



TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI, BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNDE STOKLAR: MUHASEBELEŞTİRME, DEĞERLEME, SUNUM VE AÇIKLAMALAR

Selçuk Yalçın¹

Öz

Stoklar işletmelerin satmak veya faaliyetlerinde kullanmak üzere işletmede tuttıkları hammadde, malzeme, mamul ve ticari mallardır. Henüz hasılat elde edilmemiş hizmet üretim maliyetleri de stok olarak değerlendirilebilir. Ülkemizde muhasebe uygulamaları Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği / Vergi Usul Kanunu doğrultusunda yapılmaktadır. Bu çalışmada stokların varlıklar arasına alınması, raporlama dönemlerinde değerlendirilmesi, finansal tablolarda sunum ve açıklamaları konuları üç düzenlemeye göre incelenmiştir. Belirtilen durumlar her üç uygulamaya göre açıklanmış ve aralarındaki farklar ortaya konulmuştur. Söz konusu farklar stok maliyetlerinin belirlenmesi, stokların dönem sonu değerlemeleri ve muhasebe kayıtlarına alınmalarında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca standartlar ve Vergi Usul Kanunu hükümleri doğrultusunda yapılan işlemlerin uyumlaştırılması konuları ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stok, Finansal Raporlama Standartları, BOBİ FRS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

JEL Kodları: M40, M41, M48

INVENTORIES IN TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTITIES AND GENERAL COMMUNIQUE ON ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION: RECOGNITION, VALUATION, PRESENTATION AND DISCLOSURES

Abstract

Inventories are raw materials, materials, products and commercial goods held by the enterprises in order to sell or use them in their activities. Service production costs which have not yet yielded revenue can also be considered as inventory. Accounting practices are made in accordance with Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standard for Large and Medium sized Entities and General Communiques on Accounting System Application Turkish Tax Procedure Law in our country. In this study, taking inventories among the assets, valuation in the reporting periods, presentation and explanations in the financial statements according to the three regulations are examined. The stated cases are explained according to all three regulations, and the differences between them are presented. These differences arise from the determination of inventory costs, end-of-year valuation of inventory, and recognition. Furthermore, the accommodation of the procedures in line with the standards and the provisions of the Turkish Tax Procedure Law were addressed.

Keywords: Inventories, Financial Reporting Standards, Financial Reporting Standard For Large And Medium Sized Entities, General Communiques On Accounting System Application.

JEL Codes: M40, M41, M48

¹ Doç. Dr. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe Bölümü, selcuk.yalcin@dpu.edu.tr, ORCID 0000-0002-9402-7524

Başvuru Tarihi (Received): 03.02.2019 **Kabul Tarihi** (Accepted): 21.04.2019

Giriş

Ülkemizde muhasebe uygulamalarını Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği / Vergi Usul Kanunu şekillendirmektedir. Bilgi kullanıcılarına yararlı bilgiler sunmak amacıyla kullanılan standartlar ile vergi amaçları doğrultusunda yapılandırılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'lerinde (MSUGT) öngörülen uygulamalar arasında önemli farklar vardır. Bu farklar işletmenin finansal tablolarında sunduğu varlık, kaynak ve performanslarını önemli ölçüde etkilemektedir. Çalışmamızda işletmelerin satmak veya kullanmak üzere işletmede tuttıkları hammadde, malzeme, mamul ve ticari malları ile henüz hasılat haline gelmeyen hizmet üretim maliyetlerinin stoklar olarak ele alınmıştır. Bu varlıkların ilk kayıt, dönem sonu değerlemeleri ve varlıklardan çıkartılmalarında muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda sunulmaları ve açıklamaları konuları standartlar ve MSUGT hükümleri çerçevesinde ele alınmış ve uygulamalar arasındaki farklar ortaya konmuştur. Bu kapsamda ortak ürün yan ürün maliyetleri, müşteri sözleşmelerinden varlık ve yükümlülükler, canlı varlıklar, zirai mahsuller ayrı olarak ele alınarak stokların edinme ve üretim maliyetlerinin oluşumu ilgili standartlar, VUK ve ilgili tebliğler doğrultusunda incelenmiş ve farklar ortaya konmuştur. Çalışmada ayrıca bu farkların uyumlaştırılması kayıtları da örnekler üzerinde açıklanmıştır.

1. Kapsam

MSUGT 1'de yer alan Hesap Planı Açıklamalarında stoklar grubunun, işletmede satılmak, üretimde kullanılmak veya tüketilmek üzere edinilen ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılabilir veya nakde çevrilebilecek varlıklardan oluştuğu belirtilmektedir.

TMS 2 par. 6 ve BOBİ FRS par. 6.2'de stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, satılmak üzere üretilen veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar olarak benzer şekilde açıklanmıştır. Bu haliyle MSUGT, TMS 2 ve BOBİ FRS'de stokların kapsamı benzer şekilde ifade edilmiştir.

Stokların varlıklar arasına alınmasında, kullanılmasında ve varlıklardan çıkartılmasında ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin belirlenmesi ve dönem sonu envanter çalışmaları stokların muhasebeleştirilmesiyle ilgili temel konular arasındadır.

2. Stokların Maliyeti

TMS 2 par. 10 ve BOBİ FRS par 6.6'da stokların maliyetine satın alma ile ilgili tüm maliyetler, dönüştürme maliyetleri ile stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetlerin dahil edileceği belirtilmektedir. VUK. md. 262 ise maliyet bedelini iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlamıştır.

2.1. Satın Alma Maliyetleri

İşletmeler stoklarını satın alma veya üretme yoluyla edinirler. Stokların satın alma maliyetleri konusunda TMS 2 ve BOBİ FRS'de benzer düzenlemeler yer alırken, VUK düzenlemeleri her iki standarda göre farklı uygulamalar getirmiştir. Üç uygulamanın satın alma maliyetleri konusunda düzenlemeleri Tablo 1'de sunulmuştur.

TMS 2 par.16 ve BOBİ FRS par. 6:15'e göre normalin üzerindeki malzeme, işçilik ve diğer işletme giderleri, bir sonraki üretim için depolanan stoklarla ilgili olanlar dışında depolama giderleri, stokların mevcut duruma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri stokların maliyetlerine dahil edilmeden gerçekleştiği dönemin giderleri arasında finansal tablolarda sunulur.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar:

VUK md. 275'e göre genel yönetim giderlerinden maliyetlere pay verilmesi hususu mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Maliyetlere dahil edilmeyecek unsurlar konusunda VUK'de ayrı bir düzenleme yapılmamıştır.

Tablo 1: TMS/TFRS BOBİ FRS ve VUK Satın Alma Maliyetleri

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT/VUK
İlk Kayıt Değeri	TMS2 par. 10'a göre, satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin tamamı ile stokların mevcut duruma getirilmesi için gerekli maliyetler.	BOBİ FRS par. 6.6'ya göre satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin tamamı ile stokların mevcut duruma getirilmesi için gerekli maliyetler.	VUK md. 262'ye göre iktisadi bir kıymetin edinilmesi ile kapasite veya değerinin artırılmasıyla ilgili ödemeler ve bunlarla ilişkili tüm giderler.
Borçlanma Maliyetleri	TMS23 par.1 doğrultusunda özelliikli varlıklarda vade ve kur farkları özelliikli varlıkların maliyetine eklenir, diğerlerinde doğrudan finansman gideri veya kambiyo zararırır.	BOBİ FRS par. 6.8 ve 6.9 doğrultusunda bir yıl veya daha kısa vadeli alımlarda ve özelliikli varlıklarda vade ve kur farkları maliyet, bir yıldan uzun vadeli alımlarda finansman gideri veya kambiyo zararırır.	238 Sayılı VUK Genel Tebliği doğrultusunda vadeli alımlarda vade farkları maliyete eklenir, kredili alımlarda maliyete eklenmesi ihtiyarırır. Kur farklarının aktifte girinceye kadar olanlarının maliyete alınması zorunludur. Aktife girdikten sonrakiler dönem gideri veya maliyete aktarılması ihtiyarırır.
Genel Yönetim Giderleri	TMS2 par. 16/c'ye göre stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri maliyete dahil edilmez	BOBİ FRS par. 6.15/c'ye göre stokların mevcut yer ve durumuna getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri maliyete dahil edilmez.	VUK md. 275/4'e göre genel yönetim giderlerinden mamulün maliyetine pay verilmesi ihtiyarırır.
İskonto ve Diğer İndirimler	TMS2 par. 11'e göre satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirimdir. Vade farkları maliyete dahil edilmediğinden erken ödeme iskontoaları gelir kaydedilir. Özelliikli varlıkların maliyetine dahil edilen vade farkları ile ilgili iskontolar ve miktar iskontoları mevcut stokların maliyetinden veya (varlık satıldıysa) satılan malın maliyetinden düşülür.	BOBİ FRS par. 6.7'ye göre satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim unsurudur. Vade farkları maliyete dahil edilmediğinden erken ödeme iskontoları gelir kaydedilir. Özelliikli varlıkların maliyetine dahil edilen vade farkları ile ilgili iskontolar ve miktar iskontoları mevcut stokların maliyetinden veya (varlık satıldıysa) satılan malın maliyetinden düşülür.	MSUGT'ne göre borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edildiğinden satışın yapılarak faturanın düzenlenmesinden sonra satışla ilgili her türlü kasa ve miktar iskontoları mevcut stokların maliyetinden veya (varlık satıldıysa) satılan malın maliyetinden düşülür.

