

Stoklarda Maliyeti Oluşturan Unsurlar Yönünden VUK, BOBİ FRS Ve TMS-2'nin Karşılaştırmalı Analizi¹

HüseyinMERT² - Haluk MERT³ - Didem ÖZÇELİK⁴

Makale Gönderim Tarihi : 16 Ocak 2024

Makale Kabul Tarihi : 11 Mart 2024

Öz

İşletmelerde satılmak veya tüketilmek amacıyla alınan varlıklar, stokları oluşturmaktadır. Stoklar kullanılış amaçları yönünden; ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamuller, ticari mallar, hizmet maliyeti ve diğer stoklar olarak tasnif edilmektedir. Stoklar, işletme varlık kalemleri içinde gerek yerine getirmiş oldukları işlev, gerekse rakamsal büyüklük olarak önemli bir yere sahiptir. Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren üç düzenleme bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Düzenleyici otorite işletmeler bazında hangi düzenlemeye tabi olacaklarının kurallarını mevzuat ile belirlemiştir.

Anahtar Sözcükler: *Stokların Muhasebesi, VUK. 'da Stoklar, TMS-2 'de Stokların Maliyeti.*

JEL Kodları: M41, M42

¹ Bu çalışma, 10. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde Tebliğ olarak sunulmuş olup, ilgili tebliğin gözden geçirilmiş ve genişletilmiş halidir.

² Doç.Dr., Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü Öğretim Üyesi ORCID ID: 0000-0001-5391-7865, huseyin.mert@okan.edu.tr

³ Dr., Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ORCID: 0000-0003-4596-8077, halukmert@outlook.com

⁴ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, didem.ozcelik@okan.edu.tr, İstanbul Okan Üniversitesi, ORCID: 0000-0002-9273-3142,

Comparative Analysis Of Tax Procedure Law, Turkish Financial Reporting Standards For Large And Medium-Sized Enterprises (FRS), And TAS 2 Regarding Elements That Form The Costs In Inventories

Abstract

Assets acquired for the purpose of sale or consumption in enterprises constitute inventories. In terms of their intended use, inventories are classified as raw materials and supplies, work in progress, finished goods, service costs, and other inventories. Inventories hold a significant place among the assets of a business both in terms of the functions they perform and their numerical magnitude. In our country, there are three regulations that guide accounting practices: the Tax Procedure Law, the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS). The regulatory authority has determined through legislation which regulation businesses will be subject to on an individual basis.

Keywords: *Accounting for Inventory, Inventory in Turkish Tax Procedure Law (TPL), Cost of Inventory in Turkish Accounting Standard for Inventory (TMS-2).*

JEL Codes: *M41, M42*

1. Giriş

İşletme organizasyonu içerisinde muhasebenin ana görevi işletmeyi anlatan bilgilerin üretilmesidir. Muhasebe uygulamalarında ortak dilin kullanılması önemlidir. Ülkemizde 1994 yılında yürürlüğe koyulan VUK/MSUGT ile muhasebe alanında uygulama birliği sağlanmış ve denetim çalışmaları kolaylaştırılmıştır. Böylelikle tüm işletmelerce kullanımı zorunlu olan Ulusal Muhasebe Sistemi oluşturulmuştur.

Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arası ticari sınırların önemli ölçüde ortadan kaldırılması işletmelerin uluslararası alanda ticari faaliyette bulunabilmelerini kolaylaştırmıştır. Bunun sonucu olarak, işletmelerin ticari işlem hacimleri artmış ve işletmeler hızla büyümüşlerdir. İşletmelerin uluslararası alanda ticari ilişkilerinin artması diğer taraftan muhasebe ve denetim alanında sorunları beraberinde getirmiştir. Sorunların çözümüne yönelik olarak; Muhasebe ve Denetim alanındaki uygulamaların, uluslararası uygulamalara entegrasyonu gerekliliği oluşmuştur. Türk Ticaret Kanunu ile kurulan Kamu Göze-

timi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; kanunla kendisine tanınan yetkileri kullanarak, TTK'nın 1534'üncü maddesi gereği bağımsız denetime tabi olan işletmeler için TMS/TFRS setlerini, diğer bağımsız denetime tabi olan işletmeler içinde BOBİ FRS setlerini oluşturmuştur.

