

İŞLETMELERİN STOKLARINDA MEYDANA GELEN DEĞER DÜŞÜKLÜKLERİ KARŞISINDA VERGİ USUL KANUNU ile TMS 2 STOKLAR STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARISON OF THE TAX PROCEDURE LAW AND
TAS 2 INVENTORIES STANDARDS AGAINST THE IMPAIRMENT
IN THE STOCKS OF THE ENTERPRISE



Ahmet Kürşat DEMİRCİ*

ÖZ

Bu çalışmada uluslararası piyasalarda yatırımcıların doğru ve karşılaştırılabilir bir şekilde bilgilendirilebilmesi için ülkemizde de yürürlüğe giren ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun hükümlerince de uygulanma zorunluluğu getirilen Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında TMS 2 Stoklar standardında yer alan değer düşüklüğü kavramı açıklanmakta ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. ve 278. Maddelerinde yer alan değer düşüklüğüne uğrayan stoklara ilişkin yapılacak işlemlerde karşılaştırmalara yer verilmektedir. Yapılan değerlendirmeler sonrasında gerek TMS 2 Stoklar standardı gerekse de 213 sayılı Vergi Usul Kanunun kapsamında yer alan benzerlik ve farklılıklara değinilerek işlemsel ve muhasebesel olarak gösterilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Stoklar, Karşılıklar, Bağımsız Denetim, Raporlama.

Jel Sınıflandırması Kodları: E62, H25.

ABSTRACT

In this study, the concept of impairment in TAS 2 stocks within the scope of Turkish Accounting Standards, which is also in force in our country and which is required to be applied by the provisions of Turkish Commercial Law No. 6102, is explained in order to inform investors in international markets in a correct and comparable way. Also, the Tax Procedure Law No. 213, 274. and 278. Comparisons are also included in the transactions related to the impaired inventories. After the evaluations, the similarities and differences within the scope of TAS 2 stocks standard and the Tax Procedure Law numbered 213 were mentioned and these differences were shown as transactional and accounting.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Inventories, Provisions, Independent Audit, Reporting.

JEL Classification Codes: E62, H25.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.kursat.demirci@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8515-1777.
Demirci, A. K. (Ekim 2019). İşletmelerin Stoklarında Meydana Gelen Değer Düşüklükleri Karşısında Vergi Usul Kanunu ile Tms 2 Stoklar Standardının Karşılaştırılması, *Vergi Raporu*, 241, (131-139).

GİRİŞ

Uluslararası ticari ilişkilerin gelişmesi, şirketlerin yerel düzenlemeler ile hazırladıkları finansal raporların, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyacına cevap verememesine neden olmaktadır. İşletmeler tarafından finansal tablo kullanıcılarına sunulan finansal bilginin faydalı olabilmesi için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı konuları gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekmektedir.

Bu nedenlerle finansal raporlarda sunulacak bilgilerin farklı ülkelerdeki finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde ortak bir dile ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebede ve finansal raporlamadaki ortak dil ihtiyacı Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Ülkemizde de uluslararası gelişmelere uyumu sağlamak için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları yayımlanmış ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile finansal tabloların düzenlenmesinde bu standartları uygulama zorunluluğu getirilmiştir.¹

Bu zorunluluk doğrultusunda ülkemiz vergi mevzuatı ve muhasebe uygulama genel tebliği ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) arasında farklılıklar da ortaya çıkmıştır. İşletmelerin stokları açısından vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler ile Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan Stoklar standardı (TMS 2 Stoklar) arasında da değerlemeye ilişkin farklılıklar da bunlardan birisidir.

Bahsedilen farklılıklar arasında işletmelerin stoklarında meydana gelen değer düşüklükleri hususları önemli bir yer tutmaktadır. Bu doğrultuda tarafımızca işletmelerde önemli bir yere sahip olan stok kalemlerinde meydana gelen değer

düşüklüklerinin hem vergi mevzuatı kapsamında hem de TMS 2 Stoklar standardı kapsamında karşılaştırılması durumunda işletmelerce yapılması gereken değerlendirme işlemlerine yer verilmiş ve karşılaştırmalar yapılmıştır.

1- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU ve TMS 2 STOKLAR STANDARDINDA YER ALAN STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

1.1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Stokların Değerlenmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) emtia başlıklı 274. maddesi stokların değerlendirilmesine ilişkin hükümleri ihtiva etmektedir. Anılan Kanun hükmü; *"Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir."* şeklindedir. Buna göre, vergi mevzuatımız kapsamında stokların değerlendirilmesinde esas dikkate alınacak bedeli **maliyet bedeli** olarak tespit edilmiştir. Ancak kanun hükmü sadece değerlendirme gününde ortaya çıkabilecek ve satış bedellerinin %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği durumlarda **emsal bedeli** ölçüsünü de işletmelerin uygulayabileceğine hüküm vermiştir.

VUK'un 274. maddesinde satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmü bulunmakla beraber, maliyet bedelinin nelerden oluşacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle maliyet bedelinin kapsamı, VUK'un 262. maddesinde yer alan maliyet bedeli tanımına göre belirlenecek-

¹ Gürbüz Gökçen ve Yasin Cebeci. "TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma". Maliye Finans Yazıları. Sayı 105. 2016. s. 115.

tir. VUK'un 262. maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisabı ve değerinin artırılması için yapılan ödemelerle birlikte, bunlara müteferri bilumum giderlerin de maliyet bedelinin unsuru olduğu belirtilmiştir.² Bu tanım ise, oldukça genel bir tanımla olmakla beraber, stokların değerlendirilmesinde ilişki kurulabilecek olan tüm giderlerin maliyet ile ilişkilendirilmesini amaç edindiği açıktır.

1.2- Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Stokların Değerlenmesi (TMS 2 Stoklar Standardı)

TMS 2 Stoklar standardında esas alınan stok tabiri vergi mevzuatımızda yer alan emtia ile benzer özellikler göstermektedir.

TMS – 2 Stoklar standardına göre stoklar, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülür. (TMS 2: 9) Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. (TMS 2: 10)

Net gerçekleşebilir değer: Olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır. (TMS 2: 6)

1.2.1- Net Gerçekleşebilir Değer

TMS 2: Stoklar standardı işletmelerin stoklarının nasıl değerlendirileceğini belirttiikten sonra değerlemede karşılaştırılmada kullanılacak olan

net gerçekleşebilir değer kavramını açıklamıştır. Buna göre net gerçekleşebilir değer; stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti ayrıca, tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleşebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır. (TMS 2: 28) Net gerçekleşebilir değer; işin normal seyri içinde tahmin edilen satış fiyatından değişken satış giderlerinin düşülmesi ile elde edilen tutardır.³ Ancak net gerçekleşebilir değerin tespiti teknolojik ürünler gibi bazı ürün gruplarında kolayken, piyasada çeşitli türleri olan ve istikrarlı bir fiyatı olmayan ürünlerde tespit daha zordur.⁴

Net gerçekleşebilir değer kavramı Vergi Usul Kanununda "*Rayıç Bedel*" olarak adlandırılan kavrama benzemektedir. İlgili kanunun 266. maddesinde "bir iktisadi kıymetin değerlendirilme 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.⁵

² M. Emin Akyol, "Mali Kar Yönünden Dönem Sonu Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:352, 2010, s.4

³ Herve Stowoly, Yuan Ding ve Michel Lebas. "Financial Accounting and Reporting a Global Perspective", Cengage Learning, 2013, s. 330

⁴ Gündoğan Durak; "Stokların VUK ve TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirilmesi-II", Yaklaşım Dergisi, Haziran 2012, S. 234.

⁵ Seçkin Gönen ve Çağla Demir. "Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması", Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2012, Cilt 4 Sayı 2, s. 164.

2- VERGİ MEVZUATI ve TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA MEYDANA GELEN DEĞER DÜŞÜKLÜKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TUTARININ TESPİTİNE YÖNELİK İŞLEMLER

2.1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamında İşletmenin Stoklarında Oluşan Stok Değer Düşüklükleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun stoklarda meydana gelen değer düşüklüklerine ilişkin değerlendirme esaslarını “parasal” ve “fiziksel” olarak ayırmıştır. Anılan Kanunun 274. Maddesine göre *değerleme günü itibarıyla emtianın satış bedeli, maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla düşüklük göstermesi durumunda*, bu kıymetlerin değerlemesi 274. Madde uyarınca maliyet bedeli yerine aynı Kanunun 267. Maddesi uyarınca ikinci sıradaki usul hariç emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu yönüyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. Maddesi stoklarda meydana gelen parasal yönden oluşan değer düşüklüklerine ilişkin değerlendirme işlemlerini yönlendirmektedir.

