

# STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ ve MUHASEBE KAYITLARI

## THE ANALYSIS OF INVENTORIES IN THE SCOPE OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND ACCOUNTING RECORDS



Şeref DEMİR\*

### ÖZ

Türkiye Muhasebe Standartları stok kalemlerini net gerçekleşebilir değer ve maliyet bedelinin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutmakta ve muhasebeleştirilmektedir. Stokların maliyeti satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokları mevcut yerlerine ve koşullarına getirmek için katılan diğer tüm bağlantılı maliyetleri kapsamaktadır. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, gümrük vergileri, Katma Değer Vergisi hariç diğer tüm tüketim vergileri, ürünler, ticari mallar, malzemeler ve hizmetleri elde etmek için katılan ve maliyetlere doğrudan atfedilen diğer tüm bağlantılı maliyetleri kapsamaktadır. Satın alma maliyetinin tespitinde aynı zamanda iskonto ve indirimler ve benzerleri düşülmektedir. Bunlara ilaveten stoklar vadeli olarak satın alınmış olabilir ve finansman maliyetleri ve giderlerini içerebilir. Bu gibi durumlarda Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Stoklar Standardı ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

### ABSTRACT

Turkish Accounting Standards measures inventory items at the lower of cost and estimated selling price less cost to complete and sell. The cost of inventories include all purchase costs, conversion costs and all other costs related to the inventories in bringing them to the location and present condition. The purchase price, duties on customs and other taxes on expenditures beyond value added tax, transportation costs, handling costs, and all other related costs directly attributable to the acquiring of products, commercial goods, materials and services are the cost of purchase of inventories. There are also same deductions in determining the cost of purchase which are trade discounts, rebates and all similar items. Moreover inventories may be purchased on deferred settlement terms and in some situations agreements includes financing costs and expenses. In these circumstances, applications and their affects on balance sheet and income statement in terms of International

\* Doç.Dr., Maltepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, serefdemir@maltepe.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-8892-415X. Demir, Ş. (Temmuz 2019). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ve Muhasebe Kayıtları, *Vergi Raporu*, 238, (11-22).

için Finansal Raporlama Standartları uygulaması ve bilanço, kar zarar tablosu etkileri birbirinden farklılık göstermektedir. TMS 2 Stoklar Standardına göre döneme ait finansman giderleri malın maliyetine ilave edilmemekte, diğer taraftan Büyük ve Orta Ölçekli işletmeler için FRS uyarınca on iki aya kadar finansman giderleri maliyete ilave edilmektedir. Bu çalışmada stokların değerlendirilmesi TMS 2 'ye göre incelenmekte ve muhasebe kayıtları yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Değerleme, Stoklar, TMS/IFRS

**JEL Sınıflandırması Kodları:** M40, M41, M49

## GİRİŞ

Stoklar; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşmaktadır. Tek düzen hesap planı uyarınca stoklar; ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar ve diğer stoklardan teşekkül etmektedir. Genel olarak iktisadi işletmelere dahil emtia, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmakla birlikte emtianın, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin düşüklük göstermesi veya yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olması halinde emsal bedeli ile değerlendirme söz konusudur. TMS 2 uyarınca stoklar maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmakta ve şayet maliyet bedeli net gerçekleştirilebilir değerden fazla ise aradaki fark için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.

Stoklar vadeli olarak satın alınmış olması durumunda Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Stoklar Standardı ve Büyük ve Orta Büyüklükteki

Accounting Standard 2 Inventories Standard and Financial Reporting Standards for Medium and Big Sized Entities are different from each other. As per International Accounting Standard 2 interest expense over the period of the financing is not added to the cost of inventories, on the other hand according to the Financial Reporting Standard for Medium and Big Sized Entities interest expenses for inventories which have due date more than twelve months are added to the cost of inventories. In this study, inventory measurement is analyzed and accounting records are made in terms of TMS 2.