Stoklar, gerek yerine getirdikleri işlev, gerekse de rakamsal büyüklükleri itibariyle işletmeler için önemli varlık kalemleridir. Bu nedenle stokların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı stoklarda maliyeti oluşturan unsurların; VUK/MSUGT, BOBİ FRS ve TMS-2 Stoklar Standardı yönünden karşılaştırmalı ve uygulamalı incelenmesi ve Mali Tablolar üzerindeki etkilerinin ortaya çıkartılmasıdır.

2. Stoklar ve Maliyeti Oluşturan Unsurlar

Koç Yalkın'a göre; "stoklar, bir işletmenin satmak veya üretimde kullanılmak için işletmede bulundurduğu varlıklardır" (Koç Yalkın, 2006: 153).

Orhon Basık vd.'ne göre; "Üretim maliyeti üç unsurun toplamından oluşur; Bunlar: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri'dir. Üretim artış ve azalışları bu maliyet unsurlarının ilk ikisinin (DİMMG ve DİG) toplam tutarlarını etkiler. Daha fazla üretim yapıldığında daha fazla hammadde ve malzeme kullanılır, daha fazla işçilik maliyetine katlanılır. İlk maliyeti oluşturan bu unsurlar değişken nitelikli maliyetlerdir. Değişken maliyetlerin toplamı, faaliyet hacmindeki değişikliklere göre artar veya azalır. Oysa üçüncü başlık altında toplanan genel üretim giderleri, kira, elektrik, sigorta, dışardan sağlanan diğer fayda ve hizmetler, fabrika binası amortismanı, makinelerin amortismanı, endirekt işçilik maliyetleri ve endirekt malzeme maliyetleri gibi çok farklı maliyet unsurlarının toplamıdır. Bu maliyetlerin faaliyet hacmi değişiklikleri karşısındaki davranışları birbirlerinden farklıdır. Dolayısıyla genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken bir kısmı ise sabittir. Örneğin endirekt malzeme, endirekt işçilik ve enerji maliyetleri değişken, amortisman, fabrika binası kirası ve sigorta gibi maliyetler sabittir" (Orhon Basık vd., 2011: 381).

3. Stokların Kapsamı Yönünden Karşılaştırma

3.1. VUK Yönünden İnceleme

MSUGT göre; "stok hesapları aşağıdaki gibi oluşturulmuştur;

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM

152 MAMÜLLER

153 TİCARİ MALLAR

154

155

156

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI”

(1 Sıra Nolu MSUGT, 1992: 53).

3.2. BOBİ FRS Yönünden İnceleme

BOBİ FRS’de stoklar, 6. bölüm başlığı altında düzenlenmiştir.

BOBİ FRS’ye göre; “stoklar, aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır;

- 1- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar, ‘Ticari Mallar’,
- 2- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar, ‘Yarı Mamuller ve Mamuller’,
- 3- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar, ‘İlk Madde ve Malzeme’” (K GK, BOBİ FRS, 2017: 38).

3.3. TMS - 2 Stoklar Standardı Yönünden İnceleme

TMS - 2 Stoklar standardının kapsam bölümünde; Finansal Araçlar, Tarımsal Faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin standart kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

TFRS’ye göre, “stoklar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır;

- 1- Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan varlıklar, ‘Ticari Mallar’,
- 2- Olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar, ‘Yarı Mamuller ve Mamuller’,
- 3- Üretim Sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar, ‘İlk Madde ve Malzeme’” (K GK, Stoklar Standardı, 2018: 1).

3.4. Stokların Kapsamı Yönünden Karşılaştırmalı Analiz

Görüldüğü üzere stokların kapsamı yönünden; MSUGT, BOBİ FRS ile TMS - 2 Stoklar standardı, birbirine paralel ve benzer düzenlemeler içermektedir.

4. Stoklarda Maliyeti Oluşturan Unsurlar

Stoklar ilk kayıt edildiklerinde, ‘maliyet bedelleri’ ile kayıt edilir. Bu yüzden stokların maliyetinin nelerden oluştuğunun belirlenmesi gerekir.

4.1. VUK Yönünden İnceleme

VUK’nun stokların değerlemesi ile ilgili düzenlemeleri şöyledir; “Emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir, bu düzenleme, VUK’nun 275 nci maddesinde maliyeti açıklanan mamuller ve yarı mamuller için de geçerlidir” (VUK Md. 274).

VUK’na göre maliyet bedeli, “iktisadi bir kıymetin satın alınması veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilmum giderlerin toplamından oluşur” (VUK Md. 262).