Aynı Kanun’un 278. Maddesi ise, **fiziksel değer düşüklükleri** hakkında düzenlemeler içermektedir. Buna göre *yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veya hatta bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilecektir*. Görüldüğü üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 278. Maddesi stoklarda meydana gelen **fiziksel** değer düşüklüklerine ilişkin düzenlemelere yer vermekte ve Kanun maddesinde sayılan veya benzer sebeplere dayanarak meydana gelen değer düşüklüklerinde maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlendirilmesi hükmünü getirmiştir.

2.2- TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında İşletmenin Stoklarında Oluşan Stok Değer Düşüklükleri

TMS 2 Stoklar standardı da vergi mevzuatında mevcut olan düzenlemeler ile aynı yönde stoklarda oluşabilecek parasal ve fiziksel değer düşüklüklerine yer vermiştir. Standardın 28. Maddesine göre, Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti ayrıca, tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleştirebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır. (TMS 2: 28).

Stokların net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi genellikle, her bir kalem için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak bazı durumlarda, benzer veya ilişkili kalemleri gruplandırmak uygun olabilir. Bu durum, aynı üretim hattında üretilen; benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip stok kalemlerinin aynı coğrafi bölgede üretilmesi ve pazarlanması ve söz konusu üretim hattındaki diğer ürünlerden ayrı olarak değerlendirilememesi durumunda ortaya çıkabilir. Stokların sınıf bazında (örneğin mamuller veya belirli faaliyet bölümlerindeki tüm stoklar) net gerçekleştirilebilir değere indirmek uygun değildir. (TMS 2: 29).

Net gerçekleştirilebilir değerin tahmini, stoklardan elde edilmesi beklenen tutara ilişkin tahmin anında mevcut olan en güvenilir kanıtlara göre yapılır. Raporlama döneminden sonra meydana gelen olayların dönem sonunda mevcut olan koşulları teyit etmesi durumunda, bu tahminler yapılırken söz konusu olaylarla doğrudan ilişkili fiyat ve maliyet dalgalanmaları dikkate alınır. (TMS 2: 30).

TMS 2 stoklar standardından görüleceği üzere, standarda göre stoklarda meydana gelebilecek değer düşüklükleri ya fiziksel yönden olan hasar görme, kullanılamaz hale gelme, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti ayrıca, tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleştirebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır. (TMS 2: 28).

TMS 2 stoklar standardından görüleceği üzere, standarda göre stoklarda meydana gelebilecek değer düşüklükleri ya fiziksel yönden olan hasar görme, kullanılamaz hale gelme, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda geri kazanılamayabilir. Stokların maliyeti ayrıca, tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleştirebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır. (TMS 2: 28).

lojik açıdan geri kalma, gibi hallerden meydana gelmekte ya da satış fiyatının maliyetinin altına düşmesi, işletme eğer bu ürünleri ürettiyorsa üretim maliyetlerinin(dönüştürme, tamamlama) piyasa satış fiyatının üzerine çıkması ya da pazarlama sırasında satış maliyetlerinin satış fiyatlarının üzerine çıkması gibi hallerden oluşabileceği belirtilmiştir.

2.3- İşletme Stoklarında Meydana Gelen Değer Düşüklüklerine Ait Karşılık Ayırma İşlemlerinin VUK ve TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Karşılaştırılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stoklar standardı, işletmelerin stoklarında meydana gelebilecek fiziksel ve parasal değer düşüklüklerine ilişkin olarak, bu değer düşüklük hallerinin meydana geldiği dönemde işletmelerce bir karşılık ayrılması gerekliliğini belirtmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre işletmeler karşılaştıkları stok değer düşüklüklerinde aynı Kanunun 267. Maddesinde belirtilen emsal bedel ile stoklarını değerlemesi gerekmektedir. Bu değerlemeye ilişkin işlemlerin nasıl yapılması gerektiği kanunda detaylı bir şekilde açıklanmış ve bu bedelin tespiti belli yasal prosedürlere bağlanmıştır. Bu yönüyle vergi mevzuatımız işletmelere belli bir serbestlik sağlamamıştır.