**Keywords:** Valuation, Inventories, TAS/IFRS

**JEL Classification Codes:** M40, M41, M49

İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları uygulaması ve bilanço, kar zarar tablosu etkileri birbirinden farklılık göstermektedir. TMS 2 Stoklar Standardına göre döneme ait finansman giderleri malın maliyetine ilave edilmemekte, diğer taraftan Büyük ve Orta Ölçekli işletmeler için FRS uyarınca on iki ayı aşan vadeler için finansman giderleri maliyete ilave edilmektedir. Ayrıca TMS ile BOBİ FRS arasında üretim maliyetinin tespitinde TMS' de normal maliyet yöntemi, BOBİ FRS' de tam maliyet yöntemi uygulanması nedeniyle farklılıklar bulunmaktadır.

## 1- TMS 2 UYARINCA STOKLARIN DEĞERLEMESİ

TMS 2 Stoklar Standardının 6'ncı paragrafında açıklandığı üzere stoklar;

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;
- Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

TMS 2 Stoklar standardı, ticari işletmelerde ticari malların, üretim işletmelerinde ise hammaddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin de-

ğerlemesi ve muhasebeleştirilmeleri hakkında düzenlemeler yapmaktadır. Standart, bir yandan finansal muhasebe yönüyle ticari işletmeleri ilgilendirirken, maliyet muhasebesi kapsamında da mamul ve hizmet üreten işletmeleri ilgilendirmekte<sup>1</sup> ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir.<sup>2</sup>

TMS 2 Stoklar Standardı uyarınca stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.<sup>3</sup>

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

TMS'ye benzer şekilde değerlendirme ölçüleri bakımından Amerikan muhasebe sistemine göre de stoklar ilke olarak orijin maliyetleri esas alınmak suretiyle tarihi maliyet esasına göre kaydedilir. Tarihi maliyet esasından ayrılış stokların değerinin orijin maliyetlerinin altında bir değere inmesi halinde mümkün olabilmektedir. Şayet stokların gelecekte sağlayacağı fayda (gelir üretme kabiliyeti) onların orijin maliyetini karşılayacak düzeyde olamayacaksa genel kural, tarihi maliyet ilkesinin geçerli olmayacağı yönündedir. Bu durumda satın almak suretiyle ürünü yerine koyma maliyeti ile, söz konusu ürünün üretilmesi halinde oluşacak maliyetin mukayese edilmesi gerekecek ve

hangisi daha düşük ise bu bedel stok değerlendirme ölçüsü olarak dikkate alınacaktır.<sup>4</sup>

Piyasa fiyatı (market) olarak, yerine koyma maliyeti (replacement cost) esas alınacak ve stoklar maliyet bedeli ya da yerine koyma maliyetinden hangisi düşük ise onunla değerlendirilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, yerine koyma maliyetinin net gerçekleştirilebilir değerden (tahmini satış fiyatı tahmini satış giderleri) fazla ya da net gerçekleştirilebilir değerden normal kar marjının düşülmesinden sonra kalan tutardan az olamayacağı hususudur.<sup>5</sup>

## 2- BOBİ FRS UYARINCA STOKLARIN DEĞERLEME FARKLILIKLARI

Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen 01.01.2018 tarihinden itibaren Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) yürürlüğe konulmuştur. BOBİ FRS içinde Stoklar bahsi 6. Bölümde düzenlemiştir. Genellikle TMS 2 Stoklar Standardı ile paralellik taşımakla birlikte bazı hususlarda farklılıklar bulunmaktadır.

Farklılık olarak en belirgin düzenleme vade farklarının tabi tutulacağı işlem bakımından ön plana çıkmaktadır. Buna göre, bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrış-

<sup>1</sup> C. Yiğit Özbek, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 24, Ocak 2008, s. 78

<sup>2</sup> İpek Türker, IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 30, Ocak 2010, s. 106.

<sup>3</sup> TMS 2, par.9.

<sup>4</sup> Kieso & Weygandt, Intermediate Accounting, Ninth Edition; John WILEY & SONS, Inc., 1998, s. 448.

