

# KOBİ TFRS ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

*Dr. Ahmet GÖKGÖZ\**

## ÖZ

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğunun Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) niteliğinde olması ve çalışan nüfusun büyük bir kısmının söz konusu bu işletmelerde istihdam edilmesi ülke ekonomisi açısından KOBİ’leri önemli hale getirmektedir. Bu bağlamda muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemelerde KOBİ’ler önemli bir faktör olarak değerlendirilmektedir. KOBİ’lerin muhasebe uygulamalarına yön vermek amacıyla 2010 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) yayınlanmıştır. Söz konusu standardın 13. bölümü 'Stoklar' ile ilgili hükümleri içermektedir. Bu çalışmanın amacı, KOBİ TFRS çerçevesinde KOBİ’lerin stoklar ile ilgili işlemlerini nasıl muhasebeleştireceğini açıklamaktır.

**Anahtar Kelimeler:** KOBİ TFRS, Stoklar, Muhasebeleştirme.

**Jel Sınıflandırması:** M40, M41, M49.

## THE ACCOUNTING FOR INVENTORIES WITHIN THE FRAMEWORK OF TFRS FOR SMEs

### ABSTRACT

Majority of businesses operate as Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs) in Turkey also a great portion of the labour force is employed in those enterprises. Therefore, SMEs are very important in terms of the country’s economy. So that; SMEs consist a significant element for the regulations made related to accounting. Turkish Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises (TFRS for SMEs) has been published in 2010 in order to assist for accounting practices of SMEs. The 13th chapter of TFRS for SMEs includes regulations about ‘Inventories’. The aim of this study is to explain the accounting of inventories for SMEs within the framework of the TFRS for SMEs.

**Keywords:** TFRS for SMEs, Inventories, Accounting.

**Jel Classification:** M40, M41, M49.

## I. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşen dünyada işletmeler birçok ülkede faaliyet göstermekte olup ülkeler arası sermaye hareketleri eskiye oranla daha hızlı gerçekleşmektedir. Her ülkenin kendine özgü muhasebe kuralları bulunmakta olup işletmeler faaliyette buldukları ülkelerin muhasebe kurallarını bilmeleri gerekmektedir. Bu gerekliliğin getirdiği zorluk, ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili kullanma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Uluslararası ortak bir muhasebe dili oluşturmanın en somut şekli uluslararası muhasebe standartlarıdır.

Sermayeyi elinde bulunduran ülkelerin oluşturduğu kurullar tarafından muhasebede uluslararası ortak bir dil oluşturmak için muhasebe standartları oluşturma çabaları son 10-15 yılda olanca hızıyla devam etmektedir. Söz konusu kurulların oluşturduğu uluslararası muhasebe standartları diğer ülkeler tarafından yakınsanarak kendi dillerine çevrilmekte ve uygulamaya konulmaktadır.

---

\* Öğr.Gör.Dr., Yalova Üniversitesi, Yalova Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü,  
ahmetgokgoz83@gmail.com

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması amacıyla TÜRMOB tarafından 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Daha sonra muhasebe standartları oluşturma görev ve yetkisi 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devredilmiştir. Günümüzde muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na aittir. TMSK, IAS/IFRS Setinin çevirisi olan TMS/TFRS setini yayınlamıştır. TMS/TFRS Seti: Kavramsal Çerçeve, TMS, TFRS, TMS Yorumları ve TFRS Yorumlarından oluşmaktadır. Ayrıca Kurul 01.11.2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de IFRS for SMEs ile tam uyumlu KOBİ TFRS standardını yayınlamıştır.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) toplam işletme içerisindeki paylarının % 99,89 ve toplam istihdam içindeki paylarının ise % 59,83 düzeyinde olması nedeniyle Türkiye Ekonomisi'nde önemli bir yere sahiptir (Çatal, 2007:333). Bu bağlamda KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarına yön vermesi açısından KOBİ TFRS'nin uygulanışı büyük öneme sahiptir.

Avrupa Birliği mevzuatında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ); 250 kişiden az işçi çalıştıran, yıllık satış cirosu 40 Milyon Euro'yu geçmeyen veya arsa ve bina hariç olmak üzere mevcut sabit sermaye tutarı, bilanço net değeri itibariyle 27 Milyon Euro'yu geçmeyen ve bağımsızlık kriterine uygun olan işletme olarak tanımlanmıştır. Bağımsızlık kriterinden kastedilen, işletmenin sermayesinin ya da hisse senetlerinin % 25 veya daha fazlası bir işletme tarafından üstlenilmemiş olan veya sermayesi "küçük ve orta büyüklükte işletme" tanımı dışındaki işletmelerden meydana gelmemiş olan işletmelerdir. (Çolakoğlu, 2002:3).

KOBİ TFRS'de ise Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ); kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcıları (yönetimde yer almayan işletme sahipleri, borç verenler, kredi derecelendirme kuruluşları vs) için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler olarak tanımlanmıştır (KOBİ TFRS, md.1.2).

Bu çalışmanın amacı KOBİ'lerin muhasebe uygulamalarına yön veren KOBİ TFRS'nin 13. Bölümü olan Stoklar bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde stok işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.

