

BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”

Yakup Selvi ^{1*}, Melis Ercan ²

¹(Prof.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

²(Doç.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 56 sıra numaralı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ”, 29 Temmuz 2017 tarih ve 30318 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bu tebliğ 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin “Bölüm 6 Stoklar” bölümü stoklara ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektedir. Bu çalışmada, “Bölüm 6 Stoklar” bölümünde yer alan stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri “TMS-2 Stoklar Standardı” ve “VUK hükümleri” ile karşılaştırılabilir olarak analiz edilip yorumlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Stoklar, BOBİ FRS, TMS-2, VUK

Inventories According to The BOBI FRS

ABSTRACT

The Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (BOBI FRS) was published in the Official Gazette No. 30138 dated July 29, 2017 by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK). BOBI FRS has been applied for the reporting periods since January 1, 2018. BOBI FRS Section 6 Inventories provides accounting principles for inventories. In this paper, these accounting principles are comprised and analyzed with “Turkish Financial and Reporting Standards (TMS-2 Inventories)” and “Turkish Tax Procedure Law (VUK)” related about inventories.

1. Giriş

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 56 sıra numaralı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ”, 29 Temmuz 2017 tarih ve 30318 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır¹. Bu tebliğ 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğin amacı; bağımsız denetime tabi olup, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen BOBİ FRS'nin yürürlüğe konulmasıdır.

BOBİ FRS'nin “Bölüm 6 Stoklar” bölümü² stoklara ilişkindir. “Stoklar”, işletme varlıkları içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu varlıklarla ilgili genel muhasebe sorunları da; a) stokların ilk kayda alınması, b) maliyet değerlerinin belirlenmesi, c) bu maliyetlerin stok değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat elde edildiğinde nasıl gider kaydedileceği ve d) finansal tablolarda stoklarla ilgili hangi bilgilerin

* İlgili Yazar (Selvi, Yakup)

E-mail: selviyak@istanbul.edu.tr

¹ KGK, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56), Resmî Gazete, 29 Temmuz 2017 Cumartesi, Sayı 30138 (Mükerrer).

² KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Ankara, 2017, s.38-43.

açıklanacağı hususlarıdır ki; BOBİ FRS'nin "Bölüm 6 Stoklar" bölümü stoklara ilişkin bu sorunların çözümüne yönelik muhasebe ilke

lerini düzenlemektedir. Bu çalışmada, ilgili taslağın "Bölüm 6 Stoklar" bölümünde yer alan stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri "TMS-2 Stoklar Standardı"³ ve "VUK hükümleri"⁴ ile karşılaştırmalı olarak analiz edilip yorumlanmıştır.

2. Stok Kavramı

BOBİ FRS stokları aşağıdaki gibi tanımlamakta ve finansal araç niteliğindeki stokları, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkları ve hasat zamanındaki tarımsal ürünleri kapsamı dışında bırakıp (BOBİ FRS 6.3), aşağıdaki varlıkları stok kapsamına almaktadır (BOBİ FRS 6.2):

- İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan (ticari mallar),
- Bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan (yarı mamuller) ve
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler.

Kapsam dışında tutulan varlıklar için ayrı bölümler bulunmaktadır. Stoklara ilişkin bu kapsam TMS-2'nin kapsamıyla⁵ uyumludur.

3. Stok Maliyetlerinin Unsurları

Stoklar ilk kayıt edildiklerinde "**maliyet değerleri**" ile kayıt edilirler. Dolayısıyla stokların maliyetini oluşturan unsurların neler olduğunun belirlenmesi gerekir. BOBİ FRS stok maliyetinin "*tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler*"den oluştuğunu hükme bağlamıştır. (BOBİ FRS 6.6).

TMS-2.10 hükmüncü de; "*Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir*". VUK 262.Maddesi hükmüncü de; "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder*". Dolayısıyla BOBİ FRS, TMS-2 ve VUK hükümleri bu konuda uyumludur.

Stok maliyet unsurları ticaret işletmeleri, imalat işletmeleri, hizmet işletmeleri ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürün üreten işletmeleri açısından ayrı ayrı incelenebilir.

a. Ticaret İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Ticaret işletmelerinde ticari mal stoklarının maliyetini oluşturan unsurlar satın alma maliyeti ile stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur. Ticaret işletmeleri için dönüştürme maliyeti stok maliyetini oluşturan bir unsur değildir.

