Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Editörler:
Prof. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu
Dr. Öğr. Üyesi Nurettin Özdemir
Dr. Öğr. Üyesi Elçin Dalkılıç



ÖZGÜR YAYINLARI

Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Editörler:

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU

Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR

Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ

ÖZGÜR YAYINLARI

Published by
Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.
Certificate Number: 45503

15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep
+90.850 260 09 97
+90.532 289 82 15
www.ozguryayınlari.com
info@ozguryayinlari.com

Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama

Financial Reporting in the Light of Regulations

Editörler: Prof. Dr. Tansel Hacıhasanoğlu • Dr. Öğr. Üyesi Nurettin Özdemir • Dr. Öğr. Üyesi Elçin Dalkılıç

Language: Turkish-English
Publication Date: 2023
Cover design by Mehmet Çakır
Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0
Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-975-447-735-1

DOI: https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139

This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/ This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:
Hacıhasanoğlu, T. (ed), Özdemir, N. (ed), Dalkılıç, E. (ed) (2023). *Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama.* Özgür Publications. DOI: https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see https://www.ozguryayinlari.com/

ÖZGÜR YAYINLARI

Önsöz

Finansal raporlama, işletmelerin dışarıya açılan yüzüdür. İşletmeler, yürürlükte yer alan ve tabi oldukları finansal raporlama çerçevelerinden yararlanarak finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu finansal bilgileri hazırlar ve sunarlar. İşletmelerin yapacağı finansal raporlama sürecine katkı sağlamak amacıyla tasarlanan ve çok değerli akademisyen hocalarımızın bölüm yazarı olarak katkı sağladığı "Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama" isimli bu eser muhasebe bilim dünyasının kullanımına sunulmuştur. Muhasebe alanına hizmet sunmak amacıyla hazırlanan bu eserde KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS gibi finansal raporlama çerçeveleri esas alınmış olup bazı bölümler özelinde mevcut uygulama olan VUK/MSUGT ile karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu kapsamda kitabın birinci bölümünde finansal tabloların sunumuna ve kavramsal çerçeveye ilişkin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan hükümler karşılaştırılmıştır. Diğer bölümlerde ise hasılat, stoklar, tarımsal faaliyetler, finansal araçlar, borçlanma maliyetleri, kur farkları ve ertelenmiş vergiler değerleme ve muhasebeleştirme esasları açısından ele alınmıştır. İlgili bölümlerin yanı sıra kitapta Borsa İstanbul'da gıda, içecek ve tütün sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018-2022 yılları arasında sundukları finansal raporların kalitesinin analiz edildiği bir bölüme yer verilmiştir. Finansal raporlamaya yön veren düzenlemelerin derinlemesine ele alındığı bu kitabın hazırlanmasına bölüm yazarı olarak katkı sağlayan akademisyen hocalarımıza sonsuz şükranlarımızı sunar, yayımlanan kitabın bilim dünyasına ve okuyucularına fayda sağlamasını dileriz.

Editörler:

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU
Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR
Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ

Preface

Financial reporting is the external face of enterprises. Enterprises prepare and present the financial information required by financial information users by utilising the financial reporting framework in force and to which they are subject. This work titled "Financial Reporting in the Light of Regulations", which is designed to contribute to the financial reporting process to be carried out by enterprises and contributed by our valuable academicians as chapter authors, has been presented to the use of the accounting science world. In this work, which is prepared in order to provide service to the field of accounting, financial reporting frameworks such as TAS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS published by the POA are taken as basis and comparisons are made with the current practice VUK / MSUGT in some sections. In this context, in the first part of the book, the provisions of TAS/TFRS, BOBI FRS and KUMI FRS regarding the presentation of financial statements and conceptual framework are compared. In other chapters, revenue, inventories, agricultural activities, financial instruments, borrowing costs, foreign exchange differences and deferred taxes are discussed in terms of valuation and recognition principles. In addition to the relevant chapters, the book includes a section analysing the quality of financial reports submitted by enterprises operating in the food, beverage and tobacco sector in Borsa Istanbul between 2018 and 2022. We would like to express our endless gratitude to our academic professors who contributed as chapter authors to the preparation of this book, in which the regulations guiding financial reporting are discussed in depth, and we hope that the published book will benefit the scientific world and its readers.

Editors:

Prof. Dr. Tansel HACIHASANOĞLU
Dr. Öğr. Üyesi Nurettin ÖZDEMİR
Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ

İçindekiler

Önsöz iii
Preface v

Bölüm 1

Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevelerinin Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırılması 1
Hikmet Ulusan

Bölüm 2

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'deki Düzenlemeler Kapsamında Mal Satışı ve Hizmet Sunumundan Elde Edilen Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 43
Dursun Keleş

Bölüm 3

Stoklarla İlgili İşlemlerin Farklı Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması 69
Halime Karaca

Bölüm 4

Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi 93
Tansel Hacıhasanoğlu
Ahmet Ünlü

Bölüm 5

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Zeytin Yaşam Döngüsünün Muhasebeleştirilmesi 115
Yavuz Kalınç
Aybüke Şimşek Sağlık

Bölüm 6

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Finansal Araçların Raporlanması 141
Caner Atış

Bölüm 7

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi 167
Nurettin Özdemir
Emrah Yıldız

Bölüm 8

Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi 191
Murat Kurtlar
Emrah Yıldız

Bölüm 9

Türk Muhasebe Mevzuatında Ertelenmiş Vergiler 211
Serkan Yücel

Bölüm 10

Finansal Raporlama Kalitesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: BIST'te Bir Araştırma 241
Murat Düzer

Bölüm 3

Stoklarla İlgili İşlemlerin Farklı Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması

Halime Karaca[1]

Özet

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürülebilirliği noktasında mühim bir yeri olan stoklar, işletme varlıklarının büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS olarak tanımlanan üç standart seti ile MSUGT'de stoklara ilişkin hükümler yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelerde stoklarla ilgili bazı ortak hükümler yer alsa da ayrıştıkları hususlar söz konusudur. Çalışmanın amacı; işletme faaliyetlerinin devamlılığı için oldukça önemli olan stokların muhasebeleştirilmesinde TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK/MSUGT hükümlerinin karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesidir. Bu kapsamda her üç standart ve MSUGT de stoklarla ilgili düzenlemeler teorik olarak açıklanmış, ortak noktaları ve ayrıştıkları konular üzerinde durularak muhasebe uygulamalarına ilişkin örnekler verilmiştir. Ayrıştıkları noktalar stok dönüştürme maliyetleri, stokların maliyet ölçümleri ve stokların vadeli olarak satın alınması uygulamaları farklılık göstermektedir. En önemli ortak noktaları ise stokların muhasebeleştirilmesinde ilk kayıt, maliyet değeri üzerinden yapılır. Stok maliyetleri; tüm satın alma maliyetleri ile stokların bulundukları yer ve halihazırda ki durumlarına getirilmeleriyle ilgili yapılan bütün maliyetleri kapsar.

