

**T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS-2 STOKLAR STANDARDI'NIN BOBİ FRS STOKLAR İLE,
TMS-18 HASILAT STANDARDI'NIN BOBİ FRS HASILAT İLE
KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Orhun Ünal

Ankara-2018

**T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TMS-2 STOKLAR STANDARDI'NIN BOBİ FRS STOKLAR İLE,
TMS-18 HASILAT STANDARDI'NIN BOBİ FRS HASILAT İLE
KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Orhun Ünal

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Zeki Yanık**

Ankara-2018

KABUL VE ONAY

Orhun Ünal tarafından hazırlanan ‘‘TMS-2 Stoklar Standardı’nın BOBİ FRS Stoklar İle, TMS-18 Hasılat Standardı’nın BOBİ FRS Hasılat İle Karşılaştırılması’’ başlıklı bu çalışma, 25.06.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Ender GÜLER (Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK (Danışman)

Dr. Öğr. Üyesi Burcu DİNÇERGÖK

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesi'ne uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

13.07.2018

Orhun ÜNAL

ÖZ

[ÜNAL, Orhun]. [TMS-2 Stoklar Standardı'nın BOBİ FRS Stoklar İle, TMS-18 Hasılat Standardı'nın BOBİ FRS Hasılat İle Karşılaştırılması], [Yüksek Lisans Tezi, Ankara, [2018].

Bu çalışmanın amacı, stokların muhasebeleştirilmesinde TMS-2 ile BOBİ FRS Stoklar'ın benzerliklerini ve farklılıklarını, belirli işlemlerden sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde TMS-18 ile BOBİ FRS Hasılat'ın benzerliklerini ve farklılıklarını açıklamaktır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, stokların TMS-2'ye ve BOBİ FRS Stoklar'a göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. İkinci bölümünde, belirli işlemlerden sağlanan hasılatın TMS-18'e ve BOBİ FRS Hasılat'a göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. Üçüncü bölümünde ise ilk olarak TMS-2 ile BOBİ FRS Stoklar, daha sonra TMS-18 ile BOBİ FRS Hasılat karşılaştırılmıştır.

BOBİ FRS Stoklar'a göre stoklar, büyük oranda TMS-2'deki gibi muhasebeleştirilir. En önemli fark, stoklar alınırken vade farklarının ayrıştırılmasında görülmektedir.

BOBİ FRS Hasılat'a göre belirli işlemlerden sağlanan hasılat, büyük oranda TMS-18'deki gibi muhasebeleştirilir. En önemli fark, vade farklarının ayrıştırılmasında görülmektedir.

Anahtar Sözcükler

TMS-2, TMS-18, BOBİ FRS Stoklar, Hasılat

ABSTRACT

[ÜNAL, Orhun]. [Comparison of TAS-2 Inventories with FRS for LMEs Inventories, Comparison of TAS-18 Revenue with FRS for LMEs Revenue], [M.A. Thesis, Ankara, [2018].

The purpose of this study is to explain the similarities and differences between TAS-2 Inventories and FRS for LMEs Inventories in accounting for inventories, the similarities and differences between TAS-18 Revenue and FRS for LMEs Revenue in accounting for revenue from certain transactions.

In the first part of this study, it is explained how inventories are accounted according to TAS-2 Inventories and FRS for LMEs Inventories. In the second part of this study, it is explained how the revenue from certain transactions is accounted according to TAS-18 Revenue and FRS for LMEs Revenue. In the third part of this study, TAS-2 Inventories with FRS for LMEs Inventories, then TAS-18 Revenue with FRS for LMEs Revenue were compared.

According to FRS for LMEs Inventories, inventories are accounted as in TAS-2 substantially. The most important difference is seen in the separation of delay interest when inventories are bought.

According to FRS for LMEs Revenue, revenue from certain transactions is accounted as in TAS-18 substantially. The most important difference is seen in the separation of delay interest.

Keywords

TAS-2, TAS-18, FRS for LMEs Inventories, Revenue

TEŞEKKÜR

Tez alıŐmamdaki desteği ve yardımları için değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK'a ve yüksek lisans eğitimimde beni destekleyen babam Tuncer ÜNAL'a ve ağabeyim Gökhan ÜNAL'a ok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR DİZİNİ	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM STOKLAR

1. STOKLAR	3
1.1. TMS-2 Stoklar Standardı	3
1.1.1. Amacı	3
1.1.2. Kapsamı	3
1.1.3. TMS-2'deki tanımlar.....	4
1.1.4. Stokların değerlendirilmesi.....	5
1.1.4.1. Stokların maliyeti	5
1.1.4.1.1. Satın alma maliyeti.....	5
1.1.4.1.2. Dönüştürme maliyetleri.....	11
1.1.4.1.3. Diğer maliyetler	14
1.1.4.1.4. Hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerin stok maliyeti	15
1.1.4.1.5. Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti.....	16
1.1.4.1.6. Maliyet ölçüm teknikleri	16
1.1.4.1.7. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılacak yöntemler	17
1.1.4.2. Net gerçekleştirilebilir değer.....	20

1.1.5. Gider şeklinde muhasebeleştirme	26
1.1.6. Raporlanacak bilgiler	26
1.2. BOBİ FRS Stoklar	27
1.2.1. Kapsamı ve ölçülmesi	28
1.2.2. Stokların maliyeti	28
1.2.2.1. Satın alma maliyeti.....	28
1.2.2.2. Dönüştürme maliyetleri.....	32
1.2.2.3. Diğer maliyetler	33
1.2.2.4. Ortak ürünler ve yan ürünler	34
1.2.2.5. Hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerin stok maliyeti	35
1.2.2.6. Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti.....	35
1.2.2.7. Maliyet ölçüm teknikleri	35
1.2.2.8. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılacak yöntemler.....	36
1.2.3. Net gerçekleşebilir değer.....	36
1.2.4. Gider şeklinde muhasebeleştirme	38

İKİNCİ BÖLÜM HASILAT

2. HASILAT	41
2.1. TMS-18 Hasılat Standardı	41
2.1.1. Amacı	41
2.1.2. Kapsamı	41
2.1.3. TMS-18'deki tanımlar.....	43
2.1.4. Hasılatın ölçülmesi.....	43
2.1.5. İşlemin ayrıştırılması.....	48

2.1.6. Mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	50
2.1.7. Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	55
2.1.8. Faizlere, isim haklarına ve temettülere ilişkin hasılatın kaydedilmesi	62
2.1.9. Açıklama	65
2.2. BOBİ FRS Hasılat.....	66
2.2.1. Kapsamı	66
2.2.2. Hasılatın muhasebeleştirilmesi	67
2.2.3. Hasılatın ölçülmesi.....	67
2.2.4. Mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	71
2.2.5. Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	73
2.2.6. İnşa sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi	75
2.2.7. Tamamlanma yüzdesi yöntemi	77
2.2.8. Faizlere, isim haklarına, kâr paylarına ilişkin hasılatın kaydedilmesi	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-2'NİN BOBİ FRS STOKLAR İLE, TMS-18'İN BOBİ FRS HASILAT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3. TMS-2'NİN BOBİ FRS STOKLAR İLE, TMS-18'İN BOBİ FRS HASILAT İLE KARŞILAŞTIRILMASI.....	83
3.1. TMS-2'nin BOBİ FRS Stoklar İle Karşılaştırılması	83
3.1.1. İçeriklerinin karşılaştırılması	83
3.1.2. Stokların ölçülmesi	83
3.1.3. Stokların maliyeti	83
3.1.3.1. Satın alma maliyeti.....	84
3.1.3.2. Dönüştürme maliyetleri.....	84

3.1.3.3. Diğer maliyetler	85
3.1.3.4. Hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerin stok maliyeti	86
3.1.3.5. Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti.....	86
3.1.3.6. Maliyet ölçüm teknikleri	87
3.1.3.7. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılacak yöntemler.....	87
3.1.4. Net gerçekleştirilebilir değer.....	87
3.1.5. Gider şeklinde muhasebeleştirme	88
3.2. TMS-18'in BOBİ FRS Hasılat İle Karşılaştırılması	89
3.2.1. İçeriklerinin karşılaştırılması	89
3.2.2. Hasılatın muhasebeleştirilmesi	90
3.2.3. Hasılatın ölçülmesi.....	90
3.2.4. Mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	92
3.2.5. Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi.....	93
3.2.6. Faizlere, isim haklarına, kâr paylarına ilişkin hasılatın kaydedilmesi	94
SONUÇ.....	97
KAYNAKÇA	99
ÖZGEÇMİŞ.....	107

KISALTMALAR DİZİNİ

akt.	Aktaran
A.Ş.	Anonim Şirket
bkz.	Bakınız
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DİG	Direkt İşçilik Giderleri
DİMMG	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
EFO	Etkin Faiz Oranı
FIFO	İlk Giren İlk Çıkar
GUD	Gerçeğe Uygun Değer
GÜG	Genel Üretim Giderleri
Hs.	Hesabı
KDV	Katma Değer Vergisi
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
STMM	Satılan Ticari Mallar Maliyeti
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

GİRİŞ

Stoklar, işletmelerin alışılmış işlemleri dâhilinde satmak amacıyla bulundurduğu, satmak amacıyla ürettiği varlıkların yanı sıra hizmet sunarken ya da üretim gerçekleştirirken kullanacağı hammadde ve malzeme biçimindeki varlıklar olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, md.6.2).

Hasılat, işletmelerin alışılmış işlemleri sırasında doğan gelir olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, md.5.2).

Bu çalışmanın amacı, stokların muhasebeleştirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki 2 numaralı standart olan Stoklar Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'ndaki Stoklar bölümünün benzerliklerini ve farklılıklarını, belirli işlemlerden sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki 18 numaralı standart olan Hasılat Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'ndaki Hasılat bölümünün benzerliklerini ve farklılıklarını açıklamaktır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde stokların TMS-2'ye ve BOBİ FRS Stoklar'a göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklandıktan sonra üçüncü bölümünde stokların muhasebeleştirilmesinde TMS-2 ile BOBİ FRS Stoklar karşılaştırılıp benzerlikleri ve farklılıkları belirtilmiştir (BOBİ FRS, md.6.1; TMS-2, md.1).

Bu çalışmanın ikinci bölümünde belirli işlemlerden sağlanan hasılatın TMS-18'e ve BOBİ FRS Hasılat'a göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklandıktan sonra üçüncü bölümünde belirli işlemlerden sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde TMS-18 ile BOBİ FRS Hasılat karşılaştırılıp benzerlikleri ve farklılıkları belirtilmiştir (BOBİ FRS, md.5.1; TMS-18).

BİRİNCİ BÖLÜM

STOKLAR

1.1. TMS-2 Stoklar Standardı

1.1.1. Amacı

TMS-2, stokların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklar. Stokların muhasebeleştirilmesindeki ana husus, stokların varlık şeklinde kaydedilmesinde, kullanılmasında, satılmasında ortaya çıkan gelirlerle mukayese edilecek maliyetlerin tespit edilmesidir. TMS-2, net gerçekleşebilir değere(NGD) indirgemeyi de kapsayarak stok maliyetlerinin nasıl tespit edileceğini, nasıl gidere çevrileceğini belirtir. TMS-2, stok maliyetlerinin nasıl ortaya çıktığını, neleri kapsadığını, onlara hangi değerlendirme yöntemlerinin uygulanacağını da açıklar (TMS-2, md.1).

1.1.2. Kapsamı

TMS-2'deki hükümler dikkate alındığında stoklar grubunda bulunacak hesaplar şunlardır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 43):

150. İlk Madde ve Malzeme
151. Yarı Mamuller-Üretim
152. Mamuller
153. Ticari Mallar
154. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
155. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
156. Yoldaki Stoklar
157. Diğer Stoklar
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
159. Verilen Sipariş Avansları

TMS-2'nin uygulanmadığı stoklar şunlardır (TMS-2, md.2):

- Zirai faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar ile hasat vaktindeki zirai ürünlere TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanır.

- Mali araçlara TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı ile TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı uygulanır.

Yukarıda belirtilenler haricindeki bütün stoklara TMS-2 Stoklar Standardı uygulanır (TMS-2, md.2).

Aşağıdaki stokların ölçümü için TMS-2 kullanılmaz (TMS-2, md.3):

- Belli sektörlerdeki en iyi uygulamalar çerçevesinde NGD'siyle ölçüldükleri göz önünde bulundurularak orman ve tarım ürünü üretenlerin, hasat vakti sonrasında zirai ürün üretenlerin, mineral ve mineral ürünler üretenlerin ellerindeki stoklar NGD'leriyle ölçülürken, bu değerdeki değişimler, değişikliğin gerçekleştiği dönemde kâr ya da zarara aktarılır.

Burada bahsedilen stoklar, üretimin belirli dönemlerinde NGD'leriyle ölçülür. Bu stoklara TMS-2'nin yalnızca değerlendirme ilkeleri uygulanmaz (TMS-2, md.4).

- Gerçeğe uygun değerinden(GUD) satış için yaptığı giderleri çıkartarak stoklarını tespit eden araçların ellerindeki stokların ölçümü için bu standart uygulanmaz. Bunlar, GUD'dan satış için yapılan giderler çıkarılarak değerlendirildiği için, bu değerdeki değişimler, değişikliğin gerçekleştiği dönemde kâr ya da zarara aktarılır.

Bu stoklar, araçların yakın zamanda satmak için, fiyatlarında meydana gelebilecek artış azalışlardan kâr sağlamak için, aracılık kârı elde edebilmek için edindikleri stoklardır. Bunlar, GUD'dan satış için yapılan giderler çıkarılarak değerlendirildiği için bu stoklara TMS-2'nin yalnızca değerlendirme ilkeleri uygulanmaz (TMS-2, md.5).

1.1.3. TMS-2'deki tanımlar

Stoklar, işletmelerin alışılmış işlemleri dâhilinde satmak amacıyla bulundurduğu, satmak amacıyla ürettiği varlıkların yanı sıra hizmet sunarken ya da üretim gerçekleştirirken kullanacağı ilk madde ve malzeme biçimindeki varlıklar olarak tanımlanmıştır (TMS-2, md.6).

Stoklar, yeniden satmak amacıyla satın alınmış olan mallardan, işletmenin ürettiği ya da üretimde bulunan mallardan, üretimde kullanılması için bulunduran hammadde ve malzemelerden oluşur (TMS-2, md.8).

İşletmelerin alışılmış işlemleri dâhilinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ile tahmini satış giderlerinin çıkarılması sonucu ulaşılan tutara net gerçekleşebilir değer denilmektedir (TMS-2, md.6).

İşletmelerin alışılmış işlemleri dâhilinde sahip oldukları stokların satışından kazanmayı umduğu net tutara da net gerçekleşebilir değer denilmektedir (TMS-2, md.7).

Piyasaya katılanlar arasında ölçüm yapıldığı tarihte meydana gelecek alışılmış bir işlemde bir varlığın satılmasından sağlanacak ya da borcun devredilmesinden dolayı ödenecek fiyata gerçeğe uygun değer denilmektedir (TMS-2, md.6).

Piyasaya katılanlar arasında ölçüm yapıldığı tarihte belirli bir stoğun esas piyasasındaki ya da en avantajlı olduğu piyasadaki alışılmış bir işlemde ilgili stoğun satılmasından sağlanacak ya da borcun devredilmesinden dolayı ödenecek fiyata da gerçeğe uygun değer denilmektedir (TMS-2, md.7).

GUD'dan satış için yapılan giderlerin çıkarılması sonucu ulaşılan tutar, NGD'ye her zaman eşit olmayabilir (TMS-2, md.7).

1.1.4. Stokların değerlemesi

Maliyet ile NGD'den hangisi daha düşükse stoklar onunla değerlendirilir (TMS-2, md.9).

1.1.4.1. Stokların maliyeti

Stokların maliyeti; bütün satın alma maliyetlerinden, dönüştürme maliyetlerinden ve stokları buldukları konuma ve duruma getirmek için gerçekleştirilen bunların dışındaki maliyetlerden oluşur (TMS-2, md.10).

1.1.4.1.1. Satın alma maliyeti

Stokların satın alma fiyatının yanı sıra gümrük vergileri, vergi idaresinden iadesi istenemeyen diğer vergiler, taşıma maliyetleri, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile hizmetlerin, mamullerin ve malzemelerin edinilmesiyle direkt ilişkili

olan bunların dışındaki maliyetler, satın alma maliyetlerini oluşturur (TMS-2, md.11).

Örnek: İşletme 30.000 TL+KDV'ye banka aracılığıyla ticari mal satın almıştır. Bu malın depoya nakli için nakit olarak 500 TL+KDV ödemiştir (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2010).

-----/-----		
153. TİCARİ MALLAR		30.000,-
Alış Bedeli		
191. İNDİRİLECEK KDV		5.400,-
	102. BANKALAR	35.400,-
-----/-----		
153. TİCARİ MALLAR		500,-
Nakliye Bedeli		
191. İNDİRİLECEK KDV		90,-
	100. KASA	590,-
-----/-----		

Özerhan ve Yanık'ın (2010) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre stokları buldukları konuma getirdikten sonra gerçekleştirilen giderler, stokların maliyetine eklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir.

Satın alma maliyetleri hesaplanırken ticari iskontolar ile buna benzer başka indirimler de dikkate alınır (TMS-2, md.11).

Sevilengül'ün (2008) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre satın alınmış olan malın katalogdaki fiyatından yapılan indirim ticaret iskontosu denilmektedir. Bu mal, indirim yapıldıktan sonra oluşan tutarla muhasebeleştirilir. Bu yüzden ticaret iskontoları muhasebeleştirilmez. Vadeli şekilde gerçekleşen satışın peşin olarak ödenmesi durumunda yapılacak indirim kasa iskontosu denilmektedir. Kasa iskontosunda, fiyat düzeltilmesi icap eder. Belirli adedin üstünde malın satın alınması durumunda yapılan indirim miktar iskontosu denilmektedir.

Özerhan ve Yanık'ın (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre miktar iskontosu yapılan tutarı alıcı direkt gelir olarak kaydederken satıcı, 621. Satılan

Ticari Mallar Maliyeti(STMM) ya da 760. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı'na(Hs.) kaydeder.

Örnek: Satıcı işletme alıcı işletmeye belirli adedin üstünde mal satın aldığı için dönem sonunda 5.000 TL miktar iskontosunda bulunup alıcının borcunu 5.000 TL azaltıyor (KDV ihmal edilmiştir.) (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2011, ss. 92-93).

Satıcının yapacağı kayıt:

-----/-----	
760. PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	5.000,-
120. ALICILAR	5.000,-
-----/-----	

Alıcının yapacağı kayıt:

-----/-----	
320. SATICILAR	5.000,-
649. DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR	5.000,-
-----/-----	

Özerhan ve Yanık'ın (2010) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre kasa iskontosunda TMS-2 ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi(TDMS) arasında fark vardır. Vade farkının maliyete eklenebildiğini belirten TDMS'ye göre kasa iskontosunda satış gerçekleşmişse satışların maliyeti, gerçekleşmemişse stok hesabı düşürülecek şekilde kayıt yapılır. TMS-2'ye göre vade farkı, finansman gideri şeklinde kaydedildiğinden ötürü kasa iskontosunda finansman gideri düşürülecek şekilde kayıt yapılır.

Borçlanma maliyetleri, bir işletmenin borçlanmaları nedeniyle üstlendiği faiz ve bunun dışındaki giderlerden oluşur (TMS-23, md.5). Özellikle varlık niteliğindeki yani satılabilir ya da kullanılabilir duruma gelebilmesi mecburen uzun zaman isteyen stokların edinilmesi, üretilmesi ya da inşasıyla direkt bağlantılı borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir (TMS-23, md.8). Sonrasında doğan borçlanma maliyetleri ise gider kaydedilir (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 160).

Demir'in (2012) (akt. Barışçı, 2013) çalışmasında TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre özellikli varlık olan stokların finansman giderlerinin stokların maliyetine eklendiği belirtilir. Bunun dışındaki finansman giderleri, vade farkları, kur farkları maliyete eklenmez.

Özerhan ve Yanık'ın (2010) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre stokların vadeli şekilde satın alımı hâlinde TDMS ile TMS-2 arasında fark vardır.

Özerhan ve Yanık'ın (2010) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasında vergi mevzuatına göre stok maliyetine stoğun özellikli varlık olup olmadığına bakılmaksızın vade farkları ile kredi faizlerinin eklendiği belirtilir.

İşletmelerin, stoklarını vadeli ödeme yoluyla edindiği durumlarda, yapılan anlaşmanın peşin fiyatla ödenen fiyat arasında fark olan finansman ögesi içermesi hâlinde, bu ögeler finanse edildiği dönemde faiz gideri şeklinde kaydedilir (TMS-2, md.18).

Mali varlığın ya da mali borcun itfa edilmiş olan maliyetlerinin hesaplanıp faiz gelirleriyle giderlerinin bağlantılı oldukları döneme dağıtımı için etkin faiz yöntemi kullanılır. Bu yöntemde mali varlığın ya da mali borcun umulan ömrü süresince ilerideki tahmini nakit tahsilatlarını ya da ödemelerini mali varlığın ya da mali borcun bugünkü değerine indirgeyen etkin faiz oranı kullanılır (Selvi, 2009a, s. 49).

Örten, Kaval ve Karapınar'ın (2013) (akt. Gürel, 2015) çalışmasına göre vadeli olarak gerçekleştirilen alımlarda vade farkları 182 ya da 282 no'lu Ertelenmiş Giderler Hs.'ye aktarılır. Buradan da zamanı geldikçe Finansman Giderleri Hs.'ye geçirilir. Gelir tablosunun dipnotlarında vadeli alışlardan doğan faiz giderleri belirtilir.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletme 01.01.2018'de 27.000 TL peşin fiyatı olan ticari malı 119 gün vadeli olarak 30.000 TL'ye satın almıştır (KDV ihmal edilmiştir.) (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2010).