## II. KOBİ TFRS 'STOKLAR'

KOBİ'lerde muhasebe işlemleri açısından en önemli kalemlerinin başında stoklar grubu gelmektedir. KOBİ'lerin stok kalemlerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkeler KOBİ TFRS'nin 13. Bölümü olan 'Stoklar' başlığını taşıyan bölümde açıklanmıştır. Bu bölümde stoklar; işin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak için üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler şeklinde elde bulundurulmuş varlıklar olarak tanımlanmıştır (KOBİ TFRS, md.13.1). Tekdüzen Hesap Planı'nın 15 no.lu stoklar grubunu oluşturan ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamulleri içeren hesaplar KOBİ TFRS'nin stok tanımıyla paralellik göstermektedir. Satılmak için elde tutulan mallar 'Ticari Mallar Hesabı'na, satılmak için üretilmekte olan mallar 'Mamuller Hesabı' ile 'Yarı Mamuller-Üretim Hesabı'na, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler ise 'İlk Madde ve Malzemeler Hesabı'na karşılık gelmektedir.

KOBİ TFRS'nin Stoklar bölümü aşağıdaki işlemlere uygulanmaz (KOBİ TFRS, md.13.2):

- Doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri de dâhil olmak üzere, inşaat sözleşmeleri kapsamında ortaya çıkan yapılmakta olan işler (Bölüm 23: Hasılat),
- Finansal araçlar (Bölüm 11: Temel Finansal Araçlar ve Bölüm 12: Diğer Finansal Araçlar),

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanında ortaya çıkan tarımsal ürünler (Bölüm 34: Özellikli Faaliyetler).

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüldüğü ve söz konusu ölçüme ilişkin değer değişikliklerinin kâr veya zarara yansıtıldığı; tarım ve ormancılık ürünlerinin, hasat dönemi sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üreticileri ile araçlar, stokların ölçümünde KOBİ TFRS Bölüm 13'ü uygulamazlar (KOBİ TFRS, md.13.3).

#### A) STOKLARDA DEĞERLEME

Stoklar, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin maliyetler düşüldükten sonraki değer<sup>1</sup> düşük olanı ile değerlendirilir (KOBİ TFRS, md.13.4).

**Örnek:** ABC İşletmesinin dönem sonu itibarıyla elinde maliyet bedeli 2.000 TL olan 500 adet A malı bulunmaktadır. Söz konusu malın tahmini satış fiyatının 2.500 TL ve tahmini satış maliyetlerinin ise 300 TL olacağı tespit edilmiştir.

Tahmini satış fiyatı	2.500 TL
Tahmini tamamlanma maliyeti	---
Tahmini satış giderleri	(300 TL)
Net Gerçekleşebilir Değer	2.200 TL
Maliyet Değeri	2.000 TL

Maliyet değeri daha düşük olduğu için söz konusu stok maliyet değeri ile (2.000 TL) değerlendirilir.

#### B) STOKLARIN MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir (KOBİ TFRS, md.13.5). Dolayısıyla stokların maliyeti aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

Stok Maliyeti = Satın Alma Maliyetleri + Dönüştürme Maliyetleri + Diğer Maliyetler  
Stok maliyetini oluşturan unsurları ayrıntılı olarak incelemek yerinde olacaktır.

#### 1. Satın Alma Maliyetleri

Satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi dairesinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır (KOBİ TFRS, md.13.6).

**Örnek:** XYZ İşletmesi 22.08.2012 tarihinde 10.000 € değerindeki ilk madde ve malzemeyi Almanya'dan ithal etmiştir. Mal alış tarihi itibarıyla 1 € = 2 TL'dir. Malın gümrükten çekilmesi için 1.000 TL gümrük vergisi, 500 TL özel tüketim vergisi (ÖTV kanununun 9. maddesine göre alınan mal başka bir malın üretiminde kullanılacağından verginin tamamı indirim konusudur), malın taşınması için 500 TL nakliye ücreti ve malın taşınması sırasındaki risklere karşı 200 TL sigorta ücreti ödenmiştir. Mal teslim alındıktan sonra satılana kadar muhafazası için 300 TL depo kirası ödenmiştir. Malın satın alınmasında tüm ödemeler

<sup>1</sup> Bu değer TMS 2 Stoklar standardında "net gerçekleşebilir değer" olarak isimlendirilmiş olup söz konusu bu kavramın KOBİ TFRS'nin uygulanışında da kullanılmasının bir sakınca oluşturmayacağı kanısındayım.

bankadaki hesaptan yapılmıştır. Tüm işlemlerde KDV oranı % 18 hariçtir. Bu durumda satın alma maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanır;

Satın alma fiyatı (10.000 € x 2 TL/€)	20.000 TL
Gümrük vergisi	1.000 TL
Nakliye ücreti	500 TL
Sigorta gideri	200 TL
Satın Alma Maliyeti	21.700 TL

Malın alımından depoya girene kadar katlanılan masraflar satın alma maliyetine eklenir. Ancak depoya girdikten sonraki yapılan masraflar satış gideri olarak dikkate alınır ve malın maliyetine eklenmez. Dolayısıyla söz konusu örnekteki 300 TL depo kirası satın alma maliyetine eklenmemiştir. Bunun yanında, malın alımında ödenen ÖTV, KOBİ TFRS gereği işletme tarafından vergi dairesinden iade alınabilecek nitelikte olduğu için (ÖTV Kanunu'nun 9. Maddesi kapsamında olduğu için) malın maliyetine eklenmemiştir. KOBİ TFRS'de yer alan bu esaslar VUK ile de uyumludur. Malın satın alınması ile ilgili yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur;

*Malın satın alınması, nakliye ücreti ve sigorta gideri kaydı*

22/08/2012			
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		21.700	
- Satın alma fiyatı	20.000		
- Gümrük vergisi	1.000		
- Nakliye ücreti	500		
- Sigorta gideri	200		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI		500	
- Özel Tüketim Vergisi	500		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		3.726 <sup>2</sup>	
102 BANKALAR HESABI			25.426