VUK’da imal edilen emtianın (mamul ve yarı mamul) maliyet bedelinin nelerden oluştuğu açıklanmıştır. “İmal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurların toplamından oluşmaktadır:

- 1- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammadde-lerin bedeli,
- 2- Mamule isabet eden işçilik,
- 3- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- 4- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),
- 5- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.” (VUK Md. 275)

Parlakkaya’ya göre; “Satışların maliyetini oluşturan genel üretim giderleri içerisinde yer alan amaortisman giderleri satışların maliyetini doğrudan etkilemektedir. Standartlar ile VUK arasında, amortisman süresi ve oranlar gibi farklılıklar bulunmakta ve bu durum hesaplanan amortisman tutarını ve dolayısıyla da satışların maliyetinde farklılıklar yaratmaktadır” (Parlakkaya, 2010: 36).

4.2. BOBİ FRS Yönünden İnceleme

BOBİ FRS'ye göre stokların maliyeti, “tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir” (BOBİ FRS 6.6.).

Tutkaval'a göre; “Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ve üretim ile ilgili diğer giderlerin (genel üretim giderleri) toplamından oluşmaktadır. Genel üretim giderleri; sabit genel üretim giderleri ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmaktadır” (Tutkaval, 2020: 349).

BOBİ FRS'ye göre; “Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamıyan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır” (BOBİ FRS 6.7.).

BOBİ FRS'e göre; “Dönüştürme maliyetleri, ham madde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir. Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetine pay verilmez” (BOBİ FRS 6.11.).

BOBİ FRS'ye göre; “Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dahil edilir (BOBİ FRS 6.12). Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim maliyet kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dahil edilmesi de mümkündür. Bu durumda işletmeler normal maliyet yöntemini kullanabilirler” (BOBİ FRS 6.13.).

BOBİ FRS'e göre; “Diğer maliyetler, sadece stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları taktirde stok maliyetine dahil edilir” (BOBİ FRS 6.14.).

4.3. TMS - 2 Stoklar Standardı Yönünden İnceleme

TMS - 2'ye göre stokların maliyeti; “tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden” (TMS - 2.10.), oluşmaktadır.

TMS - 2'ye göre stokların satın alma maliyetleri; ”satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle

doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır” (TMS-2.11.).

Özerhan ve Sultanoğlu’na göre, “Satın alma maliyeti; satıcıya ödenen bedele, aşağıda belirtilen maliyetlerin ilave edilmesi suretiyle hesaplanır:

Stokla ilgili iade alınamayan vergiler,

Stoğun depoya alınmasına kadar gerçekleşen nakliye maliyetleri,

Stoğun satın alınması ile ilişkili olan diğer maliyetler” (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 61).

Sevilengül’e göre, “Stokların farklı bir konuma veya duruma getirilmesi için katlanılan giderlerinde stoğun maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. Örneğin stok, başka bir yere taşınacaksa taşıma, sigorta ve hamaliye gibi giderler stoğun maliyetine ilave edilmesi gerekir” (Sevilengül, 2003: 285).

TMS - 2’ye göre stokların dönüştürme maliyetleri; “direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir” (TMS - 2, 12.).

TMS - 2,’ye göre; “sabit genel üretim giderleri, üretim tesislerinin normal kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetlerine dağıtılır. Dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır” (TMS - 2, 13.).

Büyükmirzaya göre, “normal maliyet yöntemine göre; direct ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı stoğun maliyetine eklenir. Sabit genel üretim giderleri işletme üretim kapasitesine göre oranlanarak stok maliyetine dahil edilir. İşletmenin üretim kapasitesine göre daha düşük seviyede üretim yapılması halinde ise stok maliyetine dahil edilmeyen sabit giderler ilgili dönemde atıl kapasite olarak gider yazılır” (Büyükmirza, 2012: 500).

5. Maliyeti Oluşturan Unsurlar Yönünden Karşılaştırmalı Analiz ve Mali Tablolar Üzerinde Etkilerine İlişkin Uygulamalar

5.1. Maliyeti Oluşturan Unsurlar Yönünden Karşılaştırmalı Analiz

VUK'da stokların değerlemesi ile ilgili düzenleme şöyledir; “emtianın maliyet bedeliyle değerlendirilmesini düzenlemiştir. Bu düzenlemenin üretilmekte olan varlıklar için de geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır” (VUK Md. 274).

VUK'nun da yapılan tanıma göre; “maliyet bedeli, bir malın satın alınması veya değerinin artırılması amacıyla yapılan harcamalar ile ilişkili muhtelif giderlerin toplamından oluşur” (VUK Md. 262).

