

ARAŞTIRMA MAKALESİ

VUK, TMS VE BOBİ FRS'DE STOKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI VE HAZIR GİYİM SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA¹

COMPARISON OF INVENTORY REPORTING IN TPL, TAS AND FRS FOR LMES AND AN APPLICATION IN THE READY-MADE CLOTHING COMPANY

Selçuk BOŞDURMAZ*

ÖZ

İşletmelerin satmak, tüketmek veya üretmek amacıyla beklettiği varlıklarına stok denir. Hammadde, yarı mamul, mamul, ticari mal, ambalaj malzemesi vb. kalemler stokları oluşturur. İşletmeler finansal tablolarını oluştururken stoklarını nasıl raporlayacaklarını Türkiye Muhasebe Standardı 2, Vergi Usul Kanunu ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'ndan öğrenmektedir. Fakat bu üç bilgi kaynağının yönlendirmeleri nedeniyle finansal tablolarda farklılık yaşanmaktadır. Çalışmanın amacı, stoklara ilişkin hükümleri Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'na (BOBİ FRS) göre karşılaştırma yaparak aralarındaki benzer ve farklı durumları saptamaktır. Bu üç usulde stokların karşılaştırılmalı incelemesi bir hazır giyim firmasının muhasebe verileri üzerinden uygulamalı olarak yapılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Stoklar, Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2), Vergi Usul Kanunu (VUK), Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).

ABSTRACT

The assets that enterprises hold to sell, consume or produce are called inventory. Raw materials, semi-finished products, finished goods, commercial goods, packaging materials, etc. items make up inventories. Firms prepare

* Bu çalışma Selçuk BOŞDURMAZ'ın İstanbul Aydın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde yazdığı "VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS'de Stokların Karşılaştırılması ve Hazır Giyim Sektöründe Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

** SMMM, İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi, selcukbosdurmaz@stu.aydin.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0059-8244>

their financial statements and report their inventories according to the Turkish Accounting Standards 2 (TAS 2), the Tax Procedure Law (TPL) and the Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMEs). However, due to the guidance of these three regulations, there is a difference in the financial statements. The purpose of this study is to compare the provisions regarding TAS 2, TPL and FRS for LMEs. The comparative analysis of the reporting of inventories was made practically over the accounting data of a ready-made clothing company and the results were evaluated.

Keywords: Inventories, the Turkish Accounting Standards 2 (TAS 2), the Tax Procedure Law (TPL), the Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMEs)

1.GİRİŞ

Stoklar, işletmelerin düzeni için tesiri büyük hesap gruplarıdır. Stokların maliyetleri ve muhasebeleştirilmesine ilişkin usuller dikkatle takip edilmelidir. İşletmelerin titizlikle bu süreçleri yönetmesi muhasebenin maliyet esası, tutarlılık ve tam açıklama kavramları gereği elzemdir. Finansal tablolarını gerçeğe uygun yapmak isteyen bir işletme, türüne göre Vergi Usul Kanunu (VUK), Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS) ilkelerine uymakla mükelleftir. Fakat bu üçü arasında yöntem farklılıkları olması nedeniyle ayrı ayrı uygulandıklarında finansal tablolarda uyumsuzluklar görülmektedir. Öyle ki bu durumun nedenlerinden biride kullanılan maliyet yöntemleridir. Vergi Usul Kanunu tam maliyet yöntemi kullanırken Türkiye Muhasebe Standardı normal maliyet yöntemi kullanmaktadır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ise hem tam hem de normal maliyet yöntemini kullanmaktadır. Tam maliyete ve normal maliyete göre hazırlanan gelir tablosu arasında fark oluşmaktadır. Keza bunun gibi başka uyumsuzluklar da vardır. Mevcut farklılıklara hakim olmak finansal tabloların tutarlılığı ve vergi matrahının doğruluğu için önemlidir. Çalışmada stokların VUK, TMS-2 ve BOBİ FRS ilişkisi incelenmiş ve bir hazır giyim firmasının üç ayrı gelir tablosu üzerinden bu farklılıklar uygulamalı olarak mukayese edilmiştir.

2.STOKLARIN TANIMI VE SINIFLANDIRILMASI

Stoklar, işletmenin bir yıldan daha kısa süre içinde nakde çevirebilmeyi planladığı varlıkları kapsar. Bu varlıklar satmak, tüketmek ve üretmek suretiyle elde tutulabilir. Bir üretim sürecinde stokların temel görevi arz ve talebi dengeleyerek üretimin ve dağıtımın en verimli bir şekilde yapılmasına olanak sağlamaktır (Ayanoğlu, 2005, s.113). Bu nedenle stokların muhasebeleştirilmesi işletmeler açısından son derece önemli bir etkiye sahiptir. İşletmelerin stok yönetimi karlarını etkileyebilir. Hem kar elde etmek hem de uzun ömürlü bir işletme olabilmek için stok yönetiminin büyük bir dikkatle yapılması mecburidir.

Tek düzen hesap planına göre stoklar yedi hesaba ayrılmaktadır. Bunlar:

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller-Üretim
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabıdır.

29 No'lu hesap grubunda bulunmasına rağmen stok hesabı olarak çalışan üç hesap daha vardır ve bunlar (Tuğrul, 2011):

- 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
- 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabıdır.

2.1. TMS-2 Kapsamında Stoklar

TMS-2 ye göre stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak için elde tutulan veya aynı amaçla üretilmekte olan mamul, yarı mamul, direkt ilk madde ve malzeme şeklindeki cari varlıklardır. Standart kapsamına giren işletmelerin stoklarıyla ilgili muhasebe uygulamalarını, stok maliyetlerinin işletme finansal tablolarında görülebilmesi için gerekli maliyet yöntemlerini, değer düşüklüğü vb. konuları açıklar (TMS 2, paragraf.2).

