



Comparison of Inventories in Terms of Tpl, Tas 2, and Frs for Lmes: an application

Görkem Çerikcioğlu Çelik^{1,a,*}, Yüksel Aydın^{2,b}

¹Suşehri Timur Karabal Vocational School, Sivas Cumhuriyet University, Sivas, Türkiye

²Faculty of Economics and Administrative Sciences Sivas Cumhuriyet University, Sivas, Türkiye

*Corresponding author

Research Article

History

Received: 05/04/2022

Accepted: 20/07/2022

Acknowledgement

#This study is a part of PhD thesis.

ABSTRACT

The provisions of the Tax Procedure Law (TPL), Turkish Accounting Standard 2 (TAS 2), and Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (LME FRs) regarding inventories have been compared in the study. In addition to being compatible with the general outlines of the regulations, it has been observed that there were some fundamental differences between them. In the study, these differences were discussed under the headings of borrowing costs and exchange differences in inventories, including maturity differences in inventories, valuation of inventories, and cost methods according to scope. The aim of the study is to determine the effects of these differences on the financial statement items of a production company. For this purpose, the method chosen in the study is the case study method, and besides this method, observation and interview methods have also been included. As a result of the decomposition of borrowing costs and exchange differences in inventories, the cost of inventories has decreased, and the inventories have less value in the balance sheet as well. In addition, late payment differences in the cost of inventories were separated, and since these differences were deducted from the cost of goods sold, the gross sales profit in the income statement increased. Since late payment differences were deducted from inventories as in foreign exchange differences, the value of the inventories group in the balance sheet has decreased. Impairments in inventories were followed in the Inventory Impairment Provision Expenses account. As a consequence of the recording, the decrease in value increased the cost of sales items in the income statement and accordingly decreased the gross sales profit. In spite of this, the same depreciation led to a decrease in the inventory items located on the balance sheet and thus in the total assets. While calculating the costs of sales of the enterprise, which is the subject of the application, it has been observed that the gross profit increased as a result of applying the normal cost method. In line with this information; it has been concluded that the differences between the TPL and the standards affect some account items in the financial statements of the enterprise.

Keywords: Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standard 2, Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises

Stokların Vuk, Tms 2 ve Bobi Frs Açısından Karşılaştırılması: Bir Uygulama

Süreç

Geliş: 05/04/2022

Kabul: 20/07/2022

Bilgi

#Bu çalışma doktora tezinin bir parçasıdır.

Copyright



This work is licensed under Creative Commons Attribution 4.0 International License

Öz

Çalışmada; Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRs) stoklara ilişkin hükümleri karşılaştırılmıştır. Düzenlemelerin genel hatlarıyla uyumlu olmasının yanı sıra aralarında bazı temel farklılıkların da olduğu görülmüştür. Çalışmada bu farklılıklar stoklar içerisindeki borçlanma maliyetleri ile kur farkları, stoklar içinde yer alan vade farkları, stokların değerlemesi, kapsamına göre maliyet yöntemleri başlıkları altında ele alınmıştır. Çalışmanın amacı bu farklılıkların bir üretim işletmesinin finansal tablo kalemlerine etkisinin tespit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, çalışmada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemi olup, bu yöntemin yanı sıra gözlem ve mülakat yöntemlerine de yer verilmiştir. Stoklar içinde yer alan borçlanma maliyeti ve kur farkı ayrıştırması sonucu stokların maliyeti azalmış, stoklar bilançoda daha az değerde görünmüştür. Yine stokların maliyetinde yer alan vade farkları ayrıştırılmış, bu farklar satılan mamul maliyetinden düşüldüğü için, gelir tablosunda yer alan brüt satış kârı artmıştır. Kur farklarında olduğu gibi vade farkları da stoklardan düşüldüğü için bilançoda yer alan stoklar grubunun değeri azalmıştır. Stoklarda meydana gelen değer düşüklükleri ise Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Yapılan bu kayıt sonucunda, değer düşüklüğü, gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemini artırmış, buna bağlı olarak da brüt satış kârını azaltmıştır. Buna karşılık, aynı değer düşüklüğü bilançoda yer alan stoklar kaleminin dolayısıyla da aktif toplamının azalmasına neden olmuştur. Uygulamaya konu olan işletmenin satışların maliyetleri hesaplanırken normal maliyet yöntemini uygulaması sonucunda ise brüt kâr kalemini artırdığı görülmüştür. Bu bilgilerden hareketle; çalışma sonucunda, VUK ve standartlar arasında ortaya çıkan farklılıkların işletmenin finansal tablolardaki bazı hesap kalemlerini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standardı 2, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı.

^a gcerikcioglu@cumhuriyet.edu.tr ^{id} <https://orcid.org/0000-0001-5424-1510> | ^b yaydin@cumhuriyet.edu.tr

^{id} <https://orcid.org/0000-0001-8966-7781>

How to Cite: Çelik G.Ç., Aydın Y. (2022) Comparison of Inventories in Terms of Tpl, Tas 2, and Frs for Lmes: an application, Journal of Economics and Administrative Sciences, 23(4): 864-878

Giriş

Küreselleşme etkilerinin sermaye piyasalarına yansımaları; uluslararası sermaye akımları, yatırım kararları, şirket birleşmeleri, bazı ülkelerde yaşanan ekonomik ve mali krizlerden dolayı yatırımcılarca üstlenilen zararlar; mali tablo kullanıcılarının tablolardaki verileri şüpheyle inceler hale gelmelerine yol açmıştır. Ayrıca mali tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, tarafsız, özün önceliğine uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun, tam bilgiler olabilmesi için tüm dünya tarafından uygulanan ve bilinen muhasebe politikaları ile standartların uygulanmasının gerekli olduğu açığa çıkmış aynı zamanda ortak dil yaklaşımı oluşmuştur. Ülkelerde uygulanan yerel muhasebe standartları terk edilmiş, herkesin benimsediği ve uygulama taahhüdü verdiği uluslararası muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de de bu gelişmelere uygun olarak uluslararası muhasebe standartları benimsenmiştir (Akdoğan, 2007: 101).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), ulusal bağlamda muhasebe uygulamalarının standartlaşması hususunda bir dönüm noktası olurken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) benimsenme kararının alınması ise uluslararası bağlamda bir dönüm noktası olmuştur. Bu kararın sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile TMSK arasında bir lisans telif ve anlaşması imzalanarak UMS TMSK tarafından Türkçe’ye çevrilmiştir. Daha sonra yayımlanan tüm UMS ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Türkçe’ye çevrilerek Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adlarını almışlardır (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 858).

Türkiye’de 2005 yılından itibaren standartlara uygun uygulamaların yaygınlaştırılması amacıyla borsada işlem gören SPK mevzuatına tabi şirketlerin, 2006 yılından itibaren bankaların, 2008 yılından itibaren sigorta şirketlerinin muhasebe standartlarını uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir. 2014 yılından itibaren de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlara (KAYİK) standartları uygulama zorunluluğu getirilerek standartların uygulamasında kapsam daha da genişletilmiştir. KAYİK niteliğinde olmayıp bağımsız denetime tabi olan işletmeler de uluslararası nitelikte olup daha dar kapsamlı olan kendilerine özel bir standardı uygulamaya başlamıştır (Özbek ve Badem, 2020: 273). Zorunlu olarak standartların uygulanması finansal tabloların şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasına imkân tanımaktadır. Böylelikle işletmelerin finansal raporlama kalitesinin arttırılarak bilgi asimetrisinin azaltılması hedeflenmektedir (Zor ve Korga, 2020: 2; Yalkın ve ark., 2006: 291).

Ülkemiz açısından uluslararası standartlardaki gelişmeler 2010 yılından itibaren hız kazanmaya başlamıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 14.02.2011 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. 6102 sayılı TTK’nın muhasebe uygulamalarına ilişkin hükümlerinin 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe

girmesiyle birlikte TMS’lere uyulma zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla standartlara paralel olarak 6102 sayılı Kanunun çıkarılmış olması uygulamayı pekiştirme adına oldukça önem taşımaktadır. İlk etapta çok sayıda çıkarılan standartlar zamanla sadeleştirilerek, birleştirilerek ve hatta bazıları da yürürlükten kaldırılarak bugüne kadar gelmiştir (Akdoğan, 2020: 22; Yünlü, 2020: 185).

2 Kasım 2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurularak, ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayımlama görevi bu Kuruma devredilmiş, aynı tarih itibarıyla TMSK lağvedilmiştir (Karataş Aracı ve Bekçi, 2019: 859).

KGK, ülkemizde muhasebe standartları yayımlayan diğer kurumlarla karşılaştırıldığında, muhasebe uygulamalarının dayanağı olan muhasebe standartlarını daha geniş açıdan değerlendiren bir kurumdur. Bu Kurum tarafından Türkiye Denetim Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS, TFRS Yorumlar, TMS, TMS Yorumlar), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (Taslak) ve Faizsiz Finans Muhasebe Standardı yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlardan Türkiye Denetim Standartları hariç diğerleri Türkiye Muhasebe Standartları olarak adlandırılmaktadır (Şenel ve Arslan, 2020: 91).

Ülkemizde Muhasebe Standartlarının oluşturulması ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmî Gazetede “TMS 2 Stoklar” Standardı yayınlanmıştır. 30318 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede 29.07.2017 tarih 56 sıra numaralı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ” KGK tarafından ilan edilmiş ve 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki dönemlerde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Stokların Vuk, Tms 2 Standardı ve Bobi Frs Açısından Karşılaştırılması

İşletmeler; satmak, yeni malların üretiminde kullanmak veya diğer işletme çalışmalarında tüketmek için bazı maddeleri önceden edinmek ve bulundurmamak zorundadır. Bu maddelerin tümü stok olarak adlandırılır (Sevilengül, 2016: 286). Stoklar; ilk madde ve malzemeler (üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddeler), yarı mamuller (henüz tam mamul haline gelmemiş ürünler), mamuller (satılmak üzere işletmede üretilen ve üretimi tamamlanan ürünler) gibi varlıklardan oluşur (Sevilengül, 2016: 300-304).