BOBİ FRS'ye göre stoklarda maliyet bedeli; “tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut duruma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir” (BOBİ FRS 6.6.).

TMS - 2'ye göre stoklarda maliyet bedeli; “tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur” (TMS - 2.10.).

Stoklarda; maliyeti oluşturan unsurlar yönünden, esas itibariyle VUK, BOBİ FRS ve TMS - 2 birbiriyle uyumludur.

Stoklarda maliyeti oluşturan unsurlar, ticaret işletmeleri ve İmalat İşletmeleri için ayrı ayrı incelenebilir.

5.1.1. Ticaret İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Ticaret işletmelerinde dönüştürme maliyeti ticari mal stoklarının maliyetini oluşturan bir unsur değildir. Dolayısıyla ticari mal stoklarının maliyeti; Satın alma maliyeti ile stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi yönünde ortaya çıkan diğer giderlerin toplamından oluşur.

Ticaret işletmelerinde stokların maliyetini oluşturan unsurlar yönünden; VUK, BOBİ FRS ve TMS - 2 Stoklar Standardı birbiriyle uyumludur.

5.1.2. İmalat İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Selvi ve Melis'e göre; “İmalat işletmeleri için öncelikle ilk madde ve malzeme stoklarının maliyet oluşumu söz konusu olup; bu durum ticaret işletmelerindeki ticari mal stokunun maliyeti ile aynıdır” (selvi ve melis, 2018: 51).

İmalat işletmelerinde stoklar; ilk madde ve malzeme ile yarı mamuller ve mamuller'den oluşmaktadır.

VUK'nun 262 nci maddesinde, 'maliyet bedeli' genel olarak tanımlanmıştır. VUK'nun 275 nci maddesinde yarı mamuller ile mamullerin maliyetinin nelerden oluştuğu açıklanmıştır.

VUK'da değerlendirme yönünden; "emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği ve bu hükmün yarı mamuller ve mamuller içinde geçerli olacağı düzenlenmiştir" (VUK Md. 274).

VUK'nu genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayırmamakta ve tamamını maliyetin bir unsuru olarak kabul etmektedir.

Dolayısıyla VUK, imalat işletmelerinde gerek ilk madde ve malzeme stokları için gerekse de yarı mamul ve mamul stokları için maliyeti hesaplar-ken; sabit genel üretim giderlerini maliyetin bir unsuru olarak kabul etmekte ve maliyet hesaplamasında, 'tam maliyet yöntemi'ni kullanmaktadır.

BOBİ FRS'ye göre; İlk madde ve malzeme stoklarının maliyeti, "satın alma maliyetleri ile stokların mevcut yere ve duruma getirilmesi için katlanılan giderlerin, toplamından oluşmaktadır" (BOBİ FRS 6).

TMS - 2'ye göre, ilk madde ve malzeme stoklarının maliyeti; "satın alma maliyetleri ile stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesine yönelik katlanılan maliyetleri toplamaktadır" (TMS - 2).

Dolayısıyla, 'ilk madde ve malzeme stokları'nın maliyetini oluşturan unsurlar yönünden; VUK, BOBİ FRS ve TMS - 2 Stoklar Standardı, bir biriyle uyumludur.

Farklılık üretilmekte olan varlıklar dediğimiz; Mamul ve Yarı Mamul Stoklarının maliyetinin hesaplanması sürecinde ortaya çıkmaktadır. Dönüştürme maliyetlerinden; sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi sürecinde üç yöntem ayrılmaktadır. VUK, sabit genel üretim giderlerinin tamamını maliyet kabul ederken; BOBİ FRS, sabit genel üretim giderlerinin tamamının maliyete intikal ettirilmesi veya normal kapasiteye denk gelen kısmının maliyet kabul edilerek diğer kısmının gider olarak, kar zarara yansıtılması konusunda tercih hakkını işletmelere bırakmaktadır; TMS - 2 ise sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasitesine denk gelen kısmını maliyet kabul etmekte, atıl kapasiteyle ilgili olan kısmını gider olarak kar zarara yansıtmaktadır.

TMS 2'ye göre düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilirken; BOBİ FRS'ye göre, 'satışların maliyeti' kaleminde gösterilmektedir.

Kaya'ya göre; “Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde TMS 2 sadece normal maliyet yönteminin kullanılmasını öngörmekteyken, BOBİ FRS normal maliyet yöntemine alternatif olarak, tam maliyet yönteminin kullanılabileceğini hükme bağlamıştır” (Kaya, 2018: 275).

