

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA
TİCARİ MAL MALİYETİ**

**MERCHANDISE COST WITHIN FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR
LARGE AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (FRS FOR LMES) AND TAX
PROCEDURE LAW (TPL)**

Doç. Dr. Kadir Dabbağolu¹

Dr. Öğr. Üyesi Günay Deniz Dursun²

Özet

Stok maliyetleri kamu yararı içeren kuruluş statüsünde olmayan şirketlerde Vergi Usul Kanunu ile Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Finansal Raporlama Standardı tarafından getirilen iki farklı düzenlemeye göre hesaplanmaktadır. Buna ilaveten Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Finansal Raporlama Standardı stok maliyetlerinin hesaplanmasında vade durumuna göre alternatif uygulamalar da öngörmektedir. Dolayısıyla farklı stok maliyetleri ve muhasebe uygulamaları söz konusudur. Çalışma bu farklılıkları eleştirel bir bakış açısıyla inceleyip açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışma örnek çözümlerle desteklenmiş ve konu kapsamındaki yazılı kaynaklara dayandırılmıştır. Ticari mal maliyetine ilişkin muhasebe uygulamalarının satın alma vadesine bağlı olarak çeşitlendirilmesi tutarlı ve karşılaştırılabilir ve dolayısıyla nitelikli finansal bilgi üretimi ile çelişmektedir. Çünkü kısa vadeli alımlarda faizin tanımlanmaması ve dolayısıyla itfa edilmiş maliyet yönteminin kullanılmaması muhasebenin tahakkuk, dönemsellik ve özün önceliği gibi temel kavramları ile uyuşmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stok, Maliyet, Vade, Faiz

Jel Sınıflandırması: M40, M41

Abstract

Inventory cost is calculated by non-public interest entities in accordance with two different regulations carried into effect by Tax Procedure Law and Financial Reporting Standards for large and medium-sized entities. Add to this, Financial Reporting Standards for large and medium-sized entities have alternative practices based on maturity. Therefore, different inventory cost and different accounting practice are both in question. The study examines and clarifies these differences with a critical approach. The study is supported with sample solutions and based on written printed sources relating to the topic. Results of sample solutions indicates that diversifying accounting practices depending on maturity conflict with qualified financial information. Because, ignoring interest and non-use of amortized cost

¹İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, kadirdabbagolu@arel.edu.tr.

²İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, gunaydenizdursun@aydin.edu.tr.

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

method on purchase transaction with short term maturity are both at odds with basic rules of accounting such as accrual basis, matching principle, substance over form.

Key words: Inventory, Cost, Maturity, Interest

Jel Code: M40, M41

1.GİRİŞ

Harcama kavramı geniş anlamda, kaynak kullanımını ifade eder. Bir varlık edinimi için olabileceği gibi bir gider için de yapılabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000). İşletmeler kaynak kullanımını ile bir varlık edinebilecekleri gibi bir gidere de katlanabilirler. Bu varlıkların bir türü de stoklardır. Stoklar satılmak veya üretimde kullanılmak üzere edinilen varlıklardır (Örten ve Karapınar, 2007). İşletmeler, yeni malların üretiminde veya diğer faaliyetlerinde tüketmek üzere bu stokları önceden elde etmek durumundadırlar (Sevilengül, 2009).

Gider ise işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için belirli bir dönemde yapılan varlık veya hizmet tüketimleri (Karakaya, 2004), ekonomik yarar sağlamak üzere yapılan harcamalar (Büyükmirza, 2009) olarak tanımlanır. Giderlerin ilgili gelirler ile karşılaştırılabilmesi için bazı durumlarda bekletilmesi gerekebilir. Bunun sebebi ilgili gelirin söz konusu giderden daha sonra tahakkuk etme zorunluluğudur. Bu gibi durumlara özgü olarak bekletilen giderler maliyet olarak adlandırılır. Maliyetler direkt madde malzeme, yarı mamul gibi varlıklarda olduğu gibi ticari mal ve maddi duran varlık gibi varlıklar için de söz konusudur (Hongren, 2006)

Bu açıdan bakıldığında bir harcamaya ilişkin olarak tüketilen bir kaynağa karşılık ortaya çıkan varlık ve maliyetler bilanço hesaplarında, giderler ise gelir tablosu hesaplarında izlendiği, bilanço hesaplarında izlenen maliyetlerin ilgili dönem geldiğinde gelir tablosu hesaplarına aktarılarak giderleştirildiği söylenebilir. Ticari mallar da satıldıklarında giderleştirilmek üzere bilanço hesaplarında bekletilen varlıklardır ve bu varlıkların parasal değeri onların maliyetini ifade eder.