“TMS 2 Stoklar” Standardı işletmelerin, 31 Aralık 2005'ten sonra başlayan dönemde uygulamaları suretiyle 15 Ocak 2005'te Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Fakat ilerleyen zamanda Uluslararası

Finansal Raporlama Standartlarına koordine olması nedeniyle standart yeni tebliğler ile revize edilmiştir. Yayımlanan Resmi Gazetelerin tarih ve numaraları şu şekildedir:

1. Tarih: 11 Nisan 2006, sayı no:26136, sıra no:38
2. Tarih: 13 Ağustos 2008, sayı no:26966, sıra no:78
3. Tarih: 28 Kasım 2008, sayı no:27068, sıra no:123
4. Tarih: 08 Ocak 2009, sayı no:27104, sıra no:131
5. Tarih: 27 Nisan 2010, sayı no:27564, sıra no:179
6. Tarih: 20 Mart 2011, sayı no:27880, sıra no:211
7. Tarih: 30 Aralık 2012, sayı no:28513, sıra no:5
8. Tarih: 16 Aralık 2017, sayı no:30272, sıra no:63 (Mükerrer)
9. Tarih: 19 Aralık 2017, sayı no:30275, sıra no:95 (Mükerrer) (TMS 2, 2021).

TMS’de stokun maliyetine katılmayan dönemde gider olarak kaydedilen bazı giderler mevcuttur. Bunlar normalden fazla fire, işçilik ve dönüştürme giderleri, mecburi olmayan depolama maliyetleri, stoklara son haline gelene kadar katkısı olmamış genel yönetim giderleri ve satış maliyetleridir (TMS 2, 2021).

2.2. BOBİ FRS Kapsamında Stoklar

BOBİ FRS’ye göre stoklar; olağan iş akışı içinde satılmak için elde tutulan veya aynı amaçla üretilmekte olan mamul, yarı mamul, direkt ilk madde ve malzeme şeklindeki varlıklardır (BOBİ FRS, paragraf 6.2). Burada varlıkların tanımı ile ilgili TMS’den ayrılan bir yer yoktur. Yani BOBİ FRS’nin kapsamına giren varlıklar da mamuller, yarı mamuller ve ilk madde malzemelerdir. Standartın amacı kapsamına giren işletmelerin stok kayıtlarının alınıp maliyetlerinin belirlenerek değer düşüklüğü yaşanması veya hasılat elde edilmesi durumunda bu maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği konularına açıklık kazandırmaktır.

BOBİ FRS (Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı), 28 Temmuz 2017 Cumartesi günü 30138 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış olup, 26 Ağustos 2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan karar kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını nasıl hazırlayacaklarına açıklık getirmek üzere tebliğ edilmiştir. Standart hem BOBİ FRS hem de TFRS uygulamakta olan işletmelerin iki yıl boyunca uyguladığı standardı devam ettirmesini zorunlu kılmıştır. Bu güncelleme Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasının yanında Uluslararası Muhasebe Standartlarına ve Uluslararası Finansal Raporlama

standartlarına da uyumludur. Bir işletmenin finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre düzenleyebilmesi için tebliğde belirtilen; aktif toplamının 75 milyon Türk Lirası veya fazlası, yıllık net satış hasılatı 150 milyon Türk Lirası veya fazlası, ortalama personel sayısı 250 kişi ve fazlası şartlarından en az ikisini sağlamış olması yeterlidir. Tarımsal faaliyet bölümündeki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve finansal araç niteliğindeki stoklar BOBİ FRS'nin kapsamı dışında bırakılmıştır.

BOBİ FRS'de stokun maliyetine katılmayan dönemde gider olarak kaydedilen bazı giderler mevcuttur. Bunlar normalden fazla fire, işçilik ve dönüştürme giderleri, mecburi olmayan depolama maliyetleri, stoklara son haline gelene kadar katkısı olmamış genel yönetim giderleri ve satış maliyetleridir (BOBİ FRS'nin uygulanması, 2021).

2.3. VUK Kapsamında Stoklar

Ülkemizde muhasebe uygulamalarının temelini Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu oluşturmaktadır. Fakat bu iki kanununda yetersiz kalması nedeniyle bazı komisyon ve kurumlar muhasebe uygulamalarımızı dönem dönem revize etmiştir. Kanunda stokların kapsamına ticari mal, mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme gibi TMS 2 ve BOBİ FRS'ye zıtlık teşkil etmeyen varlıklar girmektedir. Bunun yanında bir ürünün stok sayılabilmesi için üretiminin tamamlanmasına veya üretime girmiş olmasına da gerek yoktur. Kanun kapsamından anlaşılacağı üzere üretimi tamamlanmamış yarı mamuller ve üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler stok olarak görülür. VUK'a göre stokun maliyet bedeli direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşur. Bu giderlere hâkim olmak stokun maliyet bedelini doğru belirlemeyi ve doğru finansal tablo hazırlamayı sağlar. Bu şekilde hazırlanmış olan mali tablolar işletmelerin vergi matrahlarında hata olmasının önüne geçerek devlete karşı yükümlülüklerini düzgünce yerine getirebilmelerinde yardımcı olur. Ülkemizde vergi kanunlarının ağır müeyyideleri olması nedeniyle muhasebe anlayışı vergi odaklı olmuştur.

3. DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

TMS 2, BOBİ FRS ve VUK'ta değerlendirme yapılırken maliyet bedeli ve net gerçekleştirilebilir değer kavramları karşımıza çıkar. TMS 2 ve BOBİ FRS'de stok net gerçekleştirilebilir değer ve maliyet bedelinin düşük olanı ile değerlendirilirken

VUK'ta durum farklıdır. VUK'ta değerlendirme tanımı, 258. Maddede 'vergi matrahının gerçeğe uygun hesaplanması' şeklinde yapılmıştır (VUK, md. 258). 261. Maddede ise değerlemeden, “ *iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır*” şeklinde bahsedilmiştir. Bunlar:

1. Maliyet bedeli
2. Borsa rayici
3. Tasarruf değeri
4. Mukayyet değer
5. İtibari değer
6. Vergi değeri
7. Rayiç bedel
8. Emsal bedeli ve ücreti şeklindedir (Akin, Kurşunel, 2014, s.311-330).

Kanun değerlemenin usule uygun olması için gerekli hususları belirlemiş ve işletmelere duruma göre tercih hakkı sunmuştur. Stokların unsurlarının aktif hale gelmesi ve parasal değerlerinin belirlenmesi için değerlendirme yapılması gerekmektedir. Stok değeri olması gereken değerden yüksek veya düşük belirlendiğinde öncelikle satışların maliyetini sonra da dönem net karını etkileyecektir (Yapan, 2012,s. 62). VUK 274. Maddede ise stokların değerlemesi ile ilgili olarak değerlemenin maliyet bedeli ile yapılması gerektiği ifade edilmiştir (VUK, md. 274).