BOBİ FRS 6.7 hükmüncü stokların satın alma maliyetleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır;

- Satın alma fiyatı,
- İthalat vergileri ve iade alınamayan diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç),
- Nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile

³ "TMS 2 Stoklar"; www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS2.pdf

⁴ 213 Numaralı Vergi Usul Kanunu, 10703-10705 Sayı ve 10.1.1961 Tarihli Resmi Gazete.

⁵ Selvi, Yakup; "*TMS 2 STOKLAR*", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı, ISMMMO Yayın No:99, 2009, s. 91.

- d) Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyeti belirlenirken, varsa, ticari iskonto tutarları, indirimler ve diğer benzeri kalemler stokun satın alma maliyetinden indirilir.

BOBİ FRS 6.8 hükümce stok alış fiyatının belirlenmesinde, alış koşulu önem arz etmektedir. Özellikle vadeli alışlarda vadenin bir yıldan kısa veya bir yıldan uzun olmasına göre vade farkı ayrıştırması yapıp yapılmayacağı hükmüne bağlanmaktadır.

- a) “Bir yıl veya daha kısa bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülmelidir”. Diğer bir ifadeyle stokların ilk kayda alınması sırasında bir yıla kadar vadeli alımlarda bugünkü değer hesaplaması yapılmamalıdır ve toplam tutardaki vade farkı (faiz) anapara tutarından ayrıştırılmaksızın alınan malın maliyetine dâhil edilmelidir.
- b) “Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmelidir”. Diğer bir ifadeyle, işletme ödenen toplam tutardaki faizi ayrıştırmalıdır. Kayıtlara alınacak olan stokun maliyeti, peşin ödeme yapılmış olsaydı ödenecek fiyat kadar olacak ve vade farkı da “Gerçekleşmemiş Faiz” olarak kayıtlara alınarak stok maliyetine dâhil edilmeyecektir. Vade farkı dönemsellik ve tahakkuk ilkesi doğrultusunda “Faiz Gideri” olarak raporlanacaktır. Vade farkının hesaplanmasında “etkin faiz yöntemi”⁶ kullanılacaktır.

TMS 2.18 “İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen (örneğin, normal kredi koşulları için geçerli olan satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark), finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.” Dolayısıyla, “TMS 2 Stoklar” standardında bir yıldan uzun veya bir yıldan kısa diye bir ayırım bulunmamakta; vadeli alış fiyatındaki finansman maliyetinin etkin bir şekilde yer alıp almadığı önemli olmakta ve bu durumun belirlenmesi de işletme inisiyatifine bırakılmış olmaktadır. İşletme tarafından, alış fiyatının içinde etkin bir finansman maliyetinin olduğuna ilişkin kanaat oluştuğunda, vadenin bir yıldan uzun olup olmadığına bakılmaksızın, “etkin faiz yöntemi” kullanılarak vade farkının ayrıştırılması ve stok maliyetine dâhil edilmemesi gerekir ki; bu da TFRS’nin stok alımlarında “belge (fatura) tabanlı” değil, “peşin değer tabanlı” muhasebeleştirilmeyi ve raporlamayı⁷ esas almasındandır.

VUK hükümlerine göre ise; vadenin bir yıldan uzun olup olmadığına bakılmaksızın, vade farkı ayrımı yapılmamalı ve vade farkının tamamı malın maliyetine dâhil edilmelidir. Ancak, işletme alacaklarını reeskonta tabi tutuyorsa vadeli stok alımlarından doğan borçlarını da reeskonta tabi tutmalıdır.

Prensip olarak “Borçlanma Maliyetleri” oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 6.9). “Ancak **‘Borçlanma Maliyetleri’** bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan (doğrudan ilişkili olan) borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir” (BOBİ FRS 6.9). BOBİ FRS “Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri”⁸ bölümünün 17.1.c paragrafı uyarınca da; “yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları” da borçlanma maliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, BOBİ FRS kapsamında stoklara ilişkin “Borçlanma Maliyetlerinin” nasıl muhasebeleştirileceğini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Bkz. Tablo-1).

⁶ KGK, BOBİ FRS, Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar, (9.14 - 9.19).