2.1.1. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri TMS 23 par. 5'te işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili faiz ve diğer giderler şeklinde tanımlanmıştır. Bu maliyetler TMS 2, TMS 23 ve BOBİ FRS Bölüm 6'da farklı şekillerde düzenlenmiştir. İki standart setinde de özelliikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine, özelliikli varlık sınıfına girmeyenlerin borçlanma maliyetleri ise dönem giderlerine aktarılacağı belirtilmiştir. Özelliikli varlıklar TMS 23 par. 5'te amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmıştır. TMS 23 par. 7'de stok, imalat tesisi, enerji üretim tesisi, maddi olmayan duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul ve taşıyıcı bitkilerin özelliikli varlık olabileceği belirtilmiştir. BOBİ FRS par. 6.9'da ayrıca özelliikli varlık tanımı yapılmadan üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine aktarılacağı belirtilmiştir. Böylece özelliikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin her iki standart setine göre de maliyetlere dahil edilmesi sağlanmıştır.

BOBİ FRS par. 6.8'e göre bir yıl veya daha kısa sürede ödeme karşılığında alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmadan nakit tutar üzerinden ölçülür. Diğer taraftan BOBİ FRS kapsamında bir yıldan uzun süreli ödeme karşılığı satın alınan stoklar ile TMS 23 kapsamında finansman unsuru içeren

ödeme karşılığında alınan stoklarda ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden kayıtlara alınır. Dönem giderlerine aktarılacak vade farkı tutarı uygulanan standart setine bağlı olarak, TMS 39 / TFRS 9 Finansal Araçlar Standartları veya BOBİ FRS par. 9.14 - 9.19 paragrafları doğrultusunda etkin faiz yöntemine göre hesaplanıp, faiz gideri olarak finansal tablolarda sunulacaktır.

Diğer taraftan TMS 23 par. 4 uyarınca canlı varlıklar gibi GUD üzerinden ölçülen özellikli varlıklar ile çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen ve özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine borçlanma maliyetlerinden pay verilmez.

238 Sayılı VUK Genel Tebliği doğrultusunda vadeli alımlarda vade farkları maliyete dahil edilir. Kredili alımlarda maliyete alınması ihtiyaridir. Kur farklarının aktifte girinceye kadar olanları varlığın maliyetine alınması zorunludur. Aktife girdikten sonraki kur farklarının dönem gideri veya maliyete aktarılması ihtiyaridir.

Sonuç olarak MSUGT'leri doğrultusunda borçlanma maliyetlerinin aktifte girinceye kadar olanları zorunlu olarak, sonrakiler ise ihtiyari olarak stokların maliyetine dahil edilirken; standartlarda özellikli varlıkların dışındaki tüm borçlanma maliyetleri finansman maliyetlerine alınır. Diğer taraftan BOBİ FRS'de vadesi bir yılın altındaki borçlanma maliyetleri MSUGT'de olduğu gibi varlığın maliyetine aktarılırken; bir yılın üstündeki borçlanma maliyetlerinden; edinilmesi normal şartlarda bir yıldan uzun süren varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine, diğerleri ise finansman maliyetlerine aktarılacaktır. Finansman maliyetleri ise finansal araçlar olarak değerlendirilip işlem yapılacaktır.

TMS 23 gereği dönem giderlerine kayıtlanan borçlanma maliyetleri, stok satılmadığı sürece vergi mevzuatı açısından, kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu yüzden standartlarla vergi mevzuatını uyumlaştırmak için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı doğrultusunda ertelenmiş vergi varlığı kayıtlara alınacaktır. Stoklar tamamen satılmışsa, vergi kanunları yönünden maliyet kabul edilmesi gereken vade farkı giderlerinin de satılan malın maliyeti gibi vergiden düşürülmesinde sakınca yoktur. Bu yüzden uyumlaştırma kaydı yapılması gerekli değildir. Varlık alınırken, vadeli fiyattan vade farkı ayrılmadan kaydedilmişse, raporlama döneminde vade farkının stokların maliyetlerinden ayrılması gereklidir.

Örnek: İşletme 01.Ekim.2018 tarihinde peşin fiyatı 50.000 TL olan malı 120 gün vadeli satın almıştır. Vade farkı % 12'dir. KDV'si peşin olarak ödenmiştir. Vergi oranı % 15'tir.

a) TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre mal alış ve bir aylık sürenin sonunda yapılacak kayıt

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} * (1+i)^{(4/12)}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = 50.000 * (1+0,12)^{(4/12)}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = 51.925$$

$$\text{Toplam Vade Farkı} = 51.925 - 50.000 = 1.925$$

153 TİCARİ MAL	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	10.620	
100 KASA		
320 SATICILAR	1.925	
		10.620
		51.925

İlk ay vade farkı

$$\text{Gelecekteki Değer} = 50.000 * (1+0,12)^{(1/12)}$$

$$\text{Gelecekteki değer} = 50.474 \text{ TL}$$

$$\text{İlk ay vade farkı} = 50.474 - 50.000 = 474 \text{ TL}$$

780 FİNANSMAN GİD.	474	
.... Esas Faaliyet Borçlarından Fin. Giderleri		
328 ERT. VADE FARKI GİDERLERİ		474

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar:

970 KAN. KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	474	
971 KAN.KAB.ED.GİD.ALACAKLI HS.		474
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	71,10	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		71,10
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		
b) VUK'e göre yapılacak kayıt		
153 TİCARİ MAL	51.925	
191 İND.KDV.	10.620	
100 KASA		10.620
320 SATICILAR		51.925

2.1.2. Diğer Maliyetler:

BOBİ FRS par. 6.14 ve TMS 2 par. 15'e göre sadece stokların mevcut duruma ve konumuna getirilmesi için katlanılan giderler stok maliyetlerine eklenir. TMS 2 par. 16/c ve BOBİ FRS par. 6.15/c'ye göre stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri maliyete dahil edilmez. Diğer taraftan VUK md. 275/4'e göre ise genel yönetim giderlerinden mamule düşen hissenin mamulün maliyetine alınması ihtiyaridir.

2.1.3. Ticari İskonto ve Diğer İndirimler

TMS 2 par. 11 ve BOBİ FRS par. 6.7'ye göre ticari iskonto, indirim benzeri unsurlar, satın alma maliyeti belirlenirken maliyetten indirilir. Ancak her iki standart setine göre peşinat iskontoları ile miktar iskontoları farklı şekilde değerlendirilir. Standartlara göre vade farkları özellikli varlıklar haricinde ticari malın maliyetine dahil edilmediğinden erken ödeme kaynaklı peşinat iskontoları gelir kaydedilir. Miktar iskontolarının vade farkları ile ilgisi olmadığından mevcut stokların maliyetinden veya (varlık satıldıysa) satılan malın maliyetinden düşülür. Bununla birlikte özellikli varlığın maliyetine dahil edilen vade farklarıyla ilişkili indirim ve iskontoların stokların maliyetinden veya satılan malın maliyetinden düşürülmesi gerekir.

MSUGT'ne göre borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edildiğinden satışın yapılarak faturanın düzenlenmesinden sonra satışla ilgili her türlü kasa ve miktar iskontoları mevcut stokların maliyetinden veya (varlık satıldıysa) satılan malın maliyetinden düşülür.

Örnek: Bir firmanın bayiliğini yapan işletmenin 2018 yılı içinde 10.000 birim ürünü 100.000 TL'ye almıştır. İşletme ödemelerini 15 günlük çek ile yapmaktadır. Tüm bayiler için tanınan bu esneklikte finansman unsuru yoktur. İşletme yıl içinde yaptığı her 10.000 TL'lik siparişe % 20 iskonto almıştır. Ayrıca yıllık kotası olan 100.000 TL'yi tamamladığı için ayrıca % 10 iskontoyu hak etmiştir. Böylece yıl içindeki tüm alımları % 30 iskontoludur. İşletmenin yılsonunda elinde 1.000 birim (10.000 TL'lik) ticari mal stoku bulunmaktadır. Anlaşma gereği tüm iskontolar dönem sonunda tek seferde işletmenin banka hesabına yatırılmaktadır.

TMS 2, BOBİ FRS Bölüm 6 ve MSUGT'ne göre yapılacak hesaplama ve muhasebe kayıtlarında herhangi bir fark yoktur.