TMS 2, VUK ve BOBİ FRS de stoklar için uygulanan değerlendirme yöntemleri; gerçek parti maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet ve FIFO yöntemi olmak üzere üç tanedir. Hepsinde bu üç yöntem kullanılıyor olsa da finansal tablolarda farklılık oluşmaktadır. Bu farklılıklara neden olan kavram net gerçekleşebilir değer kavramıdır. Malın maliyet değerinin muhasebeleştirilmesi TMS 2 ve BOBİ FRS de aynı şekilde gerçekleşirken VUK'da farklı şekilde gerçekleşmektedir.

Net Gerçekleşebilir Değer: Olağan iş akışı içinde stokun tahmini satış fiyatından, tahmini maliyetlerin çıkarılması ile geriye kalan değere net gerçekleşebilir değer denir (TMS 2, paragraf 7). Kısacası stokun satışından elde etmeyi planladığı arındırılmış tahmini tutardır. TMS2'de ve BOBİ FRS'de stokların maliyetleri net gerçekleşebilir değere irca edilir fakat VUK'ta bu kavram kullanılmaz. BOBİ FRS'ye göre malın tutarının net gerçekleşebilir değerden yüksek olması durumunda değer düşüklüğünden söz edilir ve takibi satışların maliyeti hesabında yapılır. TMS 2'ye göre maliyet ve net gerçekleşebilir kavramı ilişkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

- Maliyet değeri > Net Gerçekleşebilir Değer ise stok, düşük olanla yani Net Gerçekleşebilir Değer ile kaydedilir ve aradaki fark kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

- Maliyet değeri < Net Gerçekleşebilir Değer ise stok, düşük olanla yani maliyet bedeliyle kaydedilir. Fakat bu durum işletmenin kar elde ettiğini göstermez (Ayrıl, 2016, s.60).

Gerçeğe Uygun Değer: Olağan iş akışı içinde bir satış ya da devir işlemi ödenen tutardır. Stoklarda bir süre sonra değer düşüklüğü yaşandığında gerçeğe uygun değer değişikliğe uğrayabilir (TMS 2, paragraf 7)

Gerçek Parti Maliyet: Bu yöntemde üretime yollanacak olan direkt ilk madde ve malzemeler hangi partiden alındıysa ona göre üretime yüklenir ve varlığın maliyeti özel olarak hesaplanır.

FIFO: Diğer bir adına ‘ilk giren ilk çıkar’ diyebileceğimiz bu yöntemde üretime gidecek veya satışa gidecek olan malların stoklara ilk gelen yani ilk alınmış mallardan oluşması beklenmektedir. Kısaca mallar stoklara giriş sırasına göre çıkmalıdır.

Ortalama Ağırlıklı Maliyet: Malın miktarının büyük ölçüde önemli olduğu maliyet yöntemidir. Bu yöntemde dönem başında ve dönem içinde alınan varlıkların maliyetlerinin ortalamalarının alınması ile hesaplanır (Ayrıl, 2016, s.54-57).

4. MALİYET YÖNTEMLERİ

Bir ürünün maliyetini hesaplayabilmek için üç unsura ihtiyacımız vardır. Bunlar; direkt işçilik, direkt ilk madde malzeme ve genel üretim giderleridir. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik gideri için herhangi bir istisna yer almazken genel üretim giderleri TMS 2 de sabit ve değişken genel üretim giderleri olmak üzere iki bölümde yer almıştır. Bu durum TMS 2 ve VUK arasındaki en büyük farklardan birini oluşturmaktadır. Stok birim maliyetleri hesaplanırken birinde hem sabit hem değişken dahil edilirken diğerinde değişken dahil edilmemektedir. Maliyet yöntemleri kapsamına, zamanına ve üretime tekniğine göre üç gruptadır. Kapsamına göre beş çeşit maliyet yöntemi vardır (Ayrıl, 2016, s.34).

- Tam Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Asal Maliyet Yöntemi
- Süper Değişken Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi: Değişken sabit ayrımı yapılmaksızın tüm maliyetlerin üretilen mamulün veya hizmetin tutarına eklenebildiği maliyet yöntemidir. Yöntem savunucularının sabit değişken ayrımı yapma gereği duymamasının nedeni işletmenin tüm giderlere zaten üretim için katlandığını düşünmeleridir. Yöntem üretim unsurlarında ayrım yapmadığı için uygulamada kolaylık sağlar fakat işletme kapasitenin altında çalıştığında maliyetlerin yanlış hesaplanmasına neden olur. Bu sorun finansal tabloları da etkiler ve işletmelere yanlış analizler yaptırır. Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS bu yöntemi kullanır.

Değişken Maliyet Yöntemi: Mamulün üretim maliyetlerine yalnızca ilk madde malzeme, değişken genel üretim ve direkt işçilik giderlerini yani değişken maliyetleri dahil eder. Tam maliyet yönteminin aksine sabit maliyeti üretim maliyetlerine eklemek yerine doğrudan dönem gideri olarak kabul eder ve aynı dönemde giderleştirir. İşletmelere uygularken zorluk çıkaracak olsa da kısa dönem kar hesaplamalarının gerçeğe yakın olması bu yöntem için olumlu bir özelliktir. VUK, TMS2 ve BOBİ FRS bu yöntemi kullanmaz.

Normal Maliyet Yöntemi: Mamulün üretim maliyetlerine ilk madde malzeme, değişken genel üretim, direkt işçilik giderleri ve sabit üretim giderlerinin kapasite kullanım oranı kadarlık kısmı dahil edilir. BOBİ FRS, kapasite kullanım oranına dahil olmayan sabit üretim giderlerini doğrudan dönem gideri olarak kabul eder. Burada önemli olan işletmenin o üretim giderinden ne kadar faydalanmış olduğudur. Yöntemin dezavantajı ise uygulanması zor ve külfetli olmasıdır. TMS 2 ve BOBİ FRS bu yöntemi kullanır.