*Depo kirasının kaydı*

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD		300	
- Depo kirası			
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		54	
102 BANKALAR HESABI			354

Stoklar, bazen vadeli olarak alınmış olabilir. Vadeli alımlarda, bazen, peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında bir fark oluşabilmektedir. Söz konusu bu fark bir finansman unsurunu içerir ve finansman söz konusu olduğu dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dâhil edilmez (KOBİ TFRS, md.13.7). Standartta vadeli alım ve satım işlemlerinde doğan vade farklarının basit faiz formülü ile mi yoksa bileşik faiz formülü ile mi hesaplanacağı konusunda bir hükme yer verilmemiştir. Ancak KOBİ TFRS'nin muhtelif bölümlerinde etkin faiz yönteminin uygulanmasına istinaden bileşik faiz

<sup>2</sup> (20.000 + 500 + 200)\*0,18 = 3.726

formülünün kullanılması yerinde olacaktır. Bu bağlamda vade farkı aşağıdaki formül ile hesaplanabilir (Örten vd., 2009:51):

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1+i)^{(\text{kalan süre} / \text{vade bazı})} \quad (1)$$

$$\text{Faiz Oranı (i)} = (\text{Vadeli Değer} / \text{Peşin Değer})^{1/(\text{kalan süre} / \text{vade bazı})} - 1 \quad (2)$$

**Örnek:** KLM işletmesi 01.11.2012 tarihinde peşin fiyatı 9.500 TL olan bir malı 3 ay vadeli olarak 11.000 TL'ye satın almıştır. KDV ihmal edilmiştir. Satın alma tarihinde aşağıdaki gibi kayıt yapılmalıdır;

01/11/2012			
153 TİCARİ MALLAR HESABI	9.500		
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	1.500		
320 SATICILAR HESABI		11.000	

İşletme yıllık finansal tablo düzenlediği varsayılırsa, dönem sonunda 01.11.2012 – 31.12.2012 tarihleri arasında kapsayan 2 aylık vade farkının giderleştirilmesi gerekmektedir. Vade farkının hesaplanmasında uygulanan faiz oranı ve 2 aya isabet eden vade farkı şöyle hesaplanır;

$$\text{Faiz Oranı (i)} = (\text{Vadeli Değer} / \text{Peşin Değer})^{1/(\text{kalan süre} / \text{vade bazı})} - 1$$

$$\text{Faiz Oranı (i)} = (11.000 / 9.500)^{1/(3/12)} - 1 = 0,798 (0,79753)$$

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1+i)^{(\text{kalan süre} / \text{vade bazı})}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 11.000 / (1+0,798)^{(1/12)} = 10.475,15 \text{ TL}$$

$$2 \text{ aylık vade farkı} = 10.475,15 - 9.500 = 975,15 \text{ TL}$$

31.12.2012 tarihi itibariyle vade farkının giderleştirilmesi ile ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

31/12/2012			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	975,15		
32X ERTELENMİŞ FAİZ GİD.		975,15	

Dönem sonu itibariyle kaydedilen 975,15 TL'lik finansman gideri vergi mevzuatımız açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Yılsonunda stokların tamamının satılması durumunda, vergi açısından 2012 yılına ait finansman giderleri vergi matrahından düşülebilir. Ancak stokların dönem sonunda tamamının satılmaması halinde, dönem sonunda finansman giderlerine aktarılan tutar vergi açısından kabul edilmeyen giderdir ve matraha ilave edilmesi gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012:129). Bu durumda vergi açısında kabul edilmeyen gider ertelenmiş vergi varlığına neden olacak ve aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır (Vergi oranı % 20'dir);

31/12/2012			
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	195,03		
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HESABI		195,03	
975,15 x %20 = 195,03 TL			

## 2. Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; üretim birimleri ile doğrudan ilişkilendirilebilen direkt işçilik giderleri ile hammaddenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşmaktadır. Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetleri gibi üretim miktarından bağımsız olarak ortaya çıkan ve sabit kalan dolaylı üretim maliyetleridir. Değişken genel üretim giderleri ise; dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile doğru orantılı veya yaklaşık olarak doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (KOBİ TFRS, md.13.8). Dönüştürme maliyetleri aşağıdaki formülle ifade edilebilir;

Dönüştürme Maliyetleri = Direkt İşçilik Giderleri + Sabit Genel Üretim Giderleri + Değişken Genel Üretim Giderleri

KOBİ TFRS'ye göre sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde normal maliyet yöntemi benimsenmiştir. Bu yöntemde göre, sabit genel üretim maliyetleri dönüştürme maliyetlerine, üretim faaliyetlerinin "normal kapasite"si esas alınarak dağıtılır. Normal kapasite; planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını ifade etmektedir (KOBİ TFRS, md.13.9). Örneğin; ilkbaharda 250.000 ton, yaz döneminde 500.000 ton, sonbaharda 350.000 ton, kış döneminde ise 100.000 ton çimento üretimi planlayan bir işletmenin normal kapasitesi aylık bazda  $(250.000+500.000+350.000+100.000)/12 = 100.000$  ton, mevsimsel bazda ise  $(250.000+500.000+350.000+100.000)/4 = 300.000$  ton olur. Normal kapasite olarak dikkate alınan ortalama üretimde meydana gelen olağan dalgalanmalar peşinen kabul edilir ve normal maliyet bunlardan etkilenmemesi gerekir. Dolayısıyla yöntemin amacı, bu dalgalanmaların birim sabit maliyetteki etkisini gidererek, bu maliyeti normalleştirmektir (Büyükmirza, 2009:517).

Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Normalin üstünde üretim gerçekleşen dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer ve böylece stoklar maliyetin üzerinde değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim dönemine dağıtılır (KOBİ TFRS, md.13.9).

**Örnek:** ABC İşletmesinin aylık normal üretim kapasitesi 50.000 adet üretimdir. İşletme Ekim/2012 ayında 20.000 adet üretim gerçekleştirmiştir. İşletmenin Ekim ayına ilişkin sabit genel üretim gideri ise 75.000 TL'dir.

Sabit GÜG Yükleme Oranı =  $75.000 \text{ TL} / 50.000 \text{ Adet} = 1,50 \text{ TL/Adet}$

Mamulün maliyetine yüklenecek sabit GÜG =  $20.000 \text{ Adet} \times 1,50 = 30.000 \text{ TL}$

Dönem gideri yazılacak sabit GÜG =  $30.000 \text{ Adet} \times 1,50 = 45.000 \text{ TL}$

KOBİ TFRS'ye göre düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle birim sabit maliyet arttırılmamakta, ancak, yüksek üretim dönemlerinde birim sabit maliyet azaltılabilmektedir. Örneğin; işletmenin aylık normal kapasitesi 20.000 adet mamul olarak kabul edildiğinde, işletme Ağustos ayında 15.000 adet üretim yaptığı kabul edilirse, sabit genel üretim giderleri 20.000 adet üzerinden mamullere yüklenecektir. Düşük kapasiteden dolayı mamule yüklenemeyen sabit genel üretim gideri ise gelir tablosuna dönemi gideri olarak yansıtılacaktır. Eğer işletme Ağustos ayında 25.000 adet üretim yapsaydı, bu durumda mamullere aşırı sabit

genel üretim gideri yüklenmemesi için sabit genel üretim giderleri 25.000 adet üzerinden mamullere yüklenecekti.

Mamul üreten işletmelerde mamul maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Söz konusu bu giderlerin mamullere yüklenmesinde temel olarak dört yöntem kullanılmaktadır. Bunlar (Büyükmirza, 2009:239):

1. *Tam Maliyet Yöntemi*: Sabit – değişken gider ayrımı gözetmeksizin, dönemin üretim giderlerinin tamamını o dönemde yapılan üretim maliyetine yükleyen yöntemdir.

2. *Değişken Maliyet Yöntemi*: Sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetlerine yükleyen, sabit üretim giderlerinin tamamını ise dönem gideri şeklinde irdeleyerek, gelir – gider tablosuna yansıtan yöntemdir.

3. *Normal Maliyet Yöntemi*: Değişken üretim giderlerinin tamamını, sabit üretim giderlerinin ise sadece kullanılan kapasiteye düşen kısmını üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir.

4. *Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi*: Sadece direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetine yüklendiği yöntemdir (Savcı, 2010:66).

KOBİ TFRS normal maliyet yöntemini, vergi mevzuatımız ise tam maliyet yöntemini benimsemiştir.

**Örnek:** ABC Üretim İşletmesinin Ağustos/2012 dönemine ilişkin üretim giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	90.000 TL
Direkt İşçilik Giderleri	40.000 TL
Genel Üretim Giderleri	70.000 TL
- Değişken Genel Üretim Giderleri	40.000 TL
- Sabit Genel Üretim Giderleri	30.000 TL

İşletmenin aylık normal kapasitesi 20.000 adet mamuldür. İşletme Ağustos ayında 15.000 adet mamul üretmiştir. Bu durumda mamul maliyetleri aşağıdaki şekilde hesaplanır;

Üretim Maliyetleri	Tam Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Direkt Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
DİMMG	90.000 TL	90.000 TL	90.000 TL	90.000 TL
DİG	40.000 TL	40.000 TL	40.000 TL	40.000 TL
GÜG				
- Değişken	40.000 TL	40.000 TL	-----	40.000 TL
- Sabit	30.000 TL	-----	-----	(* )22.500 TL
Toplam Maliyet	200.000 TL	170.000 TL	130.000 TL	192.500 TL

Sabit GÜG Yükleme Oranı = 30.000 TL / 20.000 Adet = 1,50 TL/Adet

Maliyete Yüklenecek Sabit GÜG = 15.000 Adet x 1,50 TL/Adet = 22.500 TL (\*)

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG = 5.000 Adet x 1,50 TL/Adet = 7.500

Vergi kanunlarımıza göre tam maliyet yöntemi uygulanması gerekmektedir. Ancak KOBİ TFRS normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Dolayısıyla normal maliyet yönteminin kullanılması sonucu boş kapasiteye düşen kısım (7.500 TL) dönem giderlerine yansıtılarak kaydedilir. Vergi mevzuatı bu gideri kabul etmediği için, mamul

satılmışsa problem oluşturmaz. Ancak mamul satılmamışsa bu gider vergi matrahından düşülemeyeceği için vergi uyumlama kaydı yapılmalıdır (Örten vd., 2009:56). Üretim maliyetlerinin dönem içi kaydı KOBİ TFRS açısından şöyle muhasebeleştirilir;

../08/2012			
710 DİREKT İLK MAD. VE MLZ. GİDER.	90.000		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	40.000		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	62.500		
62X DAĞITILMAYAN GEN. ÜRET. GİDER.	7.500		
102 BANKALAR HESABI			200.000