İmalat işletmelerinde yarı mamul ve mamul maliyetleri yönünden üç düzenlemeyi karşılaştırdığımızda; VUK, Tam Maliyet Yönteminin; BOBİ FRS Tam Maliyet Yöntemi veya Normal Maliyet Yönteminin; TMS-2 Stoklar Standardı ise Normal Maliyet Yönteminin, kullanılmasını öngörmektedir.

Dayıoğlu ve Dursun'a göre; “maliyet hesaplama yöntemlerindeki bu farklılık stok birim maliyetlerinin farklı tutarlarda oluşması ile birlikte gelir tablosunda yer alan, Satılan Malın Maliyeti kalemini etkileyecek ve işletmenin dönem karı/zararı tutarına doğrudan etkide bulunacaktır” (Dayıoğlu ve Dursun, 2020: 175-176).

5.2. Mali Tablolar Üzerinde Etkilerine İlişkin Uygulamalar

5.2.1. Uygulama I

Bir üretim işletmesinin dönem sonu sabit genel üretim maliyetleri toplamının 500.000 TL olduğu tespit edilmiştir. İşletme normal kapasiteden % 75 oranında faydalanmıştır.

TMS - 2 Stoklar standardı kapsamında atıl kapasiteye isabet eden (500.000 TL * % 25 = 125.000 TL) sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir (TMS - 2, 13.).

| Açıklama | Borç | Alacak |
|---------------------------|---------|---------|
| 151- Yarı Mamuller Hesabı | 375.000 | |
| 65X-Dönem Gideri | 125.000 | |
| 731-GÜG Yansıtma Hesabı | | 500.000 |
| GÜG Dağıtılması Kaydı | | |

İşletme VUK/MSUGT kapsamında bir işletme olsaydı, tam maliyet yöntemini kullanmak zorunda olacaktı. Bu durumda sabit genel üretim giderlerinin tamamı maliyet unsuru kabul edilecekti ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktı.

| Açıklama | Borç | Alacak |
|---------------------------|---------|---------|
| 151- Yarı Mamuller Hesabı | 500.000 | |
| 731-GÜG Yansıtma Hesabı | | 500.000 |
| GÜG Dağıtılması Kaydı | | |

İşletme BOBİ FRS kapsamında bir işletme olsaydı; Tam Maliyet Yöntemini veya Normal Maliyet Yöntemini, kullanabilecekti. İşletmenin tercihini, Tam Maliyet Yöntemi olarak kullanması halinde; sabit genel üretim giderlerinin tamamı maliyet unsuru kabul edilecekti ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktı:

| Açıklama | Borç | Alacak |
|---------------------------|---------|---------|
| 151- Yarı Mamuller Hesabı | 500.000 | |
| 731-GÜG Yansıtma Hesabı | | 500.000 |
| GÜG Dağıtılması Kaydı | | |

BOBİ FRS kapsamında işletmenin tercihini, Normal Maliyet Yöntemi olarak kullanması halinde; sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye denk gelen kısmı maliyet, atıl kapasite ile ilgili olan kısmı ise gider kabul edilecekti ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktı:

| Açıklama | Borç | Alacak |
|---------------------------|---------|---------|
| 151- Yarı Mamuller Hesabı | 375.000 | |
| 65X-Dönem Gideri | 125.000 | |
| 731-GÜG Yansıtma Hesabı | | 500.000 |
| GÜG Dağıtılması Kaydı | | |

5.2.2. Uygulama II

Z işletmesi 2022 yılında 15.000 Kg. B mamulü üretmiştir. Dönem içi üretime ilişkin giderler aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir. İşletmede dönem başı ve dönem sonu yarı mamul stoğu yoktur.

| | | |
|----------------|---------|------------|
| DİMM Giderleri | | 200.000 TL |
| Dİ Giderleri | | 100.000 TL |
| GÜG | | 200.000 TL |
| - Değişken GÜG | 50.000 | |
| - Sabit GÜG | 150.000 | |

İşletmede 2022 yılında faaliyet giderleri aşağıdaki gibi oluşmuştur:

| | | |
|---------------------------------------|--------|-----------|
| Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri | | 20.000 TL |
| Değişken Giderleri | 12.000 | |
| Sabit Giderleri | 8.000 | |
| Genel Yönetim Giderleri | | 16.000 TL |