-----01.01.2018-----	
153. TİCARİ MALLAR	27.000,-
182. ERTELENMİŞ GİDERLER	3.000,-
320. SATICILAR	30.000,-
-----/-----	

$$27.000 = 30.000 / (1+EFO)^{119/365}$$

$$EFO = \% 38$$

31 Ocak 2018'e 30 gün kaldığı için Ocak ayı sonunda kaydedilecek finansman gideri:

$$27.000(1+0,38)^{30/365} = 27.724 \text{ TL} \quad 27.724 - 27.000 = 724 \text{ TL}$$

-----31.01.2018-----

780. FİNANSMAN GİDERLERİ	724,-
182. ERTELENMİŞ GİDERLER	724,-

-----/-----

Şubat ayı sonunda kaydedilecek finansman gideri:

$$27.000(1+0,38)^{58/365} = 28.418 \text{ TL} \quad 28.418 - 27.724 = 694 \text{ TL}$$

Mart ayı sonunda kaydedilecek finansman gideri:

$$27.000(1+0,38)^{89/365} = 29.206 \text{ TL} \quad 29.206 - 28.418 = 788 \text{ TL}$$

Nisan ayı sonunda kaydedilecek finansman gideri:

$$27.000(1+0,38)^{119/365} = 30.000 \text{ TL} \quad 30.000 - 29.206 = 794 \text{ TL}$$

Şubat, Mart ve Nisan aylarının sonunda da üstteki kaydın benzeri yapılır.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletme 01.12.2017'de 27.000 TL peşin fiyatı olan ticari malı KDV'sini peşin ödeyerek 89 gün vadeli şekilde 29.000 TL+KDV'ye satın almıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2010).

$$27.000 = 29.000 / (1+EFO)^{89/365}$$

$$EFO = \% 34$$

31 Aralık 2017'ye 30 gün kaldığı için Aralık ayı sonunda kaydedilecek finansman gideri:

$$27.000(1+0,34)^{30/365} = 27.657 \text{ TL} \quad 27.657 - 27.000 = 657 \text{ TL}$$

-----01.12.2017-----	
153. TİCARİ MALLAR	27.000,-
191. İNDİRİLECEK KDV	5.220,-
182. ERTELENMİŞ GİDERLER	657,-
282. ERTELENMİŞ GİDERLER	1.343,-
100. KASA	5.220,-
320. SATICILAR	29.000,-
-----/-----	

-----31.12.2017-----	
780. FİNANSMAN GİDERLERİ	657,-
182. ERTELENMİŞ GİDERLER	657,-
-----/-----	

Özerhan ve Yanık'ın (2010) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre 2017 yılının sonunda bütün stokların satılması hâlinde, 2017'nin finansman giderleri vergi matrahından indirilebilirken, hepsinin satılmaması hâlinde ise 31 Aralık'ta finansman giderlerine kaydedilen 657 TL, kanunen kabul edilmeyen gider(KKEG) sayılır. Matraha eklenir.

$$657 \times \%20 = 131,4 \text{ TL}$$

-----/-----	
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	131,4-
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	131,4-
-----/-----	

Ekergil'in (2009) (akt. Toroslu, 2010) çalışmasına göre hizmet işletmeleri hizmet, üretim işletmeleri ise üretim gerçekleştirmek için kullanacağı ilk madde ve malzemelerin satın alma maliyetlerini 150. İlk Madde ve Malzeme Hs.'de takip ederken, ticaret işletmeleri satın almış oldukları stokların satın alma maliyetlerini 153. Ticari Mallar Hs.'de takip eder.

1.1.4.1.2. Dönüştürme maliyetleri

Direkt işçilik giderleri(DİG) gibi direkt üretimle ilgili maliyetler ile ilk madde ve malzemelerden mamul üretmek için gerçekleştirilen sabit ve değişken genel üretim giderlerinin(GÜG) sistematik biçimde dağıtılan tutarları, dönüştürme maliyetlerini oluşturur. Fabrikanın idaresi için gerçekleştirilen maliyetler ile fabrika binası ve donanımı için yapılan bakım ve onarım giderleri, amortisman ayrılması gibi üretim adediyle ilişkisi olmayıp nispeten sabit olan endirekt üretim maliyetleri sabit genel üretim maliyetlerini oluşturur. Endirekt işçilik, endirekt malzeme giderleri gibi üretim adediyle beraber doğru orantılı şekilde ilerleyen endirekt üretim maliyetleri ise, değişken genel üretim giderlerini oluşturur (TMS-2, md.12).

Normal maliyet yöntemiyle dönüştürme maliyetleri tespit edilir (Poyraz Tuğrul, 2011). Sabit GÜG'ler, üretimin normal kapasitede gerçekleşeceği düşünülerek dönüştürme maliyetlerine dağıtılır. İşletmelerin planlamış olduğu bakım ve onarım faaliyetlerinden dolayı gerçekleşecek kapasite düşüklüğü de göz önünde bulundurularak olağan şartlarda bir ya da birkaç dönemde ulaşılabileceği düşünülen ortalama üretim adedine normal kapasite denilmektedir. İşletmenin reel üretim seviyesinin normal kapasiteye yakın olması hâlinde bu üretim seviyesi, normal kapasite sayılabilir (TMS-2, md.13). Bu durumda, fiili üretimin temel alındığı bir dağıtım gerçekleştirilebilir yani tam maliyet yöntemi uygulanabilir. Normal maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemine yakın netice vereceğinden dolayı kolaylık olması açısından tam maliyet yöntemi uygulanabilir (Boyar ve Güngörmüş, 2006, s. 86).

Demir'in (2012) (akt. Barışçı, 2013) çalışmasına göre tam maliyet yönteminde, üretim giderleri sabit ya da değişken gider olarak ayrılmadan mamullerin maliyetine yüklenir. Bu yüzden üretim adedi düştükçe birim üretim maliyeti artar. İşçilik, ilk madde ve malzeme giderleri, değişken GÜG değişmese bile sabit GÜG'den mamullere yapılan yükleme yükseleceğinden maliyetler artacaktır.

Atıl ya da düşük kapasiteden dolayı üretim birimlerine dağıtılan sabit GÜG arttırılmaz (TMS-2, md.13). Normal maliyet yönteminde, sabit GÜG'ün kullanılmış olan kapasiteye etki eden kısmı maliyete eklenir, geri kalan kısmı ise ilgili dönemde gider şeklinde muhasebeleştirilip sonuç hesaplarına aktarılır (Barışçı, 2013; TMS-2, md.13). Üretimin çok fazla gerçekleştiği dönemlerde, üretim birimlerine dağıtılan

sabit GÜG payı azalır. Bu sayede stoklar, yüksek maliyetten değerlenmez. Değişken GÜG'ü üretim birimleri arasında dağıtırken üretim tesislerinin ne kadar kullanıldığına bakılır (TMS-2, md.13).

TMS-2 md.38'e göre satılan malın maliyeti, direkt gider olarak muhasebeleştirilip stok maliyetine dağıtılmayan genel üretim maliyetlerini de içerdiği için dağıtılmayan genel üretim giderleri 624. Dağıtılmayan Genel Üretim Gideri Hs.'de izlenebilir (Ayrıl, 2016).

Örnek: Bir işletmenin üretim gerçekleştirmek amacıyla yaptığı giderler aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri(DİMMG) = 2.500.000 TL

DİG = 500.000 TL

SABİT GÜG = 400.000 TL

DEĞİŞKEN GÜG = 700.000 TL

Normal kapasitede üretim gerçekleştirildiğinde 800.000 adet ürün üretiliyor. Bu dönemde işletmenin ürettiği ürün adedi 600.000'dir (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2010).

Tam Maliyet Yöntemine göre Maliyet:

$$2.500.000 + 500.000 + 400.000 + 700.000 = 4.100.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{4.100.000}{600.000} = 6,8 \text{ TL}$$

Normal Maliyet Yöntemine göre Maliyet:

$$2.500.000 + 500.000 + \frac{400.000 \times 600.000}{800.000} + 700.000 = 4.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{4.000.000}{600.000} = 6,7 \text{ TL}$$

Normal Maliyet Yöntemine göre kayıt:

-----/-----	
151. YARI MAMULLER-ÜRETİM	4.000.000,-
680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	100.000,-
711. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME YANSITMA	2.500.000,-
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	500.000,-
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	1.100.000,-
-----/-----	

Örten, Kaval ve Karapınar'ın (2007) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre stok maliyetine ilave edilmeyip sonuç hesaplarına aktarılan giderleri vergi mevzuatı KKEG sayar.

Özbek'in (2008) (akt. Barışçı, 2013) çalışmasına göre üretim işletmeleri için dönüştürme maliyetleri söz konusuysen ticaret işletmeleri için dönüştürme maliyetleri söz konusu değildir.

Üretim işletmeleri birden çok ürünü beraber üretebilir. Bu ürünler, ana ürün ve yan ürün ya da ortak ürünlerdir (TMS-2, md.14).

Ortak ürünler, ayrıldıkları ana kadar beraber üretilen ürünlerdir (Bağdat, 2008).

Karakaya'nın (2007) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre ortak ürünlerde aynı hammadde kullanılır. Ortak ürünlerde uygulanan üretim işlemleri aynıdır. Ayrılma anına kadar yapılan bütün giderler müşterektir.

Ürünlerin teker teker üretim maliyetlerinin tespit edilemediği hâllerde üretim maliyetleri tutarlı ve rasyonel şekilde ürünlere dağıtılır. Ürünlerin ayrılma anındaki ya da ürünlerin üretimi tamamlandıktan sonraki nispi satış değerine bakılarak maliyetler ürünlere dağıtılabılır (TMS-2, md.14).

Üretim maliyetlerini ortak ürünler arasında dağıtmak için piyasa değeri yöntemi ya da net satış hasılatı yöntemi kullanılabilir (Bağdat, 2008). Sönmez'in (2003) (akt. Bağdat, 2008) çalışmasına göre piyasa değeri yönteminde ortak ürünlerin ayrı ayrı satış hasılatı hesaplanır. Bulunan sonuçlar, toplam satış hasılatına oranlanır. Bu oranlara bakılarak maliyetler ortak ürünler arasında paylaştırılır.

Net satış hasılatı yönteminde ise, ortak ürünlere ayrıldıkları andan sonra yapılan ek giderler, yapıldıkları ortak ürünün satış hasılatından çıkartılarak her

ürünün net satış hasılatı bulunur. Bulunan sonuçlar, toplam net satış hasılatına oranlanır. Bu oranlara bakılarak maliyetler ortak ürünler arasında paylaşılır (Bağdat, 2008).

Karakaya'nın (2007) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre yan ürünler, ana ürünlerin üretildiği anda oluşan, ana ürünlere göre değer ve adet olarak önemsiz kabul edilen ürünlerdir.

Yapıları yüzünden genellikle mühim kabul edilmeyen yan ürünler, bu durumlarda NGD'leriyle ölçülür. Ulaşılan tutar, ana ürün maliyetinden çıkarılır. Ana ürün maliyeti ile defter değeri arasında büyük fark olmaz (TMS-2, md.14).

Yan ürünün NGD'sini hesaplamak için tahmini satış fiyatından ayrılmadan sonra gerçekleştirilecek tahmini ilâve giderler ile satılması amacıyla yapılması planlanmış giderler çıkarılır (Poyraz Tuğrul, 2011).

Örnek: Birleşik maliyeti 10.000 TL olan bir işletmede X, Y, Z isimli 3 birleşik ürün üretiliyor (Benzer örnek için bkz. Bağdat, 2008).

	Üretim Adedi	Satış Fiyatı	Satış Hasılatı	Toplam Satış Hasılatına Oranı	Maliyet
X	100	10	1.000	% 7	$10.000 \times \%7 = 700$ TL
Y	200	20	4.000	%29	$10.000 \times \%29 = 2.900$ TL
Z	300	30	9.000	%64	$10.000 \times \%64 = 6.400$ TL
Toplam			14.000		

1.1.4.1.3. Diğer maliyetler

Diğer maliyetler, stok maliyetlerine, stokları buldukları duruma ve konuma getirdikleri oranda eklenir. Bir alıcının özel olarak sipariş ettiği ürün için geliştirme ve tasarım maliyetleri diğer maliyetlere örnek olarak verilebilir (TMS-2, md.15).

Stok maliyetine eklenmeyip gerçekleştikleri dönemin gideri sayılanlara aşağıdakiler örnek verilebilir (TMS-2, md.16):

- Olağandan fazla meydana gelen işçilik, ilk madde ve malzeme (kayıplar ve fireler) ve bunların dışındaki üretim maliyetleri,

- Üretimde sonraki safhaya geçebilmek için mecburi olanlar haricindeki depolama giderleri,
- Stokların buldukları konuma ve duruma gelmesinde etkisi bulunmayan genel yönetim giderleri,
- Satış için yapılan giderler.

1.1.4.1.4. Hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerin stok maliyeti

Gerçekleştirilen hizmetin hasılatı finansal tablolarda gelir şeklinde gösterilmezse bu hizmet için yapılan giderler stok hesabına aktarılır. Denetimleri gerçekleştiren çalışanlarla birlikte hizmetin gerçekleştirilmesinde direkt görevli çalışanların işçilik ücretleri, başka maliyetlerinin yanı sıra bunlarla alâkalı genel giderler bu işletmelerin stok maliyetini oluşturur. Genel yönetimde ve satışta görevli olan çalışanların işçilik ücretleri ile bunlarla alâkalı başka giderler bu işletmelerin stok maliyetine eklenmeyip yapıldıkları dönemde finansal tablolara gider şeklinde aktarılır. İşletmelerin kâr marjları ile üretim faaliyetinden bağımsız olmasına rağmen fiyatlara eklediği maliyetler bu işletmelerin stok maliyetlerine dâhil değildir (TMS-2, md.19).

Akdoğan ve Sevilengül'ün (2007) (akt. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017) çalışmasına göre 740. Hizmet Üretim Maliyeti Hs.'de toplanmış olan giderler, dönem sonunda hizmetin tamamlanamaması durumunda, 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. aracılığıyla 154. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hs.'ye borç kaydedilir. Daha sonra hizmet tamamlanıp satışı gerçekleştirildiğinde maliyet, bu hesabın alacağına karşılık, 622. Satılan Hizmet Maliyeti Hs.'ye borç kaydedilir.

Akdoğan ve Sevilengül'ün (2007) (akt. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017) çalışmasına göre hizmet tamamlandıktan sonra gelire gelecekte eşleşecek maliyet, 154. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hs.'nin alacağına karşılık, 155. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hs.'ye borç kaydedilir.

Akdoğan ve Sevilengül'ün (2007) (akt. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017) çalışmasına göre tamamlanmamış hizmet maliyeti, takip eden dönemin başında yeniden hizmet üretim maliyetine geçirilir.

1.1.4.1.5. Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti

Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti, hasat yapılan bölgedeki GUD'dan satış giderlerinin çıkarılmasıyla ulaşılan net GUD'dur (TMS-2, md.20).

1.1.4.1.6. Maliyet ölçüm teknikleri

Maliyete yakın neticelere ulaşıyorsa 2 farklı yöntemle stok maliyeti ölçülebilir (TMS-2, md. 21):

- Standart Maliyet Yöntemi
- Perakende Yöntemi

Standart maliyet yönteminde üretim maliyetleri, üretim gerçekleştirilmeden evvel tahmini şekilde hesaplanır (Toroslu, 2010).

İşletme dışı koşulların sabit olduğu durumda standart maliyetin fiili maliyetten düşük olması, işletmenin verimsiz şekilde çalıştığını gösterir (Toroslu, 2010).

Standart maliyet yönteminde kapasite kullanım oranının, işçiliğin, verimliliğin, ilk madde ve malzemelerin olağan seviyelerine bakılır. Standart maliyetler koşulların değişmesine bağlı olarak tekrar belirlenir (TMS-2, md.21).

Perakende satış gerçekleştiren işletmeler kâr marjları birbirine benzeyen, giriş çıkışın hızlı olduğu fazla sayıdaki stok kalemlerinin değerlemesinde diğer yöntemleri uygulamak pratik değilse perakende yöntemini uygular. Stokların satış değerlerinden münasip brüt kâr marjı çıkarılarak stok maliyetine ulaşılır. Gerçek satış fiyatından daha az şekilde fiyatlandırılmış stoklar göz önünde bulundurularak hesaplamada uygulanacak bir yüzde oranı tayin edilir. Genellikle her perakende satış bölümüne ortalama bir yüzde oranı uygulanır (TMS-2, md.22).

Formülü (Toroslu, 2010):

Tahmini STMM = Dönem içi satışlar – (Dönem içi satışlar × Tahmini brüt kâr oranı)

Dönem Sonu Stok = Dönem Başı Stok + Dönem İçi Alışlar – (STMM)

1.1.4.1.7. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılacak yöntemler

Gerçek parti maliyet yönteminde, olağan koşullarda birbirleriyle ikamesi mümkün olmayan stok kalemlerinin ve özel projeleri gerçekleştirmek amacıyla üretilmiş ya da satın alınmış olan mal ya da hizmetlerin maliyetlerinin tespitinde her varlığın özel maliyeti göz önünde bulundurulur (TMS-2, md.23). Yani stok kalemleriyle maliyet bağlantılı olmalıdır. Bu yöneme özel maliyet yöntemi de denilmektedir (TMS-2, md. 24).

Bu yöntem, bir projede kullanılacak stokların üretilip üretilmedikleri, satın alınıp alınmadıkları dikkate alınmaksızın bu stoklara uygulanabilir. Çoğunlukla birbiriyle ikamesi mümkün olan fazla sayıda kalemden meydana gelen stokların maliyetini hesaplamak için bu yöntem uygun değildir. Bu durumda, stokta kalmış kalemlerden seçme yapılarak dönem kârına/zararına ne kadar etkisi olduğuna bakılabilir (TMS-2, md.24).

Erdoğan ve Baydemir'in (2003) (akt. Toroslu, 2010) çalışmasına göre gerçek parti maliyet yönteminde, fiilen satın alınmış oldukları bedelle mallar değerlendirilir. Yüksek maliyeti olan, az sayıda, birbirinden kolayca ayrılabilir malların maliyetini hesaplayabilmek için bu yöntem uygulanabilir. İşletmenin stok devir hızı yüksekse ya da stoklar ufak parçalar şeklindeyse bu yöntemi uygulamak zordur.

Bu yöntemde, üretime gönderilen ya da satılan bütün malların dönemde hangi partiden alındığı bilinmek zorundadır (Toroslu, 2010).

Özsoy'un (2015) (akt. Yılmaz, 2015) çalışmasına göre gerçek parti maliyet yöntemi, üretim için gerçekleştirilen maliyetler ile dönem sonundaki stok tutarlarını en iyi biçimde gösterir fakat depolamada yaşanan zorluklar ile maliyetleri yüzünden bu yöntemin uygulanması zordur.

Gerçek parti maliyet yönteminin uygulanamayacağı hâllerde stok maliyetinin belirlenmesi için FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanır (TMS-2, md.25).

FIFO'da, ilk olarak üretilmiş ya da ilk olarak satın alınmış olan stok kalemi ilk olarak satılır. Böylelikle dönem sonunda son olarak üretilmiş ya da son olarak satın alınmış olan stok kalemleri kalır (TMS-2, md.27).

Özsoy'un (2015) (akt. Yılmaz, 2015) çalışmasına göre ilk madde ve malzemelerin fiyatlarının sürekli arttığı hâllerde FIFO uygulanırsa daha az fiyatlı ilk madde ve malzemeler üretimde kullanıldığı için bu durum maliyetleri düşük gösterecek, fiktif kâr meydana gelecektir. Bu yüzden, ödenmesi gereken vergiler yükselecek ve işletme kâr dağıtımını yapmak zorunda kalacaktır. Böylelikle işletmenin finansal durumu güçsüzleşecektir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile işletmenin dönemde ürettiği ya da satın aldığı benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalaması alınarak stok kalemlerinin maliyetine ulaşılır. Ortalama, 2 farklı şekilde bulunabilir (TMS-2, md.27):

- Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi
- Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, dönem başındaki ve dönem içinde alınan stokların toplam maliyetinin sayılan stokların toplam adedine bölünmesi suretiyle birim maliyete ulaşılır (Toroslu, 2010).

Özsoy'un (2015) (akt. Yılmaz, 2015) çalışmasına göre formülü:

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Dönem Başı Stok Maliyeti} + \text{Dönem İçinde Alınan Stokların Maliyeti}}{\text{Dönem Başı Stok Adedi} + \text{Dönem İçinde Alınan Stokların Adedi}}$$

Aralıklı envanter uygulandığında bu yöntem kullanılır. Bu yöntem, çoğunlukla dönem sonunda uygulandığından dolayı dönem içinde belli bir anda birim maliyet bulunamaz (Toroslu, 2010).

Örnek: Bir işletmenin stokları ile ilgili faaliyetleri şunlardır (Benzer örnek için bkz. Toroslu, 2010):

- 1 Ocak 2018 tarihinde işletmenin elinde toplam maliyeti 100.000 TL olan 300 birim stok bulunmaktadır.
- 2 Ocak 2018 tarihinde toplam maliyeti 75.000 TL olan 250 birim stok alınmıştır.
- 4 Ocak 2018 tarihinde 70 birim stok üretime yollanmıştır.

- 8 Ocak 2018 tarihinde toplam maliyeti 50.000 TL olan 120 birim stok alınmıştır.
- 13 Ocak 2018 tarihinde 80 birim stok üretime yollanmıştır.

Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre:

31 Ocak 2018 tarihinde:

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{100.000 + 75.000 + 50.000}{300 + 250 + 120} = 335,8 \text{ TL}$$

Dönem sonunda işletmede birim maliyeti 335,8 TL olan 520 birim stok bulunmaktadır. Bunların toplam maliyeti 174.616 TL'dir.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise, işletme bu yöntemi her stok alımından ya da üretiminden sonra uygular (TMS-2, md. 27).

Özsoy'un (2015) (akt. Yılmaz, 2015) çalışmasına göre formülü:

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Stoktaki İlk Madde ve Malzemenin Maliyeti} + \text{Son Olarak Alınmış İlk Madde ve Malzemenin Maliyeti}}{\text{Stoktaki İlk Madde ve Malzeme Adedi} + \text{Son Olarak Alınmış İlk Madde ve Malzeme Adedi}}$$

Sürekli envanter uygulandığında ya da dönemde belirli tarihler itibariyle kaydi envanter çıkarılması mümkünse bu yöntem uygulanabilir (Toroslu, 2010).

Üstteki örneğe uygularsak (Benzer örnek için bkz. Toroslu, 2010):

2 Ocak 2018'de:

$$\frac{100.000 + 75.000}{300 + 250} = 318 \text{ TL birim maliyetli stok bulunmaktadır.}$$

4 Ocak 2018'de:

$70 \times 318 = 22.260$ TL maliyetli stok üretime yollanmıştır.

$480 \times 318 = 152.640$ TL maliyetli stok kalmıştır.

8 Ocak 2018'de:

$$\frac{152.640 + 50.000}{480 + 120} = 338 \text{ TL birim maliyetli stok bulunmaktadır.}$$

13 Ocak 2018'de:

$80 \times 338 = 27.040$ TL maliyetli stok üretime yollanmıştır.

$520 \times 338 = 175.760$ TL maliyetli stok kalmıştır.

Dönem sonunda işletmede birim maliyeti 338 TL olan 520 birim stok bulunmaktadır. Bunların toplam maliyeti 175.760 TL'dir.

İşletmeler, benzer nitelikleri ve kullanımını olan bütün stoklarına aynı maliyet hesaplama yöntemini uygular (TMS-2, md.25).

1.1.4.2. Net gerçekleşebilir değer

Stokların maliyetlerinin geri elde edilemeyebileceği durumlar şunlardır (TMS-2, md.28):

- Stokların satış fiyatlarının azalması,
- Stokların kullanılmayacak duruma gelmesi,
- Stokların hasara uğraması,
- Stokların tahmini tamamlanma maliyetlerinin yükselmesi,
- Stokların tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi.

Finansal tablolarda stoklar, kullanılmalarından ya da satılmalarından kazanılacağı düşünülen tutarın üstünde bir bedelle gösterilemez. Bu yüzden, stokların kullanımından ya da satışından sağlanacak tutarın stokların maliyetinden düşük olacağı hâllerde işletmeler stok değer düşüklüğü karşılığı ayırır (TMS-2, md.28).

Ekeril'in (2007) (akt. Poyraz Tuğrul, 2011) çalışmasına göre bu durum, ihtiyatlılık ilkesi gereğidir.

TMS-2'ye göre ayrılan karşılık tutarı 627. Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri Hs.'nin borcu karşılığında 158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.'ye alacak kaydedilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 45).

Stoklar çoğunlukla her kalem için ayrı ayrı şekilde NGD'lerine indirgenir. Benzer amaçları, nihai kullanımı olan stok kalemleri aynı bölgede üretilip pazarlanıyorsa bunların aynı üretim hattında üretilen başka ürünlerden ayrı şekilde değerlemesi gerçekleştirilemiyorsa stok kalemleri gruplandırılarak NGD'lerine indirgenebilir. Bir stok sınıfı bütün olarak NGD'lerine indirgenemez (TMS-2, md.29).

