

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

**UMS 2 STOKLAR STANDARDI UYGULAMA ÖRNEKLERİ VE
TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Şeyda KILINÇ**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. H. Kâmil BÜYÜKMİRZA**

Ankara-2011

ONAY

Şeyda KILINÇ tarafından hazırlanan “UMS 2 Stoklar Standardı Uygulama Örnekleri ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu” başlıklı bu çalışma 27/10/2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. H. Kâmil BÜYÜKMİRZA
(Tez Danışmanı)

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Prof. Dr. Ganite KURT

ÖNSÖZ

Stoklar Standardının Türk vergi mevzuatı karşısındaki durumunun örneklerle incelendiği bu çalışma ilgili kullanıcılara pratik ve teorik olarak yol göstermek amacıyla hazırlanmıştır. Stoklar standardının getirdiği yenilikler açıklanmış olup Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu bakımından irdelenmiş ve uluslararası boyut kazanan muhasebeleştirme ilkeleri bakımından farklılıklar ortaya çıkarılmıştır.

Stokların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, maliyetinin hesaplanması işletmeler açısından önem arz etmektedir. Raporlama açısından da UMS 2 Stoklar Standardı ile maliyet hesaplama ve muhasebeleştirmede farklılıklar meydana gelmektedir. Bu durumda işletmelere ve ilgililere UMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde ne gibi değişikliklerin olduğunu bunların finansal raporlara nasıl yansıtıldığını ve ne gibi farklar ortaya çıkardığını göstermek, UMS 2 Stoklar Standardının Türk Vergi Mevzuatı karşısındaki durumunu irdelemek açısından önemli bir konudur.

UMS 2 Stoklar standardına göre stokların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, maliyetinin hesaplanması ve günümüz uygulaması ile arasındaki farklılıkların ortaya konulması; stoklar standardının vergi mevzuatı açısından incelenmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Tezin oluşturulmasında çalışmama yön veren değerli hocam H.Kâmil BÜYÜKMİRZA' ya ve çalışmam süresince desteğini esirgemeyen aileme teşekkür ederim.

Şeyda KILINÇ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE STOKLAR

1.1 UMS 2'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE HAZIRLANMA AMACI	4
1.2 TMS 2 STOKLAR STANDARDI	4
1.2.1 Amaç.....	4
1.2.2 Standardın Kapsamı	5
1.2.3 Tanımlar	6
1.2.4 Stokların Değerlemesi.....	8
1.2.5 Stokların maliyeti.....	8
1.2.5.1 Stokların Satın Alma Maliyeti	8
1.2.5.2 İthal Edilen Mallarda Maliyet Unsurları.....	12
1.2.5.3 Üretim İşletmelerinde Stok Maliyeti.....	18
1.2.5.4 Stokların Dönüştürme Maliyetleri	19
1.2.5.4.1 Sabit Giderler	22
1.2.5.4.2 Değişken Giderler.....	23
1.2.5.4.3 Karma Giderler	23
1.2.5.4.3.1 Yarı Değişken Giderler	23
1.2.5.4.3.2 Yarı Sabit Giderler.....	24
1.2.5.5 Diğer Maliyetler	24
1.2.5.6 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri.....	28

1.2.5.7 Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti.....	32
1.2.6 Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler	32
1.2.6.1 Standart Maliyet Yöntemi	33
1.2.6.2 Perakende Yöntemi	34
1.2.6.3 Maliyetin Kapsamını Belirleyen Yöntemler.....	36
1.2.6.3.1 Tam Maliyet Yöntemi.....	37
1.2.6.3.2 Normal Maliyet Yöntemi	40
1.2.6.3.2.1 Normal Maliyette Kapasite ve Kapasite Sapmaları ..	41
1.2.6.3.2.1.1 Kuramsal (Teorik) Kapasite	41
1.2.6.3.2.1.2 Pratik Kapasite	41
1.2.6.3.2.1.3 Normal Kapasite	42
1.2.6.3.2.1.4 Beklenen Kapasite.....	42
1.2.6.3.3 Değişken Maliyet Yöntemi.....	43
1.2.6.3.4 Yöntemlerin Karşılaştırılması.....	46
1.2.6.4 Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Yöntemler.....	46
1.2.6.4.1 Fiili Maliyet Yöntemi	46
1.2.6.4.2 Tahmini Maliyet Yöntemi	47
1.2.6.4.3 Standart Maliyet Yöntemi	47
1.2.6.5 Maliyetlendirme Şekli Belirleyen Yöntemler	47
1.2.6.5.1 Sipariş Maliyet Yöntemi.....	47
1.2.6.5.2 Evre (Safha) Maliyet Yöntemi.....	48
1.2.7 Birleşik ve Yan Mamullerin Maliyetlendirilmesi.....	48
1.2.7.1 Birleşik Mamuller.....	48
1.2.7.1.1 Fiziksel Miktarla Göre Dağıtım Yöntemi	49
1.2.7.1.2 Net Satış Değeri Oranında Dağıtım Yöntemi (Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi, Piyasa Değeri Yöntemi).....	51
1.2.7.1.3 Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemi.....	51
1.2.7.2 Yan Mamuller.....	52
1.2.8 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	54
1.2.8.1 Gerçek Parti (Spesifik) Maliyet Yöntemi.....	55

1.2.8.2 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO).....	56
1.2.8.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	57
1.2.9 Net Gerçekleşebilir Değer	58
1.2.10 Gider Olarak Kaydetme	63
1.2.11 Raporlanacak Bilgiler.....	65

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLAR STANDARDININ TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1 STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ .	67
2.1.1 Stokların Envanteri.....	67
2.1.1.1 Değerleme Günü.....	69
2.1.1.2 Değerlemede Esas	70
2.1.1.3 Değerleme Ölçüleri	70
2.1.1.3.1 Borsa Rayıcı	70
2.1.1.3.2 Tasarruf Değeri	70
2.1.1.3.3 Mukayyet Değer	71
2.1.1.3.4 İtibari Değer.....	71
2.1.1.3.5 Rayiç Bedel	71
2.1.1.3.6 Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti.....	71
2.1.1.3.6.1 Ortalama fiyat Esasına Göre Emsal Bedelin Tespiti.	71
2.1.1.3.6.2 Maliyet Bedeli Esasına Göre Emsal Bedelin Tespiti.	73
2.1.1.3.6.3 Takdir Esasına Göre Emsal Bedelin Tespiti	73
2.1.1.3.7 Vergi Değeri	74
2.1.2 Stokların Değerlemesi.....	74
2.1.2.1 Emtia.....	74
2.1.2.2 İmal Edilen Emtia	77
2.1.2.2.1 Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarf Olunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli	77
2.1.2.2.2 Mamule İsalet Eden İşçilik.....	78
2.1.2.2.3 Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse.....	78
2.1.2.2.4 Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	79

2.1.2.2.5 Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Zaruri Olan Mallar	
80	
2.1.2.3 Ziraî Mahsuller	82
2.1.2.4 Canlı Varlıklar	82
2.1.2.5 Kıymeti Düşen Mallar	83
2.1.2.6 İmalat Artıkları	86
2.1.2.7 Defolu Ürünler	86
2.1.2.8 Çalınan Mallar	86
2.1.3 Bozuk Mamul, Yan Mamul Olması Durumunda Değerleme	88
2.1.4 Vergi Usul Kanunu Açısından Vade Farkı ve Kur Farkının	
İncelenmesi	90
2.1.4.1 Kur Farkı	90
2.1.4.2 Vade Farkları	97
2.1.5 Manipülasyon Giderleri	98
2.1.6 Kapasite Kullanımı ve Randıman İncelemesi	100
2.1.7 Maliyetin Ölçümüyle İlgili Tekniklerin VUK Açısından İncelenmesi	
103	
2.1.7.1 Standart Maliyet Yönteminin VUK Açısından İncelenmesi	103
2.2 VERGİ USUL KANUNU VE STANDART ARASINDAKİ FARKLAR	112

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE STOKLAR VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

3.1 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRK TİCARET	
KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	116
3.2 TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN ENVANTER İŞLEMLERİ .	117
3.2.1 Envanter	117
3.2.2 Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler	119
3.3 TÜRK TİCARET KANUNU' NA GÖRE DEĞERLEME	120

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KANUNUNA GÖRE RAPORLAMA

4.1 FİNANSAL RAPORLAMA	125
4.1.1 Tarihi Maliyet İlkesi.....	125
4.1.2 Elde Etme Maliyeti	125
4.1.3 Satın Alma Maliyeti	125
4.1.4 Üretim Maliyeti	126
4.1.5 İnşa Maliyeti	126
4.1.6 Net Gerçekleşebilir Değer	126
4.1.7 Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı.....	127
4.1.8 Tamamlama Maliyeti	127
4.1.9 Rayiç Bedel.....	127
4.2 DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	128
4.2.1 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO).....	128
4.2.2 Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)	128
4.2.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	129
4.2.4 Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	129
4.2.5 Özel Sipariş Maliyet Yöntemi	129
4.3 DEĞERLEMEDE ESAS	130
4.3.1 Stokları Değerleme	130
4.4 GİDERLERİN DAĞITILMASI.....	131
4.5 NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER ESASININ UYGULANABİLECEĞİ DURUMLAR	132
SONUÇ.....	134
KAYNAKÇA	136
ÖZET	140
ABSTRACT	142

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.	Anonim Şirket
ae	aynı eser
age	adı geçen eser
bkz.	Bakınız
Br.	Birim
CIF	Cost, Insurance & Freight
DİG	Direkt İşçilik Giderleri
DİMMG	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
DİS	Direkt İşçilik Saati
DM	Alman Markı Para Birimi
FİFO	First In First Out
FOB	Free On Board
GÜG	Genel Üretim Giderleri
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HS.	Hesabı
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
Kg.	kilogram
KKDF	Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
LİFO	Last In First Out
MTL	Milyon Türk Lirası
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	sayfa
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TL	Türk Lirası Para Birimi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜM	Toplam Üretim Maliyeti
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y.O.	Yükleme Oranı
YANS.	Yansıtma

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1-GÜG'nin Gider Yerlerine Göre Mamullerle İlişkilendirilmesi	21
Şekil 2- Maliyetlendirme Yöntemleri.....	36

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 İthalat Maliyet Tablosu	15
Tablo 2 TERMOSAN AŞ. Ürünlere Ait Veriler.....	38
Tablo 3 TERMOSAN AŞ. Tam Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti.....	38
Tablo 4 TERMOSAN AŞ. Tam Maliyet Yöntemine Göre Brüt Satış Kârı	39
Tablo 5 TERMOSAN AŞ. Normal Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti.....	40
Tablo 6 TERMOSAN AŞ. Normal Maliyet Yöntemine Göre Satış Kârı	41
Tablo 7 TERMOSAN AŞ. Toplam Değişken Genel Üretim Giderleri.....	44
Tablo 8 TERMOSAN AŞ. Toplam Üretim Maliyeti	44
Tablo 9 TERMOSAN AŞ. Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması	46
Tablo 10 BALIKSAŞ AŞ. Üretim Giderleri.....	50
Tablo 11 BALIKSAŞ AŞ. Fiziksel Miktarla Göre Dağıtım Yöntemine Göre Toplam Maliyet.....	50
Tablo 12 BALIKSAŞ AŞ. Net Satış Değeri Oranında Dağıtım Yöntemine Göre Toplam Maliyet.....	51
Tablo 13 BALIKSAŞ AŞ. Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemine Göre Brüt Satış Kârı	52
Tablo 14 BALIKSAŞ A.Ş. Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemine Göre Birim Maliyetler	52
Tablo 15 A İşletmesi Üretim Verileri.....	80
Tablo 16 A İşletmesi Toplam Üretim Maliyeti	81
Tablo 17 Tiftik Borsa Fiyatı Verileri	99
Tablo 18 A-B-C Malzemeleri Miktar Hareket Sonuçları.....	100
Tablo 19 Mamul Miktar Dengesi	101

Tablo 20 İlk Madde ve Malzeme Miktar Denge Tablosu	102
Tablo 21 Birim Mamul Standart Maliyet Kartı.....	107
Tablo 22- Stoklar Standardı, VUK ve TTK'nin Karşılaştırılması	124

GİRİŞ

İşletmede, satmak, yeni mal üretmek ya da işletmede tüketmek amacıyla tutulan maddelere “stok” denilmektedir. Bu bakımdan stoklar ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, üretilmiş olan mamuller ve ticari mallar ve artık, yan ürün gibi maddelerden oluşan diğer stoklar kalemi altında gruplara ayrılmaktadır. Bu çalışmada stoklar, UMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde incelenecektir.

Ekonomik büyüme ve başarıda muhasebenin önemli bir rolü bulunmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelere yatırım finansmanı sağlayan kurumlar, verimli sermaye piyasalarının gelişmesini o ülkelerdeki doğru ve güvenilir muhasebe uygulamalarına bağlamaktadır. Belirtilen bu durum gelişmiş ülkelerin mevcut durumlarını devam ettirmeleri ve gelişmelerini sürdürebilmeleri için de geçerlidir. Son yıllarda Dünya'daki politik ve ekonomik değişiklikler yeni yatırım fırsatları yaratmıştır. Bunun sonucunda sermaye, ulusal sınırları aşarak uluslararası piyasalarda yeni yatırım imkanları bulmuştur. Bu süreç devam ederken, uluslararası sermaye piyasalarındaki yatırımlar için gereksinim duyulan finansal bilgilerin raporlanması ve açıklanmasında uyum sorununu ortaya çıkarmıştır. Bu sorunun giderilebilmesi için yatırımcıları korumaya yönelik uluslararası alanda genel kabul görececek muhasebe standartları oluşturma çalışmaları başlamıştır.¹

Hızla ilerleyen teknolojinin doğal sonucu olarak ticaretin kısa sürede uluslararası boyut kazanması finansal tabloların tüm dünyada ortak bir dil ile okunmasını zorunlu kılmıştır ki bu ortak dil “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”dır.

¹ Ufuk Mısırlıoğlu, Cemal İbiş, “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”, www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/ Erişim:1 Ocak 2011.

Ticaretin uluslararası boyut kazanması çok uluslu şirketlerin karşılaştırılabilir, şeffaf mali tablolara olan ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu ihtiyaç, finansal tabloların dünya çapında standartlaşmasını, muhasebe bilgilerinden faydalanan tüm kullanıcılar için ortak bir dil haline dönüşmesini sağlamıştır.

Uluslararası sermaye hareketlerinin oluşabilmesi için, işletmelerin tüm dünyada geçerli olacak veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülke borsalarında geçerli olacak finansal tablolar düzenlemeleri gerekmektedir. İşletmelerin bunu gerçekleştirebilmesi için, finansal tablolarını tüm dünyada anlamlı kılacak, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunludur.²

Uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesindeki amaç şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi üretmek, yüksek kalitede, anlaşılabilir, uygulanabilir muhasebe raporlarını kullanıcıların hizmetine sunmaktır.

Stoklar standardının amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Stokların edinilmesi ya da üretilip satılması sonucu stok maliyeti ile satış hasılatı arasındaki olumlu fark satış karını verecektir. Bu durumda stok maliyetleme yöntemi ve stokların değerlemesi vergi boyutunda düşünüldüğünde önem arz etmektedir. Bu nedenle stoklar standardı örnek

² Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, (Erişim) <http://www.ismmmo.org>, 4 Ekim 2009

uygulamaları ile Türk Vergi Mevzuatı karşısındaki durumunun irdelenmesi gerekecektir.

Bu çalışmada stoklar ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş olup stok maliyetlerinin nasıl belirleneceğine, stok değerieme yöntemlerine, stokların elden çıkarılmasına ilişkin muhasebe işlemlerine ve stoklar standardının Türk Vergi Mevzuatı karşısındaki durumuna yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE STOKLAR

1.1 UMS 2’NİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE HAZIRLANMA AMACI

Uluslararası alanda stoklara ilişkin ilk çalışmalar, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) tarafından 1974 yılının Eylül ayında “Tarihi Maliyet Sistemi Altında Stokların Değerlemesi ve Sunuluşu” başlıklı taslak metnin kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır. Daha sonraki yıllarda çeşitli düzenlemelere tabi tutulan standart metni, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) Komitenin yerine geçen ve 1 Nisan 2001 tarihinde uluslararası muhasebe standartlarının belirleme misyonu ile oluşturulmuş bulunan Kurul) tarafından 18 Aralık 2003 tarihinde yenilenmiş ve söz konusu standart, “UMS 2 – Stoklar” adıyla 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konmuştur.³

1.2 TMS 2 STOKLAR STANDARDI

1.2.1 Amaç

³ Baykal Uyar, “TMS 2- Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 28, Nisan, 2009, s.132.

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

1.2.2 Standardın Kapsamı

İşletmelerin satmak yeni malların üretiminde kullanmak ya da diğer çalışmalarında tüketmek üzere önceden edindikleri ve elinde tuttuğu maddelere genel olarak stok denir.⁴

Tekdüzen Hesap Planı'na göre stoklar ilk madde ve malzemelerden, üretim aşamasındaki yarı mamullerden, üretimi tamamlanmış mamullerden, satılmak üzere tutulan ticari mallardan ve diğer stoklardan oluşmaktadır.

Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri
- b) Finansal araçlar ve
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:

⁴ Murat Erdoğan, Mehmet Baydemir, **TMS 13 Stoklar**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 2003, s.3.

3 a) Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

3 b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılarda elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

3 (a) da sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa olduğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. Paragraf 3 (b) de sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

1.2.3 Tanımlar

Aşağıdaki terimler bu standartta belirlenen anlamları ile kullanılırlar:

Stoklar;

(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

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.

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise, aynı stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise stoklar; paragraf 19' da (hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti) anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar.

1.2.4 Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer için normal akışı içinde stokun elden çıkarılması durumunda satış tutarlarının da satış bedelinden düşülmesiyle elde edilen tutardır. Bu bölümde stok maliyetleri ayrıntılı olarak incelenecektir.

1.2.5 Stokların Maliyeti

Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

1.2.5.1 Stokların Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti;

- Stokun satın alma fiyatı,
- İthalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç)
- Nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri
- Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir.
- Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Alımlarda ödenen Katma Değer Vergisi, tazminat ödemeleri, satın alma bölümünün giderleri, stok deposunun kira ve diğer giderleri stok maliyetine eklenemez.

Satın alınan mallarda maliyet bedelinin nasıl tayin edileceğine ilişkin formül şu şekildedir.⁵

+ Satın alınan malın alış bedeli

+ Alışla ilgili direkt ek maliyetler

- Sağlanan alış iskontoları

+ Diğer harcamalar

Alış Maliyeti

Burada satın alınan malın fatura bedeli alış bedelidir. Alış sırasında ödenen satış vergileri ve gider vergileri de (ÖTV, gümrük vergileri, gümrük fon ve harçları gibi) indirilebilir durumda olan KDV hariç olmak üzere alış bedeline dahildir. Ancak indirilemez nitelikteki Katma Değer Vergisi alış bedeline dahildir. Ancak bu bedele, bu malın işletmede kullanılabilir duruma getirilebilmesi için katlanılan ve alınan malla direkt ilişkisi kurulabilen her türlü nakliye gideri, gümrük ve alım komisyonları, taşıma sigortaları gibi yan maliyetlerin de eklenmesi gerekir. Birkaç çeşit mal alımı için müşterek yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin esasında maliyet bedeline ilave edilmesi gerekir ise de eğer bedelleri düşük ise bu tür bir çalışma yapılmaz. Örneğin birbirlerinden farklı miktar ve fiyatta mallar birlikte bir kamyon ile nakledilmişler ise, bunun nakliye bedellerinin herhangi bir esasa göre satın alınan mallara dağıtılması gerekmez. Ancak dağıtılmış olması da yanlış yapıldığı anlamına gelmez. Çünkü satın alınan malın maliyetine eklenecek giderler direkt giderlerdir. UFRS' de bu tür endirekt giderlerin dağıtılarak alış bedeline ekleneceğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır.⁶

Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre stok maliyetleri muhasebenin temel kavram ve ilkelerinden "Maliyet Esası" kavramı gereği stokun

⁵ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2005, s. 271.

⁶ Kaval, a.g.e. s.271.

alımından işletme deposuna getirilene kadar katlanılan tüm harcamaları içermektedir. Bu harcamalar taşıma ve sigorta giderleri, kur farkları, vade farkından doğan faiz giderleri diğer bir ifade ile borçlanma maliyetleri gibi harcamalardır. Ancak standartta borçlanma maliyetleri, stok maliyet kalemleri içinde yer almamaktadır bu gibi giderler finansman giderleri olarak muhasebeleştirilmekle birlikte TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi standardı gereği satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için yapılan borçlanma maliyetlerinin stok maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Standardın 18. paragrafında “Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.” ifadesi görülmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi vade farklarından doğan maliyetler stok maliyetine dahil edilmemektedir.