2022 Yılında 10.000 Kg B mamulü satılmış olup, kg fiyatı 60 TL olarak belirlenmiştir. İşletmede 2022 yılı başında mamul stoku bulunmamaktadır. 2022 yılı için bu işletmenin;

- 1- İşletmenin Tam Maliyet Yöntemi ve Normal Maliyet Yöntemine göre satışların maliyeti tablosu, gelir tablosu ve bilançosunu düzenleyiniz? İşletmenin yıllık normal üretim kapasitesi 18.750 Kg olarak Kabul edilmektedir.
- 2- İki yönteme göre hesaplanan karlar arasındaki farkı nedenleriyle açıklayınız?

Çözüm:

1) Tam Maliyet Yöntemi:

İşletme VUK kapsamında veya BOBİ FRS kapsamında olmakla birlikte tercihini Tam Maliyet Yöntemi olarak kullanmış bir işletme ise satışların maliyeti tablosu, gelir tablosu ve bilançosunu aşağıda ki gibi düzenleyecektir.

Satışların Maliyeti Tablosu

| | |
|-----------------------------------------------------|----------------|
| DİMM Gideri | 200.000 |
| Dİ Gideri | 100.000 |
| Genel üretim Gid. | 200.000 |
| Toplam | 500.000 |
| Yarı Mamul Değişimi | 0 |
| Dönem Başı Stok(+) | 0 |
| Dönem Sonu Stok(-) | 0 |
| Üretilen Mamul Maliyeti | 500.000 |
| Mamul Stoklarında Değişim | (166.650) |
| Dönem Başı Stok(+) | 0 |
| Dönem Sonu Stok(-) | 166.650 |
| İç Tüketim(-) | 0 |
| Satılan Mamul Maliyeti • 10.000x(500.000/15.000) | 333.300 |

Gelir Tablosu

| | | |
|-------------------|---------|---------|
| Brüt satışlar | | 600.000 |
| Yurtiçi Satışlar | 600.000 | |
| Yurtdışı Satışlar | 0 | |
| Diğer Gelirler | 0 | |
| Satış İndirimleri | | 0 |

| | | |
|-----------------------------------|--------|-----------|
| Net Satışlar | | 600.000 |
| Satışların Maliyeti | | (333.300) |
| Brüt Satış Karı | | 266.700 |
| Faaliyet Giderleri | | (36.000) |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri | 0 | |
| Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid. | 20.000 | |
| Genel Yönetim Gid. | 16.000 | |
| Faaliyet Karı | | 230.700 |

Bilanço

| | |
|--------------------|---------|
| Aktifler | |
| I. Dönen Varlıklar | |
| 152 Mamuller | 166.700 |

Normal Maliyet Yöntemi

İşletme TFRS' ya tabi bir işletme veya BOBİ FRS kapsamında olmakla birlikte tercihini Normal Maliyet Yöntemi olarak belirlemiş bir işletme ise satışların maliyeti, gelir tablosu ve bilançoğu aşağıda ki gibi düzenleyecektir. Ancak BOBİ FRS Kapsamında ki işletmeler Normal Maliyet yöntemini kullandıklarında dağıtılmayan sabit genel üretim giderlerini gerçekleştirdiği dönemde gider olarak, 'satışların maliyeti' kaleminde gösterirken, TFRS kapsamında olan işletmeler atıl kapasiteye denk gelen sabit genel üretim giderlerini doğrudan gider olarak kar-zarara yansıtmaktadır.

$$\text{Sabit GÜG yükleme oranı} = 150.000 / 18.750 = 8 \text{ TL/Ton}$$

$$\text{Üretim Maliyetine Yüklenecek GÜG} = 15.000 * 8 = 120.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kapasite Sapması (Olumsuz)} = 3.750 * 8 = 30.000 \text{ TL}$$

Kapasite sapması aşağıdaki formülle de hesaplanabilir:

$$\text{Kapasite Farkı} = (\text{Beklenen Kapasitedeki Üretim} - \text{Fiili Üretim}) * (\text{Birim Sabit GÜG})$$

$$\text{Kapasite Farkı} = (18.750 - 15.000) * 8 = 30000 \text{ TL (Olumsuz Kapasite Farkı)}$$

$$\text{Üretim Maliyetine Yüklenecek toplam GÜG: } 170.000 \text{ TL}$$

$$\text{Değişken GÜG} \quad 50.000$$

$$\text{Sabit GÜG} \quad 120.000$$

Normal maliyet yönteminde kapasite sapmalarının tamamı sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Yalnız hangi sonuç hesabına aktarılacağı konusunda her hangi bir netlik söz konusu değildir. Olumsuz kapasite sapmalarının; ‘Satışların Maliyeti’ veya ‘Çalışmayan kısım Giderleri’ ne ilave edildiği, olumlu kapasite sapmalarının da ‘Satışların Maliyetinden düşüldüğü görülmektedir.

