

# Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması\*

*Comparison of Inventories by Means of Regulations Common in “Tax Procedure Law” and “Turkish Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities Section 13”*

**Seçkin GÖNEN**

*Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, (seckin.gonen@deu.edu.tr)*

**Çağla Demir**

*Yüksek Lisans Öğrencisi, (cagla.demir@gmail.com)*

## ÖZET

### Anahtar Kelimeler:

Stoklar, Vergi Usul Kanunu, KOBİ TFRS Bölüm 13

*İşletme faaliyetlerinin sürekliliği açısından önemli bir konuma sahip olan stoklar, işletmelerin niteliğine ve faaliyet alanlarına göre farklılık gösterir. Bu çalışmada, ilk olarak işletmelerin varlık kalemlerinde önemli bir yer tutan stoklara ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) Bölüm 13 açısından ayrı ayrı incelenmiştir. Daha sonra söz konusu kuramsal bilgileri desteklemek amacıyla “Örnek Olay Çalışması” yöntemi kullanılarak VUK ve KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından farklılıklar ortaya konmuş ve değerlendirilmiştir.*

## ABSTRACT

### Keywords:

Inventories, Tax Procedure Law, IFRS for SMEs Section 13

*Inventories that have a significant role in a business activity's sustainability diversify according to business characteristics and related field of activity. Within the scope of this paper, policies pertaining to inventories, that constitute an important part of assets of an entity, are first and foremost evaluated according to Tax Procedure Law and 13th section of Turkish Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities separately. Furthermore, to back up mentioned hypothetic info, distinctions between Tax Procedure Law and Turkish Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Entities' 13th section has put forward and interpreted via sample application scheme.*

## 1. GİRİŞ

Bir faaliyet dönemi içerisinde üretim ve hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılıp tüketilmek ya da satılarak nakde çevrilmek üzere edinilen stoklar, işletme faaliyetlerinin sürekliliği açısından büyük önem taşımaktadır.

Türkiye’de “ vergi için muhasebe” anlayışının yaygın olması nedeniyle VUK açısından stokların değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bununla birlikte, yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile vergisel kaygıyı ön planda tutmayan, şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alan TMS/TFRS uygulamaları açısından stoklar kalemini incelemek “farklılıkların belirlenmesi” açısından önemlidir. Ancak Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğunu KOBİ’ler oluşturduğu için, bu çalışmada stoklar KOBİ’lere yönelik hazırlanmış olan KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından da incelenmiştir.

Bu çalışmada ilk olarak stoklara ilişkin hükümler hem VUK hem de KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından ayrı ayrı incelenmiş ve aralarındaki farklar ortaya konulmuştur. Daha sonra konunun uygulanabilirliğini aynı işletmeye ilişkin 3 adet örnek olay yolu ile açıklanmıştır.

## 2. STOKLARIN VUK VE KOBİ TFRS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1 seri no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (“MSUGT”) tanımı ile stoklar, işletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla elde ettikleri, ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, yan ürünler, artıklar ve hurdalar gibi bir yıldan az bir sürede kullanılması veya bir yıl içerisinde nakde çevrilmesi planlanan varlıklardan oluşur.

\* Bu makale Dokuz Eylül Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen “Stokların Vergi Usul Kanunu ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Karşılaştırılması ve Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans projesinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Birçok işletmede varlık kalemlerinin büyük bir çoğunluğunun stoklardan oluştuğu gözlemlenmekte olup, stoklar gerek bilanço gerekse gelir tablosunu etkileyen önemli varlık unsurlarından biridir (Tek, 2011:334).

Tüm işletmelerde bulundurulmakta olan stoklar, işletmelerin faaliyet konularına göre çeşitlilikler göstermektedir. Üretim işletmelerinde ağırlıklı stok kalemleri ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, yardımcı madde ve malzemeler, yan ürün, artık ve hurda gibi unsurlardan oluşmakta olup, üretilen mamulün yapısına göre miktarsal dağılım değişmektedir. Ticari işletmeler de ise stok kalemleri yoğunlukla faaliyete konu olan ticari mallardan oluşmakta olup, kırtasiye, temizlik, gıda, giyecek, ambalaj ve diğer yardımcı malzemeler de bulunmaktadır. Hizmet işletmeleri ise stok kalemleri üretilen hizmetin niteliğine göre değişmekte olup, hizmet üretiminde kullanılan madde ve malzemelerden oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme, "*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*". Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, stok değerlerinin işletmenin karı zararı üzerindeki önemli etkileri sebebiyle, Vergi Usul Kanunu'nu değerlemeye önem vermekte yapılan düzenlemelerle vergi matrahının doğru olarak hesaplanması amaçlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 274. Maddesinde genel olarak stokların değerlemesinin maliyet bedeli üzerinden yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, zayı olan ya da değeri düşen emtianın nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusu VUK'ta özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre zayı olan iktisadi kıymetlerde değerlemenin emsal bedel ile yapılacağı belirtilmiştir.

Yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü ile birlikte tüm işletmeler muhasebe işlemlerini Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu olarak sürdürmek durumundadır. Ancak standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlar ve işletmelerin farklı büyüklükte olmalarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'in uygulaması için International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), Türkçe'ye çevrilmiş ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) ortaya çıkmıştır. KOBİ TFRS'de stoklara ilişkin hükümler Bölüm 13'te yer almaktadır.

KOBİ TFRS Bölüm 13'te stoklar, "*işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar*" olarak tanımlanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları 2 Stoklar standardının 6. paragrafında net gerçekleşebilir değer, "*işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır. KOBİ TFRS Bölüm 13'te aynı tanım kabul edilmiştir.

Net gerçekleşebilir değer kavramı Vergi Usul Kanunu'nda Rayiç Bedel olarak adlandırılan kavrama benzemektedir. İlgili kanunun 266. maddesinde "*bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir*" şeklinde tanımlanan rayiç bedel ile net gerçekleşebilir değer arasındaki fark, net gerçekleşebilir değer bulunurken alış maliyetlerinin düşülmesidir. Rayiç bedel de ise böyle bir durum bulunmayıp alış veya satışa konu olan tutar rayiç bedel olarak kabul edilmektedir.

KOBİ TFRS Bölüm 13'e göre stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi amacıyla işletme tarafından katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Ayrıca bu bölümde; genel üretim maliyetlerinin dağıtımı, ortak ve yan ürünler ile stoklara eklenen ve eklenmeyen maliyetlere ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, hizmet üreten işletmelerde de dönemin gelir tablosunda ilgili hizmetten dolayı gelir oluşmamış ise katlanılan maliyetler stok hesabında gösterilir. Hizmet üreten işletmelerde stokların maliyetini oluşturan unsurların başında işçilik gelmekte olup, hizmet üretimi için katlanılan diğer maliyetler de ilgili işletmenin stok maliyetlerinde yer alır. KOBİ TFRS Bölüm 13'te hizmet üretim maliyeti içerisinde yer alan unsurlar açıklanmıştır.

Stokların maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiği ilkesinin bir gereği olarak stok maliyetleri net gerçekleşebilir değere indirilir. "*Stoklarda değer düşüklüğü genellikle stok gruplarındaki bireysel stok kalemleri itibarıyla net gerçekleşebilir değere indirilir. (Bu indirim stok değer düşüklüğü ayırmak suretiyle yapılır.)*" (Gökçen vd. 2011:132).

İşletmeler her raporlama döneminde stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını tespit etmekle yükümlüdür. Stok değer düşüklüğünün tespitinde her bir stok kaleminin ayrı ayrı defter değeri ve beklenen satış fiyatının tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş tutarı karşılaştırılır. Eğer bir stok kaleminin tahmini satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülmüş tutarı yani net gerçekleşebilir değeri, ilgili stok kaleminin satış fiyatından daha düşük ise, işletme o dönem için stok değer düşüklüğünü giderleştirmek ve dönem zararı olarak belirtmekle yükümlüdür.

Değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış olan stokların satışı söz konusu olduğu zaman, bu stokların kayıtlı değeri, satışın gerçekleştiği dönemde yani ilgili satışın gelirinin elde edildiği dönemde giderleştirilmelidir. "*Bu noktada stok kalemi ile karşılık hesabı kodlarının doğru eşleşmesi gereği önem kazanmaktadır.*" (Yükçü ve Atağan, 2012:10). Değer düşüklüğüne uğrayan varlıklar için karşılık ayrılması işlemi, özellikle raporlama dönemine sonlarına doğru gerçekleşen bir durum söz konusu olduğu zaman Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS uygulamaları arasında farklara sebep olmaktadır. Bu durumun en önemli sebebi, Vergi Usul Kanunu'nun gider yazılabilmesi için yasal işlemlerin sona ermiş olmasını zorunlu tutmasıdır (Öktem, 2011:155).