Asal Maliyet Yöntemi: Mamulün üretim maliyetlerine yalnızca direkt ilk madde malzeme gideri ve direkt işçilik gideri katılır. Uygulanılan en eski maliyet yöntemlerinden biridir. Günümüzde pek kullanılmamaktadır.

Süper Değişken Maliyet Yöntemi: Üretilen mamullerin maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri yüklenmektedir. Genel üretim giderleri ve direkt işçilik giderleri doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Kolayca uygulanabilir bir yöntem olması ve iş yoğunluğunu azaltması işletmelere zaman kazandırmaktadır.

Saptama zamanına göre maliyet yöntemleri üç gruptur.

- Fiili Maliyet: Stokun maliyeti dönemde gerçekleşmiş giderler ile hesaplanır.
- Tahmini Maliyet: Stokun maliyeti önceki dönemlerden kalma veriler ile önden hesaplanır.

- Standart Maliyet: Stokun maliyeti önceki dönemlerden kalma verilerin üstünde analizler ve çalışmalar yapılarak bilimsel bir yolla bulunur. (Öztürk, 2017, s.146).

Üretim tekniğine göre maliyet yöntemleri üç gruptur.

- Sipariş Maliyet Yöntemi: Sipariş bazlı üretimlerin maliyet hesaplamasını yapan yöntemdir.

- Safha Maliyet Yöntemi: Aynı tip üretilen ürünlerin maliyet safha halinde maliyetlerinin hesaplandığı yöntemdir.

- Karma Maliyet Yöntemi: Bir bölümü üretilip geri kalanının üretimine sipariş bazlı devam edilen stokların maliyetlerinin hesaplandığı yöntemdir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri kalemi bütün yöntemlerde mevcuttur. Çünkü hizmet ve mamul özünde bu gideri barındırır. Görüldüğü gibi maliyet hesaplamasında diğer kalemler değişkenlik gösterebilir (Badem & Özbek, 2013, s.68). Stokların maliyetini üç ana unsur oluşturur (TMS 2, paragraf 10-18).

- Satın Alma Maliyeti: Satın alınan fiyat, ithalat vergileri, nakliye maliyetleri, ticari iskontolar, indirimler, mamul ilk madde malzeme ile ilgili diğer maliyetler vb.

- Dönüştürme maliyeti: Ürün mamule dönüştürülürken oluşan sabit ve değişken genel üretim giderleri, direkt işçilik giderleri vb.

- Diğer Maliyetler: Sadece stokları ilgilendiren diğer maliyetler.

5. TMS 2, VUK VE BOBİ FRS KAPSAMINDA STOKLAR

Stokların TMS 2, VUK ve BOBİ FRS’de ele alınışları arasında mevcut olan farkların işletmeler tarafından iyi bilinmesi gerekmektedir. Stoklar muhasebeleştirilirken, VUK’ta Net gerçekleştirilebilir değer kavramı kullanılmadığı için direkt olarak stok maliyet tutarı ile muhasebe kayıtları yapılır. Fakat TMS 2 (TMS 2, paragraf 28) ve BOBİ FRS’de (BOBİ FRS, 6.4) Net gerçekleştirilebilir değer kavramı mevcuttur ve bu nedenle yapılması gereken stok muhasebe kaydı, maliyet tutarı ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı esas alınarak yapılır. Stokların muhasebeleştirilmesinde net gerçekleştirilebilir değer ifadesi TMS 2 ve BOBİ FRS’yi VUK’tan ayıran bir özellik olmuştur.

Stokların vadeli ödeme şartıyla satın alınmış olduğu durumda VUK, vade farkını stokun maliyet bedeli içinde izlerken, TMS 2 faiz gideri olarak muhasebeleştirir. Bu kısım TMS2’de şöyle yer almaktadır. “Bir işletme

stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.” Fakat ‘özellikli varlıklar’ söz konusu olduğunda ikisi de stokun maliyet bedeli içinde izlemeyi tercih eder (TMS 2, paragraf 18). BOBİ FRS’de vade farkının faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi için satın alınan stokun vade süresinin bir yıldan daha fazla olması şartı aranmaktadır. Vade bir yıl ve daha az ise farkı ayrıştırılmaz. Vade farklı için uygulanan usul kur farkı içinde geçerlidir (BOBİ FRS, paragraf 6-8)

BOBİ FRS’de stok dönüştürme maliyetleri hesaplanırken sabit ve değişken genel üretim giderleri dahil edilir. Fakat faaliyet gideri dönüştürme maliyetine yansıtılmaz. Eğer tam maliyet yöntemi kullanılırsa çalışmayan kısımların sabit genel üretim giderleri dahil edilmediği gibi satışların maliyeti hesabında gösterilir. Normal maliyet yöntemi kullanılırsa sabit genel üretim giderleri dönüşüm maliyetlerine dahil edilebilir. Burada fiili üretim düzeyinin normal üretim kapasitesine yakın olmasına dikkat edilmelidir. Değişken genel üretim giderleri ise fiili kullanım oranına bağlı olarak üretim maliyetlerine dağıtılır (BOBİ FRS, paragraf 6.13). TMS 2’yi buradan ayıran fark, sadece normal maliyet yöntemi kullanması ve düşük kapasite nedeniyle dağıtılamayan üretim giderlerinin satışların maliyeti olarak değil gider olarak gösterilmesidir (TMS 2, paragraf 13).

BOBİ FRS’de stokların borçlanma maliyeti ortaya çıktıkları dönem içinde kar veya zarar olarak kaydedilir. Ancak stok bir yıldan uzun süre boyunca yarı mamul halinde ise yani üretimi devam ediyorsa o halde ürün mamul haline gelene kadar borçlanma maliyeti stokun kendisine eklenir (BOBİ FRS, paragraf 6-9). TMS 2 burada farklı olarak üretimi bir yıldan uzun süren mamullerin yalnızca TMS 23’te nitelendirildiği üzere özellikli varlıklara uygulanmasını kabul eder.