Örnek: Bir işletmenin stoklarında bulunan 30 adet televizyonun birim maliyeti 1.000 TL'dir. İşletme, yeni model televizyonların piyasaya sürülmesi üzerine stoğundaki televizyonların değerinin düştüğünü saptamıştır ve bu televizyonların adedinin 750 TL'ye satılabileceğini düşünmektedir. İşletme ayrıca her televizyon için 50 TL satış gideri gerçekleşeceğini düşünmektedir (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2010).

Öncelikle stoktaki televizyonların toplam maliyeti hesaplanır.

Stoktaki televizyonların $1.000 \times 30 = 30.000$ TL toplam maliyeti vardır.

2. aşamada net gerçekleşebilir değer hesaplanır.

Tahmini satış fiyatı: $750 \times 30 = 22.500$ TL'dir.

Tahmini tamamlanma maliyeti yoktur.

Tahmini satış gideri: $50 \times 30 = 1.500$ TL'dir.

Net gerçekleşebilir değer: $22.500 - 0 - 1.500 = 21.000$ TL'dir.

$30.000 - 21.000 = 9.000$ TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

-----/-----	
627. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ	9.000,-
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	9.000,-
-----/-----	

Örnek: Bir işletme, stoğundaki 1.000 TL maliyetli bulaşık makinesinin, yeni model bulaşık makinelerinin piyasaya sürülmesi üzerine 800 TL'ye satılabileceğini düşünmektedir. Ayrıca 30 TL satış gideri olacağını tahmin etmektedir (Benzer örnek için bkz. Selvi, 2009b, ss. 103-106).

Net gerçekleşebilir değer: $800 - 0 - 30 = 770$ TL'dir.

$1.000 - 770 = 230$ TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

-----/-----	
627. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ	230,-
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	230,-
-----/-----	

- Bu bulaşık makinesi izleyen dönemde $770 \text{ TL} + \text{KDV}$ 'ye satılsaydı ($\text{KDV} = \%18$):

-----/-----	
100. KASA	908,6-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	770,-
391. HESAPLANAN KDV	138,6-
-----/-----	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	770,-
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	230,-
153. TİCARİ MALLAR	1.000,-
-----/-----	

- Bu bulaşık makinesi izleyen dönemde 700 TL+KDV'ye satılsaydı (KDV=%18):

-----/-----	
100. KASA	826,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	700,-
391. HESAPLANAN KDV	126,-
-----/-----	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	770,-
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	230,-
153. TİCARİ MALLAR	1.000,-
-----/-----	

- Bu bulaşık makinesi izleyen dönemde 850 TL+KDV'ye satılsaydı (KDV=%18):

-----/-----	
100. KASA	1.003,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	850,-
391. HESAPLANAN KDV	153,-
-----/-----	

Bu aşamada satılan mal maliyetine ilişkin 3 farklı kayıt yapılabilir.

İlk kayıt:

-----/-----	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	770,-
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	230,-
153. TİCARİ MALLAR	1.000,-
-----/-----	

İkinci kayıt:

-----/-----		
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	850,-	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	230,-	
153. TİCARİ MALLAR		1.000,-
644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		80,-
-----/-----		

Üçüncü kayıt ise:

-----/-----		
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	1.000,-	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	230,-	
153. TİCARİ MALLAR		1.000,-
644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		230,-
-----/-----		

NGD, hesaplama yapıldığı sırada eldeki itimatlı verilerin sunduğu stok satışından kazanılacağı düşünülen tutar temel alınarak tahmin edilir. Dönemden sonra gerçekleşen maliyet ve fiyat iniş çıkışlarıyla direkt ilişkili olan olaylar da dönem sonundaki durumla uyumlu olduğu ölçüde, tahmin sırasında göz önünde bulundurulur (TMS-2, md.30).

Geçici maliyet ve fiyat iniş çıkışları tahmin yapılırken göz önünde bulundurulmaz (Selvi, 2009b, s. 97).

Fırat'a (2007) (akt. Toroslu, 2010) göre NGD'yi hesaplayabilmek için:

- Piyasa fiyatlarına bakılabilir.
- Bilirkişilik müessesesinden faydalanılabilir.
- Takdir komisyonlarının fikirlerinden faydalanılabilir.
- Meslek odalarının kurabileceği komisyonlardan faydalanılabilir.
- Stok devir hızına bakılabilir.
- Yakın zamandaki satış miktarları dikkate alınabilir.
- Stok unsuru borsada işlem görüyorsa borsa değerine bakılabilir.

İşletmelerin stokları hangi amaçlarla bulundurduğu da NGD'nin tahmininde göz önünde bulundurulur. Taahhütte bulunulan kesin satış sözleşmesini uygulamak amacıyla bulundurulan stokların NGD'sinin tahmininde sözleşme fiyatının temel alınması, bu duruma örnek olarak verilebilir. İşletme, sözleşmede yazandan daha fazla stok bulunduruyorsa sözleşmeyi aşan kısım için NGD tahmin edildiğinde genel satış fiyatları göz önünde bulundurulur. Taahhütte bulunulan kesin satış tutarının üstünde stok tutulmasından ya da satın alma taahhütü bulunmasından dolayı doğabilecek karşılıklar ya da koşullu borçlar için TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'ndaki hükümler uygulanır (TMS-2, md.31).

Mamullerin satış fiyatının, en az o mamullerin üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetine eşit olacağı düşünülüyorsa üretim amacıyla bulundurulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin en az maliyetine satılacağı düşünülüyorsa maliyetlerinden daha düşük şekilde değerlendirilemez. Fakat, ilk madde ve malzeme fiyatlarında gerçekleşen düşüş, mamullerin maliyetinin NGD'sinden fazla olacağını ortaya çıkarıyorsa ilk madde ve malzemeler NGD'leriyle değerlendirilir. Bu durumda NGD'yi en iyi, ilk madde ve malzemeler için yenileme maliyetleri gösterir (TMS-2, md.32).

NGD, mali tablo dönemlerinde tekrar kontrol edilir. Daha önce ayrılmış olan stok değer düşüklüğü karşılığı aşağıdaki hâllerde iptal edilir (TMS-2, md.33):

- Stokları NGD'lerine indirgeyen şartların ortadan kalkması,
- İçinde bulunulan ekonomik durumun değişerek NGD'nin yükselmesi.

Bu durumda, NGD ile maliyet tekrar karşılaştırılır. Bu, mali tablolarda satış fiyatı azaldığı için NGD'leriyle gösterilen stoklar yeni dönemde hâlen işletmedeyse ve satış fiyatları yükselirse gerçekleşir (TMS-2, md.33).

Bahadır'ın (2012) (akt. Üzel, 2017) çalışmasına göre stokları değerlendirilen izlenecek adımlar şunlardır:

1. Stok maliyetini hesaplama teknikleriyle stok maliyeti hesaplanır.
2. NGD'si tespit edilir.
3. Stok maliyeti ile NGD'si karşılaştırılır.
4. Stoklar, bilançoda maliyet ile NGD'nin az olanıyla raporlanır.

Bahadır'ın (2012) (akt. Ayrar, 2016) çalışmasına göre maliyet, NGD'den büyükse stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle stok, NGD'siyle bilançoda raporlanır. NGD, maliyetten büyükse stok, maliyet bedeliyle bilançoda raporlanır.

1.1.5. Gider şeklinde muhasebeleştirme

İşletmeler stok satışı gerçekleştirdiklerinde, stokların satışından elde ettiği hasılatı mali tablolara aktardığı dönemde bu stokların defter değerini gider kaydeder (TMS-2, md.34). Ekergil'in (2009) (akt. Toroslu, 2010) çalışmasına göre bu durum, dönemsellik ilkesi gereğidir. Bu sayede, işletme bir dönemde esas faaliyetinden sağladığı gelirler ile giderleri karşılaştırabilir.

Özbek'in (2008) (akt. Toroslu, 2010) çalışmasına göre maliyetleri ile kaydedilen stoklar, satıldıkları zaman da maliyetleri ile gidere çevrilir. Stokların gidere çevrilmesi Satılan Ticari Mal Maliyeti ile Satılan Mamul Maliyeti hesapları vasıtasıyla olur. Hizmetler ise Satılan Hizmet Maliyeti Hs. ile gidere çevrilir.

Stokları NGD'lerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılıkları bu indirgemenin gerçekleştiği, stoklardaki kayıplar ise bu kayıpların gerçekleştiği dönemde gider kaydedilir. NGD'nin yükselmesi nedeniyle iptal edilen karşılık tutarı, iptalin olduğu dönemde tahakkuk etmiş olan satış maliyetini düşürecek biçimde kaydedilir (TMS-2, md.34). TMS-2'ye göre kullanılmayan karşılıklar 158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.'nin borcu karşılığında 628. Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri Hs.'ye alacak kaydedilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 45).

Stokların, işletmelerin kendi kullanımı için inşa ettiği ya da ürettiği varlıklarda kullanılması durumunda ilgili stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenip varlıkların hizmet süresinde gidere çevrilir (TMS-2, md.35).

1.1.6. Raporlanacak bilgiler

Mali tabloların dipnotlarında stoklarla ilgili belirtilecek konular şunlardır (TMS-2, md.36):

- Stokları değerlerken hangi maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanıldığı ve hangi muhasebe politikalarının uygulandığı,

- İşletmeye göre gruplandırılmış bazda tutarlarının ve toplam kayıtlı değerlerinin ne olduğu,
- GUD'dan satılmaları için gerçekleştirilen maliyetler çıkarıldıktan sonra ulaşılan değerle takip edilen stokların mali tablolarındaki tutarının ne olduğu,
- Dönemde gider olarak muhasebeleştirilen stokların tutarının ne olduğu yani satılan malların maliyeti,
- Md.34'e göre, dönemde gider olarak muhasebeleştirilip kayıttan çıkarılan stoklar ile bu stokların iptali ve neden iptal edildikleri,
- İşletmenin yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla güvence gösterdiği stokların kayıtlı değerlerinin ne olduğu.

Farklı sınıflandırma uygulanmış stokların defter değerlerinin ve stoklarda meydana gelen değişimin kapsamının belirtilmesi, mali tabloları kullananlara fayda sağlar. Stoklar; ticari mallar, hammadde, mamuller, yarı mamuller ve üretim malzemeleri olarak sınıflandırılabilir (TMS-2, md.37).

İşletmenin sattığı stokların ölçümü sırasında stok maliyetine dâhil olan ögeler, direkt gider olarak muhasebeleştirilip stok maliyetine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ve üretim maliyetlerine ilişkin kayıplar, fireler gibi anormal giderler satılan malın maliyetini oluşturur. Dağıtım maliyetleri vb. de işletmeye has hâllerde stok giderine eklenebilir (TMS-2, md.38).

Dönemde gider olarak muhasebeleştirilen stokların maliyeti dışındaki tutarlar da kâr/zarar formatı ile kamuya sunulabilir. Böyle bir durumda işletmeler giderlerini türlerine göre gruplandırılıp analiz edebilir. Bu yapıldığı takdirde, stoklarda meydana gelen net değişimin yanı sıra ilk madde ve malzeme, tüketim malı, işçilik maliyetleri ile bunların dışındaki maliyetler de kamuya sunulur (TMS-2, md.39).

1.2. BOBİ FRS Stoklar

BOBİ FRS Stoklar'da stoklarla ilgili muhasebeleştirme ilkeleri açıklanmaktadır. Bu doğrultuda, stokların ilk kez muhasebeleştirilmesinin nasıl olacağı, maliyetlerinin nasıl tespit edileceği, bu maliyetlerin stokların değeri düştüğünde, stoklara ilişkin hasılat kazanıldığında nasıl gidere çevrileceği anlatılmaktadır (BOBİ FRS, md.6.1).

1.2.1. Kapsamı ve ölçülmesi

Stoklar, işletmelerin alışılmış işlemleri dâhilinde satmak amacıyla bulundurduğu, satmak amacıyla ürettiği varlıkların yanı sıra hizmet sunarken ya da üretim gerçekleştirirken kullanacağı hammadde ve malzeme biçimindeki varlıklar olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, md.6.2).

Aşağıdakiler haricindeki bütün stoklara BOBİ FRS Stoklar uygulanır (BOBİ FRS, md.6.3):

- Mali araç özelliğindeki stoklara BOBİ FRS Finansal Araçlar ve Özkaynaklar uygulanır.
- Canlı varlıklar ile hasat vaktindeki zirai ürünlere BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler uygulanır.

Maliyet ile NGD'den hangisi daha düşükse stoklar onunla ölçülür. İşletmelerin alışılmış işlemleri dâhilinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ile tahmini satış giderlerinin düşülmesi sonucu ulaşılan tutara net gerçekleşebilir değer denilmektedir (BOBİ FRS, md.6.4).

Borsalarda ya da örgütlenmiş bunun dışındaki piyasalarda işlem gören stok özelliğindeki altınlar ya da bundan başka değerli madenler, bilanço tarihinde piyasa değerleriyle ölçülür (BOBİ FRS, md.6.5).

1.2.2. Stokların maliyeti

Stokların maliyeti; bütün satın alma maliyetlerinden, dönüştürme maliyetlerinden ve stokları buldukları konuma ve duruma getirmek için gerçekleştirilen bunların dışındaki maliyetlerden oluşur (BOBİ FRS, md.6.6).

1.2.2.1. Satın alma maliyeti

Stokların satın alma fiyatının yanı sıra gümrük vergileri, vergi idaresinden iadesi istenemeyen diğer vergiler, taşıma maliyetleri, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile hizmetlerin, mamullerin ve malzemelerin edinilmesiyle direkt ilişkili olan bunların dışındaki maliyetler, satın alma maliyetlerini oluşturur. Satın alma

maliyetleri hesaplanırken ticari iskontolar ile buna benzer başka indirimler de dikkate alınır (BOBİ FRS, md.6.7).

Miktar iskontosu ilk kayıta alınmış olan stoğun maliyetten indirilir. Dönem sonunda miktar iskontosu uygulanacağı ortaya çıkıyorsa ya STMM'den ya da stok maliyetinden indirilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 116).

Örnek: Bir A.Ş., fazla sayıda alım gerçekleştirdiği için alıcıya dönem sonunda 30.000 TL miktar iskontosu uygulamıştır. Alıcı, iskontoya konu olan malların %70'ini satmıştır. Alıcının yapacağı kayıt (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 116):

-----/-----	
320. SATICILAR	35.400,-
153. TİCARİ MALLAR	9.000,-
391. HESAPLANAN KDV	5.400,-
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	21.000,-
-----/-----	

1 yılın üstünde vadede, kasa iskontosu mal maliyetinden ayrıştırılır. Alımda finansman gideri, satışta faiz geliri şeklinde muhasebeleştirilir. 1 yılın altında vadede ise vade farkı, stok maliyetinden indirilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 116).

Örnek: Bir A.Ş., 4 ay vadeyle 5.000 TL peşin fiyatlı malı 5.500 TL'ye satın almıştır. Alıcı vadeden önce borcunu ödeyince satıcı, 100 TL kasa iskontosu yapmıştır (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 116-117).

-----/-----	
153. TİCARİ MALLAR	5.500,-
320. SATICILAR	5.500,-
-----/-----	
320. SATICILAR	5.500,-
100. KASA	5.400,-
153. TİCARİ MALLAR	100,-
-----/-----	

Satın alınan stokların 1 yıl ya da altında vadede ödemesi gerçekleştirilecekse vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen ya da ödeneceği düşünülen nakit tutarla stoklar ölçülür. Satın alınan stokların 1 yılın üstünde vadede ödemesi gerçekleştirilecekse vade farkı ayrıştırılır ve peşin fiyatla stoklar ölçülür. Vade farkı, etkin faiz yöntemiyle hesaplanıp faiz gideri şeklinde kaydedilir (BOBİ FRS, md.6.8).

Vadeli şekilde alım işlemi gerçekleştiriliyorsa vade farkı, 324. Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hs.'de muhasebeleştirilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 117).

Örnek: Bir A.Ş., 01.01.2018'de 165.000 TL peşin fiyatı olan hammaddeyi KDV'sini peşin ödeyerek 14 ay vadeli şekilde 180.000 TL+KDV'ye satın almıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 117-118).

$$165.000 = 180.000 / (1+EFO)^{14/12}$$

$$EFO = \%0,8$$

Aralık ayı sonunda kaydedilecek finansman gideri:

$$165.000(1+0,08) = 178.200 \text{ TL} \quad 178.200 - 165.000 = 13.200 \text{ TL}$$

-----01.01.2018-----		
150. İLK MADDE VE MALZEME		165.000,-
191. İNDİRİLECEK KDV		32.400,-
182. ERTELENMİŞ GİDERLER		13.200,-
282. ERTELENMİŞ GİDERLER		1.800,-
	100. KASA	32.400,-
	421. BORÇ SENETLERİ	180.000,-
-----/------		

-----31.12.2018-----		
780. FİNANSMAN GİDERLERİ		13.200,-
	182. ERTELENMİŞ GİDERLER	13.200,-
-----/------		

Stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri, meydana geldikleri dönemde kâr/zarara aktarılır. Fakat olağan koşullarda üretimi 1 yıldan uzun süren stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri, stoklar satışa uygun duruma gelene dek stok maliyetine eklenir (BOBİ FRS, md.6.9).

Örnek: Bir A.Ş., müşterinin ürün siparişinde bulunmasıyla 21.11.2017'de üretime başlamıştır. Bu ürün 13 ayda üretilecektir. A.Ş., üretim için 30.11.2017'de 455.000 TL ticari kredi çekmiştir. A.Ş., 13 ay boyunca ay sonlarında bankaya 35.000 TL anapara, 20.000 TL faiz ödeyecektir (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 119).

Aralık ayı kaydı:

-----31.12.2017-----	
300. BANKA KREDİLERİ	35.000,-
780. FİNANSMAN GİDERLERİ	20.000,-
102. BANKALAR	55.000,-
-----31.12.2017-----	
151. YARI MAMULLER-ÜRETİM	20.000,-
781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	20.000,-
-----/------	

Elde edilen stoğun bedeli, stoktan daha değişik nitelikleri olan mali olmayan varlıklarla ödendiğinde, mali olmayan varlığın GUD'uyla satın alma maliyetleri ölçülür. Mali olmayan varlığın GUD'u itimatlı olarak ölçülemiyorsa elde edilen stoğun GUD'una bakılır. O da itimatlı olarak ölçülemezse mali olmayan varlığın defter değerine bakılır (BOBİ FRS, md.6.10).

1.2.2.2. Dönüştürme maliyetleri

Hammadde ve malzemelerden mamul ve yarı mamul üretilirken, DİG gibi direkt üretimle ilgili maliyetler ile üretim sırasında gerçekleştirilen sabit ve değişken GÜG'lerin sistematik biçimde dağıtılan tutarları, dönüştürme maliyetlerini oluşturur. Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyetine katılmaz (BOBİ FRS, md.6.11).

Tam maliyet yöntemiyle dönüştürme maliyetleri tespit edilir. Bu yöntemde, sabit ve değişken GÜG'lerin hepsi dönüştürme maliyetine eklenir. Fakat çalışmaya başlamamış ya da çalışması durdurulmuş bölümlere yönelik sabit GÜG'ler dönüştürme maliyetine eklenmeyip gider şeklinde satışların maliyetinde izlenir (BOBİ FRS, md.6.12).

Normal maliyet yöntemiyle de dönüştürme maliyetleri tespit edilebilir. İşletmelerin planlamış olduğu bakım ve onarım faaliyetlerinden dolayı gerçekleşecek kapasite düşüklüğü de göz önünde bulundurularak olağan koşullarda bir ya da birkaç dönemde ulaşılacağı tahmin edilen ortalama üretim adedine normal kapasite denilmektedir. İşletmenin reel üretim seviyesinin normal kapasiteye yakın olması

hâlinde bu üretim seviyesi, normal kapasite sayılabilir. Atıl ya da düşük kapasiteden dolayı üretim birimlerine dağıtılan sabit GÜG arttırılmaz. Dağıtılmayan GÜG'ler ilgili dönemde satışların maliyetinde izlenir. Olağandan fazla üretim yapıldığında, toplam sabit GÜG toplam üretim adedine oranlanarak üretim birimlerine dağıtılan sabit GÜG'e ulaşılır. Normal maliyette, değişken GÜG'leri üretim birimleri arasında dağıtmak için üretim tesislerinin ne kadar kullanıldığına bakılır (BOBİ FRS, md.6.13).

Örnek: Normal kapasitede 100.000 adet ürün üreten bir A.Ş., bu dönemde 70.000 adet ürün üretiyor. Toplam sabit GÜG 500.000 TL'dir (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 121).

$$(500.000 \times 70.000) \div 100.000 = 350.000 \text{ TL}$$

-----/-----	
151. YARI MAMULLER-ÜRETİM	350.000,-
620. SATILAN MAMULLER MALİYETİ	150.000,-
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	500.000,-
-----/-----	

1.2.2.3. Diğer maliyetler

Diğer maliyetler, stok maliyetlerine stokların buldukları konuma ve duruma gelmelerinde etkileri varsa eklenir (BOBİ FRS, md.6.14).

Stok maliyetine eklenmeyip gerçekleştirildiği dönemde gider şeklinde kâr/zarara aktarılan maliyetlere örnek verilebilecekler şunlardır (BOBİ FRS, md.6.15):

- Olağandan fazla meydana gelen kayıplar ve fireler, işçilik ve bunların dışındaki dönüştürme maliyetleri,
- Üretimde sonraki safhaya geçebilmek için mecburi olanlar haricindeki depolama giderleri,
- Stokların buldukları konuma ve duruma gelmesinde etkisi bulunmayan genel yönetim giderleri,
- Satış için yapılan giderler.

1.2.2.4. Ortak ürünler ve yan ürünler

Üretim işletmeleri birden çok ürünü beraber üretebilir. Bu ürünler, ana ürün ve yan ürün ya da ortak ürünlerdir. Bütün ürünlerin teker teker dönüştürme ya da hammadde maliyetlerinin tespit edilemediği hâllerde, belirtilen maliyetler tutarlı ve rasyonel şekilde ürünlere dağıtılır. Ürünlerin ayrılma anındaki ya da ürünlerin üretimi tamamlandığı sıradaki nispi satış değerine bakılarak maliyetler ürünlere dağıtılabilir. Yapıları yüzünden genellikle mühim kabul edilmeyen yan ürünler, bu durumlarda NGD'siyle değerlendirilir. Ulaşılan tutar, ana ürün maliyetinden çıkarılır (BOBİ FRS, md.6.16).

Örnek: Bir A.Ş. un üretirken yan ürün kabul edilen kepek de meydana çıkıyor. Buğdaydan un üretmek amacıyla meydana gelen birleşik üretim maliyeti;

$$DİMMG = 500.000 \text{ TL}$$

$$DİG = 100.000 \text{ TL}$$

$$GÜG = 200.000 \text{ TL}$$

Kepeğin tahmini satış fiyatı 40.000 TL, ayrılma anından sonra kepeğin tamamlanması için gerçekleştirilen ek gider ise 4.000 TL'dir (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 126).

$$\text{Birleşik üretim maliyeti} = 500.000 + 100.000 + 200.000 = 800.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kepeğin NGD'si} = 40.000 - 4.000 = 36.000 \text{ TL}$$

$$\text{Unun birleşik maliyeti} = 800.000 - 36.000 = 764.000 \text{ TL}$$

-----/-----	
151. YARI MAMULLER-ÜRETİM	804.000,-
711-721-731. GİDER YANSITMA	804.000,-
-----/-----	
152. MAMULLER	764.000,-
157. DİĞER STOKLAR	40.000,-
151. YARI MAMULLER-ÜRETİM	804.000,-
-----/-----	

1.2.2.5. Hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerin stok maliyeti

Bu işletmeler, üretilmeleri için gerçekleştirilen maliyetlerle stoklarını ölçer. Hizmet sunumunda direkt görevli personelin ücreti, başka maliyetleri ile hizmet sunumuyla alâkalı giderler, bu işletmelerin stok maliyetini oluşturur. Genel yönetimde ve satışta görevli personelin işçilik ücretleriyle bunun dışındaki giderler, bu işletmelerin stok maliyetine eklenmez, yapıldıkları dönemde gider şeklinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.6.17).