Örnek 1.1⁷

A işletmesi 31.10.2006’ da 100.000 TL peşin bedelli ticari malları 3 ay vadeli kredili olarak 115.000 TL’ye almıştır.

Bu alış işlemi kaydedilirken vergi kanunlarımıza ve TDMS’ ne göre Ticari Mallar tutarı 115.000 TL borçlandırılacaktır.

TMS 2’ ye göre ise; vade farlı özellikli varlıklar haricinde kalan stokların alış maliyetine dahil edilemez. Dönemsellik kavramına da uygun şekilde vade farkları dönem giderlerine alınacaktır.

Örneğimizde, 2006 ve 2007 yıllarına gider yazılacak olan faiz; bileşik faize göre hesaplanmıştır. Standartta hangi faiz formülünün kullanılacağı ya

⁷ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara, Gazi Kitabevi , 2010 s.43

da basit faiz mi yoksa bileşik faiz mi uygulanacağı konusunda bir hüküm yoktur. Ancak diğer standartlarda etkin faiz yönteminin uygulanacağı bahsedilmiştir. Bu durumda bileşik faiz oranı kullanılarak aşağıdaki formüle göre dönemin finansman gideri hesaplanacaktır;

$$\text{Bugünkü değer} = \text{Gelecekteki değer} / (1 + i)^{(\text{vadeye kalan gün/vade bazı})}$$

Örneğimizdeki bileşik faiz oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Faiz Oranı} = (\text{Vadeli Değer}/\text{Peşin Değer})^{1/(\text{Kalan Süre}/\text{Vade Bazı})}$$

$$\text{Faiz Oranı} = (115.000/100.000)^{1/(3/12)} - 1 = 1.749 - 1 = 0,749$$

$$\text{Faiz Oranı} = \% 74,90$$

Kayıt yıllık finansal tablo düzenlendiği varsayımına göre aşağıdaki gibi yapılacaktır.

-----31.10.2006-----		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	15.000	
320 SATICILAR		115.000
-----30.11.2006-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.769	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		4.769
115.000 / (1,7490) ^{2/12} = 104.769 alacağın değeri		
104.769 – 100.000 = 4.769 2006 yılı Kasım ayı vade farkı		
-----31.12.2006-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.997	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		4.997
115.000 / (1,7490) ^{1/12} = 104.768,9 alacağın değeri		
109.766 – 104.769 = 4.997 2006 yılı Aralık ayı vade farkı		
----- / -----		

Standarda göre yabancı paralı işlemlerden doğan kur farkı da stok maliyetine eklenmemektedir. İlgili stokun aktife girdiği tarih itibarıyla kur değişimi olmuşsa olumlu ya da olumsuz kur farkını stok maliyetiyle ilişkilendirmek mümkün olmamaktadır. Kur farkı Kambiyo Karları ya da Kambiyo Zararları hesaplarında takip edilmelidir. Kur değişiminin etkileri 21 nolu TMS' de açıklanmıştır. Daha sonra kur farklarıyla ilgili örneklere yer verilecektir.

1.2.5.2 İthal Edilen Mallarda Maliyet Unsurları

Emtianın yurtdışından ithal edilmesi durumunda yurtiçinden satın almadan farklı bazı gider unsurlarının doğması söz konusu olmaktadır. Bu maliyet unsurları genellikle yurtiçinde satın alma durumunda katlanılan unsurlara ek olarak ithalat işleminin özelliği gereği ortaya çıkar Bunlar;

1. Emtianın FOB bedeli:
2. Emtianın yurtiçine getirilmesine kayıt dar yapılan nakliye giderleri ile sigorta giderleri veya bunların yerine emtianın CİF bedeli,
3. Emtianın ithali için ödenen gümrük vergisi, diğer vergi, resim ve harç giderleri,
4. Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın çekilmesi için yapılan diğer giderler,
5. Malın ithali için alınan kredilerin faizleri, komisyon ve finansman giderleri,
6. Akreditifler için bankalara ödenen faiz, komisyon ve diğer giderler,

7. İthalat teminatları için yapılan giderler.⁸

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. O halde ithal edilen mallarda maliyet bedeline malın sigorta, navlun, gümrük, indirilemeyen vergi ve harçlar, ekspertiz giderleri, banka faiz, kur farkı... gibi giderler de eklenecektir.

Verilen sipariş avansları için dönem sonunda değerlendirme yapıp yapılmaması ile ilgili olarak farklı görüşler mevcuttur. Danıştay kararlarına bakıldığında eğer işlem bir ihraç işlemiyse ve durdurulmamışsa avans parasal borç niteliğini taşımaz ve değerlendirme yapılması da gerekmez; ancak ihraç işlemi durdurulmuşsa yani ihracat yapılmayacaksa avans için değerlendirme işlemi yapılmalıdır.

Eğer bir mal alımı için verilen avans söz konusu ise yani 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI hesabında kayıtlı bir tutarsa avansın niteliğine göre değişir. Avans belirli bir malın alımını garanti ediyor ise, yani satıcı bunu mal olarak ödemek zorunda ise değerlemeye konu olmaz. Bu durumda verilen sipariş avansı bir mal gibi düşünülür ve parasal olmayan varlık olarak nitelenir. Dolayısıyla işlem tarihindeki kur ile değerlendirilir. Kur farkı doğmaz. Eğer bu şekilde bir avans değerlemeye tabi tutulursa, henüz mal teslim alınmadan, riskleri alıcı şirkete geçmeden kar veya zarar yazılması ile sonuçlanır ki, bu da gerçekçi olmaz. Ancak bu hesap ileride alınacak mallara mahsuben verilen ve cari hesap gibi çalıştırılan bir hesapsa yine parasal kalem olarak nitelenir ve değerlemeye konu olur. Değerleme farkları da yine kambiyo karı veya zararı olarak kayda alınır.⁹

Ticari mal satın alınmak üzere avans verilmiş ve malın bedeli kesin değilse kesinleşeceği tarihe kadar oluşan kur farkı KAMBIYO KARI/ZARARI

⁸Yafes Pehlivan, “Stokların Değerlemesi”, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Stoklar>
Erişim:19.02.2011

⁹ Örtten, Kaval, Karapınar **a.g.e.** s.345.

hesabında izlenmelidir. Örneğin 10/11/2011'de 10.000 \$ avans verilmiş olsun ve 1\$=1.40 TL. 31/12/2011 de ise 1\$=1.48 TL olsun:

<u>10/11/2011</u>		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	14.000	
102 BANKALAR HS.		14.000
Sipariş avansı verilmesi.		
1.40 x 10.000 = 14.000		
<u>31/12/2011</u>		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	800	
656 KAMBIYO KARLARI		800
Avansın değerlendirme kaydı.		
(1.48-1.40) x 10.000=800		
_____ / _____		

Vergi Usul Kanunu'nda stok işletmeye gelene kadar stok için yapılan tüm giderlerin stok maliyetine dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda dövizle yapılan avans işlemlerinde kur artışından kaynaklanan farklar stok maliyetine dahil edilmelidir.

Vergi Usul Kanunu madde 280'de yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre kur farkı borsa rayicine göre değerlendirilecektir.

Örnek 1. 2¹⁰

Almanya'daki bir firmadan demir ve çelik tel alımı için 04.06.2001 tarihinde 26.075 DM peşin ödemesi yapılmıştır.

30.06.2001 tarihinde sipariş edilen mal gelmiştir.

İthalatın ithalat maliyet tablosunda yerleştirmelerini aşağıdaki gibi yapabiliriz.

¹⁰ Dursun Ali Turanlı, "İthal Edilen Malın Maliyetinin Saptanması", (Erişim)<http://www.archive.ismmmo.org.tr/.../malicozum>, 14 Mayıs 2011.

(Merkez Bankası Döviz alış kuru 1DM=497.046 TL)

Yb. Para Tutarı : 26.075 DM

Malın Adı : Demir ve Çelik Tel. (30.06.2001)

Ref. No : .

İTHALAT MALİYET TABLOSU

Mal Bedeli (26.075 x 497.046)	12.960.474.450
Navlun	370.533.410
Sigorta	33.950.000
FOB – CF/CIF Tutar	
İthal Harcı	
Banka Giderleri	31.500.000
Banka Komisyonu	31.500.000
Muhabir banka gideri	-
Diğer banka giderleri	-
Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu	151.834.000
Toplu Konut Fonu	-
Gümrük	400.350.000
Diğer	12.000.000
-TSE Harcı	
-Gözetim Şirketi Faturası	
-Ekspertiz Ücreti	
Gümrük Komisyoncusu Dekontu (pul, ordino, ardiye vb.)	99.824.000
Gümrük Komisyoncusu Fatura veya makbuzu	81.900.000
Diğer giderler	
TOPLAM MALİYET	14.142.365.860

Tablo 1 İthalat Maliyet Tablosu

İthalatla ilgili yevmiye kayıtları İthalat Maliyet tablosuna göre kırılımlar yaparak ithalatın yevmiye kayıtlarını aşağıdaki gibi yapabiliriz.

Yevmiye Kayıtları:

1-----04.06.2001-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	12.991.974.450	
159.01 Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları		
159.01.01 1.Nolu Sipariş Avansı	12.960.474.450	
159.02 İthalat Maliyeti		
159.02.011.Nolu İthalat Maliyeti	31.500.000	
159.02.01.03 Banka Giderleri		
102.BANKALAR		12.991.974.450
102.00 X BANKASI ŞB.		
26.075 DM*497.046._TL. 1 Nolu Sipariş Avansı		
2 -----30.06.2001-----		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		
159.02 İthalat Maliyeti	14.110.865.860	
159.02.01 1 Nolu İthalat Maliyeti		
159.02.01.01Mal Bedeli	12.960.474.450	
159.02.01.02Navlun ve Sigorta Bedeli	404.483.410	
159.02.01.04KKDF	151.834.000	
159.02.01.05Gümrük Vergileri	400.350.000	
159.02.01.06Gümrük Komisyon Giderleri	81.900.000	
159.02.01.07Diğer Giderler	111.824.000	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	12.960.474.450	
159.01Verilen Yurtdışı Sipariş Avansları		
159.01.01 1.Nolu Sipariş Avansı		
100 KASA		1.150.391.410
100.00 TL Kasası		
1 Nolu İthalat Maliyeti. 30.06.2001 Tarihli GB. Gereği		
3 -----30.06.2001-----		
153 TİCARİ MALLAR	14.142.365.860	
153.00 Ticari Mallar		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	14.142.365.860	
159.02İthalat Maliyeti		
159.02.011 Nolu İthalat Maliyeti		
1 Nolu İthalat Maliyeti İlgili Hs.		
-----/------		

Örnekte de görüldüğü üzere malın işletmeye getirilene kadar yapılan tüm harcamalar malın maliyetine eklenmiştir. Bu giderler navlun ve sigorta giderleri, gümrük vergileri, komisyon giderleri, KKDF' dir.

Akreditif işlemlerinde kur farkı ortaya çıktığı takdirde VUK 138 sayılı tebliğde yer alan hüküm gereği kur farkının stokun işletmeye gelmemiş olması halinde maliyete, işletme stoklarında bulunması halinde ise isteğe bağlı olarak gider yazılması ya da maliyete eklenmesi gerekmektedir. Kur farkı olduğu tarihte aleyhte kur farkı 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI' nda lehte kur farkı ise 646 KAMBİYO KARLARI HESABI' nda izlenmelidir. Stok işletmeye gelmemiş ise aleyhte kur farkı olması halinde 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI' na alt hesap açılarak "Kur Farkı" kaydedilmesi gerekir.

Aynı örneği UMS 2 Stoklar Standardı hükümlerine göre incelediğimizde standartta da ithalat vergileri, navlun, yükleme boşaltma giderleri, gümrük komisyon giderlerinin de malın maliyetine dahil edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Stoklar standardı madde 11de "Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır." denilmiştir. Akreditif işleminden dolayı finansman gideri oluşuyorsa ki bu gider bankadan kredi çekilerek mal alınması halinde gerçekleşecektir. Bu durumda bankaya ödenen faiz malın maliyetine eklenmeyip finansman giderleri hesabında takip edilecektir.

Yurt dışından ithal edilen malzemenin alış bedeli, bu malzemenin stoklara alındığı tarihteki döviz kuru üzerinden hesaplanır. Malzemenin gelmesi ile bedelinin ödenmesi arasında geçen sürede ortaya çıkan kur farkları ilke olarak alış bedeline eklenmez. Uluslararası Muhasebe Standartları, ithal edilen malzeme ve mallarda sonradan ortaya çıkan kur

farklarının özel durumlarda alış maliyetine eklenmesine izin veren istisna uygulamasını son düzenlemelerle kaldırmıştır. Yani, ithalat sonrası kur farkları artık alış maliyetine hiçbir şekilde alınamamaktadır.¹¹

1.2.5.3 Üretim İşletmelerinde Stok Maliyeti

TMS 2' ye göre üretim işletmelerinde stok maliyeti dört başlıkta değerlendirilmektedir:

- Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri
- Dönüştürme maliyetleri
- Birleşik ve yan mamullerin maliyetleri
- Diğer maliyetler.

Üretilen mamullerin maliyeti belirlenirken VUK Madde 275 göz önünde bulundurulmalıdır. TMS 2 ve VUK ilgili maddesi üretim maliyetlerinin tespiti açısından uyushmaktadır. VUK 275. Madde'de üretilen stoklarla ilgili olarak şu hüküm geçerlidir:

İmal edilen emtia¹²:

Madde 275 - İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

¹¹ Büyükmirza a.g.e. s.154.

¹² Vergi Usul Kanunu Madde 275.

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli

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

1.2.5.4 Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri üretmeyi planladıkları ürünler için ilk madde ve malzemeleri satın alır, bunları üretim sürecinde birleştirir ve bu sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürür. Satın alınan ilk madde ve malzemeler ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadarki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Bu süreçte, ilk maddelerin yarı mamule ve nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise “dönüştürme maliyetleri” olarak adlandırılır.¹³

Direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Standarda göre dönüştürme maliyetleri üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılması sonucu oluşan tutarlardır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri

¹³ Vedat Ekergil, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s.85.

ve direkt işçilik giderleri mamulün maliyetine doğrudan yüklenebilir; ancak genel üretim giderlerinin mamul maliyetine doğrudan yüklenebilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle genel üretim giderleri endirekt genel üretim giderleri ve direkt genel üretim giderleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Direkt genel üretim giderlerinin hangi üretim gider yerinde gerçekleştiği bilinmektedir, endirekt genel üretim giderinin ise hangi üretim gider yerinde gerçekleştiği bilinmeyip bu giderler ortak dağıtım anahtarı kullanılarak ilgili gider yerlerine dağıtılır.

Genel üretim giderlerinin dağıtımı aşağıdaki biçimde gerçekleştirilir:¹⁴

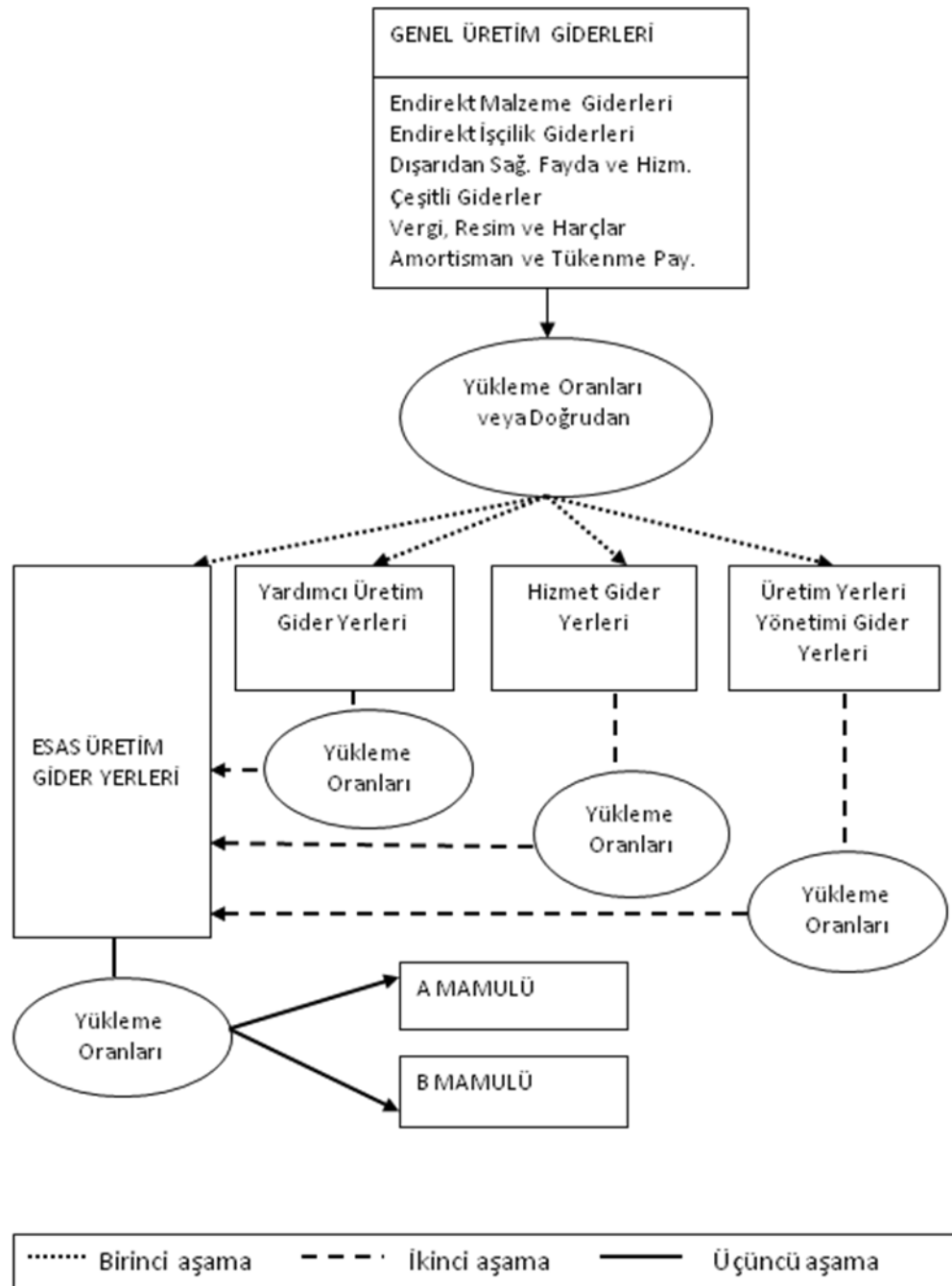
Birinci aşamada, genel üretim giderleri ilgili oldukları esas veya yardımcı gider yerlerine dağıtılır. Buna genel üretim giderlerinin birinci dağıtımı denilmektedir. Birinci dağıtım sonunda gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri gider yerlerine direkt olan giderlerdir.

İkinci aşamada, yardımcı gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Bu işleme genel üretim giderlerinin ikinci dağıtımı denilmektedir. İkinci dağıtım sonucunda genel üretim giderlerinin tamamı esas üretim gider yerlerinde toplanmış olur.

Üçüncü aşamada, esas üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri mamullerle ilişkilendirilir. Bu işleme genel üretim giderlerinin üçüncü dağıtımı denilmektedir.

Dikkat edileceği gibi, genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesi; bir kısım genel üretim giderleri için iki aşamalı (birinci dağıtımla esas üretim gider yerlerine dağıtılanlar için) bir kısım genel üretim giderleri için ise üç aşamalı olarak (ikinci dağıtımla esas üretim gider yerlerine yüklenenler için) gerçekleştirilmektedir. Genel üretim giderlerinin üretim yerlerine göre mamullerle ilişkilendirilmesi aşağıdaki gibi şematize edilmiştir:

¹⁴ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, 2004, s.164.



Şekil 1-GÜG'nin Gider Yerlerine Göre Mamullerle İlişkilendirilmesi¹⁵

İşletme yöneticileri, genel üretim maliyetlerinin mamule dağıtımında sabit ve değişken maliyet ayrımını da göz önünde bulundurmaktadır. Yöneticilerin kontrol edebilecekleri maliyetler ile kontrol edemedikleri

¹⁵ Karakaya, a.g.e., s.165.

maliyetlerin belirlenmesi, üretim sürecinde alacakları yönetim kararları için son derece önemlidir.¹⁶ Burada karşımıza sabit maliyetler ve değişken maliyetler karşımıza çıkmaktadır. TMS 2’de sabit ve değişken üretim giderleri şu şekilde ifade edilmektedir: “Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.”