Stokların maliyetinin belirlenmesi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayınlanan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Finansal Raporlama Standardında (BOBI FRS) aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Vergi Usul Kanunu (VUK) ile stokların maliyetini tespitine yönelik getirilen esaslar yukarıda verilen BOBI FRS düzenlemeleri ile temelde aynı paraleldedir. Ancak, VUK faaliyet giderlerinin maliyete aktarılması (Yereli ve diğerleri, 2012) konusunda mükellefe tercih bırakmıştır.

Bununla birlikte, BOBI FRS dönüştürme maliyetlerinde normal maliyet yöntemini öngörürken, VUK tam maliyet yöntemini öngörmektedir. Bu makalenin satın alma giderlerini irdelemesi nedeni ile üretim maliyetleri ile ilişkili olan maliyet yöntemlerinin karşılaştırılmasına bu çalışmada yer verilmemiştir.

Diğer bir farklılık da vadeli alımlarda ortaya çıkacak olan vade farklarının (faiz tutarının) maliyet ile ilişkilendirilmesindedir. BOBI FRS bu kapsamda aşağıdaki düzenlemeyi getirmiştir:

Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda, vade farkı tutarı etkin faiz yöntemine göre hesaplanır ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

VUK ise vade farkından doğan faiz giderini, hiçbir alternatif uygulama önermeden, doğrudan stok maliyetlerine dâhil edilmesini öngörmektedir.

2. BOBI FRS UYGULAMASI

Bu bölümde ticari mal alımlarının BOBI FRS kapsamındaki muhasebe uygulamaları örneklendirilmiştir. Muhasebe uygulaması yapılacak satın alma işlemine ilişkin bilgiler aşağıdaki 1 no'lu tabloda verilmiştir:

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
(BOBİ FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ**

Tablo - 1: Ticari Mal Alım İşlemi

	Peşin	10 Ay Vade	15 Ay Vade
Fiyat (TL)	100	110,46	116,1
Miktar (Adet)	5.000	5.000	5.000
Maliyet (TL)	500.000	552.311,07	580.484,48
KDV %	%0,00	%0,00	%0,00
İşlem Tarihi	01.Ara	01.Ara	01.Ara

Uygulanan vade farkı (faiz) oranı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$(116,10/100)^{1/15} - 1 = 0,01$$

Hesaplanan etkin faiz oranı üzerinden 15 aylık faiz itfasını gösteren 2 no'lu tablo aşağıdadır:

Tablo - 2: 15 Ay Vadeli %1 Faiz Oranlı İşlem İçin İtfa Tablosu

Ay	Anapara	Faiz Oranı	Faiz	Ödeme	Devir
1	500.000,00	0,01	5.000,00	0,0	505.000,00
2	505.000,00	0,01	5.050,00	0,0	510.050,00
3	510.050,00	0,01	5.100,50	0,0	515.150,50
4	515.150,50	0,01	5.151,51	0,0	520.302,01
5	520.302,01	0,01	5.203,02	0,0	525.505,03
6	525.505,03	0,01	5.255,05	0,0	530.760,08
7	530.760,08	0,01	5.307,60	0,0	536.067,68
8	536.067,68	0,01	5.360,68	0,0	541.428,35
9	541.428,35	0,01	5.414,28	0,0	546.842,64
10	546.842,64	0,01	5.468,43	0,0	552.311,06
11	552.311,06	0,01	5.523,11	0,0	557.834,17
12	557.834,17	0,01	5.578,34	0,0	563.412,52
13	563.412,52	0,01	5.634,13	0,0	569.046,64
14	569.046,64	0,01	5.690,47	0,0	574.737,11
15	574.737,11	0,01	5.747,37	-580.484,48	0,00
			80.484,48		

Yukarıdaki itfa tablosundaki faiz sütunu her ay için tahakkuk edecek faiz giderini göstermektedir.

