebe sisteminde muhasebenin geleneksel görevi, fiili maliyetleri izleyip muhasebeleştirme olmuştur. Çünkü güvenilir ve gerçekleşmiş değerler olmaksızın hiçbir maliyet denetimi, planlaması ve performans değerlendirmesi yapılamaz (Civelek & Özkan, 2011: 460).

Standart Maliyet Tekniği: Standart maliyet, önceden belirlenen ulaşılması faydalı ve gerekli olmasını istediğimiz maliyettir. Standart birim fiyat standart miktarla çarpılarak standart maliyet elde edilir. Dolayısıyla bu sonuca ulaşıldığında yönetimin başarısından söz edilmektedir. Kullanılan maliyet unsuru giderler ile bu giderlerden elde edilen çıktılar arasındaki ilişkinin standartlaştırılabileceği tüm faaliyetlerde bu maliyet tekniğinden faydalanılabilir (Büyükmirza, 2011: 606; Civelek & Özkan, 2011: 462). Standart maliyet tekniği malzeme ve işçilik giderlerinin belirlenimin yanı sıra diğer indirekt giderlerin de nasıl davrandıklarını anlama konusunda işletmelere fayda sağladıkları görülmüştür (Kinney & Raiborn, 2011: 264). Standart maliyet tekniğinde, kapasite kullanımının normal düzeyi esas alınır. (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Perakende Maliyet Tekniği: Bu yöntem özellikle perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından, fiili ve standart maliyet tekniklerinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda kullanılır. Bu yöntemde stok maliyeti, stokların satış bedelinden uygun bir brüt kâr oranının düşülmesi şeklinde hesaplanır (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Gerçek Parti Maliyet Yöntemi: Bu yöntem işletmenin stoklarında bulunan ilk madde ve malzemelerin hangi parti maliyetine ait olduğunu bilmesini gerektirir. Böylece üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeler hangi partiden alınmış iseler o partinin maliyet tutarı ile üretime yüklenir. Dolayısıyla dönem sonunda stokta bulunan ilk madde ve malzemeler de hangi partiden ise o partinin maliyet tutarı ile değerlendirilir (Erdoğan, 2001: 133).

İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi (FIFO): Önce edinilen stokun önce kullanılacağı varsayımı üzerine kurulan bu yöntemde stok maliyetleri, her defasında stokun en eski fiyatı esas alınarak belirlenir. Bu yöntemde dönem sonu stokları en son alınan partiden oluştuğu için bunların maliyeti güncel fiyatlara yakın çıkar (Haftacı, 2007: 137; Büyükmirza, 2011: 164).

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde ortalama tekbir bir fiyat belirlenerek kullanılan ve dönem sonu kalan stokların maliyeti bu fiyat ile tespit edilir. Dolayısıyla bu yöntemde ortalama birim fiyatın belirlenmesi için, tüm döneme ait toplam stok tutarının toplam stok miktarına bölünmesi gerekmektedir. Bu yöntemde dönem içerisinde satın alınan stokun hem tutar hem de miktar olarak izlenir. Kullanılan ve kalan stok sadece miktar olarak izlenir. Maliyetler dönem sonlarında bir kez hesaplanır (Yükçü, 2015: 126; Erdoğan, 2001: 138).

Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde her yeni stok alımından sonra yeni bir ortalama fiyat belirlenir. Bu ise en son tutarın en son miktara bölünmesi suretiyle yapılır. Yeni bir stok alınana kadar ortalama birim fiyat değiştirilmez. Ortalama maliyet hesaplama yöntemleri, diğer yöntemlerdeki çıkıntıları alarak, sonuçları dengeleyen uzlaştırıcı bir niteliğe sahiptir (Yükçü, 2015: 125; Büyükmirza, 2011: 168).