1.2.2.6. Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti

Canlı varlıklardan hasadı gerçekleştirilen zirai ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde yani hasat vaktinde nasıl ölçülecekleri BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler'de açıklanmıştır. BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler'e göre ilk muhasebeleştirmede belirlenen değer, hasat vaktinden sonra stok kabul edilen zirai ürünlerin maliyet bedeli olarak kabul edilir (BOBİ FRS, md.6.18).

Zirai ürünler, hasat vaktindeki GUD'dan satış giderleri çıkarılarak ölçülür. Bu, maliyet bedeli kabul edilir. İlk muhasebeleştirmede doğan kazanç ya da kayıp, dönem kârına/zararına aktarılır (BOBİ FRS, md.7.11).

1.2.2.7. Maliyet ölçüm teknikleri

Üretim giderlerinin meydana gelmiş tutarları baz alınarak fiili maliyet yöntemiyle mamul maliyetlerine ulaşılır. Fiili maliyete yakın neticelere ulaşıyorsa stok maliyetini ölçmek için standart maliyet ya da perakende yöntemi uygulanabilir. Standart maliyetlerde kapasite kullanımının, işçiliğin, verimliliğin, hammadde ve malzemelerin olağan seviyelerine bakılır. Standart maliyetler, koşulların değişmesine bağlı olarak tekrar belirlenir. Perakende yönteminde ise, stokların satış değerlerinden münasip brüt kâr marjı çıkarılarak stok maliyetine ulaşılır (BOBİ FRS, md.6.19).

Örnek: Bir A.Ş., ürettiği koltukların maliyetini, standart maliyet değerleriyle hesaplayıp muhasebeleştiriyor. Buna göre bir koltuğun standart hammadde maliyeti 180 TL, standart işçilik maliyeti 120 TL, standart GÜG payı ise 50 TL'dir. Bu A.Ş.,

2018'de aylık maliyet döneminde 150 tane koltuk üretimi planlıyor (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 129-130).

-----/-----	
151. YARI MAMULLER-ÜRETİM	52.500,-
711. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME YANSITMA	27.000,-
721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	18.000,-
731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA	7.500,-
-----/-----	

1.2.2.8. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılacak yöntemler

Maliyetler, FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile hesaplanır. İşletmeler benzer özellikleri, kullanımı olan bütün stoklarına aynı maliyet hesaplama yöntemini uygular (BOBİ FRS, md.6.20).

Olağan koşullarda farklı stok kalemleri ve özel projeleri gerçekleştirmek amacıyla üretilmiş ya da ayrılmış olan mal ya da hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasında her varlığın özel maliyeti göz önünde bulundurulur (BOBİ FRS, md.6.21).

1.2.3. Net gerçekleşebilir değer

Raporlama dönemlerinin sonunda stokların değerinin düşüp düşmediği kontrol edilir. Aşağıdaki durumlarda stokların değerinde düşme görülebilir (BOBİ FRS, md.6.22):

- Stokların satış fiyatları azalır,
- Stokların tamamlanma maliyetleri yükselirse,
- Stoklar kullanılmayacak duruma gelirse,
- Stokların tahmini satış maliyetleri yükselirse,
- Stoklar hasara uğrarsa.

Stokların değeri düşerse defter değerleri NGD'lerine düşürülür. Böylece değer düşüklüğü zararı ortaya çıkar ve bu, Kâr veya Zarar Tablosu'nda satışların maliyetine aktarılır (BOBİ FRS, md.6.22).

Çoğunlukla her stok kalemi için ayrı ayrı şekilde değer düşüklüğü testi uygulanır. Benzer amaçları, nihai kullanımı olan stok kalemleri aynı bölgede üretilip pazarlanıyorsa bunların aynı üretim hattında üretilen başka ürünlerden ayrı şekilde değerlemesi gerçekleştirilemiyorsa stok kalemleri gruplandırılarak NGD'lerine indirgenebilir (BOBİ FRS, md.6.23).

Bir hammadde ya da malzemenin kullanılmasıyla üretilecek mamulün, maliyetinden düşük fiyatla satılacağı düşünülmüyorsa hammadde ve malzemeye karşılık ayrılmaz. Hammadde ve malzemelerin fiyatlarında gerçekleşen düşüşün, mamullerin NGD'sinin maliyetinden az olacağını ortaya çıkarması hâlinde, hammadde ve malzemeler NGD'leriyle değerlendirilir. Bu durumda NGD'yi en iyi, hammadde ve malzemeler için yenileme maliyetleri gösterir (BOBİ FRS, md.6.24).

Değeri düşen ve hâlen bilançoda takip edilen stokların NGD'leri takip eden raporlama tarihlerinde tekrar kontrol edilir. Stokları NGD'lerine indirgeyen koşullar ortadan kalktığına ya da içinde bulunulan ekonomik durum değişerek NGD'yi yükselttiğinde değer düşüklüğü zararının tümü ya da bir bölümü iptal edilir. Stoğun maliyet bedeline bakılarak iptal edilecek değer düşüklüğü tespit edilir. Değer düşüklüğünden sonra tespit edilen değer, maliyet bedelinden yüksek olamaz (BOBİ FRS, md.6.25).

Örnek: Bir A.Ş.'nin stoğunda 1.500 TL birim maliyeti olan 5 tane bulaşık makinesi bulunmaktadır. Yeni modelleri çıktığından dolayı bulaşık makinelerinin tanesinin 1.300 TL'ye satılabileceği düşünülmektedir. Her makinenin 10 TL kurulum, 20 TL taşıma gideri bulunmaktadır (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 134-135).

$$\text{Maliyet} = 1.500 \times 5 = 7.500 \text{ TL}$$

$$\text{NGD} = (1.300 \times 5) - (30 \times 5) = 6.350 \text{ TL}$$

$$\text{Değer Düşüklüğü} = 7.500 - 6.350 = 1.150 \text{ TL}$$

-----/-----	
627. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ	1.150,-
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	1.150,-
-----/-----	

Ekonomik durumun değişmesiyle NGD 7.000 TL olmuşsa:

-----/-----	
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	650,-
628. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK İPTALLERİ	650,-
-----/-----	

1.2.4. Gider şeklinde muhasebeleştirme

İşletmeler stok satışı gerçekleştirdiklerinde, stokların satışından elde ettiği hasılatı mali tablolara aktardığı dönemde bu stokların kayıtlı değerini Kâr veya Zarar Tablosu'nda satışların maliyetine aktarır (BOBİ FRS, md.6.26).

Stokların maliyeti, stoklar işletmede kullanılacaksa diğer varlıkların maliyetine eklenebilir. Stokların maliyeti, ilgili varlığın yararlı ömrü süresince gidere çevrilir (BOBİ FRS, md.6.27).

Örnek: Elektronik alet ticareti gerçekleştiren bir A.Ş.'nin yöneticisi, mağazada satışa sunulmuş olan bilgisayarlardan bir adedini şirketin yönetim ofisinde kullanılması amacıyla şirket adına satış faturası düzenletip kurulumunu yaptırmıştır. Bilgisayarın faturası, alış fiyatı 8.000TL+KDV'den kesilmiştir (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 136).

255. DEMİRBAŞLAR	8.000,-
191. İNDİRİLECEK KDV	1.440,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	8.000,-
391. HESAPLANAN KDV	1.440,-

621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	8.000,-
153. TİCARİ MALLAR	8.000,-

Bu malın yararlı ömrü 5 yıldır.

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.600,-
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.600,-

İKİNCİ BÖLÜM

HASILAT

2.1. TMS-18 Hasılat Standardı

2.1.1. Amacı

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi süresince sermayedarların katkısı haricindeki işletmeye olan nakit girişlerinin yanı sıra işletme varlıklarında gerçekleşen artışlar ile işletme borçlarında gerçekleşen azalışlar şeklinde işletme özkaynaklarının artmasını sağlayan iktisadi yararlar da gerçekleşen artışları gelir olarak adlandırmıştır. Hem kazanç hem de hasılat, gelir tanımında yer alır. İşletmelerin alışılmış işlemlerini gerçekleştirmeleri sonucunda doğan gelir, hasılat olarak adlandırılır. Hasılat; ücretler, faiz, satışlar, isim hakları, temettü vb. adlara sahiptir. Belli türde faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden sağlanan hasılatın nasıl muhasebeleştirileceği bu standardın konusunu oluşturur (TMS-18).

Hasılat muhasebeleştirilirken öncelikle hasılatın muhasebeleştirileceği zaman tespit edilir. İlerideki iktisadi yararların işletmeye dâhil olmasının muhtemel olduğu ve bu yararların itimatlı şekilde ölçülebildiği hâllerde hasılat kaydedilir. TMS-18, bu ölçütlerin sağlandığı, sonucunda hasılatın kaydedildiği durumları belirtir. TMS-18, bunun yanı sıra bu ölçütlerin nasıl uygulanacağına yol gösterir (TMS-18).

2.1.2. Kapsamı

Aşağıdakilerden sağlanan hasılatın kaydedilmesinde TMS-18 uygulanır (TMS-18, md.1):

- Mal satılmasından doğan hasılat,

Mallar; işletmenin satmak için ürettiği mamullerden, yeniden satmak için satın aldığı ticari mallardan ve satmak amacıyla bulundurduğu arsa ve arsa dışındaki gayrimenkullerden oluşur (TMS-18, md.3).

- Hizmet sunulmasından doğan hasılat,

Hizmet sunulması, işletmenin sözleşmede bulunan bir faaliyeti tarafların kararlaştırdığı süre içinde gerçekleştirmesidir. Hizmet sunumu, bir ya da daha fazla dönemi kapsayabilir. Hizmet sunumu amacıyla yapılan kimi sözleşmeler direkt inşaat sözleşmeleriyle alâkalıdır. Örneğin, mimarlar tarafından sunulan hizmetler vb. Bu sözleşmelerden doğan hasılat TMS-18 yerine TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda yer alan hükümlere tabidir (TMS-18, md.4).

- İşletmelerin, sahip oldukları varlıkları başkalarının kullanması sonucunda elde edeceği faiz, isim hakkı, temettü.

Faiz, işletmenin sahip olduğu nakit ya da nakit benzerlerini başkalarına kullandırmasından istediği gelirler ile işletmeye borçlanılmış tutarlardan istediği gelirlerdir (TMS-18, md.5).

İsim hakkı, işletmenin ticari marka, patent vb. uzun vadeli varlıklarını başkalarına kullandırması karşılığında istediği gelirdir (TMS-18, md.5).

Temettü, ortaklara belli tertip sermayeleriyle orantılı şekilde dağıtılacak kârdır (TMS-18, md.5).

TMS-18, aşağıdakilerden doğan hasılatı içermez (TMS-18, md.6):

- Finansal kiralama sözleşmelerine TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı uygulanır.
- Özkaynak yöntemiyle kaydedilen yatırımlardan elde edilen temettülere TMS-27'nin ve TMS-28'in 2011 yorumunu, TFRS-10'u, TFRS-11'i, TFRS-12'yi erken uygulamamış olanlar TMS-28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı'nı, erken uygulamış olanlar ise TMS-28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı'nı uygular.
- TFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri dâhilindeki sigorta poliçeleri,
- TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'nın 2010 ile 2011 yorumlarını erken uygulamamış olanlar, mali varlıkların ya da mali yükümlülüklerin GUD'undaki değişimlerde ya da elden çıkarılmalarında TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'nı, 2010 yorumunu erken uygulamış olanlar TFRS-9 ile TMS-39'u, 2011 yorumunu erken uygulamış olanlar ise TFRS-9'u uygular.
- Diğer dönen varlıkların değerlerindeki değişimler,
- Madencilik çalışmalarından sağlanan hasılat,

- Zirai mamullerin ilk kaydında, zirai faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların ilk kaydında ve bu canlı varlıkların GUD'larındaki değişimlerde TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı uygulanır.

2.1.3. TMS-18'deki tanımlar

Ortakların sermayeye katkısı haricinde işletmenin özkaynağını artıran, işletmenin dönemde gerçekleştirdiği alışılmış işlemlerinden sağladığı brüt iktisadi yarar tutarına hasılat denilmektedir (TMS-18, md.7).

Hasılat, sadece işletmenin kendisi için alacağı ya da aldığı brüt iktisadi fayda akışlarını kapsar. İşletmenin üçüncü kişilerin namına tahsilini gerçekleştirdiği satış vergileri, KDV, mal ve hizmet vergileri vb. işletmeye iktisadi fayda sağlamaz, işletmenin özkaynağını artırmaz. Bu yüzden, hasılat bu tutarları kapsamaz. Acentelerin hasılatı, acentesi olunan işletme namına gerçekleştirilen tahsilatlar değil, komisyon tutarlarıdır (TMS-18, md.8).

Bilgili ve istekli gruplar arasında karşılıklı pazarlık ortamında bir borcun ödenmesinde ya da varlığın el değiştirmesinde oluşacak tutara gerçeğe uygun değer denilmektedir (TMS-18, md.7).

2.1.4. Hasılatın ölçülmesi

Hasılat, işletmenin yaptığı miktar indirimleri ile ticari iskontolar da dikkate alınarak işletmenin elde ettiği ya da edeceği bedelin GUD'uyla ölçülmektedir. Bir işleme ilişkin hasılat tutarı çoğunlukla taraflarca tayin edilir (TMS-18, md.10).

Örnek: İşletme, satış fiyatı 300 TL+KDV olan 200 TL maliyetli maldan 4 adet alana bir adet hediye ediyor. Bir müşteri peşin olarak aldığı anda işletmenin yapacağı kayıt (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2011, s. 93):

-----/-----	
100. KASA	1.416,-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	1.200,-
391. HESAPLANAN KDV	216,-
-----/-----	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	1.000,-
153. TİCARİ MALLAR	1.000,-
-----/-----	

Bedel, genellikle nakit ya da nakit benzeri şekildedir. Hasılat tutarı da nakit ya da nakit benzeri tutarıdır. Satış bedelinin GUD'u, nakit ya da nakit benzerinin işletmeye girişinin ertelendiği hâllerde, işletmenin elde edeceği nakdin nominal tutarından az olabilir. Örneğin, peşin fiyatına vadeli satış yapılabilir. Taraflarca yapılan anlaşmanın finansman işlemi özelliği bulundurması hâlinde, ileride yapılacak bütün tahsilatların emsal faiz oranıyla iskonto edilmesiyle satış bedelinin GUD'u tespit edilir. Emsal faiz oranı olarak belirlenebilecekler şunlardır (TMS-18, md.11):

- Benzer kredi derecelendirmesi olan işletmelerin benzer mali araçları için geçerli faiz oranı,
- Mali aracın nominal değerini mal ya da hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile GUD'unun farkı, faiz geliri şeklinde kaydedilir (TMS-18, md.11).

Güler'in (2012) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre peşin değer baz alınarak satışlardan elde edilen hasılat tespit edilir. Vadeli olarak gerçekleştirilmiş satışlarda vade farkları faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

TMS-18, mali tablolara gerçek durumun aktarılmasını amaçladığı için satışla ilgili nakit girişleri ile çıkışlarının satıştan başka zamanlarda gerçekleşmesi hâlinde paranın zaman değeri bakımından değer düzeltilmesi icap eder. Bunun için bugünkü paranın ileri tarihteki değerinin yüklenilen riskin derecesini ve paranın zaman değerini gösteren bir faiz oranı ile hesaplanması demek olan gelecekteki değer ile ileride elde edilmesi umulan alacağın yüklenilen riskin derecesini ve paranın zaman

değerini gösteren bir faiz oranı ile bugüne indirgenen durumu demek olan bugünkü değer tespit edilmelidir (Gürel, 2015).

Özerhan ve Yanık'ın (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasında TMS-18'e göre vadeli satışta vade farkına etkin faiz yöntemiyle ulaşılabacağı belirtilir.

Mali varlığın ya da mali borcun itfa edilmiş olan maliyetlerinin hesaplanıp faiz gelirleriyle giderlerinin bağlantılı oldukları döneme dağıtımı için etkin faiz yöntemi kullanılır. Bu yöntemde mali varlığın ya da mali borcun umulan ömrü süresince ilerideki tahmini nakit tahsilatlarını ya da ödemelerini mali varlığın ya da mali borcun bugünkü değerine indirgeyen etkin faiz oranı kullanılır (Selvi, 2009a, s. 49).

Örten, Kaval ve Karapınar'ın (2013) (akt. Gürel, 2015) çalışmasına göre vadeli ile peşin değer farkını izlemek için 382 ya da 482 no'lu Ertelenmiş Gelirler Hs. kullanılabilir. Bu hesapların yerine 122 ya da 222 no'lu Alacak Reeskontu Hs. de kullanılabilir. Buradan da zamanı geldikçe Faiz Gelirleri Hs.'ye geçirilir. Gelir tablosunun dipnotlarında vadeli satışlardan doğan faiz gelirleri belirtilir.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletme 01.01.2018'de 27.000 TL peşin fiyatı olan ticari malı 119 gün vadeli olarak 30.000 TL'ye satmıştır (KDV ihmal edilmiştir.) (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2011, ss. 96-97).

-----01.01.2018-----		
120. ALICILAR		30.000,-
	600. YURTİÇİ SATIŞLAR	27.000,-
	382. ERTELENMİŞ GELİRLER	3.000,-
-----/-----		

$$27.000 = 30.000 / (1+EFO)^{119/365}$$

$$EFO = \% 38$$

31 Ocak 2018'e 30 gün kaldığı için Ocak ayı sonunda kaydedilecek faiz geliri:

$$27.000(1+0,38)^{30/365} = 27.724 \text{ TL}$$

$$27.724 - 27.000 = 724 \text{ TL}$$

-----31.01.2018-----	
382. ERTELENMİŞ GELİRLER	724,-
642. FAİZ GELİRLERİ	724,-
-----/------	

Şubat ayı sonunda kaydedilecek faiz geliri:

$$27.000(1+0,38)^{58/365} = 28.418 \text{ TL} \quad 28.418 - 27.724 = 694 \text{ TL}$$

Mart ayı sonunda kaydedilecek faiz geliri:

$$27.000(1+0,38)^{89/365} = 29.206 \text{ TL} \quad 29.206 - 28.418 = 788 \text{ TL}$$

Nisan ayı sonunda kaydedilecek faiz geliri:

$$27.000(1+0,38)^{119/365} = 30.000 \text{ TL} \quad 30.000 - 29.206 = 794 \text{ TL}$$

Şubat, Mart ve Nisan aylarının sonunda da üstteki kaydın benzeri yapılır. Gelir tablosuna 27.000 TL satış geliri, 3.000 TL faiz geliri gidecektir.

Örnek: İşletme 01.12.2017'de 27.000 TL peşin fiyatı olan ticari malı KDV'sini peşin olarak 89 gün vadeli şekilde 29.000 TL+KDV'ye satmıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Örtten, Kaval ve Karapınar, 2013, s. 259).

$$27.000 = 29.000 / (1+EFO)^{89/365}$$

$$EFO = \% 34$$

31 Aralık 2017'ye 30 gün kaldığı için Aralık ayı sonunda kaydedilecek faiz geliri:

$$27.000(1+0,34)^{30/365} = 27.657 \text{ TL} \quad 27.657 - 27.000 = 657 \text{ TL}$$

-----01.12.2017-----	
100. KASA	5.220,-
120. ALICILAR	29.000,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	27.000,-
391. HESAPLANAN KDV	5.220,-
382. ERTELENMİŞ GELİRLER	657,-
482. ERTELENMİŞ GELİRLER	1.343,-
-----/------	

-----31.12.2017-----	
382. ERTELENMİŞ GELİRLER	657,-
642. FAİZ GELİRLERİ	657,-
-----/-----	

Gelir tablosuna 27.000 TL satış geliri, 657 TL faiz geliri gidecektir. Bilançoda ertelenmiş gelirler 1.343 TL olarak görülecektir. Alacağın iskonto edilmiş maliyeti 27.657 TL olarak görülecektir.

Senetli şekilde işlem gerçekleştirilmediği için vergi kanunları, uygulanan reeskontu kabul etmez ve kâr/zarar Hs.'ye aktarılması icap eden tutar ile fiilen kâr/zarar Hs.'ye aktarılan tutarın farkı kadar matraha ek ya da matrah indirimi ortaya çıkar. Dönem sonunda ertelenmiş gelirin kalanı kadar tutar kâr/zarar hs.'ye az aktarıldığı için bunun, matraha eklenmesi gerekir. Tutar, takip eden yılın matrahından düşülecektir. Takip eden yılın vergi mevzusu olduğundan ötürü 284. Ertelenmiş Vergi Varlığı Hs.'nin borcuna kaydedilecektir (Gürel, 2015).

$$1.343 \times \%20 = 268,6 \text{ TL}$$

-----31.12.2017-----	
284. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	268,6-
691. VERGİ GİDERİ/GELİRİ	268,6-
-----/-----	

Türkiye'deki yasal düzenlemeler böyle muhasebeleştirmeye mâni olur. İşletmeler, vergi kanunlarına ters düşmemek için TFRS uyumlu kayıt sistemi benimsemez. Bunun neticesinde borsada işlem görenler dışındaki işletmeler vergi uygulamalarına uygun şekilde kayıt gerçekleştirir. Bundan dolayı mali tablolar aracılığıyla TFRS'ye geçiş sağlanır. Buna göre üstteki kayıtlar yapılmaz ama yapılmış gibi sonuç doğuracak biçimde mali tablolarda düzeltmede bulunulur (Gürel, 2015).

Toroslu'nun (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre peşin fiyatla vadeli şekilde satış yapılması hâlinde öncelikle etkin faiz oranı kullanılarak bugünkü değere

ulaşılır. Ulaşılan bugünkü değer hasılat, aradaki fark ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Gerçekleştirilen satıştan dönemde iadelerin olması hâlinde iadeler 610. Satıştan İadeler Hs.'nin, iadelerin KDV'si ise 191. İndirilecek KDV Hs.'nin borcuna kaydedilir. Faiz uygulanarak satış gerçekleştirilmişse iadeye kadar kazanılmış olan faizden iadeye tekabül eden kadarı iptal edilir (Gürel, 2015).

Mal ya da hizmetlerin benzer değerdeki ve nitelikteki mal ya da hizmetlerle değişimi ya da vadeli takasında hasılat doğmazken değişik mal ya da hizmetlerle takası hâlinde hasılat doğar. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'undan aktarılan nakit ya da nakit benzerleri tutarı çıkarılarak hasılatla ulaşılır. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'u itimatlı olarak tespit edilemiyorsa verilen mal ya da hizmetin GUD'una varsa aktarılan nakit ya da nakit benzerleri tutarının ilavesi ile hasılatla ulaşılır (TMS-18, md.12).