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

Ticari malın satın alınmasından sonra muhasebe kayıt ve hesapları aşağıdaki gibi oluşur:

Devir ticari mal stokunun bulunmadığı, Aralık ayı içinde 2.500 adet ticari malın 120 TL birim fiyatla peşin olarak satıldığı varsayıldığında ve yukarıda verilen itfa tablosu esas alındığında kayıt ve hesaplar 31 Aralık itibari ile aşağıdaki gibi oluşacaktır:

HESAP	BORÇ	ALACAK
Ticari Mal	500.000	
Banka		500.000
<i>Peşin 5.000 adet ticari mal alımı</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Satış Maliyeti	250.000	
Ticari Mal		250.000
<i>Satılan ticari mal maliyeti</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Ticari Mal	552.311,06	
Satıcı		552.311,06
<i>10 ay vadeli 5.000 adet ticari mal alımı</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Satış Maliyeti	276.155,53	
Ticari Mal		276.155,53
<i>Satılan ticari mal maliyeti</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Ticari Mal	500.000	
Ertelenmiş Faiz Gideri	80.484	
Satıcı		580.484
<i>15 ay vadeli 5.000 adet ticari mal alımı</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Satış Maliyeti	250.000	
Faiz Gideri	5.000	
Ticari Mal		250.000
<i>Satılan ticari mal maliyeti ve faiz gideri</i>		

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
(BOBİ FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ**

Peşin		10 ay vade		15 ay vade	
Ticari Mal Stoku		Ticari Mal Stoku		Ticari Mal Stoku	
500.000,00		552.311,06		500.000,00	
	250.000,00		276.155,53		250.000,00
250.000,00		276.155,53		250.000,00	
Ertelenmiş Faiz		Ertelenmiş Faiz		Ertelenmiş Faiz	
0,00		0,00		80.484,48	
					5.000,00
				75.484,48	
Satış Maliyeti		Satış Maliyeti		Satış Maliyeti	
250.000,00		276.155,53		250.000,00	
Faiz Gideri		Faiz Gideri		Faiz Gideri	
0,00		0,00		5.000,00	

Aralık ayı içinde satılan 2.500 adet ticari malın 120 TL birim fiyat üzerinden sağlayacağı hasılat 300.000 TL olacaktır. Buna göre ortaya çıkacak olan finansal performans aşağıda 3 no'lu tabloda verilmiştir:

Tablo - 3: Gelir Tablosu (I)

	Peşin	10 Ay Vade	15 Ay Vade
Satış Hasılatı	300.000,00	300.000,00	300.000,00
Satış Maliyeti	-250.000,00	-276.155,53	-250.000,00
Brüt Satış Kârı	50.000,00	23.844,47	50.000,00
Faiz Gideri	0,000	0,000	-5.000,00
Faaliyet Kârı	50.000,00	23.844,47	45.000,00

Farklı vade seçeneklerine göre değişen ticari mal maliyetinin brüt satış ve faaliyet kârı üzerindeki etkisi yukarıdaki tabloda açık bir şekilde görülmektedir.

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
(BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ**

10 ay vadeli işlemde de itfa edilmiş maliyet değeri esas alındığında oluşacak itfa tablosu aşağıda 4 no'lu tabloda gösterilmiştir:

Peşin ticari mal alımlarında vade farkı (faiz) olmadığı için ticari mal stok maliyeti ile satılan ticari mal maliyetinin faiz giderinden etkilenmesi söz konusu değildir.

12 aydan kısa vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkı (faiz) ticari mal satın alma maliyetine dahil edildiği için satılan ticari mal maliyeti artmaktadır.

12 aydan uzun vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkı (faiz) ticari mal satın alma maliyeti ile ilişkilendirilmemekte, efektif (etkin) faiz yöntemi ile amorti (itfa) edilmekte ve finansman giderlerine yansıtılmaktadır. Dolayısıyla satılan ticari mal maliyeti faizden arındırıldığı için peşin alınan ticari mal maliyetine eşit olmakta, buna karşılık tahakkuk etmiş etkin faiz de finansman giderlerine yansımış olmaktadır.

Tablo - 4: On Ay Vadeli %1 Faiz Oranlı İşlem İçin İtfa Tablosu

Anapara	Faiz Oranı	Faiz	Ödeme	Devir Bakiye
500.000,00	0,01	5.000,00	0,00	505.000,00
505.000,00	0,01	5.050,00	0,00	510.050,00
510.050,00	0,01	5.100,50	0,00	515.150,50
515.150,50	0,01	5.151,51	0,00	520.302,01
520.302,01	0,01	5.203,02	0,00	525.505,03
525.505,03	0,01	5.255,05	0,00	530.760,08
530.760,08	0,01	5.307,60	0,00	536.067,68
536.067,68	0,01	5.360,68	0,00	541.428,35
541.428,35	0,01	5.414,28	0,00	546.842,64
546.842,64	0,01	5.468,43	-552.311,07	0,0
		52.311,07		

Yukarıdaki itfa tablosundaki faiz sütunu her ay için tahakkuk edecek faiz giderini göstermektedir. Buna göre 10 ay vadeli işlemlerde de faiz giderinin ayrıştırılması durumunda, ortaya çıkacak olan 52.311,07 TL tutarındaki faiz 10 aylık periyoda yukarıdaki gibi dağıtılarak tahakkuk ettirilecektir.