5. MUHASEBE SİSTEMLERİNE GÖRE STOKLARIN ÖLÇÜM VE DEĞERLEMESİNE İLŞKİN ESASLARIN KARŞILAŞTIRMASI

Stokların ölçüm ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olan TMS/TFRS'nin BOBİ-FRS ile arasında daha çok benzer düzenlemelerin olduğu, farklılıkların ise daha az sayıda olduğu tespit edilmiştir. Bu iki muhasebe sisteminin ele aldığı esasların, VUK'nu hükümlerini esas alan MSUGT muhasebe sistemi uygulaması ile arasında daha farklı düzenlemelere sahip olduğu ortaya konulmuştur. Stokların ölçüm ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS sistemleri arasındaki farklılıklar Tablo 3'te verilmiştir;

Tablo 3. Muhasebe Sistemlerine Göre Stok Ölçüm ve Değerleme Farklılıkları

Fark No	MSUGT/VUK	TMS/IFRS	BOBİ-IFRS
1	Vergi hukuku sistematığı içinde belirlenen değerlendirme ölçütleri kullanılır. Değerleme ile Vergi matrahının tespiti hedeflenmiştir.	Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu ölçüm esasları uygulanır. Ölçümleme ile stokların ilgili dönemde tahakkuk ettirilmesi ve gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesi hedeflenmiştir.	Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu sadeleştirilmiş ölçüm esasları uygulanır. Ölçümleme ile stokların ilgili dönemde tahakkuk ettirilmesi ve gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesi hedeflenmiştir.
2	İlk ölçüm ve son ölçümde maliyet bedeli ile değerlendirilir.	İlk ölçümde maliyet bedeli ile ölçülür. Son ölçümde ise Maliyet Bedeliyle Net Gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile değerlendirilir.	İlk ölçümde maliyet bedeli ile ölçülür. Son ölçümde ise Bir yıldan kısa vadeli için nakit tutarı. Bir yıldan uzun vadeli için peşin fiyatı/Maliyet Bedeliyle Net Gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile değerlendirilir.
3	Borçlanma maliyetleri, aktifleştirme tarihine kadar oluşan vade ve kur farkları zorunlu olarak maliyet bedeline eklenir. Aktifleştirme tarihinden sonra hesaplanan vade ve kur farklarının maliyet ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi serbest bırakılmıştır.	Borçlanma maliyetleri olarak ortaya çıkan vade ve kur farkları bir gider unsuru olarak muhasebeleştirilir.	Borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak, satışa hazır hale gelmesi bir yıldan daha uzun süren stokların üretimi ile doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, ilgili stokun satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar olan kısmı mamulün maliyetine eklenir.
4	Değer düşüklüğünün tespiti için, raporlama tarihinde satış bedelinin maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla bir düşüklük göstermesi gerekmektedir.	Değer düşüklüğünün tespiti için, defter değerinin tahmini satış fiyatından ve satış maliyetleri düşülmüş değer ile tespit olunan net gerçekleşebilir bedelin maliyet bedelinden daha az olması gerekmektedir.	Değer düşüklüğünün tespiti TMS/IFRS ile uyumludur.
5	Değer düşüklüğünün dönem sonu raporlanması, karşılık gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değer düşüklüğünün dönem sonu raporlanması, karşılık gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değer düşüklüğünün dönem sonu raporlanması, satışların maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

6	Faaliyet giderleri üretim maliyetine dahil edilmez. Ancak genel yönetim giderlerinin üretim maliyetine eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi mükellefin seçimine bırakılmıştır.	Faaliyet giderleri üretim maliyetine dahil edilmez. Doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Faaliyet giderlerinin muhasebeleştirilmesi TMS/TFRS ile uyumludur.
7	Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde; tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinden biri uygulanabilir.	Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde, normal kapasite kullanım yüzdesi esas alınarak normal maliyet yöntemi uygulanır.	Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde, tam maliyet yöntemi kullanılır. Normal maliyet yönteminin kullanılması isteğe bırakılmıştır.

Kaynak: VUK, www.kgk.gov.tr; TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6; Fahrhan, 2016: 157; Güler, 2018: 135

6. STOKLARIN ÖLÇÜM VE DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

6.1. Satın Alma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: X Ticaret işletmesi yurt dışından aldığı mal için 20.000 TL alış bedeli, 2.000 TL gümrük vergisi, 1.000 TL nakliye, 100 TL nakliye sigortası, 200 TL hammaliye, 1.700 TL depolama gideri ve (+%18 KDV) ödemiştir.