İskontolu fiyat: $10 - (10 * 0,30) = 7$ TL

Birim başına iskonto: $10 - 7 = 3$ TL

10.000 birim alınmış ve stoklarda 1.000 birim olduğuna göre;

Satılan malın maliyetinden düşülecek: $9.000 * 3 = 27.000$ TL

Dönem sonu stoklardan düşülecek: $1.000 * 3 = 3.000$ TL

102 BANKA HS	30.000	
621SAT.TİCARİ MAL MALİYETİ		27.000
153 TİCARİ MAL		3.000

Stokların satın alma maliyetlerine TMS 2 par 11. ve BOBİ FRS par. 6.6'da benzer şekilde, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve iade alınamayan diğer vergiler ile mamul, malzeme ve hizmetlerin

elde edilmesiyle doğrudan ilişkili taşıma, yükleme boşaltma ve diğer maliyetlerin dahil edileceği belirtilmiştir. Özellikle varlıklar ve BOBİ FRS'ye göre vadesi bir yılın altındaki borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edilirken, diğerleri finansman gideri yada kambiyo zararı olarak raporlanacaktır. Erken ödeme iskontolarında borçlanma maliyetleri varlık maliyetine dahil edilmişse, maliyetten (varlık satılmışsa satışların maliyetinden) düşülür. Oluştığında gider yazılan borçlanma maliyetleri ve miktar iskontoları ise gelirler arasında raporlanır. VUK düzenlemelerinde ise borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edilir ve her tür iskonto varlığın maliyetinden (varlık satıldıysa) satılan malın maliyetinden indirilir. Diğer taraftan standartlara göre stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesinde katkı sağlamayan genel idare giderlerinden maliyetlere pay verilmezken, VUK'e göre bu konuda işletmelere seçim hakkı verilmiştir.

2.2. Dönüştürme Maliyetleri

Bu maliyetler, hammadde ve işçilik maliyetleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetler ile stokların mamullere dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik olarak dağıtılan tutarlardan oluşur. Dönüştürme maliyetleri TMS 2 ve BOBİ FRS Bölüm 6'da birbirine yakın şekilde düzenlenmiştir. Ancak VUK'de dönüştürme maliyetleri standartlardan oldukça farklı şekilde düzenlenmiştir. Üç uygulamadaki farklı düzenlemeler Tablo 2'de sunulmuştur.

Üretimde kullanılan hammadde ve diğer üretim araçlarının edinilmesiyle ilişkili olan borçlanma maliyetleri, iskonto ve diğer indirimler ile genel yönetim giderlerinden ürünlere pay verilmesi konuları, daha önce edinme maliyeti konusunda açıklandığı gibi, TMS 2, BOBİ FRS ve VUK'de farklı şekilde düzenlenmiş olup, dönüştürme maliyetlerinin hesabında da aynı şekilde uygulama yapılacaktır. Üretimde kullanılan duran varlıkların amortisman payları standartlar ve VUK düzenlemelerine göre farklı şekillerde hesaplanır. Buna bağlı olarak da dönüştürme maliyetlerine yansıtılan amortisman maliyetleri farklılaşır. TFRS 16 standardı TMS 2 par. 12'de yer alan dönüştürme maliyetlerine kiralama kaynaklı kullanım hakkı varlıklarını da eklemiştir.

3. Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler

3.1. Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Literatürde kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri tam, normal, değişken ve asal maliyet şeklindedir. Standart setlerinde ve VUK doğrultusunda şekillendirilen MSUGT'lerinde tam ve normal maliyet yöntemleri yer almaktadır.

Tam Maliyet Yönteminde dönüştürme maliyetlerine sabit genel üretim giderlerinin tamamı yansıtılırken; Normal Maliyet Yönteminde işletmenin normal kapasitesi dikkate alınarak yansıtılır.

Dönüştürme maliyetlerinin hesabında TMS 2 par. 12'ye göre sabit genel üretim giderleri, üretim tesislerinin normal kapasitesi dikkate alınarak dönüştürme maliyetlerine yansıtılır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi ile normal kapasite birbirine yakınsa, fiili kapasite kullanılabilir. Normal maliyet doğrultusunda dağıtılmayan genel üretim giderleri gerçekleştiği dönemde üretimle ilgili (62'li) gider hesaplarında finansal tablolara alınır. Diğer taraftan olağandışı şartlarda yüksek düzeyde üretim gerçekleştirilen dönemlerde, ürünlere dağıtılan sabit genel üretim gider payı azaltılarak stokların maliyet bedelinden yüksek değerle değerlendirilmesi engellenir.

BOBİ FRS par. 6.12 ve VUK md. 275'e göre dönüştürme maliyetlerinin hesabında tam maliyet kullanılmalıdır. Bununla birlikte par. 6.13'e göre sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetlerine normal maliyet yöntemi kullanılarak da yansıtılabilir.

Örnek: Normal üretim kapasitesi 1.000.000 birim olan işletme, Ekim 2018 döneminde 800.000 birim üretim gerçekleştirmiştir. İlgili dönemin giderleri; DİMMG 200.000 TL, DİG: 100.000 TL, Değişken GÜG: 50.000 TL ve Sabit GÜG: 100.000 TL'dir.

Normal Kapasite için Sabit GÜG Dağıtım Oranı: $100.000 / 1.000.000 = 0,10$ TL/br.

Maliyete eklenecek tutar: $800.000 * 0,10 = 80.000$ TL

Gider yazılacak tutar: $200.000 * 0,10 = 20.000$ TL

Tablo 2: TMS/TFRS BOBİ FRS ve VUK Dönüştürme Maliyetleri

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT/VUK
Amortisman Maliyetleri	TMS 16 par. 43'e göre varlığın önemli parçaları ayrılarak amorti edilebilir. Amortisman tabi varlıkların ekonomik ömürleri TMS 8 par. 32/d'ye göre muhasebe tahminidir. Bu tutar hesaplanırken, TMS 36 par. 6'ya göre, hurda değer düşülür ve par. 16/c ve par. 59'a göre tahmini restorasyon maliyetleri eklenir. Par. 58'e göre üzerinde bina olan arsa ayrılır ve amortisman tabi tutulmaz. Par. 62'ye göre doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman ayrılabilir. Tüm varlıklara (günlük) kıst amortisman uygulanır.	BOBİ FRS par. 12.21'e göre varlıklara amortisman ayrılması zorunludur. Par. 12.22'ye göre varlığın önemli parçaları ayrılarak amorti edilebilir. Par. 3.16'ye göre varlıkların faydalı ömürleri muhasebe tahminleri kullanılarak belirlenir. Bu tutar hesaplanırken, par. 12.24'e göre, hurda değer düşülür. Par. 12.22'ye göre üzerinde bina olan arsa ayrılır ve amortisman tabi tutulmaz. Par. 12.29'a göre doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleriyle amortisman ayrılabilir. Par. 12.26'ya göre tüm varlıklara (günlük) kıst amortisman uygulanır.	VUK md. 315'e göre işletmeler amortisman tabi varlıklarını Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği oranlar üzerinden itfa ederler. Üzerinde bina olan arsa arazi binayla birlikte amortisman tabi tutulabilir. Amortisman maliyet bedeli üzerinden hesaplanır. VUK md. 320'ye göre sadece binek araçlara (aylık) kıst amortisman uygulanır.
Kullanım Hakkı Varlıkları	TMS 2 par. 12'ye göre dönüştürme maliyetlerine kullanım hakkı varlıklarının amortisman payları da dahildir.	Düzenleme yoktur	Düzenleme yoktur.
Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	TMS 2 par.13'e göre Normal Maliyet Yöntemi kullanılır. Fark satışların maliyeti olarak sunulur	BOBİ FRS par. 6.12'ya göre Tam Maliyet Yöntemi kullanılır. Par. 6.13'e Göre Normal Maliyet Yöntemi de kullanılabilir. Fark satışların maliyeti olarak sunulur.	VUK md. 275'e göre Tam Maliyet Yöntemi kullanılır.
Saptanma Zamanına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri	TMS 2 par. 21'e göre esas olarak Fiili Maliyet kullanılır. Standart Maliyet veya Perakende Yöntemi gibi teknikler de kullanılabilir.	BOBİ FRS par. 6.19'a göre esas olarak Fiili Maliyet kullanılır. Standart Maliyet veya Perakende Yöntemi de kullanılabilir.	Esas olarak Fiili Maliyet Yöntemi kullanılır. Standart Maliyet Yöntemi de kullanılabilir.
Satış veya Kullanımda Maliyet Hesaplama Yöntemleri	TMS 2 par. 25'e göre FIFO veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet kullanılabilir. LİFO kullanılamaz.	BOBİ FRS par. 6.20'ye göre FIFO veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet kullanılabilir. LİFO kullanılamaz.	FIFO veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemlerinden biri kullanılabilir. LİFO kullanılamaz.
Ortak Ürün – Yan Ürün Maliyetleri	TMS 2 par. 14'e göre ortak ürün maliyetleri her bir ürün belirlenebilir olduğunda nispi satış değeri oranında dağıtılabilir. Yan ürünler, önemsiz olması durumunda, net gerçekleşebilir değeri ölçülerek birleşik ürün maliyetinden düşülür.	BOBİ FRS par. 6.16'ya göre ortak ürün maliyetlerinin dağıtımı, her bir ürün belirlenebilir olduğunda nispi satış değerine göre yapılabilir. Yan ürünler, önemsiz olması durumunda, net gerçekleşebilir değeri ölçülerek birleşik ürün maliyetinden düşülür.	VUKA md. 275'e göre mükellef imal ettiği emtianın maliyet bedellerini Kanun'da belirtilen unsurları kapsamak kaydıyla diledikleri şekilde belirleyebilir. Yan ürün Md. 278 uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir. Ortak ürün maliyeti düzenlenmemiştir.
Hizmet Üretim Maliyetleri	Hizmet işletmeleri, TFRS 15 kapsamında sözleşmelerde edim yükümlülüğünün ilerlemesini	BOBİ FRS par. 6.17'ye göre hizmet işletmeleri, hasılat haline gelmeyen hizmetlerinin	Düzenleme yoktur.