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
(BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ**

Tablo 4'e göre ortaya çıkacak olan finansal performans aşağıda 5 no'lu tabloda verilmiştir:

Tablo - 5: Gelir Tablosu (II)

	Peşin	10 Ay Vade	15 Ay Vade
Satış Hasılatı	300.000	300.000	300.000
Satış Maliyeti	-250.000	-250.000	-250.000
Brüt Satış Kârı	50.000	50.000	50.000
Faiz Gideri	0	-5.000	-5.000
Faaliyet Kârı	50.000	45.000	45.000

Peşin ve vadeli alım seçeneklerine göre değişmeyen ticari mal maliyetinin brüt satış kârın etkilemediği buna karşılık faiz gideri itfasından dolayı faaliyet kârının etkilendiği yukarıdaki tabloda açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 5'den de anlaşılacağı gibi, sonuçlar önceki alternatife göre (Tablo 3) daha dengeli ve tutarlıdır.

10 ay vade için uygulanan vade farkı oranının %075 olduğu varsayıldığında oluşacak itfa modeli aşağıda 6 no'lu tabloda verilmiştir:

Tablo- 6: On Ay Vadeli %075 Faiz Oranlı İşlem İçin İtfa Tablosu

Anapara	Faiz Oranı	Faiz	Ödeme	Devir Bakiye
500.000,00	0,0075	3.750,00	0,00	503750,00
503.750,00	0,0075	3.778,13	0,00	507528,13
507.528,13	0,0075	3.806,46	0,00	511334,59
511.334,59	0,0075	3.835,01	0,00	515169,60
515.169,60	0,0075	3.863,77	0,00	519033,37
519.033,37	0,0075	3.892,75	0,00	522926,12
522.926,12	0,0075	3.921,95	0,00	526848,06
526.848,06	0,0075	3.951,36	0,00	530799,42

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

530.799,42	0,0075	3.981,00	0,00	534780,42
534.780,42	0,0075	4.010,85	-538791,27	0,00
38.791,27				

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi 10 aylık periyoda dağıtılacak olan faiz gideri 38.791,27 TL tutara gerilemiştir.

Tablo 6'ya göre ortaya çıkacak olan finansal performans aşağıda 7 no'lu tabloda verilmiştir:

Tablo - 7: Gelir Tablosu (III)

	Peşin	10 Ay Vade	15 Ay Vade
Satış Hasılatı	300.000	300.000	300.000
Satış Maliyeti	-250.000	-250.000	-250.000
Brüt Satış Kârı	50.000	50.000	50.000
Faiz Gideri	0,00	-3.750	-5.000
Faaliyet Kârı	50.000	46.250	45.000

Yukarıdaki tablodan, vade farkı oranının düşmesinden dolayı azalan faiz giderinin faaliyet kârını artırdığı buna karşılık brüt satış kârını etkilemediği görülmektedir.

Yine görüleceği gibi vade farkı (faiz) oranı farklılaştırılrsa da tutarlılık kendi içinde devam etmektedir.

Aynı satın alma işlemlerinin VUK kapsamında yapılacak olan muhasebe uygulamasında ise kayıt ve hesaplar aşağıdaki gibi oluşacaktır:

HESAP	BORÇ	ALACAK
Ticari Mal	500.000	
Banka		500.000
<i>Peşin 5.000 adet ticari mal alımı</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Satış Maliyeti	250.000	
Ticari Mal		250.000
<i>Satılan ticari mal maliyeti</i>		

**BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI
(BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ**

HESAP	BORÇ	ALACAK
Ticari Mal	552.311,06	
Satıcı		552.311,06
<i>10 ay vadeli 5.000 adet ticari mal alımı</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Satış Maliyeti	276.155,53	
Ticari Mal		276.155,53
<i>Satılan ticari mal maliyeti</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Ticari Mal	580.484,48	
Satıcı		580.484,48
<i>15 ay vadeli 5.000 adet ticari mal alımı</i>		