Mamul satılmadığı durumda 7.500 TL'lik kullanılmayan kapasiteye ilişkin giderin neden olduğu vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir (Vergi oranı %20'dir);

900 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER HESABI	7.500		
910 VERGİ AÇIS. KABUL EDİLM. GİD. ALACAK.			7.500
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.500		
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HESABI			1.500
7.500 x % 20 = 1.500 TL			

### 3. Ortak Ürün ve Yan Ürünlerin Maliyetlerinin Hesaplanması

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilmektedir. Ortak ürünlerin veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durumlar buna örnektir. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı olarak dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı; ürünlerin ayrı olarak tanımlanabilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, genellikle yapıları gereği önemsizdirler. Durum böyleyse, söz konusu yan ürünler satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek ölçülür ve bulunan tutar, ana ürünün maliyetinden indirilir. Sonuç olarak, ana ürün defter değeri, maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (KOBİ TFRS, md.13.10).

KOBİ TFRS'de ortak ürünlerin maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, maliyetin saptanması ile ilgili olarak hangi yöntemin kullanılacağı kesin olarak belirtilmemiştir. Sadece, maliyetlerin ürünler arasında mantıklı ve tutarlı olarak dağıtılması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, bunun yanında "nispi satış hasılatı yöntemi" olarak isimlendirilebilecek bir yöntem öneri olarak sunulmuştur. Bu yöntemin uygulanışını bir örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

**Örnek:** XYZ Üretim İşletmesi A, B ve C olmak üzere birbirine çok benzeyen 3 tane ortak ürünün üretimini yapmaktadır. Eylül/2012 ayında, söz konusu ürünlerin maliyetlerinin ayrı olarak izlenebildiği noktaya kadar (ayırışma noktası) olan maliyetleri 500.000 TL'dir. Ayırışma noktasındaki üretim miktarları ve birim satış fiyatları aşağıdaki gibidir;



Ortak Ürünler	Miktar (Adet)	Br. Satış Fiyatı (TL/Adet)	Satış Hasılatı (TL)	Oran (%)
A Mamulü	3.000 Adet	10 TL/Adet	30.000 TL	% 12
B Mamulü	4.000 Adet	15 TL/Adet	60.000 TL	% 24
C Mamulü	8.000 Adet	20 TL/Adet	160.000 TL	% 64
Toplam	15.000 Adet		250.000 TL	

Satış hasılatı oranı mamul bazında yukarıda hesaplanmıştır. Bileşik giderlerin mamullere dağıtımı ise aşağıdaki gibidir;

Ortak Ürünler	Bileşik Gider Payı	Üretim Miktarı	Birim Maliyet
A Mamulü	500.000 x 0,12 = 60.000 TL	3.000 Adet	20 TL/Adet
B Mamulü	500.000 x 0,24 = 120.000 TL	4.000 Adet	30 TL/Adet
C Mamulü	500.000 x 0,64 = 320.000 TL	8.000 Adet	40 TL/Adet

KOBİ TFRS'ye göre yan ürünler; satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek (net gerçekleşebilir değer ile) ölçülür ve bulunan tutar ana ürünün maliyetinden indirilir. Yan ürünler, ana mamullere kıyasla önemsiz olan ürünler olup ayrı ya da ana üründen bağımsız olarak üretilmeleri söz konusu değildir. Yan ürünlerin değerlendirilmesinde iki temel yaklaşım söz konusudur. Birinci yaklaşım, yan ürünlere maliyetten pay verilmemesi, ikinci yaklaşım ise maliyetten pay verilmesidir (Karakaya, 2007:297). KOBİ TFRS'de "net gerçekleşebilir değer yöntemi" olarak isimlendirilebilecek ikinci yaklaşımı benimsemiştir.

**Örnek:** KLM Üretim İşletmesi mandırada yoğurt üretimi yapmaktadır. Yoğurt üretiminin yanı sıra yan ürün olarak da kaymak üretimi gerçekleşmektedir. Ekim/2012 döneminde gerçekleşen birleşik üretim giderleri 80.000 TL'dir. Aynı dönemde ortaya çıkan yan ürünün tahmini satış fiyatı 3.500 TL ve ayırışma noktasından sonra yan ürünün tamamlanması için 100 TL daha gidere katlanılmaktadır.

Yan ürünün tahmini satış fiyatı	3.500 TL
Yan ürünün tahmini tamamlanma maliyeti	(100 TL)
Yan ürünün net gerçekleşebilir değeri	3.400 TL
Ana ürüne yüklenecek maliyet (80.000 - 3.400)	76.600 TL

KOBİ TFRS gereği yan ürünün net gerçekleşebilir değeri ana ürünün maliyetinden düşülerek kalan değer ana ürünün maliyetine yüklenmiştir. Yan ürünler ise tahmini satış fiyatı üzerinden 157 Diğer Stoklar Hesabında izlenir (Özerhan ve Yanık, 2012:144). Muhasebeleştirme kayıtları aşağıdaki gibi yapılır.

../10/2012	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HS. 711 DİMMG YANSITMA 721 DİĞ YANSITMA 731 GÜĞ YANSITMA	80.100
152 MAMULLER HESABI 157 DİĞER STOKLAR HESABI 151 YARI MAM.-ÜRETİM	76.600 3.500 80.100
../10/2012	

#### 4. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesiyle ilişkili olan satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan ve stok maliyetine eklenen maliyetleri ifade etmektedir. Örneğin; özel bir siparişe özgü bir malın test edilmesi için kullanılan malzeme diğer maliyetler içerisinde sayılabilir.

Stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilen maliyetlere ilişkin şu örnekler verilebilir (KOBİ TFRS, md.13.13):

- Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.

**Örnek:** KLM İşletmesi otomotiv sanayisine yedek parça üretimi yapmaktadır. Yedek parçaların üretiminde %5 fire normal kabul edilmektedir. İşletme Eylül/2012 ayında 100 adet A yedek parçasının üretimine başlamıştır. Bir adet A yedek parçası 50 TL'ye mâl olmaktadır. İşletme A yedek parçasının üretiminde 7 adet fire vermiştir. Ayrıca işletme 100 adet A yedek parçasının üretimi tamamlandıktan sonra 200 TL depo gideri ve 300 TL satış giderine katlanmıştır.

Normal fire oranı %5'tir. Yani 100 adet A yedek parçasının üretiminde 5 adet fire normal kabul edilmektedir. Ancak işletme 7 adet fire vermiştir. Bu durumda 250 TL (5 adet x 50 TL) mamulün maliyetine, 100 TL (2 adet x 50 TL) dönem gideri olarak yazılır. Üretim tamamlandıktan sonraki depo gideri ile satış gideri ise mamulün maliyetine eklenmeyerek dönem gideri yazılır. Fire, depo gider ve satış gideri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir;

710-720-730 ... HESABI	250	
62X STOK ANORMAL FİRE VE KAYIP.	100	
760 PAZAR. SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	500	
İLGİLİ HESAPLAR		850

#### 5. Hizmet Üretimine İlişkin Stok Maliyetleri

Hizmet sunan işletmelerde stok üretim maliyetleri, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel de dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderlerden oluşmaktadır. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmeyerek gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyetleri, kâr marjını veya işletmeler tarafından genellikle fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan genel maliyetleri içermemektedir (KOBİ TFRS, md.13.14).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından hizmet üretimi ile ilgili olarak dönem içerisinde gerçekleşen giderler "740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI"nda izlenmektedir. Dönem sonunda bu hesapta biriken tutarlar yansıtma hesapları ile "622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI"nın borcuna devredilmektedir. Ancak, hizmet stok maliyetlerinin belirlenmesi açısından TMS 2 Stoklar standardı ile birebir uyumlu olan KOBİ TFRS'ye göre dönem sonunda 740 numaralı hesapta toplanan giderlerin, 622 numaralı hesap yerine "tamamlanmamış hizmet maliyetleri" ve "tamamlanmış hizmet maliyetleri" (satış yapılmış ise)

adı altında bir stok hesabına aktarılması gerekmektedir. Bu bağlamda THP'nin 15 numaralı grubunda söz konusu hesapların açılması gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a:883).

**Örnek:** ABC Film Şirketi, 2012 yılı içerisinde Çanakkale Zaferi ve İstanbul'un Fethi'ni konu alan iki tane film çekimi için çalışmalarına başlamıştır. Çanakkale Zaferi'ni konu alan film için 2012 yılı içerisinde 600.000 TL harcama yapılmıştır. Söz konusu film 2012 yılı içerisinde tamamlanmasına rağmen satışı gerçekleşmemiştir. İstanbul'un Fethi'ni konu alan film için ise 2012 yılı içerisinde 300.000 TL harcama yapılmış, ancak film tamamlanmamıştır. Dönem içerisinde yapılan harcamalar ile dönem sonu kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. - Çanakkale Zaferi Filmi 600.000 - İstanbul'un Fethi Filmi 300.000 İLGİLİ HESAPLAR	900.000		900.000
31.12.2012			
15X TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ HESABI - Çanakkale Zaferi Filmi 600.000	600.000		
15X TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ HESABI - İstanbul'un Fethi Filmi 300.000	300.000		
741 HİZMET ÜRETİM MLY. YANSITMA HESABI			900.000

Tamamlanan hizmet stoklarının satışı gerçekleştiğinde 15X Tamamlanmış Hizmet Maliyeti Hesabı'nın alacağı karşılığında 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı borçlandırılır. Tamamlanmamış hizmet maliyetleri ise izleyen yılın başında tekrar 740 no.lu hesaba aktarılır. Hizmet tamamlandığında 15X Tamamlanmış Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır. Satış gerçekleştiğinde ise 622 no.lu hesabın borcuna kaydedilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:44).

## 6. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

KOBİ TFRS'nin stoklar ile ilgili hükümleri incelendiğinde stokların maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler şöyle özetlenebilir;

1. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi,
2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi,
3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi,
4. Diğer Teknikler
  - a) Standart Maliyet Yöntemi,
  - b) Perakende Yöntemi,
  - c) En Güncel Alış Fiyatı Yöntemi.

KOBİ TFRS'de sıkça üzerinde durulan "Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi"ni bir örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

**Örnek:** XYZ İşletmesi satışını yaptığı A malının Ekim/2012 ayındaki alımları aşağıdaki gibidir;

<u>İşlem</u>	<u>Miktar</u>	<u>Birim Maliyet</u>
Dönem Başı Mal Mevcudu	1.000 Adet	10 TL/Adet
1. Parti Alış	2.000 Adet	12 TL/Adet
2. Parti Alış	4.000 Adet	9 TL/Adet
3. Parti Alış	3.000 Adet	11 TL/Adet

İşletme gerçek parti maliyeti yöntemi ile maliyetlerini hesaplamaktadır. 30.10.2012 tarihinde 2.500 Adet (1. parti: 1.000 Adet, 2. parti: 700 Adet, 3. parti: 300 Adet) mal satmıştır. Satılan malın maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır;

1. Parti: 1.000 Adet x 12 TL/Adet = 12.000 TL
  2. Parti: 700 Adet x 9 TL/Adet = 6.300 TL
  3. Parti: 300 Adet x 11 TL/Adet = 3.300 TL
- Satılan Malın Maliyeti = 21.600 TL

Sonuçlar maliyete yakın olduğu durumlarda; standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatı yöntemi gibi stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılabilir. Standart maliyet yönteminde, hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınmalıdır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilmeli ve gerektiği takdirde mevcut koşullara göre yeniden belirlenmelidir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle hesaplanır (KOBİ TFRS, 13.16).