### 3. VUK VE KOBİ TFRS BÖLÜM 13 AÇISINDAN STOKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan stoklara ilişkin hükümler ile Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın 13. Bölümü olan Stoklar arasındaki farklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 1. Stokların VUK ve KOBİ TFRS Açısından Karşılaştırılması**

STOKLAR	
Vergi Usul Kanunu	KOBİ TFRS
Net gerçekleştirilebilir değer kavramı bulunmamaktadır.	Net gerçekleştirilebilir değer kavramı mevcuttur.
Hizmet maliyetleri ayrı bir hesapta takip edilmemektedir.	Hizmet maliyetleri tamamlanmış veya tamamlanmamış olmalarına göre ayrı hesaplarda takip edilmektedir.
Vade farkı ve kur farkı giderleri stokların maliyetine yüklenebilir.	Vade farkı ve kur farkı giderleri stokların maliyetine yüklenemez.
Tam maliyet yöntemi kullanılır.	Normal maliyet yöntemi kullanılır.
Kamu kurumlarının onayı önemlidir.	Mesleki yargı önemlidir.

Tablodan da görüldüğü üzere, Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS arasında işletmelerin varlık hesaplarını ve gelir/gider hesaplarını etkileyecek farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları kısaca şu şekilde açıklayabiliriz:

- Vergi Usul Kanunu'na göre stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmekte iken, KOBİ TFRS Bölüm 13 Stoklar'a göre, işletmeler stok kalemlerini maliyet bedeli ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirmekle yükümlüdür. Gerçeğe uygun değer kavramı, VUK'ta yer alan rayiç bedel kavramıyla benzerlikler göstermektedir ancak aralarında farklar bulunmaktadır. Bu uygulamayla, işletmelerin sahip oldukları varlıkların, gerçeğe en yakın tutarlarıyla sunumunu sağlamak amaçlanmaktadır.
- Vergi Usul Kanunu'na göre, hizmet işletmeleri sunumu henüz gerçekleşmemiş ancak belirli bir maliyeti oluşturmuş hizmet tutarlarının işletmelerin varlık kalemleri arasında gösterilmemektedir. Ancak KOBİ TFRS Bölüm 13'e göre, hizmet işletmelerinin raporlama döneminde maliyeti oluşturmuş ancak sunumu gerçekleşmemiş hizmetleri var ise, bu hizmet tutarları işletmenin varlığı olarak stok kalemleri arasında gösterilmelidir. Böylece muhasebenin dönemsel prensibine uygun hareket edilip, hizmet sunumundan elde edilen gelir ile hizmet maliyetlerinin aynı dönemde gelir tablosunda gösterimi amaçlanmıştır.
- Vergi Usul Kanunu'na göre, stok alımı esnasında oluşan kur farkı ve vade farkı gibi giderlerin oluşması durumunda, bu giderlerin stok maliyetine yüklenmesine izin vermektedir. Ancak KOBİ TFRS Bölüm 13'e göre, işletmeler stok alımı esnasında katlandıkları finansman giderlerini stok maliyetlerine yükleyememekte olup, ilgili dönemde finansman gideri olarak kaydetmekle yükümlüdür. Bu uygulamanın bir sonucu olarak stok maliyetlerinin finansman giderlerinden arındırılması amaçlanmaktadır.
- Vergi Usul Kanunu'na göre, işletmeler maliyet yöntemi olarak tam maliyet yöntemi kullanmakta iken, KOBİ TFRS Bölüm 13 Stoklar'a göre normal maliyet yöntemi kullanılması gerekmektedir. Bu maliyetleme türünün kullanılması ile stok ve maliyet tutarlarının üretim miktarındaki dalgalanmalardan etkilemesinin önlenmesi amaçlanmıştır.
- Vergi Usul Kanunu stok değer düşüklüğü ayrılması gibi işletmeyle ilgili kararları, belirli düzenlemelere tabi tutup, belirli sınırlamalar ve takdir komisyonu onayı gerektirmektedir. Bununla birlikte KOBİ TFRS, işletmeyle ilgili kararlarda mesleki yargı kullanılmasına izin vermekte, yeterince tecrübeli ve bilgili kişilerin vereceği kararları yeterli görmektedir.