Örnek: İşletme 3.000 TL değeri olan benzin alıp karşılığında 2.500 TL değeri olan mobilya ile 500 TL vermiştir. Bu mobilyanın maliyeti 1.500 TL'dir (Benzer örnek için bkz. Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006, s. 180).

-----/-----	
157. DİĞER STOKLAR	3.000,-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	2.500,-
100. KASA	500,-
-----/-----	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	1.500,-
153. TİCARİ MALLAR	1.500,-
-----/-----	

2.1.5. İşlemin ayrıştırılması

TMS-18'deki kayıt kriterleri, işlemlere çoğunlukla ayrı ayrı uygulanmasına rağmen, ayrı ayrı değerlendirildiklerinde ticari etkisi görülemeyen birbiriyle ilişkili işlemlere topluca uygulanırken, bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ise işlemin özünü aktarabilmek için ayrı ayrı uygulanır (TMS-18, md.13).

Örneğin, mal satışı gerçekleştiren işletme satış sırasında satışın etkisini yok edecek şekilde o malları gelecekte geri satın almak için anlaşıyorsa bu iki işlem beraber değerlendirilirken, bir ürünün satış fiyatına dâhil olup bu fiyattan ayrıştırılabilen satış sonrası hizmet tutarı ise satış zamanında değil, bu hizmetin gerçekleştirildiği dönem süresince hasılat şeklinde mali tablolara aktarılır (TMS-18, md.13).

Örnek: İşletme, 1.500 TL peşin fiyata bulaşık makinesi satmaktadır. 100 TL daha ödenmesi hâlinde bulaşık makinesine 2 yıl garanti veriyor. Bir müşteri bir bulaşık makinesini bu 2 yıllık garantiyle beraber peşin olarak satın alıyor (KDV ihmal edilmiştir.) (Benzer örnek için bkz. Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011, s. 267).

-----/-----	
100. KASA	1.600,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	1.500,-
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	50,-
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	50,-
-----/-----	

İlk yılın sonunda yapılacak kayıt:

-----/-----	
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	50,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	50,-
-----/-----	

İlk yılın sonunda dönem ayrımı amacıyla yapılacak kayıt:

-----/-----	
480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	50,-
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	50,-
-----/-----	

2. yılın sonunda yapılacak kayıt:

-----/-----	
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	50,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	50,-
-----/-----	

2.1.6. Mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Mal satışı ile ilgili hasılatı muhasebeleştirmek için şu şartlar yerine getirilmelidir (TMS-18, md.14):

1. Malların sahipliğine ilişkin mühim riskler ile getiriler alıcı tarafa aktarılacak.

İşlemin şartlarına bakılarak alıcı tarafa sahipliğe ilişkin mühim riskler ile getirilerin aktarılmış kabul edileceği zaman belirlenir. Genellikle sahipliğe ilişkin riskler ile faydalar, mülkiyetle ya da zilyetlikle aynı anda alıcı tarafa geçer. Perakende satışlarda genellikle aynı anda alıcı tarafa geçer (TMS-18, md.15).

Sahipliğe ilişkin mühim riskler hâlâ işletmenin üstündeyse bu işlem, satış olarak kabul edilmez, hasılat kaydedilmez. Sahipliğe ilişkin mühim riskler ile faydaları işletmenin üstlenmeyi sürdürdüğü hâllere aşağıdakiler örnek verilebilir (TMS-18, md.16):

- Olağan garantinin haricinde işletmenin düşük performansa yönelik yükümlülüğünün bulunması,

Kurt'un (2007) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre bu yükümlülüğün varlığı hâlinde satılan mal, alıcının kullanabileceği, satabileceği duruma geldiğinde gelir kaydedilebilir.

Örnek: Bir firma, 200 konutun bulunduğu bir sitenin güneş enerjisi sisteminin kurulumu için yapılan ihaleyi kazanıyor. Bir güneş enerjisi sistemi 2.000 TL'ye kurulacaktır. Sistem, çalışır şekilde teslim edildiğinde ihale bedeli alınacaktır. Bir ayda firma 50 güneş enerjisi sistemi kurulumu gerçekleştirmiştir (Firma, aylık mali tablo düzenliyor.) (Benzer örnek için bkz. Kurt, 2007, ss. 575-576).

Şirketin ihaleyi kazandığında yapacağı kayıt ($200 \times 2000 = 400.000$ TL):

-----/-----	
120. ALICILAR	400.000,-
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	400.000,-
-----/-----	

Bir ayda kurulumu gerçekleştiren 50 güneş enerjisi sistemine ilişkin hasılat ile tahsilat kaydı ($50 \times 2.000 = 100.000$ TL):

-----/-----	
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	100.000,-
100. KASA	100.000,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	100.000,-
120. ALICILAR	100.000,-
-----/-----	

- İşletmenin sattığı mallardan doğacak hasılatın tahsilini gerçekleştirebilmesinin, malları alan tarafın almış olduğu mallardan başkasına satıp hasılat sağlayabilmesine bağlı olması,

Örnek: Ankara'daki ana bayi, satması için İstanbul bayisine 1.200 TL maliyetli televizyonlardan 100 tane yolluyor. İstanbul bayisi bir ay içinde 50 adedini, tanesi 2.000 TL'den satıyor. İstanbul bayisi bu satıştan 10.000 TL komisyon alıp kalan tutarı ana bayinin banka hesabına yatırıyor. Komisyon faturasını ise ana bayiye yolluyor (Ana bayi, sürekli envanter yöntemi uyguluyor.) (Benzer örnek için bkz. Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2012, s. 161).

Ana bayi, televizyonları İstanbul bayisine yolladığında şu kaydı yapar:

-----/-----	
157. DİĞER STOKLAR	120.000,-
153. TİCARİ MALLAR	120.000,-
-----/-----	

Ana bayinin, 50 tane televizyon satıldığında yapacağı kayıt:

-----/-----		
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	100.000,-	
600. YURTIÇİ SATIŞLAR		100.000,-
-----/-----		

Ana bayinin yapacağı satılan malın maliyeti kaydı:

-----/-----		
623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	60.000,-	
157. DİĞER STOKLAR		60.000,-
-----/-----		

Ana bayinin yapacağı komisyon kaydı:

-----/-----		
760. KOMİSYON GİDERLERİ	10.000,-	
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		10.000,-
-----/-----		

Ana bayinin tahsilat kaydı:

-----/-----		
102. BANKALAR	90.000,-	
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		90.000,-
-----/-----		

- Mallar, kurulumları da gerçekleştirilmek suretiyle satılmasına rağmen, sözleşmede önemli yer tutan kurulum işleminin hâlâ bitirilmemiş olması,
 - Satış sözleşmesindeki bir maddeye dayanarak alıcı tarafın alımdan cayma hakkının olması, bu malların iade edilip edilmeyeceğini işletmenin bilememesi.
- İşletme, sahipliğe ilişkin mühim olmayan riski üstlenmeyi sürdürüyorsa bu işlem, satış olarak kabul edilir, hasılat muhasebeleştirilir. Örneğin, mal satışı gerçekleştiren işletme sahipliğe ilişkin mühim riskler ile faydaları alıcı tarafa aktarmasına rağmen, tahsilatı garantiye almak adına malların tüzel sahipliğini

sürdürüyorsa bu işlem, satış olarak kabul edilir ve hasılat olarak muhasebeleştirilir. Alıcının iadesinin mümkün olduğu perakende satışlarda işletmenin, ileride alıcıların yapabileceği iadeleri itimatlı şekilde tahmin edebilmesi, bunlara edindiği tecrübeler ve elindeki veriler ışığında karşılık ayırması şartıyla hasılat, satış yapıldığında mali tablolara aktarılır (TMS-18, md.17).

Özerhan ve Yanık'ın (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre iade tutarı itimatlı biçimde tahmin edilemiyorsa satışın hepsi önce ticari borç kaydedilir. İade gerçekleştirilebilecek müddet bittikten sonra ise hasılat kaydedilir.

Örnek: İşletme, bulaşık makineleri için 1 aylık kampanya düzenleyip 70 tane bulaşık makinesini tanesi 1.200 TL+KDV'den peşin olarak satıyor. Müşteriye memnun kalmazlarsa bulaşık makinesini iade etme hakkı veriyor. İşletmenin elinde daha önce düzenlemiş olduğu kampanyalardan sonra ortalama %10 ürün iadesi gerçekleştirildiği bilgisi var. Bu kampanya sonucunda ise 3 tane bulaşık makinesi iade edilmiştir (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Güler, 2012, ss. 152-153).

-----/-----	
100. KASA	99.120,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	84.000,-
391. HESAPLANAN KDV	15.120,-
-----/-----	

İadeler için 8.400 TL karşılık ayrılır.

$$70 \times \%10 = 7 \text{ tane}$$

$$7 \times 1.200 = 8.400 \text{ TL}$$

-----/-----	
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	8.400,-
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	8.400,-
-----/-----	

3 tane bulaşık makinesinin iadesi nedeniyle $4 \times 1.200 = 4.800$ TL kısmi karşılık iptal edilir.

-----/-----	
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	4.800,-
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	4.800,-
-----/-----	

$3 \times 1.200 = 3.600$ TL gider karşılığı iptal edilir.

-----/-----	
379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	3.600,-
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	3.600,-
-----/-----	

Müşterinin bulaşık makinesi iadesinden sonra müşteriye para iadesi yapılır.

-----/-----	
610. SATIŞTAN İADELER	3.600,-
191. İNDİRİLECEK KDV	648,-
100. KASA	4.248,-
-----/-----	

2. İşletme, satmış olduğu malların aktif şekilde denetimini ve sahiplikten kaynaklanan idaresini bırakacak.

3. Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilecek.

Özerhan ve Yanık'ın (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre normal şartlarda, işletme satış yaptığında hasılat ortaya çıkar. İleride hasılat doğuracağı tahmin edilen işlemlerde ise, bu işlemler gerçekleşince hasılat muhasebeleştirilir.

4. İşletmenin, işlemin iktisadi faydalarına sahip olması olası olacak.

Bazen belirsizlik yok olana kadar ya da işletme tahsilatı gerçekleştirene kadar bu olası olmayabilir. Örneğin, yurtdışında gerçekleştirilen bir satış işleminde, görevli mercilerin bedelin başka bir ülkeye aktarımına müsaade edip etmeyeceği bilinemeyebilir. Görevli merciler müsaade edince hasılat mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat tutarının tahsili belirsiz hâle gelmişse tahsil

edilemeyen ya da tahsili olası olmaktan çıkan tutar, gider şeklinde mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat düzeltilmez (TMS-18, md.18).

Örnek: İşletme yıl sonunda yaptığı değerlemede 57.500 TL alacağının tahsilinin belirsiz hâle geldiğini görmüştür (Benzer örnek için bkz. Elmas, 2014a).

-----/-----	
128. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	57.500,-
120. ALICILAR	57.500,-
-----/-----	
654. KARŞILIK GİDERLERİ	57.500,-
129. ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	57.500,-
-----/-----	

5. İşlem dolayısıyla gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek maliyetler itimatlı olarak ölçülebilecek.

İşleme ilişkin hasılat ile giderler, eş zamanlı şekilde kaydedilir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi amacıyla gereken diğer şartlar yerine getirildiğinde malların alıcıya devredilmesinden sonra doğacak garanti giderleri ile bunun dışındaki maliyetleri de kapsayan giderlerin olağan şartlarda itimatlı olarak ölçülebildiği kabul edilir. Hasılat, giderler itimatlı olarak ölçülemiyorsa mali tablolara aktarılmaz, mal satışına ilişkin alınan bedel, yükümlülük şeklinde kaydedilir (TMS-18, md.19).

2.1.7. Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hizmet sunulmasına yönelik bir işlemin neticesinin itimatlı olarak tahmin edilebildiği hâllerde, bu işleme ilişkin hasılat, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak muhasebeleştirilir. İşlemin neticelerinin itimatlı olarak tahmini için şu şartlar sağlanmalıdır (TMS-18, md.20):

- Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilmelidir.
- İşletmenin, bu işlemin iktisadi faydalarına sahip olması olası olmalıdır.
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma seviyesi itimatlı olarak ölçülebilmelidir.

- İşlem için ne kadar maliyetin gerçekleştirildiği ve bu işlemi tamamlamak için ne kadar maliyetin daha gerçekleştirilmesi gerektiği itimatlı olarak ölçülebilmelidir.

Hasılatın, işlemin tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak muhasebeleştirilmesine tamamlanma yüzdesi yöntemi denilmektedir. Bu yöntemde, hizmet sunumunun gerçekleştirildiği dönemlerde hasılat mali tablolara aktarılır. Hasılatın tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmesi, bir dönemde gerçekleştirilen hizmete ve performansına ilişkin faydalı bilgiler verir (TMS-18, md.21).

Bir dönemde elde edilen gelirler ve kârlar ile bunların kazanılması amacıyla gerçekleştirilen maliyetler mukayese edileceğinden dolayı, giderlerin belirlenememesi hâlinde gelir tahakkuk ettirilmez, tahsil edilen tutarlar 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.'de ya da 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.'de muhasebeleştirilir (Elmas, 2014a).

Hasılat, yalnızca işletmenin, işlemin iktisadi faydalarına sahip olmasının olası olması hâlinde mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat tutarının tahsili belirsiz hâle gelmişse tahsil edilemeyen ya da tahsili olası olmaktan çıkan tutar, gider şeklinde mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat düzeltilmez (TMS-18, md.22). Özerhan ve Yanık'ın (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre hasılatın tahsil edilebilirliği hususunda ciddi belirsizlik varsa gelir raporlanmaz, dönemde gerçekleştirilmiş maliyetler 740. Hizmet Üretim Maliyeti Hs.'de muhasebeleştirildiyse bu hesapta toplanmış olan giderler direkt 659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hs.'ye kaydedilir.

İşletme, itimatlı olarak tahmin yapabilmek için hizmeti alan tarafla şu konular hakkında mutabakat sağlamalıdır (TMS-18, md.23):

- Hizmeti sunanın ve alanın, hizmete ilişkin müeyyideye bağlanan hakları,
- Hizmet bedelinin ne olduğu,
- Ödemenin nasıl ve hangi şartlarda yapılacağı.

İşletmenin aktif bir dahili mali bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması da gerekir. Hizmet sunulduğu sırada işletme, gerçekleştirilen hizmetle ilgili hasılatla ilişkin yaptığı tahmini kontrol eder, icap ederse tekrar tahminde bulunur. Bu

değişiklik, işlemlerin neticelerinin itimatlı olarak tahmin edilemediğini göstermez (TMS-18, md.23).

İşlemin tamamlanma seviyesi farklı yöntemlerle tespit edilebilir. İşletme, gerçekleştirilen hizmeti itimatlı olarak ölçen yöntemi uygular. Bu yöntemler, işlemin özelliklerine göre şunları kapsayabilir (TMS-18, md.24):

- Gerçekleştirilen işe yönelik tetkikler,
- Bilanço tarihine kadar gerçekleştirilen hizmetlerin, gerçekleştirilecek bütün hizmetlere oranı,
- Bulunulan ana kadar işlem için gerçekleştirilen maliyetlerin, işlemin tahmini toplam maliyetlerine oranı.

Avanslar ile hakedişler çoğunlukla gerçekleştirilmiş hizmetleri göstermez (TMS-18, md.24).

Belli bir dönemde, belirsiz sayıdaki işlemin gerçekleştirilmesi yoluyla sunulan hizmetlerde, tamamlanma seviyesini gösteren daha iyi bir yöntemin olduğuna yönelik delil yoksa hasılat, belirlenen dönem süresince eşit şekilde muhasebeleştirilir. Bir işlemin gerçekleştirilmesi, diğerlerinin gerçekleştirilmesinden daha mühimse hasılat mühim işlem gerçekleştirildiğinde kaydedilir (TMS-18, md.25).

Hizmetin sunulmasına yönelik işlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyorsa mali tablolara aktarılmış giderlerin geri elde edilebilir tutarı kadar hasılat mali tablolara aktarılır (TMS-18, md.26). Özerhan ve Yanık'ın (2011) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre bu durum, ihtiyatlılık ilkesi gereğidir.

Genellikle işlemin başlangıç safhalarında işlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemez fakat işletmenin işlem için gerçekleştirdiği maliyetleri geri elde etmesi olası olabilir. Bu yüzden, yalnızca geri elde edilebileceği umulan gerçekleştirilmiş maliyetler tutarı kadar hasılat mali tablolara aktarılır. İşlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemediğinden dolayı mali tablolara kâr aktarılmaz (TMS-18, md.27).

İşlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyorsa ve gerçekleştirilen maliyetlerin geri elde edilmesi olası değilse hasılat muhasebeleştirilmez. Gerçekleştirilmiş maliyetler ise gider kaydedilir. Anlaşmanın neticesinin itimatlı

olarak tahminini önleyen belirsizlikler yok olduğunda hasılat, TMS-18 md.26'ya göre değil TMS-18 md.20'ye göre kaydedilir (TMS-18, md.28).

Örnek: Bilgisayar yazılım firması, bir müşterisine özel program üretmek amacıyla anlaşma yapmıştır. Bu programın tamamlanması için plânlanan süre 2 yıldır. Hizmet bedeli 30.000 TL'dir. Firma, ilk yıl 5.000 TL, ikinci yıl ise 10.000 TL maliyete katlanmıştır. Tahsilatlar ise ilk yıl 6.000 TL, ikinci yıl 24.000 TL olarak gerçekleşmiştir (Benzer örnek için bkz. Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006, ss. 184-187).

Toplam maliyet = 5.000 + 10.000 = 15.000 TL

Toplam tahsilat = 6.000 + 24.000 = 30.000 TL

İlk yıl:

5.000

Tamamlanma yüzdesi: ----- = % 33

15.000

Hasılat: 30.000 × %33 = 9.900 TL

Maliyetin kaydedilmesi:

-----/-----	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	5.000,-
100. KASA	5.000,-
-----/-----	

Hasılat tahakkukunun kaydedilmesi:

-----/-----	
181. GELİR TAHAKKUKLARI	9.900,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	9.900,-
-----/-----	

Maliyetin tespiti:

-----/-----		
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.000,-
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		5.000,-
-----/-----		

Hasılatın tahsili kaydı:

-----/-----		
100. KASA		6.000,-
181. GELİR TAHAKKUKLARI		6.000,-
-----/-----		

Yansıtma ve gider hesaplarının karşılaştırılıp kapatılması kaydı:

-----/-----		
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		5.000,-
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		5.000,-
-----/-----		

Gelir hesaplarının kapatılması kaydı:

-----/-----		
600. YURTIÇİ SATIŞLAR		9.900,-
690. DÖNEM KÂRI/ZARARI		9.900,-
-----/-----		

Maliyet ve gider hesaplarının kapatılması kaydı:

-----/-----		
690. DÖNEM KÂRI/ZARARI		5.000,-
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ		5.000,-
-----/-----		

İkinci yıl:

10.000

Tamamlanma yüzdesi:----- = % 67

15.000

Hasılat: $30.000 \times \%67 = 20.100$ TL

Maliyetin kaydedilmesi:

-----/-----

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 10.000,-

100. KASA

10.000,-

-----/-----

Hasılat tahakkukunun kaydedilmesi:

-----/-----

181. GELİR TAHAKKUKLARI 20.100,-

600. YURTİÇİ SATIŞLAR

20.100,-

-----/-----

Maliyetin tespiti:

-----/-----

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ 10.000,-

741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA

10.000,-

-----/-----

Hasılatın tahsili kaydı:

-----/-----

100. KASA 24.000,-

181. GELİR TAHAKKUKLARI

24.000,-

-----/-----

Yansıtma ve gider hesaplarının karşılaştırılıp kapatılması kaydı:

-----/-----	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	10.000,-
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000,-
-----/-----	

Gelir hesaplarının kapatılması kaydı:

-----/-----	
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	20.100,-
690. DÖNEM KÂRI/ZARARI	20.100,-
-----/-----	

Maliyet ve gider hesaplarının kapatılması kaydı:

-----/-----	
690. DÖNEM KÂRI/ZARARI	10.000,-
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	10.000,-
-----/-----	

2 yıllık gelir tablosu:

	1.yıl	2.yıl	Toplam
Net Satışlar	9.900(%33)	20.100(%67)	30.000
Satışların Maliyeti	5.000(%33)	10.000(%67)	15.000
Brüt Satış Kârı/Zararı	4.900	10.100	15.000

Gökçen, Ataman ve Çakıcı'nın (2006) (akt. Gürel, 2015) çalışmasına göre bu örneği yorumlarsak, bu örnekte işletme neticeleri, işletme çalışmalarını eksiksiz olarak göstermektedir. Gerçeğe uygundur. Mali tabloların karşılaştırılabilirlik ilkesine uygundur. Tahakkuk esası uygulanmamış olsaydı, neticeler gerçeği aktarmayacaktı.

2.1.8. Faizlere, isim haklarına ve temettülere ilişkin hasılatın kaydedilmesi

İşletmeler, sahip oldukları varlıkları başkalarının kullanması sonucunda faiz, isim hakları ve temettü getirileri elde eder. Bunların muhasebeleştirilebilmesi için sağlanması gereken şartlar şunlardır (TMS-18, md.29):

- Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilmelidir.
 - İşletmenin, işlemin iktisadi faydalarına sahip olması olası olmalıdır.
- Hasılat, şu esaslar doğrultusunda muhasebeleştirilir (TMS-18, md.30):

1. Faiz, etkin faiz yöntemine göre kaydedilir.

Faizi bulunan menkul değere sahip olunmadan evvel ödenmemiş faiz tahakkuk etmişse faiz tahsil edildiğinde menkul değere sahip olunmadan evvel ve menkul değere sahip olunduktan sonra şeklinde ikiye ayrılır ve menkul değere sahip olunduktan sonraki kısım hasılat şeklinde muhasebeleştirilir (TMS-18, md.32).

Etkin faiz yöntemi; mali varlığın ya da mali borcun itfa edilmiş olan maliyetlerinin hesaplanıp faiz gelirleriyle giderlerinin bağlantılı oldukları döneme dağıtılması için kullanılır. Bu yöntemde, etkin faiz oranı kullanılır (Selvi, 2009a, s. 49).

Örnek: İşletme, 01.01.2018'de ihraç edilen 25.000 TL nominal bedelli, 31.12.2018 vadeli özel kesim tahvilini 01.05.2018'de işlemiş faiziyle beraber 25.800 TL'ye satın almıştır. 31.12.2018'de 2.400 TL faiz geliri tahsil edilecektir (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2011, ss. 117-118).

-----01.05.2018-----		
111. ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI	25.800,-	
	102. BANKALAR	25.800,-
-----/-----		

Faizin tahsili gerçekleştiğinde:

-----31.12.2018-----

102. BANKALAR	2.400,-
111. ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI	800,-
642. FAİZ GELİRLERİ	1.600,-
-----/-----	

2. İsim hakları, taraflar arasında yapılan sözleşmenin özü göz önünde bulundurularak tahakkuk esasına göre kaydedilir.

İsim hakları, taraflar arasında yapılan sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde daha realist ve sistematik bir yöntemi uygulamanın elverişli olmaması şartıyla, bu sözleşme hükümlerine göre kaydedilir (TMS-18, md.33).

Örnek: İşletme, 400.000 TL+KDV'ye ticari markasının kullanım hakkını satmıştır. Alıcı, KDV'yi peşin ödemiş, 400.000 TL'yi ise 5 taksit hâlinde eşit olarak banka aracılığıyla ödeyecektir (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Gülbay, 2016).