Giderleri faaliyet hacmi yönünden ilişkilendirdiğimiz zaman faaliyet hacminden etkilenmeyen giderler, faaliyet hacminden etkilenen giderler ve faaliyet hacminden kısmen etkilenen giderlerle karşılaşırız.

1.2.5.4.1 Sabit Giderler

Sabit giderler, faaliyet hacmindeki değişimlerden (artma-azalma) etkilenmeyen, aynı kalan giderlerdir. Ancak bu tanım sabit giderleri anlatmakta yetersiz kalmaktadır; çünkü hiçbir gider, gerek zaman gerekse kapasite boyutunda sonsuza kadar sabit kalamaz. Buradaki sabitlik, belli bir zaman dilimi ve belli bir kapasite düzeyi için geçerlidir. Örneğin, bir işletmenin yılda en fazla 6.000 ton üretim yapabileceği bir fabrika binasının yıllık 120 milyar TL’ye kiralamış olduğunu varsayalım: İşletme bir yılda 0-6.000 arasında ne kadar üretim yaparsa yapsın katlanacağı kira gideri aynı kalacaktır. Yani, kira gideri faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmeyecektir. O halde bu kira gideri bir yılda 6.000 ton üretim miktarına kadar 120 milyar TL/Yıl olarak sabittir. Yani bu sabitlik 6.000 ton üretim ve bir yıllık süre ile sınırlıdır. Süre altı aya düştüğünde ya da iki yıla çıktığında kira gideri de değişecektir. İşletme yıllık üretim kapasitesini 6.000 tondan 10.000

¹⁶ Ekergil, **a.g.e.**, s.88.

tona çıkarma kararı alırsa, yeni bir fabrika binası kiralayacağından, işletmenin yıllık kira gideri de değişecektir.¹⁷ Bu durumda sabit giderleri, belli bir zaman diliminde ve belli bir kapasiteye kadar faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen giderler olarak tanımlamak daha doğru olacaktır.

Bir giderin sabit olup olmaması o giderin faaliyet hacmi ile ilişkisine göre belirlenir. Kira giderinin üretim hacmine göre belirlenmesi durumunda üretim hacmindeki artış ve azalışlardan etkilenen kira gideri sabit gider olmaktan çıkıp değişken gider özelliğini almış olur.

1.2.5.4.2 Değişken Giderler

Değişken giderler, sabit giderlerin aksine, faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenen giderlerdir. Bu etkilenme faaliyet hacmindeki değişimlerle aynı yönde olur. Bir başka ifadeyle, faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Faaliyet hacmi sıfıra indirildiğinde değişken gider kendiliğinden ortadan kalkar. Bir üretim işletmesinde hammadde gideri değişken gidere örnek verilebilir.¹⁸

1.2.5.4.3 Karma Giderler

Karma giderler, yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

1.2.5.4.3.1 Yarı Değişken Giderler

¹⁷ Karakaya, **a.g.e.**, s.43.

¹⁸ Karakaya, **a.e.**, s.46.

Yarı değişken giderler hem sabit hem de değişken gider özelliği gösteren giderlerdir.

Yarı değişken giderler değişken kısımları faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Ancak, içerdiği sabit giderler nedeniyle de faaliyet hacmi sıfıra indirilse de ortadan kalkmaz.¹⁹

Bir işletmede üretimde kullanılan makinelerin amortismanı üretim miktarına göre ayrılıyorsa ve diğer demirbaşlar için de yıllık olarak sabit bir oranda amortisman ayrılıyorsa üretimde kullanılan makinelerin amortisman gideri faaliyet hacminden etkilenir ve değişken giderdir ancak; demirbaşların amortisman gideri faaliyet hacminden etkilenmez ve sabit giderdir.

1.2.5.4.3.2 Yarı Sabit Giderler

Bu giderler, kapasite içerisinde belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, ancak bu aralıklar dışına çıktığında sıçramalar gösteren giderlerden meydana gelir.²⁰

1.2.5.5 Diğer Maliyetler

Standarda göre diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

¹⁹ Karakaya, **a.g.e.**, s.48.

²⁰ H. Kâmil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.337.

Diğer taraftan, normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme kullanımları (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar haricindeki depolama masrafları, stokların mevcut duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri ise stokların maliyetine alınmayacak ve gerçekleştikleri dönemde doğrudan gider olarak kaydedilecektir.²¹

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre “özellikli varlık” niteliğinde olan, satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren ve stoklarla doğrudan ilişki kurulabilen faiz, kur farkları ve benzeri borçlanma maliyetleri işletmenin isteğine bağlı olarak stokların maliyetine dahil edilebilir.

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 1.3²²

Akel Tekstil A.Ş.’den,

a) 12 Mayıs günü 125.000 TL’lik mal alındığını; mal bedelinin 100.000 TL’lik kısmının 61 gün vadeli bir bono ile ödenmesinin, bono bedeline yıllık %12 oranında vade farkı eklenmesinin ve düzenlenen bir çekle ödenmesinin kararlaştırıldığını; çek ve bononun düzenlenerek satıcıya verildiğini varsayalım.

Daha sonra,

²¹ Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, (Erişim) <http://www.tmsk.org.tr>, 4 Ekim 2009

²² Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.175-176.

b) 20 Mayıs günü malın teslim alındığını ve Kısmet Nakliyat'ın 236 TL'lik (KDV dahil) nakliye faturasının ödenmek üzere hesaba kaydedildiğini varsayalım.

Bu durumda, "TMS 2 Stoklar" ve "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" standartlarına uygun muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır:

a)

_____	/	_____
153 TİCARİ MALLAR		125.000,00
-Yoldaki stoklar ve tedarik giderleri		
191 İNDİRİLECEK KDV		22.860,99
322 BORÇ REESKONTLARI		1.389,33
(ERTELENMİŞ GİD.)		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		616,15
103 VER.ÇEKLER VE ÖD.EMR.		47.860,99
321 BORÇ SENETLERİ		102.005,48
_____	/	_____

$$\text{Vade farkı: } 100.000,00 \times 61 \times 12 / 36.500 = 2.005,48$$

$$\text{KDV } (125.000,00 + 2.005,48) \times 0,18 = 22.860,99$$

Çekle ödenecek tutar:

$$(125.000,00 + 2.005,48 + 22.860,99) - 102.005,48 = 47.860,99$$

$$\begin{aligned} \text{Ay sonundaki peşin değer: } & \frac{102.005,48}{1+(0,12 / 365 \times 42)} \\ & = 100.616,15 \end{aligned}$$

Mayıs ayı (19 günlük) vade farkı:

$$100.616,15 - 100.000,00 = 616,15$$

Gelecek aylara ait (Haziran-Temmuz / 42 günlük) vade farkı:

$$2.005,48 - 616,15 = 1.389,33$$

b)

_____	/	_____	
153 TİCARİ MALLAR		125.200,00	
-Eldeki stoklar			
191 İNDİRİLECEK KDV		36,00	
	153 TİCARİ MALLAR		125.000,00
	-Yoldaki stoklar ve		
	tedarik giderleri		
	320 SATICILAR		236,00
_____	/	_____	

Örnekte bonoya ait vade farkının TMS 2 ve TMS 23 standartları gereğince stok maliyetine dahil edilmeyip finansman gideri olarak muhasebeleştirildiği görülmektedir. İkinci şıkta stokun teslim alınmasında yapılan nakliye gideri TMS 2 gereği stok maliyetine dahil edilmiştir.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:

- a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- d) Satış giderleri.

1.2.5.6 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez (TMS 2.19).

Satış bölümünde ve genel yönetimde çalışan personele ait giderler hizmet maliyetine dahil edilmeyecektir, gerçekleştikleri dönemde gider olarak yazılacaklardır. Hizmet üretim maliyetini oluşturan giderler, hizmetin sunulmasında direkt görevi olan personele ait giderler ve hizmetin sunulmasıyla ilgili genel giderlerdir. Hizmetlerin stoklar kaleminde aktifleştirilmesi durumunda 154 HİZMET MALİYETİ HESABI adında bir hesap açılarak ihtiyacın giderilebileceği görülmektedir.

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir(TMS 2.37).

Tek Düzen Hesap Planı'nda stoklar grubunda şu şekilde bir sınıflandırma yapılmıştır:

15. STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI

151 YARI MAMUL-ÜRETİM HESABI

152 MAMULLER HESABI

153 TİCARİ MALLAR HESABI

157 DİĞER STOKLAR HESABI

Hizmet işletmelerinde stok kavramı iki açıdan göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlardan ilki üretim işletmeleri gibi hizmetin sunulması için gereken ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin konaklama işletmelerinde konuklarına hizmet sunabilmek için yemek vermek durumundadır ve yemek için gereken malzemeler işletmenin stoklarını oluşturmaktadır. İkincisi ise sunulan hizmettir. Örneğin bankalar mudilerine paraya dayalı hizmetler sunmaktadır. Müşterilerine kredi vermekte, havale yapmakta, hisse senedi ve tahvil gibi yatırım araçlarının satılmasına aracılık yapmaktadır. Banka bu hizmetleri sunarken para ve benzeri araçları kullanmaktadır. Bu durumda bankanın stokları para ve para benzeri değerleri ifade etmektedir. Hizmet işletmeleri hizmet üretmektedir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planı'nda ya Stoklar grubu içindeki boş bir hesap koduna "Hizmetler" hesabının atanması ya da hizmetin üretildiği düşüncesiyle "152 Mamuller" hesabının kullanılması uygun olabilir. Hizmetin bir hesap dönemi içinde tamamlanamaması durumunda da ya "Yarı-Hizmetler" hesabının oluşturulması ya da mevcut olan "151 Yarı-Mamuller" hesabının kullanılması uygun olacaktır.²³

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, hizmetin sunulmasında görev alan personelin işçilik ücretleri (kontrol işlemlerini yürüten personel de dahil) ve diğer maliyetler ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve diğer giderleri,

²³ Ekergil, **a.g.e.**, s.113.

hizmetin maliyetine dahil edilmeyerek gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilir.²⁴

Üretilen hizmetler çoğunlukla stoklanamaz. Standardın öngördüğü aktifleştirme daha çok bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde söz konusu olmaktadır. Bu tip hizmetler ise çoğunlukla belirli müşterilere özgü olarak gerçekleşmektedir. Üretilen hizmetin müşterisi belirli ise aktifleştirme yapmadan önce TMS 18 Hasılat Standardını da göz önünde bulundurmak gereklidir. Buna göre, eğer hizmetin sonuçları güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise tamamlanma esasına göre maliyetin gider olarak kayda alınması gereklidir. Belirli bir müşteriye yönelik olarak hazırlanmayan hizmetlerin maliyetlerinde ise aktifleştirme söz konusu olabilmektedir. Bu tür işlerde de çoğunlukla hizmetin tüm kullanım hakkının satışı gereklidir. Eğer kiraya verme söz konusu ise bu durumda hizmet maliyetin stok olarak değil maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması daha uygun olacaktır.²⁵

Örnek 1.4²⁶

Yağmur Yapım A.Ş., hiçbir medya şirketi ile anlaşma yapmaksızın 6 bölümlük bir belgesel hazırlamıştır. Belgeselin çekimi, 1.9.2007 yılında başlamış ve 11.5.2008 tarihinde bitmiştir. 2007 yılında, 200.000 TL, 2008 yılında ise 100.000 TL gidere katlanılmıştır. 1.6.2008 tarihinde, belgeselin tüm hakları 450.000 TL NTV'ye nakden satılmıştır.

_____	2007	_____
744 PROGRAM YAPIM MALİYETLERİ		200.000
Belgesel Programlar		
XXX ÇEŞİTLİ AKTİF VE PASİF		200.000
HS.		
_____	/	_____

²⁴ Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2004, s.56.

²⁵ Örtten, Kaval ve Karapınar a.g.e. s.50

²⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar a.e. s.50-51.

<u>31.12.2007</u>		
154 YAPIMI DEVAM EDEN PROGRAMLAR	200.000	
MALİYETİ		
745 PROGRAM YAPIM	200.000	
MALİYETLERİ YANS. HS.		
<u>2008</u>		
744 PROGRAM YAPIM MALİYETLERİ	100.000	
Belgesel Programlar		
XXX ÇEŞİTLİ AKTİF VE PASİF	100.000	
HS.		
<u>2008</u>		
154 YAPIMI DEVAM EDEN PROGRAMLAR	100.000	
MALİYETİ		
745 PROGRAM YAPIM	100.000	
MALİYETLERİ YANS. HS.		
<u>11.05.2008</u>		
155 TAMAMLANMIŞ PROGRAM MALİYETİ	300.000	
Belgesel Programlar		
154 YAPIMI DEVAM EDEN	300.000	
PROGRAMLAR MALİYETİ		
Belgesel Programlar		
<u>01.06.2008</u>		
100 KASA	450.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	450.000	
<u>/</u>		
624 SATILAN PROGRAMLAR MALİYETİ	300.000	
155 TAMAMLANMIŞ	300.000	
PROGRAMLAR MALİYETİ		
HESABI		
<u>/</u>		

1.2.5.7 Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir.

1.2.6 Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Stokların satışından elde edilen gelirler, işletme yaşamının temel nedenini oluşturmaktadır. Satış gelirleri ile karşılaştırılan stokların maliyetinin gerçeğe uygun bir şekilde değerlemesinin yapılması gerekir. Stokların değerlemesinde işletmenin uyguladığı stok hareketlerini muhasebeleştirme yaklaşımı önem kazanmaktadır. İşletmeler stoklarının “aralıklı envanter yaklaşımı” ve “devamlı envanter yaklaşımı” na göre kayıt altına alabilmektedir.²⁷ Aralıklı envanter yaklaşımı stok maliyetinin mali yıl sonunda belirlendiği yöntemdir. Bu yaklaşımda fiziki sayım ve maliyetle değerlendirme sonucu yapılan dönem sonu stok mevcudunun farkı alınır. Aylık ya da üç aylık finansal raporların çıkarılması gerektiği durumlarda ya da doğal afet sonucu işletmelerin fiziki sayım yapamayacakları hallerde stok maliyetlerinin tahmin edilmesi gerekir. Standardın 21. Maddesine göre sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi tekniklerin kullanıldığı belirtilmiştir.

TMS 2'nin dönem sonu stoklarının maliyetinin tahmin edilmesinde standart maliyet yöntemi ve perakende satış yöntemi olmak üzere iki yöntem önermesi sebebiyle bu yöntemlere burada daha ayrıntılı yer verilmiştir.

²⁷ Ekergil, a.g.e., s.118.

1.2.6.1 Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet, üretilecek mal için üretim gerçekleşmeden önce; işletmenin üretim olanakları, içinde bulunduğu sektörün durumu, bu sektör içindeki yeri ile ülke ekonomisinin içinde bulunduğu durum göz önünde bulundurularak hesaplanan, gerçekleştirilmesi düşünülen maliyetlerdir. Standart maliyet sistemi ise, maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine standart maliyetlerin kullanıldığı muhasebe sistemidir. Standart maliyetler, fiili performansı ölçmek için bir ölçüttür. Standart maliyet muhasebesi, maliyet unsurlarının ve verimliliğin etkili bir şekilde kontrolüne olanak sağlaması nedeniyle gittikçe daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Standart maliyetler önceden hesaplanmış maliyetler olduğundan standart maliyetlerle fiili maliyetler arasında genellikle farklılıklar doğar. Bu farklara "standart maliyet sapmaları" ya da kısaca "fark" denir.²⁸

İşletmenlerin en belirgin ve çoğu kez başta gelen amacı, sağlanan karların artırılması olarak karşımıza çıkar. Kar ise, toplam gelir ile toplam maliyet arasındaki farktır. Bu bakımdan, karın artırılması ya sağlanan gelirin artırılması ya da maliyetlerin düşürülmesi ile olanaklıdır. Ancak, satış gelirlerinin daha çok pazar koşullarına bağlı olarak belirlenmesi, karları artırmanın en güvenilir yolunun maliyetlerde tasarruf sağlamak olması sonucunu doğurmaktadır. Maliyetlerde tasarruf sağlayabilmek için de, her şeyden önce, onları kontrol altında bulundurmak; yani maliyet unsuru olan işlemlerdeki verimsizlik ve israfları ortadan kaldırmak gereği açıktır. Ancak, eğer verimsizlik ve israfın varlığı ve kaynağı bilinmiyorsa, bu konuda herhangi bir önlem alınmasından söz edilemez. Bu nedenle, yöneticilerin verimsizlik ve israflarından haberli olmalarını sağlayacak bazı göstergelere gerek vardır. İşte, yönetim muhasebesinin bu gereği karşılamak amacıyla

²⁸ Kazım Yılmaz, "Standart Maliyet Muhasebesinde Standartlardan Sapmalar ve Bu Sapmaların Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu", (Erişim)<http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuatvuk/GenelYazilar>, 1 Ocak 2011.

geliştirdiği araçlar arasında en etkilisi, standart maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁹

Stokların maliyetinin değerlemesinde, satın alma maliyetinin veya satış fiyatının değerlendirme sonuçlarına yakın değerlere sahip olması durumunda işletmeler standart maliyet yöntemini kullanmayı tercih edebilir. Yöntem, genellikle üretim işletmelerinin ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stoklarının değerlendirilmesinde kullanılan bir yöntemdir.³⁰

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

1.2.6.2 Perakende Yöntemi

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

Perakende yöntemi veya “satıştan kâr marjının indirilmesi yöntemi” perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı durumlarda benzer kâr marjlarına sahip hızla değişen çok sayıda varlık unsurundan oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. (Örneğin eczane ve ilaç depolarında olduğu gibi). Bu yöntemde,

²⁹ Büyükmirza, **a.g.e.**, s.605.

³⁰ Ekergil, **a.g.e.**, s.119.

stokların maliyeti stokların satış değerinden o stok grubunun brüt kar marjının düşülmesiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde değerlemeye konu olan malların orijinal satış fiyatlarından yapılan indirimlerin etkisi dikkate alınır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, orijinal satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklara dikkat edilir. Her perakende satışa konu olan mal grubu için, farklı kâr marjı oranı kullanılabilir.³¹

Büyük mağazalar ve eczaneler dışında perakende yönteminin kullanılması da vergi mevzuatımıza uygun değildir. Çünkü işletmenin belirleyeceği kar marjının doğruluğu kanıtlanabilir ve vergi kanunlarınca düzenlenmiş değildir.³²

Örnek 1.5³³

Perakende satış yapan X işletmesi %30 kar marjıyla çalışmaktadır. T_1 dönemi başında stokta 20.000 TL'lik mevcut bulunan A malından 300.000 TL tutarlı alış yapmış ve aynı dönemdeki A malı satış tutarı 200.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda X İşletmesinin T_1 dönemi içindeki A malı satış maliyeti ve T_1 dönemi sonundaki A malı stok tutarını perakende yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

$$200.000 \times \%30 = 60.000 \text{ TL kâr}$$

$$200.000 - 60.000 = 140.000 \text{ TL satışların maliyeti}$$

<u>T_1 dönemi</u>	
Dönem başı stok	20.000
Alışlar	<u>300.000</u>
	320.000
Satışların maliyeti	<u>(140000)</u>
Dönem sonu stok	180.000

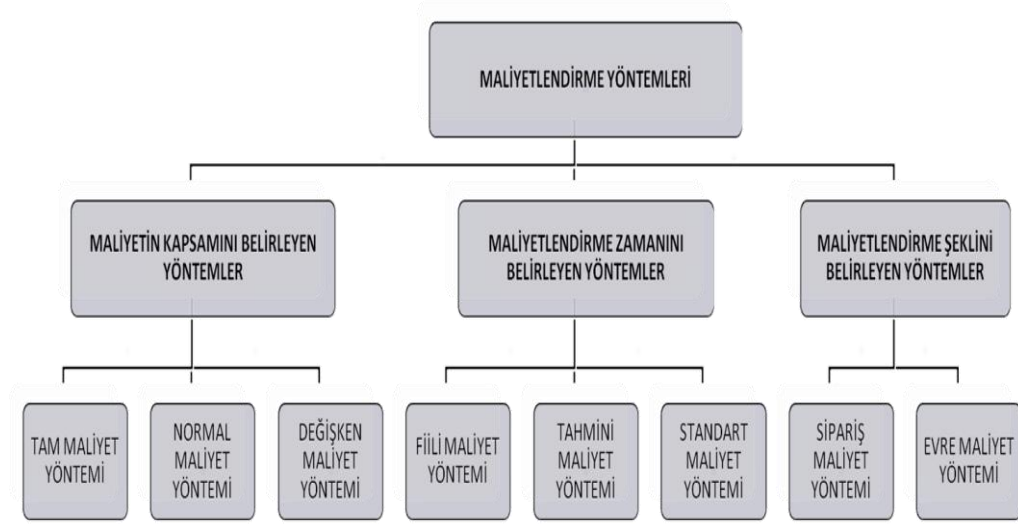
³¹ Kaval, a.g.e. s.278

³² Örtten, Kaval, Karapınar a.g.e. s.53.