VUK’un 274. ve 275. maddelerinde stok kavramı, “emtia” şeklinde belirtilmiştir. Emtia, ticarete konu olan tüm mallar ve ürünlere verilen isim veya işletmelerin ticaretini yapmak üzere satın aldığı ya da imalatını yaptığı kıymetler olarak tanımlanabilir. İşletmeler açısından

hammadde, yardımcı maddeler ile malzemeler ve üretilen yarı ve tam mamuller emtia olarak kabul edilmektedir (Demireller, 2013: 139).

TMS 2 standardının 6. paragrafında BOBİ FRS 6'nın ise 2. paragrafında açıklanan stok kavramı birbiriyle aynı olup, her iki standartta da stoklar; olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmıştır.

Uygulamada ortaya çıkan VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS arasındaki farklar Çizelge 1'de gösterilmiştir.

Çizelge 1'den hareketle stoklara dair TMS 2 standardı, VUK ve BOBİ FRS arasındaki farklılıklar şöyle özetlenebilir:

- Stoklar satın alınırken vade farkı olup olmaması açısından uygulama farklılıkları bulunmaktadır. VUK'a göre vade farkı ayrıştırılmazken, TMS 2 standardında bütün vade farkları ayrıştırılır. BOBİ FRS'de ise 1 yıldan uzun vadeli stok alımlarında vade farkının ayrıştırılacağı ve peşin fiyat üzerinden ölçüleceği belirtilmiştir (Karacan ve Uygun, 2018: 802).
- Borçlanma maliyetleri açısından VUK kapsamında herhangi bir ayırım yoktur. TMS 2 standardı ile BOBİ FRS birbiriyle uyumlu olup, her iki standartta da bu maliyetler oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. TMS 2 standardına göre özellikli varlık niteliğindeki stokların borçlanma maliyetleri stokların maliyetine eklenir. BOBİ FRS'de üretilmesi normal koşullarda bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stokun maliyetine dâhil edilir.
- Vergi mevzuatımızda hizmetlerin stoklanmasına ilişkin izin, yalnızca yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri içindir. Bunlar dışındaki hizmet işletmelerinde hizmetler stoklanamaz ve mali tablolara dönem sonunda gider şeklinde aktarılır. Dolayısıyla VUK'da hizmetlerin stoklanabilmesine yönelik herhangi bir düzenleme yer almamaktadır (Aytulun ve Toroslu, 2014: 183). TMS 2 standardının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte stok maliyetleri hizmet işletmeleri için de tanımlanmış, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle ilgili hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda finansal durum tablosunda stoklar arasında izlenmesi gerekli kılınmıştır (Özerhan ve Yanık, 2015: 166).
- Vergi mevzuatımızda hizmetlerin stoklanmasına ilişkin izin, yalnızca yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri içindir. Bunlar dışındaki hizmet işletmelerinde hizmetler stoklanamaz ve mali tablolara dönem sonunda gider şeklinde aktarılır. Dolayısıyla VUK'da hizmetlerin stoklanabilmesine yönelik herhangi bir düzenleme yer almamaktadır (Aytulun ve Toroslu, 2014: 183). TMS 2 standardının uygulanmaya başlanmasıyla birlikte stok maliyetleri hizmet işletmeleri için de tanımlanmış, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle

ilgili hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmet üretim maliyetlerinin dönem sonunda finansal durum tablosunda stoklar arasında izlenmesi gerekli kılınmıştır (Özerhan ve Yanık, 2015: 166).

- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış, 01.01.2004'de yürürlüğe girmiştir. Satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedelinin son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemiyle tespit edilmesine imkân sağlayan uygulama; 5024 sayılı kanunun 1. maddesiyle yürürlükten kaldırıldığından dolayı VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'de LIFO yöntemi kullanılmaz, FIFO, ortalama maliyet ve gerçek parti maliyet yöntemi kullanılabilir.
- Dönem sonlarında stoklar VUK'a göre maliyet bedeli üzerinden ölçülürken, standartlara göre maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla ölçülür (Selvi ve Ercan, 2018: 57). Ancak VUK'a göre stok değerinde %10 ve fazlasında düşüş göstermesi halinde emsal bedel üzerinden ölçüm yapılmaktadır (VUK, madde: 274).
- Dönem sonu işlemleri sırasında stok değer düşüklüğü de göz önünde bulundurulmaktadır. VUK'da stok değer düşüklüğünün %10 ve daha fazla olması halinde emsal bedel üzerinden değerlendirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır (VUK, madde: 274). TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'de ise, değer düşüklüğü net gerçekleştirilebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda haizdir (Tuğay, 2013: 212-213).
- Stok maliyetlerinin belirlenmesinde düşük ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderlerinin muhasebeleştirilmesi; VUK'da stok ya da satışların maliyeti, TMS 2 standardında gider, BOBİ FRS'de ise satışların maliyeti şeklindedir.
- Stok maliyetleri; VUK'da tam maliyet yöntemi, TMS 2 standardında normal maliyet yöntemi, BOBİ FRS'de ise tam ya da normal maliyet yöntemi kullanılarak belirlenmektedir.

Literatür Taraması

Muhasebe ve finansal raporlama standartları üzerine literatürde çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar genel çerçevede incelendiğinde, yapılan çalışmaların büyük bir kısmının BOBİ FRS ile TMS/TFRS setlerinin ana hatlarıyla karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıkların tespit edilmesine yönelik olduğu görülmüştür. Ayrıca literatürde yer alan birtakım çalışmaların BOBİ FRS seti içerisindeki tek bir standardı, VUK veya tam set TMS/TFRS ile karşılaştırılarak örnek uygulamalarla incelemiş olduğu görülmüştür. Bunlara ek olarak standartların işletmelere getireceği faydalar, hâlihazırda muhasebe uygulamalarına getireceği değişiklikler, işletmelerin uygulama sürecinde karşı karşıya kalabilecekleri güçlüklerin belirlenmesine dönük çalışmalar ile meslek mensupları ve muhasebe

eğitimcilerinin bakış açıları ve fikirlerini inceleyen çalışmaların da yapıldığı görülmüştür. Stoklar; bir işletmenin varlık kalemleri arasında oldukça mühim yer tutan, işletmenin finansal durumu ile kâr/zarar durumunu etkileyen önemli kalemler arasında yer almaktadır. Özellikle üretim işletmelerinde üretim faaliyetinin kesintisiz ve düzgün gerçekleştirilmesi açısından stok kalemleri önem taşımaktadır. Bu çalışmanın stokların VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'nin birlikte değerlendirilerek aralarındaki farklılıkların daha iyi anlaşılması hususunda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışmanın konusunu oluşturan VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'deki stoklara dair hükümlerin değişik perspektiflerden ele alındığı bazı çalışmalar Çizelge 2'de özetlenmiştir.

Uygulama

Araştırmada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemi olup, bu yöntemin yanı sıra mülakat ve gözlem yöntemlerinden de yararlanılmıştır. Araştırma yapılan işletmede yetkili kişilerle yüz yüze görüşme sonucunda, bilanço, gelir tablosu, üretim gider bilgilerinin yanı sıra TMS 2 standardı için gerekli olan stokların tahmini tamamlanma giderleri, stokların vadesi, stokların tahmini satış fiyatı, stoklar içinde yer alan kur farkları ile borçlanma maliyetleri ve stokların tahmini satış giderleri ile ilgili bilgiler elde edilmiştir. Uygulama Sivas ilinde faaliyet gösteren vergi mevzuatı gereklerini uygulayan bir kam mili üretim işletmesinde gerçekleştirilmiştir. İşletmede talaşlı imalat, döküm ve medikal üretim fabrikaları olmak üzere 3 ana üretim birimi bulunmaktadır. Araştırmada bu üretim birimlerinden talaşlı imalat fabrikası seçilmiştir.

Talaşlı İmalat Fabrikasında yaklaşık 2500 farklı kam mili çeşidi üretilmektedir. Mamul kam mili üretimi ortalama olarak aylık 150.000 adettir. Bu fabrika; Isıl İşlem, Torna, Freze, Taşlama bölümlerinden meydana gelmektedir. Üretim fabrikasında Dökümden ve Çelikten Kam Mili İşleme ile Montajlı Kam Mili Üretimi olmak üzere 3 farklı üretim metodu kullanılmaktadır. Boyutsal kam mili işleme kapasitesi çelikten işleme yönteminde 100 mm-3000 mm arası, dökümden işleme yönteminde ise 100 mm-1000 mm arasında değişiklik göstermektedir. Bu fabrikanın Isıl İşlem Bölümünde ise kam millerinin sementasyon ve indüksiyon işlemleriyle sertleştirme işlemlerinin yanında kam millerine kaplama işlemleri de gerçekleştirilmektedir. İşletmede görevli yetkili kişilerle yapılan görüşmeler doğrultusunda talaşlı imalat fabrikasında kam mili üretiminde kullanılan parça sayısının fazla olduğu anlaşılmış ve ana parçalar esas alınarak çalışmaya karar verilmiştir. Söz konusu ana parçalar: Pik Kam Mili ve Çelik Kam Milidir.