1. Giriş

Türkiye'de standartlaşma çalışmaları, 1992 yılında yayınlanan ve yürürlüğe 1994 yılında giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile başlamıştır. MSUGT tarafından hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile birçok işletmenin standart finansal raporlama ihtiyacının karşılanması, ulusal çapta ortak bir dilin oluşması sağlanmıştır (Tetik ve Karaca, 2020: 85). Fakat vergi temelli olarak hazırlanan bu düzenleme, uluslararası gelişmeleri karşılamakta yetersiz kalmıştır. Uluslararası alanda yaşanan gelişmelere

1 Öğr. Gör. Dr., İnönü Üniversitesi, Malatya MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, halime.karaca@inonu.edu.tr, ORCİD: 0000-0003-0218-3851

https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139.c1076

uyumun sağlanması çalışmalarına 1994 yılında TMUDESK ile başlanmış, 1999 yılında TMSK, 2011 yılı itibariyle KGK ile devam edilmiştir (Cavlak ve Ataman, 2023: 226). KGK; ortak bir raporlama anlayışının sağlanması amacıyla öncelikle TMS/TFRS, ilerleyen süreçte BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartlarını yayımlamıştır.

KAYİK olarak tanımlanan kamu yararını ilgilendiren halka açık işletmeler ve kuruluşların 2005 yılı itibariyle finansal raporlamalarında TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunlu kılınmıştır. Bağımsız denetime tabi olan ve KAYİK dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmelerin finansal raporlamalarında uygulamaları için BOBİ FRS, bağımsız denetim zorunluluğu olmayan fakat bilanço esasına göre defter tutan küçük ve mikro işletmeler için KÜMİ FRS düzenlenmiştir (Keleş, 2022: 623). KÜMİ FRS ile finansal raporların gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilirliği sağlanmış; uluslararası düzenlemelere uyum tabana yayılmıştır (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

Stoklar, satılması ya da tüketilmesi için elde bulundurulan maddi varlıklardır. Bu varlıklar üretim ya da diğer faaliyetlerde kullanılacak varlıklar, üretimleri daha tamamlanmamış varlıklar, üretimleri tamamlanmış satışa hazır varlıklar ve satılması için satın alınan varlıklar şeklinde dört temel sınıf olarak değerlendirilmektedir (Büyükmirza, 2016: 730). İşletmelerde faaliyetlerin devamlılığı için gerekli olan ve varlıkların önemli bir bölümünü oluşturan stoklarla ilgili düzenlemeler MSUGT, TMS 2, BOBİ FRS Bölüm 6, KÜMİ FRS Bölüm 8'de ele alınmıştır.

Çalışmada, öncelikli olarak finansal raporlama çerçevesine ilişkin teorik bilgiler verilmiş ölçek büyüklüklerine göre farklı standartları uygulayan işletmelerin yükümlülükleri değerlendirilmiştir. Stokların muhasebeleştirilmesi esaslarını ele alan TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ile VUK/ MSUGT düzenlemeleri, karşılaştırmalar yapılarak örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

2. Finansal Raporlamalara İlişkin Düzenlemeler

Muhasebenin temel işlevi işletmelerin faaliyet sonuçlarını açık ve şeffaf bir biçimde raporlamaktır. Ülkemizde 1960'lı yıllarda başlatılan muhasebenin tekdüzeleştirilmesi çalışmalarının arkasında yatan en önemli neden de muhasebenin bu işlevlerini yerine getirmesini sağlamaktır. Diğer bir anlatımla işletme faaliyetleri ve sonuçlarıyla ilgili detaylı bilgiyi edinebilmektir. Tekdüzen hesap planı öncelikle kamu işletmelerinde uygulamaya konulmuş, özel sektör işletmelerinin uygulaması amacıyla 1988 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde bir komisyon

oluşturulmuştur. Komisyon çalışmalarını "Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve Açıklamaları" başlığında toplamıştır. Söz konusu çalışma MSUGT olarak 1992 yılında yayımlanmış, 1994 yılında da yürürlüğe girmiştir (Arslan ve Erkuş, 2004: 95).

Finansal raporlamalara ilişkin en önemli adım olarak kabul gören MSUGT ile ulusal alanda tekdüzelik başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının Türkçeye çevrilerek uygulanmasıyla finansal raporlamaların uyumlaştırılması, uluslararası alana taşınmıştır. Uluslararası düzenlemelerle uyumun sağlanması öncesinde muhasebe uygulamalarına ve dolaysıyla finansal raporlama alanındaki düzenlemelere, vergi kanunları yön vermiştir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 21). Bu da düzenlenen mali raporların işletmelerin gerçek mali durumunu gösterememesine ve dolayısıyla uluslararası uygulamalar ile önemli farklılıklara yol açmıştır (Ayboğa, 2002: 39). Bu durum bilgiyi kullanacakların raporları etkin kullanamamasına neden olmuş; uluslararası düzenlemeler kapsamında yapılan çalışmalarla beraber TMS/TFRS'lere göre mali raporların hazırlanması ile bilgiyi kullanacakların ihtiyacına ve işletme gerçeklerine uygun zamanında sunulan, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sunulmaya başlanmıştır (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

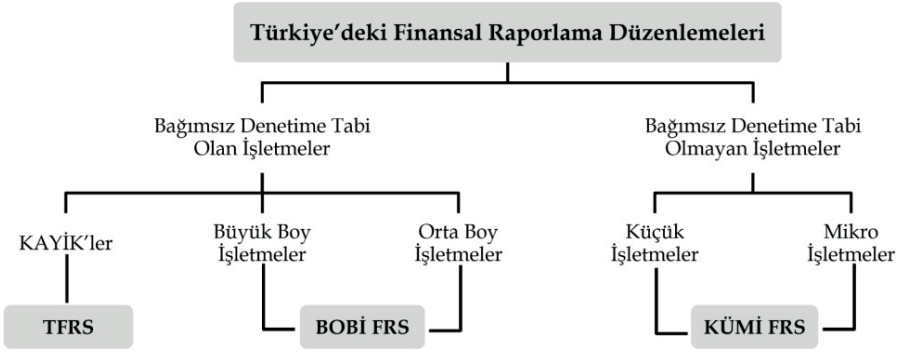
2005 yılı itibariyle AB topluluğunda halka açık şirket, banka ve sigorta şirketlerinin mali tablolarını IFRS'ye göre hazırlamaları zorunluluğu getirilmiş, Türkiye'nin topluluğa aday ülke olması nedeniyle IFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması yönünde adımlar atılmıştır. Bu kapsamda TMSK kurulmuş, IFRS setine tam uyum stratejisi benimsenmiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda ülkemizde 2006 yılı itibariyle halka açık şirketlerle bankalar ve sigorta şirketleri IFRS'lerle tam uyumlu TMS / TFRS uygulamaya başlamıştır. SPK mevzuatına tabi halka açık şirketler raporlarını MSUGT'ye göre düzenlemiş ancak vergisel niteliğe sahip mali tablolarını haricen TMS/TFRS'ye dönüştürmüştür. Bu dönüştürme genel itibarıyla dönem sonunda ve MSUGT'lere göre hazırlanan mizandan hareketle yapılmıştır (Özdemir ve Ulusan, 2022: 692). Banka ve sigorta şirketleri ile menkul kıymet borsasında işlem görmeyen şirketlerin ise mali raporlarını MSUGT kapsamındaki Tek Düzen Hesap Planı'na göre hazırlamaları zorunlu kılınmıştır (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011: 62).