<sup>5</sup> Kieso & Weygandt, a.g.e., s.449

tırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, “Finansal Araçlar ve Öz kaynaklar” bölümünün 9.14 - 9.19 paragrafları uyarınca etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Satın alınan bir ticari mal veya hammadde nin bedeli 1 yıl veya daha uzun vadede ödenecek ise alış bedelinden etkin faiz yöntemine göre vade farkı ayrıştırılıp işlem yapılacaktır. Ödeme 1 yıldan kısa ise vade farkı tedarik maliyeti içinde kalacaktır.<sup>6</sup>

TMS 2 Standardı ile bir diğer önemli farklılık dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan maliyet yöntemi ile alakalıdır. BOBİ FRS 6.12 ve 13'e göre; dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. 6.13 Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi). Bu durumda normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasite-

sine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri, toplam sabit genel üretim giderinin toplam üretim sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Normal maliyet yönteminin kullanıldığı durumda, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

### 3- NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER

Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.<sup>7</sup> Böylece net gerçekleştirilebilir değer ile, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar hesaplanmaktadır.

Net Gerçekleştirilebilir Değer= (Satış Fiyatı) – [Tamamlanma Maliyeti+Satış Giderleri]]

Yukarıdaki formüldeki rakamlar tahminlere dayalı rakamlardır. Bu anlamda TMS'nin yönetim muhasebesine de katkı sağladığı söylenebilir. Değerlemeye konu malların maliyet bedellerinin yanı sıra net elden çıkarma maliyetlerinin de öngörülmesi ve buna göre maliyet bedelinin altına düşen net gerçekleştirilebilir değerlerin esas alınması gerekmektedir.

Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tu-

<sup>6</sup> Sadi Işıklılar, Bülent Buz, Veysel Bağırın (2018), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş., S. 156.

<sup>7</sup> Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, 2008, s. 50

tardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.<sup>8</sup>

Stokların elde etme maliyetleri, her bir stok kalemi bazında net gerçekleştirilebilir değerlerine indirilir.<sup>9</sup>

Net gerçekleştirilebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleştirilebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleştirilebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir.<sup>10</sup>

Maliyet veya piyasa değerinin en küçüğü kuralı tutuculuğu yansıtır. Fakat finansal tablo kullanıcılarının çok çeşitli hale gelmesinden dolayı, bu kural artan eleştirilere maruz kalmıştır. İlk olarak tutuculuğun kendisi tanımlanması zor bir kavramdır. Stok değer düşüklükleri başlangıçta tutucu olabilirken, değer düşüklüğünü izleyen dönemlerde ortaya çıkan daha yüksek marj, kazanç yönetimi için fırsatlar sunmaktadır.<sup>11</sup>

Net gerçekleştirilebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarı esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağ-

lantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleştirilebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz.<sup>12</sup>

Üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin net gerçekleştirilebilir değeri, ikame maliyetine göre hesaplanır. İkame maliyeti değerlendirme gününde söz konusu stokları satın alma durumunda ortaya çıkabilecek yenileme maliyetidir.<sup>13</sup>

#### 4- STOKLARIN MALİYETİNE ALINAMAYAN GİDERLER

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:<sup>14</sup>

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri;
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri;
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri;
- Satış giderleri;

Üretim işletmelerinde üretime giren maddelerin miktarı ile çıktılarının miktarı genellikle aynı olmaz. Üretim sırasında buharlaşma, kırılma, bozulma, çekme, test ve muayene gibi nedenlerle normal veya aşırı fireler oluşabilir. Normal fireler genel kullanım standartları gereği beklenen firelerdir. Ancak, üretim sırasında normal fireyi aşan firelerle de karşılaşmak mümkündür. Normal fireler mamul maliyeti içine dahil edilirken, aşırı fireler ayrı raporlanmalı ve dönem gideri olarak kaydedilmelidir.<sup>15</sup>

<sup>8</sup> TMS 2, par. 28.

<sup>9</sup> TMS 2, par. 29.

<sup>10</sup> TMS 2, par.31.

<sup>11</sup> Türker, a.g.e., s. 114

<sup>12</sup> Aylin Poroy Arsoy, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer, Dora Yayınları, 2009, s. 30.