⁷ Selvi, Yakup; a.g.e., s. 100.

⁸ KGK, BOBİ FRS, s.109.

Tablo-1: BOBİ FRS Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	Üretilmesi Bir yıldan daha KISA süren stoklar için		Üretilmesi Bir yıldan daha UZUN süren stoklar için	
	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar	Gider	Gider / Gelir	Maliyet	Maliyet
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	Gider	Gider / Gelir	Gider	Gider / Gelir

“TMS-23 Borçlanma Maliyetleri” standardı kapsamında ise, “özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri” hariç olmak üzere stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri döneme doğrudan gider yazılmalıdır. Dolayısıyla, faiz ve kur farkları stok maliyetine eklenmez. Ancak, “Özellikli Varlık olarak kabul edilecek Özellikli Stoklar”a ait borçlanma (faiz ve kur farkları) maliyetleri söz konusu “Özellikli Stok”un maliyetine yansıtılmalıdır (satışa hazır hale gelinceye kadar olan kısmı için). Genel hatları itibariyle BOBİ FRS ve TMS birbiriyle uyumludur. Tek fark BOBİ FRS bir yıllık kesin bir süre belirtirken TMS “uzun bir süre” kavramı getirmekte ve sürenin belirlenmesini de işletmenin inisiyatifine bırakmaktadır (Bkz. Tablo-2).

Tablo-2: TMS-2’ye Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	ÖZELLİKLİ STOKLAR		DİĞER STOKLAR	
	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar	Maliyet	Maliyet	Gider	Gider / Gelir
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	Gider	Gider / Gelir	Gider	Gider / Gelir

238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği (B) bendine göre⁹; satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmüne bağlanmıştır. Ayrıca, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır. İşletmelerin kullandıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri konusunda inisiyatif işletmelere bırakılmıştır. Buna göre işletmeler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dâhil edebilmektedirler (Bkz. Tablo-3).

Tablo-3: VUK Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	FAİZ	KUR FARKI
İşletme aktifine alındığı tarihe kadar	Maliyet	Maliyet
İşletme aktifine alındığı tarihten sonrası	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider/Gelir

⁹ 238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22218 NO ve 02/03/1995 Tarihli Resmî Gazete, s.36. Bkz. EK-1.

Borçlanma maliyetleri ve vade farklarının stok maliyeti ile ilişkilendirilmesi konusunda BOBİ FRS ile TFRS uyumlu iken; BOBİ FRS ile VUK arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Diğer maliyetler ise, ancak **“stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde”** stok maliyetine dâhil edilirler (BOBİ FRS 6.14). Aksi durumda ise döneme doğrudan gider yazılırlar. Aşağıdaki maliyetler ise, stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak gösterilebilir (BOBİ FRS 6.15):

- a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri (hammadde ve yarı mamul depolama giderleri maliyettir; mamul stok depolama giderleri ise dönem gideridir).
- c) Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- d) Satış giderleri.

Stok satın alınırken nakit dışında parasal olmayan bir varlık verilmesi durumunda, satın alınan varlığın alış maliyetinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Satın alınan stok bedeline karşılık olarak yapılan ödeme;

- a) Tamamı nakit,
- b) Tamamı alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlık, veya
- c) Bir kısmı nakit diğer kısmı için, nakit tutara ek olarak, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla olabilir.

Satın alınan stok bedeline karşılık olarak, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla (kısmen veya tamamen) ödeme yapılmışsa satın alınan stokun değeri (kısmi ödemelerde nakit tutara ek olarak) (BOBİ FRS 6.10);

- a) Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
- b) Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda; alınan stokun gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür.
- c) Alınan stokun gerçeğe uygun değeri de güvenilir bir şekilde ölçülemiyor ise; verilen parasal olmayan varlığın defter değeri dikkate alınarak ölçülür.

b. İmalat İşletmelerinde Stokların Maliyeti

İmalat işletmeleri için öncelikle ilk madde ve malzeme stoklarının maliyet oluşumu söz konusu olup; bu durum ticaret işletmelerindeki ticari mal stokunun maliyet oluşumu ile aynıdır. İkinci aşamada ise “dönüştürme maliyetleri” söz konusudur. Dönüştürme maliyetleri ise; ilk madde ve malzemelerin çeşitli safhalardan geçirildikten sonra yarı mamul, daha sonra da mamul haline getirilmesi sürecinde direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlardan oluşur. Faaliyet giderleri dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden üretim maliyetine pay verilmez (BOBİ FRS 6.11).

Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetine yüklenmesi aşamasında öncelikle bu maliyetler sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak ayrıştırılmalıdırlar. Değişken genel üretim giderleri doğrudan dönüştürme maliyeti unsuru olarak maliyete alınmalıdır. Ancak, sabit genel üretim giderlerinin

tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete alınıp alınmayacağı işletmenin inisiyatifine bırakılmaktadır. İşletmeler isterlerse;

- a) Ya “tam maliyet yöntemi” kullanıp, sabit genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetine yükleyebilirler (BOBİ FRS 6.12);
- b) Ya da “normal maliyet yöntemi” kullanıp, sabit genel üretim giderlerinin üretim faaliyetlerinin normal kapasite¹⁰ kullanımına denk gelen kısmını üretim maliyetine yükleyebilirler (BOBİ FRS 6.13).

İşletmenin “normal maliyet yöntemini” seçmesi durumunda dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretimin gerçekleştiği dönemlerde ise, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşürülür; böylece stokların maliyetin üzerinde değerlenmemesi sağlanmış olur. Normal maliyet yöntemi kullanıldığı durumda da, değişken genel üretim giderleri üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmalıdır (BOBİ FRS 6.13).

Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın; faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez ve gider olarak Kâr Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” bölümünde raporlanır (BOBİ FRS 6.12).

“TMS-2 Stoklar” standardının 13. Maddesi hükmünce “Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır”. Dolayısıyla, sabit genel üretim giderlerinin tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete alınıp alınmayacağı işletmenin inisiyatifine bırakılmayıp “Normal Kapasiteye” isabet eden kısmın maliyete alınması ve diğer kısmın ise döneme doğrudan gider yazılması hükme bağlanmıştır. VUK hükümlerine göre ise, sabit genel üretim maliyetlerinin “Tam Kapasiteye” isabet eden kısmı maliyete alınabilmektedir (VUK Madde 275) (Bkz. Tablo-4).

Tablo-4: Maliyet Yöntemi Kullanımının BOBİ FRS, TMS-2 ve VUK Açısından Karşılaştırılması

	BOBİ FRS	TMS-2	VUK
Kullanılacak Maliyet Yöntemi	“Tam Maliyet Yöntemi” veya “Normal Maliyet Yöntemi”	“Normal Maliyet Yöntemi”	“Tam Maliyet Yöntemi”

İmalat işletmelerinde üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir [ortak ürünler, ana ürün(ler) ile yan ürün(ler) üretilmesi durumları]. Böylesi durumlarda:

- a) Ortak ürün üreten işletmeler, her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerini ayrı ayrı belirleyemedikleri durumlarda; bu maliyetleri ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtmalıdır. Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrı olarak tanımlanabilir hale geldiği “üretim aşamasındaki nispi satış değerlerine” veya “tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine” göre yapılabilir (BOBİ FRS 6.16).
- b) Yan ürünler, genellikle, yapıları gereği önemsizdirler. Yan ürünlerin önemsiz olduğu durumlarda, söz konusu yan ürünler net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülmeli ve bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilmelidir (BOBİ FRS 6.16).

¹⁰ “Normal kapasite”, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak dikkate alınabilir.

İmalat işletmelerinde üretilen mamullerin maliyetleri öncelikli olarak, üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak **fiili maliyet yöntemine** göre belirlenir. Ancak, alternatif olarak, sonuçların fiili maliyete yakın olması durumunda aşağıdaki yöntemler gibi yöntemler de maliyet ölçümünde kullanılabilir (BOBİ FRS 6.19);

- a) standart maliyet yöntemi veya
- b) perakende yöntemi.

Standart maliyet yönteminin kullanılması durumunda aşağıdaki hususlara özen gösterilmelidir:

- a) Standart maliyet hesabında, hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınmalıdır.
- b) Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilmeli ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenmelidir.

Perakende yöntemin stok maliyetinin belirlenmesinde kullanılması durumunda; maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunmalıdır (BOBİ FRS 6.19).