Stoklar İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması

238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği (B) bendine göre; emtianın alınarak stoklara dâhil olduğu tarihe dek ortaya çıkan kur farkları maliyete eklenecek, stokta kalan emtiaya ilişkin sonradan oluşan kur farkları ise, ilişkili oldukları yıllarda maliyete eklenecek ya da gider yazılacaktır.

Stokların aktifleştirilmesinden önce ve sonra ortaya çıkan kredi faizleri ihtiyari olarak stok maliyetine dahil edilebileceği gibi finansman gideri olarak da dikkate alınabilir (Selvi ve Ercan, 2018: 50).

TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'ye göre stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri ortaya çıktığı dönemde kâr ya da zarara yansıtılmasına rağmen standartların her ikisi de borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil olma koşulları bakımından farklılık göstermektedir. BOBİ FRS'de üretilmesi normal koşullarda bir yıldan fazla zaman alan stoklara dair katlanılan maliyetlerin, stoklar satışa hazırlanıncaya dek stok maliyetinin içinde dikkate alınacağı hükmü TMS 2 standardında özellikli varlık niteliği taşıyan stoklar için geçerlidir. BOBİ FRS'de üretilmesi normal koşullarda bir yıldan az zaman alan stoklar ile TMS 2 standardında özellikli varlık niteliğindeki stoklar haricindeki stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri gider olarak dikkate alınmaktadır.

İlk Madde ve Malzemeler İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması

Uygulama yapılan işletmeden alınan bilgiler doğrultusunda ilk madde ve malzemeler dışındaki stok kalemlerinde kur farkı ve borçlanma maliyeti bulunmadığı bilgisi elde edilmiştir. Dolayısıyla stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri ayrıştırılırken ilk madde ve malzeme kalemi dikkate alınmıştır. İlk madde ve malzemelerin maliyetinden kur farkı ve borçlanma maliyeti düşüldükten sonra elde edilen net maliyetleri Çizelge 3'te gösterilmiştir.

Çizelgeye bakıldığında, Pik Hammaddesinin maliyetinde 151.832,06 TL'lik, Çelik Hammaddesinin maliyetinde 126.163,98 TL'lik, İşletme Malzemesinin maliyetinde ise 57.926,93 TL'lik kur farkı olduğu görülmektedir. Pik Hammaddesi, Çelik Hammaddesi ve İşletme Malzemesi maliyetinde borçlanma maliyeti yer almamaktadır. BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, pik hammaddesi, çelik hammaddesi ve işletme malzemesi maliyetinde bulunan kur farklarının ilk madde ve malzemenin maliyetinden çıkartılıp, finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, ilk madde ve malzemenin maliyetinde yer alan kur farklarının ayrıştırılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	335.922,97
150 İLK MADDE VE MALZEME	335.922,97
150.01. Pik Hammaddesi	151.832,06
150.02. Çelik Hammaddesi	126.163,98
150.03. İşletme Malzemesi	57.926,93

Kayıttan da anlaşılacağı üzere, ilk madde ve malzemelerin maliyetinde yer alan 335.922,97 TL'lik kur farkı finansman gideri olarak kaydedilmiştir. BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre yapılan kayıt, işletmenin finansal durum tablosundaki stoklarını 335.922,97 TL azaltır. Bu farklar kapsamlı gelir tablosunda finansman giderleri grubuna kaydedildiğinden dolayı dönem net kârını da aynı tutarda azaltır.

Çizelge 1. VUK, TMS 2 Standardı ve BOBİ FRS Arasındaki Farklılıklar

Table 1. Differences among TPL, TAS 2 Standard and LME FRS

Karşılaştırma Konusu	VUK	TMS 2 Standardı	BOBİ FRS
Vade Farkı Giderlerinin İzlenmesi	Vade farkı ayrımı yapılmayarak bu farkın tamamı stokun maliyetine eklenir.	Bu farklar stok maliyetine yüklenmeyip, finansman gideri olarak dikkate alınır. Borçlanma Maliyeti Standardına göre özellikli varlık (Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, paragraf 5)). Niteliğinde stoklar için ise katlanılan vade farkları borçlanma maliyeti olarak stok maliyetine dâhil edilir.	Vade farkının ayrıştırılması için bir yıldan uzun vadeli alım olması gerekir.
Borçlanma Maliyetleri	Herhangi bir ayırım yoktur.	Oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılırken özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine eklenir.	Oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılırken üretilmesi normal koşullarda bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stokun maliyetine dâhil edilir.
Hizmet Maliyetlerinin İzlenmesi	Mali tablolara dönem sonunda gider şeklinde aktarılır.	Verilen hizmetle ilişkili hasılatın finansal tablolara gelir şeklinde aktarılmadığı hallerde ilgili giderler stoklarda izlenir.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Kullanılabilecek Stok Değerleme Yöntemi	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti, ortalama maliyet ve İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti, ortalama maliyet ve FIFO yöntemleri kullanılabilir.
Stok Değeri Ölçümü	Maliyet bedelinden ölçülür.	Maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülür.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Değer Düşüklüğünün Tespiti	Maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük göstermesi durumunda değer düşüklüğü mevcuttur.	Değer düşüklüğü net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin altında olması durumunda haizdir.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Düşük Kapasite ya da Atıl Kapasite Nedeniyle Dağıtılmayan Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	Stok ya da Satışların Maliyeti	Gider	Satışların Maliyeti
Değer Düşüklüğünün İptali	Değer düşüklüğüne bağlı olarak satış sırasında ayrılan karşılığın tamamı iptal edilir.	Stokun değerdeki artışa bağlı olarak iptal edilebilir. Ancak, yeniden değerlendirilen tutar, stok maliyetini aşamaz.	TMS 2 standardı ile uyumludur.
Maliyetlendirme Yaklaşımı	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.	Normal maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanır ve maliyete eklenmeyen kısım dönem gideri olarak kayıt edilir.	Tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemi uygulanır.

Kaynak: (Demireller, 2013: 144; Gücenme Gençoğlu, 2017: 12; Kaya, 2018: 275-276; Öztürk, 2017: 144-145; Selvi ve Ercan, 2018: 49-50)

Çizelge 2. Literatür Özeti

Table 2. Literature Review

Yazar (Yıl)	Çalışmanın Özeti
Demir (2020)	Vergi mizanından BOBİ FRS'ye dönüşümün amaçlandığı çalışmada; vergi mizanından yola çıkılarak BOBİ FRS'ye dönüşüm kayıtlarının nasıl gerçekleştirileceği ve sonrasında mali tabloların oluşturulmasına ilişkin bütünsel uygulama örneği geliştirilmiştir. Çalışma sonucunda, vergi beyannamelerinin hazırlanma aşamasında ek çalışmaya ihtiyaç duyulmayacağı, diğer taraftan bağımsız denetime tabi BOBİ FRS gereğince mali tablolarının vergi mizanı çıkarılmasının ardından işletme muhasebecilerinin, bağımsız denetçilerinin, yöneticilerinin koordinasyonu ile uygulamadaki şekilde ek verilerin elde edilmesiyle hazırlanabileceği tespit edilmiştir.
Elagöz ve Özcan (2020)	Bu çalışmada ülkemizde uygulamada olan MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, bu aktifleştirmenin bilançolarda izlenmesi ve aktifleştirilme durumlarına ilişkin örneklere değinilerek, uygulamadaki bu düzenlemelerin borçlanma maliyetleri ile ilgili muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda; TMS 23 ile BOBİ FRS'deki borçlanma maliyetlerinin dönem gideri veya birtakım şartların oluşması durumdan aktife alınması hususlarında, MSUGT'deki düzenlemelerden değişiklikler içerdiği ifade edilmiştir. Ayrıca, MSUGT ile TMS/TFRS ve BOBİ FRS maddi duran varlıklar ve stoklar açısından kıyaslandığında; her üçünde de stoklara ve maddi duran varlıklara dair yatırımlarda oluşan borçlanma maliyetlerinin yatırım süresi boyunca kesinlikle aktifleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Fakat MSUGT gereğince, yatırım tamamlandıktan sonra oluşan borçlanma maliyetlerinin doğrudan oluştukları dönemde gider yazılması ya da aktife alınması konusunda firmalara seçimlik hak verilirken, diğer iki düzenleme dâhilinde dönem gideri yazılmasının mecbur kıldığı vurgulanmıştır.
Demir (2019)	Stokların BOBİ FRS ve TMS 2 kapsamında ele alındığı çalışmada, her iki standart arasında vade farkları bakımından belirgin farklılıklar olduğu belirtilmiştir. Stokların vadeli olarak satın alınması durumunda, TMS 2 gereğince döneme ait finansman giderleri stok maliyetine eklenmezken, BOBİ FRS kapsamında bir yıla kadar finansman giderleri maliyete eklenebilmektedir. Çalışmada etkin faizin ayrıştırılması ve kayda alınmasına ilişkin uygulamaya değinilerek, hem alıcı hem de satıcı işletme açısından muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda, TMS 2 standardında, vade farklarının maliyet bedelinden etkin faiz yöntemine göre ayrıştırma yoluna gidildiğinden ötürü peşin değer üzerinden kayıt altına alınmaktayken, BOBİ FRS standardı için stokların bir yıla kadar vade farkı dâhil tutar üzerinden aktife alındığı vurgulanmıştır.
Fidan (2019)	VUK, TFRS ve BOBİ FRS çerçevesinde stok değer düşüklüğü tanımı yapılmış, değeri düşen stokların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, değer düşüklüğü ayırma koşulları, örnek uygulamalarla ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Çalışma sonucunda stokların dönem sonlarındaki piyasa değerinin veya net gerçekleşebilir değerinin ya da emsal bedelinin tarihi maliyet bedelinden düşük olması durumunda VUK, TFRS ile BOBİ FRS arasında birtakım farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen farklılıklar şunlardır: - Stokların değerlendirme ölçüsü, - Stok değer düşüklüğü ayrılabilme koşulları, - Değer düşüklüğü zararının giderleştirilmesi, muhasebeleştirilmesiyle mali tablolarda sunumu, - Ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edilebilme durumları, - Karşılık gider iptal kaydının muhasebeleştirilmesi ve ilk madde ve malzeme için stok değer düşüklüğü karşılık gideri ayrılıp ayrılamayacağıdır.
Yalçın (2019)	Stokların varlıklar arasına alınmaları, raporlama dönemlerinde değerlemeleri ve ölçümleri, değer düşüklükleri, aktiften çıkarılmaları, muhasebeleştirilmeleri, finansal tablolarda açıklama ve sunumları konularının TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT/VUK açısından ele alınarak, belirtilen durumlar arasındaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Ayrıca bu uygulamalar kapsamında işlemlerin uyumlaştırılması da örneklerle ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda stok maliyetlerinin belirlenmesi, stokların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi hususlarında farklılıklar olduğu belirlenmiştir.
Kısakürek ve Elden Ürgüp (2018)	TMS 2 ile VUK'un maliyetle olan ilişkisini kıyaslamak ve aralarındaki farklılıkları göstermek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada; vagon üretim işletmesinde örnek uygulamaya yer verilmiştir. Çalışma sonucunda TMS 2 standardının uygulanmasıyla işletmenin mamul maliyet rakamlarının büyük ölçüde değişiklik gösterdiği vurgulanmıştır.
Doğan (2018)	BOBİ FRS'nin hazırlanması, gerekçeleri ve genel özelliklerinin ele alındığı bu çalışmada BOBİ FRS'nin hazırlanma gerekçeleri; MSUGT'nin yetersiz kalması, Avrupa Birliği müktesebatı ve TMS-TFRS'nin maliyetli olması şeklinde ifade edilmiştir. Çalışmada ayrıca BOBİ FRS bölümleri ile TMS-TFRS karşılaştırmasına da yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda BOBİ FRS'nin yayımlanmasıyla birlikte uluslararası standartlarla ve AB müktesebatı ile uyumlu kaliteli bir finansal raporlamanın sağlanması açısından önemli bir adım atıldığı vurgulanmıştır.