Mesleki yargı, "muhasebe meslek mensubunun uzmanlık alanını ilgilendiren durum, konu ve sorunlar hakkında tarafsız, tutarlı, mantıklı, bilgi ve deneyime dayalı analiz ve düşünce yapısı oluşturarak gerektiğinde inisiyatif kullanarak karar alması, bir görüşe varması, çözüme ulaşmasıdır" şeklinde tanımlanabilir (Tek ve Dalkılıç, 2008:90). Standartların ilke bazlı olması da "mesleki yargı" olgusunu gündeme getirmiştir..

Görüldüğü üzere, stokların VUK ile KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından değerlendirilmesinde önemli farklar bulunmakta olup, söz konusu bu farkların ortaya konması amacıyla diğer bölümde Ege Bölgesi'nde faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde örnek olay çalışması yapılmıştır.

### 3.1. Örnek Uygulama

Stokların VUK ve KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından karşılaştırılmasına ilişkin verilen kuramsal bilgileri desteklemek ve konunun uygulanabilirliğini ortaya koymak amacıyla bir üretim işletmesi ile ilgili üç farklı örnek olay çalışması yapılmıştır. Uygulama yapılan işletme otomotiv yan sanayinde faaliyet göstermekte olup, büyük otomotiv firmalarının ana tedarikçilerinden biridir. İşletmenin en önemli hammadde alüminyum olup, çoğunlukla yurtdışından hammadde alımını tercih etmekte, nadiren yurtiçinden hammadde alımı yapmaktadır. İşletme üretimini proje bazlı yapmakta olup, gelen talebe göre üretim miktarını belirlemekte olup, ürünler müşterilerin taleplerine bağlı olarak işlenmiş veya montaja hazır olarak satılmaktadır.

Bu çalışmada birden fazla işletmenin verileri üzerinden karşılaştırma yapmanın çok yararlı ve açık olmayacağı düşüncesiyle, tek bir işletmede daha detaylı bir çalışma yapılması uygun bulunmuştur. Çok sayıda işletmede örnek olaylar üzerinden bir çalışma yapılabilirdi, ancak farklı örnek olayların gözlemlenebileceği bir işletmenin verileri üzerinden yapılacak uygulamanın daha verimli olacağı düşünülmüştür. İşletme yetkililerinin talebi doğrultusunda işletmenin adı kullanılmamış olup, veri kullanımında yaklaşımlarda bulunulmuştur. Ayrıca, ilgili farklılıklar arasından “vade farkları”, “maliyetleme yöntemleri” ve “net gerçekleştirilebilir değer” gibi konulara ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir.

#### 3.2.1. Örnek Olay I

İşletme mamul üretiminde kullandığı bazı malzemeleri, taşeron firmalara satmakta, dolayısıyla bu satışları ticari mal satışı olarak muhasebeleştirilmektedir. 28.01.2011 tarihinde peşin fiyatı 2.000 TL + %18 KDV olan 10 kutu boya almıştır. Ancak alımın vadeli yapılması sebebiyle birim fiyatı KDV dahil 2.200 TL olarak alım gerçekleştirilmiştir. KDV tutarı peşin ödenecek olup, kalan tutar 2 ay sonra ödenecektir.

Boyaların 5 kutusu 28.10.2011'de 2,500 TL + %18 KDV'ye satılmış olup, kalan 5 kutu 16.11.2011'de 2.600 TL + %18 KDV'ye satılmıştır. İşletme sürekli envanter yöntemi uygulamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak olan kayıtlar aşağıdaki gibidir:

28.01.2011		
153 TİCARİ MALLAR	22.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.960	
102 BANKALAR		3.960
320 SATICILAR		22.000
/		
---		
28.10.2011		
102 BANKALAR	14.750	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		12.500
391 HESAPLANAN KDV		2.250
/		
---		
28.10.2011		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	11.000	
153 TİCARİ MALLAR		11.000
/		
---		
16.11.2011		
102 BANKALAR	15.340	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		13.000
391 HESAPLANAN KDV		2.340
/		
---		
16.11.2011		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	11.000	
153 TİCARİ MALLAR		11.000
/		