Ticari markasının kullanım hakkını satan işletme:

-----/-----

127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	400.000,-
100. KASA	72.000,-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	400.000,-
391. HESAPLANAN KDV	72.000,-
-----/-----	

Satan işletme her ay sonunda:

-----/-----

102. BANKALAR	80.000,-
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	80.000,-
-----/-----	

Ticari markanın kullanım hakkını satın alan işletme:

-----/-----		
260. HAKLAR		400.000,-
191. İNDİRİLECEK KDV		72.000,-
	329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR	400.000,-
	100. KASA	72.000,-
-----/-----		

Satın alan işletme her ay sonunda:

-----/-----		
329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR	80.000,-	
	102. BANKALAR	80.000,-
-----/-----		

3. Temettüleri, paydaşların tahsil gerçekleştirme hakları doğduğunda muhasebeleştirilir.

Güler'in (2012) (akt. Elmas, 2014a) çalışmasına göre tahsil gerçekleştirme hakkının doğması için, şirket yetkili organlarının kâr payı dağıtımına karar verip dağıtımın ne zaman başlayacağını belirlemesi gerekir. Tahsil gerçekleştirme hakkı, kâr payı dağıtımına başlanılacak tarihte doğar.

Örnek: Bir anonim şirket, genel kurulunda 3 ay sonra kâr dağıtılmasına karar vermiştir. Bu şirketin hisse senetlerine sahip bir işletmeye 25.000 TL kâr payı verilecektir. Kâr payı alacak bu işletmenin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibidir (Benzer örnek için bkz. Özerhan ve Yanık, 2011, ss. 119-120):

Kâr dağıtımına karar verildiğinde:

-----/-----		
132. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR		25.000,-
	640. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	25.000,-
-----/-----		

Kâr dağıtıldığında:

-----/-----	
102. BANKALAR	25.000,-
132. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	25.000,-
-----/-----	

Hasılat, yalnızca işletmenin, işlemin iktisadi faydalarını elde etmesinin olası olması hâlinde mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat tutarının tahsili belirsiz hâle gelmişse tahsil edilemeyen ya da tahsili olası olmaktan çıkan tutar, gider şeklinde mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat düzeltilmez (TMS-18, md.34).

2.1.9. Açıklama

İşletmeler, TMS-18'e göre şu konular hakkında bilgi verir (TMS-18, md.35):

- Hizmetlerin sunulmasına yönelik işlemlerin tamamlanma seviyelerinin hangi yöntemlerle tespit edildiği ve hangi muhasebe politikaları uygulanarak hasılatın kaydedildiği,
- Mal satışlarından, hizmet sunumlarından, faizlerden, isim haklarından ve temettülerden kaynaklanan ve dönemde kaydedilen mühim hasılat sınıfı tutarları,
- Mühim hasılat sınıflarında bulunan mal ya da hizmet değişimi yoluyla doğan hasılat tutarları.

İşletmeler, ödeme taleplerinden, cezalardan, garanti maliyetlerinden, olası zararlardan kaynaklanan koşullu borçları ile koşullu varlıklarını TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda yer alan hükümlere göre açıklar (TMS-18, md.36).

2.2. BOBİ FRS Hasılat

BOBİ FRS Hasılat'ta, belirli işlemlerden sağlanan hasılatla yönelik muhasebeleştirme ilkeleri, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği ve nasıl ölçüleceği açıklanmaktadır (BOBİ FRS, md.5.1).

2.2.1. Kapsamı

İşletmelerin alışılmış işlemleri sırasında doğan gelir, hasılat olarak adlandırılır (BOBİ FRS, md.5.2).

Aşağıdakilerden sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS Hasılat uygulanır (BOBİ FRS, md.5.3):

- Mal satılmasından sağlanan hasılat,
- Hizmet sunulmasından sağlanan hasılat,
- Yüklenilen inşa sözleşmelerinden sağlanan hasılat,
- İşletmelerin, sahip oldukları varlıkları başkalarının kullanması sonucunda elde edeceği faiz, isim hakkı, kâr payı.

Bu bölüm, aşağıdakilerden doğan hasılatla ya da bunun dışındaki gelirlere uygulanmaz (BOBİ FRS, md.5.4):

- Kiralama işlemlerinden doğan hasılatla ya da gelirlere BOBİ FRS Kiralamalar uygulanır.
- İştiraklerdeki yatırımlardan sağlanan temettülere ya da bunun dışındaki gelirlere BOBİ FRS İştiraklerdeki Yatırımlar uygulanırken, ortak girişimlerdeki yatırımlardan sağlanan temettülere ya da bunun dışındaki gelirlere ise BOBİ FRS Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar uygulanır.
- Mali varlıkların ya da mali yükümlülüklerin GUD'undaki değişimlerden ya da elden çıkarılmalarından doğan gelirlere BOBİ FRS Finansal Araçlar ve Özkaynaklar uygulanır.
- Yatırım amaçlı taşınmazlar GUD'uyla ölçüldüyse bu değerdeki değişimlerden doğan gelirlere BOBİ FRS Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller uygulanır.

- Zirai mamullerin, canlı varlıklarının ilk kaydında, bu canlı varlıklar GUD'uyla ölçüldüyse bu değerdeki değişimlerden doğan gelirlere BOBİ FRS Tarımsal Faaliyetler uygulanır.

2.2.2. Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hasılat, işletmenin, iktisadi yararları elde etmesi olası olduğunda ve bu yararlar itimatlı olarak ölçülebildiğinde muhasebeleştirilir. Bu kriterlerin sağlandığı hâller ve hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceği BOBİ FRS Hasılat'ta açıklanmaktadır (BOBİ FRS, md.5.5).

Bu bölümdeki kayıt kriterleri, işlemlere çoğunlukla ayrı ayrı uygulanmasına rağmen, bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine işlemin özünü aktarmak için ayrı ayrı uygulanır. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı, bu fiyattan ayrıştırılabilir satış sonrası hizmet bedelini de kapsıyorsa kayıt kriterleri, bu işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ayrı ayrı uygulanır (BOBİ FRS, md.5.6).

Kayıt kriterleri, ayrı ayrı değerlendirildiklerinde ticari etkisi görülemeyen birbiriyle ilişkili işlemlere ise topluca uygulanır. Mal satışı gerçekleştiren işletme satış sırasında satışın etkisini yok edecek şekilde o malları gelecekte geri satın almak için anlaşıyorsa kayıt kriterlerinin bu iki işleme beraber uygulanması, bu duruma örnek verilebilir (BOBİ FRS, md.5.7).

2.2.3. Hasılatın ölçülmesi

Hasılat, anlaşmaya göre, satış iskontoları yapıldıktan sonra elde edilen ya da elde edilmesi umulan bedel temel alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, md.5.8).

Hasılat bedelinin 1 yıl ya da altında vadede tahsilinin gerçekleştirileceği düşünülüyorsa vade farkı ayrıştırılmadan direkt tahsil edilen ya da tahsil edileceği umulan bedelle hasılat ölçülürken, 1 yılın üstünde vadede tahsilinin gerçekleştirileceği düşünülüyorsa vade farkı ayrıştırılır, mal ya da hizmetin peşin bedeliyle hasılat ölçülür. Vade farkı, etkin faiz yöntemiyle hesaplanıp faiz geliri şeklinde kaydedilir (BOBİ FRS, md.5.9).

Örnek: İşletme 01.12.2017’de KDV hariç 270.000 TL peşin değere sahip ticari malı satın karşılığında KDV dâhil 354.000 TL nominal değerli, vadesine 4 ay (120 gün) olan senet almıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Öztürk, 2017, ss. 601-602).

-----01.12.2017-----	
121. ALACAK SENETLERİ	354.000,-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	300.000,-
391. HESAPLANAN KDV	54.000,-
-----/-----	

Alacak senedinin edinim tarihindeki vadesinin 1 yıldan fazla olması hâlinde, itfa edilmiş maliyetle ölçüm gerçekleştirilir. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı, Kâr/Zarar Tablosu’nda ‘Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler’ ya da ‘Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler’ kalemlerinde muhasebeleştirilir. Diğer alacaklara ya da borçlara yönelik etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarıysa ‘Faiz, Kâr Payı vb. Gelirler’ ya da ‘Faiz vb. Giderler’ kalemlerinde muhasebeleştirilir (Öztürk, 2017, s. 602).

Örnek: İşletme 01.12.2017’de KDV hariç 270.000 TL peşin değere sahip ticari malı satın karşılığında KDV dâhil 354.000 TL nominal değerli, vadesine 14 ay (420 gün) olan senet almıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Öztürk, 2017, ss. 601-604).

-----01.12.2017-----	
121. ALACAK SENETLERİ	354.000,-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	270.000,-
391. HESAPLANAN KDV	54.000,-
122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU	30.000,-
-----/-----	

$$270.000 = 300.000 / (1+EFO)^{14/12}$$

$$EFO = \%9$$

Aralık 2017 sonunda kaydedilecek gelir:

$$270.000(1+0,09)^{1/12} = 271.946 \text{ TL} \quad 271.946 - 270.000 = 1.946 \text{ TL}$$

-----31.12.2017-----

122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.946,-	
XXX. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER		1.946,-

-----/-----

Aralık 2018 sonunda kaydedilecek gelir:

$$300.000 / (1+0,09)^{1/12} = 297.853 \text{ TL} \quad 297.853 - 271.946 = 25.907 \text{ TL}$$

-----31.12.2018-----

122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU	25.907,-	
XXX. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER		25.907,-

-----/-----

Ocak 2019 sonunda kaydedilecek gelir:

$$300.000 - 297.853 = 2.147 \text{ TL}$$

Alacak senedinin vadesinde tahsili kaydı:

-----31.01.2019-----

102. BANKALAR	354.000,-	
122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU	2.147,-	
121. ALACAK SENETLERİ		354.000,-
XXX. ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER		2.147,-

-----/-----

Hasılat tutarında, sadece işletmenin kendisi için alabileceği brüt iktisadi yarar olmalıdır. İşletmenin üçüncü kişilerin namına tahsilini gerçekleştirdiği KDV vb. hasılat kabul edilmez. Acentelerin hasılatı, komisyon tutarlarıdır (BOBİ FRS, md.5.10). Acente, aldığı komisyonu 602. Diğer Gelirler Hs.'nin alacağına kaydeder (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 93).

Hasılat ilk muhasebeleştirildiğinde, tarafların uzlaştığı bedelin tahsilinde mühim risk varsa bedel, riski de aktaracak biçimde düzeltilir ve hasılat, yeni bedelle ölçülür. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat tutarının tahsili belirsiz hâle gelmişse hasılat tutarı düzeltilmez, hasılat karşılığında muhasebeleştirilen alacak tutarına değer düşüklüğü testi uygulanır. Mevcut olması hâlinde değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.11).

Mal ya da hizmetlerin benzer değerdeki ve nitelikteki mal ya da hizmetlerle değişiminde hasılat doğmazken, değişik mal ya da hizmetlerle değişiminde hasılat muhasebeleştirilir. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'u temel alınarak hasılat ölçülür. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'una işlem nedeniyle alınan tutarlar da ilâve edilir. Ödenen tutarlar ise GUD'dan çıkarılır. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'u itimatlı olarak ölçülemiyorsa verilen mal ya da hizmetin GUD'u temel alınır. Verilen mal ya da hizmetin de GUD'u itimatlı olarak ölçülemezse verilen mal ya da hizmetin defter değeri temel alınır (BOBİ FRS, md.5.12).

Örnek: Bir A.Ş., GUD'u 170.000 TL olan arsa alıp karşılığında 100.000 TL piyasa fiyatı olan 40 ton nohutla birlikte 35.000 TL nakit vermiştir (KDV ihmal edilmiştir.) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 95).

-----/-----	
250. ARAZİ ve ARSALAR	170.000,-
600. YURTİÇİ SATIŞLAR	100.000,-
100. KASA	35.000,-
649. DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR	35.000,-
-----/-----	

İşletmenin satış karşılığında vermiş olduğu hediye puanlar, ilgili satıştan ayrıştırılarak muhasebeleştirilir. Satış karşılığında alınan ya da alınacak bedel, satışın tüm ögelerine paylaşılır. Hediye puana dağıtılan bedel, hediye puanın GUD'u göz önünde bulundurularak ölçülür. Bu bedel, hediye puanın değerlendirildiği dönemlerde hasılat şeklinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.13).

Örnek: Bir A.Ş., 1.500 TL'lik alışveriş gerçekleştirenlere aynı yıl kullanmak kaydıyla 200 TL'lik hediye puan veriyor. Bir kişi, 2.500 TL+KDV'ye kredi kartıyla

buzdolabı alıyor. Kazandığı puanı da 1.000 TL+KDV'lik bulaşık makinesi alımında kullanıyor (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 95-96).

-----/-----	
108. DİĞER HAZIR DEĞERLER	2.950,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	2.300,-
391. HESAPLANAN KDV	450,-
379. DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	200,-
-----/-----	
108. DİĞER HAZIR DEĞERLER	980,-
379. DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	200,-
611. SATIŞ İSKONTOLARI	200,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	1.200,-
391. HESAPLANAN KDV	180,-
-----/-----	

2.2.4. Mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Mal satışı ile ilgili hasılatı muhasebeleştirmek için şu şartlar yerine getirilmelidir (BOBİ FRS, md.5.14):

1. Malların sahipliğine ilişkin mühim riskler ile getiriler alıcı tarafa aktarılacak. İşlemin koşullarına bakılarak alıcı tarafa sahipliğe ilişkin mühim riskler ile getirilerin aktarılmış kabul edileceği zaman belirlenir. Genellikle sahipliğe ilişkin riskler ile getiriler, kanuni mülkiyetle ya da zilyetlikle aynı anda alıcı tarafa geçer. Perakende satışlarda genellikle aynı anda alıcı tarafa geçer (BOBİ FRS, md.5.15).

Sahipliğe ilişkin mühim riskler ile getiriler hâlâ işletmenin üstüneyse hasılat muhasebeleştirilmez. Sahipliğe ilişkin mühim riskler ile getirileri işletmenin üstlenmeyi sürdürdüğü hâllere aşağıdakiler örnek verilebilir (BOBİ FRS, md.5.16):

- Olağan garantinin haricinde işletmenin düşük performansa yönelik yükümlülüğünün bulunması,

- İşletmenin sattığı mallardan doğacak hasılatın tahsilini gerçekleştirebilmesinin, malları alan tarafın almış olduğu mallardan başkasına satıp hasılat sağlayabilmesine bağlı olması,
- Mallar, kurulumları da gerçekleştirilmek suretiyle satılmasına rağmen, sözleşmede önemli yer tutan kurulum işleminin hâlâ bitirilmemiş olması,
Örnek: Bir A.Ş., kurulumu da dâhil olmak üzere 70.000 TL+KDV'ye banka aracılığıyla makine satmıştır. Makinenin kurulumu 2 ay sürecektir (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 97).

Satış gerçekleştiğinde:

-----/-----	
102. BANKALAR	82.600,-
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	70.000,-
391. HESAPLANAN KDV	12.600,-
-----/-----	

Kurulum gerçekleştirildiğinde:

-----/-----	
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	70.000,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	70.000,-
-----/-----	

- Satış sözleşmesindeki bir maddeye dayanarak ya da nedensiz olarak alıcı tarafın alımdan cayma hakkının olması, bu malların iade edilip edilmeyeceğini işletmenin bilememesi.

İşletme, sahipliğe ilişkin mühim olmayan riski üstlenmeyi sürdürüyorsa bu işlem, satış olarak kabul edilir, hasılat muhasebeleştirilir. Örneğin, sadece alacağın tahsilatını garantiye almak adına kanuni mülkiyet korunduğunda hasılat muhasebeleştirilir. Bir başka örnek ise, alıcının ürünü iadesinin mümkün olduğu hâllerde iadeler itimatlı olarak tahmin edilebiliyorsa hasılat muhasebeleştirilir. İşletme, iadelere karşılık ayırır (BOBİ FRS, md.5.17).

Ayrılan karşılıklar, 199. Satış İade Karşılıkları Hs.'nin alacağına karşılık, 654. Karşılık Giderleri Hs.'nin borcuna kaydedilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 98).

2. İşletme, satmış olduğu malların idaresini bırakacak. Bırakmazsa alan işletme malları istediği şekilde idare edemeyebilir, onlardan yararlanamayabilir.
3. Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilecek.
4. İşletmenin, işlemin iktisadi yararlarına sahip olması olası olacak.
5. İşlem dolayısıyla gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek maliyetler itimatlı olarak ölçülebilecek.

2.2.5. Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hizmet sunulmasına yönelik bir işlemin neticesinin itimatlı olarak tahmin edilebildiği hâllerde, bu işleme ilişkin hasılat tutarı, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak muhasebeleştirilir. Hasılatın, işlemin tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak muhasebeleştirilmesine tamamlanma yüzdesi yöntemi denilmektedir. Bu yöntemde, hizmet sunumunun gerçekleştirildiği dönemlerde hasılat mali tablolara aktarılır (BOBİ FRS, md.5.18).

İşlemin neticesinin itimatlı olarak tahmin edilebilmesi, hizmet sunumuna yönelik hasılatın muhasebeleştirilmesi için şu şartlar sağlanmalıdır (BOBİ FRS, md.5.19):

- Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilmelidir.
- İşletmenin, bu işlemin iktisadi yararlarına sahip olması olası olmalıdır.
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma seviyesi itimatlı olarak ölçülebilmelidir.
- İşlem için ne kadar maliyetin gerçekleştirildiği ve bu işlemi tamamlamak için ne kadar maliyetin daha gerçekleştirilmesi gerektiği itimatlı olarak ölçülebilmelidir.

Belli bir dönemde, belirsiz sayıdaki işlemin gerçekleştirilmesi yoluyla sunulan hizmetlerde, tamamlanma seviyesini gösteren daha iyi bir yöntemin olduğuna yönelik delil yoksa hasılat, belirlenen dönem süresince eşit şekilde muhasebeleştirilir. Bir işlemin gerçekleştirilmesi, diğerlerinin gerçekleştirilmesinden

daha mühimse hasılat mühim işlem gerçekleştirildiğinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.20).

Hizmetin sunulmasına yönelik bir işlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyorsa geri elde edilmesi umulan gider tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilir. Böylece kâr doğmaz. Hizmet sunulmasına yönelik işlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyorsa ve gerçekleştirilen giderlerin geri elde edilmesi beklenmiyorsa hasılat muhasebeleştirilmez. Giderlerin kâr/zarara aktarımı sürdürülür. Neticenin itimatlı olarak ölçülmesini önleyen belirsizlikler yok olduğunda hasılat, tamamlanma seviyesine göre mali tablolara aktarılmaya başlanır. Geçmişe yönelik düzeltme işlemi gerçekleştirilmez (BOBİ FRS, md.5.21).

Örnek: Bir danışmanlık a.ş., bir anonim şirketle onların piyasaya sürdüğü ürüne ilişkin müşteri memnuniyetine yönelik araştırma yapmak amacıyla Kasım 2017’de anlaşmıştır. Bunun için 400.000 TL+KDV alacaktır. Yıl sonuna kadar 120.000 TL harcamış olup işi bitirememiştir (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 100-102).

-----gg.12.2017-----	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	120.000,-
102. BANKALAR	120.000,-
-----31.12.2017-----	
154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	120.000,-
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	120.000,-
-----/------	
Ertesi yılın başında:	
-----01.01.2018-----	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	120.000,-
154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	120.000,-
-----/------	

150000 TL daha harcanarak iş, Nisan ayında bitirilmiştir.

-----gg.04.2018-----	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	150.000,-
102. BANKALAR	150.000,-
-----gg.04.2018-----	
155. TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ	270.000,-
154. TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	270.000,-
-----/-----	

Mayıs ayı sonunda araştırma sonucu bildirilip tutar, tahsil edilmiştir.

-----/-----	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	270.000,-
155. TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETİ	270.000,-
-----/-----	
102. BANKALAR	472.000,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	400.000,-
391. HESAPLANAN KDV	72.000,-
-----/-----	

2.2.6. İnşa sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Bir varlığın ya da teknoloji, dizayn, işlev, nihai amaç ya da kullanım bakımından yakın ilişkili ya da birbirine bağlı olan varlıkların inşası için özel olarak inşa sözleşmesi hazırlanır (BOBİ FRS, md.5.22).

İnşa sözleşmesinin neticesinin itimatlı olarak tahmin edilebildiği hâllerde, sözleşmeye yönelik hasılat ve maliyetler bilanço tarihi itibarıyla sözleşmedeki faaliyetin tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak kâr/zarara aktarılır. Kâr/zarara aktarılacak hasılat ve maliyetin tespitinde sözleşmenin tamamlanma seviyesinin göz önünde bulundurulmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi denilmektedir. Bu yöntem sayesinde tamamlanan işe tekâbü eden maliyet, hasılat ve kâr raporlanır (BOBİ FRS, md.5.23).

Neticenin itimatlı şekilde tahmini; tamamlanma aşamasının, ileride doğabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsilinin gerçekleştirilebilirliğinin itimatlı şekilde tahminini gerektirir (BOBİ FRS, md.5.24).

İnşa sözleşmesinin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemezse geri elde edilmesi umulan gider tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilir. Böylece kâr doğmaz. İnşa sözleşmesinin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyor, giderlerin de geri elde edileceği düşünülüyorsa hasılat muhasebeleştirilmez. Giderlerin kâr/zarara aktarımı sürdürülür. Neticenin itimatlı olarak ölçülmesini önleyen belirsizlikler yok olduğunda sözleşmeye yönelik hasılat ve maliyetler, tamamlanma seviyesine göre mali tablolara aktarılmaya başlanır. Geçmişe yönelik düzeltme işlemi gerçekleştirilmez (BOBİ FRS, md.5.25).

Bu bölümde yer alan hükümler, inşa sözleşmelerine çoğunlukla ayrı ayrı olarak uygulanmasına rağmen, bir sözleşmenin ya da sözleşme grubunun özünü aktarabilmek için sözleşmenin ayrı ayrı tespit edilebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna topluca uygulanabilir (BOBİ FRS, md.5.26).

Birden fazla varlığı içeren sözleşmede, aşağıdakilerin tamamının bulunması durumunda, her varlığın inşası, ayrı bir inşa sözleşmesi şeklinde ele alınır (BOBİ FRS, md.5.27):

- Varlıklara ayrı ayrı teklif sunulması,
- Tarafların varlıkları ayrı ayrı değerlendirmesi, alıcının ve inşa işini gerçekleştirenin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin bölümünü kabul edip etmeme hakkına sahip olması,
- Her bir varlığa yönelik hasılatın ve maliyetin tespit edilebilmesi.

Sözleşme grubu, aşağıda sayılanların tamamının bulunması durumunda, kaç müşteriyle yapıldığı dikkate alınmaksızın tek sözleşmeymiş gibi ele alınır (BOBİ FRS, md.5.28):

- Sözleşme grubunun topluca değerlendirilmesi,
- Sözleşmelerin, genel bir kâr marjı olan bir projenin parçası olacak düzeyde yakın ilişkili olması,
- Sözleşmede belirtilen işlerin birlikte ya da art arda yapılacak olması.

Örnek: Bir inşaat a.ş., Nisan 2017'de bir anonim şirketle onlara fabrika inşa etmek üzere 3.750.000 TL'ye anlaşmıştır. İnşaatın 3.000.000 TL'ye mâl olması

bekleniyor. İnşaatın her %25'i bitirildiğinde hakediş raporu düzenlenecektir. Ödeme yapmak amacıyla bu rapordan 30 gün sonra çek düzenlenecektir. Yıl sonunda inşaat a.ş., inşaata 750.000 TL harcadığını dolayısıyla inşaatın %25'ini bitirdiğini saptamıştır. Alıcı şirket de bu hak edişi onaylamıştır (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 102-103).