BOBİ FRS'nin bu hükümleri TMS-2 ve VUK ile uyumludur. VUK Madde 275'de imal edilen emtia tanımlanmış olup; buna göre imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- a) Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;
- b) Mamule isabet eden işçilik;
- c) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
- d) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir). (BOBİ FRS ve TMS-2 hükümlerine göre ise genel idare giderleri döneme doğrudan gider yazılmalıdır).
- e) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

c. Hizmet İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Dönemsellik ilkesi gereği, ilgili dönemde başlanmış olup, ancak tamamlanamamış olduğu için gelirleri dönemin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmayan hizmetlerin (tamamlanamamış hizmetler) o dönemde oluşan maliyetleri de dönemin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmamalı ve Finansal Durum Tablosunda raporlanmalıdır. Dolayısıyla, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler "stok hesabına" yansıtılarak aktifleştirilmelidir. Hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını üretim maliyetleriyle ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen genel maliyetleri içerir (BOBİ FRS 6.17). Hizmet işletmelerinde aktifleştirilecek stok kaleminin maliyetine, satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler dâhil edilmemeli ve bu giderler gerçekleştikleri dönemde Kâr veya Zarar Tablosunda gider olarak raporlanmalıdır.

BOBİ FRS'nin bu hükümleri TMS-2 ile uyumludur. VUK hükümleri çerçevesinde hizmet işletmeleri açısından BOBİ FRS ve TMS-2'de belirtilen kapsamda stok tanımlı değildir ve bu maliyetler döneme

doğrudan gider olarak kayıt edilmekteyse de; vergi incelemelerinde, gelir ve giderlerin Kâr veya Zarar Tablosunda raporlanmasında dönemsellik ve denkleştirme¹¹ ilkelerine uyum aranmaktadır.

d. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

BOBİ FRS 6.18 hükmünce; *“Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin bu bölüm hükümleri uyarınca maliyet bedeli olarak, “Tarımsal Faaliyetler” bölümüne göre ilk kayda almada belirlenen değeri dikkate alınır.”*

BOBİ FRS 7.11 hükmünce ise; *“İşletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için “Stoklar” bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet değeri olarak dikkate alınır”.*

BOBİ FRS 6.18 ve BOBİ FRS 7.11 hükümleri birleştirilecek olursa; işletmenin canlı varlıklarından hasadı yapılan tarımsal ürünleri, **“hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri”** üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan bu tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürün stoklarının maliyeti olarak kabul edilir ve bu stoklara bundan sonraki dönemlerde “Bölüm 6 Stoklar” hükümleri uygulanır.

TMS-2 Stoklar 20. Madde hükmünce ise; *“TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasadıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, **hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle** değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir”.*

Sonuç olarak, canlı varlıkların stoklara ilk kayıt edilme değerleri açısından “BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar” ile “TMS-2 Stoklar” standartları arasında uyum söz konusudur. Ancak, VUK kapsamında “net gerçeğe uygun değer” kavramı olmadığı için; VUK “maliyet değerini” esas almaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS ile VUK arasında bir uyum söz konusu değildir.

4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak (diğer bir ifadeyle gerçek maliyet yöntemi “Has Maliyet Yöntemi” kullanılarak) ölçülür (BOBİ FRS 6.21). Ancak, “Has Maliyet Yönteminin” kullanılmasının mümkün veya ekonomik olmadığı durumlarda tahmini yöntemler kullanılabilir. Bu durumda stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak da ölçülebilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir gibi; nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri de kullanılabilir (BOBİ FRS 6.20). Bu ilkeler TMS-2 ve VUK ile de uyumludur.

5. Değer Düşüklüğü

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle geri kazanılmayabilir. Bu nedenle, stokların dönem sonlarında (raporlama tarihlerinde)

¹¹ “Matching rule”

değerlemeye tabi tutulması ve varsa değer düşüklüklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda temel prensip olarak stoklar, **“malîyet bedeli ile net gerçekleştirilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür”** (BOBİ FRS 6.4). Ancak, özellikli durum olarak, **“borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür”** (BOBİ FRS 6.5).