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na göre yapılacak olan kayıtlar aşağıdaki gibidir:

28.01.2011		
153 TİCARİ MALLAR	20.000	
780 FİNANSMAN GİDERİ	2.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.960	
102 BANKALAR		3.960
320 SATICILAR		22.000
/		
...		
28.10.2011		
102 BANKALAR	14.750	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		12.500
391 HESAPLANAN KDV		2.250
/		
...		
28.10.2011		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	10.000	
153 TİCARİ MALLAR		10.000
/		
...		
16.11.2011		
102 BANKALAR	15.340	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		13.000
391 HESAPLANAN KDV		2.340
/		
...		
16.11.2011		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	10.000	
153 TİCARİ MALLAR		10.000
/		

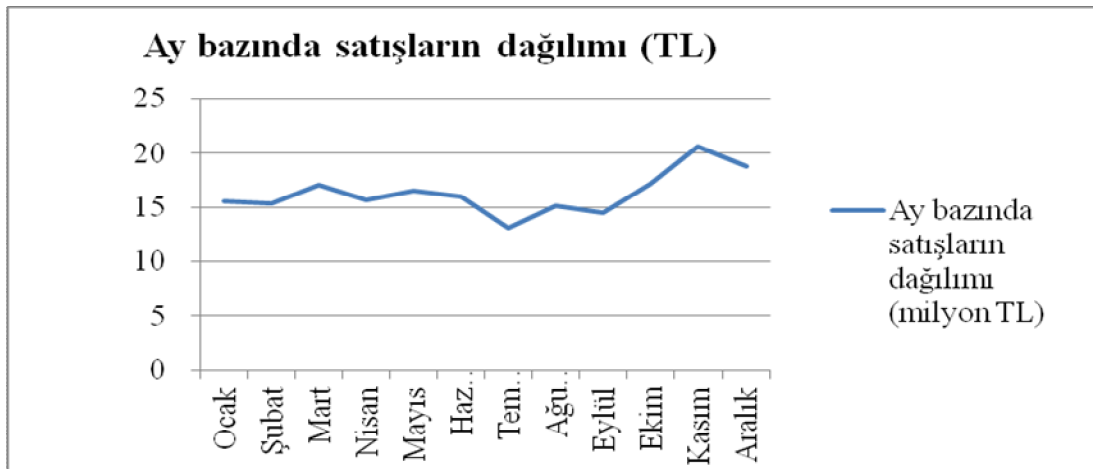
Vade farklarının stokların ve dolayısıyla satılan malın maliyetine yüklenmesi ya da finansman gideri olarak kaydedilmesinden kaynaklanacak dönem karı/zararı farkı ancak ilgili stokların dönem sonunda stokta olup olmamasına göre değişmektedir. Bahsi geçen stoklar dönem sonuna kadar satılmış olur ise iki yöntemde de dönem gideri arasında yer alır. Fakat bu ürünlerin dönem sonu itibarıyla stoklar arasında yer alması durumu söz konusu olduğunda Vergi Usul Kanunu ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı dönem karı/zararı arasında fark oluşacaktır. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'na göre stok maliyetine yüklenmiş olan bu maliyetler giderleşmemiş olacak, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı uygulanmasında durumunda ise finansman gideri olarak giderleşmiş olacaktır ve dönem karı/zararını etkileyecektir.

Ayrıca gösterim açısından da bir farklılık olacaktır. Çünkü brüt satış karına bakıldığı zaman Vergi Usul Kanunu uygulamasında ilgili vade farkları satılan malın maliyetine eklendiği için brüt kar daha düşük çıkacaktır. Bununla birlikte Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı uygulanması durumunda ilgili giderler finansman gideri olarak gösterileceği için brüt kar daha fazla olacaktır.

### 3.2.2. Örnek Olay II

Araba yedek parçası üretmekte olan bu işletmenin satışlarında dönemsellik söz konusu olup, aylara göre satış hareketleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. İşletmenin Ay Bazında Satışlarının Dağılımı



Tablodan anlaşılacağı üzere Kasım ayında satışlar artarken, Nisan ayında düşmektedir. Yapılacak olan üretimin miktarı, alınan siparişler ve önceki dönemlerde yapılan satışlara göre tahmini olarak belirlenmektedir. Aylık ortalama üretim

miktarı 100.000 parça olarak belirlenmiş bir üründen Nisan ayında 80.000 parça üretilmiş olup, aynı üründen Kasım ayında yapılan üretim 98.000 adettir.