**Örnek:** KLM İşletmesinin 31.12.2012 tarihi itibarıyla stoklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;

Dönem başı ticari mal mevcudu	60.000 TL
Dönem içi ticari mal alışları	40.000 TL
Dönem içi ticari mal satışları	50.000 TL
Ortalama kâr marjı	% 20

Örnekte verilen bilgiler doğrultusunda "perakende yöntem"e göre satışların maliyeti şöyle hesaplanır;

Brüt satış kârı	= 50.000 x % 20 = 10.000 TL
Satışların maliyeti	= Net satış hasılatı - Brüt satış kârı
Satışların maliyeti	= 50.000 - 10.000 = 40.000 TL
Dönem sonu stok	= (60.000 + 40.000) - 40.000 = 60.000 TL

Eğer "en güncel alış fiyatı yöntemi" uygulanıyor olsaydı; ortalama kâr marjı dikkate alınmaz, satılan 50.000 TL'lik malın işletme tarafından alınabilecek en güncel alış fiyatı dikkate alınarak satışların maliyeti hesaplanır. Örneğin; satılan 50.000 TL'lik mal, maliyetin hesaplandığı tarih itibarıyla işletme tarafından 30.000 TL'ye alınabiliyorsa, satışların maliyeti 30.000 TL olur.

İşletme tarafından "standart maliyet yöntemi" uygulanıyorsa; satılan malların standart olarak maliyetleri belirlenir. Satıldığı miktara göre birim standart maliyetle çarpılarak satışların maliyeti hesaplanır.

Normal şartlarda birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal ve hizmetlerin maliyetleri, her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ayrı ayrı dikkate alınması suretiyle ölçülür (KOBİ TFRS, md.13.17). Söz konusu bu yöntemin adı TMS 2 standardında "gerçek parti maliyeti yöntemi" olarak ifade edilmesine rağmen, KOBİ TFRS'de

bu ifadeye yer verilmemiştir. Ancak, KOBİ TFRS'nin uygulanışında da gerçek parti maliyeti yöntemi isminin kullanılmasında bir sakınca görünmemektedir.

Gerçek parti maliyeti yönteminin uygulanma imkânının olmadığı stok kalemlerinde, maliyetler, FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yönteminin kullanılması gerekmektedir. Ancak, türü veya kullanım alanları farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir. Ayrıca, KOBİ TFRS, LİFO yönteminin kullanılmasına izin vermemektedir (KOBİ TFRS, md.13.18).

### C) STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Her bir raporlama dönemi sonunda, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığı, yani defter değerinin hasar, eskime veya düşen satış fiyatları gibi nedenlerle geri kazanılabilir olup olmadığı değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer bir stok kalemi değer düşüklüğüne uğramışsa, ilgili stok kaleminin satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bazı durumlarda değer artışı söz konusu olursa daha önceki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının iptali gerekebilir (KOBİ TFRS, md.13.19).

**Örnek:** XYZ İşletmesinin 31.12.2012 tarihi itibarıyla birim maliyeti 3.000 TL olan 20 adet A malından elinde bulunmaktadır. Söz konusu malların yeni modellerinin çıkmasından dolayı dönem sonu itibarıyla değerinin 2.700 TL olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, her A malının satışı için 40 TL satış giderinin ortaya çıkacağı tahmin edilmektedir.

A malının tahmini satış fiyatı (20 x 2.700)	54.000 TL
A malının tahmini satış gideri (20 x 40)	(800 TL)
Net gerçekleşebilir değer	53.200 TL
Maliyet bedeli (20 x 3.000)	60.000 TL
Stok değer düşüklüğü	6.800 TL

Standarda göre, karşılık giderlerinin ve iptal edilen karşılıkların satışların maliyeti bölümünde açılacak olan hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b:45).

31/12/2012		
62X STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ		
KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	6.800	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.		
KARŞILIĞI HESABI		6.800

31.12.2013 tarihi itibarıyla 20 adet A malının net gerçekleşebilir değeri 55.200 TL olduğu varsayıldığı takdirde, bir önceki dönem gider yazılan stok değer düşüklüğünün 2.000 TL'lik kısmının iptal edilmesi gerekecektir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır;

31/12/2013		
158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI	2.000	
62X STOK DEĞER DÜŞÜK.		
KARŞILIK İPTALLERİ		2.000

#### D) STOKLARIN GİDER OLARAK MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Stoklar satıldığında, satıştan elde edilen hasılatın gelir olarak finansal tablolara alındığı dönemde, stokların defter değeri gider olarak muhasebeleştirilir. Eğer stoklar işletmenin kendi imal ve inşa ettiği maddi duran varlıkta kullanılıyorsa, diğer varlık hesaplarına dağıtılabilir. Diğer varlıkların maliyetine bu şekilde dağıtılan stoklar sonraki dönemlerde KOBİ TFRS'nin dağıtım yapılan varlığın türü ile ilgili bölümü uyarınca muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, md.13.20-21).