Normal Maliyet Yöntemine göre işletmenin finansal tabloları aşağıdaki gibi olacaktır.

Satışların Maliyeti Tablosu

| | |
|------------------------------------------------------------|----------------|
| DİMM Gideri | 200.000 |
| Dİ Gideri | 100.000 |
| Genel Üretim Gideri | 170.000 |
| Değişken GÜG | 50.000 |
| Sabit GÜG | 120.000 |
| Toplam | 470.000 |
| Yarı Mamul Değişimi | 0 |
| Dönem Başı Stok(+) | 0 |
| Dönem Sonu Stok(-) | 0 |
| Üretilen Mamul Maliyeti | 470.000 |
| Mamul Stoklarında Değişim | (156.700) |
| Dönem Başı Stok(+) | 0 |
| Dönem Sonu Stok(-) | 156.700* |
| İç Tüketim(-) | 0 |
| Satılan Mamul Maliyeti ● 10.000x(470.000/15.000) | 313.300 |

Gelir Tablosu

| | | |
|----------------------------|---------|------------------|
| Brüt Satışlar | | 600.000 |
| Yurtiçi Satışlar | 600.000 | |
| Yurtdışı Satışlar | 0 | |
| Diğer Gelirler | 0 | |
| Satış İndirimleri | | 0 |
| Net Satışlar | | 600.000 |
| Satışların Maliyeti | | (343.300) |
| Satılan Mamul Maliyeti | 313.300 | |
| Kapasite Farkı (Sabit GÜG) | 30.000 | |

| | | |
|-----------------------------------|--------|-----------------|
| Brüt Satış Karı | | 256.700 |
| Faaliyet Giderleri | | (36.000) |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri | 0 | |
| Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid. | 20.000 | |
| Genel Yönetim Gid. | 16.000 | |
| Faaliyet Karı | | 220.700 |

Bilanço

| | |
|---------------------------|---------|
| Aktifler | |
| I. Dönen Varlıklar | |
| 152 MAMULLER | 156.700 |

2) Hesaplanan Karlar Arasındaki Farkların Analizi

| | Dönem Karı | Satışların Maliyeti | Stok Maliyeti |
|---------------------|-------------------|----------------------------|----------------------|
| Tam Maliyet Yön. | 230.700 | 333.300 | 166.700 |
| Normal Maliyet Yön. | 220.700 | 313.300 | 156.700 |

Yukarıda ki sonuçlar incelendiğinde;

Tam maliyet yöntemi ile Normal maliyet yöntemi arasında ki kar farklılığının kaynaklanış nedeni atıl kapasite nedeniyle oluşan olumsuz sapmanın stoklara isabet eden kısmıdır.

$$\text{Kar Farkı} = 230.700 - 220.700 = 10.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kapasite Farkı} = (18.750 - 15.000) * 8 = 30.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birim başına kapasite farkı} = 30.000 / 15.000 = 2 \text{ TL/Kg}$$

$$\text{Stoklara isabet eden olumsuz kapasite farkı} = 5.000 * 2 = 10.000 \text{ TL}$$

Stokların arttığı bir dönemde TM yöntemine göre hesaplanan karlar, NM yöntemine göre her zaman yüksek çıkar. Bunun nedeni atıl kapasiteye denk gelen Sabit Genel Üretim Giderlerinin gider olarak doğrudan K/Z'a yansıtılmasıdır.