	ölçerek varlık, olarak finansal tablolarında sunarlar.	maliyetlerini tamamlanmış / tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak dönem sonu stoklarında gösterirler.	
Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünler	TMS2 par. 20'ye göre canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, hasat anındaki GUD'den satış maliyetleri düşülerek ölçülür.	BOBİ FRS par. 7.11'e göre hasattan elde edilen varlıklar satış maliyetleri düşülmüş GUD üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan farklar dönemin kâr/zararına yansıtılır. Daha sonra stoklar bölümüne göre işlem yapılır.	VUK md. 277 ve 278'e göre zirai işletmelere dahil hayvanlar ve zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Amortisman hesaplamalarından kullanılacak faydalı ömürleri yayımlanan tebliğlerde belirtilmiştir.

Vergi mevzuatımıza göre stoklar tam maliyet yöntemine göre değerlendirildiği için TMS 2 doğrultusunda dönem giderlerine aktarılan sabit GÜG payları VUK'a göre gider olarak kabul edilmeyecektir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı doğrultusunda stok satılincaya kadar eksik değerlendirilen stoklar sebebiyle indirilebilir geçici fark ortaya çıkacak ve bunun vergi oranıyla çarpılması ile bulunacak tutarda ertelenen vergi varlığı kayıtlı olacaktır.

Tablo 3: Tam Maliyet Normal Maliyet Hesaplamaları

Giderler	Tam Maliyet (VUK-BOBİ FRS)	Normal Maliyet (TMS 2)
DİMMG	200.000	200.000
DİG	100.000	100.000
Değişken Genel Üretim Gideri	50.000	50.000
Sabit Genel Üretim Gideri	100.000	80.000
Toplam	450.000	430.000

Böylece mamullerin henüz satılmadığı varsayımıyla, 20.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider ve vergi oranı kadar da ertelenmiş vergi varlığı kaydı yapılmalıdır. Stokların satılmadığı ve vergi oranının % 15 olduğu kabul edilirse; ertelenmiş vergi varlığı, $20.000 * 0,15 = 3.000$ TL olarak hesaplanır.

151 Y.MAMULLER ÜRETİM	430.000	
624 DAĞILMAYAN GENEL ÜRETİM GİD.	20.000	
711 DİMMG YANSITMA HS.		200.000
721 DİG YANSITMA HS.		100.000
731 GÜG YANSITMA HS.		150.000
970 KAN. KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	20.000	
971 KAN.KAB.ED.GİD.ALACAKLI HS.		20.000
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.000	
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER		3.000
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR - GİDER ETKİSİ		

3.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Literatürde saptanma zamanlarına göre maliyet hesaplama yöntemleri Fiili, Standart ve Tahmini Maliyet yöntemleri şeklindedir. Standartlar ve VUK maliyet bedelini esas almakla birlikte farklı yöntemlerin kullanılmasına da izin vermişlerdir.

TMS 2 ve BOBİ FRS düzenlemeleri esas itibarıyla maliyet bedelini esas almakla birlikte kolaylık sağlama amacıyla TMS 2 par. 22 ve BOBİ FRS par. 6.19 doğrultusunda işletmeler standart maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet ve perakende yöntemlerini kullanabilirler. TMS 2 par. 21 ve 22 ve BOBİ FRS par. 6.19'a göre standart maliyetin hesaplanmasında hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyi kullanılır. Standart maliyetler, sürekli gözden geçirilerek duruma göre tekrar tespit edilir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjı düşürülerek hesaplanır.

VUK md. 275'e göre mükellefler ürettikleri emtianın maliyet bedellerini aynı maddede yer alan unsurları kapsamak kaydıyla diledikleri yöntemle ölçebilirler. Bu itibarla standart maliyetin uygulanmasında herhangi bir sakınca olmadığı düşüncesindeyiz.

Örnek: Perakende ticaret yapan bir işletme % 30 kar marjı ile satış yapmaktadır. 2018 yılı başında stokta bulunan 20.000 TL'lik A grubu maldan dönem içinde 300.000 TL'lik almış, 200.000 TL'lik satmıştır. Perakende yöntemine göre satılan malın maliyeti ve dönem sonu stok değerleri aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Dönem Karı: $200.000 * 0,30 = 60.000$
Satılan Mal Maliyeti : $200.000 - 60.000 = 140.000$
Dönem Sonu Stok: $20.000 + 300.000 - 140.000 = 180.000$

3.3. Satış ve Kullanımlarda Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Literatürde stok maliyetlerinin hesaplanması konusunda gerçek parti maliyeti, FİFO, LİFO ve Ortalama Maliyet yöntemleri yer almaktadır.

Her iki standart setinde de stok maliyetlerinin normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stoklar ve özel projeler için üretilen yada satın alınan mal ve hizmetlerin maliyetlerinin gerçek parti maliyet yöntemi ile belirlenmesi önerilmektedir. Bunların dışında kalan stok kalemlerinin maliyetleri FİFO yada ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak belirlenebilir. İşletmeler benzer özellik ve kullanıma sahip tüm stokları için aynı maliyet yöntemini kullanır. Tasarım veya kullanım alanları itibariyle farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

BOBİ FRS de fiili maliyet sistemini esas almıştır. Bununla birlikte par. 6.20'ye göre stokların maliyetlerinin hesabında FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Nitelikleri veya kullanım alanları farklı stokların maliyeti farklı hesaplama yöntemleri ile yapılabilir. İki standart setinde de LİFO yönteminin kullanılmasına izin verilmez.

VUK 275 maddeye göre mükellefler, ürettikleri emtianın maliyet bedelini aynı maddede yer alan unsurları dahil etmek kaydıyla istedikleri yöntemle belirleyebilirler. LİFO yöntemine izin verilmez. Bu itibarla VUK'e göre işletmeler ürettikleri ürünün maliyetini FIFO veya standart maliyet yöntemlerinden biriyle tespit edebilecektir.

4. Ortak Ürün ve Yan Ürün Maliyeti

İşletmeler aynı anda ve aynı üretim sürecinde birden fazla ürün üretebilirler. Bunların bazıları ana ürün bazıları da yan ürün olabilir. TMS 2 par. 14 ve BOBİ FRS par. 6.16 doğrultusunda her bir ürünün üretim maliyetinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir şekilde dağıtılmalıdır. Ana ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında birleşik maliyetlerin dağıtılmasıyla ilgili muhasebe literatüründe pek çok yöntem vardır. Gersil ve Dedeoluk (2015: 18-19)'da üretim miktarı, katsayı, piyasa değeri, net satış değeri ve satış hasılatına göre kuramsal ortalama maliyet yöntemleri ele alınmıştır.

Ancak her iki standart seti doğrultusunda birleşik maliyetler ürünlerin ayrı olarak tanımlanabildiği üretim aşamasında veya üretimin tamamlanma aşamasında ürünlerin nispi satış değerleri oranında paylaşılır. Ürünlerin ayrılma aşamasından sonra her bir ürün için yapılacak giderler ayrıca değerlendirmeye alınmalıdır. Yan ürünler, değerleri önemsiz olduğu durumlarda, net gerçekleşebilir değerleri birleşik maliyetlerden düşülerek finansal tablolara alınır. Böylece ana ürünlerin kayıtlı değerleri maliyetlerinden önemli bir farklılık göstermez.

Vergi Usul Kanunu md. 275'e göre işletmeler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini Kanun'da belirtilen unsurları ilave etmek kaydıyla istedikleri yöntemle belirleyebilirler. Ortak ürünlerin maliyeti konusunda düzenleme yoktur. Yan ürünler Md. 278 uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir.

4.1. Nispi Satış Değeri Yöntemi

Nispi satış değeri yönteminde birleşik maliyetler ana ürünlere ürünlerin satış hasılatına yaptıkları katkılar oranında paylaşılır. Bu yöntemde her ürünün satış hasılatı toplam satış hasılatına bölünerek her bir ürünün satış hasılatı oransal olarak belirlenir. Birleşik maliyetten her ürünün alacağı pay bu oranlar kullanılarak hesaplanır.

Örnek: İşletme Ekim 2018 dönemine ait satış verilerine göre, A ürününden 50.000 TL; B ürününden 100.000 TL ve C ürününün 250.000 TL hasılat elde etmiştir. Ayrıca D yan ürününden de 1.000 TL gelir elde etmeyi planlamaktadır. İşletmenin ilgili döneme ilişkin birleşik maliyet toplamı 126.000 TL'dir.

Nispi satış değeri yöntemine göre ortak ürün maliyeti Tablo 4'de gösterildiği gibi hesaplanacaktır.