6102 sayılı TTK'nin yürürlüğe girmesi şirketlerin muhasebe sistemleri ve bilhassa mali raporlama ve denetim süreçlerini etkilemiş ve bu alanda şirketlere yeni hükümler getirmiştir. TTK muhasebe işlevlerini, önemli oranda standartlarla uyumlu raporlamaların yapılması esasına dayandırmıştır (Erhan, 2012:157). Muhasebe standartları ve denetim alanlarında yeni hükümlerin uygulama kapsamı, şekli ve denetiminin belirlenmesi için "Kamu Gözetimi,

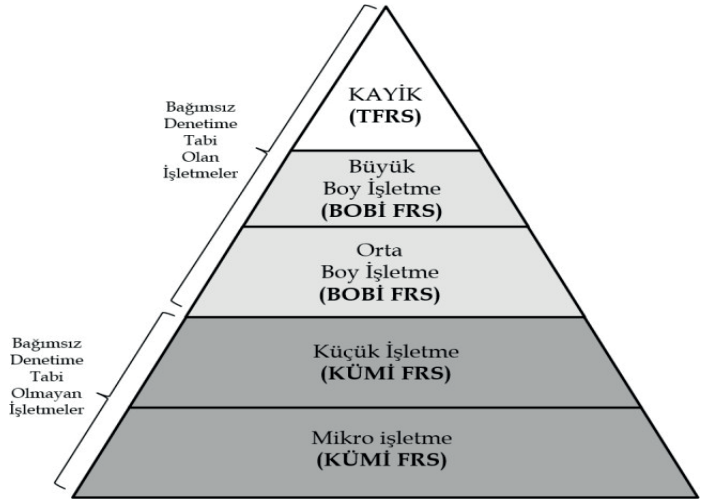
Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)" kurulmuştur. KGK; TMS/TFRS çerçevesinde raporlamalarını düzenleyecek şirketlerin türlerinin belirlenmesinde yetkili kılınmış, yasayla beraber denetime yönelik hükümler de KGK'ye devredilmiştir (Aras, 2011: 46). Aynı kanun, denetime tabi olacak şirket kriterlerinin düzenlenmesini Bakanlar Kurulu kararına bağlamıştır.

KGK; 2014'te TMS/TFRS'lerin uygulanması kapsamını denetimden ayrıştırmış, KAYİK'le sınırlı tutmuştur. Denetime tabi olup TMS/TFRS uygulama zorunluluğu olmayan şirketler ise raporlamalarında MSUGT hükümlerini uygulamıştır. Söz konusu şirketler için KGK, 2017 yılında BOBİ FRS yayınlamıştır. 2019 yılında ise KÜMİ FRS Taslağı oluşturularak kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Ancak yaşanan pandemi nedeniyle yayımlanması gecikmiş, Ocak 2023'te yürürlüğe konulmuştur (Cavlak ve Ataman, 2023: 226).

TFRS ile başlayarak BOBİ FRS ve sonrasında KÜMİ FRS ile şekillenen Türkiye mali raporlama düzenlemeleri Şekil 1 ve Şekil 2'de özetlenmiştir.



Şekil 1. Türkiye Finansal Raporlama Düzenlemeleri



Şekil 2. Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesi

Şekil 1 ve 2'de unsurlar farklı bir gösterimle sunulmaktadır. Piramit diyagramında TMS/ TFRS uygulayıcılarının kapsam açısından diğer düzeydeki işletmelere göre sayıca az olduğu ancak KÜMİ FRS uygulayıcılarının ise diğer düzeydeki işletmelere göre sayıca yüksek olduğu görülmüştür. Bu bağlamda büyük ve orta boy işletmeler isterlerse TMS/ TFRS, küçük ve mikro işletmeler isterlerse BOBİ FRS veya TMS/TFRS uygulayabileceklerdir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Akin ve Kurşunel (2010), 2005 yılında yayımlanmış olan stoklar standardında değerlemeye ilişkin olarak özellik arz eden durumları teorik açıdan ele almıştır. Çalışma kapsamında SPK, TTK ve VUK düzenlemeleri ile TMS 2 karşılaştırılmış, stoklar standardına göre değerlemede özellik arz eden durumlar olan; stok değerlemesinde maliyet, net gerçekleşebilir değer ve gider olarak raporlanması gereken konuları örnekleriyle beraber açıklamıştır.

Arzova ve Şahin (2021); gerçeğe uygun değeri (GUD) teorik açıdan açıklamış, 2005 yılı itibariyle uygulanan TMS/TFRS kapsamında değerlendirmiş, GUD'nin diğer düzenlemelerle farklılıklarını ortaya koymuştur.

Demir vd., (2022), yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS algı düzeylerinin ortaya konulmasını amaçlamıştır. Bu kapsamda Elazığ ili içerisinde mesleğini icra eden 168 meslek mensubuna anket

uygulayarak edinilen verileri analiz etmiştir. Araştırma bulguları cinsiyet, yaş, eğitim düzeyiyle KÜMİ FRS boyutlarında farklılaşma olduğu ancak mesleki tecrübeyle KÜMİ FRS ve boyutlarının farklılaşmadığı sonucunu göstermiştir.

Derya Baskan (2017), stoklarla ilgili tek düzen muhasebe sistemi ve muhasebe standartları düzenlemelerini karşılaştırmıştır. TDMS ve TMS 2 arasındaki farklılıkları, uygulama örnekleriyle açıklamıştır.

Gücenme Gençoğlu (2020); vergi temelli raporlamalar yapan küçük ve mikro işletmelere yönelik taslak olarak hazırlanmış olan KÜMİ FRS'yi, mevcut uygulama ve düzenlemelerle karşılaştırmıştır. Çalışma kapsamında standartta yer alan bölümler TFRS, BOBİ FRS ve vergi uygulamalarıyla karşılaştırmalar yapılarak açıklanmıştır.

Kaya ve Utku (2021), yaptıkları çalışmada işletmelerin varlıkları içerisinde önemli bir payı oluşturan stokları KÜMİ FRS kapsamında ele almışlardır. Ayrıca diğer düzenlemelerle karşılaştırarak muhasebeleştirilmesi işlemlerini örnekleriyle vermişlerdir.

Kıymetli ve Özbirecikli (2020), çalışmalarında 2019 yılında taslak olarak yayınlanan KÜMİ FRS amacını teorik olarak incelemişlerdir. Çalışmada KÜMİ FRS'yi diğer düzenlemelerle karşılaştırarak sektöre sağlayacağı yararlar ve potansiyel etkilerin açıklanması amaçlanmıştır.