TMS 2 Stoklar standardı ise, işletmelerin stoklarında meydana gelen değer düşüklükleri nedeniyle stokların maliyetlerinin net gerçekleşebilir değer üzerine çıktığı durumlarda stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi ve bu değer düşüklüğü karşılığının satılan ticari mal maliyetine atılarak değer düşüklüğünün gerçekleştiği dönemde giderleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca bu değer düşüklüğünün tes-

pitini belli bir prosedüre bağlamayıp uzmanlık ve işletmelerin tecrübelerine bırakıp “mesleki yargı” kavramı ile yapılacak tespiti her işletmede kendine özgü olduğu esas almıştır.

TMS 2 Stoklar standardına göre, işletmeler her raporlama döneminde stoklarını 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 satış gelirinin elde edildiği dönemde giderleştirilmelidir. “Bu noktada stok kalemi ile karşılık hesabı kodlarının doğru eşleşmesi gereği önem kazanmaktadır.”⁶ Değer düşüklüğüne uğrayan varlıklar için karşılık ayrılması işlemi, özellikle raporlama dönemi sonlarına doğru gerçekleşen bir durum söz konusu olduğu zaman Vergi Usul Kanunu ve TMS uygulamaları arasında farklara sebep olmaktadır. Bu durumun en önemli sebebi, Vergi Usul Kanunu’nun gider yazılabilmesi için yasal işlemlerin sona ermiş olmasını zorunlu tutmasıdır.⁷

Vergi Usul Kanunu stok değer düşüklüğü ayrılması gibi işletmeyle ilgili kararları, belirli düzenlemelere tabi tutup, belirli sınırlamalar ve takdir komisyonu onayı gerektirmektedir. Bununla birlikte TMS, işletmeyle ilgili kararlarda

⁶ Süleyman Yükcü ve Gülşah Atağan. “TMS 2 Stoklar Standardının Uygulamasında Karşılaşılabilecek Sorunlar”, Vergi Dünyası Dergisi, 2012, Sayı 369, s. 4.

⁷ Remzi Ökten. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Zayıf Olan Mallar Değerlemesi ve Raporlaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2011, sayı 3, s. 155.

mesleki yargı kullanılmasına izin vermekte, yeterince tecrübeli ve bilgili kişilerin vereceği kararlar yeterli görmektedir.⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stoklar standardı stoklarda meydana gelen değer düşüklükleri açısından karşılaştırıldığı zaman;

Tablo 1: İşletmelere ait stok değer düşüklüklerinin tespiti ve değerlendirilmesinde VUK ve TMS 2 Stoklar standardının karşılaştırılması

Karşılaştırma Konusu	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	TMS 2 Stoklar Standardı
Stok Değerleme Ölçütü	Maliyet bedeli ile ölçülür	Maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerın düşük olanı ile ölçülür.
Değer Düşüklüğü Halleri	* Değerleme günü itibarıyla emtianın satış bedeli, maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla düşüklük göstermesi durumunda, * Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olması durumunda.	Stokların zarar görmesi, teknolojik gelişmeler nedeniyle kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi ya da satış fiyatının düşmesi durumunda, maliyet bedelinin net gerçekleşebilir değerın üzerinde olması durumunda.
Değer Düşüklüğünün Tespiti	Mükelleflerce Takdir Komisyonları marifetiyle veya kaza mercilerince emsal bedel takdir edilir (Ticaret Mahkemesi, Asliye Hukuk Mahkemeleri vb.)	Mükelleflerce belli yetkinliklere sahip uzmanlarca mesleki yargılara göre net gerçekleşebilir değerın tespiti ile tespit edilir.
Değer Düşüklüğünün Raporlanması	Karşılık giderlerinde izlenmektedir.	Karşılık giderlerinde/satışların maliyetinde izlenmektedir.
Değer Düşüklüğü Halinin Ortadan Kalkması	Ayrılan karşılık artış tutarı oranında iptal edilir.	Ayrılan karşılık artış tutarı oranında iptal edilir.

3- ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek 1: Yapılan envanter işlemleri sırasında işletmenin 60.000 TL maliyet bedeli bulunan stokunun değerleme gününde satış fiyatının maliyet bedelinden %20 daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda işletme yetkilileri yetkili makamlara başvurmuş ve takdir komisyonu marifetiyle emsal bedel tespitinde bulunulmasını talep etmiştir. Takdir komisyonu ilgili stokun emsal değerinin 35.000 TL olduğu tespit etmiştir. Ancak işletme yönetimi malların 5.000 TL tutarındaki dönüşüm maliyetine katlanılması halinde 45.000 TL'ye satılabilme imkanı olduğunu öngörmektedir.

rındaki dönüşüm maliyetine katlanılması halinde 45.000 TL'ye satılabilme imkanı olduğunu öngörmektedir.

i-) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında ayrılması gereken karşılık tutarı:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından kıymeti düşen mallarda değerleme ölçütü anılan Kanunun 274. Maddesinde belirtildiği üzere emsal bedel ve ücretidir. Bu yüzden, emsal bedele ulaşmak için takdir komisyonu marifetiyle bu işlemin yapılması gerekmektedir. Bu doğrultu-

⁹ Seçkin Gönen ve Çağla Demir. "Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması", Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2012, Cilt 4 Sayı 2, s. 165.

da emsal bedel takdir komisyonunca 35.000 TL olduğu tespit edilmesi nedeniyle yapılması gereken değer düşüklüğü hesaplaması ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Değer Düşüklüğü = Maliyet Bedeli - Em-sal Bedeli

Değer Düşüklüğü = 60.000 - 35.000 = 25.000TL'dir.

31.12.201x		
157 – Diğer Stoklar Hs.	60.000	
153 – Ticari Mallar Hs.		60.000
-Değeri düşen malların tespiti		
/		
31.12.201x		
654 – Karşılık Giderleri Hs.	25.000	
158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.		25.000
-Takdir komisyonu kararı sonrası karşılık ayrılması		
/		

ii-) TMS 2 Stoklar standardı kapsamında ayrılması gereken karşılık tutarı:

TMS 2 Stoklar Standardı açısından stoklarda-ki değer düşüklüğü tespiti, maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile tespit edilmektedir. Standartta yer verilen net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli

tahmini satış giderleri toplamının, düşürülme-siyle elde edilen tutardır (TMS 2: 6). Buna göre, yapılması gereken değer düşüklüğü hesaplaması ve kaydı aşağıdaki gibidir:

Maliyet Bedeli = 60.000 TL

Net Gerçekleşebilir Değer = 45.000 - 5.000 = 40.000 TL

Değer Düşüklüğü = 60.000 - 40.000 = 20.000 TL

31.12.201x		
157 – Diğer Stoklar Hs.	60.000	
153 – Ticari Mallar Hs.		60.000
-Değeri düşen malların tespiti		
/		
31.12.201x		
621 – Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hs.	20.000	
158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.		20.000
-Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması		
/		

Örnek 2: İşletme dönemsonu envanter iş-lemeleri kapsamında alınan bir ihale kapsamın-da bir müşteri için üretilmiş olan 1.000 adet B ürününün stokta beklediğini ve birim maliyetinin 100 TL olduğunu tespit etmiştir. Yapılan araştır-ma sonucunda bu ürünlerinin satışının ihale bitti-ği için satışının gerçekleştirilemeyeceği ve eritilip demir olarak kullanılmasına karar verilmiştir.