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri yıl içerisinde değişmemiş olup sırasıyla 260 ve 160 TL / birim'dir. Aylık ortalama genel üretim giderlerinin ise Nisan ayında 300.000 TL, Kasım ayında 3.200.000 TL olduğu belirlenmiştir.

İlgili üründen Nisan ayında 70.000 adet, Kasım ayında 88.000 adet sattığı belirlenmiştir.

Bu durumda Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan kayıtlarda tam maliyet yöntemi esas alınacak ve dönem sonunda satışların maliyeti ve elde bulunan stokların maliyeti şu şekilde hesaplanacaktır:

Nisan ayı sonu stok maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 10.000 adet x 260 TL/adet = 2.600.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 10.000 adet x 160 TL/adet = 1.600.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/80.000 adet x 10.000 adet = 400.000 TL
Toplam stok maliyeti	= 4.600.000 TL

Nisan ayı sonu satışların maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 70.000 adet x 260 TL/adet = 18.200.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 70.000 adet x 160 TL/adet = 11.200.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/80.000 adet x 70.000 adet = 2.800.000 TL
Toplam satışların maliyeti	= 32.200.000 TL

Kasım ayı sonu stok maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 10.000 adet x 260 TL/adet = 2.600.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 10.000 adet x 160 TL/adet = 1.600.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/98.000 adet x 10.000 adet = 326.530 TL
Toplam stok maliyeti	= 4.526.530 TL

Kasım ayı sonu satışların maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 88.000 adet x 260 TL/adet = 22.800.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 88.000 adet x 160 TL/adet = 14.080.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/98.000 adet x 88.000 adet = 2.873.470 TL
Toplam satışların maliyeti	= 39.753.470 TL

Bununla birlikte, işletme satışlarının ve dönem sonunda elinde bulundurduğu stoklarının maliyetini Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na göre hesaplayacak olursa, normal maliyeti yöntemi esas alınacak ve ay sonu stok maliyetleri şu şekilde olacaktır:

Nisan ayı sonu stok maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 10.000 adet x 260 TL/adet = 2.600.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 10.000 adet x 160 TL/adet = 1.600.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/100.000 adet x 10.000 adet = 320.000 TL
Toplam stok maliyeti	= 4.520.000 TL

Nisan ayı sonu satışların maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 70.000 adet x 260 TL/adet = 18.200.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 70.000 adet x 160 TL/adet = 11.200.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/100.000 adet x 70.000 adet = 2.240.000 TL
Toplam satışların maliyeti	= 31.640.000 TL

Kasım ayı sonu stok maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 10.000 adet x 260 TL/adet = 2.600.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 10.000 adet x 160 TL/adet = 1.600.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/100.000 adet x 10.000 adet = 20.000 TL
Toplam stok maliyeti	= 4.520.000 TL

Kasım ayı sonu satışların maliyetleri:

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	= 88.000 adet x 260 TL/adet = 22.800.000 TL
Direkt işçilik giderleri	= 88.000 adet x 160 TL/adet = 14.080.000 TL
Genel üretim giderleri	= 3.200.000 TL/100.000 adet x 88.000 adet = 2.816.000 TL
Toplam satışların maliyeti	= 39.696.000 TL

İki yöntemin sonuçlarının karşılaştırmasını Tablo 3'te özetleyebiliriz.

**Tablo 3. VUK ve KOBİ TFRS Uygulamalarına göre Stok ve Satış Maliyetlerinin Karşılaştırılması**

	VUK		KOBİ TFRS	
	Stok maliyeti	Satışların maliyeti	Stok maliyeti	Satışların maliyeti
Nisan	4.600.000	32.200.000	4.520.000	31.640.000
Kasım	4.526.531	39.753.470	4.520.000	39.969.000

VUK ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı sonuçlarını karşılaştırdığımızda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- VUK'a göre elde kalan stokların maliyeti hesaplanırken, Nisan ve Kasım ay sonlarında stok miktarı aynı olmasına rağmen farklı stok maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Bunun sebebi genel üretim giderlerinin dağılımının üretim miktarı üzerinden yapılmış olmasıdır. Başka bir deyişle, genel üretim giderlerinin dağılımı yapılırken üretilen ürün miktarı baz alındığı için üretim miktarı azaldıkça birim maliyet artmaktadır. Aynı şekilde üretim miktarı arttığında ise birim maliyetin azaldığı görülür.