Özdemir vd., (2023) yaptıkları çalışmada KÜMİ FRS ile BOBİ FRS düzenlemelerini karşılaştırarak farklı ve benzer uygulamaları tespit etmeyi amaçlamış, düzenlemeler arasında vade farkları, borçlanma maliyetleri, ölçüm esasları ve bölümlerin kapsamı konularında önemli farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur.

Selvi ve Ercan (2018); yaptıkları çalışmada stoklarla ilgili düzenlemelerin yer aldığı TMS, BOBİ FRS, Vergi mevzuatı hükümlerini teorik olarak incelemiş ve her üç düzenlemedeki stoklarla ilgili hükümleri karşılaştırarak yorumlamıştır.

Tuğay (2013), stokların gerçek değerleriyle finansal tablolarda yer almasının bilgi kullanıcılarının doğru kararlar verebilmeleri açısından önemini açıklamış; stoklarda değer düşüklüğü ve iptalini, TMS 2 ve mevcut vergi uygulamaları açısından değerlendirerek, benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymuştur.

Yazarkan (2022), çalışmasında işletmelerde stoklarla ilgili muhasebeleştirme işlemlerini KÜMİ FRS ve BOBİ FRS hükümleri çerçevesinde değerlendirmiştir. Çalışmada standartlarda teorik açıklanmış

olan işlemlerle ilgili uygulama örnekleri verilmiş, her iki standartta örtüşen ve farklılaşan hususların olduğu ortaya konulmuştur.

4. STOK KAVRAMI

VUK; stokları emtia ve mal, standartlar ise stok olarak ifade etmiştir. VUK'ta işletmelerin ticari işlemleri için satın aldıkları ya da üretimlerini yaptıkları kıymetler emtia, amortismana tabi iktisadi kıymetler de mal kapsamında ele alınmıştır. Standartlarda ise ticari mal, hammadde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin tamamı stok kapsamındadır (Satır, 2023: 322).

VUK hükümlerini esas alan MSUGT kapsamındaki Tekdüzen Muhasebe Sisteminde işletmelerin satılması, üretimde kullanılması veya hizmet sunumu amacıyla edindiği malzemeler, "stok" olarak tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2003: 269). Standartlarda stoklarla ilgili muhasebe esasları; TMS 2, BOBİ FRS Bölüm 6, KÜMİ FRS Bölüm 8'de düzenlenmiştir. Her üç standartta da stokların tanımı ve kapsamı uyumludur. KÜMİ FRS' de stoklarla ilgili muhasebe ilkelerini düzenleyen bölüm ilkeleri; inşa sözleşmelerinin içerisinde olan ancak bitmemiş işlerin, tarımsal faaliyetlerle ilişkili canlı varlıkların ve hasat zamanında olan tarımsal ürünlerin dışındaki stokların tamamına uygulanmaktadır. Bu standarda göre varlığın stoklar içerisinde nitelendirilmesi için aşağıda sayılan özelliklerin birini taşıması gerekir (KÜMİ FRS, 8.1-3):

- ✓ İşletmelerin olağan akışları içerisinde satılması için bulundurduğu varlıklar,
- ✓ İşletmelerin olağan akışları içerisinde satılması için üretilmekte olan varlıklar,
- ✓ Ürün veya hizmet üretim sürecinin farklı aşamalarında kullanılacak ilk madde ve malzemeler

4.1. Stok Maliyetlerinin Belirlenmesi

Stokların muhasebeleştirilmesi sürecinde ilk kayıt, maliyet değeri üzerinden yapılır. Bu nedenle stok maliyetlerini oluşturan faktörlerin tespiti önem arz etmektedir. Her üç standart düzenlemesinde stok maliyetleri; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ile stokların bulundukları yer ve halihazırda ki durumlarına getirilmeleriyle ilgili yapılan bütün maliyetleri kapsar. VUK'ta ise maliyet bedeli, varlıkların edinilmesinde ya da değerlerinin artırılmasında yapılan ödemeler ile bunlarla ilgili katlanılan giderlerin toplamı olarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda her üç standart düzenlemesi, VUK hükümleriyle uyum göstermektedir (Sekvi ve Ercan, 2017: 49).

4.1.1. Satın Alma Maliyetleri

Satın alma maliyetleri, varlıklara ilişkin alış bedelleri, taşınma, depolama giderleri, ithalat ve diğer vergilerin tamamı şeklindeki maliyetleri kapsamaktadır. Satın alma maliyetleriyle ilgili her dört düzenleme de benzer özelliktedir. Fakat bazı hususlarda ayrışmaktadır. Bunlardan ilki stokların vadeli satın alınmasıdır.

İşletmeler bazı durumlarda stoklarını vadeli olarak alabilir. Bu durumda peşin alabileceği bedele, belli bir vade farkı eklenmektedir. TMS, aradaki bu farkın faiz unsuru olduğunu dolayısıyla işletmelerin vadeli alımlarda farkın vade boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesini ifade etmektedir (Örten vd., 2015: 44). MSUGT ise bu vade nedeniyle ortaya çıkan farkın stokların maliyetine dahil edilebileceğini beyan etmiştir (Baskan, 2017: 1597). MSUGT stokların vadeli satın alınmasında vade farkları ayrıştırılmaz. BOBİ FRS'de ve TMS'de kısa ya da uzun ayrımı yapılmamış tüm vadeli alımlarda ayrıştırma şartı konulmuştur. KÜMİ FRS'de ise küçük işletmeler ve mikro işletmelerde farklılık göstermekte olup mikro işletmelerde vade farkı ayrıştırılmaz. Küçük işletmelerde ise BOBİ FRS ile uyum göstermekte ve bir yılın üzerindeki vadeli alımlarda ayrıştırılma yapılmaktadır (KÜMİ FRS, prg: 8.8,8.9). Bu durumda bir yıldan az vadeyle alımı gerçekleştirilen stokların vade farkları TMS'de faiz giderleri, BOBİ FRS'de stoklar hesap grubunda muhasebeleştirilir (Kaya, 2018: 282). Faiz giderinin hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılır.

Örnek: X AŞ. 01.10.2022'de 100.000 ₺ peşin fiyatlı olan ticari malı, 15 ay vadeyle 120.000 ₺ değerindeki bir senedin karşılığında almış, %18 KDV'yi nakit ödemiştir.