Değişen piyasa şartları nedeniyle stoklarda değer düşüklüğü yaşanabileceği için muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği VUK, BOBİ FRS ve TMS 2’ye göre her dönem stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığı kontrol edilir ve yeniden bir raporlama yapılır. Değer düşüklüğü yaşanan durumun nedenlerinin önemini kaybetmesi veya net gerçekleşebilir değer in öncekine göre daha fazla çıkması şartıyla önceki raporlama döneminde ayrılmış olan karşılık yeni raporlamada iptal edilebilir (Kaya, 2018, s.262-285). Yapılan işlem üçü içinde geçerlidir. VUK için, stokun satış bedeli maliyet bedelinin

%10 altına düşüyse değer düşüklüğü vardır ve bu durum karşılık giderinde raporlanır (Ayrıl, 2016, s.66). TMS 2 için Net Gerçekleşebilir Değer stokun maliyetinden küçük ise değer düşüklüğü söz konusudur ve karşılık giderinde takip edilir (TMS 2, paragraf 28). BOBİ FRS’de ise Net Gerçekleşebilir Değer maliyet bedelinden küçük ise değer düşüklüğü vardır ve satışların maliyetinde raporlanır (BOBİ FRS, paragraf 6.22). İkisinde de stok değer düşüklüğü yaşanması için koşul Net Gerçekleşebilir Değerin küçük olmasıdır fakat uygulanan çözüm farklıdır. VUK ise bu ikisinden tamamen farklı olup koşul olarak %10’luk bir kıstas ister.

TMS 2 hizmet maliyetlerinin finansal tablolarda gider olarak gösterilmeden önce gelir olarak yansıtılması gerektiği vurgulanmıştır. Çünkü hizmet maliyetleri yarı mamul olarak tanımlanmaktadır ve yarı mamuller hesabı borçlandırılarak, mamuller hesabı ise alacaklandırılarak kapatılır. TMS 2 bu durumu düzenlemek amacıyla hizmet maliyetini (mamul olma durumuna göre) tamamlanmış ve tamamlanmamış olarak ayrı hesaplarda inceler (Ayrıl, 2016, s.17). VUK ve BOBİ FRS’de böyle bir takip şekli yoktur.

TMS 2, BOBİ FRS ve VUK iki ayrı maliyet yöntemini tercih eder. VUK yalnızca tam maliyet yöntemini kullanırken, TMS 2 de yalnızca normal maliyet yöntemini kullanır. Fakat BOBİ FRS hem tam hem de normal maliyet yöntemini kullanabilir ve normal maliyet yöntemi kullandığında ortaya çıkan kapasite sapmalarını satışların maliyeti hesabında takip eder. TMS 2 kullandığı maliyet yöntemi kaynaklı hesaplanan kapasite sapmalarını dönem gideri olarak takip eder. Fakat tam manada hangi gider hesabında takip edileceği bilgisi verilmemiştir. VUK zaten tam maliyet yöntemini kullanır ve bu yöntemde kapasite sapması ile ilgilenilmez. Normal maliyet yöntemi işletmelerin maliyetlerinin daha az çıkmasına neden olduğu için daha avantajlıdır (Lazol, 2008, s.123).

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS stok değerlendirme yöntemlerinden gerçek parti maliyet, FIFO ve ortalama ağırlıklı maliyet yöntemlerini tercih eder. Bu üç değerlendirme yöntemi hepsinde de kullanılır ve üçünün ortak özelliği sayılabilir.

Tablo1. Ortak Özelliklerine Göre VUK, TMS2, BOBİ FRS Karşılaştırılması

ÖZELLİK	YERİ
Net Gerçekleşebilir Değer Tanımı	TMS2, BOBİ FRS
Özellikli Varlıkların Vade Ve Kur Farklarının Takibi	VUK, TMS 2
Hizmet Maliyetlerinin Takibi	VUK, BOBİ FRS
Stok Değerleme Yöntemleri	VUK, BOBİ FRS, TMS 2
Değer Düşüklüğü Koşulu	TMS 2, BOBİ FRS

6. TMS-2, VUK VE BOBİ FRS DE STOKLARIN BİR UYGULAMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI

THESA Mağazacılık Tekstil San. Tic. A.Ş., sipariş usulü çalışan bir hazır giyim firmasıdır. Dönemde üretim kapasitesi 225.000 adet olan firma, 210.000 Adet Kot Pantolon siparişi almış, üretmiş ve birim fiyatı 108 TL den 200.000 adedinin satışını yapmış 10.000 adedi ise satamamıştır.

1. Kısım

Verilen bilgiler doğrultusunda firmanın tam maliyet yöntemine göre hesaplanacak olan üretim maliyeti şöyle olacaktır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	: 12.970.821,59 TL
Direkt İşçilik Giderleri	: 2.371.171,67 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	: 3.344.436,69 TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	: 636.093,87 TL
Toplam Üretim Maliyetleri	: 19.322.523,82 TL

Tam maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan mamulün birim maliyeti VUK ve BOBİ FRS'de geçerlidir. Firmanın normal maliyet yöntemine göre hesaplanacak olan üretim maliyeti şöyle olacaktır.

Kapasite Farkı	: 225.000 Adet - 210.000 Adet =
15.000 Adet	
Kapasite Kullanım Oranı	: %93,3
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	: 12.970.821,59 TL
Direkt İşçilik Giderleri	: 2.371.171,67 TL
Değişken Genel Üretim Giderleri	: 3.344.436,69 TL
Sabit Genel Üretim Giderleri	: 636.093,87 TL x %93,3 =
593.666,41 TL	
Toplam Üretim Maliyetleri	: 19.280.096,36 TL

Tablo2. VUK, TMS 2 Ve BOBİ FRS'Ye Göre Üretilen Mamulün Birim Maliyeti

	VUK'a Göre Maliyetler	TMS 2'ye Göre Maliyetler	BOBİ FRS'ye Göre Maliyetler
Üretilen Mamulün Maliyeti (Birim)	92,0120 TL	91,8100 TL	91,8100 TL
Üretilen Mamulün Maliyeti	19.322.523,82 TL	19.280.096,36 TL	19.280.096,36 TL

Normal maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan mamulün birim maliyeti TMS 2 ve BOBİ FRS'de geçerlidir. Burada hesaplanmış olan iki birim maliyetinde BOBİ FRS'de geçerli olacağı vurgusu yapılmıştır çünkü BOBİ FRS'de iki maliyet yönteminin de kullanılmasına müsaade edilmektedir. Fakat çalışmanın geri kalanında işletmenin BOBİ FRS uygulaması durumunda normal maliyet yöntemi kullandığı baz alınacaktır.