HESAP	BORÇ	ALACAK
Satış Maliyeti	290.242,24	
Ticari Mal		290.242,24
<i>Satılan ticari mal maliyeti</i>		

Peşin

10 ay vade

15 ay vade

Ticari Mal Stoku	
500.000	
	250.000
250.000	

Ticari Mal Stoku	
552.311,06	
	276.155,53
276.155,53	

Ticari Mal Stoku	
580.484,48	
	290.242,24
290.242,24	

Satış Maliyeti	
250.000	

Satış Maliyeti	
276.155,53	

Satış Maliyeti	
290.242,24	

VUK kapsamında ortaya çıkacak finansal performans aşağıda 8 no'lu tabloda verilmiştir:

Tablo - 8: Gelir Tablosu (IV)

	Peşin	10 Ay Vade	15 Ay Vade
Satış Hasılatı	300.000,00	300.000,00	300.000,00
Satış Maliyeti	-250.000,00	-276.155,53	-290.242,24
Brüt Satış Kârı	50.000,00	23.844,47	9.757,76
Faiz Gideri	0,00	0,00	0,00
Faaliyet Kârı	50.000,00	23.844,47	9.757,76

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

Yukarıdaki tablo VUK uygulamasında, vade farkı giderinin, stok maliyetleri ile ilişkilendirilmesinden dolayı brüt satış kârını etkilediğini göstermektedir.

3. VUK UYGULAMASI

VUK uygulamasında vade farklarının (faiz giderini) vade süresine bakılmaksızın, ticari mal maliyetlerine dahil edilmesini öngörülmektedir. Bu itibarla VUK uygulaması BOBI FRS'nin 12 aydan kısa vadeli alımlarda öngördüğü uygulama ile aynıdır. Vadesi 12 aydan uzun olan alımlarda ortaya çıkan vade farkı ise VUK uygulamasında yine satın alma maliyetine dahil edilirken, BOBI FRS uygulamasında daha önce de açıklandığı gibi finansman gideri olarak etkin faiz yöntemi ile itfa edilmektedir.

VUK ve BOBI FRS tabanlı finansal performans raporlaması karşılaştırmalı olarak aşağıda verilmiştir.

Tablo 9: Gelir Tablosu (V)

	Peşin		10 ay vade		15 ay vade	
	BOBI FRS	VUK	BOBI FRS	VUK	BOBI FRS	VUK
Satış Hasılatı	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
Satış Maliyeti	-250.000,00	-250.000,00	-276.155,53	-276.155,53	-250.000,00	-290.242,24
Brüt Satış Kârı	50.000,00	50.000,00	23.844,47	23.844,47	50.000,00	9.757,76
Faiz Gideri	0	0	0	0	-5.000,00	0,00
Faaliyet Kârı	50.000,00	50.000,00	23.844,47	23.844,47	45.000,00	9.757,76

Yukarıdaki tablo göstermektedir ki yürürlükte olan VUK ve BOBI FRS kapsamında 12 aydan uzun vadeli alımlarda ortaya çıkan vade farkı (faiz gideri) için yapılan tanımların farklılığından dolayı ticari mal maliyetleri etkilenmekte ve brüt satış kârı ile faaliyet kârına yansımaktadır.

4. SONUÇ

Kamu yararı içeren kuruluş (KAYİK) niteliği taşımayan, büyük ve orta ölçekli işletmelerin dikkate almak zorunda olduğu iki ayrı uygulama olan BOBI FRS ve VUK stokların finansal durum tablosundaki (bilançodaki) parasal değerlerini, esas aldıkları değerlendirme ölçütlerinin farklılığı nedeniyle, farklı tespit etmektedir.

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

VUK tabanlı raporlamanın sadece vergi amaçlı olduğu düşünüldüğünde, bu farklılığın nitelikli finansal bilgi açısından önemli bir sakınca yaratmadığını söylemek mümkündür. Stokların maliyetinin tespitinde VUK uygulamasının BOBI FRS uygulamasına yakınsamasının vergi gelirlerini artırıp artırmayacağı ise tamamen ayrı bir konudur.