Çizelge 2. Literatür Özeti

Table 2. Literature Review

Yazar (Yıl)	Çalışmanın Özeti
Gökçen, Öztürk ve Güleç (2018)	<p>TFRS ile BOBİ FRS setlerindeki farklılıkların açıklanmasının yanı sıra bunların finansal raporlar üzerindeki etkisinin tartışıldığı çalışmada, TFRS setleri ile BOBİ FRS’de belirlenmiş değişikliklerin mali raporlardaki yansımaları örneklerle açıklanmıştır. TMS 2 standardı ile BOBİ FRS’deki finansal raporları etkileyecek ana farklılıklar şunlardır:</p> <ul style="list-style-type: none"> - İlgili FRS’de stok alımlarına dair vade farkları sadece bir yılı geçtiğinde ayrıştırılmaktayken, TMS 2 standardında böyle bir süre belirtilmemiştir. - İlgili FRS’de stok maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden de yararlanılabilmekteyken TMS 2 standardında normal maliyet yöntemi benimsenmiştir.
Gençoğlu (2017)	<p>BOBİ FRS ile TMS/TFRS’nin başlıca konularda kıyaslandığı ve aralarındaki farkların ortaya konulduğu çalışmada, BOBİ FRS’nin TMS 2 standardı ile genel olarak uyumlu olmakla birlikte birtakım farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılıklar şöyle sıralanabilir: BOBİ FRS kapsamında alımların vadeli olmasında bir yıl ya da daha kısa vadeli ödeme ile alımı gerçekleştirilen stokların, vade farkı ayrıştırılmazken stoklar standardında böyle bir süre belirtilmemiştir. Stoklar standardında normal maliyet yöntemi tavsiye edilmesine rağmen BOBİ FRS’de tam maliyet yönteminden de yararlanılacağı belirtilmiştir. BOBİ FRS’de hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyetine ilişkin hükümler TMS 2 standardı ile uyumludur. Ancak TMS 2 standardında bilançoda <i>“tamamlanmış hizmet maliyetleri”</i> ile <i>“tamamlanmamış hizmet maliyetleri”</i> adlı stok kalemlerinin bulunması tavsiye edilmekteyken, ilgili FRS’de ve bilançoda söz konusu kalemler bulunmamaktadır.</p>
Gökçen ve Öztürk (2017)	<p>Normal ve tam maliyet yöntemleri BOBİ FRS ile TFRS kapsamında değerlendirilmiştir. TFRS ve BOBİ FRS’deki tam ve normal maliyet yöntemlerine ilişkin düzenlemeler örnek bir uygulama ile ele alınmıştır. BOBİ FRS’de yer alan <i>“düşük kapasite veya atıl kapasiteden dolayı dağıtılamayan genel üretim giderlerinin, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilmesi gerekir”</i> hükmü işletmeler hakkında sofistike sonuçların raporlamasına neden olmasından dolayı bunları kullanacak tarafların yanlış kararlar almasına yol açacağı örnek uygulama ile açıklanmıştır. Çalışma sonucunda bu yanıltıcı durumun, dağıtılamayan sabit genel üretim giderlerinin Kâr veya Zarar Tablosunda <i>“Satışların Maliyeti”</i> kalemi yerine Esas Faaliyet Karı/Zararı bölümünde <i>“Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler”</i> kaleminde raporlanması ile önlenebileceği ifade edilmiştir.</p>
Başkan (2017)	<p>Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ile TMS 2 arasındaki farklılıkların tespiti, avantaj ve dezavantajlarının değerlendirilerek TDMS’deki Stoklar hesap grubu ile TMS 2 standardının uygulama alanı ve kullanımı açıklanmıştır. Çalışma sonucunda TDMS ve TMS 2 standardı arasında kur farkının stok maliyetine eklenmemesi, hizmet maliyeti, kredi faizinden kaynaklanan fark, maliyet yöntemleri, vade farkı, oluşan farkın giderleştirilmesi, stokların değerlemesi ile değer düşüklüğü yönünden farklılıklar olduğu saptanmıştır.</p>
Bozdemir (2016)	<p>Bu çalışmada, hastane işletmelerinde muhasebe standartları kapsamında üretim süreci tamamlanmamış olan hizmetlerin stoklanması için <i>“740 Hizmet Üretim Maliyeti”</i> kaleminin yerine diğer hizmet üretim maliyeti kalemlerinden faydalanılarak gereken kayıtların yapılmasına ilişkin birtakım tavsiyeler sunulmaktadır. Çalışma sonucunda hizmet üretimi tamamlanmamış maliyetlerin <i>“154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri”</i> kaleminde, hizmet üretimi tamamlanarak hasılat aşamasındaki hizmet üretim maliyetlerinin <i>“155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri”</i> kaleminde takip edilmesi, hizmetlerin tamamlanıp hasılatla dönüşmesi halindeyse 155 nolu hesabın <i>“622 Satılan Hizmet Maliyeti”</i> kalemine yansıtılarak giderleştirilmesi gerektiği, maliyet çeşitlerinin muhasebe kaydının yapılmasında ise 740 nolu hesap yerine <i>“710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri”</i>, <i>“720 Direkt İşçilik Giderleri”</i> ve <i>“730 Genel Hizmet Üretim Giderleri”</i> kalemlerinin kullanılarak bu kalemlerin ilişkili stok kalemiyle kapatılması önerilmiştir.</p>
Tuğay (2013)	<p>Bu çalışmada, TMS 2 standardı ve vergi uygulamaları bakımından stok değer düşüklüğü ve değer düşüklüğünün iptali değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda, stoklarda meydana gelen değer düşüklüğünün VUK’a göre emsal bedel, standarda göre ise net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra TMS 2 standardı ve VUK’a göre yapılan değerlemeler neticesinde ortaya çıkan farklılıklar ile bu farklılıkların ticari ve mali kâr üzerine etkisi değerlendirilmiştir.</p>

Stoklar İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması

VUK’a göre, vade süresi dikkate alınmaksızın, vade farkı ayrımı yapılmadan vade farkının tamamının stokun maliyetine eklenmesi gerekmektedir (Selvi ve Ercan, 2018: 49).

TMS 2 standardına göre, stokların satın alınmasında peşin (bugünkü) değer dikkate alınması gerektiğinden dolayı stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının

ayrıştırılması gerekmektedir. TMS 2 standardına göre, stoklar içinde yer alan vade farklarının döneme ait olanları finansman giderleri olarak, sonraki dönemlere ait olan vade farkları ise ertelenmiş vade farkı gideri olarak dikkate alınmalıdır. Muhasebe kayıtları finansal raporlama standardına uygun hesap planı kullanılarak

gerçekleştirileceği için sonraki dönemlere ait olan vade farkları "328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri" hesabında izlenecektir. Söz konusu vade farkları satılan mamuller maliyetinden düşülebileceği gibi stokların maliyetinden de düşülebilmektedir. Uygulamada vade farkları satılan mamuller maliyetinden düşülmüştür.