Hesaplanan verilerde işletmenin almış olduğu siparişe kapasitesinin %93'ünü kullandığı görülmektedir. 225.000 adet üretim kapasitesi olduğu halde 210.000 adet sipariş verildiği için 15.000 adet kapasite atıl kalmıştır. İşletmenin bu kapasiteyi maliyetlendirmek suretiyle finansal tablolarında raporlaması gerekmektedir.

Âtıl Kapasite SGÜG Maliyeti: 636.093,087 TL – 593.666,41 TL = 42.427,46 TL

Bazı işletmeler boş kapasite maliyetlerinden korunmak için karlarını düşürmek suretiyle ucuza mamul veya hizmet sağlayıp daha çok sipariş alabilmeyi hedeflemektedir. Zira boş kapasite maliyeti işletme için yüküdür. Çünkü bu işletme için dönemde 42.427,46 TL'lik bir kısım sırf çalıştırılmadığı için işletmeye gider olmuştur. VUK'ta boş kapasite maliyeti hesaplanmaz

çünkü tam maliyet yöntemi kullanıldığı için yöntem gereği fiili üretimin normal kapasiteden düşük olup olmadığı ile ilgilenilmez. Böyle bir durumda kapasite sapma oranlarından söz etmek yersiz olacağı gibi sabit üretim maliyetlerinin de bu orandan etkilenmesi mümkün değildir. Dolayısıyla sabit üretim giderleri direkt olarak mamulün maliyetine eklenebilir. Tablo 2 'de VUK'a göre hesaplanan birim maliyetlere bakıldığında sabit genel üretim giderine sapma oranının isabet etmediği görülmektedir. TMS 2'de ve BOBİ FRS'de VUK'tan farklı olarak atıl kapasite maliyeti hesaplanır çünkü normal maliyet yöntemi kullanıldığı için yöntem gereği fiili üretim ile normal kapasitenin arasındaki fark oranında üretim yapılmadığı düşünülür. THESA işletmesi yaklaşık olarak %7 oranında kullanılmayan kapasiteye sahiptir. Fiili üretimin işletme kapasitesinden düşük olmasıyla ortaya çıkan 15.000 adet kapasite farkı dönemde gider olarak kaydedilir. Tablo 2'de TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre hesaplanan birim üretim maliyetinin VUK'a göre daha düşük olduğu görülmektedir. Bunun nedeni fiili kullanımın kapasiteden az olmasıdır. Öte yandan 210.000 adet olarak üretimi yapılan mamullerin hepsinin satışı sağlanamamış ve 10.000 adet mamul işletmenin deposunda kalmıştır. Depoda kalan mamullerin maliyetleri tam maliyet yöntemine göre 920.123,82 TL olarak hesaplanırken normal maliyet yöntemine göre 918.496,36 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin VUK'a göre gelir tablosu hazırlanmadan önce gerekli olan Yurt İçi Satışlar ve Satılan Mamuller Maliyeti kalemleri, verilen bilgiler doğrultusunda aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

600 Yurt İçi Satışlar: $200.000 \text{ TL} \times 108 \text{ TL} = 21.600.000,00 \text{ TL}$

620 Satılan Mamuller Maliyeti: $200.000 \text{ TL} \times 92,0120 \text{ TL} = 18.402.400,00 \text{ TL}$

Tablo 3. Firmanın VUK'a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

		VUK
A	BRÜT SATIŞLAR	22.196.103,05
	600 Yurtiçi Satışlar	21.600.000,00
	601 Yurtdışı Satışlar	
	602 Diğer Gelirler	596.103,05
B NET	SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)	38.108,47
		22.157.994,58
C	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	18.402.400,00
	620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)	18.402.400,00
BRÜT	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.755.594,58
D	FAALİYET GİDERLERİ	2.666.906,63
	630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	-
	631 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)	1.262.103,05
	632 Genel Yönetim Giderleri (-)	1.404.803,58
E	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	1.088.687,95
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	95.172,19
F	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	94.060,76
G	FİNANSMAN GİDERLERİ	-
	660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-
	OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	1.089.799,38
İ	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	3.060,56
	OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	1.049,14
J	680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	
	689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	1.049,14
K	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.091.810,80
	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜK. KARŞ.(-)	240.198,38
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	851.612,42

VUK 'a göre yapılan hesaplamalar ile düzenlenen gelir tablosunda işletme dönemi içinde başka satış yapmadığı için Yurt İçi Satışları 21.600.000,00 TL, Satılan Mamul Maliyeti ise 18.402.400,00 TL olarak hesaplanır. Bu veriler doğrultusunda yine VUK'a **göre işletmenin Dönem Net Karı Veya Zararı** 851.612,42 TL bulunmuş olur. Tabloda 680 Çalışmayan Kısım Gider Ve

Zararlar kısmı boştur çünkü VUK kapasite farkı ile ilgilenmediği için atıl kapasite maliyetine yer verilmemiş bu giderler satılan mamuller maliyeti kalemine dahil edilmiştir.

İşletmenin TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre gelir tablosu hazırlanmadan önce gerekli olan Yurt İçi Satışlar ve Satılan Mamuller Maliyeti kalemleri, verilen bilgiler doğrultusunda aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

600 Yurt İçi Satışlar: $200.000 \text{ TL} \times 108 \text{ TL} = 21.600.000,00 \text{ TL}$

620 Satılan Mamuller Maliyeti: $200.000 \text{ TL} \times 91,8100 \text{ TL} = 18.361.600,00 \text{ TL}$

Tablo 4. Firmanın TMS 2'ye ve BOBİ FRS'ye Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