<sup>13</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, 2008, Bursa, s. 78.

<sup>14</sup> TMS 2, par. 16.

<sup>15</sup> İbrahim Lazol, Maliyet Muhasebesi, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008. s. 136

Anormal üretim kayıpları, kalite standartlarına uygun olmayan ilk madde kullanımı, ilk maddenin gerekli koşullarda stoklanmaması, kalifiye olmayan işçilerin çalıştırılması, teknolojik yeniliklerin yapılmaması gibi nedenle ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca İşletme yönetimi tarafından önlenebilecek üretim sürecindeki aksaklıkların göz ardı edilmesinden doğan üretim kayıpları da anormal kayıp olarak nitelendirilmektedir.<sup>16</sup>

TMS 2'ye göre, üretimle ilgili olan depolama giderleri mamulün maliyetine dahil edilirken, bunun dışında kalan depolama giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Satın alınan stokların işletmede veya işletme dışında bir başka yerde depolanması nedeniyle ortaya çıkan giderler, alışın tamamlanmasından sonra gerçekleştiği için alış giderlerinde değil, duruma göre üretim veya dönem giderlerinde gösterilir.<sup>17</sup>

TMS 2'ye göre, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesine katkısı olan yönetim giderleri, stok maliyetine verilebilirken, katkısı olmayan genel yönetim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.<sup>18</sup> Satın alma maliyetinin belirlenmesinde genel yönetim giderleri ve depolama giderleri maliyete dahil edilmemektedir.<sup>19</sup>

#### (A) İşletmesinin (Alıcının) Kayıtları:

01.12.2019	
153 TİCARİ MALLAR	17.000
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ (-)	3.000
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600
102 BANKALAR	5.600
320 SATICILAR	18.000
Ticari mal satın alınması	

#### 5- ETKİN FAİZ YÖNTEMİ

TMS 2 Stoklar Standardı ile BOBİ FRS Bölüm 6 uyarınca stok maliyetinden vadenin 1 yıldan kısa olması halinde vade farklarının BOBİ FRS için ayrıştırılmaması noktasında farklılık arz etmektedir. Aşağıdaki örneklerde etkin faizin nasıl ayrıştırılacağı ve kayda alınacağına dair bir uygulama gerek alıcı ve gerekse satıcı bakımından aşağıda ele alınmakta, net gerçekleştirilebilir değer ölçülmesi ve özellikli varlıklara dair örneklere yer verilmektedir.<sup>20</sup>

**Örnek 1 (Etkin Faiz):** (A) İşletmesi, 01.12.2019 tarihinde peşin fiyatı 17.000 TL olan (X) malını, bedelin 2.000 TL'sini banka vasıtasıyla peşin ödeyerek, kalan 18.000 TL'sini 6 ay sonunda (31.05.2020 tarihinde) satıcı (B)'ye ödemek üzere 20.000 TL bedelle satın almıştır. Ayrıca 20.000 TL üzerinden %18 KDV, 3.600 TL banka aracılığıyla 01.12.2019 tarihinde ödenmiştir. Örnekteki verilere göre BOBİ FRS kapsamında vade farkı giderlerinin ayrıştırılmasına gerek bulunmamaktadır. TMS 2 gereğince alıcı ve satıcının işlem ve kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

<sup>16</sup> Vedat Ekergil, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 134.

<sup>17</sup> Vefa Toroslu, Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat Maliyet İlişkisi, Yüksek Lisans Tezi, s.73.

<sup>18</sup> Toroslu, a.g.t., s. 73.

<sup>19</sup> Aydın Karapınar, Ali Osman Eflatun (2018), BOBİ FRS Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, S.126.

<sup>20</sup> Şeref Demir, TMS/TFRS, Seçkin Yayıncılık, 2015, 3. Baskı, s.296-309.

Yukarıdaki örnekte TMS/TFRS uyumlu olarak ticari mallar gerçeğe uygun değeri (17.000 TL) üzerinden aktife alınmıştır. Vade farkları (3.000 TL) ise ertelenmiş faiz gideri olarak kaydedilmiştir.