Çözüm 1: Vergi Usul Kanununa göre; Maliyet bedeli = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Gümrük komisyonları + Nakliye + Hammaliye + Depolama giderleri (Stoğun edinim aşamasından önce yapılmış olması ve pazarlamaya yönelik bir gider olmaması) + faiz giderleri ve kur farkları

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H.	25.000	
	191 İndirilecek KDV H. (22.700*%18)	4.086	
	100 Kasa H.		29.086

Vergi Usul Kanununa göre; Maliyet bedeli = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Gümrük komisyonları + Nakliye + Hammaliye + faiz giderleri ve kur farkları

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H.	23.300	
	191 İndirilecek KDV H. (21.000*%18)	3.780	
	100 Kasa H.		27.080

	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri H. 191 İndirilecek KDV H. (1.700*%18) 100 Kasa H. Depo kirası	1.700 306	2.006
--	--	--------------	-------

Standartlara göre; Satın alma maliyeti = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Nakliye + Hammaliye + Depolama gideri (Gümrük sırasında katlanılan liman/depolama giderlerine yönelik olması) + Diğer maliyetler (Stokların elde edilmesiyle direkt ilişkilendirilebilen maliyetler) + Ticari iskonto ve indirimler

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H. 191 İndirilecek KDV H. (22.700*%18) 100 Kasa H.	25.000 4.086	29.086

Standartlara göre; Satın alma maliyeti = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Nakliye + Hammaliye + Diğer maliyetler (Stokların elde edilmesiyle direkt ilişkilendirilebilen maliyetler) + Ticari iskonto ve indirimler

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H. 191 İndirilecek KDV H. (21.000*%18) 100 Kasa	23.300 3.780	27.080
	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri H. 191 İndirilecek KDV H. (1.700*%18) 100 Kasa H. Depo kirası	1.700 306	2.006

TMS 2'ye göre, satın alınan stoklar hem bir yıl veya daha kısa sürede hem de bir yıldan daha uzun sürede ödenecekse vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen peşin değer üzerinden ölçümlenir. BOBİ-FRS'ye göre, bir yıl veya daha kısa sürede ödenerek satın alınan stoklar için peşin değer üzerinden ölçülür. Ancak satın alma bedeli bir yıldan daha uzun sürede ödenecekse vade farkı ayrıştırması yapılarak tespit edilen peşin değer üzerinden ölçümlenir. Buda etkin faiz yöntemi ile yapılır. Bu yöntemle göre, hesaplanan vade farkı tutarı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 2: Y Ticaret işletmesi 01.03.2020 tarihinde ticari malı 20.000 TL peşin değeri ile aylık yüzde 1 faizle, 13 ay vadeli olarak satın almıştır. (+ %18 KDV) vadeli fiyat üzerinden hesaplanarak peşin ödenecektir.

Çözüm 2: Etkin faiz yöntemine göre, ödenecek toplam vadeye ait faiz hesaplanır. Hesaplana faiz aylara (vade) dağıtılarak her aya ait muhasebeleştirme yapılır. Vadeli alış değeri aşağıdaki formüle göre hesaplanır;

$$VD=PD \times (1+f)^n$$

VD: Vadeli değer

PD: Peşin değer

f: faiz oranı

n: vade (ay veya yıl)

F: Faiz tutarı

$$VD=20.000 \times (1,01)^{13}$$

$$VD = 20.000 \times 1,13809$$

$$VD = 22.762 \text{ TL}, F = 22.762 - 20.000 = 2.762 \text{ TL}$$

Hesaplanan faizin aylara göre dağılımı;

1. otuz günlük faiz: $20.000 \times 1,01 = 20.200 \text{ TL}$, $20.200 - 20.000 = 200 \text{ TL}$

2. otuz günlük faiz: $20.000 \times 1,0201 = 20.402 \text{ TL}$, $20.402 - 20.000 - 200 = 202 \text{ TL}$

3. otuz günlük faiz: $20.000 \times 1,0303 = 20.606 \text{ TL}$, $20.606 - 20.000 - 200 - 202 = 204 \text{ TL}$

Bu hesaplama 13 ay olarak tekrarlanır. Bu şekilde her aya ait faiz tutarı belirlenir. Toplam faiz tutarı 2.762 TL olarak belirlenir.