BOBİ FRS'ye göre; stokların ilk kayda alınmasında bir yıla kadarki vadeli alışlarda bugünkü değer hesaplanmaz. Böylece toplamdaki vade farkı (faiz) anaparadan ayırt edilmeksizin alınan malın maliyetine eklenir. Bir yıldan uzun vadeli ödemeyle alınan stoklarsa, peşin fiyat üzerinden ölçülür ve bu stokların, vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemi çerçevesinde hesap edilerek, faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilir (Selvi ve Ercan, 2018: 49; Gücenme Gençoğlu, 2017: 12). Bu bilgilerden hareketle, TMS 2'de bir yıldan uzun ya da kısa şeklinde ayırımın söz konusu olmadığı görülmektedir.

Senetsiz Borçlar (Satıcılar) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması

Stok maliyetlerinde yer alan vade farkları ayrıştırılırken işletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin borçları dikkate alınmış olup, işletmenin senetli borcu (borç senetleri) olmadığından dolayı senetsiz borçlar (satıcılar) ele alınarak hesaplamalar gerçekleştirilmiştir. Senetsiz borçlar içindeki vade farklarının tespitinde emsal faiz oranı kullanılmaktadır. TMS 2 standardına göre, ilgili mal ve hizmeti nakit satış değerine indirgeyen emsal faiz oranı %20 olarak dikkate alınmıştır (Emsal faiz oranı; politika faiz oranı, yıllık enflasyon ve sektör kârlılığı ortalaması alınarak hesaplanmıştır).

Hammadde Satıcılarına olan senetsiz borcun vadesi 30 gündür. Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 4.345,94 TL'lik tutarı finansman gideri olarak kaydedilecektir. Bu kayıt sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 4.345,94 TL'lik azalma olacaktır. Sonraki dönemlere ait olan vade farkı olmadığından dolayı ertelenmiş vade farkı giderleri hesabına herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.345,94
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	4.345,94

İşletme Malzemesi Satıcılarına olan senetsiz borcun bugünkü değeri

$$= 14.117.866,73 / (1 + 0,20)^{45/365}$$

$$= 13.804.099,55 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 14.117.866,73 - 13.804.099,55$$

$$= 313.767,18 \text{ TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 313.767,18 / 45$$

$$= 6.972,60 \text{ TL}$$

İlgili döneme düşen vade farkı

$$= 313.767 \text{ TL } (45 \times 6.972,60)$$

Çizelge 3. İlk Madde ve Malzemelerin Net Maliyeti

Table 3. Net Costs of Raw Materials and Supplies

İlk Madde ve Malzemeler	Maliyet	Aktifleştirmeden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları	Borçlanma Maliyeti	Net Maliyet
Pik Hammaddesi	7.786.398,93	151.832,06	---	7.634.566,87
Çelik Hammaddesi	4.880.371,82	126.163,98	---	4.754.207,84
İşletme Malzemesi	21.697.172,01	57.926,93	---	21.639.245,08
Toplam	34.363.942,76	335.922,97	---	34.028.019,79

Çizelge 4. Ticari Borçların Tutarları ve Vadeleri

Table 4. Amounts and Maturities of Commercial Debts

Satıcılar	Kayıt Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Hammadde Satıcıları	15.09.2019	30 gün	107 gün	---	292.156,44
İşletme Malzemesi Satıcıları	02.05.2019	45 gün	243 gün	---	14.117.866,73
Hizmet Alımları Satıcıları	20.12.2019	30 gün	12 gün	(30-12) = 18	605.435,78
Toplam					15.015.458,95

Çizelge 5. İlk Madde ve Malzemelerin Düzeltilmiş Maliyetleri, Net Gerçekleşebilir Değeri ve Değer Düşüklüğü

Table 5. Adjusted Costs, Net Realizable Value and Impairment of Raw Materials and Supplies

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri	Net gerçekleşebilir değer	Değer Düşüklüğü
Pik Hammaddesi	7.634.566,87	8.000.000	1.000.000	6.500.000	500.000	7.134.566,87
Çelik Hammaddesi	4.754.207,84	4.750.000	500.000	3.500.000	750.000	4.004.207,84
İşletme Malzemesi	21.639.245,08	23.000.000	1.750.000	17.500.000	3.750.000	17.889.245,08
Toplam	34.363.942,76	35.750.000	3.250.000	27.500.000	5.000.000	29.028.019,79

Çizelge 6. Mamullerin Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değeri ve Değer Düşüklüğü

Table 6. Costs, Net Realizable Value and Impairment of Products

Mamuller	Maliyet	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri	Net gerçekleşebilir değer	Değer Düşüklüğü
Pik Mamulü	16.246.040,76	17.500.000	750.000	14.250.000	2.500.000	13.746.040,76
Çelik Mamulü	12.413.279,98	15.000.000	500.000	11.500.000	3.000.000	9.413.279,98
Toplam	28.659.320,74	32.500.000	1.250.000	25.750.000	5.500.000	23.159.320,74

Çizelge 7. Yarı Mamullerin Maliyeti, Net Gerçekleşebilir Değeri ve Değer Düşüklüğü

Table 7. Costs, Net Realizable Value and Impairment of Semi-Products

Yarı Mamuller	Maliyeti	Tahmini satış tutarı	Tahmini satış gideri	Tahmini Tamamlanma gideri	Net gerçekleşebilir değer	Değer Düşüklüğü
Pik Yarı Mamulü	1.442.390,70	2.000.000	200.000	1.500.000	300.000	1.142.390,7
Çelik Yarı Mamulü	1.545.551,69	2.100.000	300.000	1.750.000	50.000	1.495.551,69
Toplam	2.987.942,39	4.100.000	500.000	3.250.000	350.000	2.637.942,39

Çizelge 8. Değer Düşüklüğünün Finansal Tablo Kalemlerine Etkileri

Table 8. The Effect of Impairment on Financial Statement Items

Kalemler	Tutar	Artış	Azalış	Değişim
Satışların Maliyeti	172.139.913,87	54.825.282,92	-	226.965.196,80
Brüt Satış Kârı	72.205.428,30	-	54.825.282,92	17.380.145,38
Stoklar	68.905.919,33	-	54.825.282,92	14.080.636,41
Aktif Toplamı	257.446.815,46	-	54.825.282,92	202.621.532,50

Çizelge 9. Tam Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti Tablosu

Table 9. Statement of Cost of Goods Sold According to Full Cost Method

Satışların Maliyeti	01.01-31.12.2019
Satılan Mamul Maliyeti	168.959.749 TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	514.966,71 TL
Satılan Hizmet Maliyeti	-
Diğer Satışların Maliyeti	3.860.917,82 TL
Satışların Maliyeti	173.335.633,50 TL

Çizelge 10. Normal Maliyet Yöntemine Göre Satışların Maliyeti Tablosu

Table 10. Statement of Cost of Goods Sold According to Normal Cost Method

Satışların Maliyeti	01.01-31.12.2019
Satılan Mamul Maliyeti	168.949.610,30 TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	514.966,71 TL
Satılan Hizmet Maliyeti	-
Diğer Satışların Maliyeti	3.860.917,82 TL
Satışların Maliyeti	173.325.494,80 TL

Çizelge 11: Gelir Tablosu

Table 11: Income Statement

Gelir Tablosu	Tam Maliyet	Normal Maliyet
Sürdürülen Faaliyetler	01.01-31.12.2019	01.01-31.12.2019
Hasılat	228.037.222,40	228.037.222,40
Satışların Maliyeti (-)	(173.335.633,50)	(173.325.494,80)
Brüt Kâr veya Zarar	54.701.588,90	54.711.727,60

İşletme Malzemesi Satıcılarına olan senetsiz borcun vadesi 45 gündür. Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 313.767 TL'lik tutarı finansman gideri olarak kaydedilecektir. Bu kayıt sonucunda satılan mamuller

maliyeti hesabında toplam 313.767 TL'lik azalma olacaktır. Sonraki dönemlere ait olan vade farkı olmadığından dolayı ertelenmiş vade farkı giderleri hesabına herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	313.767
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	313.767

Hizmet Alımları Satıcılarına olan senetsiz borcun bugünkü değeri

$$= 605.435,78 / (1 + 0,20)^{30/365}$$

$$= 596.429,69 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 605.435,78 - 596.429,69$$

$$= 9.006,09 \text{ TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 9.006,09 / 30 \text{ gün}$$

$$= 300,203 \text{ TL}$$

İlgili döneme düşen vade farkı

$$= 3.602,436 \text{ TL} (300,203 \times 12)$$

Sonraki döneme düşen vade farkı

$$= 5.403,654 \text{ TL} (300,203 \times 18)$$

Hizmet Alımları Satıcılarına olan senetsiz borcun vadesi 30 gündür. Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 3.602,436 TL'lik tutarı finansman gideri olarak kaydedilecektir. Sonraki dönemlere ait olan vade farkı 5.403,654 TL ise ertelenmiş vade farkı giderleri hesabında izlenir. Bu kayıt sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 9.006,09 TL'lik azalma olacaktır.

TMS 2 standardına göre yapılması gereken kayıt şöyledir:

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.602,436
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	5.403,654
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	9.006,09

Stokların Değerlemesi

VUK'a göre, emtia ile ilgili asıl değerlendirme ölçüsünün maliyet bedeli olmasının yanı sıra emtianın maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsüne göre değerlendirme yapılabilmektedir (VUK, madde: 274).

Stoklar TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'ye göre, net gerçekleştirilebilir değer ve maliyet değerinden küçük olanıyla değerlendirilmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer; stokların tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma giderleri ile tahmini satış giderleri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla stokların dönem sonunda TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'ye göre değerlendirilmesinin yapılabilmesi için net gerçekleştirilebilir değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu değerlerin maliyet değerinden küçük olması halinde söz konusu stok için karşılık ayrılır. Ancak bu değer maliyet değerinden büyük ise herhangi bir işlem yapılmaz, stoklar maliyet değeriyle finansal durum tablosunda yer alır.

İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi

Kur farkları düşüldükten sonra ilk madde ve malzemelerin TMS 2 standardı ve BOBİ FRS kapsamında düzeltilmiş maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri ve değer düşüklüğü Çizelge 5'te yer almaktadır. Tahmini satış tutarı,

tahmini satış gideri ve tahmini tamamlanma gideri verileri işletme ile görüşülerek elde edilmiştir.

Pik Hammaddesinin maliyeti 7.634.566,87 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 500.000 TL olup, Pik Hammaddesinin maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için Pik Hammaddesinde 7.134.566,87 (7.634.566,87 – 500.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Çelik Hammaddesinin maliyeti 4.754.207,84 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 750.000 TL olup, Çelik Hammaddesinin maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için Çelik Hammaddesinde 4.004.207,84 (4.754.207,84 – 750.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

İşletme Malzemesi Hammaddesinin maliyeti 21.639.245,08 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 3.750.000 TL olup, İşletme Malzemesi Hammaddesinin maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için İşletme Malzemesi Hammaddesinde 17.889.245,08 (21.639.245,08 – 3.750.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

TMS 2 standardının 34. paragrafında yer alan “değer düşüklüğü karşılıklarının iptali stokların maliyetini azaltacak şekilde kaydedilir” ifadesi göz önüne alınarak değer düşüklüklerinin satışların maliyetini artıracak şekilde kapsamlı gelir tablosunda satışların maliyeti grubunda kaydedilmesi daha uygun görülmüştür. Dolayısıyla stokların üretim işletmelerinde önemli bir paya sahip olması ve finansal raporlamaya uygun hesap planı da göz önünde bulundurularak stoklarla ilgili değer düşüklüğünün “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri” hesabında izlenmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür.

TMS 2 standardı ve BOBİ FRS'ye göre, değeri düşen hammaddeler için karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir.

626 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK GİDERLERİ	29.028.019,79
626.01. Pik Hammaddesi	7.134.566,87
626.02. Çelik Hammaddesi	4.004.207,84
626.03. İşletme Malzemesi Hammaddesi	17.889.245,08
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	29.028.019,79

Mamullerin Değerlemesi

İşletmede mamuller için kur farkı ve borçlanma maliyetleri söz konusu olmadığından dolayı düzeltilmiş maliyetlere yer verilmemiştir. Mamullerin maliyeti, net gerçekleştirilebilir değeri ve değer düşüklüğü Çizelge 6'da yer almaktadır. Tahmini satış tutarı, tahmini satış gideri ve tahmini tamamlanma gideri verileri işletme ile görüşülerek elde edilmiştir.

Pik Mamulünün maliyeti 16.246.040,76 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 2.500.000 TL olup, Pik Mamulünün maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için Pik Mamulünde 13.746.040,76 (16.246.040,76 – 2.500.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Çelik Mamulünün maliyeti 12.413.279,98 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 3.000.000 TL olup, Çelik Mamulünün maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için Çelik Mamulünde 9.413.279,98 (12.413.279,98 – 3.000.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre, değeri düşen mamuller için karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

626 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK GİDERLERİ	23.159.320,74
626.04. Pik Mamulü	13.746.040,76
626.05. Çelik Mamulü	9.413.279,98
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	23.159.320,74

Yarı Mamullerin Değerlemesi

İşletmede yarı mamuller için kur farkı ve borçlanma maliyetleri söz konusu olmadığından dolayı düzeltilmiş maliyetlere yer verilmemiştir. TMS 2 standardı ve BOBİ FRS kapsamında, yarı mamullerin net gerçekleştirilebilir değeri ve değer düşüklüğü Çizelge 7’de yer almaktadır. Tahmini satış tutarı, tahmini satış gideri ve tahmini tamamlanma gideri verileri işletme ile görüşülerek elde edilmiştir.

Pik Yarı Mamulünün maliyeti 1.442.390,70 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 300.000 TL olup, Pik Yarı Mamulünün maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için Pik Yarı Mamulünde 1.142.390,7 (1.442.390,70- 300.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

Çelik Yarı Mamulünün maliyeti 1.545.551,69 TL, net gerçekleştirilebilir değeri 50.000 TL olup, Çelik Yarı Mamulünün maliyeti net gerçekleştirilebilir değeri aştığı için Çelik Yarı Mamulünde 1.495.551,69 (1.545.551,69- 50.000) TL değer düşüklüğü ortaya çıkmıştır.

TMS 2 standardı ve BOBİ FRS’ye göre, değeri düşen yarı mamuller için karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı şöyledir:

626 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK GİDERLERİ	2.637.942,39
626.06. Pik Yarı Mamulü	1.142.390,70
626.07. Çelik Yarı Mamulü	1.495.551,69
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	2.637.942,39

Stokların TMS 2 standardı ve BOBİ FRS’ye göre düzeltilmesi sonucunda 54.825.282,92 (29.028.019,79 + 23.159.320,74 + 2.637.942,39) TL değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen bu değer düşüklüğü, BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre satışların maliyetine ilave olarak kaydedilmiş olup, VUK’a göre hesaplanan brüt satış kârı ile BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre hesaplanan brüt satış kârı farklı sonuç ortaya çıkarmıştır. VUK’a göre hesaplanan brüt satış kârı, BOBİ FRS ve TMS 2 standardına göre hesaplanan brüt satış kârından daha fazla çıkmaktadır.

Bu işlemin finansal tablo kalemlerine etkileri Çizelge 8’de gösterilmektedir.

Çizelge 8’den hareketle değer düşüklüğünün finansal tablo kalemlerine etkileri şöyle özetlenebilir:

- Kapsamlı gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemi 54.825.282,92 TL’lik değer düşüklüğü kadar artarak, 172.139.913,87 TL’den 226.965.196,80 TL’ye yükselmiş, buna bağlı olarak yine kapsamlı gelir tablosunda bulunan brüt satış kârı da toplam değer düşüklüğü olan 54.825.282,92 TL kadar azalmıştır.

Dolayısıyla 72.205.428,30 TL olan brüt satış kârı 17.380.145,38 TL’ye düşmüştür.

- Finansal durum tablosunda yer alan stoklar kalemi toplam 54.825.282,92 TL’lik değer düşüklüğü kadar azalarak 68.905.919,33 TL’den 14.080.636,41 TL’ye gerilemiş, buna bağlı olarak finansal durum tablosunun aktif toplamı da 54.825.282,92 TL azalarak 257.446.815,46 TL’den 202.621.532,50 TL’ye düşmüştür.

Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri Açısından Karşılaştırma

Kapsamına göre maliyet yöntemleri tam maliyet, normal maliyet ve değişken maliyet yöntemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Büyükmirza, 2014: 238). VUK’un esas aldığı ve işletme tarafından uygulanan maliyetlendirme yöntemi tam maliyet yöntemidir. Bu yöntemde sabit maliyetler mamul maliyeti kapsamında raporlanmaktadır. TMS 2 standardı normal maliyet yöntemini temel almaktadır. Kapsamına göre maliyet sistemlerinde üretim maliyeti unsurları değişken ve sabit olarak ele alınmaktadır. Normal maliyet yönteminde mamulle ilişkili değişken maliyetlerin tamamı mamul maliyetini oluşturmaktadır. Sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına düşen kısımları mamul maliyeti içerisinde yer almaktadır. Boş kapasiteye düşen payları ise gelir tablosunda raporlanmaktadır. BOBİ FRS’de kapsamına göre maliyet yöntemlerinden tam maliyet yöntemi veya normal maliyet yöntemlerinden biri kullanılmaktadır.

İşletmede 2019 yılında 1.618.002 adet pik kam mili, 264.984 adet çelik kam mili olmak üzere toplam 1.882.986 adet kam mili üretimi yapılmıştır. İşletme 1.618.002 adet pik kam mili için 1.250.597 saat çalışmakta iken, 264.984 adet çelik kam mili için 165.126 saat çalışmıştır. Normal maliyet yönteminde birim maliyetlerin hesaplanması için çelik kam milinin üretim miktarını pik kam miline göre ifade etmek gerekmektedir. İşletme 2019 yılı içerisinde pikten kam mili üretmiş olsaydı, $1.831.639 (1.618.002 \times (1.250.597 + 165.126) / 1.250.597 = 1.831.639 \text{ adet})$ adet üretim yapacaktı. Başka bir ifadeyle; çelikten kam mili, pikten kam mili cinsinden ifade edildiğinde 213.637 $(1.831.639 - 1.618.002 = 213.637)$ adet pikten kam mili üretilmiş olacağı tespit edilmiştir. Pik kam mili üretimi çelik kam mili üretiminden fazla olduğu için çelik kam mili pik kam mili cinsinden ifade edilmiştir. Bu üretim adedi hesaplanırken kam mili için harcanan direkt işçilik saati dikkate alınmıştır. Bu kapsamda; pik kam mili ve çelik kam mili için harcanan direkt işçilik saatleri toplanıp, pik kam mili üretim adedi ile çarpıldıktan sonra pik kam mili direkt işçilik saatine bölünerek bulunmuştur.

Uygulamaya konu olan işletmenin üretim maliyetleri elde edilmiş, satışların maliyeti BOBİ FRS açısından ele alınmıştır. Normal Maliyet Yöntemi ve Tam Maliyet Yöntemi arasındaki farkın gelir tablosu üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir.