³³ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2007. S.186.

Burada işletmelerin kar marjlarını istedikleri gibi belirleme ihtimali olması sebebiyle bu yöntem vergi mevzuatımızca kabul edilmemektedir.

Alan yazınında maliyetlendirme yöntemleri kapsam, zaman ve şekil bakımından üç ana kısımda incelenmektedir.



Şekil 2- Maliyetlendirme Yöntemleri³⁴

1.2.6.3 Maliyetin Kapsamını Belirleyen Yöntemler

Bir mamulün maliyetini üç ana unsur oluşturmaktadır. Bunlar, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretim hacmiyle doğru orantılı olarak değişen giderlerdir. Genel üretim giderleri ise hem değişken hem de sabit giderler içeren yarı değişken bir giderdir. Bu durumda genel üretim giderleri sabit genel üretim giderleri ve değişken genel üretim giderleri olmak üzere iki gruba ayrılır.

³⁴ Büyükmirza, a.g.e., s.238.

Sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetleri kapsamına farklı tutarlarda girmesine yol açan, yani maliyetlerin kapsamını belirleyen çeşitli maliyetlendirme yöntemleri geliştirilmiştir. Bunları üç başlık altında toplamak mümkündür:

1. Tam maliyet yöntemi
2. Normal maliyet yöntemi
3. Değişken maliyet yöntemi

1.2.6.3.1 Tam Maliyet Yöntemi

Bir dönemde oluşan üretim giderlerinin tamamı o dönemde üretilen mamulün maliyetine dahil eden yöntemdir.

Bu yönteme göre mamulün maliyeti direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin tamamından meydana gelir.

Örnek 1.6³⁵

TERMOSAN A.Ş. değişik tip ve boyutlarda termosifon üretmektedir. Şirketin öngörülen yıllık kapasitesi 12.000 makine saatidir. Ekim ayında üç değişik termosifon partisi üzerinde çalışılmış olup ilgili veriler aşağıdaki gibidir:

³⁵ Büyükmirza, a.g.e., s.558.

	<u>Model 101</u>	<u>Model 201</u>	<u>Model 401</u>
Direkt ilk md. mlz. gid.	10.000 MTL	40.000 MTL	60.000 MTL
Direkt işçilik gid.	6.000 MTL	20.000 MTL	12.000 MTL
Üretim partisindeki miktarı	400 adet	800 adet	600 adet
Harcanan makine saati	200 saat	600 saat	400 saat
Satılan miktarı	200 adet	700 adet	-----
Adedinin satış fiyatı	100 MTL	150 MTL	250 MTL

Tablo 2 TERMOSAN AŞ. Ürünlere Ait Veriler

Ekim başında mamul ve yarı mamul bulunmamaktadır. Ekim ayı genel üretim giderleri 6.000 mil TL. değişken, 18.000 mil. TL. sabit olmak üzere toplam 24.000 mil. TL.'dir. Ekim sonu itibariyle, üretimi devam eden Model 401 partisi dışında yarı mamul bulunmamaktadır.

- Tam maliyet yöntemine göre Ekim ayı brüt satış karını hesaplayınız.
- Normal maliyet yöntemine göre Ekim ayı brüt satış karını hesaplayınız.
(Kapasite sapması satışların maliyeti kapsamında gösterilecektir.)
- Değişken maliyet yöntemine göre Ekim ayı brüt katkı payını hesaplayınız.

Tam maliyet yöntemine göre çözüm:

	<u>Model 101</u>	<u>Model 201</u>	<u>Model 401</u>	<u>TOPLAM</u>
Direkt İlk Md. Malz. Gid.	10.000	40.000	60.000	110.000
Direkt İşçilik Gid.	6.000	20.000	12.000	38.000
<u>Genel Üretim Gideri</u>	<u>4.000</u>	<u>12.000</u>	<u>8.000</u>	<u>24.000</u>
TOP. ÜR. MALİYETİ	20.000	72.000	80.000	172.000

Tablo 3 TERMOSAN AŞ. Tam Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti

Genel üretim giderlerinin model partilerine dağıtımı makine saati baz alınarak aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır:

Toplam Genel Üretim Gideri= 24.000 mil. TL

Harcanan Makine Saati = 1.200 saat

$24.000/1.200 = 20 \text{ TL / Saat}$

Model 101 için; 200 saat x 20 TL/saat = 4.000 TL

Model 201 için; 600 saat x 20 TL/saat = 12.000 TL

Model 401 için; 400 saat x 20 TL/saat = 8.000 TL

Model 101 İçin Birim Üretim Maliyeti = $20.000 / 400 \text{ adet} = 50 \text{ TL/Adet}$

Model 201 İçin Birim Üretim Maliyeti = $72.000 / 800 \text{ adet} = 90 \text{ TL/Adet}$

Model 401 İçin Birim Üretim Maliyeti = $80.000 / 600 \text{ adet (üretimde)}$

	<u>Model 101</u>	<u>Model 201</u>	<u>Model 401</u>	<u>TOPLAM</u>
Satılan Mamul Maliyeti	50 x 200 = 10.000	90 x 700 = 63.000	Üretimde	73.000
Satış Geliri	100 x 200 = 20.000	150 x 700 = 105.000	-----	125.000
Brüt Satış Karı	10.000	42.000	-----	52.000

Tablo 4 TERMOSAN AŞ. Tam Maliyet Yöntemine Göre Brüt Satış Kârı

Tam maliyet yöntemine göre brüt satış karı 52.000 TL'dir.

1.2.6.3.2 Normal Maliyet Yöntemi

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir.³⁶

Örnek 1.7

TERMOSAN A.Ş. örneğinin normal maliyet yöntemine göre çözümü şu şekilde olacaktır:

Değişken G.Ü.G. Yükleme Oranı = $6.000 / 1200 \text{ saat} = 5 \text{ TL/Saat}$

Sabit G.Ü.G. Yükleme Oranı = $18.000 / 1000 \text{ saat} = 18 \text{ TL/Saat}$

	<u>Model 101</u>	<u>Model 201</u>	<u>Model 401</u>	<u>TOPLAM</u>
Direkt İlk Md. Malz. Gid.	10.000	40.000	60.000	110.000
Direkt İşçilik Gid.	6.000	20.000	12.000	38.000
Gen. Üretim Gid. (Değişken)	1.000	3.000	2.000	6.000
<u>Gen. Üretim Gid. (Sabit)</u>	<u>3.600</u>	<u>10.800</u>	<u>7.200</u>	<u>21.600</u>
TOP.ÜRETİM MALİYETİ	20.600	73.800	81.200	175.600
Birim Üretim Maliyeti	20.600 / 400 adet 51,5	73.800 / 800 adet 92,25	Üretimde	
Satılan Mamul Maliyeti	200 x 51,5 = 10.300	700 x 92,25 = 64.575		74.875
Satış Geliri	100 TLx 200adet = 20.000	150TL x 700adet = 105.000		125.000

Tablo 5 TERMOSAN AŞ. Normal Maliyet Yöntemine Göre Toplam Üretim Maliyeti

³⁶ Büyükmirza, a.g.e., s.500.

Net Satışlar	125.000
Satışların Maliyeti	71.275
Üretim Maliyeti	74.875
Kapasite Sapması	3.600
Fiili Sabit G.Ü.G	18.000
Yüklenen Sabit G.Ü.G.	21.600
SATIŞ KARI	53.725

Tablo 6 TERMOSAN AŞ. Normal Maliyet Yöntemine Göre Satış Kârı

Normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderleri ay içinde 18.000 TL olarak değil 21.600 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmede ekim ayında normal kapasitenin üzerine çıkmıştır. Bu da sabit giderlerde 3.600 TL'lik bir sapmaya neden olmuştur.

1.2.6.3.2.1 Normal Maliyette Kapasite ve Kapasite Sapmaları

1.2.6.3.2.1.1 Kuramsal (Teorik) Kapasite

Bir yıl boyunca ara vermeksizin çalışılması durumunda ulaşılabilecek kapasitedir. Bir yıl boyunca günün yirmi dört saati çalışmayı gerektiren kuramsal kapasiteye ulaşılması imkansızdır.

1.2.6.3.2.1.2 Pratik Kapasite

Çalışılan vardiya sayısına göre hesaplanan yıllık mesai süresinden hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek ve dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler

düşüldükten sonra kalan sürede tam verimle çalışılması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyidir.³⁷

1.2.6.3.2.1.3 Normal Kapasite

Konjonktürel dalgalanmalar ve satış trendleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyidir. Bu kapasite, en az beş yıllık bir dönem dikkate alınarak saptanır.³⁸

Standartta sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Standarda göre normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. 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 kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

1.2.6.3.2.1.4 Beklenen Kapasite

Cari yıl için planlanmış faaliyet düzeyidir. İşletme bütçesinde öngörülmüş faaliyet hacmini ifade eder.³⁹

³⁷ Büyükmirza, a.g.e., s.527.

³⁸ Büyükmirza, a.e., s.528.

1.2.6.3.3 Değişken Maliyet Yöntemi

Sadece değişken üretim giderlerini (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken g.ü.g.) üretim maliyetlerine yükleyen, sabit genel üretim giderlerinin tamamını ise üretim maliyetlerinin dışında tutarak, doğrudan gelir- gider tablosuna yansıtan yöntemdir.⁴⁰

Örnek 1.8

TERMOSAN A.Ş. örneğinin değişken maliyet yöntemine göre çözümü şu şekilde olacaktır:

Değişken maliyet yöntemine göre çözüm:

Bu yöntemle göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmı mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Bu nedenle genel üretim giderlerinin değişken kısmının siparişlere bir yükleme anahtarı kullanılarak dağıtılması gerekmektedir. Buradaki en uygun yükleme anahtarı makine saatidir. Genel üretim giderlerinin siparişlere dağıtımı şu şekilde olacaktır:

İşletmenin yıllık kapasitesi 12.000 makine saati olup aylık kapasite (12.000/12) 1000 makine saatidir.

Değişken G.Ü.G. Yükleme Oranı = Değişken G.Ü.G./Fiili Aylık Kapasite

Değişken G.Ü.G. Yükleme Oranı = 6000 TL / 1200 saat = 5 TL/Saat

³⁹ Büyükmirza, a.g.e., s.529.

⁴⁰ Büyükmirza, a.e., s.506.

<u>Sipariş Adı</u>	<u>Makine Saati x Y.O.</u>	<u>Değişken G.Ü.G.</u>
Model 101	200 saat x 5	1.000
Model 201	600 saat x 5	3.000
Model 401	400 saat x 5	<u>2.000</u>
Toplam Değişken G.Ü.G		6.000

Tablo 7 TERMOSAN AŞ. Toplam Değişken Genel Üretim Giderleri

	<u>Model 101</u>	<u>Model 201</u>	<u>Model 401</u>	<u>TOPLAM</u>
Direkt İlk Md. Malz. Gid.	10.000	40.000	60.000	110.000
Direkt İşçilik Gid.	6.000	20.000	12.000	38.000
Gen. Üretim Gid. (Değişken)	<u>1.000</u>	<u>3.000</u>	<u>2.000</u>	<u>6.000</u>
TOP. ÜR. MALİYETİ	17.000	63.000	74.000	154.000
	17000 TL/400 adet= 42,50	63000 TL/800 adet= 78,75	Üretimde	
Birim Üretim Maliyeti	TL/Adet	TL/Adet		
Satılan Mamul Maliyeti	200 x 42,50 = 8.500	700 x 78,75 = 55.125		63.625
Satış Geliri	100 TLx 200 adet = 20.000	150 TL x 700 adet = 105.000		125.000
Satış Karı	11.500	49.875		61.375

Tablo 8 TERMOSAN AŞ. Toplam Üretim Maliyeti

Değişken maliyet yöntemine göre satış karı 61.375 TL olmaktadır.

Örnek 1.9⁴¹

Bir işletmenin ürettiği tek tip bir mamul olsun. Bu mamul içinde teorik kapasitesi 100.000 birim olmasına rağmen, o sektörün koşullarında normal kapasitenin 90.000 birim civarında seyrettiğini kabul edelim. 80.000 birim üretimin normal kabul edilebileceğini, 50.000 birimin oldukça düşük düzeyde üretim düzeyinin, 120.000 birimin de aşırı yüksek kapasite kullanım

⁴¹ Kaval, a.g.e. s.275-276.

derecesinin sınırı olduğunu varsayalım. Yine birim başına değişken maliyetlerin 10 TL olduğunu varsayalım. Toplam sabit maliyetler ise 800.000 TL olsun. Bu durumda değişik üretim kapasitelerine göre üretim maliyeti olarak esas alınacak birim maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

1'inci Durum: Normal Kapasite Kullanımı (80.000 adet üretim)

Bu durumda toplam sabit üretim giderleri olan 800.000 TL normal üretim sayılan 80.000'e bölündüğünde birim sabit maliyet 10 TL olacaktır. Dolayısıyla birim üretim maliyeti de 20 TL olacaktır. Dolayısıyla üretilip de satılmayanlar bilançoda 20 TL/birim üzerinden değerlendirilecektir.

2'nci Durum: Aşırı Düşük Kapasite Kullanımı (60.000 adet üretim)

Bu durumda toplam sabit üretim 60.000 adet fiili üretime değil, 80.000 adet üretime bölünecek ve birim sabit üretim maliyeti yine 10 TL olarak hesaplanacaktır. Dolayısıyla birim üretim maliyeti yine 20 TL olarak hesaplanacak ve bilançoya bu tutar üzerinden alınacaktır. Üretimle ilgili olmakla birlikte üretim maliyetlerine verilmeyen 200.000 TL $[(800.000 - (10 \times 60.000))]$ gelir tablosuna alınacak ve çalışmayan kısım giderleri olarak raporlanacaktır.

3'üncü Durum: Aşırı Yüksek Kapasite Kullanımı (120.000 adet üretim)

Bu durumda aşırı yükseklik dikkate alınmadan toplam sabit maliyet olan 800.000 TL toplam üretim miktarı olan 120.000 birime bölünecek ve birim sabit maliyet olarak 6,67 TL olarak bulunacaktır. Toplam birim maliyet de 16,67 TL olacak ve satılmayanlar bu değer üzerinden bilançoya alınacaktır.

1.2.6.3.4 Yöntemlerin Karşılaştırılması

Tam maliyet, değişken maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre toplam üretim maliyeti değişkenlik göstermektedir. Bunun nedeni ise sabit genel üretim giderlerinin maliyete farklı şekillerde yüklenmesidir. Yöntemler karşılaştırıldığında normal maliyet yönteminde ortaya çıkan kapasite sapmasının sabit genel üretim giderlerini artırdığı görülmektedir. Bu da sonuç olarak maliyetleri artırmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun benimsediği tam maliyet yönteminde ise sabit giderlerde bir değişiklik bulunmamaktadır. Kapasitenin üzerinde yapılan üretim sonucu ortaya çıkan sabit genel üretim giderlerindeki fark malın maliyetine dahil edilecektir. Eksik kapasite kullanımından kaynaklanan sabit genel üretim giderlerinde de ortaya çıkan fark malın maliyetine ilave edilmeyecek dönem giderleri bölümünde raporlanacaktır.

	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Normal Maliyet
DİMMG	110.000	110.000	110.000
DİG	38.000	38.000	38.000
GÜG			
Değişken	6.000	6.000	6.000
Sabit	18.000		21.600
TÜM	172.000	154.000	175.600

Tablo 9 TERMOSAN AŞ. Maliyetleme Yöntemlerinin Karşılaştırılması

1.2.6.4 Maliyetlendirme Zamanını Belirleyen Yöntemler

1.2.6.4.1 Fiili Maliyet Yöntemi

Üretilen mamul maliyetini üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarlarını esas alarak saptayan yöntemdir.

1.2.6.4.2 Tahmini Maliyet Yöntemi

Mamul maliyetlerini, üretim giderlerinin önceden tahmin edilmiş tutarlarına dayanarak saptayıp kayıtlayan yöntemdir. Yılbaşında, geçmiş deneyimler ve yıl içi beklentiler dikkate alınarak yapılan gider ve üretim tahminlerine göre, her bir üretim giderinin birim mamul maliyetinde ne tutarda yer alacağı belirlenir.⁴²

1.2.6.4.3 Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yönteminin öncelikli hedefi maliyet kontrolüdür. Bu nedenle, mamul maliyetleri önceden belirlenmiş maliyetlere göre hesaplanır. Standart maliyet yöntemini tahmini maliyetlemeden ayıran en önemli özellik standart maliyetlerin bilimsel ve teknik esaslara göre hazırlanmasıdır. Bu nedenle, tahmini maliyetler bir anlamda “olması beklenen” maliyetleri ifade ederken standart maliyetler “olması gereken” maliyetleri ifade etmektedir.⁴³

1.2.6.5 Maliyetlendirme Şekli Belirleyen Yöntemler

1.2.6.5.1 Sipariş Maliyet Yöntemi

Sipariş maliyet yöntemi, üretilen özel nitelikli ya da birbirinden farklı niteliklere sahip mamullerin birim maliyetlerinin ayrı olarak izlenmesi ve belirlenmesini sağlayan bir yöntemdir. Buradaki temel amaç bir mamul ya da mamul grubunun maliyetinin ayrı olarak izlenmesi ve birim maliyetin ayrı olarak belirlenmesidir.⁴⁴

⁴² Büyükmirza, **a.g.e.**, s.240.

⁴³ Karakaya, **a.g.e.**, s.499.

⁴⁴ Karakaya, **a.e.**, s.263.

1.2.6.5.2 Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi, tek tip veya benzer mamullerin sürekli olarak yığın halinde üretilmeleri söz konusu olduğunda, mamul birim maliyetinin belirlenmesinde kullanılan bir yöntemdir.⁴⁵

1.2.7 Birleşik ve Yan Mamullerin Maliyetlendirilmesi

Petrol, havagazı, kok, madencilik, yağ, süt ve et mamulleri gibi bazı üretim dallarında, aynı hammaddenin aynı işlemlerden geçirilmesi sonucu aynı anda farklı farklı mamuller elde edilir. Bu mamullerden göreceli değeri yüksek olanlar birleşik mamuller, değeri düşük olanlar ise yan mamuller adıyla anılır.⁴⁶

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Standarda göre her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir (TMS 2.14).

1.2.7.1 Birleşik Mamuller

Birleşik mamullerin maliyetlendirilmesi ayrılma noktasına kadar belli yöntemlerle yapılır ayrılma noktasından sonra ise evre maliyet yöntemi veya sipariş maliyet yöntemlerinden uygun olanı seçilerek yapılır.

⁴⁵ Karakaya, a.g.e., s.267.

⁴⁶ Büyükmirza, a.g.e., s.304.

Standart birleşik maliyetlerin mamullere dağıtılması yöntemlerini sınırlandırmamıştır. “Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir.” denilmiştir. Ayrılma noktasına kadar uygulanan farklı maliyetlendirme yöntemleri vardır. Bunlar:

- Fiziksel Miktara Göre Dağıtım Yöntemi,
- Net Satış Değeri Oranında Dağıtım Yöntemi,
- Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemi.

1.2.7.1.1 Fiziksel Miktara Göre Dağıtım Yöntemi

Birleşik giderlerin dağıtımında ayrılma noktasında ortaya çıkan mamul miktarının esas alındığı dağıtım yöntemidir.

Örnek 1.10⁴⁷

BALIKSAŞ A.Ş., hamsi balığını pişirme, presleme ve öğütme işlemlerinden geçirerek, balık unu ve balık yağı elde etmektedir. Pişirme ve presleme işlemleri sonucu, üretime alınan hamsi miktarının %16’sı kadar balık püresi, %4’ü kadar da balık yağı ortaya çıkmakta; kalan %80 ise kısmen buharlaşarak kaybolmakta, kısmen de atık su olarak denize dökülmektedir. Preslemeden çıkan yağ tanklara doldurulmakta ve yağ rafinerilerine 200.000 TL/kg. fiyatla satılmaktadır. Balık püresi ise öğütme işlemine tabi tutularak un haline dönüştürüldükten sonra çuvallara doldurulmakta ve 150.000 TL/kg. fiyatla yem fabrikalarına satılmaktadır. Tüm satışlar fabrika teslimidir. (Yağda teslimat tanklardan tankere boşaltılarak yapılmaktadır.) Hamsilerin bozulma özelliğinden dolayı, üretim her gün gelen hamsi miktarına göre ve bir sonraki güne yarı mamul kalmayacak şekilde yürütülmektedir.