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H.	20.000	
	328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri H.	2.762	
	31.03.2020: 200		
	30.04.2020: 202		
	...		
	191 İndirilecek KDV H. ($22.762 \times \%18$)	4.097,16	
	100 Kasa H.		4.097,16
	320 Satıcılar H.		22.762

BOBİ-FRS'ye göre her ay sonu (13 ay) ticari defter dışında yapılacak muhasebe kaydı;

No		Borç	Alacak
	650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları H. 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri H. 31.03.2020: 200	200	200

No		Borç	Alacak
	650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları H. 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri H. 30.04.2020: 202	202	202

6.2. Dönüştürme Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: X üretim işletmesi A esas üretim atölyesinde ürettiği Q mamulü ile ilgili olarak Kasım Ayında 30.000 TL direkt ilk madde ve malzeme kullanmıştır. 15.000 TL direkt işçilik giderine katlanmıştır. Üretim için 20.000 TL değişken endirekt üretim gideri ve 40.000 TL sabit endirekt üretim gideri kullanılmıştır. İşletmenin aylık normal üretim kapasitesi 10.000 birimdir. İşletme Kasım Ayında 8.000 birim mamul üretmiştir.

Çözüm 1: Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre, üretim işletmeleri ürettikleri mamulün bedelini maliyet bedeli ile değerleyeceklerdir. Mükellefler, ürettikleri mamulün maliyet bedelini 275. maddedeki unsurları içermek koşuluyla seçecekleri dönüştürme maliyetine göre belirleyeceklerdir. Maliyet bedeline eklenmesi gereken unsurlar; ilk madde ve malzeme bedeli, işçilik bedeli, üretimle ilişkili endirekt giderlerdir. Genel yönetim, araştırma-geliştirme ve sigorta giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi mükellefin seçimine bırakılmıştır. Ayrıca ambalaj giderlerinin mamul maliyetine eklenmesindeki tek koşulun, üretilen mamulün piyasaya ambalajlı olarak sürülmesinin şart olmasıdır. VUK'na göre dönüştürme maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak olan yönteminin seçimi ihtiyaridir. Örneğimizin çözümü tam maliyet yöntemine göre yapılmıştır.

BOBİ-FRS'ye göre dönüştürme maliyetleri, hammadde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri ile değişken ve sabit genel üretim giderlerinin esas alındığı tam maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilir. Faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine eklenmez. Doğrudan satılan mamul maliyetine aktararak muhasebeleştirilir. Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yönteminin kullanılması ihtiyaridir. Ayrıca faaliyet giderlerinden (araştırma ve geliştirme, pazarlama ve genel yönetim giderleri) dönüştürme maliyetine pay verilmez.

VUK ve BOBİ-FRS uyarınca Tam Maliyet Yöntemine göre mamul maliyeti hesaplaması;

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	30.000 TL
Direkt işçilik gideri	15.000 TL
Genel üretim gideri (Değişken)	20.000 TL
Genel üretim gideri (Sabit)	40.000 TL
Toplam Mamul Maliyeti	105.000 TL
Birim Maliyet ($105.000/8.000=13.125$ TL)	13.125 TL

No		Borç	Alacak
	151 Yarı Mamuller- Üretim H.	105.000	
	711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma H.		30.000
	721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma H.		15.000
	731 Genel Üretim Gideri Yansıtma H.		60.000
	152 Mamuller H.	105.000	
	151 Yarı Mamuller- Üretim H.		105.000

TMS 2'ye göre stokların dönüştürme maliyetleri, direkt ham madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri ile sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesinin esas alındığı normal maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilir. Araştırma ve geliştirme, pazarlama ve genel yönetim giderlerinden dönüştürme maliyetine pay verilmez.