Tablo 4: Nispi Satış Değeri Yöntemine Göre Ortak Ürün Maliyeti

Ürünler	Satış Hasılatı	Oran	Ortak Maliyet Payı
A	50.000	0,125	15.625
B	100.000	0,250	31.250
C	250.000	0,625	78.125
Toplam	400.000	1	126.000
D Yan ürün	1.000		1.000
Ana Ürünlerin Payı	399.000		125.000

4.2. Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi

Bu yöntemde ayrılma noktasından sonra ürünler için yapılan ek maliyetler ürünlerin satış hasılatından indirilir. Her ürünün net satış hasılatı toplam net satış hasılatına bölünerek ürünlerin net satış hasılatı oranları hesaplanır. Önceki örnekte verilen ana ürünlerin her biri için 2.000 TL ambalaj giderine katlanılacağı varsayımıyla net gerçekleşebilir değer yöntemine göre ana ürün maliyetleri gösterildiği şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 5: Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemine Göre Ortak Ürün Maliyeti

Ürün	Satış Hasılatı	Ek Gider	Net Sat. Has.	Net Sat. Has. %	Pay
A	50.000	2.000	48.000	0,122	15.250
B	100.000	2.000	98.000	0,249	31.125
C	250.000	2.000	248.000	0,629	78.625
Toplam	400.000	6.000	394.000	1	126.000
D Yan ürün	1.000		1.000		1.000
Ana Ürünlerin Payı	399.000		393.000		125.000

151 YARIMAMULLER ÜRETİM	126.000
711 DIMMG YANS.H.	126.000
721 DIG YANS.H.	
731 GUG. YANS.H.	
152 MAMULLER	125.000
A Mamulü: 15.250	
B Mamulü: 31.125	
C Mamulü: 78.625	
157 DİĞER STOKLAR	1.000
D Yan Mamulü 1.000	
151 Y.MAMULLER ÜRETİM	126.000

5. TFRS 15 Kapsamında Hizmet Sunan İşletmelerde Hasılat Kaydı ve Sözleşme Varlığının Maliyeti

Daha önceleri TMS 2 Stok standardında yer alan ve hasılat olarak kayıtlara alınmayan hizmet maliyetleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardının yayınlanmasıyla bu standart kapsamına alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ilgili standart doğrultusunda işletmelerin mal

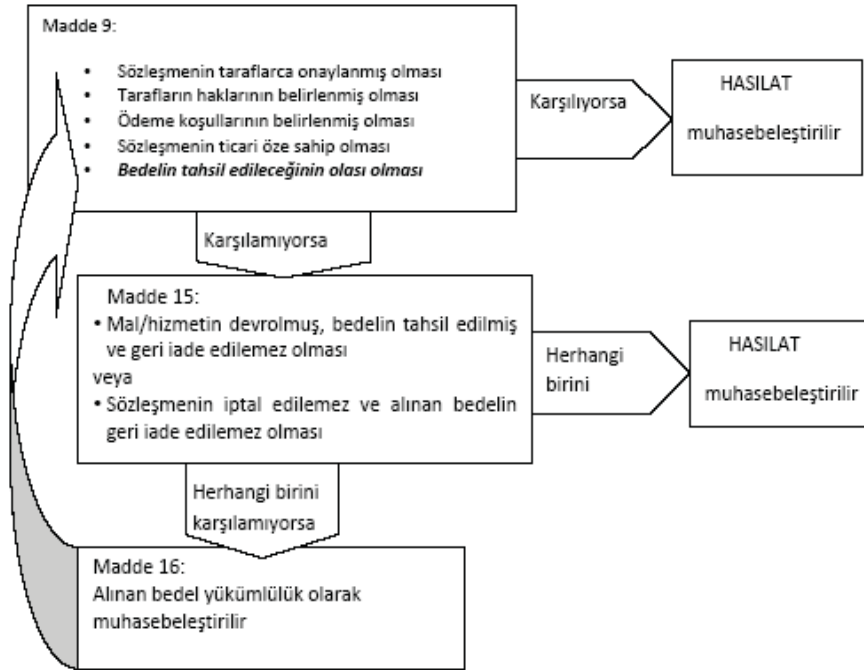
ve/veya hizmet teslim sözleşmeleriyle ortaya çıkan ve bir nevi stok niteliğinde olan hakları ile yükümlülük ve hasılatlarının finansal tablolara alınması ele alınacaktır. TFRS 15, müşterilerle yapılan sözleşmeler sonucu ortaya çıkan yükümlülük ve hakların finansal durum tablosunda ve hasılatların kapsamlı gelir tablosunda sunum ve açıklanmalarını düzenlemektedir. Gençoğlu (2017), “TFRS 15’de hasılatın tanınması için işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmede belirtilen birçok konu ile ilgili koşulun gerçekleşmesi gerekli iken, BOBİ FRS’de mal satışında, mal veya hizmetlerle takas işlemlerinde hasılatın kayda alınmasındaki kriterler TMS 18 paralelinde” olduğunu belirtmiştir (s.10).

TFRS 15 par. 95 doğrultusunda mevcut veya muhtemel bir sözleşmeyle ilgili, gelecekte edim yükümlülükleri yerine getirmede kullanılacak kaynakları oluşturacak veya geliştirecek ve geri kazanılması beklenen maliyetler finansal tablolara varlık olarak alınır. Bu varlık TFRS 15 par. 99’a göre ilişkili olduğu mal veya hizmetlerin müşteriye devri ile tutarlı ve sistematik bir şekilde itfa edilir. Par. 100. doğrultusunda işletmeler bu itfa paylarını, ilişkili olduğu mal veya hizmetlerini devretmeyi öngördüğü sürede meydana gelen önemli bir değişikliği yansıtmak amacıyla günceller. Bu değişiklik TMS 8 doğrultusunda muhasebeleştirilir. Sözleşme varlığı 107. Paragraf doğrultusunda TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü açısından değerlendirilir.

TFRS 15 par. 97’ye göre sözleşme varlıklarına direkt işçilik, direkt malzeme, sözleşme veya sözleşme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetler, sözleşmeye göre müşteriye yansıtılabilecek maliyetler ve sözleşme yaptığı için katlanılan maliyetler dahil edilebilir. Diğer taraftan TFRS 15 par. 98 uyarınca genel gider ve yönetim maliyetleri, sözleşmeye yansıtılmayan boşa harcanmış malzeme işçilik ve diğer kaynak maliyetleri, daha önce yerine getirilen sözleşme yükümlülükleriyle ilgili giderler ile bu ayırım yapılamayan yükümlülük giderleri dönem giderlerine aktarılır.

TFRS 15 par. 16’ya göre işletme, bir müşteriden tahsil ettiği bedeli, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri teslim edip, karşılığını alana veya alma hakkına sahip olana kadar veya TFRS 15 par. 9’deki şartlar yerine getirilinceye kadar yükümlülük olarak finansal tablolarında gösterir. Bu yükümlülük işletmenin gelecekte sözleşme şartlarına göre mal veya hizmetleri devretme ya da tahsil ettiği bedeli geri verme yükümlülüğüdür. Yükümlülük iki durumda da, tahsil edilen tutar üzerinden ölçülür. Hasılatın kayıtlara alınması Şekil 1’de açıklanmıştır.

Şekil 1: Mal ve Hizmet Devri ile Beklenen Bedelin Tahsil Olasılığının Değerlendirilmesi



Kaynak: (Özerhan, Maşrap ve Yanık, 2015, s.200)

Yükümlülük TFRS 15 35-39 paragraflarda belirtildiği üzere zamana yayılır yada belirli bir anda yerine getirebilir. Bunun için yükümlülüğün ölçüm tarihi itibarıyla ilerlemesinin ölçülmesi gerekir. İşletme ilerlemeyi makul bir şekilde ölçebildiği zaman hasılat kaydı yapar. Diğer taraftan ilerlemeyi ölçemiyorsa, 45. par. doğrultusunda ölçene kadar hasılatını sadece katlandığı maliyetler ölçüsünde finansal tablolarına alır. Aktaş ve Varol'a (2017) göre "Standart böylece, hasılatın ilk andan itibaren takibe alınması, gelirlerin karşılaştırılabilirliğinin artması, finansal tablo dipnotlarında yatırımcıların gelir hakkında daha iyi bir düzeyde bilgilendirilmesi, dipnotlarda yeterli ölçüde kamunun aydınlatılması, hasılat değerinin güvenilir şekilde ölçülmesine de yenilikler getirmiş olmaktadır (s. 31).