Bu aşamadan sonra ertelenmiş faiz giderlerinin dönemsel tahakkuklarının yapılması ge-

rekmektedir. Bunun için iç verim oranı yöntemi kullanılarak etkin faiz oranı hesaplanır ve buna göre aylık veya günlük faiz hesaplamaları yapılır.

Hesaplamalar Excel'de veriler girildikten sonra Fx formülü ile veya finansal hesap makinesi kullanılarak yapılabilir.

-15000
0
0
0
0
0
18000

0,03085332

15.000 TL; mal satın alındığında 2.000 TL peşin ödeme sonrasında (17.000-2.000=) kalan borç tutarıdır. Bu tutar 6 ay sonra 18.000 TL olarak ödenecektir. 18.000 TL'yi 6 ay vade üzerinden bugünkü

15.000 TL'ye eşitleyen oran 0,03085332 olarak hesaplanmıştır. Bu oran etkin faiz oranıdır. Etkin faiz oranı kullanılarak aylar itibarıyla faiz giderlerinin hesaplanması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tarih	Borcun Tutarı	Ertelenmiş V.F.Giderleri	Vade Farkı Giderleri	Borcun Net Tutarı
01.12.2019	18.000,00	3.000,00	-	15.000,00
31.12.2019	18.000,00	2.573,20	(15.462,80-15.000,00=) 462,80	15.462,80
31.01.2020	18.000,00	2.060,12	(15.939,88-15.462,80=) 477,08	15.939,88
29.02.2020	18.000,00	1.568,32	(16.431,68-15.939,88=) 491,80	16.431,68
31.03.2020	18.000,00	1.061,35	(16.938,65-16.431,68=) 506,97	16.938,65
30.04.2020	18.000,00	538,74	(17.461,26-16.938,65=) 522,61	17.461,26
31.05.2020	18.000,00	0	(18.000,00-17461,26=) 538,74	18.000,00

Tablodan anlaşılacağı üzere etkin faiz yönteminde faiz giderleri giderek artmakta; faiz yükü etkinliğini artırarak hissettirmektedir. Vergi Usul Kanunu uygulamasında faiz yükü eşit dağılmaktadır. (Burada senetli alımlar için bu ayrıştırma mümkün) Örneğin 3.000 TL faiz 6 aya dağıtılırken her bir ay için 500 TL faiz gideri hesaplanmaktadır.

Ayrıca stok maliyetlerinin hesabında stoklara intikal edene kadar oluşan faiz giderinin malın maliyetine eklenmesi, sonrasında oluşan faiz giderlerinin ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması VUK uygulamasında işletmelerin ihtiyarına bırakılmıştır. Vade farkı şeklinde ise başta belirlenen fark faturalandırılarak mal maliyetine eklenir.

Tarih	Borcun Net Tutarı
01.12.2019	15.000,00
31.12.2019	(15.000,00)+(15.000,00 X 0,03085332)=15.462,80
31.01.2020	(15.462,80)+(15.462,80 X 0,03085332)=15.939,88
29.02.2020	(15.939,88)+(15.939,88X0,03085332)=16.431,68
31.03.2020	(16.431,68)+(16.431,68X0,03085332)=16.938,65
30.04.2020	(16.938,65)+(16.938,65X0,03085332)=17.461,26
31.05.2020	(17.461,26)+(17.461,26X0,03085332)=18.000,00

  

Tarih	Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri
01.12.2019	3.000,00
31.12.2019	(3.000,00-462,80=) 2.573,20
31.01.2020	(2.573,20-477,08=) 2.060,12
29.02.2020	(2.060,12-491,80=) 1.568,32
31.03.2020	(1.568,32-506,97=) 1.061,35
30.04.2020	(1.061,35-522,61=) 538,74
31.05.2020	(538,74-538,74=) 0

TMS/TFRS' ye uygun olarak yukarıdaki tablolardaki hesaplamalar aşağıdaki yevmiye kayıtları ile kayıtlara yansıtılır.