MSUGT ve KÜMİ FRS (Mikro İşletmeler) kapsamında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

	01. 10.2022	120.000	
153 TİCARİ MALLAR		21.600	
191 İND. KDV			21.600
	100 KASA		120.000
	421 BORÇ SENETLERİ		
Vadeli ticari mal alımı			

MSUGT ve KÜMİ FRS (Mikro İşletmeler) hükümlerine göre vade farkı ayrıştırılmadığından vadeli tutarın tümü 153 Ticari Mallar hesabında muhasebeleştirilmiştir. KÜMİ FRS (Küçük İşletmeler) ve BOBİ FRS' de

bir yıllık vadeyi aşan vade farkları ayrıştırılmaktadır. TMS'de süre kısıtlaması olmadan vade farkı ayrıştırılmaktadır. Örnekte vade farkı 15 aylık bir süre olduğundan vade farkının ayrıştırılması gerekmektedir. 20.000 TL olan vade farkının 3 aylık kısmı 2022 dönemine aittir. Kalan kısmı ise 2023 yılına aittir. Bu durumda öncelikle etkin faiz oranı hesaplanarak bulunan oranla vade farkları ait olduğu döneme faiz gideri olarak kaydedilir. Muhasebe kayıt işleminde Vade farkı giderleri için, vadesi bir yıldan kısa olan faiz giderleri "328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ" hesabında muhasebeleştirilmiştir. Vadesi bir yıldan uzun olan faiz giderleri ise "428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ" hesabında muhasebeleştirilmiştir. 328 ve 428 Nolu hesaplar, KGK tarafından hazırlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'ndan alınmıştır.

TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS (Küçük İşletmeler) kapsamında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x $(1+i)^{15/12}$ -1

120.000 = 100.000 x $(1+i)^{15/12}$ -1 = 0,256

i (Etkin Faiz Oranı) = $(120.000 / 100.000)^{12/15}$ – 1 = 0,157

3 Ay Sonraki değer = 100.000 x $(1+0,157)^{3/12}$ = 103.713 ₺

2022 Dönemine Ait Vade Farkı = 103.713 – 100.000 = 3.713 ₺

2023 Dönemine Ait Vade Farkı = 20.000 – 3.713 = 16.287 ₺

	01. 10.2022		
	153 TİCARİ MALLAR	100.000	
	191 İND. KDV	21.600	
	328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	3.713	
	428 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	16.287	
	100 KASA		21.600
	421 BORÇ SENETLERİ		120.000
	Vadeli Ticari Mal Alımı		

	31.12.2022		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.713	
	328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		3.713
	Vade Farkının İlgili Hesaba Kaydı		

Düzenlemelerin ayrıştığı diğer bir husus borçlanma maliyetleridir. VUK'a göre işletmelerin satın aldıkları stokların işletmeye girdiği tarihe kadar geçen süreçte ortaya çıkan kur farklarını maliyete dahil etmeleri gerekir. Stokta kalan mamule ilişkin oluşan kur farklarının ilgili oldukları yılda giderleştirilmesi ya da maliyete dahil edilmesi işletmelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Benzer şekilde işletmeler, kullanılan kredilere ödenen faiz ve komisyon giderlerini de giderleştirebilecekleri gibi varlığın maliyetine de dahil edebilirler (VUK, 238).

TMS'de borçlanma maliyetleri varlığın özellikli olup olmamasına göre farklılık gösterebilir. Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilirken özellikli varlıklar dışındaki varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenmeyerek doğrudan gider yazılır (Kaya ve Utku, 2021: 6). BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ise üretimin bir yılı aşması durumunda borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerine dahil edileceği ifade edilmektedir.

Örnek: X A.Ş. köprü inşası ihalesini kazanmış, yeni başlanan köprü inşaatının finansmanı için 05.04.2022 tarihinde 7 aylık vadeyle 1.500.000 ₺ banka kredisini kullanmıştır. Alınan kredinin vadesi sonunda anapara ile kredi faizinin toplamı olarak 1.600.000 ₺ ödenecektir. Ödemeler banka hesabı ile yapılmıştır. Köprünün 13 ayda tamamlanacağı öngörülmektedir.

MSUGT çerçevesinde vade sonunda yapılacak muhasebe kaydı:

	05.11.2022		
	300 BANKA KRED.	1.500.000	
	780 FİN. GİDERLERİ	100.000	
	102 BANKALAR		1.600.000
	Vadeli ticari mal alımı		

TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında yapılacak muhasebe kaydı:

	05.11.2022		
	300 BANKA KREDİLERİ	1.500.000	
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	100.000	
	102 BANKALAR		1.600.000
	Vadeli ticari mal alımı		

Örnekte konuya ilişkin olmaması nedeniyle çekilen kredilerin muhasebeleştirilmesi ihmal edilmiştir. MSUGT uygulamalarında;

işletmelerin stokların temininde katlandıkları faiz, ilgili olduğu dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak TMS'de stokların özellikli varlık olması yani üretim sürecinin uzun olması durumunda borçlanma maliyeti aktifleştirir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS de stokların satışa hazır hale gelmesi bir yılın üzerinde olduğunda söz konusu maliyetler aktifleştirilir.

4.1.2. Dönüştürme Maliyetleri

İşletmelerde stokların maliyetlerinin belirlenmesinde, maliyetlere unsurlardan hangilerinin ilave edileceği hususunda MSUGT ve standart uygulamalarında farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu hususta BOBİ FRS ve KÜMİ FRS düzenlemelerinin ikisi arasında farklılık bulunmamaktadır. Anılan standartlar, dönüştürme maliyetlerini stoklar ile ilişkilendirmede normal veya tam maliyet yöntemlerinden birini kullanmayı öngörmüştür. MSUGT düzenlemelerinde tam maliyet yönteminin kullanılması, TMS'de ise normal maliyet yönteminin kullanılması öngörülmüştür.

Tam maliyet yöntemi; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleriyle sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tümünü stok maliyetine ilave eder. (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 111). Normal maliyet yöntemi; değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranı kadar bir oranı stok maliyetine dahil eder. Sabit maliyetlerin kapasite kullanım oranı dışında kalan maliyetleri, stok maliyetine dahil edilmeden ilgili dönemin "62 Satışların Maliyetleri" hesabında muhasebeleştirilir. KGK tarafından yayımlanan Hesap Planı Taslağı'nda üretim birimlerine dağıtılmayan kısımların izlenmesinde kullanılacak bir hesap olarak "624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri" hesabı tanımlanmıştır (KGK, 2018: 134).

Örnek: X A.Ş. yedek parça üretimi yapmaktadır. İşletmenin yıllık üretim kapasitesi 10.000 birim olup 2022'de fiili üretimi 6.000 birimdir. Üretimi tamamlanan yedek parçalardan 5.000 birim satılmıştır. Söz konusu üretime ilişkin fiili maliyetler;

Direkt. İlk Mad.Mal. Gid. = 2.660.600 ₺

Direkt. İş. Gid. = 880.400 ₺

Gen.Ür.Gid. = 800.000 ₺ (%70'i değ., %30'u sab.)

Tam maliyet yöntemi kapsamında yapılacak hesaplamalar:

Topl. Ür. Mal. = DİMM Gid. +DİŞ. Gid. +GÜG (Sab.+Değ.)= 2.660.600 +880.400+800.000 ₺

Topl. Ür. Mal. = 4.341.000 ₺

Bir. Ür. Mal.= 4.341.000 ₺ / 6.000br. = 723,5 ₺/br.