Mamulün eritilip demir yapılması için katlanılma-sı gereken maliyetler 800 TL olup, işlem sonunda 10.000 TL değerinde demir elde edileceği ve bu fiyata satılabileceği tahmin edilmektedir.

i-) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsa-mında ayrılması gereken karşılık tutarı

İşletmenin stoklarında mevcut olan B mal-larında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. ve

278. Maddelerinde belirtilen hususlara ilişkin bir tespiti rastlanmadığı için vergi mevzuatı uyarınca bu mallar satılamayacak olsalar dahi kıymeti düşen bir mal olarak değerlendirilemeyecektir. Bu doğrultuda işletme için vergi mevzuatı uyarınca ayrılacak bir stok değer düşüklüğü karşılığı bulunmamaktadır.

ii-) TMS 2 Stoklar standardı kapsamında ayrılması gereken karşılık tutarı

TMS 2 Stoklar standardı uyarınca işletmenin elinde mevcut olan ancak stokların türü nedeniyle satış imkanı bulunmaması sebebiyle net gerçekleştirebilir değerinin maliyet bedelinin altında olduğunun tespiti halinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Bu doğrultuda belirtilen malların dönüşüm ve tamamlama maliyetleri dikkate alınarak yeni maliyet bedelleri tespit edilmeli ve bu bedelin net gerçekleştirebilir değerinin üzerinde olması halinde de değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Net Gerçekleştirebilir Değer: Satış Fiyatı – Tamamlama Maliyetleri – Satış Giderleri

Net Gerçekleştirebilir Değer: 10.000 TL – 800 – 0

Net Gerçekleştirebilir Değer: 9.200 TL

Maliyet Bedeli: 1.000 (adet) x 100 TL = 10.000 TL

Değer Düşüklüğü Tutarı: 10.000 TL – 9.200 TL = 800 TL

Maliyet Bedeli > Net Gerçekleştirebilir Değer

Örneğimizden görüleceği üzere maliyet bedelinin net gerçekleştirebilir değerinin üzerinde olması nedeniyle TMS 2 Stoklar standardı uyarınca işletmenin tespit ettiği stoklar düşük olan net gerçekleştirebilir değer ile değerlendirilmelidir. Bu doğrultuda işletme oluşan değer düşüklüğü için oluşturduğu döneme ait finansal tablolarına bu değer düşüklüğüne ait tutarı gider olarak yansıtması gerekmektedir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.201x		
150 – İlk Madde ve Malzemeler Hs.	800	
152 – Mamuller Hs.		800
-Değeri düşen malların tespiti		
/		
31.12.201x		
620 – Satılan Mamuller Maliyeti Hs.	800	
158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.		800
-Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması		
/		

SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stoklar standardı kapsamında işletme stoklarında meydana gelen değer düşüklüklerinin değerlendirilmesi hususunun incelenmesi neticesinde stokların TMS ve VUK kapsamında değer düşüklüklerinde dönem sonu işlemlerinde farklılıklar olabilmektedir. Bu farklılığın temel nedeni TMS/TFRS'ye göre ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları için sadece mesleki kanaat ve uzman görüşü yeterliyken vergi mevzuatı açısından belirli şekil ve yasal prosedürlere bağlanmış olmasıdır. Ay-

rica takdir komisyonu marifetiyle tespit edilen stokların değerleri sadece alım satım tutarları olarak dikkate alınmakta, satış için katlanılacak maliyetlere dikkat edilmemektedir. Bu ise, TMS kapsamında elde edilecek gelirin vergi mevzuatına göre daha düşük olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

KAYNAKÇA

- GÖKÇEN, G. Ve CEBECİ, Y. (2016). TMS 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri

- Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma, Maliye Finans Yazıları, Sayı 105, s. 115-132
- AKYOL, M. E. (2010). Mali Kar Yönünden Dönem Sonu Emtia Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 352, s. 4-7
 - STOWOLY, H., DİNG, Y. Ve LEBAS, M. (2013). Financial Accounting and Reporting a Global Perspective, Cengage Learning. İngiltere
 - DURAK, G. (2012). Stokların VUK ve TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirilmesi-II, Yaklaşım Dergisi, Sayı Haziran, s. 234 – 240
 - GÖNEN, S. Ve DEMİR, Ç. (2012). Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 4 Sayı 2, s. 163-171
 - YÜKÇÜ, S. Ve ATAĞAN, G. (2012). TMS 2 Stoklar Standardının Uygulamasında Karşılaşılabilecek Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 369, s. 4-11
 - ÖKTEN, R. (2011). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Zayıf Olan Mallar Değerlemesi ve Raporlaması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 3, s. 154-176.
 - 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
 - Türkiye Muhasebe Standartları 2 Stoklar