		TMS 2
		BOBİ FRS
A	BRÜT SATIŞLAR	22.196.103,05
	600 Yurtiçi Satışlar	21.600.000,00
	601 Yurtdışı Satışlar	
	602 Diğer Gelirler	596.103,05
B	SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)	38.108,47
NET		22.157.994,58
C	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	18.361.600,00
	620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)	18.361.600,00
BRÜT	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.796.394,58
D	FAALİYET GİDERLERİ	2.666.906,63
	630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)	-
	631 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)	1.262.103,05
	632 Genel Yönetim Giderleri (-)	1.404.803,58
E	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	1.129.487,95
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	95.172,19
F	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	94.060,76
G	FİNANSMAN GİDERLERİ	-
	660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-
	OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	1.130.599,38
İ	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	3.060,56
	OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	43.476,60
J	680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	42.427,46
	689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	1.049,14
K	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.090.183,34
	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜK. KARŞ.(-)	240.198,38
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	849.984,96

TMS 2 ve BOBİ FRS'ye göre yapılan hesaplamalar ile düzenlenen gelir tablosunda işletme dönem içinde başka satış yapmadığı için Yurt İçi Satışları 21.600.000,00 TL, Satılan Mamuller Maliyetleri ise 18.361.600,00 TL olarak hesaplanır. Bu veriler doğrultusunda yine TMS 2 ve BOBİ FRS'ye **göre işletmenin Dönem Net Karı Veya Zararı** 849.984,96 TL bulunmuş olur.

Elde edilen bulgulara bakıldığında TMS 2 ve BOBİ FRS'ye **göre hesaplanan satılan mamuller maliyeti kaleminin VUK'a göre hesaplanandan daha düşük olduğu görülmektedir çünkü VUK'ta mamulün üretim maliyeti TMS 2 ve BOBİ FRS'den daha yüksek hesaplanmıştır.** Bu durumun nedeni TMS 2 ve BOBİ FRS'de kapasite sapmalarının dikkate alınmasıdır. Satılan mamulleri muhasebeleştirirken ve finansal tablolara aktarırken VUK usullerinin kullanılması maliyetleri yüksek göstermektedir. Öte yandan bu durum karlılık analizlerini de etkilemiştir. TMS 2 ve BOBİ FRS açısından işletme brüt kar/zarar durumu 3.796.394,58 TL olarak ifade edilirken VUK açısından 3.755.594,58 TL olarak ifade edilir. VUK'a göre hazırlanan gelir tablosunda brüt kar zarar daha düşük çıkmaktadır. Bu farklılığın kaynağı satışların maliyeti hesabıdır ve elbette Brüt Kar/Zarar rakamları arasındaki fark işletmenin Dönem Net Kar/Zarar rakamlarına kadar gider. VUK'a **göre düzenlenen gelir tablosunda işletme Dönem Net Karı Veya Zararı** 851.612,42 TL iken TMS 2 ve BOBİ FRS'ye **göre hesaplanan gelir tablosunda Dönem Net Karı Veya Zararı** 849.984,96 TL şeklindedir. Burada dönem net karının TMS 2 ve BOBİ FRS'ye **göre daha düşük çıkmış olmasının nedeni 680 numaralı Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabıdır. TMS 2 ve BOBİ FRS'de mamulün tutarına isabet etmeyen atıl kısım, 680 numaralı Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına gider olarak kaydedilir.**

İki gelir tablosunda da gördüğümüz üzere işletmenin Finansman Gideri mevcut değildir. Yani THESA işletmesi vadeli stok alımı yapmamıştır. Bu durumda vade farkı tablolar için farklılık oluşturmaz.

2. Kısım

İşletme dönem sonunda elinde kalan stokları TMS 2 ve BOBİ FRS için **Net Gerçekleşebilir Değer Yönetimi**'ni, VUK için maliyet bedelini kullanarak değerlemeye tabi tutmuştur. Değerleme sonunda stoklarda 1.145,22.TL stok değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Bu durumda VUK, BOBİ FRS ve TMS 2 için gelir tablomuz aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 5. Değerleme Sonrası VUK, TMS 2 ve BOBİFRS'Ye Göre Gelir Tabloları

		VUK	TMS 2	BOBİFRS
A	BRÜT SATIŞLAR	22.196.103,05	22.196.103,05	22.196.103,05
	600 Yurtiçi Satışlar	21.600.000,00	21.600.000,00	21.600.000,00
	601 Yurtdışı Satışlar	-	-	-
	602 Diğer Gelirler	596.103,05	596.103,05	596.103,05
B	SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)	38.108,47	38.108,47	38.108,47
	NET SATIŞLAR	22.157.994,58	22.157.994,58	22.157.994,58
C	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	18.402.400,00	18.361.600,00	18.362.745,22
	620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)	18.402.400,00	18.361.600,00	18.362.745,22
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.755.594,58	3.796.394,58	3.795.249,36
D	FAALİYET GİDERLERİ	2.666.906,63	2.666.906,63	2.666.906,63
	630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	-	-
	631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	1.262.103,05	1.262.103,05	1.262.103,05
	632 Genel Yönetim Giderleri (-)	1.404.803,58	1.404.803,58	1.404.803,58
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	1.088.687,95	1.129.487,95	1.128.342,73
E	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	95.172,19	95.172,19	95.172,19
F	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	94.060,76	95.205,98	94.060,76
G	FİNANSMAN GİDERLERİ	-	-	-
	660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-	-	-
	OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	1.089.799,38	1.129.454,16	1.129.454,16
İ	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	3.060,56	3.060,56	3.060,56
J	OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	1.049,14	43.476,60	43.476,60
	680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-	42.427,46	42.427,46
	689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	1.049,14	1.049,14	1.049,14
K	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.091.810,80	1.089.038,12	1.089.038,12
	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜK. KARŞ.(-)	240.198,38	240.198,38	240.198,38
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	851.612,42	848.839,74	848.839,74

Değerleme sonrası TMS 2'ye göre düzenlenen gelir tablosunda işletmenin Satılan Mamul Maliyetinde bir değişiklik olmazken Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar hesabı 95.205,98 TL'ye yükselmiştir. Çünkü değer düşüklüğü için gerekli kayıt bu hesap grubuna yapılmıştır. Bu durumda işletmenin **Dönem Net Karı** 848.839,74 TL 'ye düşmüştür. Değerleme yalnız TMS 2'nin değil BOBİ FRS'nin de gelir tablosunda değişikliklere neden olmuştur. İlgili standartta değer düşüklüğü yaşandığında takibi Satılan Mamul Maliyeti hesabında yapıldığı için bu gider 18.362.745,22 TL'ye çıkmıştır. TMS 2'nin aksine Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar hesabında bir değişiklik yaşanmamıştır fakat **işletmenin Dönem Net Karı** TMS 2'deki gibi 848.839,74 TL'ye düşmüştür. Eldeki verilere ve değişikliklere bakıldığında Net Gerçekleşebilir Değer kavramının iki standardın gelir tablolarında ve verilerinde farklılıklara yol açtığı görülmüştür fakat VUK için bir değişiklik söz konusu olmamıştır. Çünkü VUK'a göre ortada bir değer düşüklüğü tespiti yoktur.