Satılan Malın Mal. = 5.000br. x 723,5 ₺/br. = 3.617.500 ₺

Dönem Sonu Stok Mal. = 1000br. x 723,5 ₺/br. = 723.500 ₺

	31.12.2022		
	151 YARI MAMULLER	4.341.000	
	711 DİMM GİD.		2.660.600
	721 D. İŞ. GİD.		880.400
	731 G.Ü.G.		800.000
	Maliyetlerin Yarı Mamullere Kaydı		
	31.12.2022		
	152 MAMULLER	4.341.000	
	151 YARI MAMULLER		4.341.000
	Yarı Mamullerin Mamullere Kaydı		
	31.12.2022		
	620 SATILAN MALIN MALİYETİ	3.617.500	
	152 MAMULLER		3.617.500
	Maliyetlerin Kaydı		

Normal maliyet yöntemi kapsamında yapılacak hesaplamalar:

Kapasite Kullanım Oranı (KKO)= 6.000 br. / 10.000 br. = %60

Topl. Ür. Mal = DİM Mal. + DİŞ. Gid. + Değiş. GÜ Gid. + (Sabit GÜ Gid. x KKO)

= 2.660.600 + 880.400 + 560.000 + (240.000 x 0,6) = 4.245.000 ₺

Sabit GÜ Gid. Dağıtılmayan Kısmı = 240.000 x 0,40 = 96.000 ₺

Birim Üretim Maliyeti = 4.245.000 ₺/ 6.000 br. = 707,5 ₺/br

Satılan Malın Maliyeti = 5.000br x 707,5 ₺/br = 3.537.500 ₺

	31.12.2022		
	151 YARI MAMULLER	4.245.000	
	628 DAĞITILMAYAN GÜG	96.000	
	711 DİMM GİD.		2.660.600
	721 D. İŞ. GİD.		880.400
	731 G.Ü.G.		800.000
	Maliyetlerin Yarı Mamullere Kaydı		
	31.12.2022		
	152 MAMULLER	4.245.000	
	151 YARI MAMULLER		4.245.000
	Yarı Mamullerin Mamullere Kaydı		
	31.12.2022		
	620 SATILAN MAMUL MAL.	3.537.500	
	152 MAMULLER		3.537.500
	Maliyetlerin Kaydı		

4.2. Stoklarda Ölçüm ve Değerleme

VUK'ta mali karın hesaplanmasına ilişkin iktisadi kıymet tutarlarının tespiti değerleme olarak ifade edilmektedir. Standartlarda ise değerleme kavramı, ölçüm olarak ele alınmakta ve mali tablolara alınan faktörlerin parasal tutarları ile gösterimi şeklinde tanımlanmaktadır. VUK açısından stoklar, maliyet bedeliyle değerlenir. Stokların ölçümünde KÜMİ FRS'de, VUK ile uyumlu olarak maliyet bedeli ölçeği benimsenmiştir. Ancak TMS ve BOBİ FRS'de stoklar, maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir değerden (NGD) düşük olanı üzerinden ölçülür. Stokların satış için hazır oluncaya kadar katlanılan maliyetlerinin tamamı, maliyet bedeli olarak tanımlanır. NGD ise stokların tahmini satış bedelinden, tahmini tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşürülmesiyle oluşan değeridir. Stokların ölçüm farklılığı örnekle açıklanmıştır.

Örnek: Makine yedek parça imalatı yapan bir işletmede 60.600 ₺ maliyeti, 70.000 ₺ satış fiyatı olan parça depoda stoklanmıştır. 31.12.2022 tarihinde Parçanın depoda uzun süre beklemesi nedeniyle ilave bakım yapılarak satışı kararı alınmıştır. 5.500 ₺ tahmini bir bakım maliyetinin yapılacağı ve parçanın 64.000 ₺ ye satılacağı öngörülmektedir. Bakımı sonrasında 14.02.2023 tarihinde nakden %18 KDV hariç 64.000 ₺'ye satışı yapılmıştır.

MSUGT ve KÜMİ FRS de ürün maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir.

Maliyet bedeli = Üretim Maliyeti + Tamamlanma Maliyeti

Maliyet Bedeli = 60.600+5.500 = 66.100 ₺

31.12.2022 tarihinde mamul, mamuller hesabından diğer stoklar hesabına devredilerek aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

31. 12. 2022			
157 DİĞER STOKLAR		60.600	
	152 MAMULLER		60.600
Ürünün Diğer Stoklar Hesabına Devri			

Parçanın satışı öncesinde yapılan 5.500 ₺ tamamlanma maliyeti parçanın maliyetine eklenir. Muhasebe kaydı;

31. 12. 2021			
157 DİĞER STOKLAR		5.500	
	İLGİLİ GİD. HS		5.500

Parçanın satışının muhasebe kayıtları;

14. 02.2023			
100 KASA		75.520	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		64.000
	391 HES. KDV		11.520
Parçanın Satış Kaydı			
14. 02.2023			
620 SATILAN MALIN MALİYETİ		66.100	
	157 DİĞER STOKLAR		66.100
Maliyet Kaydı			

TMS ile BOBİ FRS'de stoklar maliyet bedeliyle NGD' den düşük olanı üzerinden ölçülmektedir.

NGD = Tahmini Satış Fiyatı- Tahmini Tamamlanma Maliyeti

NGD = 64.000 ₺ – 5.500 ₺ = 58.500 ₺

Örnekte mamulün maliyet bedeli 60.600 ₺, NGD ise 58.500 ₺ olduğundan mamulün değeri daha düşük olan 58.500 ₺ kabul edilerek değer düşüklüğü hesaplanır.

Stok Değ. Düş. = Maliyet Değ. – NGD = 60.600 ₺ – 58.500 ₺ = 2.100 ₺

31.12.2022 tarihinde yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir;

	31. 12. 2022	60.600	
	157 DİĞER STOKLAR		
	152 MAMULLER		60.600
	Ürünün Diğer Stoklar Hesabına Devri		
	31.12.2022	2.100	
	626 STOK DEĞ. DÜŞÜ. KARŞ GİDER.		
	158 STOK DEĞ. DÜŞÜ. KAR.		2.100
	Stok Değ. Düş. Kar. Ayrılması		

Parçanın satışı öncesinde yapılan 5.500 ₺ tamamlama maliyeti MSUGT ve KÜMİ FRS'de olduğu gibi parçanın maliyetine dahil edilir. Muhasebe kaydı;

	31. 12. 2021		
	157 DİĞER STOKLAR	5.500	
	İLGİLİ GİDER HS		5.500

Parçanın Satışında yapılan muhasebe kaydı;

	14. 02.2023		
	100 KASA	75.520	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		64.000
	391 HES. KDV		11.520
	Parçanın Satış Kaydı		
	14. 02.2023		
	620 SATILAN MALIN MALİYETİ	66.100	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KAR.	2.100	
	157 DİĞER STOKLAR		66.100
	626 STOK DEĞER DÜŞÜK.KAR. İPT.		2.100
	Maliyet Kaydı		