TMS 2 uyarınca Normal Maliyet Yöntemine göre mamul maliyeti hesaplaması;

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	30.000 TL
Direkt işçilik gideri	15.000 TL
Genel üretim gideri (Değişken)	20.000 TL
Kapasite Kullanım Oranı ($8.000/10.000=0,8$)	%80
Genel üretim gideri (Sabit) ($40.000*0,8=32.000$ TL)	32.000 TL
Dönem Gideri (Sabit) ($40.000-32.000=8.000$ TL)	8.000 TL
Toplam Mamul Maliyeti	97.000 TL
Birim Maliyet ($97.000/8.000=13.125$ TL)	13.125 TL

No		Borç	Alacak
	151 Yarı Mamuller- Üretim H. 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma H. 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma H. 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma H.	105.000	30.000 15.000 60.000
	152 Mamuller H. 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri H. 151 Yarı Mamuller- Üretim H.	97.000 8.000	105.000
	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı H. (8.000*0,2=1.600 TL) 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi H.	1.600	1.600

6.3. Dönem Sonu (Net Gerçekleşebilir Bedel) Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: X Ticaret işletmesi çelik ticareti yapmaktadır. Stokta birim fiyatı 35 TL/ton olan 50.000 ton ticari mal bulunmaktadır. İşletme takip eden yılda teslim edilmek üzere satış fiyatı 37 TL/ton olan 20.000 ton ticari malı satmıştır. 31.12.2020 tarihinde stoktaki malın net piyasa fiyatı 32 TL/ton olduğu tespit edilmiştir.

Çözüm 1: Standartlara göre dönem sonu stokların değerlemesinde, maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile ölçümlenmektedir. Net gerçekleşebilir bedel, bir işletmenin stoklarının satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. 31.12.2020 tarihli envanter değeri ve muhasebe kaydı (Satış yapıldıktan ve emanet stoklar düşüldükten sonra işletmenin mülkiyetinde dönem sonu stok değeri olarak 30.000 ton çelik kaldığına göre);

Maliyet Bedeli : 35 TL/ton * 30.000 ton = 1.050.000 TL

Net Geçekleşebilir Bedel : 32 TL/ton * 30.000 ton = 960.000 TL

Stok Değer Düşüklüğü : 90.000 TL

No		Borç	Alacak
	626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri H. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı H.	90.000	90.000

7. SONUÇ

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), yayımlandığı tarihin gerektirdiği genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ortaya konmuştur. Ancak tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması içinde değerlendirilme ölçütlerine yer verilmemiş, sadece tekdüzen hesap planı ve hesapların işleyişleri açıklanmıştır. Dolayısıyla bu eksiklik, Vergi Usul Kanunu'ndaki (VUK) değerlendirme hükümleri kullanılarak giderilmiştir. Bu sistemde uygulanan değerlendirme, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve niteliksel sunumundan çok, mali kârın doğru tespiti ve hukuk sistematigi içerisinde vergi matrahının belirlenmesi odaklı kalmasına neden olmuştur. Oysaki ölçüm ve değerlendirme, günümüz gelişen ekonomi koşullarında işletmelerin birbiriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerindeki en önemli ortak ölçü göstergesidir.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ile kısmen veya tamamen benzer ilkelere sahip olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında (BOBİ-FRS) değerlendirme kavramının karşılığı olarak ölçüm kavramı kullanılmıştır. Standartlara göre ölçüm, işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. Dolayısıyla VUK'daki vergi matrahının tespitini önceleyen değerlemenin yerine, standartlarda ölçümleme ile finansal tabloların güncel piyasa değeriyle gösterilmesi olmuştur. Bu durum hem gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir sunum yapmak isteyen hem de vergi mükellefiyetini doğru yapmak isteyen işletmeleri kaygılandırmaktadır.

Bu çalışmada muhasebe sistemlerine göre stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme esaslarının karşılaştırılması yapılmıştır. Yukarıda belirtilen muhasebe sistemleri arasında ortaya çıkan farklılıkların özelden stoklar içinde geçerli olduğu görülmektedir. Ayrıca çalışma sonucu tespit edilen farklılıklar aşağıda sıralanmıştır;