“Net Gerçekleşebilir Değer”¹² ise; **“olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.”** Diğer bir ifadeyle; Net Gerçekleşebilir Değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder ki; aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$\text{NGD} = \text{TSF} - \text{TTM} - \text{TSG} \quad (1)$$

Burada;

NGD : Net Gerçekleşebilir Değeri

TSF : Tahmini Satış Fiyatını,

TTM : Tahmini Tamamlanma Maliyetini ve

TSG : Tahmini Satış Giderlerini ifade etmektedir.

Stokların maliyet değerinin net gerçekleştirilir değerinden fazla olması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleştirilir değerine indirgenir. Bu indirgeme, değer düşüklüğü zararıdır ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır (BOBİ FRS 6.22).

Ticaret işletmeleri için bu formülün kullanılmasında dikkat edilecek olan husus; ticaret işletmeleri açısından “tahmini tamamlanma maliyetinin” söz konusu olmamasıdır. Dolayısıyla, ticaret işletmeleri net gerçekleştirilir değeri, tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerini çıkararak hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan imalat işletmeleri açısından bu formülün uygulanmasında tahmini tamamlanma maliyetinin de dikkate alınması gerekecektir. İmalat işletmeleri açısından bir hammadde ve malzeme kullanılarak üretilen mamulün;

- a) Maliyetinin altında satılmasının beklenmemesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılmaz.
- b) Maliyetinin altında satılmasının beklenmesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılır.

Diğer bir ifadeyle, **“hammadde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin net gerçekleştirilir değerinin maliyetinden daha düşük olacağını gösteriyorsa, hammadde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilir değerine düşürülür. Bu durumlarda hammadde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir”** (BOBİ FRS 6.24).

Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi mümkünse (öncelikle) her bir stok kalemi için ayrı ayrı, mümkün değilse (alternatif olarak) stoklar gruplandırılarak da yapılabilir (BOBİ FRS 6.23). Aşağıdaki unsurlar stokları gruplandırma kriteri olarak kullanılabilir:

- a) Aynı üretim hattında üretilen stoklar
- b) Benzer kullanım amaçlarına veya nihai kullanıma sahip olan stoklar ve

¹² KGG, BOBİ FRS, Ek-9 Tanımlar, s.235.

c) Aynı coğrafi bölgede üretilen ve pazarlanan stoklar.

Değer düşüklüğüne uğramış olan ve Finansal Durum Tablosunda izlenmeye devam eden stokların net gerçekleşebilir değeri izleyen raporlama dönemleri sonlarında yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet değeri esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet değerini aşamaz (BOBİ FRS 6.25).

TMS-2’de de stoklar için, **“Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile Değerlenir”** hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla, TMS-2’nin stokların değerlemesine yönelik olarak getirdiği en önemli yenilik olan **“Net Gerçekleşebilir Değer”** kavramı BOBİ FRS’de de geçerli olup bu konuda tam uyum söz konusudur.

VUK Madde 274 – (Değişik: 17/12/2003 - 5024/1 md.) göre ise stoklar (emtia) **“Maliyet ile değerlendirir. Emtianın değerlendirme günündeki satış fiyatı, maliyet bedeline kıyasla %10 veya daha fazla düşüklük gösteriyorsa bu durumda maliyet bedeli yerine EMSAL BEDELİNE göre de değerlendirilebilir”**¹³ ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. VUK Madde 267 hükmüne **“Emsal bedeli”**; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir. Ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı ve takdir esaslı emsal bedel olarak kullanılabilir.

Stoklara ilişkin dönem sonlarında yapılacak değer düşüklüğü tespiti açısından; BOBİ FRS ile TMS-2 arasında tam uyum söz konusuysen, BOBİ FRS ile VUK arasında uyum söz konusu değildir.

6. Gider Olarak Kayda Alma

Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gider olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır (BOBİ FRS 6.26). Stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda ise, söz konusu stokun maliyeti aktifleştirilecek ilgili duran varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca ilgili dönemlere gider olarak kaydedilecektir (BOBİ FRS 6.27).

BOBİ FRS’nin stokların gider olarak kayda alma hükümleri TMS-2 ve VUK ile uyumludur.