4.3. Stok Maliyetleri Ölçüm Teknikleri

Üretilen ürün maliyetinin doğru hesaplanması, satış bedeli, planlama, kontrol, karar alma işlevlerinin gerçekleştirilmesi hususunda önemlidir. Bu kapsamda maliyet ölçüm teknikleri bakımından değerlendirildiğinde her üç standart hükümleri uyum göstermektedir. Standartlarda ürün maliyetlerinin belirlenmesinde üretim harcamalarının gerçekleşmiş tutarlarını esas alan fiili maliyet yöntemi kullanılır. Bununla birlikte standart ya da perakende maliyet yöntemi sonuçlarının fiili maliyetle yakın olması durumunda bu yöntemler de kullanılabilir. Standart maliyet yöntemi; ham madde ve malzeme, işçilik, verimlilik ve kapasite kullanımının normal düzeylerini dikkate alır. Perakende yönteminde ise maliyet, stok satış değerinden uygun bir brüt kâr marjı düşülerek hesaplanır. (TMS 2.21; BOBİ FRS 6.19; KÜMİ FRS, 8.17). VUK'ta ise işletmeler fiili, standart ve tahmini maliyet yöntemlerinden tercih ettikleri yöntemi kullanabilir (Kaya ve Utku, 2021: 9).

4.4. Stokların Değer Düşüklüğü

İşletmeler raporlama dönemi sonlarında stoklarının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirirler. Stok değer düşüklüğü, stok geri kazanılabilir değerinin farklı sebeplerle maliyet değerinden düşük olması durumudur (Yazarkan, 2022: 2163). Stok değer düşüklüğünün hesaplanmasında TMS ve BOBİ FRS uyum göstermektedir. Söz konusu

standartlara göre net gerçekleşebilir değerin maliyet bedelinden düşük olması halinde değer düşüklüğü zararı hesaplanarak finansal tablolarda muhasebeleştirilir.

VUK ve KÜMİ FRS uygulamalarının stok değer düşüklüğü hükümleri uyum göstermektedir. KÜMİ FRS' de raporlama döneminin sonunda stok tahmini satış fiyatlarının maliyet bedellerinden %10 ya da üzerinde düşüş göstermesi halinde gerçekleşen değer düşüklüğünün tutarı finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı olarak ve Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" hesabında raporlanır. VUK stokların maliyet bedeliyle değerlenmesini öngörmüştür (VUK 274). Fakat piyasa fiyatının maliyet bedelinden %10 ya da üzerinde düşüş göstermesi halinde stoklar maliyet bedeliyle değil emsal bedeliyle değerlendirilir. Değer kaybının %10'un altında düşüş göstermesi halinde maliyet bedeli esas alınmaktadır. Tüm standart ve uygulamalarda sonraki dönemde değer düşüklüğünün farklı sebeplerle tamamının ya da bir kısmının ortadan kalkması halinde ayrılmış olan değer düşüklüğü tutarı iptal edilir. Değer düşüklüğü iptali neticesinde stokların oluşan değerleri maliyet bedellerini geçemez.

4.5. Stokların Elden Çıkarılması

İşletmelerde stokların satışında defter değerleri, satışların maliyeti olarak satış hasılatının oluştuğu dönemde finansal raporlarda gösterilmektedir. Söz konusu stokların işletme içerisinde kullanılması durumunda, ortaya çıkan maliyetler ilgili varlıkların maliyetlerine dahil edilerek ekonomik ömürleri süresince itfa edilmektedir. Stokların elden çıkarılmasıyla ilgili bu hususlar, uygulamaların tamamında uyum göstermektedir.

Örnek: X A.Ş. 2021 faaliyet döneminin sonunda yapılan değerleme neticesinde ticari mal stokları içerisinde yer alan maliyet bedeli 420.600 ₺ olan stok tahmini satış fiyatının,

1) 400.400 ₺ olduğu,

2) 364.200₺ olduğu tespit edilmiştir.

05.01.2021 tarihinde %18 KDV hariç 480.000 ₺'ye peşin satılan stokların muhasebe işlemleri aşağıdaki gibidir;

1) 400.400 TL olduğu durumda;

Değer Düş. Tutarı = 420.600 –400.400 = 20.200 ₺

Değer Düş. Oranı = 20.200 / 420.600 = 0, 048 = % 5

Stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden % 5 oranında düşüklük olduğundan, diğer bir anlatımla %10'un altında düşüklük olduğundan

MSUGT ve KÜMİ FRS kapsamında işlem yapılmaz. TMS ve BOBİ FRS kapsamında yüzdesel bir sınır aranmadığından yapılacak muhasebe kaydı;

	31. 12. 2020	20.200	
	626 STOK DEĞ. DÜŞ.KAR. G.		
	158 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR.		20.200
	Stok Değ. Düş. Karşılığı Ayrılması		

2) 364.200 ₺ olduğu durumda;

Değer Düş. Tutarı = 420.600 –364.200 = 56.400 ₺

Değer Düş. Oranı = 56.400 / 420.600 = 0, 13 = % 13

Stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden % 13 oranında düşük olduğundan, diğer bir anlatımla %10'un üzerinde düşüklük olduğundan her üç standart ve MSUGT kapsamında yapılacak işlemlerde karşılık ayrılmaktadır. Standartlar kapsamında yapılacak muhasebe kaydı;

	31.12.2020	56.400	
	626 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR. GİD.		
	158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ		56.400
	Stok Değer Düşüklüğü Karş. Ayrılması		
	05.01.2021	566.400	
	100 KASA		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		480.000
	391 HESAPLANAN KDV		86.400
	Ticari Malın Satış Kaydı		
	05.01.2021	420.600	
	621 SAT. TİC. MAL. MAL.		
	153 TİCARİ MALLAR		420.600
	Satılan Malın Maliyet Kaydı		
	05.01.2121	56.400	
	158 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR.		
	627 STOKLARA İLİŞKİN KON. KALM. KARŞ.		56.400
	Karşılığın İptali Kaydı		

VUK kapsamında karşılık ayrılması durumunda yapılacak muhasebe kaydında gider hesabı olan 654 Karşılık giderleri hesabı kullanılarak değer düşüklüğü tutarı kadar karşılık ayrılır. Satış ve maliyet kaydı standartla aynı olduğundan aşağıda tekrar edilmemiştir. VUK'u esas alan MSUGT kapsamında yapılacak muhasebe kaydı;

31.12.2020	56.400	
654 KARŞILIK GİDERLERİ		
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ		56.400
Stok Değer Düş. Karş. Ayrılması		
05.01.2121	56.000	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KAR.		
644 KONUSU. KALM. KARŞ.		56.000
Karşılığın İptali Kaydı		

5. Sonuç

Türkiye'de standartlaşma çalışmaları; 1992 yılında yayınlanan ve yürürlüğe 1994 yılında giren MSUGT ile başlamış, ulusal alanda tekdüzelik sağlanmıştır. Uluslararası alanda standartlaşmanın sağlanması için IFRS'ler TMS/TFRS olarak Türkçeye çevrilmiş KAYİK kapsamında olan işletmelerin finansal raporlamalarında TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunlu tutulmuştur. KAYİK kapsamında olmayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmelerin BOBİ FRS hükümlerini uygulamaları gerekmektedir. Son olarak yayımlanan ve MSUGT'nin kapsadığı alanı da içeren KÜMİ FRS ile, küçük ve mikro işletmeler finansal tablolarını gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlayacak şekilde düzenleyebilecektir.