⁴⁷ Büyükmirza, a.g.e., s.316.

Şirketin Ocak ayı üretimi 16 ton balık yağıdır. Aynı aya ilişkin üretim giderleri ise aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir:

	PIŞİRME PRESLEME	ÖĞÜTME AMBALAJ
D. ilk madde ve malzeme	1.200 mil. TL.	200 mil. TL.
D. İşçilik	240 mil. TL.	100 mil. TL.
Gn. Üretim gid.	500 mil. TL.	400 mil. TL.

Tablo 10 BALIKSAŞ AŞ. Üretim Giderleri

(a) Balık unu ve balık yağını birleşik mamul kabul ederek, Ocak ayında üretilen balık unu ve balık yağının toplam ve birim maliyetlerini kullanılabilecek belli başlı yöntemlerden her birine göre ayrı ayrı hesaplayınız.

Pişirme işleminden sonra presleme işlemi yapılmaktadır ve presleme işi bittiği anda ayrılma noktası oluşmaktadır. Ayrılma noktasına kadar üretilen ürün 100 ton için hamside 16 ton balık püresi ve 4 ton balık yağıdır. Pişirme ve presleme işlemi sonucu oluşan toplam üretim maliyeti 1.940 mil. TL.' dir.

$$1.940 / 20 \text{ ton} = 97 \text{ ton} / \text{TL}$$

	BİRLEŞİK GİDER	TAMAMLAYICI GİDER	TOPLAM MALİYET
Balık Unu: 16 ton x 97 =	1.552	700	2.252
Balık Yağı: 4 ton x 97 =	338	0	338

Tablo 11 BALIKSAŞ AŞ. Fiziksel Miktarla Göre Dağıtım Yöntemine Göre Toplam Maliyet

$$\text{Balık unu birim maliyeti} : 2.252/16 \text{ ton} = 140,75 \text{ TL/ton}$$

$$\text{Balık yağı birim maliyeti: } 338/ 4 \text{ ton} = 97 \text{ TL/ton}$$

1.2.7.1.2 Net Satış Değeri Oranında Dağıtım Yöntemi (Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi, Piyasa Değeri Yöntemi)

Örnek 1.11

Yukarıdaki BALIKSAŞ A.Ş. örneğinin “Net Satış Değeri Oranında Dağıtım Yöntemi” ne göre çözümü şu şekilde olacaktır:

	Nihai Satış Değeri	Tamaml. Giderler	Net Satış Değeri	Net Satış Değeri İçindeki Oranı
Balık Unu	2.400 -	700 =	1.700	1.700/2.500 = 68%
Balık Yağı	800 -	0 =	800	800/2.500 = 32%
	<u>3.200</u>	<u>700</u>	<u>2.500</u>	<u>100%</u>

Birleşik Gider	NSD İçindeki Oranı	Birleşik Gider Payı	Tamaml. Giderler	Toplam Maliyet	Birim (Ton)	Birim Maliyet
1.940 x	68% =	1.319,20 +	700 =	2.019,20 /	16	126,20
1.940 x	32% =	620,80 +	0 =	620,80 /	4	155,20
		<u>1.940</u>	<u>700</u>	<u>2.640</u>		

Tablo 12 BALIKSAŞ AŞ. Net Satış Değeri Oranında Dağıtım Yöntemine Göre Toplam Maliyet

1.2.7.1.3 Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemi

Bu yönteme bazı kaynaklarda “Sabit Brüt Satış Karı Oranına Dayalı Net Gerçekleşebilir değer Yöntemi” de denilmektedir.

Örnek 1.12

Yukarıdaki BALIKSAŞ A.Ş. örneğinin “Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemi” ne göre çözümü şu şekilde olacaktır:

Net Satışlar		3.200
Balık Unu	2.400	
Balık Yağı	800	
Satışların Maliyeti		(2.640)
Birleşik Gid.	1.940	
Tamamlayıcı Gid.	700	
Brüt Satış Karı		560
Brüt Kar Marjı	560/3.200= 0,175	

Tablo 13 BALIKSAŞ A.Ş. Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemine Göre Brüt Satış Kârı

	Balık Unu	Balık Yağı
Net Satışlar	2.400	800
Brüt Satış Karı(0,175)	(420)	(140)
Satışların Maliyeti	1.980	660
Tamamlayıcı Giderler	(700)	0
Birleşik Gider Payı	1.280	660
Balık Unu Birim Maliyeti:	1.980/16=123,75	
Balık Yağı Birim Maliyeti:	660/ 4=165	

Tablo 14 BALIKSAŞ A.Ş. Net Satış Değerinden Ortalama Brüt Karın İndirilmesi Yöntemine Göre Birim Maliyetler

1.2.7.2 Yan Mamuller

Standarda göre yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez. Bu durumda BALIKSAŞ A.Ş.'nin Balık yağını yan mamul kabul ederek ve Ocak

ayında 190.000 TL/kg. peşin fiyatla 3 ton balık yağı satılmış olduğunu dikkate alarak kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.	1.400	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	340	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	900	
İLGİLİ VARLIK/KAYNAK HS.	2.640	
Ocak ayı üretim giderleri.		
----- / -----		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	2.640	
711 DİMMG YANS.	1.400	
721 DİG YANS.	340	
731 GÜG YANS.	900	
Ocak ayı üretim giderlerinin üretim maliyetine yansıtılması.		
----- / -----		
152 MAMULLER	1.840	
152.01 Balık Unu		
157 DİĞER STOKLAR	800	
157.01 Balık Yağı		
151 YARI MAMUL-ÜRETİM	2.640	
Tamamlanan net üretim maliyetinin mamul stoklarına, yan mamul net satış değerinin stoklara alınması.		
----- / -----		
102 BANKALAR	570	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	570	
Balık yağı satış kaydı.		
----- / -----		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	600	
157 DİĞER STOKLAR	600	
157.01 Balık Yağı		
Stoktaki 3 ton balık yağının satışı.		
----- / -----		

Yan mamul net satış tutarının ana mamul net satış tutarından indirilmesi halinde kayıtlar şu şekilde yapılmalıdır:

----- / -----		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.	1.400	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	340	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	900	
İLGİLİ VARLIK/KAYNAK HS.	2.640	
Ocak ayı üretim giderleri.		
----- / -----		
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	2.640	
711 DİMMG YANS.	1.400	
721 DİG YANS.	340	
731 GÜG YANS.	900	
Ocak ayı üretim giderlerinin üretim maliyetine yansıtılması.		
----- / -----		
152 MAMULLER	2.640	
152.01 Balık Unu		
151 YARI MAMULLER	2.640	
Ocak ayında tamamlanan mamullerin mamul stoklarına alınması.		
----- / -----		
102 BANKALAR	570	
620 SAT. MAMUL MALİYETİ	570	
Satılan yan mamul satış bedelinin ana mamul satış maliyetinden indirimi.		
----- / -----		

1.2.8 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standart üç stok maliyet hesaplama yönteminden bahsetmiştir. Bu yöntemler; gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntemidir.

Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS 2.25).

Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir (TMS 2.26).

1.2.8.1 Gerçek Parti (Spesifik) Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yöntemi “özel maliyet”, “has maliyet”, “spesifik maliyet”, “fiili maliyet” yöntemi gibi adlarla da anılmaktadır.

Standarda göre gerçek parti maliyet yöntemi normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Tanımdan da anlaşıldığı üzere birbiri ile ikame edilemeyen farklı özelliklere sahip malların satışı ile faaliyet gösteren işletmeler gerçek parti maliyet yöntemine göre stok maliyetlerini belirler.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

Gerçek parti maliyet yöntemi, tüketilen ve stokta kalan her birim malzemenin bizzat kendi gerçek maliyetiyle kayıtlara yansımalarının sağlaması yönünden, gerek vergi hukukunda, gerekse birçok yazar tarafından gerçeğe en uygun ve dolayısıyla en doğru yöntem olarak kabul edilmektedir. Çeşitli Danıştay kararlarına da yansıyan bu görüşe göre, aşağıda ele alınacak diğer yöntemler, spesifik (gerçek parti maliyet) belirleme yönteminin zor olması nedeniyle, sadece soruna pratik bir çözüm sağlamak amacıyla geliştirilmiştir ve bu çerçevede değerlendirilmelidir. Yani, eğer büyük zorluk yaratmıyorsa, öncelikle spesifik belirleme yöntemi tercih edilmelidir. Ancak, asıl sorun, spesifik belirleme yönteminin en doğru yöntem olarak irdelenmesinde yatmaktadır. Çünkü gerçekte bu yöntem, dönem sonuçlarının belli sınırlar içerisinde istenildiği gibi ayarlanmasına olanak veren, yani keyfi uygulamalara son derece açık bir yöntem niteliğindedir. Örneğin, bankaya kredi almak için başvurulacaksa, işletmenin durumunu iyi göstermek amacıyla, tüketilen malzeme ve alıcıya gönderilen mamul birimleri özellikle en düşük maliyelilerden seçilmek suretiyle karın yükseltilmesi veya az vergi verilmek isteniyorsa, bunun tam tersinin yapılması mümkündür.⁴⁸ Bu yöntemin yukarıda sözü edilen sakıncalarından dolayı sadece belli projeler için ve ikamesi olmayan malzemeler için kullanılabileceği belirtilmiştir.

1.2.8.2 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

FİFO yöntemi, ilk madde ve malzemelerin ilk girişlerden başlanarak üretime verildiği ya da tüketildiği varsayımına dayanmaktadır. Dikkat edileceği gibi burada da varsayımdan bahsedilmektedir. Stokun fiziki olarak üretime verilmiş ya da tüketilmesinin bu sıraya uyması şart değildir. Buradaki

⁴⁸ Büyükmirza, a.g.e., s.161-162.

“ilk giren ilk çıkar” esası, maliyet belirleme için geçerli olan itibari bir durumdur.⁴⁹

FİFO yönteminin dönemsel uygulanması da söz konusudur. Bu durumda dönem boyunca çıkışı yapılan stokların tamamı tek parti kabul edilir ve ilk giren stokun birim maliyetinden başlanarak değerlendirme işlemi yapılır. FİFO yönteminin dönemsel uygulamasında üretime verilen her bir partinin maliyeti ayrı olarak bilinmez, çünkü döneme ait tüketim bedelleri toplu olarak hesaplanır. Bu yöntemde, giriş ve çıkışların tarih sırası gözetilerek yapılan dönem içi uygulaması ile dönem sonu uygulamasının sonuçları aynıdır.⁵⁰

1.2.8.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

Bu yöntemde her yeni malzeme alımında yeni bir ortalama birim maliyeti hesaplanır ve bir sonraki alıma kadar tüm ambar çıkışları bu birim maliyeti ile fiyatlandırılır. Yönteme “hareketli” ortalama maliyet yöntemi denmesinin nedeni, ortalama birim maliyetinin her alımdan sonra değişmesidir. Bu yöntemde kullanılan ortalama birim maliyeti, elde mevcut malzemenin birim maliyeti ile yeni gelen malzemenin birim maliyeti toplamının ikiye bölerek hesaplanabilecek “basit” ortalama maliyet değil,

⁴⁹ Karakaya, **a.g.e.**, s.93.

⁵⁰ Karakaya, **a.e.**, s.95.

mevcut ve yeni gelen “miktarlarla ağırlıklandırılmış” ortalama maliyet niteliğindedir.⁵¹

Hareketli ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar ve son giren ilk çıkar yöntemlerindeki çıkıntıları törpüleyerek, sonuçları orta noktaya yaklaştıran uzlaştırmacı bir yöntem niteliğindedir.⁵²

1.2.9 Net Gerçekleşebilir Değer

Stoklar Standardı’nda “Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir.” denilmektedir. Yani deprem, yangın, sel gibi doğal afetler nedeniyle stokların bir kısmının ya da tamamının kullanılmaz hale gelip satış fiyatının düşmesi halinde stoklar maliyet bedeli ile değil net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirilecektir.

Her dönem stoktaki herhangi bir kalemin değer düşüklüğü kaydı veya iptalini belirlemek için bir NGD değerlendirmesi yapılır. Üç farklı durum mevcuttur.

1) Geri kazanılamaz

Şartlar stok maliyetinin geri kazanılamaz olmasına yol açarsa (örneğin bir hasar veya modası geçme yüzünden), stokları Net Gerçekleşebilir Değerine getirmek için değer düşüklüğü kaydedilir.

2) İptaller

⁵¹ Büyükmirza, a.g.e., s.166.

⁵² Büyükmirza, a.e., s.168.

Değer düşüklüğüne yol açan şartlar artık mevcut değilse ya da şartlarda olumlu bir değişiklik meydana gelmişse, önceki değer düşüklüğü iptal edilir. Yeni defter değeri maliyet ve revize edilmiş net gerçekleşebilir değerlerin düşük olanıdır.

3) Maliyetin üstünde ve altında satmak

Stokun belirli bir bileşeni maliyetin altında satılıyorsa ve bu bileşenin dâhil edileceği bitmiş ürün maliyetinden veya maliyetinin üstünde satılması bekleniyorsa değer düşüklüğü kaydı gerekli olmayabilir.⁵³

Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. Net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olmasıyla değerlendirilmesi yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yatmaktadır.

Örnek 1.13

Bir işletmenin stoklarına ilişkin olarak; dönem başında 10.000 TL'lik (8.500 TL malın fiyatı, 1.000 TL vergi, 500 TL navlun gideri) bir satın alma maliyetine katlanarak stok satın aldığını, stokların dönem sonundaki net gerçekleşebilir değerinin ise;

a) 12.000 TL,

b) 9.000 TL,

⁵³(Erişim) <http://www.denetimnet.net> 4 Ekim 2009.

olduğunu varsayalım ilk durumda stokların varsayılan net gerçekleşebilir değeri, maliyet değerinden yüksek olduğundan (12.000 TL > 10.000 TL), aradaki 2.000 TL'lik gerçekleşmemiş kar, finansal durum tablosunda (bilançoda) gösterilmeyecektir. İkinci durumda gerçekleşen 9.000TL'lik net gerçekleşebilir değere göre de karşılık ayrılması gerekmektedir. İlgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

...../...../.....		
157 DİĞER STOKLAR	10.000	
150 İLK MADDE VE MALZ.		10.000
...../...../.....		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.000	
158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ		1.000
.....		

Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

Net gerçekleşebilir değer kim tarafından tespit edileceğine yönelik olarak TMS 2'de herhangi bir kişi, kurum veya kuruluş gösterilmediğinden, işletme tarafından yapılacak değerlemeler büyük önem kazanmaktadır. Bu çerçevede, net gerçekleşebilir değer tespitinde, hesaplama sırasında mevcut bulunan güvenilir kanıtlara dayanılması gerekmektedir. Yine bu

değerin tespitinde stokların elde tutuluş amaçları dikkate alınır. Örneğin belirli bazı stokların satışı taahhüt edilmiş ve fiyat sözleşme ile belirlenmişse, net gerçekleşebilir değer tespitinde bu fiyat kullanılmalıdır.⁵⁴

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır (TMS 2.30).

Örnek 1.14

Bir işletmenin 50.000 TL'lik stokları takdir komisyonu tarafından 44.000 TL olarak belirlenmiştir. Stoklar aynı dönem içinde 45.000 TL'ye nakden satılmıştır.

...../...../.....		
157 DİĞER STOKLAR	50.000	
153 TİCARİ MALLAR		50.000
/		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	6.000	
158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.		6.000
/		
102 BANKALAR	45.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		45.000
/		
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	45.000	
158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ	6.000	
157 DİĞER STOKLAR		50.000
644 KONUSU KALM.KARŞ		1.000

⁵⁴ Dağdemir **a.g.m.** (Erişim) www.tmsk.org.tr 04 Ekim 2009

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (TMS 2.31).

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS 2.32).

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin,

izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur(TMS 2.33).

Yukarıdaki örnekte stokun 9.000 TL değerinde olduğu varsayılmıştı. Stokun tamamının 9.500 TL'ye satıldığı varsayılırsa ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

...../...../.....		
102 BANKALAR	9.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		9.500
...../...../.....		
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	9.500	
158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ	1.000	
157 DİĞER STOKLAR		10.000
644 KONUSU KALM.KARŞ		500
.....		

1.2.10 Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2.34).

Örnek 1.15⁵⁵

İşletmenin T_1 yılı alışları 100 TL'den 200 adet A malıdır. T_1 yılının sonunda 50 adet A malı bulunmaktadır ve net gerçekleşebilir değer birim başına 80 TL olarak tespit edilmiştir. İzleyen yılın sonunda ise 20 adet A malı bulunmaktadır ve net gerçekleşebilir değer birim başına 90 TL'dir.

T_1 yılı sonundaki kayıt;

$$100 - 80 = 20 \text{ TL birim başına değer düşüklüğü}$$

$$20 \times 50 = 1.000 \text{ TL toplam değer düşüklüğü}$$

...../...../.....		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİY.	1.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ.KARŞ.		1.000
...../...../.....		

İzleyen yıl değer artışı = $90 - 80 = 10$ TL her birim için

$$10 \times 20 = 200 \text{ TL toplam değer artışı}$$

...../...../.....		
158 STOK DEĞER DÜŞ.KARŞ.	200	
621 SATILAN TİC. MAL. MALİY.		200
...../...../.....		

Karşılık giderleri, gelir tablosunun fonksiyon esasına göre düzenlenmesi halinde, satışların maliyeti veya faaliyet giderleri içerisinde raporlanır. Gelir tablosunun dipnot kısmında ise stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin açıklanması yapılır. İşletme, karşılık giderinin önemi olduğuna karar verirse, gelir tablosunda ayrı bir başlık altında da raporlama yapabilir.

⁵⁵ Gücenme Gençoğlu a.g.e. s. 195-196.

Çeşit esasının benimsenmesi durumunda, tutarın önemli olması halinde ayrı bir başlık altında, önemsiz olması halinde diğer faaliyet giderleri içerisinde raporlama yapılır.⁵⁶

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti,

- Satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan
- Stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinde
- Üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarında oluşur.
- İşletmeye özgün bazı özel durumlar, dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.⁵⁷

1.2.11 Raporlanacak Bilgiler

Stoklar Standardı 36. Maddeye göre finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri

(b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;

⁵⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar **a.g.e.**, s.55.

⁵⁷ Gücenme Gençoğlu **a.g.e.**, s. 196.

(c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı

(d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;

(e) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;

(f) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;

(g) 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar ve

(h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir(TMS 2.38).

Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar(TMS 2.39).

Stoklar standardı, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLAR STANDARDININ TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1 STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1.1 Stokların Envanteri

Değerleme olayının gerçekleşmesi için kuşkusuz değerlemeye tabi tutulacak ekonomik bir varlığın (kanuni deyimi ile iktisadi kıymetin) mevcudiyeti şarttır. Burada ekonomik varlık ile kastedilen, işletmenin veya kişinin servetine dahil olumlu (varlıklar, alacaklar ve haklar) ve olumsuz (borçlar) servet unsurlarının tamamıdır. Şu halde, genel olarak, değerlemenin konusu, ekonomik varlıklar veya servet unsurlarıdır. İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinde ise değerlemenin konusu, işletmeye dahil iktisadi kıymet unsurlarıdır. İktisadi kıymetlerin değerlendirme konusu olabilmesi için öncelikle, işletmeye dahil olması gerekmektedir. Basit olarak tanımlamak gerekirse, bir iktisadi kıymetin işletmeye dahil olması için işletmenin mülkiyetinde olması ve işletme tarafından kullanılması gerekmektedir. Vergi kanunları, işletmede belirli dönemlerde kullanılmamış olsa dahi sadece işletmenin mülkiyetine dahil olmasını, iktisadi kıymetin değerlemeye tabi tutulması için yeterli görmüştür.⁵⁸

Vergi Usul Kanunu Madde 186'da envanter "Bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek

⁵⁸ M. Ziya Suer, "İşletmelerde Emtia Değerlemesi", (Erişim) <http://www.muhassebe.gen.tr>, 1 Ocak 2011.

suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre envanter iki aşamalıdır: Tespit safhası, değerlendirme safhası. Tespit safhasında, iktisadi işletmeye dahil, mevcutlar, haklar ve yükümlülükler; niteliklerine göre, saymak, ölçmek, tartmak suretiyle ayrıntılı ve kesin bir biçimde tespit edilir. Değerleme safhasında, ise tespit edilen unsurlar, kanunda belirtilen ölçülere göre değerlendirilir.⁵⁹

Vergi Usul Kanunu’nda emtia değerlemesi aşağıdaki başlıklar altında düzenlenmiştir.⁶⁰

- ✓ Emtia değerlemesi,
- ✓ İmal edilen emtia değerlemesi,
- ✓ Zirai mahsuller,
- ✓ Hayvanların değerlemesi,
- ✓ Kıymeti düşen mallar.