7. Dipnot Açıklamaları

BOBİ FRS “Bölüm 6 Stoklar” kapsamında stoklarla ilgili olarak finansal tabloların dipnotlarında hangi bilgilerin açıklanacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. BOBİ FRS tüm bölümlerle ilgili olarak yapılacak açıklamaları “Bölüm 26 Dipnotlar¹⁴”da belirlemiştir. Dipnot açıklamaları üç ana başlıkta toplanmıştır;

- Tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar,
- Yalnızca büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar ve
- Konsolide finansal tablolarda yapılacak açıklamalar.

Tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar kapsamında stoklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir (BOBİ FRS 26.7.ö):

- “Stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler (örneğin tam maliyet), maliyet ölçüm teknikleri (örneğin standart maliyet, perakende yöntemi) ve maliyet hesaplama yöntemleri (örneğin FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet).**

¹³ VUK, Md-274.

¹⁴ KGG, BOBİ FRS, Bölüm 26 Dipnotlar, s. 174 – 187.

- b) *Cari dönemde kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri.*
- c) *Bölüm 6.5 paragrafı uyarınca piyasa değeri üzerinden ölçülen stokların defter değeri.*
- d) *Dönemde stokların maliyetine dâhil edilen borçlanma maliyetleri.”*

Ayrıca, “Satışların Maliyeti” kaleminin bileşenlerinin de açıklanması gerekmektedir (BOBİ FRS 26.7.hh).

8. Sonuç

Bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve Avrupa Birliği mevzuatına tam bir uyum sağlamak amacıyla KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS’de stoklarla ilgili olan hükümler (6. Bölüm) incelendiğinde, bu hükümlerin “TMS-2 Stoklar” ve VUK hükümleri ile genel olarak uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak, bazı farklılıklar da mevcuttur.

Özellikle vadeli alımlarda bir yıldan daha uzun vadeli ödeme koşuluyla tedarik edilen stoklar için vade farkı ayrıştırması yapılacakken; bir yıla kadar vadeli alımlarda vade farkı ayrımı yapmaksızın toplam ödenecek tutarı stok maliyeti olarak dikkate alma konusundaki hüküm, en önemli farktır. Diğer taraftan, finansman maliyetinden maliyete pay verme konusunda da “*inşası ya da üretilmesi bir yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar katılan kur farkları da dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir*” hükmü de; TMS-23’deki “Özellikli Varlık” kavramının tanımındaki “*özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar*” ifadesindeki “uzun bir süre” ifadesine netlik kazandırmakta ve bu süreyi “bir yıl” olarak netleştirmektedir.

Diğer bir farklılık ise, imalat işletmelerinde sabit genel üretim giderlerinden üretim maliyetine pay verme noktasındadır. VUK açısından “tam kapasite” ve TMS-2 açısından da “normal kapasite” kullanımı esas alınırken; BOBİ FRS “tam kapasite” veya “normal kapasite” kullanımını seçimlik kılmakta ve yöntem seçim tercihini işletmeye bırakmaktadır. Bu durum, kullanıcı kolaylığı açısından olumlu bir yaklaşımdır.

Dönem sonlarında stokların değerlemesine ilişkin, “*maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür*” hükmü TMS-2 ile uyumlu olmakla bir VUK’daki “*maliyet ve emsal değerinden düşük olanı üzerinden ölçülür*” hükmünden farklılık göstermektedir. BOBİ FRS de TFRS gibi “**Net Gerçekleşebilir Değer**” kavramını getirmektedir. Bu değerın tespitindeki satış fiyatı, tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin üçü de tahmini değerler olup; güvenilir verilere dayanan tutarlı tahminlerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

VUK ile karşılaştırıldığında BOBİ FRS stoklar açısından önemli yenilikler getirmekle birlikte, TFRS ile karşılaştırıldığında önemli sadeleştirme ve netleştirmeler getirerek işletmeler açısından uygulama kolaylığı sağlayacaktır.

Kaynakça

213 Numaralı Vergi Usul Kanunu, 10703-10705 Sayı ve 10.1.1961 Tarihli Resmi Gazete.

238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22218 No ve 02/03/1995 Tarihli Resmi Gazete.

KGK, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56), Resmî Gazete, 29 Temmuz 2017 Cumartesi, Sayı 30138 (Mükerrer).

KGK, “TMS 2 Stoklar”. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS2.pdf

KGK (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Ankara.

Selvi, Y. (2009). “TMS 2 STOKLAR”, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı, ISMMMO Yayın No:99, s.89-109.