- Bununla birlikte Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı uygulamasında, dönem sonu stok maliyetlerinin aynı kaldığını görürüz. Bunun sebebi ise üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımından hareketle, genel üretim giderlerinin dağıtımında üretilen ürün miktarının değil de üretim kapasitesinin baz alınmasıdır.

- Bir diğer konu ise satışların maliyeti ya da stokların maliyetine dağıtılmamış olan genel üretim giderleri tutarıdır. Nisan ayında 320.000 TL, Kasım ayında 64.000 TL olan bu tutarlar, ilgili dönemlerde giderleştirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

### 3.2.3. Örnek Olay III

İşletme 2011 yılı sonunda stok değerlemelerini yaparken bazı stok kalemlerinin değerlerinde değişiklikler olduğunu gözlemlemiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır.

a. Artık çalışılmayan bir müşteri için üretilmiş olan 100 tane B ürününün stokta beklediğini ve birim maliyetinin 20 TL olduğunu belirlemiştir. Yapılan araştırma sonucunda bu ürünlerinin satışının söz konusu olamayacağı belirlenmiş ve eritilip alüminyum olarak kullanılmasına karar verilmiştir. Mamulün eritilip alüminyum yapılması için katlanılması gereken maliyetler 20 TL olup, işlem sonunda 200 TL değerinde alüminyum elde edileceği tahmin edilmektedir.

b. Stokta 300 tane C ürünün bulunduğunu ve birim maliyeti 40 TL olan bu ürünün piyasa değerinin arttığını ve birim fiyatı 50 TL olacak şekilde satışının mümkün olduğunu gözlemiştir. Bu satış işlemi için katlanılması gereken maliyet birim başına 2 TL'dir.

c. Sene sonunda yapılan stok sayımı sonucunda 1 yıldan uzun süredir stokta bekleyen 10 tane D ürününün satılmasının ya da kullanılmasının mümkün olmadığını gözlemiştir. Birim fiyatı 6 TL olan bu ürünün hurdaya ayrılması için 2012 yılında Maliye Bakanlığı'na başvurulup, Takdir Komisyonu'ndan onay alınmasına karar verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre yukarıdaki durumlarda herhangi bir kayıt yapılması gerekmemekte olup, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na göre yapılacak olan kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Net gerçekleşebilir değer = Satış fiyatı – Tahmini tamamlanma maliyeti – Tahmini satış giderleri

$$\text{Net gerçekleşebilir değer} = 200 - 20 - 0$$

$$= 180 \text{ TL}$$

$$\text{Maliyet bedeli} = 100 \times 20$$

$$= 2.000 \text{ TL}$$

$$\text{Stok değer düşüklüğü} = 2.000 - 180$$

$$= 1.820 \text{ TL}$$

31.12.2011	
150 İLK MADDE VE MALZEME	1.820
152 MAMULLER	1.820
/	
---	
31.12.2011	
620 SATILAN MALLAR MALİYETİ	1.820
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	
KARŞILIĞI (-)	1.820
/	

Görüldüğü üzere Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na göre yapılacak stok değer düşüklüğü karşılığı kaydında, Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi takdir komisyonu kararına gerek yoktur. İşletmeye özgü bir değer olan net gerçekleşebilir değer hesaplaması stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması için yeterli olacaktır.

a) Net gerçekleşebilir değer = Satış fiyatı – Tahmini tamamlanma maliyeti – Tahmini satış giderleri

$$\text{Net gerçekleşebilir değer} = (300 \times 50) - 0 - (300 \times 2)$$

$$= 14.400$$

$$\text{Maliyet bedeli} = 300 \times 40$$

$$= 12.000 \text{ TL}$$

İlgili stokun maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerinden daha düşük olduğu için herhangi bir stok değer düşüklüğü karşılığı söz konusu olmayıp, ihtiyatlılık ilkesi gereği düşük olan maliyet değeri ile gösterimi doğru olacaktır.

b) Net gerçekleşebilir değeri = 0

$$\text{Maliyet bedeli} = 10 \times 6$$

$$= 60 \text{ TL}$$

31.12.2011	
620 SATILAN MALLAR MALİYETİ	60
152 MAMULLER	60
/	

Görüldüğü üzere Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı'na göre yapılacak stok değer düşüklüğü karşılığı kaydında, Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi takdir komisyonu kararına gerek yoktur.