Vergi Usul Kanunu 258 nolu maddede değerlemeyi vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir şeklinde tanımlamıştır.

Değerleme yapabilmek için :

- Öncelikle değerlemeye tabi tutulacak ekonomik bir varlığın veya servet unsurunun bulunması,
- Sonra, değerlendirme yapılacak ekonomik kıymetin takdiri (para cinsinden ifadesi) ve tespitinin (saymak, ölçmek, tartmak vb. yollarla) yapılması,
- Son olarak da bu işlemlerin vergi matrahlarının doğru saptanması

⁵⁹ Bekir Baykara, “Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi ve Stok Değerleme Yöntemleri”, (Erişim) <http://www.muhasibeciyizbiz.com/yil-sonu-envanteri-vergi-hukuku-acisindan-onemi-ve-stok-degerleme-yontemleri.html> 11 Aralık 2010

⁶⁰ Mustafa Dündar, “2009 Yılı Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Ankara, ASMMMO Yayın No:71 Ocak 2010, s.91.

amacına yönelik olması,
gerekmektedir.⁶¹

İşletmelerin emtia envanterini değerlendirme günü itibariyle ölçmek, tartmak suretiyle fiziki olarak tam ve doğru olarak tespit etmeleri, yapılan tespitleri de ya envanter listelerine kaydederek ya da doğrudan envanter defterine kaydetmeleri gerekmektedir. Bu tespit sırasında stokları belirlerken kriter, malın işletme mülkiyetinde olup olmadığıdır. Bu nedenle,

- ✓ Komisyoncular ya da başka firmalarca satılmak üzere gönderilen konsinye mallar,
- ✓ Satın alınmakla birlikte kayıtlara da geçirilmiş olmasına rağmen henüz işletmeye ulaşmayan yoldaki mallar envanter listelerine dahil edilmelidir. Ancak,
- ✓ Satılmış olması nedeniyle belgesi de düzenlenen ve muhasebeleştirilmesine rağmen değerlendirme günü itibariyle müşteriye gönderilmemiş mallar,
- ✓ Emanet olarak işletmeye bırakılmış mallar envanter listelerine dahil edilmemelidir.⁶²

2.1.1.1 Değerleme Günü

Vergi Usul Kanunu madde 259’da değerlendirme günü; “Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu durumda değerlendirme günü için vergi kanunlarına ayrı ayrı bakmak gerekmektedir.

⁶¹ R. Bülent Kalemderoğlu, “Değerlemenin Önemi ve Değeri Düşen Mallarda Değerleme”, (Erişim)<http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd258.htm>, 22 Aralık 2010.

⁶² Dündar a.g.e. s.92.

2.1.1.2 Değerlemede Esas

VUK Madde 260'a göre değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.

Bu durumda işletmede yer alan stoklar ayrı ayrı değerlendirilecek ancak aynı cinsten olan stoklar toplu olarak değerlendirilebilecektir.

2.1.1.3 Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme aşağıdaki esaslara göre yapılır:

2.1.1.3.1 Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2.1.1.3.2 Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

2.1.1.3.3 Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

2.1.1.3.4 İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

2.1.1.3.5 Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

2.1.1.3.6 Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

2.1.1.3.6.1 Ortalama Fiyat Esasına Göre Emsal Bedelin Tespiti

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki

aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

Bu usulde emsal bedeli, esas itibariyle, kendi defter ve belgelerine istinaden mükellef tarafından tespit edilir. Bununla beraber, gerektiğinde, vergi idaresinin de ortalama satış fiyatına göre, emsal bedeli tespit edip, uygulama yapması mümkündür. Ortalama fiyat esası ancak aynı cins ve neviden mallar için uygulanabilir. Mesela çimento, demir, şeker, un gibi misli nitelikteki mallar böyledir. Birbirinden farklı özelliklere sahip olan dolayısıyla fiyatları da farklı olan mallar için bu yöntem uygulanamaz. Aynı neviden olmakla birlikte kalitesi aynı olmayan veya işletme sahibinin fiyat farklılaştırmasına gittiği ürünlerde de bu yöntemin uygulanması mümkün değildir. Örneğin bir mükellefin yıl sonu değerlemesinde 20.000 kilo çimento için emsal bedelini bulması gerektiğini varsayalım. Bu mükellefin Aralık ayı çimento satışı 10.000 kilo ise bu miktar emsal bedeli tayin olunacak mal miktarının % 25'inin üzerinde olduğundan ortalama satış fiyatı esası ile emsal bedel tespiti mümkündür. Aralık ayındaki satış farklı fiyatlardan yapılmışsa bu fiyatların ağırlıklı ortalaması alınarak emsal bedeli tespit edilir. Ortalama satış fiyatı esasında değerlendirme yapılacak aydan üç ay öncesine gidilemez. Bir başka anlatımla Aralık ayında değerlendirme yapılmakta ise Eylül ayına kadar % 25 oranı gerçekleşmemişse Eylül ve önceki aylardaki satışlara bakılmaz. Bu takdirde ikinci sıra olan maliyet bedeli esasına başvurulur.⁶³

⁶³ (Erişim)<http://www.huseyinust.com/Thread-EMSAL-BEDELI-VE-BU-OLCU-ILE-DEGERLEME-YAPILACAK-HALLER>, 29 Aralık 2010

2.1.1.3.6.2 Maliyet Bedeli Esasına Göre Emsal Bedelin Tespiti

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

2.1.1.3.6.3 Takdir Esasına Göre Emsal Bedelin Tespiti

Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatda ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

2.1.1.3.7 Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

2.1.2 Stokların Değerlemesi

2.1.2.1 Emtia

Vergi Usul Kanunu'nda emtianın tanımı yapılmamıştır. Madde 262'de: "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." denilmektedir. Buna göre malın elde edildiği andan işletmeye getirildiği ana kadar katlanılan giderler malın maliyetine eklenecektir.

Malın iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması ile ilgili giderler kanunda açık olarak belirtilmiştir. Ancak, bu gibi giderler, satın alma giderleri ve depolama giderleri olarak iki gruba ayrılabilir. Satın alma giderleri; sipariş giderlerini, malın taşınması ile ilgili giderleri, üretime ve satışa hazırlık giderlerini, makinelerin hazırlık giderlerini, depolanıncaya kadar ödenen sigorta giderlerini kapsar. Depolama giderleri ise; stokların depolanması ile ilgili giderleri, depoda bekleme süresinde meydana gelen fiziki ve iktisadi yıpranma giderlerini, depo içi taşıma ve yerleştirme giderlerini, depolama ile ilgili sigorta giderlerini içerir. Satın alma giderlerinin maliyete dahil edilmesi gerektiği vergi mevzuatı açısından açık olmakla beraber depolama giderlerinin maliyete dahil edilip edilmeyeceği tartışma konusudur.⁶⁴

Vergi Usul Kanunu Madde 274'te "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine

⁶⁴ (Erişim)<http://www.webmuhasebe.com/Konular/stokenv.htm>, 12 Ocak 2011

267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.” denilmiştir.

İşletmelerin isteğine bağlı olan bu değerlendirme şeklinde kriter olan satış fiyatı, işletmenin kendi satış fiyatı değil piyasada oluşan ortalama fiyattır. Aksine bir düşünce, işletmelerin dönem sonlarında maliyetin altında az bir miktar satış yapmak suretiyle dönem kazançlarını düşük tespit etmelerine imkan sağlardı. Bu nedenle dönem sonu stoklarının emsal bedelle fiyat düzeyinin altında kaldığının ispat edilmesi gerekir.⁶⁵

Vergi mevzuatımıza göre stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri maliyetten düşülemez. Net gerçekleşebilir değerin en önemli özelliklerinden birisi, tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle dönem sonu stok maliyetlerinden düşülmesi gerekliliğidir. Diğer bir husus net gerçekleşebilir değere göre değerlendirme yapıldığında, stokun maliyetinden vergi kanunlarımızca kabul edilmeyen bütün değer düşüklükleri indirilecektir.⁶⁶

Vergi Usul Kanunu’nda satın alınan malın maliyetine dahil edilecek kalemler açıkça belirtilmemiştir. Malın değerinin artırılmasıyla ilgili bilumum giderler malın maliyetine dahil edilir denilmiştir. Bu durumda aşağıdaki giderler satın alınan malın maliyetine dahil edilecektir:

- Satın alma bedeli
- Nakliye giderleri,
- İş yerine getirilinceye kadar ödenen sigorta giderler,
- Yurt içi alışlarda kullanılan faiz ve komisyon giderleri (isteğe bağlı),
- Yurt dışından elde edilen döviz kredilerine ilişkin borçlanma maliyetleri,

⁶⁵ Bünyamin Öztürk, Dönemsonu: Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Ankara, Aralık 2006 s.15.

⁶⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar a.g.e. s.57.

- İthalatla ilgili giderler (gümrük vergisi, gümrük komisyonu...)

Örnek 2.1⁶⁷

Yücel ÇELİK ticari işletmesi 4 Aralık tarihinde yaklaşık beş-altı aylık ihtiyacını karşılamak üzere satın aldığı kırtasiye malzemeleri ile basılı kağıtlar karşılığı 1.000.000.000 TL'si malzeme bedeli, 180.000.000 TL'si de KDV'si olmak üzere toplam 1.180.000.000 TL'lik bir çek vermiştir. Dönem sonunda, stoklardaki kırtasiye malzemelerinin ve basılı evrakların 150.000.000 TL'lik kısmının kullanıldığı tespit edilmiştir.

- Kırtasiye ve basılı kağıtların alış kaydı:

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR	1.000.000.000
157.05 Kırtasiye-Basılı Evrak	1.000.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV	180.000.000
191.01 Mal ve Hizmet Alıml. İlg.	180.000.000
103 VERİL. ÇEKL. VE ÖD. EMİRL.	1.180.000.000
Kırtasiye ve basılı kağıt alışlarının kaydı	
_____ / _____	

- Dönem sonunda yapılacak kayıt:

_____ / _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	150.000.000
770.04 Çeşitli Giderler	150.000.000
770.04.02 Kırtas. ve Basılı Evrak	
157 DİĞER STOKLAR	150.000.000
157.05 Kırt.-Bas. Evrak	150.000.000
Kırtasiye ve basılı evrak giderlerinin kaydı	
_____ / _____	

⁶⁷ Sedat Ünalın, İki Dönemi Kapsayan Giderlerin Muhasebe Kaydı, (Erişim) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002063162.htm> 15/05/2011

2.1.2.2 İmal Edilen Emtia

“ Madde 275 - İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham Maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

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

2.1.2.2.1 Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarf Olunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli

Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli; eğer mamul doğadan alınıyorsa ve hiçbir işleme tabi tutulmadan üretime sevk ediliyorsa ham madde; başka işletmelerce bir işlemde geçirilip üretime sevk ediliyorsa iptidai (ilk) madde adı verilir.

2.1.2.2.2 Mamule İsabet Eden İşçilik

Mamule isabet eden işçilik; üretimin yapılmasında madde ile direkt temasta bulunan işçi, ustabaşı gibi çalışanlara ödenen ücretlerle birlikte, üretimin yapılması için yardımcı üretim gider yerlerinde bulunan işçilere ödenen ücretlerin de mamul maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, işçi ve teknik personel ücretleri asli ücretle birlikte buna ilişkin sigorta primi işveren hissesi, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin, genel tatil, hafta tatil ücretleri ve diğer ödemelerin hepsini kapsar.⁶⁸

2.1.2.2.3 Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; üretimin yapıldığı binanın aydınlatma, ısıtma, amortisman, makine bakım onarım...gibi giderler genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Bu gibi giderlerin üretilen mamullerle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yükleme gereği kullanılacak yöntemler belirtilmemiştir. Bu nedenle işletmeler makul ve geçerli bir yöntem kullanarak genel üretim giderlerini mamullerle ilişkilendirmelidirler.

Birden fazla mamul ve maddeyi ilgilendiren işçilik, genel imalat ve idare giderlerinin ilgili mamul ve maddelere dağıtımı bakımından mükellefler, diledikleri ölçüyü uygulamakta serbest bırakılmışlardır. Genellikle uygulanan dağıtım ölçüleri aşağıdaki gibidir.

- Müşterek işçiliklerde, işçinin ayrı işlerde çalışma süresi veya bunlara ait direkt işçiliklerin oranına göre dağıtım yapılabilir.

⁶⁸ Suer, a.g.m. (Erişim) www.muhasebe.gen.tr

- Müşterek genel imal ve idare giderlerinin dağıtımında, sarfedilen iptidai ve hammadde bedelleri ile direkt işçiliklerin toplamının oranı veya elektrik sarfiyatı yahut üretim makinelerinin çalışma zamanı esas alınabilir.⁶⁹

Genel üretim giderlerinin dağıtımında iki temel yöntem söz konusudur. Bunlar hacim tabanlı dağıtım yöntemi ve faaliyet tabanlı dağıtım yöntemidir. Hacim tabanlı dağıtım yöntemi, genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılmasında makine saati, işçilik saati gibi ölçülerin kullanıldığı yöntemdir. Faaliyet tabanlı dağıtım yöntemi ise genel üretim giderlerinin önce faaliyetlere, faaliyetlerden de mamullere dağıtıldığı yöntemdir.

2.1.2.2.4 Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; üretimle ilgili olmayıp tamamen yönetimle ilgili olan giderlerdir. Örneğin işletmede çalışan muhasebeci, sekreter... gibi kişilere ödenen ücretler, yönetim binası aydınlatma, ısıtma, kırtasiye giderleri...vb.dir. Vergi Usul Kanunu'nda genel yönetim giderlerinin mamullere yüklenmesi işletmenin isteğine bırakılmıştır. Oysaki standardın 16. Maddesi c bendinde stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri stok maliyetine dahil edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu tür giderlerin dönem gideri sayılıp genel yönetim giderleri hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Uluslar arası muhasebe standartlarına uyum gereği üretimle ilgili olmayan genel giderler dönem gideri olarak yazılacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununa göre emsal bedel tespitinde genel idare giderlerinin maliyete ilave edilmesi zorunludur. Katma Değer Vergisi 27. maddede "Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir." denilmiştir.

⁶⁹ Suer, a.e.

2.1.2.2.5 Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Zaruri Olan Mallar

Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli Vergi Usul Kanunu gereği mamul maliyetine eklenmelidir. Mamulün ambalajı endirekt malzeme sayılabileceği için stoklar standardında belirtilen dönüştürme maliyetleri içerisinde dolaylı üretim maliyeti olarak alınabilir.

Vergi kanunlarımıza göre, tam maliyet yönteminin uygulanması esastır. Normal maliyet yöntemi uygulandığı takdirde sabit genel üretim giderlerinin dönmem yansıtılan kısmı ile ilgili uyuşmamam kaydı yapılmalıdır. Çünkü, bu giderin dönem giderleri içerisinde değil, maliyet içerisinde raporlanması gereklidir. Bu gider tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır. Unutulmaması gereken bir husus da bu işlemin geçici bir fark oluşturduğudur. Bu farklılık, ilgili stoklar işletme dışına çıktığında ortadan kalkmış olacaktır.⁷⁰

Örnek 2.2⁷¹

A işletmesi Z mamulünün üretim ve satışını yapmaktadır. 2006 yılı Mart ayı üretim ve satış bilgileri aşağıdaki gibidir;

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	50.000 TL
Direkt işçilik gideri	30.000 TL
Genel üretim gideri	35.000 TL
Değişken	20.000 TL
Sabit	15.000 TL
Genel yönetim giderleri	25.000 TL
Üretim miktarı	8.000 adet

Tablo 15 A İşletmesi Üretim Verileri

⁷⁰ Örtten, Kaval ve Karapınar a.g.e. s. 47

⁷¹ Örtten Kaval ve Karapınar a.e. s.47-48

İşletmenin normal üretim kapasitesi 12.000 adettir. İşletmenin maliyetlendirme yöntemlerinden her birine göre üretim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanır.

	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Direkt Maliyet	Normal Maliyet
DİMMG	50.000 TL	50.000 TL	50.000 TL	50.000 TL
DİG	30.000 TL	30.000 TL	30.000 TL	30.000 TL
GÜG				
Değişken	20.000 TL	20.000 TL		20.000 TL
Sabit	15.000 TL			10.000 TL*
T.ÜRT.M.	115.000 TL	100.000 TL	80.000 TL	100.000 TL

Tablo 16 A İşletmesi Toplam Üretim Maliyeti

* Sabit GÜG Yükleme Oranı = 15.000 TL/12.000 Adet = 1,25 TL/Adet

Maliyete Verilecek Sabit GÜG = 1,25 TL/Adet x 8.000 Adet =10.000 TL

Dönem Gideri Yazılacak Sabit GÜG=1,25 TL/Adet x 4.000 Adet =5.000 TL

Örnekte kapasitenin eksik kullanımından dolayı 5.000 TL'lik sabit genel üretim giderinde sapma olmuştur. Bu durumda 5.000 TL tutarındaki gider mamul maliyetine dahil edilemeyecektir. Yapılması gereken kayıt 5.000 TL'nin 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI' na aktarılmasıdır. Ancak bu gider kanunun kabul edilmeyen bir gider olduğu için nazım hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir. İlgili kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

...../...../.....	
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL	5.000
EDİLMEYEN GİDERLER	
971 VERGİ AÇISINDAN	5.000
KABUL EDİLMEYEN	
GİDERLER ALACAKLI HS	

Vergi açısından kabul edilmeyen 5.000 TL'lik gider için vergi etkisi kaydı da aşağıdaki gibi yapılmalıdır;

...../...../.....		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.000	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.000
5.000X 0,20 = 1.000		

2.1.2.3 Zirai Mahsuller

Vergi Usul Kanunu Madde 276'da zirai mahsullerin maliyet bedeli düzenlenmiştir. Maddeye göre zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin özelliklerine göre 275. maddede yazılı unsurlara uygun olarak Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır. Bu durumda zirai mamulün üretiminde kullanılan ilk madde ve malzemeler, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri ve ambalaj giderleri zirai mahsulün maliyetine dahil edilecektir.

2.1.2.4 Canlı Varlıklar

Vergi Usul Kanunu madde 277 de "Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir." denilmiştir.

2.1.2.5 Kıymeti Düşen Mallar

İşletmelerin aktifindeki emtianın, yangın, deprem, sel gibi çeşitli doğal afetler nedeniyle tamamen veya kısmen yok olması veya faaliyetler sırasında meydana gelen kırılma, bozulma, çürüme gibi olaylar dolayısıyla hasara uğraması veya zayi olması söz konusu olabilir. Tabiki fiziksel olarak meydana gelen bu kayıplar, emtianın değerinde de kayba neden olacaktır.⁷²

Vergi Usul Kanunu madde 278’de “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.” denilmektedir. Bu durumda değeri düşen malın emsal bedeli tespit edilir ve malın aktiflerde yazılı değeri ile emsal bedeli arasındaki fark için karşılık ayrılır. Değer düşüklüğü kesin ise zarar yazılır.

Örnek 2.3

75.000 TL değerindeki malın değeri 65.000 TL’ye indiği saptanmıştır. Değer düşüklüğü kesin olup 10.000 TL’lik fark zarar olarak muhasebeleştirilecektir:

-----	/	-----
157 DİĞER STOKLAR		65.000
659 DİĞER OLAĞAN GİD.ZARARLAR		10.000
	153 TİCARİ MALLAR	75.000
Değeri düşen stokların ilgili hesaba kaydı.		
-----	/	-----

Standartta stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir denilmektedir. Bu durumda değeri düşen, zarar gören mallar

⁷² Dağdemir Serdal, a.g.m. (Erişim)<http://www.tmsk.org.tr>, 4 Ekim 2009

net gerçekleşebilir değerine göre değerlendirilecektir ve ayrılan karşılık ait olduğu dönemde gider yazılacaktır. Ancak VUK bu malların emsal bedeli ile değerlendirileceğini öngörmektedir.