İşletmenin Üretim Giderleri

Üretim Kapasitesi	: 1.623.000 adet
Üretilen Miktar	: 1.831.639 adet

Satış Miktarı	: 1.781.712 adet
Toplam Hasılat	: 228.037.222,40 TL
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti (DİMMM) :	38.516.020,32 TL
Direkt İşçilik Maliyeti (DİM)	: 59.273.944,14 TL
Genel Üretim Maliyeti (GÜM)	: 75.896.059,08 TL
Değişken GÜM	: 62.656.228,97 TL
Sabit GÜM	: 13.239.830,11 TL

İşletmenin üretim kapasitesi 1.623.000 adettir. Dönem içinde 1.831.639 adet mamul üretilmekle birlikte toplam üretim maliyetleri 173.686.023,50 TL olarak belirlenmiştir.

Tam Maliyet Yöntemi

DİMMM	: 38.516.020,32 TL
DİM	: 59.273.944,14 TL
Değişken GÜM	: 62.656.228,97 TL
Sabit GÜM	: 13.239.830,11 TL
Toplam	: 173.686.023,50 TL
Birim Maliyet :	173.686.023,50 TL / 1.831.639 adet= 94,83 TL

Bu yöntemde mamulün maliyetine dönem içerisindeki giderlerin tamamı yüklenmektedir. Dolayısıyla birim maliyet 94,83 TL olarak belirlenmiştir.

Normal Maliyet Yöntemi

DİMMM	: 38.516.020,32 TL
DİM	: 59.273.944,14 TL
Değişken GÜM	: 62.656.228,97 TL
Sabit GÜM %99 Kapasite	: 13.107.431,81 TL
Toplam	: 173.553.625,20 TL
Birim Maliyet	: 173.553.625,20 TL / 1.831.639 adet = 94,75 TL

Bu yöntemde genel üretim giderlerinin yalnızca kapasite kullanım oranı kadar olan tutarı, değişken maliyetlerinse tamamı mamulün maliyetine eklenmektedir. Firma %99 kapasiteyle çalıştığından dolayı mamulün maliyetine yansıtılacak tutar 13.107.431,81 TL olarak belirlenmiştir. Bu tutar genel üretim giderlerinin sabit kısmının %99'udur. Bu yöntemde birim fiyat 94,75 TL şeklinde hesaplanmıştır.

Tam Maliyet Yöntemi

Satılan Mamul Maliyeti	
1.781.712 adet × 94,83 TL	= 168.959.749 TL

Normal Maliyet Yöntemi

Satılan Mamul Maliyeti	
1.781.712 adet × 94,75	= 168.817.212 TL
Sabit GÜG Kullanılmayan Kapasite Tutarı	
13.239.830,11 TL × %1 = 132.398,30	
Toplam	= 168.949.610,30 TL

Tam Maliyet Yönteminde satılan mamul maliyetinin hesaplanmasında birim fiyat ile toplam satış miktarı çarpılırken, Normal Maliyet Yönteminde bu çarpımının yanı sıra kullanılmayan kapasite oranı kadar sabit genel üretim gideri satılan mamul maliyetine ilave edilmektedir.

Tam kapasite ile faaliyet göstermeyen işletmelerde bu durum mamul maliyetini artırıcı unsur oluşturmuş olur.

Bu yöntemde satışların maliyeti 173.335.633,50 TL, toplam satılan mamul maliyeti ise 168.959.749 TL olarak belirlenmiştir.

Normal maliyet yönteminde toplam satılan mamul maliyeti 168.949.610,30 TL satışların maliyeti ise 173.325.494,80 TL olarak belirlenmiştir.

Anlaşılabileceği gibi Normal Maliyet Yönteminde üretim kapasitesinde atıl kalan kısmın Satışların Maliyetinde gösterilmesi, TMS 2 standardındaki dönüştürme maliyeti olarak kullanılan Tam Maliyet Yöntemi arasında farklılık oluşturmaktadır. Uygulamaya konu olan işletmenin maliyet yöntemi değiştirilerek Brüt Kâr/Zarar hesaplarında 10.138,70 TL'lik bir fark oluşturulmuştur.

Sonuç

Bir işletmenin varlık kalemleri içerisinde büyük önem taşıyan stokların muhasebeleştirilmesi hususunda VUK ve standartlar arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Araştırmada VUK ve ilgili standartlardaki stoklara dair hükümler karşılaştırılarak, aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar incelenmiştir. VUK, TMS 2 standardı BOBİ FRS'nin bir üretim işletmesinin finansal tablolara etkisini tespit etmek amacıyla yapılan bu çalışmada, uygulamalar arasındaki temel farklılıklar ele alınmıştır. Bu uygulamaların bir üretim işletmesinin finansal tablolarına olan etkisinin tespit edilmesinde ele alınan temel farklılıklar şu başlıklar altında toplanmıştır:

Stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılması,

Stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması,

Stokların değerlemesi,

Kapsamına göre maliyet yöntemleri.

Çalışmada, belirtilen farklılıklar ele alınarak VUK ve ilgili standartlar arasında kıyaslama yapılarak düzenlemelerdeki farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama sonucunda bulunan farklılıklar şöyle sıralanabilir:

Stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri ayrıştırması sonucu; stokların maliyeti azalarak stoklar finansal durum tablosunda daha az değerde yer almıştır. Ayrıca bu farklar kapsamlı gelir tablosunda finansman giderleri grubuna kaydedildiğinden ötürü dönem net kârını da aynı tutarda azaltmıştır.

Stokların maliyetinde yer alan vade farkları ayrıştırıldığında satılan mamul maliyetinden düşülmüştür. Buna bağlı olarak kapsamlı gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemi de azalmıştır. Dolayısıyla kapsamlı gelir tablosundaki brüt satış kârı artmıştır. Bu vade farkları da stoklardan düşüldüğü için bilançodaki stoklar grubunun değeri azalmıştır. Vade farklarından ilgili döneme ait olanları finansman gideri olarak kaydedilmiş, dolayısıyla kapsamlı gelir tablosundaki kısa vadeli borçlanma giderleri artmış, olağan kâr azalmıştır. Sonraki döneme düşen vade farkı sonraki döneme ait finansman gideri kapsamlı gelir tablosunda yer alan satılan mamuller

maliyetinden bir finansal durum tablosu kalemi olan ertelenmiş vade farkı giderleri kalemine aktarıldığından, bu tutar gelir tablosunda yer alan dönem net kârını artırmıştır.

Stoklarda meydana gelen değer düşüklükleri “626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri” hesabında izlenmiştir. Bunun sonucunda değer düşüklüğü kapsamlı gelir tablosundaki satışların maliyeti kalemini artırmış, dolayısıyla brüt satış kârını azaltmıştır. Ayrıca bu değer düşüklüğü finansal durum tablosunda yer alan stoklar kaleminin azalmasına buna bağlı olarak da aktif toplamının azalmasına yol açmıştır.

Normal maliyet yönteminde kapasite kullanım oranı kadar sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti şeklinde yansıtılmaktadır. Diğer bir ifadeyle; satışların maliyetine kullanılmayan sabit genel üretim giderleri de eklenmektedir. Tam maliyet yönteminde ise üretim sürecinde oluşan tüm giderler satışların maliyetini oluşturmaktadır. Satışların maliyeti kalemini etkileyen bu farklılıklar aynı zamanda Brüt Kâr/Zarar kalemini de değiştirmektedir. Uygulamaya konu olan ve tam maliyet yöntemini uygulayan işletmenin normal maliyet yöntemini uygulaması sonucu brüt kârında artış meydana geldiği görülmüştür.

Söz konusu bu farklılıklar, yatırımcıların ve finansal bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar alırken yanılmasına yol açabilmektedir. İşletmelere yatırım yapacak kişiler, işletmelerin finansal işleyişine ilişkin bilgiler edinerek yatırım kararlarını almaktadır. Dolayısıyla; işletme hakkında finansal veri hazırlanırken, bu verileri yatırımcıların ve ilgili finansal bilgi kullanıcılarının kullandıkları göz önünde bulundurularak verilerin güvenilir ve gerçeğe uygun şekilde hazırlanması gerekmektedir. Sonuç itibarıyla; VUK ve standartlar arasındaki farklılıkların neden olabileceği karışıklıkların yok edilmesi için muhasebenin tutarlılık kavramının dikkate alınarak bilgiler bilgi kullanıcılarına açık, yeterli ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması gerekmektedir. Vurgulanması gereken diğer bir husus ise; günümüzde standartların işletmeler için bağlayıcı nitelik taşıdığıdır. Bu kapsamda, güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tabloların oluşturulması, vergi matrahlarının doğru tespiti açısından vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki farklılıkların doğru bir şekilde öğrenilerek uygulanmasının doğru olacağı düşünülmektedir.

VUK, TMS 2 standardı ve BOBİ FRS incelendiğinde, VUK ile standartların düzenleme amaçları farklı olduğundan ötürü aralarındaki düzenlemelerin farklılık gösterdiği görülmektedir. TMS 2 standardı ve BOBİ FRS’yi incelediğimizde de standartlar arasında farklılık arz eden düzenlemeler olduğu görülmektedir. Bu farklılıklar ise her iki standardın da farklı özellikteki işletme ihtiyaçlarını gidermek için oluşturulduğundan kaynaklanmaktadır. Gerek VUK ile standartlar arasındaki uyumsuzlukların, gerekse standartların birbiri arasındaki uyumsuzlukların düzenlenmesine ilişkin çalışmalar yapılması ve bu uyumsuzlukların giderilmesi; uygulamalar arasındaki karmaşıklığın ortadan kaldırılması ve uygulamalarda

standardizasyonun sağlanması açısından önem arz etmektedir.