Örnek: X Sağlık Hizmetleri İşletmesi bir hastane ile beş yıllık bir sözleşme imzalamıştır. İşletme hastaneye 6.000.000 TL değerinde bir laboratuvar kuracak ve beş yıl boyunca tahlil hizmetlerini yapacaktır. İşletme iki ay kullanmayı düşündüğü 10.000 TL'lik tahlil kitini laboratuvara koymuştur. Ayrıca tahlil hizmetleriyle ilgili diğer giderleri toplamı aylık 50.000 TL'dir Sözleşme süresi sonunda laboratuvar hastaneye kalacaktır. 01/01/2018 tarihinde laboratuvar hizmete girmiş ve hastane laboratuvarın kurulması ve alınacak hizmetler karşılığında 1.000.000 TL'yi peşin olarak ödemiştir. Ayrıca sözleşme süresi boyunca aylık 200.000 TL'si tahlil hizmetleri karşılığı olmak üzere 350.000 TL ödeyecektir. Hastanenin verdiği 1.000.000 TL ilk aydan başlamak üzere ödemelerden düşülecektir. Bu durumda X Sağlık Hizmetleri işletmesinin kayıtları;

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar:

01/01/2018		
141 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET	6.060.000	
SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR HS.		
.... Laboratuvar Kurulum : 6.000.000		
.... Laboratuvar İşletim : 60.000		6.060.000
102 BANKA HS		
Laboratuvar kurulum giderlerinin yapılmasından		
01/01/2018		
102 BANKA HS	1.000.000	
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET		
SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		
Peşin hizmet bedeli alımından		
01/01/2018		
381 GELİR TAHAKKUKLARI	1.800.000	
481 GELİR TAHAKKUKLARI	7.200.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS		
(350.000 – 200.000) * 60 = 9.000.000		
Laboratuvarın devrinden		
01/01/2018		
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	6.055.000	
141 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET		
SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR HS.		
.... Laboratuvar Kurulum : 6.000.000		
.... Laboratuvar İşletim : 55.000		
Laboratuvarın devrinden		
01/02/2018		
341 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET	350.000	
SÖZLEŞMELERİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		
600 YURTİÇİ SATILAR HS		
381 GELİR TAHAKKUKLARI		
Laboratuvar bedeli ve tahlil gelirlerinin gerçekleşmesi		
01/02/2018		
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ	55.000	
141 DEVAM EDEN PROJE VEYA HİZMET		
SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR HS.		
.... Laboratuvar İşletim : 55.000		55.000
Tahlil hizmet maliyetlerinin kaydı		

Sorunun çözümünde sözleşme tarihinin başlangıcında hastaneye devredilen laboratuvar ve laboratuvara bırakılan tahlil kitleri ile diğer işletme giderleri sözleşme varlığı olarak kayıtlara alınmıştır. Diğer sözleşme giderlerinin de hemen gerçekleştiği varsayılmıştır. Laboratuvar ve tahlil kitleri sözleşme tarihinde devredildiğinden standart doğrultusunda hasılat yazılmış ve sözleşme maliyetlerine aktarılmıştır. Bir aylık sürenin sonunda tahlil hizmetlerinin karşılığında laboratuvarın bir aylık tahakkuk işlemi sözleşme yükümlülüklerinden düşülmüştür.

BOBİ FRS ise TFRS 15 ile birlikte TMS 2 Stok standardından kaldırılan hükümler doğrultusunda düzenlemeler yapmıştır. BOBİ FRS par. 6.17'de hizmet işletmelerinin, eğer varsa, stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçeceği belirtilmiştir. Bu maliyetler hizmet sunumunu doğrudan ifa eden çalışanların ücret ve diğer giderleri ile hizmetin sunumuyla ilişkili giderlerden oluşur. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik giderleri ile diğer giderler, hizmet maliyetine aktarılmayıp gerçekleştikleri dönemde gider kaydedilir.

Bu çerçevede hasılat olarak kayıtlara alınamayan hizmet maliyetleri stoklar arasında tamamlanmış / tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak yer alacaktır.

VUK'de müşteri sözleşmeleriyle ilgili herhangi bir düzenleme yoktur. Bu örneğe ilişkin olarak laboratuvarın yapılıp devredilmesi finansal kiralama şeklinde, tahlil hizmet gelirleri ise

gerçekleştikleri dönemde hasılat arasına alınarak kayıtlanabilir. Ancak finansal kiralama laboratuvarın devredilmesinden dolayı elde edilen hasılatın, TFRS 15’de yapılan düzenleme olduğu gibi, sözleşme süresinin başında hasılat yazılması sözkonusu değildir. Bu yüzden yukarıdaki örneğin VUK ile uyumlaştırılması için hasılat yazılan tutarın gelecek dört yıla ait olan kısmını vergi matrahından indirim konusu yapılması ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı doğrultusunda ertelenmiş vergi borcu kayıtlanması gerekecektir. VUK düzenlemeleriyle uyumlaştırma açısından vergi oranının % 15 olduğu varsayımıyla 2018 yılı sonunda aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

31/12/2018		
904 MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER	7.200.000	
905 MATRAHTAN İND. GEL. ALACAKLI HS.		7.200.000
Sözleşme gelirin matrahtan indirilmesi		
31/12/2018		
692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GEL.GİD. ETKİSİ	1.080.000	
489 ERT. VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.080.000
Ertelenmiş vergi borcu kaydı		

6. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürün Maliyeti

TMS 2 par. 20 ve TMS 41 par. 13’e göre canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, finansal tablolara ilk kez alınırken hasat anındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. TMS 41 par. 32’ye göre tarımsal ürünlerin hasat noktasında GUD’nin her zaman güvenilir biçimde ölçülebileceği varsayımını kabul edilir. Bu varsayım sadece ilk kayda almada yok edilebilir. Daha önce GUD ile ölçüm yapan işletme GUD ile ölçüm yapmaya devam eder. Bununla birlikte GUD’nin güvenilir biçimde ölçülemediği durumlarda TMS 41 par. 30’a göre canlı varlık maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.

BOBİ FRS par. 7.5’e göre işletmeler canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde GUD yada maliyet yöntemini kullanabilirler. Bu bir muhasebe politikası tercihidir. Par. 7.7’ye göre canlı varlıkların muhasebeleştirilmesinde GUD yönteminin tercih edilmesi halinde ilk kayıt ve sonraki değerlendirme dönemlerinde satış maliyetleri düşülmüş GUD’leri üzerinden ölçülecektir. İlk kayda alma ve sonraki dönemlerde GUD’de ortaya çıkan farklar kar zarara yansıtılacaktır. Par. 7.8’e göre işletme GUD yöntemini tercih etse bile GUD’yi bulmak aşırı maliyet veya çaba gerektiriyorsa varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Sonraki dönemlerde GUD ölçümü aşırı maliyet ve çabayı gerektirmediği durumlarda varlık GUD ile ölçülmeye başlanır ve aradaki fark kar zarara yansıtılır.

VUK md. 277’ye göre canlı varlıklar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmadığı durumlarda emsal bedel kullanılır. Tarımsal ürünler VUK md. 276’ya göre maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedeli VUK 275. maddede belirtilen unsurlar dahil edilerek Maliye Bakanlığı’nın tespit edeceği esaslara göre hesaplanır.

7. Stokların Sonraki Dönemlerde Değerlemesi Ve Stok Değer Düşüklüğü

Stokların sonraki dönemde değerlendirilmesi ve değer düşüklüğü ile ilgili karşılaştırmalar Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6: TMS/TFRS BOBİ FRS ve VUK Dönem Sonu Değerleme

	TMS/TFRS	BOBİ FRS	MSUGT/VUK
Sonraki Dönemlerde Değerleme	TMS 2 par. 28'e göre maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı.	BOBİ FRS par. 6.4'e göre maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı.	M.d. 274'e göre maliyet bedeli.
Değer Düşüklüğü	TMS 2 par. 28'e göre net gerçekleşebilir değer ile değerlendirildiğinde karşılık ayrılmış olur. Fark Stoklarla ilişkilendirilerek "62" grubundaki bir hesaba aktarılır.	BOBİ FRS par. 6.4'e göre net gerçekleşebilir değer ile değerlendirildiğinde karşılık ayrılmış olur. Fark Stoklarla ilişkilendirilerek "62" grubundaki bir hesaba aktarılır.	M.d.274 uyarınca satış bedeli maliyet bedeline göre %10 veya daha fazla düşerse veya M.d.278'e göre tabi afetler veya diğer haller sonucu değeri düşerse emsal bedelle değerlendirilir. Fark 654 Karşılık Giderleri Hesabına aktarılır.

TMS 2 par. 9 ve BOBİ FRS par. 6.4'e göre stoklar maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. BOBİ FRS par. 6.4'e göre net gerçekleşebilir değer; olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır. TMS 2 28-31'nci paragraflarda stokların maliyetinin kazanılmama nedenleri, stokların bazı istisnalar dışında ayrı ayrı net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerektiği, net gerçekleşebilir değer tahmininin ölçüm anında mevcut olan en güvenilir kanıtlara göre yapılacağı, ölçümde stokların elde bulundurma nedenlerinin de göz önünde bulundurulması gerektiği, bazı durumlarda karşılıklar ortaya çıkabileceği belirtilmektedir. Par. 32'de üretimde kullanılmak amacıyla elde tutulan hammadde ve malzemelerin maliyetleri eğer üretiminde kullanıldıkları mamullerin maliyetinde veya maliyetinin üstünde satılma ihtimali varsa ilgili hammadde ve malzemelerin maliyetinin altına indirgenmeyeceği belirtilmektedir. Par. 33'e göre ise izleyen dönemlerde net gerçekleşebilir değer gözden geçirilir. Daha önce stokların maliyet değerinin altına indirgenmesine neden olan koşulların ortadan kalkması yada net gerçekleşebilir değerde bir artış olduğuna ilişkin açık bir kanıt ortaya çıkması halinde indirgenen tutar iptal edilecektir.