Stokların gider olarak kaydedilmesi, stokun niteliğine göre farklılık arz etmektedir. İlk madde ve malzeme stokları üretime sevk edildiğinde ve işletme faaliyetlerinde tüketildiğinde gidere dönüşmektedir. Üretime sevk edildiğinde direkt nitelikteki ilk madde ve malzeme "710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI"nda, endirekt nitelikteki ilk madde ve malzeme ise "730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI"nda muhasebeleştirilir. İlk madde ve malzeme stoku işletme faaliyetlerinde kullanılması durumunda fonksiyonel gider hesaplarında (750, 760, 770 gibi) muhasebeleştirilir. Mamul ve ticari mal stokları ise satış gerçekleştiğinde gidere dönüşmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012:156).

**Örnek:** KLM İşletmesi 20.000 TL maliyetli malını 25.000 TL'ye (%18 KDV Hariç) nakit olarak satmıştır. Söz konusu mal için önceki dönemde 2.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış bulunmaktadır. Malın satış ve maliyet kayıtları aşağıdaki gibi yapılır;

102 BANKALAR HESABI	29.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		25.000
391 HESAPLANAN KDV		4.500
621 SATILAN TİCARİ MAL. MALİYETİ	18.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI	2.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.		20.000

#### E) DİPNOTTA AÇIKLANACAK HUSUSLAR

Stoklarla ilgili finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlarla ilgili olarak açıklayıcı bilgilerin yer alması gerekmektedir (KOBİ TFRS, md.13.22):

- Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi de dâhil olmak üzere, stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikaları,
- Stokların toplam defter değerleri ve stokların işletmeye uygun olarak sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı defter değeri,
- Dönem içerisinde gider olarak kaydedilen stokların tutarı,
- Kâr veya zararda muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş değer düşüklüğü tutarları,
- Yükümlülüklerle karşılık olarak teminat gösterilen stokların defter değerleri.

### III. SONUÇ

Son yıllarda uluslararası ortak bir muhasebe dili oluşturma bağlamında uluslararası muhasebe standartları oluşturma çalışmaları hız kazanmıştır. Söz konusu bu standartlar sermayeyi elinde bulunduran ülkelerin oluşturduğu kurullar tarafından hazırlanmakta ve diğer ülkeler tarafından yakınsanarak kendi dillerine çevrilip uygulamaya konulmaktadır. Ülkemiz için de aynı durum söz konusudur.

Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin büyük çoğunluğu KOBİ'lerden oluşmaktadır. Dolayısıyla ülkemizde uygulamaya konulacak standartlardan en çok etkilenecek olan KOBİ'lerdir. Bu bağlamda ülkemizde 2010 yılında uluslararası KOBİ standardı ile uyumlu olarak KOBİ TFRS yayınlanmıştır. Söz konusu standardın 13. bölümünde stoklar ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. KOBİ TFRS'nin stoklar ile ilgili hükümlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ile uyumlu ve Vergi Mevzuatı açısından bazı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

KOBİ TFRS, Vergi Mevzuatı ile karşılaştırıldığında getirdiği başlıca yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Vadeli alım işlemlerinde vade farkları vergi mevzuatı açısından malın maliyetine dâhil edilirken, Standart açısından vade farkları ilgili dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.
- Stoklar edinimlerinden sonraki dönemlerde vergi mevzuatı açısından maliyet değeri ile değerlendirilen, Standart açısından maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilmektedir.
- Vergi mevzuatı maliyetlendirme yöntemlerinden tam maliyet yöntemini dikkate alırken, Standart normal maliyet yöntemini önermiştir.
- Standart LİFO yönteminin uygulamasına yer vermemiştir. Bunun yanında LİFO yönteminin uygulanmasına 2004 yılında VUK'da yapılan değişiklik ile son verilmiştir. Ayrıca standartta gerçek parti maliyeti yöntemi önerilmiştir.
- Hizmet stok maliyetleri, Standart açısından, tamamlanmış hizmet maliyetleri ve tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak ayrı izlenmesi gerekmektedir.
- Standarda göre sabit genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde faaliyetlerin normal kapasitesi dikkate alınacaktır. Böylece, atıl veya fazla kapasite sonucu, sabit genel üretim giderlerinin mamullere fazla veya az yüklenmesinin önüne geçilmiş olacaktır.

Son olarak KOBİ TFRS'nin stoklarla ilgili işlemlerini düzenleyen bölümü incelendiğinde, standardın hükümlerinin uygulanması açısından Tekdüzen Hesap Planı'nın yetersiz olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, standart hükümleri çerçevesinde yeni Tekdüzen Hesap Planı'nın oluşturulması gerekmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007a.

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 84, ss. 29-70, 2007b.

Büyükmirza, Kamil, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Çatal, M. Faruk, "Bölgesel Kalkınmada Küçük ve Orta Boy İşletmelerin (KOBİ) Rolü", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), ss. 333-352, 2007.

Çolakoğlu, Mustafa H., *Kobi Rehberi*, TOBB Genel Yayın No: 359-PM:2, Yorum Matbaacılık, Ankara, 2002.

Karakaya, Mevlüt, *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS), [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBİ\\_TFRS.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KOBİ_TFRS.pdf), (18.08.2012).

Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2009.

Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap, *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları - Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 427, Ankara, 2012.

Savcı, Mustafa, *Maliyet Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, 11. Baskı, Trabzon, 2010.