Extended Abstract

Globalization has revealed significant needs in the field of accounting, which is a social science, as in all other fields. In order to adapt to the conjuncture that rapidly changes due to the effects of globalization, the need has arisen to adjust the accounting rules and practices in enterprises. Therefore, it is aimed to base the accounting transactions related to inventories on a particular standard. The theme of inventories was dealt with within the scope of the provisions of the Tax Procedure Law (TPL), Turkish Accounting Standards (TAS) 2, and Chapter 6 of the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRPS LME).

The term of inventory defined in the 2nd paragraph of chapter 6 of the FRPS LME and the 6th paragraph of the TAS 2 standard is the same, and inventories are defined in both standards as the assets in the form of raw materials and materials held for sale within the scope of ordinary business activities, produced for the purpose of sale or to be used in the production process or in the provision of services.

The “TAS 2 Inventories” Standard was first published in the Official Journal dated 15.01.2005 and numbered 25701 by the Turkish Accounting Standards Board to be implemented for the accounting periods starting after 31.12.2005. The FRPS LME was entered into force by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority to cover the accounting periods starting on and after 01.01.2018. Upon the entry into force of the standards, when the standards and the provisions of the TPL are compared, it is concluded that there are certainly significant differences between them.

In this study, inventories were primarily compared in terms of the TAS 2 standard, TPL and FRPS LME, and similarities and differences between the regulations were emphasized. It was determined that the regulations are mostly compatible with each other, but there are some fundamental differences as well. It was concluded that these differences are basically related to borrowing costs and exchange differences for inventories, delay interests in inventory costs, valuation of inventories, and cost methods depending upon the scope.

According to the TAS 2 standard, exchange differences are not reflected in the inventory costs, but are recognized as financing expenses. However, in the TAS 23, exchange differences assumed for inventories within the scope of special assets are included in the inventory costs as borrowing costs. According to the TPL, exchange differences that occur until the inventories are capitalized are added to inventory costs, while the differences that occur after the inventories are capitalized can be optionally added to inventory costs or recognized as financing expenses. According to the FRPS LME, exchange differences incurred for inventories that normally take more than one year to produce are added to inventory

costs until they are ready for sale. Exchange differences incurred for inventories that take less than one year to produce are recognized as cost or income.

According to the TMS 2 standard, borrowing costs are recognized as financing expenses within the period in which they arise. They are added to the costs of inventories within the scope of special assets. According to the TPL, borrowing costs that occur before and after the inventories are capitalized can be optionally added to inventory costs or recognized as financing expenses. In terms of the FRPS LME, borrowing costs incurred for inventories that normally take more than one year to produce are added to inventory costs until they are ready for sale. Borrowing costs incurred for inventories that take less than one year to produce are recognized as costs.

According to the TAS 2 standard; delay interests are not reflected in inventory costs, but are recognized as financing expenses. According to the TAS 23, delay interests incurred for inventories within the scope of special assets are added to inventory costs as borrowing costs. According to the TPL, all interests are added to the cost of the goods without separating any interests. In terms of the FRPS LME, in order to separate the interest, there must be purchase with a maturity longer than one year. While inventories are measured at the lower cost value or net realizable value according to the TAS 2 standard and FRPS LME, they are measured over cost value according to the TPL. Inventory costs are determined by using the normal cost method in the TAS 2 standard and they are determined based on the full cost method in the TAS, and the full or normal cost method is used to determine inventory costs according to the FRPS LME.

In the study, the differences between the TAS 2 standard, TPL, and FRPS LME in terms of borrowing costs and exchange differences for inventories, delay interests in inventory costs, valuation of inventories, and cost methods depending upon the scope were taken as the basis, and the effects of these differences on the statement of financial position and comprehensive income statement items of the relevant company in the application were examined. The method chosen in the study for this purpose is the case study method, and observation and interview methods were used in addition to this method.

The differences determined as a result of the application can be listed as follows:

As a result of separating exchange differences and borrowing costs within inventories; the cost of inventories decreased and the value of inventories was lower in the statement of financial position. Besides, as these differences are recorded in the financing expenses group in the comprehensive income statement, they also reduced the net profit for the period with the same amount.

Delay interests within inventory costs were separated and deducted from the cost of goods sold. Therefore, the gross sales profit in the comprehensive income statement increased. As these delay interests are also deducted from

inventories, the value of the inventories group in the statement of financial position decreased.

Decreases in the value of the inventories are followed in the account "626 Costs of Allowance for Decrease in Value of Inventories". As a result, the decrease in value caused an increase in the item of cost of sales in the comprehensive income statement, thus reducing the gross sales profit. Besides, this decrease in value led to a decrease in the inventory item in the statement of financial position and thus causing a decrease in the total assets.

Recording the idle part of the production capacity in the cost of sales according to the normal cost method creates a difference with the full cost method used as the conversion cost in the TAS 2. As a result of the use of the normal cost method by the company in the application, an increase will occur in its gross profit.

These differences may cause investors and financial information users to be mistaken when taking economic decisions. The individuals that will make an investment in enterprises take their investment decisions by obtaining information about the financial functioning of enterprises. Therefore, during the preparation of financial data about an enterprise, it is required to prepare the data in a reliable and accurate way by taking into consideration the fact that such data is used by investors and relevant financial information users. As a result, in order to eliminate the confusion that might be caused by the differences between the TPL and the standards, the information should be reported to information users in a clear, sufficient and accurate way by taking into consideration the term of consistency in accounting. Another key point is that today, standards are binding for enterprises. Accordingly, it is considered that it would be right to learn and implement the differences between the tax legislation and the standards in terms of preparing reliable and true financial statements and determining the tax bases accurately.

Bilgi

#Bu çalışma, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında 2021 yılında yazılan "VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS açısından stok maliyetlerinin karşılaştırılması: Bir uygulama" isimli doktora tezinden türetilmiştir.

Acknowledgement

#This study is derived from the PhD thesis with the title of "Comparisons of inventory costs in terms of TPL, TAS 2 and FRS LMSB: An implementation", at the Department of Business Administration in the Institute of Social Sciences in Sivas Cumhuriyet University in 2021.

Kaynaklar

1. Akdoğan, H. (2020). BOBİ FRS TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları. Ankara: Siyasal Kitabevi.
2. Akdoğan, N., (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri. Mali Çözüm Dergisi. 80: 101-118.
3. Aytulun, M., Toroslu M.V. (2014). TMS ve VUK Kapsamında Stoklar. 1. Baskı. İstanbul: Legal Yayıncılık.

4. Başkan, T.D. (2017). Stoklar Hesap Grubunun Maliyet Hesaplamasında Tek Düzen Hesap Grubu ve Standartlar Açısından Değerlendirilmesi. *International Journal of Social Sciences and Education Research*. 3(5): 1593-1605.
5. Büyükmirza, K. (2014). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. 19. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
6. Bozdemir, E. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*. 26(133): 13-37.
7. Demir, Ş. (2020). Vergi Mizanından BOBİ FRS'ye Dönüşüm Kayıtlarının Yapılması ve Finansal Tablolar Çıkarılmasına Dair Bütünsel Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 85: 1-24.
8. Demir, Ş. (2019). TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi. <http://openaccess.maltepe.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12415/4674/%c5%9eeref%20DEM%c4%b0R%20ICBM%202019%202.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Erişim Tarihi: 25.02.2022).
9. Demireller, A. (2013). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hükümlerin Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*. 378: 139-148.
10. Doğan, A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Hazırlanması, Gereçleri ve Genel Özellikleri. *Vergi Dünyası Dergisi*. 446: 37-52.
11. Elagöz, İ., Özcan, S. (2020). Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 85: 77-90.
12. Fidan, M.M. (2019). Stok Değer Düşüklüğü: Vergi Usul Kanunu – Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı Karşılaştırması. *Vergi Dünyası Dergisi*. 456: 53-66.
13. Gökçen, G., Öztürk, E. (2017). Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinin UFRS (TFRS) ve BOBİ FRS'deki Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2(2): 105-114.
14. Gökçen G., Öztürk, E., Güleç, Ö.F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 3(2): 437-457.
15. Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 76: 1-24.
16. Karacan, S., Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11(56): 799-813.
17. Karataş Aracı, Ö.N., Bekçi, İ. (2019). MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12(3): 857-884.
18. Kaya, H.P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(2): 262-285.
19. Kısakürek, M.M., Elden Ürgüp, S. (2018). TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu'nun Maliyet Açısından İlişkinin Karşılaştırılması ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*. 19: 247-256.
20. Koç Yalkın, Y., Demir, V., Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi. *Mali Çözüm Dergisi*. 76: 291-307.
21. Özbek, C.Y., Badem, C.A. (2020). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağının Kâr veya Zarar Tablosu Hesapları Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 22 (MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı), 271-291.
22. Özerhan, Y., Yanık, S. (2015). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Güncelleştirilmiş 3. Baskı. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
23. 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.
24. Sevilengül, O. (2016). Genel Muhasebe, 18. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
25. Selvi, Y., Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında "Stoklar". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. 16(59): 47-57.
26. Şenel, S.A., Arslan, Ö. (2020). Türkiye'de Muhasebe Mesleğine Yön Veren Standartlar. Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
27. Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 13(26): 207-230.
28. Yalçın, S. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Stoklar: Muhasebeleştirme, Değerleme, Sunum ve Açıklamalar. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 60: 202-222.
29. Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 18: 180-192.
30. Zor, İ., Korga, S. (2020). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Kazanç Yönetimi Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 86: 1-24.
31. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 27.05.2020)
32. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planında (Taslak) Hesaplar, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.12.2020)
33. TMS/TFRS 2019Seti, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 08.10.2019)
34. TMS/TFRS 2020 Seti, <https://www.kgk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01.01.2020)
35. 213 Nolu Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 20.12.2019)
36. 238 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22218 No ve 02/03/1995 Tarihli Resmî Gazete.