Örnek 2.4⁷³

Bir işletme, A ve B olmak üzere iki tip mamul üretilip satmaktadır. 2005 yılında girdi maliyetleri ucuz olduğu için oldukça yüklü stoklama yapmıştır. A mamulünün maliyeti 15 TL, satış fiyatı ise 25 TL'dir. 2006'da A mamulünden üreten yeni bir firmanın piyasaya girmesi ve fiyatları aşırı indirmesi nedeniyle, A mamulünün piyasada normal koşullarda satış imkanı kalmamıştır. İşletme, elindeki mamulü, satabilmek için satış fiyatını 12 TL'ye düşürmüştür. Dağıtıcılara da satış fiyatı üzerinden %20 komisyon ödenecektir.

Satış Fiyatı	12 TL
Komisyon Tutarı	(2,4 TL)
Net Gerçekleşebilir Değer	9,6 TL

A mamulünün net gerçekleşebilir değeri 9,6 TL'ye düşmüştür. İşletme, her bir A mamulü için 5,4 TL (15 – 9,6) karşılık ayırmak durumundadır.

Buna ilişkin ayrılan karşılık vergi açısından kabul edilmeyen giderdir.

İşletmenin elinde 1.000 adet A mamulü bulunmaktadır. Ertelenmiş vergi etkisi de dikkate alındığında, yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

⁷³ Öten, Kaval ve Karapınar a.g.e. s.61

...../...../.....		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.400	
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları ve Karşılık İptalleri		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		5.400
...../...../.....		
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	5.400	
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.		5.400
...../...../.....		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.080	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.080
5.400 x %20 = 1.080 TL		
...../...../.....		

İşletmenin stoklarında yer alan emtianın yukarıda açıklanan nedenlerle değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi durumunda, artık maliyet bedeliyle değil, emsal bedeliyle değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedelinin de, bu durumda olan emtia için maliyet bedeli esasının kullanılması anlamlı olmayacağı için, ortalama satış fiyatı veya takdir esası kullanılarak tespit edilmesi gerekecektir. Tabii ki, firmaların sürekli olarak yukarıda sayılan nedenlerle değerini kısmen veya tamamen yitirmiş malları satmayacağı düşünüldüğünde, bu gibi durumlarda genel olarak emsal bedelinin takdir esasına göre belirleneceğini söylemek yanlış olmayacaktır.⁷⁴

⁷⁴ Serdal Dağdemir, a.g.m. (Erişim) www.tmsk.org.tr 04 Ekim 2009

2.1.2.6 İmalat Artıkları

İmalat artıkları, imalat işletmelerinde imalat faaliyetinin sonucu olarak ortaya çıkan ve imalat faaliyetinde kullanılma özelliğini kaybetmiş olan kıymetlerdir. Bunlar hurdalar, üstüpler, deseler ve benzerleridir. Bu kıymetlerden belli bir değer ifade edenler dönem sonu envanterinde gösterilir ve değerlendirilir. Herhangi bir değeri olmayanlar ise stoklarda gösterilmez. İmalat artıkları emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedeli uygulamasında öncelikle işletme içi emsaller dikkate alınır. Emsal bedeli uygulamasında maliyet bedeli esası uygulanmaz. İmalat artıklarının değerlendirme sonucu bulunacak değerinin üretim maliyetinden çıkartılması gerekmektedir. Bu anlamda bu kıymetlerin maliyet tespit dönemlerinde değerlendirilmesi daha fonksiyonel olacaktır.⁷⁵

2.1.2.7 Defolu Ürünler

İmalat işlemi sonunda kalite kontrol servisinde ayıklanan mallar defolu ürün olarak adlandırılır. Bu ürünler de kendi aralarında kalite bakımından ayrılır. Bu malların ürün statüsünde satılabilecek nitelikte (az defolu) olanlarına imalat maliyetinden pay verilebilir. Diğer defolu ürünler ise maliyet bedeli esası hariç emsal bedelle değerlendirilmelidir. Emsal bedeli uygulamasından öncelikle işletme içi emsaller dikkate alınmalıdır.⁷⁶

2.1.2.8 Çalınan Mallar

Kaybolan ya da çalınan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilerek maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Ancak, kaybolma ya da çalınma polis raporu ve

⁷⁵ Pehlivan, **a.g.m.** <http://www.legalisplatform.net/Makale/Stoklar> Erişim: 19.02.2011

⁷⁶ Pehlivan, **a.g.m.** <http://www.legalisplatform.net/Makale/Stoklar> Erişim: 19.02.2011

benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda bu işlem yapılamaz. Bu gibi durumlarda kaybolan mallar işletmeden çekiş olarak değerlendirilir.⁷⁷

Hırsızlık konusu mal veya iktisadi kıymetin sigortalanmış olması halinde sigorta primlerinin GVK'nın 40/1. maddesi hükmü uyarınca gider yazılacağı tartışmasızdır. Aktife kayıtlı demirbaşlar gibi işletme adına tescil olmayan sabit kıymetlerin çalınması durumunda bu kıymetler işletme aktifinden çıkartılabilir. Bu durumda çalınma olayının meydana geldiği dönem itibariyle henüz amorti edilmemiş sabit kıymet bedeli giderleştirmeye konu olacak ancak gider, KKEG olarak dikkate alınacaktır.⁷⁸

Çalınan mallarla ilgili karşılık ayrılamaz ve KDV'si indirim konusu yapılamaz. Çalınan malların maliyet bedeli gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak hasılattan indirilmemekte ve kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığının ve Danıştay'ın görüşü çalınan malların maliyet bedelinin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı şeklindedir. Çalınan mallar ile ilgili diğer bir konu ise, Katma Değer Vergisi Kanunun 30'uncu maddesine göre alışta ödenen Katma Değer Vergisin indirim konusu yapılmamasıdır. Bu nedenle çalınan malların önceki dönemlerde indirim konusu yapılan yüklenilen Katma Değer Vergisi, çalınma olayının meydana geldiği dönemde ödenecek vergiye ilave edilerek gerekli düzeltmenin yapılması gerekir.⁷⁹

Vergi Usul Kanunu madde 330'da: "Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir." denilmektedir.

⁷⁷ Kazım YILMAZ, "Değerleme", **İstanbul Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, İstanbul, 1997 s.145.

⁷⁸ Pehlivan, **a.g.m.** <http://www.legalisplatform.net/Makale/Stoklar> Erişim: 19.02.2011

⁷⁹ Volkan Aksoyoğlu, "Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinde Özellik Arz Eden ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", (Erişim) <http://www.malikilavuz.com>, 23 Şubat 2011

Yalnızca emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatı kıymetlerin değerinden fazla olması durumunda, bu fazlalık kara alınmalıdır. Sigorta tazminatının söz konusu kıymetlerin değerinden az olması durumunda ise aradaki farkın zarar yazılması Kanunen mümkün değildir. Bu durumda emtiada meydana gelen değer düşüklüğü öncelikle takdir komisyonu tarafından takdir edilecek daha sonra sigorta şirketinden alınan sigorta tazminatı ile karşılaştırılacaktır. Alınan tazminat değer düşüklüğünden fazla ise aradaki fark kara ilave edilecektir.⁸⁰

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/c deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisinin indirimine izin verilmemiştir. Bu maddeye göre deprem ve sel felaketi sonucunda zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılır iken, yangın sonucunda zayı olan malların KDV'si ancak ve ancak Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerde indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu maddede Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep ilan etmesine ilişkin kriterler belirlenmediğinden idareye sonsuz yetki tanınmıştır. Bu şekilde belirleme, "vergilerin yasallığı" ve "eşitlik" ilkesiyle çelişmektedir.⁸¹

2.1.3 Bozuk Mamul, Yan Mamul Olması Durumunda Değerleme

Bozuk ürün, üretim standartlarını karşılamayan, hatta satıldığında artık değeri olmayan üründür. Bozuk ürün üretimde ortaya çıktığı zaman üretim

⁸⁰ Aksoyoğlu **a.g.m.**, (Erişim) www.malikelavuz.com. 23 Şubat 2011

⁸¹ Dündar **a.g.e.** s.101.

hattından alınır, üzerinde daha işlem yapılmaz ve ekonomik bir çalışmayla mamul haline gelmez. (Örnek yanmış ekmek vb.)⁸²

Bozuk mamul, yan ürün olması durumunda işletme bunları sattıkça maliyet bedelinden indirme yoluna gidebilir ya da üretim maliyetine hiç pay vermeyip bu ürünler satıldıkça hasılatı kayıtlara yansıtabilir. Vergi Usul Kanunu'na göre üretim maliyetine pay verilmemiş unsurlar emsal bedele göre değerlendirilmektedir.

Örnek 2.5⁸³

Bir işletmenin Aralık ayı sonu itibarıyla 1.000 Kg üretim sürecinden çıkmış “artık” değeri bulunmaktadır. Yapılan incelemede Aralık ayında değişik tarihlerde 500 Kg artık karşılığında 120.000.000 TL hasılat elde edilmiştir.

VUK 267. Maddesine göre Ortalama Fiyatın Tespiti:

Değerlemeye konu artık miktarı 1.000 Kg

Esas Alınacak Asgari Satış Düzeyi: $1.000 \times 0,25 = 250$ Kg

Aralık ayında yapılan 500 Kg satış, yasada aranan şartı karşılamaktadır.

Ortalama Fiyat: $120.000.000 / 500 = 240.000$ TL

Dönem Sonu Artıkların Değeri: $1.000 \times 240.000 = 240.000.000$ TL

Muhasebe Kaydı:

⁸² Rüstem Hacırüstemoğlu, Volkan Demir, “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, (Erişim) <http://www.ismmm.org.tr>, 8 Ocak 2011

⁸³ Karakaya, **a.g.e.** s.368.

----- / -----	
157 DİĞER STOKLAR	240.000.000
157.80 Artıklar	
620 SATILAN MAMULLERİN	240.000.000
MALİYETİ	
(152 MAMULLER)	
----- / -----	

2.1.4 Vergi Usul Kanunu Açısından Vade Farkı ve Kur Farkının İncelenmesi

2.1.4.1 Kur Farkı

Vergi Usul Kanunu 238 nolu Genel Tebliği'nde "Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." denilmiştir. Buna göre stok işletmeye alınana kadar katlanılan kur farkları stok maliyetine dahil edilecektir. Yıl sonu itibariyle stokta kalan emtia için de bu stoklara ilişkin olarak ortaya çıkan kur farklarının maliyete dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi isteğe bağlı bırakılmıştır.

Örnek 2.6

İşletme 20.000 Euro değerindeki stoku 20/02/2011 tarihinde satın almıştır. Stok işletmeye 23/02/2011 tarihinde gelmiştir. Döviz kurları aşağıdaki gibidir:

20/02/2011 tarihinde 1 Euro = 2,10 TL

23/02/2011 tarihinde 1 Euro = 2,15 TL'dir

<u>20/02/2011</u>		
157 DİĞER STOKLAR	42.000	
157 01 Yoldaki Stoklar		
191 İNDİRİLECEK KDV	7.560	
İLGİLİ VARLIK/KAYNAK HS.		49.560
2,10 X 20.000 € = 42.000 TL		
<u>23/02/2011</u>		
157 DİĞER STOKLAR	1.000	
157 01 Yoldaki Stoklar		
191 İNDİRİLECEK KDV	180	
İLGİLİ VARLIK/KAYNAK HS.		1.180
20.000 € x (2,15 – 2,10) = 1.000 TL		
<u>23/02/2011</u>		
153 TİCARİ MALLAR	43.000	
157 DİĞER STOKLAR		43.000
/		

Dönem sonu itibariyle işletmede 5.000 € değerinde stok kaldığı anlaşılmıştır. 31/12/2011 itibariyle 1 Euro = 2,18 TL değerindedir.

<u>31/12/2011</u>		
153 TİCARİ MALLAR/646 KAMBİYO KARLARI	150	
191 İNDİRİLECEK KDV	27	
İLGİLİ VARLIK/KAYNAK HS.		177
5.000 € x (2,18 -2,15) = 150		
/		

Bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına,

teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.⁸⁴

Katma Değer Vergisi Kanunu 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matrah dahilinde olduğu belirtilmiştir. Bu madde gereği kur farkından doğan alacak için mal satışı yapan firma KDV hesaplayacaktır. Madde 26'da; "Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir." denilmektedir.

Örnek 2.7⁸⁵

15.01.2006 itibariyle 10.000 USD bedelli mal, 1,40 YTL'den 14.000 YTL karşılığı, KDV hariç teslim edilmiştir. KDV'si %18'den 2.520 YTL'dir. KDV'nin döviz karşılığı 1.800 USD'dir. (31.03.2006 tarihinde 1 USD = 1,45 YTL.) (30.06.2006 tarihinde 1 USD = 1.55 YTL'dir.) (Ödeme tarihi olan 07.07.2006 tarihinde ise 1 USD = 1.50 YTL'dir.)

-----15 / 01 / 2006 -----		
120 ALICILAR		16.520,00.-
120.02 İhracat Alıcıları		
120.02.01 A.Ş.		
120.02.01.01 Mal Bedeli	16.520,00 (11.800 usd)	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	14.000,00.-
	391 HESAPLANAN KDV	2.520,00.-

⁸⁴ Mustafa Öğredik, "Kur Farklarının Fatura Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi", (Erişim)<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/018/> 19 Şubat 2011

⁸⁵ Öğredik, **a.g.m.** s.3

----- 31 / 03 / 2006 -----		
120 ALICILAR	590,00.-	
120.02.01.03 Kur Farkı		
646 KAMBİYO KARLARI		590,00.-
(11.800 usd x 1,45 =17.110) – 16.520		
----- 30 / 06 / 2006 -----		
120 ALICILAR	1.180,00	
120.02.01.03 Kur Farkı		
646 KAMBİYO KARLARI		1.180,00.-
(11.800 usd x 1,55 = 18.290) – 17.110		
=1.180,00		
----- 07 / 07 / 2006 -----		
656 KAMBİYO ZARARLARI	590,00.-	
120 ALICILAR		590,00.-
120.02.01.03 Kur Farkı		
(11.800 usd x 1,50 = 17.700) – 18.290		
= (-)590,00		
-----07 / 07 / 2006 -----		
656 KAMBİYO ZARARLARI	1.180,00.-	
120 ALICILAR		1.180,00.-
120.02.01.03 Kur Farkı		
Kur farkı hesabının ödeme tarihi itibariyle kapatılması		
-----07 / 07 / 2006 -----		
120 ALICILAR	1.180,00.-	
120.02.01.01 Mal Bedeli		
646 KAMBİYO KARLARI		1.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV		180,00.-
(11.800 usd x 1,50 = 17.700) – 16.520		
= 1.180,00.-		
Vergiye doğuran olay (15.01.2006) ile ödeme tarihi (07.07.2006) arasındaki kur farkı üzerinden iç yüzde ile KDV hesaplanması, fatura edilerek kayda alınması		
_____	_____	

----- 07 / 07 / 2006 -----		
102 BANKALAR		17.700,00.-
120 ALICILAR		17.700,00.-
120.02.01.01		
-----	/	-----

Örnekte görüldüğü üzere KDV döviz cinsinden hesaplanmıştır. KDV'nin döviz cinsinden hesaplanmayıp TL olarak takip edilmesi kayıtlarda kolaylık sağlayacaktır.

Örneğin devamı:

----- 15 / 01 / 2006 -----		
120 ALICILAR		16.520,00.-
120.02 İhracat Alıcıları		
120.02.01 A.Ş.		
120.02.01.01 Mal Bedeli	14.000,00 (10.000 usd)	
120.02.01.02 Kdv	2.520,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		14.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV		2.520,00.-
-----	/	-----

Bu noktadan sonra, her değerlendirme dönemi itibarıyla 120.02.01.01 hesabında yer alan 10.000 USD yabancı para cinsi alacak değerlendirilecek, kur farkları 120.02.01.03 Kur Farkı hesabına kaydedilecektir. KDV'nin izlendiği hesap ise YTL olarak takip edilecektir.

Ödeme tarihi geldiğinde, 120.02.01.03 hesapta yer alan bakiyenin üzerine %18 ilave edilerek KDV hesaplanacak ve fatura edilecektir. Yukarıdaki örneğe göre, 07.07.2006 tarihinde kur farkı cari hesabı 1.180 YTL borç bakiye vermektedir.

----- 07 / 07 / 2006 -----		
120 ALICILAR		1.392,40.-
120.02.01.01. Mal Bedeli		
120 ALICILAR		1.180,00.-
120.02.01.03 Kur Farkı		
391 HESAPLANAN KDV		212,40.-
----- 07 / 07 / 2006 -----		
102 BANKALAR		17.912,40.-
120 ALICILAR		17.912,40.-
120.02.01.01 Mal Bedeli	15.392,40.-	
120.02.01.02 Kdv	2.520,00.-	
----- / -----		

KDVK'nin 1/1. maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir. Aynı kanunun 10. maddesinin (a) fıkrasında vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi ve hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile (c) fıkrasında ise kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısım veya bir kısım hizmetin yapılması ile meydana geleceği hüküm altına alınmıştır. KDVK 'nin 20. maddesi gereğince mal teslimlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu yine aynı kanunun 26. maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması hallerinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinde TL'ye çevrileceği belirtilmektedir. Buna göre döviz üzerinden düzenlenmiş senet karşılığı yapılan avans ödemesi sırasında dövizin değer kaybetmesi nedeniyle lehe kur farkı oluşmasında herhangi bir mal veya hizmet teslimi dolayısıyla borçlanılan veya alacaklanılan herhangi bir işlem bulunmadığından diğer bir ifade ile ortaya çıkan farklılık sadece döviz cinsinden avansın alınış tarihi ile

dövizin bozdurulduğu tarihler arasındaki kur değişikliğinden kaynaklandığı için katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.⁸⁶

Vergi Usul Kanunu stokların edinilmesinden işletmeye getirilene kadar geçen sürede katlanılan tüm giderleri maliyete dahil etmeyi uygun görmektedir. Stokun edinilmesinde ortaya çıkan vade farkı Vergi Usul Kanunu'na göre maliyete dahil edilirken standarda göre finansman gideri olarak kaydedilmektedir. Ayrıca vade farkı içeren malların dönem sonunda stoklarda kalması ya da tamamen satılması da finansman gideri olarak kaydedilmesi bakımından farklılık göstermektedir. Eğer vade farkı içeren stokların tamamı satılmış ise vade farkı finansman gideri olarak yazılabilmektedir; fakat söz konusu stoklar satılmamış ise vade farkı Vergi Usul Kanunu'na göre gider yazılamamaktadır. Bu durumda uyum açısından yapılması gerekli kayıt nazım hesaplarda kanunen kabul edilmeyen giderler kaleminin çalıştırılmasıdır. Birinci bölümde verilen 1.1 nolu örneğin vergi kanunları ile uyumlaştırılması gereği yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibidir:

Örnek 2.8⁸⁷

-----31.12.2006-----	
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	9.766
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HS.	9.766
-----31.12.2006-----	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.953,2
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	1.953,2
9.766 X %20 = 1.953,2 TL	
----- / -----	

⁸⁶19.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/280 sayılı mukteza.

⁸⁷ Örtün, Kaval, Karapınar a.g.e. s.45.

2.1.4.2 Vade Farkları

Stoklar Standardı finansman giderini “Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.” şeklinde açıklamıştır. Bu durumda vade farkları ve kur farkları finansman gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

238 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde “İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.” İfadesi yer almaktadır. Kredili alışlarda ödeme günü geldiğinde olumsuz kur farkı çıkabilir. Bu durumda aynı yıl içinde ortaya çıkan kur farkları maliyete ilave edilebilir. Ancak sonraki mali yıla geçilmiş ise kur farkı zarar olarak kaydedilir.