İşletmelerin satılması, üretimde kullanılması veya hizmet sunumu amacıyla edindiği malzemeler "stok" olarak tanımlanmaktadır. Stoklara ilişkin düzenlemeler üç standart setinde ve MSUGT'de yer almaktadır. Stoklara ilişkin TMS 2, BOBİ FRS 6, KÜMİ FRS 8 ve MSUGT düzenlemeleri bazı konularda benzerlikler gösterse de bazı konularda farklılıklar içermektedir. Stok dönüştürme maliyetleriyle ilgili MSUGT'de tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. KÜMİ FRS, BOBİ FRS ile uyumlu olup normal veya tam maliyet yöntemleri kullanılabilmektedir. TMS' de ise normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Stokların maliyet ölçümlerinde MSUGT fiili; standart ve

tahmini maliyet yöntemlerinden istenilenin kullanılabileceğini belirtirken, her üç standartta uyumlu olup fiili maliyetleri esas almaktadır.

Stokların vadeli olarak satın alınmasında MSUGT ve KÜMİ FRS (Mikro İşletmeler) hükümlerine göre vade farkı ayrıştırılmadan stokların maliyetine eklenir. KÜMİ FRS (Küçük İşletmeler) ve BOBİ FRS'de vade farkının ayrıştırılması için bir yıldan uzun vadeli olması gerekirken TMS için herhangi bir süre söz konusu yapılmadan vade farkı ayrıştırılır. Borçlanma maliyetlerini MSUGT maliyete dahil ederken TMS'de varlığın özellikli varlık olması durumunda stokların maliyetine dahil edilmekte, özellikli varlıklar dışındaki varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenmeyerek doğrudan gider yazılmaktadır. KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de bir yıllık şart konularak üretimin bir yılı aşması durumunda borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerine dahil edileceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak işletmelerin faaliyetlerini yürütmelerinde önemli bir varlık unsuru olan stoklarla ilgili değerleme, ölçüm, dönüştürme benzeri özellik arz eden hususların standartlara uygun olarak yapılması faaliyet sonuçlarının gerçeğe yansıtması açısından son derece önemlidir. İşletmeler için bu denli önemli olan hesap grubuyla ilgili düzenlemelerde ortak bir dilin oluşturulması ve denetiminin sağlanması önem arz etmektedir.

Kaynakça

Akdoğan, N. & N. Tenker. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akin, H. & Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi,* 13 (1-2), 311-330.

Aras. G. (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Finans ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*. İSMMMO Yayınları, 144.

Arslan, M., & Erkuş, H. (2004). Onuncu Yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (24), 95-104.

Arzova, S. B. & Şahin, B. Ş. (2021). TFRS/ TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 43 (1), 21-41. DOI: 10.14780/muiibd.960261

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (8), 40-55.

Büyükmirza, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, (21. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.

Cavlak, H. & Ataman, B. (2023). Türkiye'deki Finansal Raporlama Standartlarının Son Parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı): Genel Değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile Karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,* 8 (1), 225-260. DOI: 10.29106/fesa.1245084

Çankaya, F. & Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (7), 61-89.

Demir, Ö., Narlıkaya, Z. & Gül, M. (2022). Muhasebe Meslek Mensuplarının KÜMİ FRS'ye İlişkin Algı Düzeylerinin İncelenmesi: Elazığ İli Örneği. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 6 (2), 229-255. DOI: 10.33399/biibfad.1087577

Derya Başkan, T. (2017). Uniform group accounting and inventory accounting standards in the group cost evaluation of calculation. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 3(5), 1593-1605. DOI: 10.24289/ijsser.327624

Erhan, D. U. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı. *MÖDAV*, (3), 157-176.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme, *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.

Güngörmüş, A.H., & Boyar, E. (2010). TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, 102 (Kasım-Aralık), 109-127.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2023). *Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS 2023 Seti, Kırmızı Kitap),* (Erişim Tarihi: 05.06.2023).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS 2021 Sürümü),* (Erişim Tarihi: 06.07.2023).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS 2021 Sürümü),* (Erişim Tarihi: 03.06.2023).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2018). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.

Kaya, Y. & Utku, M. (2021). Stoklara İlişkin Hükümlerin KÜMİ FRS Kapsamında İncelenmesi ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama ve Standartların Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (91), 1-16. DOI: 10.25095/mufad.881460

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

Keleş, D. (2022). Türkiye'deki Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Tarımsal Faaliyetlere Yönelik Düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK Çerçevesinde Bir Karşılaştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 24 (3), 620-640. DOI: 10.31460/mbdd.953500

Kıymetli Şen, İ. & Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin İş Dünyasına Sağlayabileceği Yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi İle Mukayeseli Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 1-19. DOI: 10.31460/mbdd.641657

Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, (9. Baskı), Gazi Kitapevi.

Özdemir, N., Hacıhasanoğlu, T. & Dalkılıç, E. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının Genel Bir Karşılaştırması. İçinde: Hacıhasanoğlu, T. & İğde, M. (eds.), *Güncel Gelişmeler Ekseninde*

Muhasebe ve Denetim. Özgür Yayınları. DOI: https://doi.org/10.58830/ozgur.pub77.c325

Özdemir, N. & Ulusan, H. (2022). Farklı Muhasebe Düzenlemelerine Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Dönüşüm Sürecinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 23 (3), 690-708. DOI: 10.37880/cumuiibf.1088658

Satır, H. (2023). MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara İlişkin Ölçüm ve Değerleme Esaslarının Karşılaştırması ve Muhasebeleştirmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış,* 22 (68), 319-338. DOI: 10.55322/mdbakis.1102896

Selvi, Y. & Ercan, M. (2018). BOBİ FRS Kapsamında "Stoklar". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi,* 16 (59), 47-57.

Sevilengül, O. (2003). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,* Gazi Kitabevi, Ankara.

Tetik, N. & Karaca, H. (2020). Tek Düzene Geçişte Kritik Kurum Olarak Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) Rolü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi,* (19), 81-96.

Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* 13 (26), 207-230.

Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete

Yazarkan, H. (2022). Stoklara ilişkin işlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından değerlendirilmesi. *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi,* 12(3), 2149-2170. https://doi.org/10.48146/odusobiad.1097170