BOBİ FRS par. 6.22 ve 6.23'te TMS 2'ye benzer şekilde düzenlemeler yapılmıştır. Her raporlama döneminde stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının değerlendirileceği, bu değerlendirmenin bazı istisnalar dışında her bir stok kalemi için ayrı ayrı yapılacağı, çeşitli sebeplerle stokların değer düşüklüğüne uğrayabileceği, bu durumda stokların defter değerinin net gerçekleşebilir değere indirileceği ve ortaya çıkan zararın kar veya zarar tablosunda satışların maliyeti kalemine yansıtılacağı belirtilmektedir. Par. 6.24'te ise yine TMS 2 hükümlerine benzer şekilde bir hammadde ve malzeme kullanılarak üretilecek ürünün, maliyetinin altında satılmasının beklenmediği durumlarda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılmayacağı, tersi durumda hammadde malzemelerin defter değerinin net gerçekleşebilir değere indirileceği belirtilmektedir. Par. 6.25'te ise değer düşüklüğüne uğrayan ve finansal durum tablosunda izlenmeye devam edilen stokların net gerçekleşebilir değerinin izleyen raporlama dönemlerinde de değerlendirileceği, önceki şartların değişmesi veya net gerçekleşebilir değerde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmının iptal edileceği belirtilmektedir.

TFRS 15 par. 107'ye göre kayıtlara alınan sözleşme varlığı TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı uyarınca değer düşüklüğü açısından değerlendirilir. Par. 107'ye göre bir sözleşme varlığının değer düşüklüğü TFRS 9 standardı çerçevesinde ölçülerek sunulur ve açıklanır. Par. 108'e göre müşteriyle yapılan sözleşmeden doğan bir alacağın TFRS 15 kapsamında ilk kez finansal tablolara alınmasında alacağın TFRS 9'a göre belirlenen değeri ile hasılat olarak finansal tablolara alınan tutar arasındaki fark gider olarak gösterilir.

TFRS 15'e göre;

Finansal tablolara alınan bir varlığın defter değeri aşağıdaki tutarı aştığı takdirde işletme, kâr/zarara bir değer düşüklüğü zararı yansıtır.

- İşletmenin varlığın ilişkili olduğu mal ve hizmetler karşılığında tahsil etmeyi beklediği bedelin kalan tutarı, eksi
- Doğrudan bu mal veya hizmetlerin müşteriye sağlanmasıyla ilişkili olan ve gider olarak finansal tablolara alınmamış maliyetler. (par. 101)

VUK md. 274'e göre emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın değeri % 10 veya daha fazla düştüğü durumlarda maliyet bedeli yerine 267. md. ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli kullanılabilir. Aynı Kanun'un 278. maddesinde yangın, deprem ve su basması gibi afetler yada bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi durumlarda değerlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması alışılmış olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Buna göre değer düşüklüğü ve miktarının Kanun'un 267. maddesinde yer alan emsal bedeli esaslarından takdir esasına göre belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte Kanun maddesinde de belirtildiği üzere Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemeleri kaza mercileri olarak değeri düşen malların değerlerini belirleyebilirler.

Açıklandığı üzere vergi mevzuatına göre stokların değeri düşen emtia olması ve ayrılan karşılığın kanunen kabul edilen gider olması için değerinin maliyetinden en az % 10 azalmış olması ve Kanunda belirtilen (takdir komisyonu gibi) şartlara haiz olması gerekir. Aksi halde ayrılan karşılık gideri kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Vergi uyumlaştırması açısından da ilgili giderin kanunen kabul edilmeyen gider ve TMS 12 Standardı doğrultusunda ertelenmiş vergi varlığı kayıtlarının yapılması gerekecektir.

Örnek: 31/01/2018 tarihinde işletmenin maliyeti 40.000 TL olan ticari malının çürüdüğü görülmüştür. Bu malların ancak 24.000 TL'ye satılabileceğini belirlemiştir. Söz konusu ticari mal 05/02/2017 tarihinde 35.000 TL'ye satılmıştır. Standartlar kapsamında aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

31/01/2017		
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ	16.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIKLARI		16.000
Standart kapsamında değer düşüş karşılığı ayrılması		
31/12/2017		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	16.000	
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ		16.000
05/02/2017		
102 BANKALAR	41.300	
600YURT İÇİ SATIŞLAR		35.000
391 HESAPLANAN KDV		6.300
Mal Satışından		
05/02/2017		
621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	40.000	
153 TİCARİ MAL		40.000
Mal maliyetinin kaydedilmesi		
05/02/2017		
158 STOK DEĞER DÜŞ KARŞ	16.000	
627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALM. KARŞILIKLAR		16.000
Karşılığın iptali		
627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALM. KARŞILIKLAR		
690 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	16.000	
Karşılık iptalinin kar zarara aktarılması		

Standartlar doğrultusunda ayrılan karşılık giderlerinin VUK açısından kabul edilebilmesi için daha önce açıklandığı üzere değer düşüşünün % 10 veya üzeri olması ve düşüklük miktarının takdir esasına göre belirlenmesi gerekmektedir. Bu şartlar yerine getirilmezse aşağıdaki VUK uyumlaştırma kayıtlarının yapılması gereklidir.

05/02/2017		
970 KAN. KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	40.000	
971 KANUNEN KAB.ED.GİD.ALACAKLI HS.		40.000
05/02/2017		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	6.000	
692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERT. VERGİ GEL.GİD.ETKİSİ		6.000

24.000 TL'lik emsal bedelin takdir esasına göre belirlendiği varsayımıyla VUK hükümleri çerçevesinde aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır:

31/01/2017		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	16.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI		16.000
VUK kapsamında değer düşüş karşılığı ayrılması		
31/12/2017		
690 DÖNEM KAR ZARARI HS	16.000	
654 KARŞILIK GİDERLERİ		16.000
05/02/2017		
102 BANKALAR	41.300	
600YURT İÇİ SATIŞLAR		35.000
391 HESAPLANAN KDV		6.300
Mal Satışından		
05/02/2017		
621 STMM	40.000	
153 TİCARİ MAL		40.000
Mal maliyetinin kaydedilmesi		
05/02/2017		
158 STOK DEĞER DÜŞ KARŞ	16.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		16.000
Karşılığın iptali		
31/12/2017		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	16.000	
690 DÖNEM KAR ZARARI HS		16.000
Karşılık iptalinin kar zarara aktarılması		

Standartlara göre değer düşüklüğü karşılığı gideri, satışların maliyeti grubunda açılan bir hesaba borç kaydedileceğinden, iptal edilen karşılıklar da aynı grupta açılan bir hesaba alacak olarak kaydedilecektir. İptal edilen stok değer düşüş karşılıkları iptalin olduğu dönemin satış maliyetlerini azaltacak şekilde muhasebe kayıtlarına alınacaktır. MSUGT doğrultusunda ayrılan karşılıklar 654 Karşılık Giderleri Hesabı'na aktarılırken, karşılığın iptali durumunda 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı kullanılarak, gereksiz ayrılan karşılıkların izlenmesi ve denetimi amaçlanmıştır.

8. Gider Olarak Kaydetme

Satılan stokların kayıtlı değerlerinin finansal tablolara alınması TMS 2 par. 34 ve BOBİ FRS par. 6.26'da düzenlenmiştir. Buna göre stoklar satıldığında, kayıtlı değerleri, bu stoklara ilişkin hasılatın finansal tablolarda sunulduğu dönemde gider (Satışların Maliyeti) olarak finansal tablolara yansıtılır. Dönem içinde gider yazılan stokların tutarı bir başka deyişle satılan malın maliyeti standartların çeşitli maddelerinde yer alan aşağıda belirtilen unsurları kapsar.

- Satılan stokların değerlemesinde stok maliyetlerine dahil edilen unsurlar,
- Üretim maliyetlerine yansıtılmadan doğrudan gider yazılan genel üretim giderleri,
- Üretim maliyetleriyle ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri,

- Dağıtım maliyetleri gibi bazı unsurlar,
- Stok değer düşüş karşılığı giderleri,
- Bu giderlerden stok değer düşüş karşılık iptalleri çıkartılır.

Görüldüğü gibi standartlara göre finansal durum tablosundaki stoklara yüklenemeyen giderler satışların maliyetine aktarılırken, MSUGT’de stok maliyetlerinde yer almayan bir unsur satılan malın maliyetinde yer almaz.

TMS 2 par. 35, BOBİ FRS par. 6.26 ve MSUGT’ne göre işletmede kullanılan stoklar işletmenin ilgili varlıkları arasına alınır ve stokun maliyeti, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca gider veya üretilmesinde kullanılan varlığın maliyeti olarak finansal tablolara yansıtılır.

9. Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar

TMS 2 par. 36’da stoklara ilişkin muhasebe politikaları, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden izlenenler dahil, stokların sınıfları itibariyle defter değerleri, gider olarak finansal tablolara yansıtılan ve gider olarak kaydedilen ve iptal edilen indirgeme tutarları, indirgemenin iptal nedenleri ve yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların defter değerinin açıklanması istenmektedir.

BOBİ FRS par. 26.7 tüm işletmelerin yapacağı açıklamalara ayrılmıştır. İlgili paragrafın “ö” fıkrasında stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler, cari dönemde kayıtlara alınan ve iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların sebepleri ve piyasa değeri üzerinden değerlendirilen stokların defter değeri ve stok maliyetlerine ilave edilen borçlanma maliyetlerinin açıklanması istenmiştir.