İşletmeye özgü bir değer olan net gerçekleştirilebilir değer hesaplaması stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması için yeterli olacaktır.

#### 4. SONUÇ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak, ülkeler arası uyumlaştırmanın önemi artmış olup, ülkelerin farklı uygulamaları sebebiyle ortaya çıkabilecek sorunların önlenmesine yönelik, birçok konuda olduğu gibi muhasebe alanında da standartlaşmaya gidilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından hazırlanmış olan standartlar günümüzde muhasebe alanında ortak bir dil kullanılması konusunda yol gösterici niteliğinde olmuştur. Standartların kabulü ve kullanımı dünya çapında yaygınlaşarak, küreselleşen dünyada finansal piyasalarda gerçekleşen işlemler, kolaylaştırmakta ve işletmelerin elde edebilecekleri faydaları artırmaktadır.

Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğunu KOBİ'ler oluşturmakta olup, işletme birleşmeleri ve iş ortaklıkları faaliyetleriyle büyüdükleri ve küreselleşen dünyaya uyum sağladıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra KOBİ'ler hareketli, esnek, dinamik yapıları ile ekonomiye ciddi miktarda katkı sağlamaktadırlar.

Ülkemizde yüksek enerji ve artan işçilik maliyetleri özellikle üretim sektöründe faaliyet gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler'in kar marjlarını düşürürken söz konusu firmaların işletme sermayesi ihtiyacını artırmaktadır. Bu nedenle üretim sektöründe faaliyet gösteren KOBİ'lerin uluslararası finans piyasalarındaki ucuz finansman kaynaklarına ulaşabilmelerinin önemi artmaktadır.

Bu çalışmada Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler tarafından kullanılmak üzere ortaya çıkmış olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'nın stoklara ilişkin bölümü ile Vergi Usul Kanunu'nun stoklara ilişkin hükümleri karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucu bulunan, KOBİ TFRS'nin kullanılmasıyla birlikte ortaya çıkacak farklar aşağıdaki gibidir:

- Stokların maliyet bedeli ya da net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi,
- Hizmet üreten işletmelerin, sunumu gerçekleştirilmemiş ancak maliyeti oluşmuş giderlerini varlık kalemleri arasında göstermesi,
- Vade farkı ve kur farkı giderlerinin stok maliyetlerine yüklenmemesi,
- Normal maliyet kullanılması,
- Mesleki yargı kullanımı.

Çalışmada temel olarak işletmelerin varlık kalemleri arasında önemli bir yere sahip olan stoklar ele alınmış olup, Vergi Usul Kanunu ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı arasındaki farklar örnek olay çalışmasıyla net bir şekilde ortaya çıkmıştır. Çalışma hem Vergi Usul Kanunu hem de Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı açısından yapılan karşılaştırmalarla literatüre katkıda bulunmaktadır.

#### KAYNAKÇA

- GÜRBÜZ, G.; ATAMAN, B.; ÇAKICI, C. (2011) "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- TEK, N.; (2011) "Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları", İzmir, Birleşik Matbaacılık.
- Vergi Usul Kanunu, 213 Sayılı.
- ÖKTEM, R. (2011) "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Zayıf Olan Mallar Değerlemesi ve Raporlaması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3: 150-160.
- YÜKÇÜ, S.; ATAĞAN, G. (2012) "TMS 2 Stoklar Standardının Uygulamasında Karşılaşılabilecek Sorunlar", Vergi Dünyası Dergisi, 369: 4-11.
- TEK, N.; DALKILIÇ, F. (2008) "TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargının Kullanımını Gerektiren Anlar", Türkiye XII. Muhasebe Standartları Sempozyumu, : 84-101.
- TMSK (2010). <http://www.kgk.gov.tr/dosyalar/kobi-tfrs-130-109.html>, (04.08.2012)
- TMSK(2005). <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>, (04.08.2012).