6. Sonuç

İşletmeler için stoklar; gerek yerine getirdikleri görev ve gerekse de rakamsal büyüklükleri itibari ile önemli varlık kalemlerini oluştururlar. Stoklar, finansal durum tablosu ve K/Z tablosu üzerinde önemli etkide bulunurlar. Bu çalışmanın amacı; stoklarda maliyeti oluşturan unsurların, VUK/MSUGT, BOBİ FRS ve TMS-2 Stoklar standardı açısından incelenmesidir. Ulaşılan

sonuçların uygulamalı karşılaştırmalı analizini yaparak, bu farklılıkların mali tablolar üzerindeki etkilerinin ortaya çıkartılmasıdır. Stoklarda maliyeti oluşturan unsurların VUK/MSUGT, BOBİ FRS ve TMS-2 Stoklar standardı yönünden karşılaştırmalı analizi ile ulaşılan sonuçlar aşağıda açıklanmıştır:

- Stoklarda maliyeti oluşturan unsurlar yönünden, VUK/MSUGT, BOBİ FRS ve TMS-2 Stoklar standardı esas itibari ile birbiriyle uyumludur. Üç düzenlemede de stokların maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve stokların mevcut konuma ve mevcut duruma getirilmesi için yapılan giderlerin toplamından oluşmaktadır.
- Ticaret işletmelerinde, ‘ticari mal’ stoklarının ve üretim işletmelerinde, ‘ilk madde ve malzeme’ stoklarının maliyeti yönünden üç düzenleme birbiriyle uyumludur.
- Üç düzenleme açısından stokların maliyeti yönünden farklılık, ‘mamul’ ve ‘yarı mamul’ stoklarında ortaya çıkmaktadır. VUK’nu bu noktada maliyetlendirme yöntemi olarak, ‘tam maliyet yönteminin’ kullanılmasını öngörürken; BOBİ FRS, ‘tam maliyet yöntemi’ veya ‘normal maliyet yöntemlerinden’ işletme tarafından tercih edilen yöntemin kullanılmasını ve TMS-2 Stoklar standardı ise ‘normal maliyet yönteminin’ kullanılmasını öngörmüştür.
- VUK/MSUGT, sabit genel üretim giderlerinin tamamını maliyet kabul ederken; BOBİ FRS sabit genel üretim giderlerinin maliyet kabul edilmesi veya kullanılan kapasiteye denk olan kısmın maliyet, atıl kapasiteyle ilgili olan kısmın gider olarak doğrudan kar-zarara yansıtılması konusunda tercih hakkını işletmelere bırakmaktadır; TMS-2 Stoklar standardı ise sabit genel üretim giderlerinin normal kapasiteye ilişkin olan kısmını maliyet, atıl kapasiteyle ilgili olan kısmını gider olarak doğrudan K/Z’a yansıtmaktadır.
- BOBİ FRS ve TMS-2 Stoklar standardı genel idare giderlerini maliyet kabul etmemektedir. Ancak VUK/MSUGT, genel idare giderlerinden maliyete pay verilmesi veya gider olarak doğrudan kar-zarara yansıtılması konusunda tercih hakkını işletmelere bırakmıştır. Dolayısıyla işletmeler; genel idare giderlerini maliyet kabul edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak K/Z’a da yansıtabilmektedir.

Kaynakça

- Büyükmirza, K. (2012). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dayıoğlu, M. K., ve Dursun, G.D. (2020). BOBİ FRS Stoklar Standardının TMS 2 ve VUK Stoklar Maddelerine Göre Karşılaştırılması. Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi, 7(2), 159-179.
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(2), 262-285.
- KGK, BOBİ FRS 56 Sıra Nolu Tebliğ. (2017). 30138 (Mükerrer) Sıra Nolu ve 29.07.2017 Tarihli Resmi Gazete.
- KGK, Stoklar Standardı. (2018). 30430 Sıra Nolu ve 24.05.2018 Tarihli Resmi Gazete.
- MSUGT (1 Sıra Nolu Tebliğ). (1992). 21447 Sıra Nolu ve 26.12.1992 Tarihli Resmi Gazete.
- Orhon Basık, F., Kaya, İ., ve Yanık, S. (2011). Maliyet Muhasebesi (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Özerhan, Y., ve Sultanoğlu, B. (2018). Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Parlakkaya, R. (2010). Yasal Mevzuat ve TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13(19), 269-291.
- Selvi, Y., ve Melis, E. (2018). BOBİ FRS Kapsamında Stoklar. İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 16(59), 47-57.
- Sevilengül, O. (2003). Genel Muhasebe (Genişletilmiş 11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tutkaval, K. (2020). TMS, BOBİ FRS ve VUK Perspektifinden Dönüştürme Maliyetleri: Üretim Maliyetlerine ve Vergilendirmeye Etkisi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 40, 347-365.
- Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı). (1961). 10703 Sıra Nolu ve 10.01.1961 Tarihli Resmi Gazete.
- Koç Yalkın, Y., (2006), Genel Muhasebe, İlkeler ve Uygulamalar (15. Baskı), Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.