BOBİ FRS par. 26.7 “p” fıkrasında, canlı varlıkların sınıflandırılma ve ölçüm yöntemi, GUD ile ölçülen canlı varlıklarda kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar, GUD ile ölçülemeyen varlıklarda bunun nedenleri, amortisman yöntemleri ve faydalı ömürleri, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin açıklanması istenmiştir.

Tarimsal ürünlerle ilgili yapılacak açıklamalar ise aynı paragrafın “r” fıkrasında sıralanmıştır. Buna göre değerlemede GUD yöntemi kullanıldığında geçerli varsayımlar ve aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan belirlenemediği için GUD ile ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller için durumun gerekçelerinin açıklanması gereklidir.

TFRS 15 par. 110’da müşterilerle yapılan sözleşmeler, standardın uygulanmasında kullanılan önemli yargılar ve bunlardaki değişiklikler ile bu kapsamda finansal tablolara alınan finansal varlıkların açıklanması istenmiştir.

10. Sonuç

Çalışmamızda stok niteliğindeki hammadde, malzeme, mamul, ticari mal ve hizmet niteliğindeki varlıkların aktifte alınmaları, sonraki dönemlerde değerlemeleri, değer düşüklükleri ve aktiften çıkarılmaları durumlarının TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirilmesi, raporlama dönemlerinde ölçümleri, finansal tablolarda sunum ve açıklamaları incelenmiştir. Belirtilen durumlar her üç uygulamaya göre açıklanmış ve aralarındaki farklar ortaya konulmuştur. Daha sonra standartlar ve MSUGT/VUK hükümleri doğrultusunda yapılan işlemlerin uyumlaştırılması konuları örnek uygulamalar üzerinde incelenmiştir. Muhasebe kayıtlarında KGK tarafından yayınlanan hesap planı taslağı kullanılmıştır. Çalışmada TMS 2 Stok, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve konuyla ilgili tebliğler irdelenmiştir. Çalışmada ulaşılan farklar aşağıda sıralanmıştır:

- Satın almada borçlanma maliyetleri TMS/IFRS uygulamasında varlık edinme ve dönüştürme maliyetlerinden ayrıştırılırken, BOBİ FRS'de vadesi bir yılın üzerindeki vade farkları maliyetlerden ayrıştırılır. Üretimi elde edilmesi uzun süren varlıklarda borçlanma maliyetleri varlık maliyetlerine dahil edilebilir. MSUGT düzenlemelerinde ise vade farkları maliyet unsurudur. Bu yüzden standartlar doğrultusunda finansman gideri olan borçlanma maliyetleri VUK açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı doğrultusunda ertelenmiş vergi varlığı oluşturur.
- Satın alma durumunda borçlanma maliyetleri konusundaki farklar dönüştürme maliyetleri için de geçerlidir. Ayrıca dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında ilgili varlıkların üretiminde kullanılan duran varlıkların amortisman ve tükenme paylarının hesaplanması konusunda standartlar ve VUK arasındaki farklar stokların dönüştürme maliyetlerinin miktarını etkilemektedir.
- Dönüştürme maliyetlerinin hesaplanması konusunda TMS/IFRS ve BOBİ FRS normal maliyet, MSUGT ise tam maliyet yönteminin uygulanmasını istemektedir. BOBİ FRS tam maliyet sisteminin uygulanmasına da izin vermektedir. Böylece standartlar kapasite düşüklüğünden kaynaklanan sabit genel üretim giderlerinin ürün maliyetleri üzerine olumsuz etkilerini gidermeye çalışmaktadır. Diğer taraftan uygulama kolaylığı sağlayan perakende yöntemine standartlar izin verirken, MSUGT izin vermemektedir.
- Standartlar genel idare giderlerinden maliyetlere pay verilmesine izin vermez. VUK ise bu konuyu uygulamacıların tercihine bırakmıştır.
- Standartlara göre normalin üstünde gerçekleşen malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri ile stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesine katkı sağlamayan genel üretim giderleri satışların maliyeti olarak değerlendirilir. MSUGT açısından bu giderler stok maliyetleridir. Bu durum stokların standartlara göre vergi değerinden daha düşük bir değerle değerlendirilmesine yol açar. Bu yüzden stok satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.
- Standartlara göre yan ürünler, değerleri önemsiz olduğu durumlarda, net gerçekleşebilir değerleri üzerinden birleşik ürün maliyetlerinden düşülür ve bu değerleri üzerinden finansal tablolara alınır. MSUGT doğrultusunda yapılan uygulamalarda ise yan ürün ve hurda maliyetleri genellikle stok maliyetleri içinde bırakılmaktadır.
- Standartlara göre stokların sonraki dönemlerde değerlendirilmesi maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden yapılır. Bu karşılaştırma her raporlama döneminde yapılır ve değer düşüklüğü durumunda varlıkların değerleri indirgenir. VUK açısından değer düşüklüğü durumunda ayrılan karşılığın kanunen kabul edilmesi için emsal değer tespiti gerekir. Emsal değer tespiti belirlenen şartlarda yapılmadığı takdirde kanunen kabul edilmeyen gider ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.
- Standartlara göre stoklardaki değer düşüklüğü gideri satışların maliyetiyle ilişkilendirilir. MSUGT'de ise 654 Karşılık Giderleri Hesabına kayıtlıdır. Böylece karşılık giderleri standartlara göre satışların maliyeti, MSUGT'de ise diğer olağan giderler arasında raporlanır.
- Standartlara göre her raporlama döneminde stokların net gerçekleşebilir değeri gözden geçirilir. Daha önce stokların değerinde azalıştan dolayı ayrılan karşılıklar değer artışları durumunda iptal edilir. MSUGT'de her raporlama döneminde gözden geçirme konusunda düzenleme yoktur. Ancak kullanılmayan karşılıklar 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar olarak diğer olağan gelirler arasında raporlanır.

- Standartlar canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin aktife alınması, raporlama döneminde değerlemesi, aktiften çıkartılması ile sunumu ve finansal tablo açıklamalarını düzenlenmişken, MSUGT’de bu konularda bir düzenleme yapılmamıştır.
- Standartlarda müşteri sözleşmeleri çerçevesinde, inşaat ve hizmet işletmelerinin hasılat ve varlıklarının muhasebeleştirme, sunum ve açıklamaları ayrıca düzenlenmişken, MSUGT’de bu konularla ilgili ayrıntılı düzenlemeler yer almamaktadır. Bu yüzden faaliyet sonucu, örneğin inşaat işletmelerinde, inşaat işi tamamlandığında ortaya çıkarılmaktadır. Yine hizmet işletmelerinin hasılat olarak kaydedemediği hizmet sunumlarıyla ilgili giderleri finansal tablolara varlık olarak yansıtılmak yerine katlanıldığı dönemin giderleri arasına alınmaktadır. Bu da hizmet işletmelerinin faaliyet sonuçlarının dönemler itibariyle dalgalanmasına neden olmaktadır.

Çalışmada ulaşılan farkların ortadan kaldırılması amacıyla standartlar ve VUK hükümleri doğrultusunda yapılan işlemlerin uyumlaştırılması gereklidir. Bu amaçla kanunen kabul edilmeyen giderlerin, matraha ilave edilecek unsurların, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin kayıtlara alınması ortaya çıkan farkların nispeten ortadan kaldırılmasına yardımcı olacaktır.

Kaynakça

- 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992, 26 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: Mükerrer 21447). Erişim adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf
- 238 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (1995, 02 Mart). *Resmi Gazete* (Sayı: 22218). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22218.pdf>
- Aktaş, R., & Varol, İ. D. (2017). Yeni hasılat standardı UFRS 15’e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi: çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 27-50.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı. (2017, 29 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: Mükerrer 30138). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 1-23.
- Gersil, A., & Dedeoluk, H. Y. Ö. (2015). Birleşik maliyet dağıtım yöntemlerinin karşılaştırmalı analizi. *Mali Çözüm*, 129, 15-36.
- Özerhan, Y., Maşrap, B., & Yanık, S. S. (2015). IFRS 15 Müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılat standardının irdelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 193-226.
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 1. Mükerrer 30656). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-93.pdf>
- Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar. (2018, 24 Mayıs). *Resmi Gazete* (Sayı: 30430). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180524-15.pdf>
- Türkiye Muhasebe Standardı 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar. (2018, 13 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 30450). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180613-14.pdf>
- Türkiye Muhasebe Standardı 16: Maddi Duran Varlıklar. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 1. Mükerrer 30656). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-95.pdf>

Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar:

Türkiye Muhasebe Standardı 21: Kur Değişiminin Etkileri. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 1. Mükerrer 30656). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-97.pdf>

Türkiye Muhasebe Standardı 23: Borçlanma Maliyetleri. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 1. Mükerrer 30656). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-98.pdf>

Türkiye Muhasebe Standardı 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü. (2006, 18 Mart). *Resmi Gazete* (Sayı: 26112). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/03/20060318-5.htm>

Türkiye Muhasebe Standardı 41: Tarımsal Faaliyetler. (2019, 15 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 1. Mükerrer 30656). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/01/20190115M1-102.pdf>

Vergi Usul Kanunu. (1961, 10,11,12 Ocak.) *Resmi Gazete* (Sayı: 10703, 10704, 10705). Erişim adresi: <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10703.pdf>