31.12.2019		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ	462,80	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ ( - )		462,80
Faiz giderleri tahakkuku		
/		
31.01.2020		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ	477,08	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ ( - )		477,08
/		
29.02.2020		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ	491,80	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ ( - )		491,80
/		
31.03.2020		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ	506,97	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ ( - )		506,97
/		
30.04.2020		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ	522,61	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ ( - )		522,61
/		



31.05.2020		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ	538,74	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ ( - )		538,74
/		
31.05.2020		
320 SATICILAR	18.000,00	
102 BANKALAR		18.000,00
Satıcılara yapılan ödeme		
/		

**(B) İşletmesinin (satıcının) kayıtları:**

01.12.2019		
120 ALICILAR	18.000	
102 BANKALAR	5.600	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		17.000
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )		3.000
191 HESAPLANAN KDV		3.600
Satılan malların kaydı		
/		

Ertelenmiş faiz gelirleri (3.000 TL) aşağıdaki yevmiyeler ile kayıtlara yansıtılır.

31.12.2019		
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )	462,80	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ		462,80
Dönemsel faiz tahakkuku		
/		
31.01.2020		
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )	477,08	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ		477,08
/		
29.02.2020		
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )	491,80	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ		491,80
/		
31.03.2020		
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )	506,97	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ		506,97
/		

30.04.2020	
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )	522,61
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ	522,61
/	
31.05.2020	
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ ( - )	538,74
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ	538,74
/	
31.05.2020	
102 BANKALAR	18.000,00
120 ALICILAR	18.000,00
/	

### Örnek 2: (Net Gerçekleşebilir Değer)

(A) İşletmesi aynı ürünün 3 ayrı cinsinin ticaretini yapmaktadır. 31.12.2019 tarihinde işletme stoklarının maliyet bedelleri ve net gerçekleşebilir değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ürün Cinsi	Maliyet Bedeli	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Tamamlama Maliyeti	Tahmini Satış Giderleri	Net Gerçekleşebilir Değer
A	10.000	11.000	2.000	100	8.900
B	20.000	25.000	3.000	500	21.500
C	15.000	16.000	500	500	15.000
Toplam	45.000	52.000	5.500	1.100	45.400

Net Gerçekleşebilir Değer= Tahmini Satış Fiyatı – (Tahmini Tamamlanma Maliyeti + Tahmini Satış Giderleri)

Net gerçekleşebilir değer testini uygulamak için (A) işletmesinin önünde iki seçenek bulunmaktadır.

Birinci seçenek tabloya göre tüm ürünler için toplam değer dikkate alınarak değer düşüklüğü

testi yapılmasıdır. Bu durumda net gerçekleşebilir değer toplamı (45.400 TL) maliyet bedeli toplamının (45.000 TL) üzerinde olduğundan karşılık ayrılması gerekmemektedir.

İkinci seçenek her bir ürün itibarıyla bağımsız değerlendirme yapılmasıdır. Bu durumda A ürünü için 1.100 TL karşılık ayrılması gerekmektedir.

31.12.2019	
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ	1.100
158 TOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)	1.100
/	

B ürününün net gerçekleşebilir değeri (21.500 TL) maliyet bedelinin (20.000 TL) üstünde olduğundan, C ürününün net gerçekleşebilir değeri ve maliyet bedeli eşit (15.000 TL) olduğundan karşılık ayrılmaması gerekmektedir.

### Örnek 3: (Özellikli Varlıklar)

(A) İşletmesi özellikli varlık niteliği taşıyan yıllanmış şarap imalatı ve ticareti ile iştigal etmektedir. Büyük bir mağaza zinciri sahibi olan (B) şirketi, (A) işletmesinden 1.000.000 şişe yük-