Tüm bunlara ek olarak TMS kavramsal çerçevesi ve gerekçe hükümleri uyarınca bu işletme özelinde KOBİ Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu bulunmasa da ne zaman isterse bu standartları uygulayabilir. Çünkü KOBİ standartları her isteyenin uygulayabileceği standartlardır. Bu uygulamada tespit edilmiş değerleme farkları dikkate alındığında KOBİ muhasebe standartlarına göre uygulama yapılması, ilişkili taraflar ve tüm ilgili taraflar açısından daha gerçeğe yakın ve makul değerleme sonuçlarını yansıtacaktır.

7. SONUÇ

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS uygulanırken işletmelerin gelir tablolarında farklılıklara neden olmaktadır. Bu durum işletme finansal tablolarını, kar zarar analizlerini ve stratejilerini etkilemektedir. Değerleme yöntemi, hizmet maliyeti takibi, maliyet yöntemi, vade farkı ayırıştırma, kapasite sapması, ürünün maliyetini hesaplarken dahil edilen giderler, borçlanma maliyeti gibi konular bu farkların temelini oluşturmaktadır.

VUK, TMS 2 ve BOBİ FRS değerlendirme yöntemi olarak fifo, gerçek parti maliyet ve ağırlıklı ortalama maliyeti kullanır. Bu yöntemler üçünün de ortak özelliğidir. TMS2 ve BOBİ FRS stok değer ölçme işlemini maliyet tutarı veya net gerçekleşebilir değer üzerinden yaparken VUK sadece maliyet tutarı üzerinden yapar. Değer düşüklüğü tespiti TMS 2 ve BOBİ FRS'de VUK'tan farklı olarak yapılır. Tespit edilen değer düşüklüğü VUK ve TMS 2'de karşılık

giderinde izlenirken BOBİ FRS’de satışların maliyetinde izlenir. Uygulama sonucunda da bahsedildiği gibi en sağlıklı değerlendirme sonuçlarını KOBİ muhasebe standartları vermektedir.

VUK ve BOBİ FRS hizmet maliyetlerini dönem gideri olarak takip ederken, TMS 2 hizmet maliyetlerinin yansıtılmayan kısmını tamamlanmış veya tamamlanmamış olma durumuna göre 154-155 numaralı hesaplarda takip eder.

Stok muhasebeleştirilirken VUK maliyet tutarıyla, TMS2 ve BOBİ FRS maliyet tutarı ile net gerçekleştirilebilir değerden hangisi düşük ise onunla kaydedilir.

Özellikli varlık söz konusu olduğunda TMS 2 vade farkını VUK gibi maliyet tutarı içine dahil edilerek takip eder fakat diğer koşullarda BOBİ FRS gibi faiz gideri olarak muhasebeleştirir. Bu durum için BOBİ FRS’de vadenin bir yıldan fazla olma koşulu vardır.

TMS 2 normal maliyet yöntemi, VUK tam maliyet yöntemi, BOBİ FRS ise hem tam hem de normal maliyet yöntemi uygulamaktadır.

VUK’ta kapasite sapması ile ilgilenilmezken TMS 2’de ve BOBİ FRS’da sapmalar hesaplanır fakat takipleri farklı yapılıdır.

Yapılan bu karşılaştırmalar sonucunda görülmüştür ki uygulamalar arasında birçok farklılık mevcuttur. Kapsamları düşünüldüğünde hitap ettikleri işletmelerin farklı ölçekte ve özellikte olmaları nedeniyle böyle farklılıklar olması normal sayılabilir. Fakat bu durum uygulamalar arasında geçiş yapan işletmeleri zorlayacaktır. Bu yüzden de ilkelerin birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi işletmelerin işlerini kolaylaştıracak ve hızlandıracaktır.

KAYNAKÇA

Akın, H., Kurşunel, F. (2014). TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 13 (1-2), 311-330. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/selcuksbmyd/issue/11301/135142>

Ayanoğlu, M. (2005). Üretim Yönetimi (Ders Notları). Adapazarı: Sakarya Kitabevi

Ayral, M. (2016). *Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu Ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve İki İşletme Uygulaması*. Erişim Adresi: [Http://Acikerisim.Baskent.Edu.Tr/Bitstream/Handle/11727/2466/10112356.Pdf?Sequence=1&İsallowed=Y](http://Acikerisim.Baskent.Edu.Tr/Bitstream/Handle/11727/2466/10112356.Pdf?Sequence=1&İsallowed=Y)

Badem C. ve Özbek Y. (2013). *Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması Ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi*. Erişim Adresi: <https://Dergipark.Org.Tr/En/Download/Article-File/1523203>

Gökçen, G. ve 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. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/fesa/issue/30912/341822>

Selvi, Y. ve Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59) , 47-57. Retrieved From Erişim Adresi: <https://Dergipark.Org.Tr/Tr/Pub/Meder/Issue/39328/463662>

Stoklar Erişim Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/Contents/Files/Tms2.Pdf>. Erişim Tarihi: 24.02.2021.

Stoklar Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2uploads/Files/Pdf%20linkleri/Bobi_Frs.Pdf, Erişim Tarihi: 24.02.2021.

Lazol, İbrahim (2008). *Maliyet Muhasebesi*. 3.bs.. Bursa: Ekin Basım yayın Dağıtım.

Kaya, H. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2) , 262-285. DOI: 10.31460/mbdd.374628

Öztürk, E. (0207). Stok Maliyetlerinin Ölçüm Ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 141-158. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/pausbed/issue/36282/409588>

Tuğrul, A. P. (2011). *Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Yapan, A., (2012). Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 135, 61-69.