-----gg.aa.2017-----	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	750.000,-
XXX. ÇEŞİTLİ HESAPLAR	750.000,-
-----31.12.2017-----	
170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETİ	750.000,-
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	750.000,-
-----31.12.2017-----	
741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	750.000,-
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	750.000,-
-----31.12.2017-----	
101. ALINAN ÇEKLER	750.000,-
127. DEVAM EDEN İNŞA SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR	187.500,-
350. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ	937.500,-
-----31.12.2017-----	
350. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ	937.500,-
600. YURTIÇİ SATIŞLAR	937.500,-
-----31.12.2017-----	
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	750.000,-
170. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETİ	750.000,-
-----/------	

2.2.7. Tamamlanma yüzdesi yöntemi

Ne kadar hasılat tutarının mali tablolara aktarılacağı, tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşmenin ya da işlemin tamamlanma seviyesine göre tespit edilir. İnşa sözleşmesine ya da hizmet sunulmasına yönelik toplam maliyet ve hasılat

tutarlarına ilişkin tahminler bu yöntemde, inşa sözleşmesi ya da hizmet sunumu ilerledikçe kontrol edilir, icap ederse düzeltilir. Bilanço tarihlerinde toplam hasılat tutarına yönelik cari tahminler ile tamamlanma yüzdesi çarpılarak bilanço tarihi itibarıyla sözleşmeye ya da işleme yönelik birikimli şekilde muhasebeleştirilmesi icap eden hasılat tutarına ulaşılır. Birikimli hasılat tutarından önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş hasılat tutarı düşülerek raporlama döneminde muhasebeleştirilecek hasılat tutarı saptanır (BOBİ FRS, md.5.29).

Her raporlama dönemi itibarıyla tamamlanma yüzdesi yönteminin maliyet ile hasılatlara yönelik cari tahminlere birikimli şekilde uygulanmasından dolayı maliyet ile hasılatlara yönelik tahminlerdeki değişimin etkisi re'sen muhasebe tahminlerinde gerçekleşen değişim biçiminde geleceğe yönelik şekilde muhasebeleştirilmiş olur (BOBİ FRS, md.5.30).

Tamamlanan işi en itimatlı biçimde ölçen yöntemle tamamlanma seviyesi tespit edilir. Hizmet sunulmasına yönelik işlemin ya da inşa sözleşmesinin özelliklerine göre şu yöntemler uygulanarak tamamlanma seviyesi tespit edilebilir (BOBİ FRS, md.5.31):

- İlgili tarihe kadar gerçekleştirilmiş maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı,
- Sözleşmede belirtilen işin ya da hizmet sunulmasına yönelik işlemin somut şekilde tespit edilebilen tamamlanma oranı.

Avanslar ile hakedişler çoğunlukla tamamlanma seviyesini göstermediği için tamamlanma seviyesi bunlara göre tespit edilmemelidir (BOBİ FRS, md.5.32).

İşletme, inşa sözleşmesi ya da hizmet sunumu için ileride yapacağı faaliyetlere yönelik bazı maliyetler gerçekleştirmiş olabilir. Bunlar, gerçekleştirilen işin tamamlanan bölümüne ilişkin olmadığı için geri elde edilmelerinin olası olması koşuluyla dönem kârına/zararına aktarılmayıp bilançoda Peşin Ödenmiş Giderler'de izlenir. İlgili tarihe kadar gerçekleştirilmiş maliyetlerin toplam maliyetlere oranlanmasıyla tamamlanma seviyesinin tespit edildiği hâllerde, bu maliyetler, ilgili tarihe kadar gerçekleştirilmiş maliyetlerin hesaplanmasında göz önünde bulundurulmaz. Geri elde edilmeleri olası olmayan maliyetler, anında gider şeklinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.33).

Hizmet sunulmasında ya da inşa sözleşmesinde, sözleşme hasılatının sözleşme maliyetlerinin altında kalacağı düşünülüyorsa sözleşmenin geri kalan bölümünün bitirilmesi için katlanılacağı düşünülen zarar tutarında karşılık ayrılır (BOBİ FRS, md.5.34).

İnşa sözleşmelerini yerine getirmek için gerçekleştirilen maliyetler ile kâr/zarara aktarılmış kârın (zararın) toplamından hakedişlerin düşülmesiyle ulaşılan tutar pozitifse Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Alacaklar Hs.'de, negatifse Devam Eden İnşa Sözleşmelerinden Borçlar Hs.'de izlenir ve inşa sözleşmeleri için dipnotlarda ayrı şekilde belirtilir. Bunlar, itfa edilmiş değerleriyle ölçülmez (BOBİ FRS, md.5.35).

2.2.8. Faizlere, isim haklarına ve kâr paylarına ilişkin hasılatın kaydedilmesi

İşletmeler, sahip oldukları varlıkları başkalarının kullanması neticesinde faiz, isim hakkı ve kâr payı geliri elde eder (BOBİ FRS, md.5.36).

Faiz, isim hakkı ve kâr pay gelirleri, hasılatın genel kayıt kriterleri sağlandığında mali tablolara aktarılır (BOBİ FRS, md.5.40).

1. Faiz; işletmenin sahip olduğu nakit ya da nakit benzerlerini başkalarına kullandırması karşılığında istediği bedeldir (BOBİ FRS, md.5.37).

Faiz, etkin faiz yöntemine göre kaydedilir (BOBİ FRS, md.5.41).

Vadeli şekilde gerçekleştirilen satıştan doğan vade farkı, 125. Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hs.'de muhasebeleştirilir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 108).

Örnek: Bir A.Ş., 01.12.2017'de 150.000 TL peşin fiyatı olan ticari malı, KDV'sini peşin alarak 13 ay vadeli şekilde 165.000 TL+KDV'ye satmıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, ss. 108-109).

-----01.12.2017-----		
121. ALACAK SENETLERİ		165.000,-
100. KASA		29.700,-
	600. YURTIÇİ SATIŞLAR	150.000,-
	391. HESAPLANAN KDV	29.700,-
	382. ERTELENMİŞ GELİRLER	15.000,-
-----/-----		

$$150.000 = 165.000 / (1+EFO)^{13/12}$$

$$EFO = \%9$$

1.ay sonundaki değeri:

$$150.000(1+0,09)^{1/12} = 151.081 \text{ TL}$$

$$\text{Ertelenmiş Gelir} = 151.081 - 150.000 = 1.081 \text{ TL}$$

-----31.12.2017-----		
382. ERTELENMİŞ GELİRLER		1.081,-
649. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR		1.081,-
-----/-----		

2. İsim hakkı; işletmenin ticari marka, patent vb. uzun vadeli varlıklarını başkalarına kullandırması karşılığında istediği bedeldir (BOBİ FRS, md.5.38). İsim hakları, taraflar arasında yapılan sözleşmenin özü göz önünde bulundurularak sözleşme hükümleri uyarınca tahakkuk eder (BOBİ FRS, md.5.41).

Örnek: Bir A.Ş., üretim satışını gerçekleştirdiği mamulün markasını, piyasaya henüz dâhil olan aynı mamulün üreticisine 3.000.000 TL+KDV'ye banka aracılığıyla satmıştır (KDV=%18) (Benzer örnek için bkz. Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm, 2017, s. 109).

-----/-----	
102. BANKALAR	3.540.000,-
602. DİĞER GELİRLER	3.000.000,-
391. HESAPLANAN KDV	540.000,-
-----/-----	

3. Kâr payı; özkaynak aracı hamillerine, kârın, aracın bulunduğu sermaye grubundaki paylarının oranına göre dağıtılmasıdır (BOBİ FRS, md.5.39).

Kâr payları, paydaşların tahsil gerçekleştirme hakkı doğduğunda muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.41).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-2’NİN BOBİ FRS STOKLAR İLE, TMS-18’İN BOBİ FRS HASILAT İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. TMS-2’nin BOBİ FRS Stoklar ile Karşılaştırılması

3.1.1. İçeriklerinin karşılaştırılması

Hem TMS-2 hem de BOBİ FRS Stoklar, aşağıdakiler haricindeki bütün stoklara uygulanır (BOBİ FRS, md.6.3; TMS-2, md.2):

- Mali araçlar,
- Canlı varlıklar ile hasat vaktindeki zirai ürünler.

Belli sektörlerdeki en iyi uygulamalar çerçevesinde NGD’siyle ölçüldükleri göz önünde bulundurularak orman ve tarım ürünü üretenlerin, hasat vakti sonrasında zirai ürün üretenlerin, mineral ve mineral ürünler üretenlerin ellerindeki stokların ölçümünde ve gerçeğe uygun değerinden satış için yaptığı giderleri çıkartarak stoklarını tespit eden araçların ellerindeki stokların ölçümünde TMS-2 kullanılmaz (TMS-2, md.3). Bu hususa BOBİ FRS Stoklar’da değinilmemiştir.

3.1.2. Stokların ölçülmesi

Hem TMS-2’ye hem de BOBİ FRS Stoklar’a göre, maliyet ile NGD’den hangisi daha düşükse stoklar onunla ölçülür. BOBİ FRS Stoklar’a göre, borsalarda ya da örgütlenmiş bunun dışındaki piyasalarda işlem gören stok özelliğindeki altınlar ya da bundan başka değerli madenler, bilanço tarihinde piyasa değerleriyle ölçülür (BOBİ FRS, md.6.4, md.6.5; TMS-2, md.9).

3.1.3. Stokların maliyeti

Hem TMS-2’ye hem de BOBİ FRS Stoklar’a göre, stokların maliyeti; bütün satın alma maliyetlerinden, dönüştürme maliyetlerinden ve stokları buldukları

konuma ve duruma getirmek için gerçekleştirilen bunların dışındaki maliyetlerden oluşur (BOBİ FRS, md.6.6; TMS-2, md.10).

3.1.3.1. Satın alma maliyeti

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, stokların satın alma fiyatının yanı sıra gümrük vergileri, vergi idaresinden iadesi istenemeyen diğer vergiler, taşıma maliyetleri, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile hizmetlerin, mamullerin ve malzemelerin edinilmesiyle direkt ilişkili olan bunların dışındaki maliyetler, satın alma maliyetlerini oluşturur. Satın alma maliyetleri hesaplanırken ticari iskontolar ile buna benzer başka indirimler de dikkate alınır (BOBİ FRS, md.6.7; TMS-2, md.11).

TMS-2'ye göre stoklar, vadeli ödeme yoluyla edinildiğinde vade farkları ayrıştırılıp finanse edildikleri dönemde faiz gideri şeklinde kaydedilirken, BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, satın alınan stokların 1 yıl ya da altında vadede ödemesi gerçekleştirilecekse vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen ya da ödeneceği düşünülen nakit tutarla stoklar ölçülürken, satın alınan stokların 1 yılın üstünde vadede ödemesi gerçekleştirilecekse vade farkı ayrıştırılır ve peşin fiyatla stoklar ölçülür. Vade farkı, etkin faiz yöntemiyle hesaplanıp faiz gideri şeklinde kaydedilir (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 160; BOBİ FRS, md.6.8; TMS-2, md.18).

TMS-2'ye göre, özellikli varlık niteliğindeki yani satılabilir ya da kullanılabilir duruma gelebilmesi mecburen uzun zaman isteyen stokların edinilmesi, üretilmesi ya da inşasıyla direkt bağlantılı borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenirken, BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri, meydana geldikleri dönemde kâr/zarara aktarılır. Fakat olağan koşullarda üretimi 1 yıldan uzun süren stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri, stoklar satışa uygun duruma gelene dek stok maliyetine eklenir (BOBİ FRS, md.6.9; TMS-23, md.8).

3.1.3.2. Dönüştürme maliyetleri

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, direkt üretimle ilgili maliyetler ile hammadde ve malzemelerden mamul üretmek için gerçekleştirilen

sabit ve değişken GÜG'lerin sistematik biçimde dağıtılan tutarları, dönüştürme maliyetlerini oluşturur (BOBİ FRS, md.6.11; TMS-2, md.12).

TMS-2'ye göre normal maliyet yöntemiyle dönüştürme maliyetleri tespit edilirken, BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, dönüştürme maliyetlerinin tespitinde tam maliyet ya da normal maliyet yöntemi kullanılabilir (BOBİ FRS, md.6.12, md.6.13; Poyraz Tuğrul, 2011; TMS-2, md.13).

Normal maliyet yöntemi kullanıldığında dağıtılmayan GÜG'ler, TMS-2'ye göre ilgili dönemde gider şeklinde muhasebeleştirilip sonuç hesaplarına aktarılırken, BOBİ FRS Stoklar'a göre ilgili dönemde satışların maliyetinde izlenir (BOBİ FRS, md.6.13; TMS-2, md.13).

Hem TMS-2'ye göre hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, beraber üretilen ürünlerde, bütün ürünlerin teker teker üretim maliyetlerinin saptanamadığı hâllerde üretim maliyetleri tutarlı ve mantıklı şekilde ürünlere dağıtılır. Ürünlerin ayrılma anındaki ya da ürünlerin üretimi tamamlandığı sıradaki nispi satış değerine bakılarak maliyetler ürünler arasında dağıtılabilir. Yapıları yüzünden genellikle mühim kabul edilmeyen yan ürünler, bu durumlarda NGD'siyle ölçülür. Ulaşılan tutar, ana ürün maliyetinden çıkarılır (BOBİ FRS, md.6.16; TMS-2, md.14).

3.1.3.3. Diğer maliyetler

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, diğer maliyetler, stok maliyetlerine stokların buldukları konuma ve duruma gelmelerinde etkileri varsa eklenir (BOBİ FRS, md.6.14; TMS-2, md.15).

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, stok maliyetine eklenmeyip gerçekleştikleri dönemin gideri sayılanlara şunlar örnek verilebilir (BOBİ FRS, md.6.15; TMS-2, md.16):

- Olağandan fazla meydana gelen kayıplar ve fireler, işçilik ve bunların dışındaki dönüştürme maliyetleri,
- Üretimde sonraki safhaya geçebilmek için mecburi olanlar haricindeki depolama giderleri,
- Stokların buldukları konuma ve duruma gelmesinde etkisi bulunmayan genel yönetim giderleri,

- Satış için yapılan giderler.

TMS-2 md.38'deki 'İşletmenin sattığı stokların ölçümü sırasında stok maliyetine dâhil olan öğeler, direkt gider olarak muhasebeleştirilip stok maliyetine dağıtılmayan genel üretim maliyetleri ile üretim maliyetlerine ilişkin kayıplar, fireler gibi anormal giderler satılan malın maliyetini oluşturur. Dağıtım maliyetleri vb. de işletmeye has hâllerde stok giderine eklenebilir.' hükmü, BOBİ FRS Stoklar'da bulunmayıp BOBİ FRS Stoklar'a göre stok maliyeti haricinde satış maliyetine ek olarak yalnızca, çalışmaya başlamamış ya da çalışması durdurulmuş bölümlere yönelik sabit GÜG'ler, normal maliyet yönteminin uygulanması durumunda üretim maliyetine dağıtılmayan GÜG'ler ile stok değer düşüklüğü karşılık giderleri raporlanır (Gücenme Gençoğlu, 2017, s. 13).

3.1.3.4. Hizmet sunumu gerçekleştiren işletmelerin stok maliyeti

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, hizmet sunumunda direkt görevli personelin ücreti, başka maliyetleri ile hizmet sunumuyla alâkalı giderler, bu işletmelerin stok maliyetini oluşturur. Genel yönetimde ve satışta görevli personelin işçilik ücretiyle bunun dışındaki giderler, bu işletmelerin stok maliyetine eklenmez, yapıldıkları dönemde gider şeklinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.6.17; TMS-2, md.19).

TMS-2'ye göre bilançoda tamamlanmamış hizmet maliyetleri ile tamamlanmış hizmet maliyetleri hesaplarının açılması önerilirken BOBİ FRS'de bu hesaplar yer almamaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2017, s. 13).

3.1.3.5. Canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünlerin maliyeti

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, canlı varlıkların hasadından sağlanan zirai ürünler, hasat vaktindeki GUD'dan satış giderleri çıkarılarak ölçülür (BOBİ FRS, md.6.18, md.7.11; TMS-2, md.20).

3.1.3.6. Maliyet ölçüm teknikleri

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, maliyete yakın neticelere ulaşıyorsa stok maliyetini ölçmek için standart maliyet ya da perakende yöntemi uygulanabilir (BOBİ FRS, md.6.19; TMS-2, md.21).

3.1.3.7. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılacak yöntemler

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, maliyetler, gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemiyle tespit edilir. İşletmeler benzer özellikleri, kullanımı olan bütün stoklarına aynı maliyet hesaplama yöntemini uygular (BOBİ FRS, md.6.20, md.6.21; TMS-2, md.23, md.25).

3.1.4. Net gerçekleşebilir değer

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, stokların değeri düşerse defter değerleri NGD'lerine düşürülür. İşletmeler, bunu stok değer düşüklüğü karşılığı ayırarak gerçekleştirir. Ayrılan karşılıklar, satışların maliyetinde izlenir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a, s. 45; BOBİ FRS, md.6.22; TMS-2, md.28, md.29).

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, stoklar çoğunlukla her kalem için ayrı ayrı şekilde NGD'lerine indirgenir. Benzer amaçları, nihai kullanımı olan stok kalemleri aynı bölgede üretilip pazarlanıyorsa bunların aynı üretim hattında üretilen başka ürünlerden ayrı şekilde değerlemesi gerçekleştirilemiyorsa stok kalemleri gruplandırılarak NGD'lerine indirgenebilir (BOBİ FRS, md.6.23; TMS-2, md.29).

TMS-2'ye göre, mamullerin satış fiyatının, en az o mamullerin üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetine eşit olacağı düşünülüyorsa üretim amacıyla bulundurulmuş ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin en az maliyetine satılacağı düşünülüyorsa maliyetlerinden daha düşük şekilde değerlendirilemez. BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, bir hammadde ya da malzemenin kullanılmasıyla üretilen mamulün, maliyetinden düşük fiyatla satılacağı düşünülüyorsa hammadde ve malzemeye karşılık ayrılmaz. Hem TMS-

2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, hammadde ve malzemelerin fiyatlarında gerçekleşen düşüşün, mamullerin NGD'sinin maliyetinden az olacağını ortaya çıkarması hâlinde, hammadde ve malzemeler NGD'leriyle değerlendirilir. Bu durumda NGD'yi en iyi, hammadde ve malzemeler için yenileme maliyetleri gösterir (BOBİ FRS, md.6.24; TMS-2, md.32).

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, NGD, mali tablo dönemlerinde tekrar kontrol edilir. Stokları NGD'lerine indirgeyen koşullar ortadan kalktığında ya da içinde bulunulan ekonomik durum değişerek NGD'yi yükselttiğinde değer düşüklüğü zararının tümü ya da bir bölümü iptal edilir (BOBİ FRS, md.6.25; TMS-2, md.33).

TMS-2 md.34'teki 'NGD'nin yükselmesi nedeniyle iptal edilen karşılık tutarı, iptalin olduğu dönemde tahakkuk etmiş olan satış maliyetini düşürecek biçimde kaydedilir.' hükmü, BOBİ FRS Stoklar'da bulunmamaktadır. Yani BOBİ FRS Stoklar'a göre karşılıkların iptal edilmesi yüzünden satışların maliyeti düşürülmez (Gücenme Gençoğlu, 2017, s. 13).

3.1.5. Gider şeklinde muhasebeleştirme

Hem TMS-2'ye hem de BOBİ FRS Stoklar'a göre, işletmeler stok satışı gerçekleştirdiklerinde, stokların satışından elde ettiği hasılatı mali tablolara aktardığı dönemde bu stokların kayıtlı değerini satışların maliyetine aktarır (BOBİ FRS, md.6.26; Özbek, 2008, s. 99; TMS-2, md.34).

TMS-2'ye göre stokların, işletmelerin kendi kullanımını için inşa ettiği ya da ürettiği varlıklarda kullanılması durumunda ilgili stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenip varlıkların hizmet süresinde gidere çevrilirken, BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, stokların maliyeti, stoklar işletmede kullanılacaksa diğer varlıkların maliyetine eklenebilir. Stokların maliyeti, ilgili varlığın yararlı ömrü süresince gidere çevrilir (BOBİ FRS, md.6.27; TMS-2, md.35).

3.2. TMS-18'in BOBİ FRS Hasılat ile Karşılaştırılması

3.2.1. İçeriklerinin karşılaştırılması

Hem TMS-18 hem de BOBİ FRS Hasılat, aşağıdakilerden sağlanan hasılatın kaydedilmesinde uygulanır (BOBİ FRS, md.5.3; TMS-18, md.1):

- Mal satılmasından doğan hasılat,
- Hizmet sunulmasından doğan hasılat,
- İşletmelerin, sahip oldukları varlıkları başkalarının kullanması sonucunda elde edeceği faiz, isim hakkı, kâr payı.

BOBİ FRS Hasılat, yüklenilen inşa sözleşmelerinden doğan hasılatın kaydedilmesinde de uygulanırken, TMS-18, hizmet sunumu amacıyla yapılan direkt inşaat sözleşmeleriyle alâkalı sözleşmelerden doğan hasılatı kapsam dışı bırakmıştır. Örneğin, mimarlar tarafından sunulan hizmetler vb. (BOBİ FRS, md.5.3; TMS-18, md.4).

Hem TMS-18 hem de BOBİ FRS Hasılat, aşağıdakilerden doğan hasılatı içermez (BOBİ FRS, md.5.4; TMS-18, md.6):

- Mali varlıkların ya da mali yükümlülüklerin GUD'undaki değişimlerden ya da elden çıkarılmalarından doğan gelirler,
- Zirai mamullerin, canlı varlıkların ilk kaydında, bu canlı varlıklar GUD'uyla ölçüldüyse bu değerdeki değişimlerden doğan gelirler.

BOBİ FRS Hasılat, kiralama işlemlerinden doğan hasılatı ya da gelirleri içermezken, TMS-18, finansal kiralama sözleşmelerinden doğan hasılatı içermez (BOBİ FRS, md.5.4; TMS-18, md.6).

BOBİ FRS Hasılat, iştiraklerdeki ve ortak girişimlerdeki yatırımlardan sağlanan temettüleri ya da bunun dışındaki gelirleri içermezken, TMS-18, özkaynak yöntemiyle kaydedilen yatırımlardan elde edilen temettüleri içermez (BOBİ FRS, md.5.4; TMS-18, md.6).

BOBİ FRS Hasılat, TMS-18'den farklı olarak, yatırım amaçlı taşınmazlar GUD'uyla ölçüldüyse bu değerdeki değişimlerden doğan gelirleri içermez (BOBİ FRS, md.5.4).

TMS-18, BOBİ FRS Hasılat'tan farklı olarak, TFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri dâhilindeki sigorta poliçelerine, diğer dönen varlıkların değerlerindeki değişimlere ve madencilik çalışmalarından sağlanan hasılatı uygulanmaz (TMS-18, md.6).

3.2.2. Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre hasılat, işletmenin, iktisadi yararları elde etmesi olası olduğunda ve bu yararlar itimatlı olarak ölçülebildiğinde muhasebeleştirilir. Hem TMS-18 hem de BOBİ FRS Hasılat, bu kriterlerin sağlandığı hâlleri ve hasılatın muhasebeleştirileceği zamanı belirtir (BOBİ FRS, md.5.5; TMS-18).