sek kalite yıllanmış şarap imalatı sipariş etmiştir. Alınan şarap imalatı siparişi nedeniyle üretim süreci 01.06.2019 tarihinde başlamıştır. Aynı tarihte münhasıran söz konusu şarap imalatının finansmanında kullanılmak üzere 1.000.000 TL tutarında 18 ay vadeli kredi kullanılmıştır. Söz konusu şarapların imali kredinin geri ödeme süreci ile eşzamanlı olarak 18 ayda tamamlanmıştır. Mezkûr kredi için ödenen faiz toplamı 250.000 TL'dir. Şarap imalatı için yapılan toplam harcama, borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere 1.250.000 TL'dir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre özellikli varlık niteliğindeki varlıklar için borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilerek aktifleştirilir. Örnekte verilen şarap imalatı, üretim sürecinin uzun zaman gerektirmesi nedeniyle özellikli varlık niteliğinde olduğundan borçlanma maliyetleri aktifleştirilir. Kullanılan kredi münhasıran şarap imalatında kullanıldığından borçlanma maliyetlerinin tamamı şarap imalatı maliyetine dahil edilerek aktifleştirilir.

Buna göre şarap imal maliyeti= 1.250.000+250.000=1.500.000 TL'dir.

Finansman giderleri dahil tüm giderler şarap imalatı sürecinde yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenir. Yatırımın tamamlanması ile birlikte yapılmakta olan yatırımlar hesabından ilgili aktif hesaba (mamuller) aktarılır.

## SONUÇ

TMS 2 ve BOBİ FRS kapsamında stokların değerlemesi maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerlerin düşük olanı üzerinden yapılmaktadır. Bu durum muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinin bir gereğidir. Stoklar değerlemeye tabi tutulurken piyasa fiyatı, yerine koyma maliyeti gibi değerlendirme ölçüleri dikkate alınarak şayet maliyet bedeli bu değerlerden daha fazla ise aradaki fark bir değer kaybına işaret etmektedir ve bu fark için stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekmektedir. Vade farkları bakımından ise TMS 2 ve BOBİ

FRS birbirinden farklılık arz etmekte olup, TMS 2 Stoklar Standardı, vade farklarını maliyet bedelinden etkin faiz yöntemine göre ayırıştırma yoluna gitmekte, böylece peşin değer üzerinden kaydetmekte iken, BOBİ FRS için stoklar 12 aya kadar vade farkı dahil tutar üzerinden aktife alınmaktadır. Bunun haricinde TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS Stoklar düzenlemeleri arasında üretim maliyetinin tespitinde tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemi esaslarının kullanılmasında farklılık bulunmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardı normal maliyet yöntemini benimseyerek sabit genel üretim giderlerinin malın maliyetine yüklenmesinde noksan kapasiteye isabet eden kısmı doğrudan gider kaydettirirken, BOBİ FRS' de bu tutarlar tam maliyet yöntemi kullanılması nedeniyle malın maliyetine intikal ettirilmektedir. Diğer bir husus ise satışa veya kullanıma hazır hale gelmesi bir yılı aşan sürelerle isabet özellikli varlık niteliğindeki stoklar için finansman maliyetlerinin malın maliyetine yüklenmesi hususu olarak dikkat çekmektedir.

## KAYNAKÇA

- ARSOY, A.P., (2009). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer, Dora Yayınları.
- BOBİ FRS, (2018). KGK.
- DEMİR, S., (2015). TMS/TFRS, Seçkin Yayıncılık, 2015, 3. Baskı.
- EKERGİL, V., Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- GENÇOĞLU, Ü.G., (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi, Marmara Kitap Merkezi Yayınları.
- İŞIKLILART, S., BUZ, B., BAĞIRAN, V. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş.
- KARAPINAR, A., EFLATUN, A.O., (2018). BOBİ FRS Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi.

- KIESO&WEYGANDT, (1998). Intermediate Accounting, Ninth Edition; John WILEY & SONS, Inc.
- LAZOL, İ., (2008). Maliyet Muhasebesi, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H., KARAPINAR A., (2008). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, 2. Baskı.
- ÖZBEK, C. Y., (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 24.
- TMS 2 Stoklar Standardı (2018), KGK .
- TOROSLU, V., (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat Maliyet İlişkisi, Yüksek Lisans Tezi.
- TÜRKER, İ., (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 30.