- Her üç sistemde de stoklar için kullanılan ölçüm ve değerlendirme ölçütü maliyet bedelidir. Ayrıca standartlarda net gerçekleşebilir bedeli ile değerlendirme gibi alternatif ölçütlerin kullanılmasına izin verilmiştir.
- Standartlardaki ölçüm ile stokların raporlama günündeki gerçek değerini belirlemek temel amaç iken, VUK'da stokların güncel değeri yerine elde edildiği maliyet bedelinin stokların işletmede kaldığı sürece bu değerini koruması yeterli görülmüştür.
- Stoklara ilişkin ölçüm esaslarındaki uyumun standartlar arasında daha fazla olduğu belirlenmiştir. Ancak BOBİ-FRS'nin, TMS 2'den farklı olarak stokların ölçümünde bir yıldan kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ayırım yaptığı ve buna göre ölçümlendiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak çalışmanın Türkiye'de uygulanmakta olan üç farklı muhasebe sistemi arasındaki stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme uyumsuzluklarının azaltılması açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Birbirinden farklı bu değerlendirme esasları, muhasebeleştirilmeyi de karmaşık bir hale getirmektedir. Dolayısıyla bu karmaşıklığı giderecek ve sistemler arasındaki uyumu artıracak bir standart çalışmanın yapılması gerekmektedir. Böylece finansal tablolara olan güvenin artacağı, denetimin kolaylaşacağı ve mükelleflerin yasal kaygılarını azaltacağı yönündeki görüşümüz bir öneri olarak sunulmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akça, N. & Öngen, H. B. (2018, Eylül 7-8). *Maliyet Bedeli ve Alış Bedeli ile Değerleme Ölçülerinin Vergi Mevzuatı ve TMS Açısından İncelenmesi*, IV. Uluslararası Kafkasya-Orta Asya Dış Ticaret ve Lojistik Kongresi, Aydın.
- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (10. Baskı)*. Gazi Kitapevi.
- Altun, G. (2012). Vergi Usul Kanunu ile TMS/TFRS'ye Göre Değerleme Ölçüleri, *Vergi Raporu*, 159, 16-29.
- Brinza, D. E. & Bengescu, M. (2016). Accounting Based on The Historical Cost Versus Accounting Based on The Fair Value, *Agricultural Management*, 18(2), 145-150.
- Büyükmirza, H. K. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı (16. Baskı)*. Gazi Kitapevi.
- Civelek, M. & Özkan, A. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (6. Baskı)*. Detay Yayıncılık.
- Demir, Ş. (2019, Haziran 13-14). *TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi*, Proceedings of the International Congress on Business and Marketing Conference, İstanbul.
- Elmas, B. (2015). *Finansal Tablolar Analizi (1. Baskı)*. Nobel Yayınları.
- Erdoğan, N. (2001). *Maliyet Muhasebesi (2. Baskı)*. Barış Yayınları.
- Fahran, F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları (1. Baskı)*. Yaklaşım Yayınları.
- Güler, İ. (2018). *Açıklamalı, Yorumlu Ve Karşılaştırmalı Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ-FRS) Uygulaması (1. Baskı)*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 329-344.
- Haftacı, V. (2007). *Maliyet Muhasebesi (6. Baskı)*. ABP Yayınevi.
- Kısakürek, M. & Erdoğan, S. (2021). Stok Yönetimi İle Karlılık Arasında İlişkinin İncelenmesi: BİST'te Bir Araştırma, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(3), 2065-2089.
- Kinney, M. R. & Raiborn, C. A. (2011). *Cost Accounting Foundations and Evolutions*. Sout-Wetern Cengage Learning.
- Köy, M. (2021). TMS/TRFS, BOBİ FRS ve VUK Değerleme Hükümlerinin Uygulamaları ve Farklılıkları (1. Baskı). Gazi Yayınevi.
- Küçük, Y. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi.
- Öztürk, E. (2017). Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 141-157.
- Pektaş, E. (2018). *MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'nin Ölçme/Değerleme ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya Dumlupınar Üniversitesi.
- Philander, K. D. (2016). *The Usefulness of Fair Value Measurement in Financial Statements of South African Listed Companies*, (Unpublished Master Dissertation), Nort-West University.
- Sayılgan, G. (2017). Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı (7. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Taşpınar, İ. (2010). Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 135, 61-69.
- Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26), 207-230.

Tunçez, H. A. (2019). TMS/TFRS İle Uyumlu Finansal Tablolar Analizi (1. Baskı). Seçkin Yayınları.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 30, 105-120.

Uyar, B. (2009). TMS 2-Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 28, 131-144.

Yükçü, S. (2015). UFRS Örneklı, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (8. Baskı). Altın Nokta Yayınları.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, (29.12.2021).

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf, 2021 Sürümü, (28.12.2021).

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>, (02.01.2022).

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (18.01.2022).