Hem TMS-18'deki hem de BOBİ FRS Hasılat'taki kayıt kriterleri, işlemlere çoğunlukla ayrı ayrı uygulanmasına rağmen, ayrı ayrı değerlendirildiklerinde ticari etkisi görülemeyen birbiriyle ilişkili işlemlere topluca uygulanırken, bir işlemin ayrıştırılabilir bölümlerine ise işlemin özünü aktarabilmek için ayrı ayrı uygulanır (BOBİ FRS, md.5.6, md.5.7; TMS-18, md.13).

3.2.3. Hasılatın ölçülmesi

Hasılat, TMS-18'e göre, işletmenin yaptığı miktar indirimleri ile ticari iskontolar da dikkate alınarak işletmenin elde ettiği ya da edeceği bedelin GUD'uyla ölçülürken, BOBİ FRS Hasılat'a göre, anlaşma dâhilinde, satış iskontoları yapıldıktan sonra elde edilen ya da elde edilmesi umulan bedel temel alınarak ölçülmektedir (BOBİ FRS, md.5.8; TMS-18, md.10).

TMS-18'e göre vade farkları hasılat tutarından ayrıştırılıp faiz geliri şeklinde kaydedilirken, BOBİ FRS Hasılat'a göre ise, hasılat bedelinin 1 yıl ya da altında vadede tahsilinin gerçekleştirileceği düşünülüyorsa vade farkı ayrıştırılmadan direkt tahsil edilen ya da tahsil edileceği umulan bedelle hasılat ölçülürken, 1 yılın üstünde vadede tahsilinin gerçekleştirileceği düşünülüyorsa vade farkı ayrıştırılır, mal ya da hizmetin peşin bedeliyle hasılat ölçülür. Vade farkı, etkin faiz yöntemiyle hesaplanıp faiz geliri şeklinde kaydedilir (Ataman ve Cavlak, 2017, s. 159; BOBİ FRS, md.5.9; TMS-18, md.11). Burada peşin bedelin temel alınması TMS-18 ile uyumludur fakat

BOBİ FRS Hasılat'ta iskonto oranına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır (Gücenme Gençoğlu, 2017, s. 11). Hem TMS-18'de hem de BOBİ FRS Hasılat'ta vade farkına, etkin faiz yöntemiyle ulaşılır (BOBİ FRS, md.5.9; Özerhan ve Yanık, 2011).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre hasılat, sadece işletmenin kendisi için alabileceği brüt iktisadi yararları kapsar. İşletmenin üçüncü kişilerin namına tahsilini gerçekleştirdiği KDV vb. hasılat kabul edilmez. Acentelerin hasılatı, komisyon tutarlarıdır (BOBİ FRS, md.5.10; TMS-18, md.8).

TMS-18'e göre daha önce kaydedilmiş olan hasılat tutarının tahsili belirsiz hâle gelmişse tahsil edilemeyen ya da tahsili olası olmaktan çıkan tutar, gider şeklinde mali tablolara aktarılır. Daha önce kaydedilmiş olan hasılat düzeltilmez (TMS-18, md.34). BOBİ FRS Hasılat'a göre ise daha önce kaydedilmiş olan hasılat tutarının tahsili belirsiz hâle gelmişse hasılat tutarı düzeltilmez, hasılat karşılığında muhasebeleştirilen alacak tutarına değer düşüklüğü testi uygulanır. Mevcut olması hâlinde değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.11).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, mal ya da hizmetlerin benzer değerdeki ve nitelikteki mal ya da hizmetlerle değişiminde hasılat doğmazken, değişik mal ya da hizmetlerle değişiminde hasılat doğar. TMS-18'e göre, elde edilen mal ya da hizmetin GUD'undan aktarılan nakit ya da nakit benzerleri tutarı çıkarılarak hasılatla ulaşılır. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'u itimatlı olarak tespit edilemiyorsa verilen mal ya da hizmetin GUD'una varsa aktarılan nakit ya da nakit benzerleri tutarının ilavesi ile hasılatla ulaşılır. BOBİ FRS Hasılat'a göre ise, elde edilen mal ya da hizmetin GUD'u temel alınarak hasılat ölçülür. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'una işlem nedeniyle alınan tutarlar da ilâve edilir. Ödenen tutarlar ise GUD'dan çıkarılır. Elde edilen mal ya da hizmetin GUD'u itimatlı olarak ölçülemiyorsa verilen mal ya da hizmetin GUD'u temel alınır. Verilen mal ya da hizmetin de GUD'u itimatlı olarak ölçülemezse verilen mal ya da hizmetin defter değeri temel alınır (BOBİ FRS, md.5.12; TMS-18, md.12).

3.2.4. Mal satışlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, mal satışı ile ilgili hasılatı muhasebeleştirmek için şu şartlar yerine getirilmelidir (BOBİ FRS, md.5.14; TMS-18, md.14):

1. Malların sahipliğine ilişkin mühim riskler ile getiriler alıcı tarafa aktarılacak.

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, işlemin koşullarına bakılarak alıcı tarafa sahipliğe ilişkin mühim riskler ile getirilerin aktarılmış kabul edileceği zaman belirlenir. Genellikle sahipliğe ilişkin riskler ile getiriler, kanuni mülkiyetle ya da zilyetlikle aynı anda alıcı tarafa geçer. Perakende satışlarda genellikle aynı anda alıcı tarafa geçer (BOBİ FRS, md.5.15; TMS-18, md.15).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, sahipliğe ilişkin mühim riskler hâlâ işletmenin üstündeyse hasılat kaydedilmez. Sahipliğe ilişkin mühim riskler ile faydaları işletmenin üstlenmeyi sürdürdüğü hâllere aşağıdakiler örnek verilebilir (BOBİ FRS, md.5.16; TMS-18, md.16):

- Olağan garantinin haricinde işletmenin düşük performansa yönelik yükümlülüğünün bulunması,
- İşletmenin sattığı mallardan doğacak hasılatın tahsilini gerçekleştirebilmesinin, malları alan tarafın almış olduğu mallardan başkasına satıp hasılat sağlayabilmesine bağlı olması,
- Mallar, kurulumları da gerçekleştirilmek suretiyle satılmasına rağmen, sözleşmede önemli yer tutan kurulum işleminin hâlâ bitirilmemiş olması,
- Satış sözleşmesindeki bir maddeye dayanarak alıcı tarafın alımdan cayma hakkının olması, bu malların iade edilip edilmeyeceğini işletmenin bilememesi.

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, işletme, sahipliğe ilişkin mühim olmayan riski üstlenmeyi sürdürüyorsa bu işlem, satış olarak kabul edilir, hasılat muhasebeleştirilir. Örneğin, sadece alacağın tahsilatını garantiye almak adına kanuni mülkiyet korunduğunda hasılat muhasebeleştirilir. Bir başka örnek ise, alıcının ürünü iadesinin mümkün olduğu hâllerde iadeler itimatlı olarak tahmin edilebiliyorsa hasılat muhasebeleştirilir. İşletme, iadelere karşılık ayrılır (BOBİ FRS, md.5.17; TMS-18, md.17).

2. İşletme, satmış olduğu malların idaresini bırakacak.

3. Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilecek.
4. İşletmenin, işlemin iktisadi yararlarına sahip olması olası olacak.
5. İşlem dolayısıyla gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek maliyetler itimatlı olarak ölçülebilecek.

3.2.5. Hizmet sunumlarına ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, hizmet sunulmasına yönelik bir işlemin neticesinin itimatlı olarak tahmin edilebildiği hâllerde, bu işleme ilişkin hasılat, işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak muhasebeleştirilir. (BOBİ FRS, md.5.18; TMS-18, md.20).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, işlemin neticelerinin itimatlı olarak tahmini için şu şartlar sağlanmalıdır (BOBİ FRS, md.5.19; TMS-18, md.20):

- Hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebilmelidir.
- İşletmenin, bu işlemin iktisadi yararlarına sahip olması olası olmalıdır.
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma seviyesi itimatlı olarak ölçülebilmelidir.
- İşlem için ne kadar maliyetin gerçekleştirildiği ve bu işlemi tamamlamak için ne kadar maliyetin daha gerçekleştirilmesi gerektiği itimatlı olarak ölçülebilmelidir.

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, hasılatın muhasebeleştirilmesinde, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılır. Bu yöntemde, işlemin tamamlanma seviyesi göz önünde bulundurularak hasılat muhasebeleştirilir. Bu yöntemde, hizmet sunumunun gerçekleştirildiği dönemlerde hasılat mali tabloları aktarılır (BOBİ FRS, md.5.18, md.5.29; TMS-18, md.20, md.21).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, hizmet sunulduğu sırada işletme, gerçekleştirilen hizmetle ilgili hasılatla ilişkin yaptığı tahmini kontrol eder, icap ederse tekrar tahminde bulunur (BOBİ FRS, md.5.29; TMS-18, md.23).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, tamamlanan işi en itimatlı biçimde ölçen yöntemle tamamlanma seviyesi tespit edilir (BOBİ FRS, md.5.31; TMS-18, md.24).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, avanslar ile hakedişler çoğunlukla tamamlanma seviyesini göstermediği için tamamlanma seviyesi bunlara göre tespit edilmemelidir (BOBİ FRS, md.5.32; TMS-18, md.24).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, belli bir dönemde, belirsiz sayıdaki işlemin gerçekleştirilmesi yoluyla sunulan hizmetlerde, tamamlanma seviyesini gösteren daha iyi bir yöntemin olduğuna yönelik delil yoksa hasılat, belirlenen dönem süresince eşit şekilde muhasebeleştirilir. Bir işlemin gerçekleştirilmesi, diğerlerinin gerçekleştirilmesinden daha mühimse hasılat mühim işlem gerçekleştirildiğinde muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.20; TMS-18, md.25).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, hizmetin sunulmasına yönelik bir işlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyorsa geri elde edilmesi umulan gider tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilir. Böylece kâr doğmaz (BOBİ FRS, md.5.21; TMS-18, md.26, md.27).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, hizmet sunulmasına yönelik işlemin neticesi itimatlı olarak tahmin edilemiyorsa ve gerçekleştirilen maliyetlerin geri elde edilmesi olası değilse hasılat muhasebeleştirilmez. Gerçekleştirilmiş maliyetler ise gider kaydedilir. Neticenin itimatlı olarak tahminini önleyen belirsizlikler yok olduğunda hasılat, tamamlanma seviyesine göre mali tablolara aktarılmaya başlanır (BOBİ FRS, md.5.21; TMS-18, md.20, md.28).

3.2.6. Faizlere, isim haklarına ve kâr paylarına ilişkin hasılatın kaydedilmesi

Faiz, isim hakları ve kâr payı gelirleri, TMS-18'e göre, işletmenin, işlemin iktisadi faydalarına sahip olması olası olduğunda ve hasılat tutarı itimatlı olarak ölçülebildiğinde muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS Hasılat'a göre, hasılatın genel kayıt kriterleri sağlandığında muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.40; TMS-18, md.29).

Hem TMS-18'e hem de BOBİ FRS Hasılat'a göre, faiz, isim hakları ve kâr payı gelirleri şu esaslar doğrultusunda muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.5.41; TMS-18, md.30):

1. Faiz, etkin faiz yöntemine göre kaydedilir.

2. İsim hakları, taraflar arasında yapılan sözleşmenin özü göz önünde bulundurularak sözleşme hükümleri uyarınca tahakkuk eder.
3. Kâr payları, paydaşların tahsil gerçekleştirme hakkı doğduğunda muhasebeleştirilir.

SONUÇ

Bu çalışmanın birinci bölümünde stokların TMS-2'ye ve BOBİ FRS Stoklar'a göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklandıktan sonra üçüncü bölümünde stokların muhasebeleştirilmesinde TMS-2 ile BOBİ FRS Stoklar karşılaştırılıp benzerlikleri ve farklılıkları belirtilmiştir (BOBİ FRS, md.6.1; TMS-2, md.1).

BOBİ FRS Stoklar'a göre stoklar, büyük oranda TMS-2'deki gibi muhasebeleştirilir. İkisi arasındaki mühim farklar şunlardır (BOBİ FRS; TMS-2):

- TMS-2'ye göre işletmelerin, stoklarını vadeli ödeme yoluyla edindiği durumlarda, yapılan anlaşmanın peşin fiyatla ödenen fiyat arasında fark olan finansman ögesi içermesi hâlinde, bu ögeler finanse edildiği dönemde faiz gideri şeklinde kaydedilir (TMS-2, md.18). BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, satın alınan stokların 1 yıl ya da altında vadede ödemesi gerçekleştirilecekse vade farkı ayrıştırılmadan, ödenen ya da ödeneceği düşünülen nakit tutarla stoklar ölçülür. Satın alınan stokların 1 yılın üstünde vadede ödemesi gerçekleştirilecekse vade farkı ayrıştırılır ve peşin fiyatla stoklar ölçülür. Vade farkı, etkin faiz yöntemiyle hesaplanıp faiz gideri şeklinde kaydedilir (BOBİ FRS, md.6.8).
- TMS-2'ye göre özellikli varlık niteliğindeki yani satılabilir ya da kullanılabilir duruma gelebilmesi mecburen uzun zaman isteyen stokların edinilmesi, üretilmesi ya da inşasıyla direkt bağlantılı borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir (TMS-23, md.8). BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri, meydana geldikleri dönemde kâr/zarara aktarılır. Fakat olağan koşullarda üretimi 1 yıldan uzun süren stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri, stoklar satışa uygun duruma gelene dek stok maliyetine eklenir (BOBİ FRS, md.6.9).
- TMS-2 ye göre, normal maliyet yöntemiyle dönüştürme maliyetleri tespit edilir (TMS-2, md.13). BOBİ FRS Stoklar'a göre ise, dönüştürme maliyetlerinin tespitinde tam maliyet ya da normal maliyet yöntemi kullanılabilir (BOBİ FRS, md.6.12, md.6.13).

Bu çalışmanın ikinci bölümünde belirli işlemlerden sağlanan hasılatın TMS-18'e ve BOBİ FRS Hasılat'a göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklandıktan sonra

üçüncü bölümünde belirli işlemlerden sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde TMS-18 ile BOBİ FRS Hasılat karşılaştırılıp benzerlikleri ve farklılıkları belirtilmiştir (BOBİ FRS, md.5.1; TMS-18).

BOBİ FRS Hasılat'a göre belirli işlemlerden sağlanan hasılat, büyük oranda TMS-18'deki gibi muhasebeleştirilir. İki arasındaki en mühim fark şudur (BOBİ FRS; TMS-18):

- TMS-18'e göre satış bedelinin nominal tutarı ile GUD'unun farkı, faiz geliri şeklinde kaydedilir (TMS-18, md.11). BOBİ FRS Hasılat'a göre ise, hasılat bedelinin 1 yıl ya da altında vadede tahsilinin gerçekleştirileceği düşünülüyorsa vade farkı ayrıştırılmadan direkt tahsil edilen ya da tahsil edileceği umulan bedelle hasılat ölçülürken, 1 yılın üstünde vadede tahsilinin gerçekleştirileceği düşünülüyorsa vade farkı ayrıştırılır, mal ya da hizmetin peşin bedeliyle hasılat ölçülür. Vade farkı, etkin faiz yöntemiyle hesaplanıp faiz geliri şeklinde kaydedilir (BOBİ FRS, md.5.9).

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007a). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*. (84). 29-70.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf>

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007b). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (13. basım). İstanbul: İSMMMO.

Akkaya, T. (2015). TMS 2 stoklar. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Okan Üniversitesi, İstanbul.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2 (3). 153-168. doi: 10.29106/fesa.348486

Ataman, Ü. (2003). Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar (2. basım). İstanbul: Türkmen.

Ayral, M. E. (2016). Stok maliyet yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 stoklar standardı uygulamalarının karşılaştırılması ve iki işletme uygulaması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Başkent Üniversitesi, Ankara.

Bağdat, A. (2008). Uluslararası muhasebe standardı-2 ile TMS-2 stoklar standardının karşılaştırılması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/IFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, (109), 51-68.

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/3_oguzhan_bahadir.pdf

Barışçı, A. (2013). TMS-2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetlerine etkisi ve bir uygulama. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Gazi Üniversitesi, Ankara.

Baz, E. (2010). Stoklar hesabının muhasebeleştirilmesi: Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 2) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) karşılaştırılması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Okan Üniversitesi, İstanbul.

Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi. *Marmara Üniversitesi Analiz Dergisi*. 7 (16). 83-91.

http://www.academia.edu/12667205/TMS-2_Stoklar_Standard%C4%B1nda_Maliyet_Y%C3%B6ntemi_ve_Bir_Uygulama_%C3%96nerisi

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı:

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf>

Dağışan, Ö. (2013). TMS 18 Hasılat Standardı: Özel hastane işletmesi örneği. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Demir, Ş. (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS-IFRS (VUK Değerleme Yaklaşımı) (1. basım). Ankara: Seçkin.

- Ekerkil, V. (Ed.) (2007). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması (Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması) (Ed. Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B.) (2. basım). Ankara: Maliye ve Hukuk.
- Ekerkil, V. (Ed.) (2009). TMS-2 Stoklar ve Uygulaması (Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması) (Ed. Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B.) (3. basım). Ankara: Maliye ve Hukuk.
- Elidolu, S. (2010). Stoklara ilişkin kayıt ve raporlama sistemlerinin ulusal muhasebe standardı (TMS-2) çerçevesinde uygulamaya geçişi ve yasal düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Elitaş, C. (2011). UFRS (TMS – TFRS) Uygulamaları. Bursa: Hipotez.
- Elmas, Y. (2014a). TMS 18 uygulaması, muhasebeleştirilmesi, Türk Vergi Sistemi ile karşılaştırılması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Elmas, Y. (2014b). TMS 18 Hasılat Standardına göre Hasılat Değerlemesi ve Türk Vergi Sistemi ile Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, (307).
- Erdoğan, M. ve Baydemir, M. (2003). Ticari İşletmelerde TMS-13 Stoklar. İstanbul: Kazancı.
- Fırat, H. (2007). KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri-I Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XI, İzmir SMMMO.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu). İstanbul: Beta.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. İstanbul: Türkmen.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24.
<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/923/1.pdf>

Gülbay, S. (2016). TMS 18 hasılat standardı ve ilaç üreten işletmelerde uygulaması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Okan Üniversitesi, İstanbul.

Güler, İ. (2012). Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması. Ankara: Yaklaşım.

Gürbüz, A. (2016). TMS 2 stoklar standardına göre dönüştürme maliyetleri ve bir uygulama. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.

Gürel, A. B. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının incelenmesi: Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi uygulaması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Ankara.

Hacırüstemoğlu, R. (2000). Maliyet Muhasebesi (1. basım). İstanbul: Türkmen.

Karakaya, M. (2007). Maliyet Muhasebesi (3. basım). Ankara: Gazi.

Kurt, G. (Ed.) (2007). TMS-18 Hasılat (Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması) (Ed. Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B.) (2. basım). Ankara: Maliye ve Hukuk.

- Nergiz, M. (2013). Tarımsal faaliyetler ve canlı hayvan yetiştiriciliği konularıyla iştirigal eden işletmelerde stoklar muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamaları (Tms 2 ve Tms 41 çerçevesinde). (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS. Ankara: Gazi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2013). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi.
- Özbalcı, Y. (2008). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş.
- Özbek, C. Y. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7 (24), 77-101.
- Özbirecikli, M., Kıymetli Şen, İ. ve Tüm, K. (2017). Uygulamaya Dönük Örneklİ Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı. Ankara: Detay.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2010). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Türmob.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2011). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Türmob.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Türmob.

Özsoy, İ. (2015). Stok Değerleme Yöntemleri ve Bu Yöntemlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, (401), 143-152.

Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), 595-617. doi: 10.20491/isarder.2017.314

Poyraz Tuğrul, A. (2011). Stokların Türkiye muhasebe standartları ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi ve farklılıkların muhasebe açısından incelenmesi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O. (2012). UFRS (UMS – TFRS – TMS) Uygulama Rehberi. İstanbul: Hipotez.

Sarıkaya, T. (2011). Hasılat kavramının TMS 18 Hasılat Standardı ve Türk mevzuatı yönünden incelenmesi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.

Selvi, Y. (2009a). Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması. *Yönetim Dergisi*, 20 (64), 41-61.

<https://arastirmax.com/tr/system/files/dergiler/323/makaleler/20/64/arastirmax-etkin-faiz-yontemi-finansal-raporlamadaki-onemi-vadesine-kadar-elde-tutulacak-sabit-getirili-yatirimlarda-uygulanmasi.pdf>

Selvi, Y. (Ed.) (2009b). TMS 2 Stoklar (Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar). *İSMMM Yayınları*, (99), 89-110.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>

Sevilengül, O. (2008). Genel Muhasebe (14. basım). Ankara: Gazi.

Sönmez, F. (2003). 13 Nolu Muhasebe Standardı-Stoklar. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*.

Sönmeztürk, D. Ç. (2010). TMS - 18 - Hasılat Standardı ve lojistik firmasında uygulama. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Şahin, D. (2007). TFRS(tms 1, tms 2, tms 7, tms 18, tms 24, tms 40) ve spk muhasebe standartlarının ifrs ile karşılaştırılması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

TMS 2 Stoklar:

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_2_2017.pdf

TMS 18 Hasılat:

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_18_2017.pdf

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri:

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_23_2017.pdf

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar:

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_37_2017.pdf

- Tokmakçiođlu, S. (2015). Film işletmelerinde tamamlanmamış maliyetlerin VUK ve TMS 2 stoklar standardına göre karşılaştırmalı olarak incelenmesi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Toroslu, M. V. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarında stok-maliyet ilişkisi: TMS 2 stoklar, TMS 23 borçlanma maliyetleri. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Toroslu, M. V. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat - Maliyet İlişkisi. Ankara: Adalet.
- Üzel, İ. (2017). TMS 2 stoklar standardı açısından üretim maliyetlerinin incelenmesi: Örnek bir uygulama. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas.
- Yalnız, S. (2011). Halka açık konaklama işletmelerinin finansal tablolarının TMS 2 stoklar ve TMS 18 hasılat standartları açısından değerlendirilmesi ve bir finansal tablo önerisi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Yılmaz, H. (2015). Sanayi işletmelerinde stokların akış sürecinin, VUK, US GAAP ve TMS- 2 çerçevesinde incelenmesi ve karşılaştırılması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Selçuk Üniversitesi, Konya.

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Orhun ÜNAL
Doğum Yeri ve Tarihi : Altındağ 05.09.1988

Öğrenim Durumu:

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Ankara Üniversitesi	2014

Yabancı Dil : İngilizce
E-posta : orhun_unal@hotmail.com
Telefon : 0530 0693672
Tarih : 13.07.2018

XXXXXS
GCPS

Orhun Ünal

ORIJINALLIK RAPORU

% **7**

BENZERLIK ENDEKSI

% **5**

İNTERNET
KAYNAKLARI

% **4**

YAYINLAR

% **3**

ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1

www.kgk.gov.tr

İnternet Kaynağı

% **1**

2

earsiv.okan.edu.tr

İnternet Kaynağı

% **1**

3

Submitted to Beykent Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% **1**

4

denetimakademisi.com

İnternet Kaynağı

<% **1**

5

blog.kararara.com

İnternet Kaynağı

<% **1**

6

www.asmmmo.org.tr

İnternet Kaynağı

<% **1**

7

mehmetsamet.weebly.com

İnternet Kaynağı

<% **1**

8

Submitted to Pamukkale Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% **1**

9

library.cu.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% **1**