BOBI FRS tabanlı raporlama VUK tabanlı raporlamada olduğu gibi sadece vergi amaçlı değildir. BOBI FRS tabanlı raporlama ile üretilen nitelikli finansal bilginin okuyucusu devlet, şirket yönetimi, personel, müşteriler, tedarikçiler, kreditorler, hissedarlar ve yatırımcılardan oluşan çok geniş bir kitledir.

BOBI FRS'nin vade farkı giderinin stok maliyetleriyle ilişkilendirilmesinde vade süresini ön plana çıkarması bu geniş kitle için üretilecek nitelikli finansal bilgide özellikle tutarlılık ve dolayısıyla, tutarlılığa bağlı olarak karşılaştırılabilirlik açısından sorun yaratmaktadır. Bu sorunun temel kaynağı ise uygulamada dikkate alınmayan temel bazı muhasebe kavramlarıdır.

Muhasebenin temel kavramlarından biri de özün önceliğidir. Özün önceliği kavramı; finansal nitelikli işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında, bu işlemlerin biçimlerinden önce finansal özellikleri ile işletme ve çevresi için ifade ettiği gerçeğin göz önüne alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bunun neticesinde muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler gerçeğe ve ihtiyaca uygun özellikler taşıyabilmektedir (Özpeynirci, 2014).

Bu kavrama göre, vadeli ve peşin satın almaların maliyetleri arasında ortaya çıkan fark vade farkı olarak adlandırılan, ancak özünde faiz olan tutardır. Faiz belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan kaynağın maliyeti/fiyatıdır (Koç ve Kevük, 2008). Faiz gelirinin tespitinde iki temel ilke söz konusudur. Bunlardan birincisi tahakkuk esası, ikincisi ise dönemsellik ilkesidir (Arpacı, 2009).

KGK tarafından yayınlanan Kavramsal Çerçeve tahakkuk ilkesinin esas itibarıyla işlem ve olayların işletmenin finansal yapısını etkilediğinde, ilgili nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, muhasebe kayıtlarına ve dolayısıyla finansal tablolara yansıtılması gerektiğini ifade ettiği vurgulanmaktadır.

Dönemsellik ilkesi ise finansal raporlamanın belirli dönemler itibarıyla yapılması gerekliliğinden dolayı işlem ve olayların tahakkuk ettiği dönemlerde kayıt altına alınmasını ve raporlanması gerektiğini ifade etmektedir (Dabbağoğlu, 2012).

BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBI FRS) VE VERGİ USUL KANUNU (VUK) KAPSAMINDA TİCARİ MAL MALİYETİ

Nakit akışın ağırlıklı olarak çek ve senet ile düzenlendiği ülkemizde ticari hayatının temel gerçeği vadeli satışlardır. Özellikle sınai işletmelerin hammadde alımları ve toptan satışları çok büyük bir oranda vadeli işlemlerden oluşmaktadır. Vadeli bir işlem varsa vade farkı (faiz) da vardır. Faiz ise muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince vadeye yayılmak zorundadır. Dolayısıyla itfa edilmiş maliyet yönteminin tek yöntem olarak dikkate alınması daha doğrudur. Buradan hareketle ticari mal maliyetine ilişkin muhasebe uygulamalarını vadeye bağlı olarak çeşitlendirmenin doğru bir yaklaşım olmadığını söylemek mümkündür. Aksi yöndeki uygulamalar tutarlı ve karşılaştırılabilir nitelikli finansal bilgi üretiminden uzaklaşmaktadır.

5. KAYNAKÇA

- Arpacı, A. Ö. (2009). Tahakkuk İlkeleri ve Dönemsellik. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 92, 91-99.
- Büyükmirza, K. (2009). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dabbağoğlu, K. (2012). Muhasebe Teorisi. İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Hongren, C. (2006). Cost Accounting. New Jersey USA: Pearson, 37.
- Kamu Gözetim Kurumu (29.07.2017) Büyük ve Orta boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (30138 Sayılı)
- Karakaya, M. (2004). Maliyet Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Koç, E. ve Kevük, M. (2008). Ticari Matematik. İstanbul: Nobel Kitabevi.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2007). Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özpeynirci, R. (2014). Özün Önceliği Kavramı ve Özellik Arz Eden Durumlar. İstanbul, Nobel Yayınevi.
- Sevgener, S. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). Yönetim Muhasebesi. İstanbul: NSS Vakfı Yayınları.
- Sevilengül, O. (2009). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi.
- T.C Yasalar (04.01.1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703-10704-10705 Sayılı)
- Yereli, A.N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 110, 21-42.