Kredili mal alışlarında alış sırasında hesaplanan vade farkları alınan malın maliyetine yüklenirken, malın stoklara alınmasından sonra, borcun geç ödenmesinden kaynaklanan ve satıcı tarafından hesaplanarak bildirilen "vade farkları" 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabında izlenmelidir.⁸⁸

Emtianın alımı aşamasında söz konusu olmayıp alıcının borcunu belirlenen vadede ödeyememesi gerekçesiyle doğan ve ayrıca fatura edilen vade farklarının emtia maliyetine eklenmeyip finansman giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.⁸⁹

⁸⁸ Aksoyoğlu a.g.m. , (Erişim) www.malikiavuz.com, 23 Şubat 2011

⁸⁹ Murat Yıldız, “Dövizle Mal Alışlarında Oluşacak Faiz ve Kur Farkının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Nasıldır?”, (Erişim) <http://www.yildizymm.com>, 20 Şubat 2011

Finansman giderleri müteferri bir gider olmayıp, nakliye, sigorta, komisyon gibi giderlerden daha büyük bir giderdir. 262.maddedeki maliyet bedeli tanımından, iktisadi kıymetin iktisap edilmesinden sonra ödenen finansman giderlerinin maliyet bedeline ekleneceği anlamı çıkarılamaz.⁹⁰

2.1.5 Manipülasyon Giderleri

Manipülasyona tabi tutulan malların maliyet bedeli, bunların satın alma bedeli ile manipülasyon işçiliği ve makine kirası, amortisman gibi diğer manipülasyon giderlerinden oluşur. Toplam manipülasyon masraflarının manipülasyon işleminin (satışa ve üretime hazırlık için yapılan ayıklama tanzim ve ayırma işlemleri) yapıldığı mallara dağıtılması gerekir. Manipülasyon işlemleri neticesinde meydana gelecek ıskarta, fire ve kayıpların doğrudan doğruya değerlendirilerek zarar kaydı mümkün değildir. Manipülasyona tabi malların birim maliyetleri, manipülasyon giderlerini de kapsayan toplam maliyet bedellerinin manipülasyon işleminden sonra kalan sağlam birimlere en uygun dağıtım ölçüsü kullanılarak dağıtılması ile bulunur. Böylece ıskarta, fire ve kayıpların birim maliyetlere dahil edilmesi, manipülasyona tabi mal stoklarının bu birim maliyetlerle değerlendirilmesi sağlanır.⁹¹

Manipülasyona tabi tutulan, yani satın alınan malları bir kısım ameliyelerden geçirmek suretiyle ortaya çıkan birden farklı ürünün maliyet bedelinin tespiti özellik arz etmektedir. Bu durumda işletmeler her bir kalite sınıfı itibariyle birim maliyet bedellerini belirlemek için, satın almış oldukları malların toplam alış bedeli ile alış bedeline müteferri olarak ortaya çıkan giderlerin toplamından oluşan maliyet bedeline, malın manipülasyona tabi tutulması sonucu ortaya çıkan giderleri ilave ederek söz konusu malın toplam maliyet bedeline ulaşmalı, daha sonra malların piyasa satış fiyatlarını esas

⁹⁰(Erişim) <http://aymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=49> 13 Ocak 2011

⁹¹(Erişim) <http://www.webmuhasebe.com/Konular/stokenv.htm> 12 Ocak 2011

almak suretiyle her bir kalite sınıfı itibariyle birim maliyet bedellerini belirlemelidirler.⁹²

Örnek 2.9⁹³

990.000 lira bedelle tek partide 15.000 kg. tiftik satın alınmıştır. Tiftik manipülasyona tabi tutulmuş ve 8.000 Kg. ekstra kalite, 5.000 kg. iyi kalite, 1.500 kg. orta kalite tiftik elde edilmiş, 500 kg. ıskarta ve fire hasil olmuştur.

Manipülasyon işçiliği 110.000 liradır. Borsa satış fiyatları ekstra kalitede 110 lira, iyi kalitede 80 lira, orta kalitede 70 liradır. ıskartaların (firenin) değeri yoktur. Bu durumda evvela, manipülasyondan sonra 14.500 kg.'a inen 15.000 kg. tiftiğin, borsa fiyatları ile değeri bulunur.

	Borsa Fiyatı	Borsa Fiyatı İle Değeri
8.000 Kg. Ekstra kalite	110	880.000
5.000 Kg. iyi kalite	80	400.000
1.500 Kg. orta kalite	70	105.000
500 Kg. (fire) ıskarta değersiz		-
15.000		1.385.000

Tablo 17 Tiftik Borsa Fiyatı Verileri

Buna göre:

- 8.000 kg. ekstra tiftiğin, 1.385.000 liralık değer içindeki oranı 880.000 lira olduğuna göre, 1.100.000 liralık toplam maliyet içindeki payı $880.000/1.385.000$ emsaline göre, 698.917 liradır. Ekstra kalitenin birim

⁹² Volkan Aksoyoğlu, **a.g.m.** (Erişim) <http://www.malikilavuz.com> 26 Şubat 2011

⁹³ Suer, **a.g.m.** (Erişim) <http://www.muhasabe.gen.tr> 01 Ocak 2011

maliyeti $698.917/8.000 = 87,36$ liradır. Dönem sonunda 500 kg. ekstra kalite tiftik kalmışsa 87,36 lira birim fiyatla değerlendirilir.

- Aynı şekilde 5.000 kg. iyi kalitenin toplam maliyeti $1.100.000 = 400.000/1.385.000 = 317.699$ lira, birim maliyeti $317.699/5.000 = 63,54$ lira olarak bulunur. Orta kalitede, toplam maliyet 83.394 lira, birim maliyet 55,58 liradır.

2.1.6 Kapasite Kullanımı ve Randıman İncelemesi

Örnek 2.10⁹⁴

Bir endüstri işletmesinde A ve B direkt İlk Madde ile C malzemesi kullanılarak X mamulü üretilmektedir. 1 birim X mamulü üretebilmek için normal standartlara göre 3 kg A direkt ilk maddesi, 1,5 kg B direkt ilk maddesi ve 1,2 kg C malzemesi gerekmektedir. X mamulüne ait miktar hareketleri şöyledir. Dönem başı stok 15.000 birim , dönem içinde satılan mamul miktarı 55.000 birim, dönem sonu mamul stoku 10.000 birimdir.

İşletmenin envanter ve imalat defteri kayıtlarından saptanan , A ve B Direkt ilk maddesi ve C malzemesi miktar hareketleri sonuçları aşağıdaki gibidir:

<u>Maddeler</u>	<u>Dönem Başı Stok</u>	<u>Dönemde Alınan</u>	<u>Dönem Sonu Stok</u>	<u>Ortalama Maliyet</u>
A	30.000 kg	255.000 kg	120.000 kg	750.000 TL
B	15.000 kg	120.000 kg	48.000 kg	900.000 TL
C	24.000 kg	96.000 kg	52.500 kg	450.000 TL

Tablo 18 A-B-C Malzemeleri Miktar Hareket Sonuçları

⁹⁴Hacırustemoğlu, Demir **a.g.m.** (Erişim) www.ismmmo.org.tr 08 Ocak 2011

İşletmenin normal fire oranı %6 dır. Karşılaştırmalı miktar dengesi tablosunu düzenleyerek madde miktar dengesinin kontrolünü yapıp, miktar kontrolünde saptanacak farkı değerlendirmek suretiyle de miktar dengesindeki sıhhsizlik nedeniyle ortaya çıkan hasılat gizlemesinin tutarını hesaplayalım.

Tabloda yer alan bilgilerden miktara ait olanlar imalat ve envanter defterlerinden, değere ilişkin bilgiler de finansal muhasebe veya maliyet muhasebesi kayıtlarından elde edilmiştir.

MAMUL MİKTAR DENGESİ TABLOSU

<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Mamul X (Br)</u>
+Dönemde Satılan Mamul	55.000
-Satıştan İade Olunanlar	-
=Net Satış Miktarı	55.000
+Dönem Sonu Mamul Stoku	<u>10.000</u>
=Toplam	65.000
-Dönem Başı Mamul Stoku	<u>15.000</u>
=Üretilen Mamul Miktarı	50.000

Tablo 19 Mamul Miktar Dengesi

İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR DENGİ TABLOSU

İlk Madde ve Malzemeler Miktar Dengesi

	<u>A (kg)</u>	<u>B (kg)</u>	<u>C(kg)</u>
+ Dönem Başı İ.M.M. Stoku	30.000	15.000	24.000
+ Dönemde İ.M.M. Alımı	<u>255.000</u>	<u>120.000</u>	<u>96.000</u>
= Toplam	285.000	135.000	120.000
- İ.M.M Alımında İade	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
= Kullanılabilir İ.M.M	285.000	135.000	120.000
+ Üretimden İade	-	-	-
- Dönem Sonu İ.M.M Stoku	<u>120.000</u>	<u>48.000</u>	<u>52.500</u>
= Kullanılan İ.M.M. Miktarı	165.000	87.000	67.500
- Standart Kullanım Miktarı	150.000	75.000	60.000
= Fark	15.000	12.000	7.500
- Normal Fire (%6)	9.000	4.500	3.600
= Net Fark	6.000	7.500	3.900

Tablo 20 İlk Madde ve Malzeme Miktar Denge Tablosu

İşletmenin miktar dengesindeki sıhatsızlığı nedeni ile ortaya çıkan farklar A direkt ilk Maddesinde 6.000 kg B direkt İlk Madde 7.500 kg C malzemesinde 3.900 kg. dır. İşletmelerde bu fark, fazla kullanım sonucu elde edilen mamulün faturasız satıldığı izlenimini yaratır. Veya fark kadar İ.M.M. faturasız satılmış ve bunu gizlemek için de fazla İ.M.M kullanılmış gösteriliyor izlenimine de varılabilir.

Bu örnekteki farkların değerlendirilmesinden:

A Direkt İlk M. 6.000 kg x 750.000.-TL =4.500.000.000.-TL.

B Direkt İlk M. 7.500 kg x 900.000.-TL =6.750.000.000.-TL.

C Malzemesi 3.900 kg x 450.000.-TL =1.755.000.000.-TL.

13.005.000.000.-TL.

İşletmede 13.005.000.000.TL. 'lık hasılatın gizlendiği izlenimine varılır.

2.1.7 Maliyetin Ölçümüyle İlgili Tekniklerin VUK Açısından İncelenmesi

2.1.7.1 Standart Maliyet Yönteminin VUK Açısından İncelenmesi

Vergi Usul Kanunu madde 275'te tam ve yarı mamul maliyetinin; mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, genel idare giderlerinden mamule düşen hisse ve ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden oluştuğu daha önce belirtilmişti. Buradan anlaşıldığı üzere mamuller maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınacaktır. Ayrıca 275. Maddenin devamında mükelleflerin, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri söylenmişti. Bu durumda mükellefler matrahı doğru tespit etmek şartıyla istedikleri maliyetleme yöntemini seçebileceklerdir. Burada standart maliyet yönteminin Vergi Usul Kanunu karşısındaki durumu incelenecektir.

Standart maliyet yöntemi daha önceki bölümlerde açıklanmıştır. Standart maliyet yöntemine göre kayıtlar maliyet bedeli esasına göre değil, önceden belirlenmiş tutarlara göre yapılmaktadır. Bu da Vergi Usul Kanunu madde 275 ile çelişmektedir. Yapılması gereken, işletme açısından çıkan olumlu ya da olumsuz farkların satılan mamul maliyetine ve stokta kalan mamullere yansıtılmasıdır.

Örnek 2.11⁹⁵

A, B ve C hammaddelerini kullanarak X ve Y mamullerini üreten ve maliyet dağıtımında direkt işçilik sürelerini kullanan bir firmanın imalatına ve standart maliyet sapmalarına ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir:

a) Firmanın farkları şöyledir:

⁹⁵Yılmaz, a.g.m (Erişim) <http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuatvuk/GenelYazilar> 01 Ocak 2011

A hammaddesinde fark 1.000.000.-TL
 B hammaddesinde fark 500.000.-TL
 C hammaddesinde fark (-) 300.000.-TL
 Direkt işçilik farkı 1.000.000.-TL
 Genel imalat gid. farkı 1.500.000.-TL
 Genel idare gid. farkı (-) 130.000.-TL
 Toplam fark 3.570.000.-TL

b) Firmanın dönem başında stoklarında bulunan mamulleri dönem içinde tamamen satılmıştır.

c) Firmanın dönem içinde ürettiği mamulün miktarı ve bu mamullerin üretimi için sarf edilen direkt işçilik süreleri şöyledir:

Mamul	Üretim Miktarı	Sarf edilen direkt işçilik süresi (Saat)
X	7.000	63.000
Y	5.000	<u>42.000</u>
Toplam		105.000

d) Dönem sonunda stoklarda 300 adet X ve 400 adet Y mamulü bulunmaktadır.

e) Firma genel idare giderlerinden imal edilen emtia maliyetlerine pay vermektedir.

Bu bilgilere göre, farkların dönem sonu stokta bulunan mamullerle satılan mamuller arasında dağılımı aşağıda hesaplanmıştır.

Birim direkt işçilik süresine düşen fark miktarı = farklar toplamı /Direkt işçilik süresi = 3.570.000. / 105.000 = 34 TL.

Her X mamulüne sarf edilen direkt işçilik süresi = X mamulü üretimi için sarf edilen direkt işçilik süresi / üretilen X miktarı = 63.000 / 7.000 = 9

Saat Her birime düşen fark miktarı = $9 \times 34 = 306$ TL'dir. Stoktaki X mamulü miktarına düşen fark tutarı ise $306 \times 300 = 91.800$ TL'dir.

Her Y mamulüne sarf edilen direkt işçilik süresi $42.000 / 5.000 = 8,4$ Saat Her birime düşen fark tutarı $8,4 \times 34 = 285,60$ TL.'dir. Stoktaki Y mamulün miktarına düşen fark tutarı da $285,60 \times 400 = 114.240$ TL'dir.

Stoktaki mamul miktarına düşen toplam fark $92.800 + 114.240 = 206.040$ TL.'dir. Toplam farkın 206.040. liralık kısmı dönem sonu stoklara yüklenecek kalan $(3.570.000 - 206.040 =) 3.363.960$ Lirası ise satılan malların maliyetine yüklenerek Kar-zarar hesabına aktarılacaktır. Toplam farkın işletmenin lehine olması durumunda yine aynı şekilde işlem yapılacaktır ve bu kez dönem sonunda stokta bulunan mamullerin maliyet bedelleri düşürülecektir. Böylece imal edilen emtia Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlendirilmiş olacaktır. Ancak hemen şunu da belirtelim ki, eğer farklar malzemenin ambara girişi aşamasında ayrılıyorsa ve dönem sonunda malzeme stoku varsa fark dağıtımında malzeme stokuna da pay verilmesi gerekir. Dağıtıma ilişkin yevmiye kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

----- /-----		
FARK DAĞITIM HESABI	4.000.000	
A HAMMADESİ FARK HS		1.000.000
B HAMMADESİ FARK HS		500.000
DİREKT İŞÇİLİK FARK HS		1.000.000
GENEL İMALAT GİD FARK HS		1.500.000
----- /-----		
C HAMMADESİ FARK HESABI	300.000	
GENEL İDARE GİDER. FARK HES.	130.000	
FARK DAĞITIMI HESABI		430.000
----- /-----		
HAMMADDE STOK HESABI	206.040	
MAL SATIŞ HESABI	3.363.960	
FARK DAĞITIMI HESABI		3.570.000
----- /-----		

Örnek 2.12⁹⁶

Tek tür mamul üreten ve mamul maliyetini standart maliyet yöntemine göre belirleyen bir işletmenin belli bir döneme ait bilgileri aşağıda verilmiştir.

- Dönemde 6.000 DİS çalışma karşılığı 1.500 adet mamul üretimi planlanmıştır.
- Dönemde 1.600 adet mamul üretilmiştir.
- 9.000 kg H01 kodlu hammadde satın alınmış bunun tamamı tüketilmiştir. Birim satın alma fiyatı 1.900 TL olarak gerçekleşmiştir.
- 6.000 adet H02 kodlu hammadde satın alınmış ve tamamı kullanılmıştır. Birim satın alma fiyatı 1.600 TL olarak gerçekleşmiştir.
- Kesme işlemi için 1.500 DİS, montaj işlemi için de 5.000 DİS olmak üzere toplam 6.500 DİS fiili çalışma yapılmıştır. Saat başına ortalama fiili ücret 2.100 TL olarak gerçekleşmiştir.
- Fiili genel üretim giderleri 15.000.000 TL olarak belirlenmiştir.
- Dönemde üretilen mamullerin 1.280 adeti 41.750 TL birim fiyatla peşin olarak satılmıştır.

Not:

1. İlk madde ve malzeme stokları, direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabı fiili fiyatlara göre izlenmektedir.
2. Dönem başı ve dönem sonu ilk madde ve malzeme, mamul ve yarı mamul stoku bulunmamaktadır.
3. KDV oranı %18' dir.
4. Farklar mamul stokları ve satılan mamullerin maliyeti oranında miktar ölçüsüne göre dağıtılmaktadır.

⁹⁶ Karakaya a.g.e. s.530-535.

BİRİM MAMUL STANDART MALİYET KARTI

Mamul Kodu ve Cinsi:M01

Standart Tespit Tarihi:.....

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	İMM Kodu/Cinsi	Ölçü	STD Miktar	STD Fiyat	Toplam
	H01	Kg	5	2.000	10.000
	H02	Adet	4	1.500	6.000
	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME STANDART TUTARI				16.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	İşlem Kodu	İşlem	STD Süre	STD Ücret	
		Kesme	1	2.000	2.000
		Montaj	3	2.000	6.000
	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ STANDART TUTARI				8.000
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			STD Yükleme Oranı	Birim Mamul İçin STD Faaliyet Hacmi	
	Değişken / Sabit	Faaliyet Ölçüsü			
	Değişken	DİS	1.000	4	4.000
	Sabit	DİS	1.500	4	6.000
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ STANDART TUTARI				10.000	
GÜĞ Esnek bütçe Denklemi: 1.000X + 9.000.000 (X:DİS)					
MAMUL STANDART BİRİM MALİYETİ					34.000

Tablo 21 Birim Mamul Standart Maliyet Kartı

-----.../.../...-----

150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI 26.700.000

150.00 H01 17.100.000

150.05 H02 9.600.000

191 İNDİRİLECEK KDV 4.806.000

İLGİLİ VAR. VE KAYNAK HS 31.506.000

İlk madde ve malzemelerin satın alınması.

-----.../.../...-----

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD. 26.700.000

710.00 H01 17.100.000

710.01 H02 9.600.000

150 İLK MAD.MALZ.STOK. 26.700.000

150.00 H01 17.100.000

150.05 H02 9.600.000

Kullanılan ilk madde ve malzemelerin kaydı.

-----.../.../...-----

-----../.../-----		
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	13.650.000	
720.10 Kesme 3.150.000		
720.20 Montaj 10.500.000		
İLGİLİ VAR.KAYNAK HS.		13.650.000
Fiili direkt işçiliklerin kaydı.		
-----../.../-----		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000.000	
İLGİLİ VAR.KAYNAK HS.		15.000.000
Fiili genel üretim giderlerinin kaydı.		
-----../.../-----		
151 YARIMAMUL-ÜRETİM HS.	54.400.000	
711 DİMMG YANSITMA		25.600.000
711.00 H01 Yans. 16.000.000		
711.05 H02 Yans. 9.600.000		
721 DİG YANSITMA		12.800.000
721.10 Kesme Yans.3.200.000		
721.20 Montaj Yans.9.600.000		
731 GÜG YANSITMA		16.000.000
731.10 Değişken 6.400.000		
731.20 Sabit 9.600.000		
Maliyetlere yüklenen standart maliyetler		
DİMMG H01 1.600 x 10.000= 16.000.000		
DİMMG H02 1.600 x 6.000= <u>9.600.000</u>		
25.600.000		
DİG Kesme 1.600 x 2.000= 3.200.000		
DİG Montaj 1.600 x 6.000= <u>9.600.000</u>		
12.800.000		
GÜG Değ. 1.600 x 4.000= 6.400.000		
GÜG Sabit 1.600 x 6.000 = <u>9.600.000</u>		
16.000.000		
-----../.../-----		
152 MAMULLER	54.400.000	
151 YARI MAMULLER-ÜR.		54.400.000
Standart üretim maliyetlerinin mamuller		
hesabına devri.		
-----../.../-----		

-----.../.../...-----		
100 KASA HESABI	63.059.200	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		53.440.000
391 HESAPLANAN KDV		9.619.200
Satış Tutarı: 1.280 x 41.750=53.440.000		
Satış KDV :53.440.000 x 0,18= 9.619.200		
-----.../.../...-----		
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	43.520.000	
152 MAMULLER		43.520.000
Satışların standart maliyeti:		
1.280 x 34.000 = 43.520.000		
-----.../.../...-----		

Farkların Hesaplanması ve Kaydı:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Farkları:

H01 Fiyat Farkı: $(1.900 - 2.000) \times 9.000 = 900.000$ TL (Olumlu)

H02 Fiyat Farkı: $(1.600 - 1.500) \times 6.000 = \underline{600.000}$ TL (Olumsuz)

Toplam Net Fiyat Farkı 300.000 TL

H01 Miktar Farkı: $(9.000 - 1.600 \times 5) \times 2.000 = 2.000.000$ TL (Olumsuz)

H02 Miktar Farkı: $(6.000 - 1.600 \times 4) \times 1.500 = \underline{600.000}$ TL (Olumlu)

Toplam Net Miktar Farkı 1.400.000 TL

Direkt İşçilik Farkları:

Kesme Ücret Farkı: $(2.100 - 2.000) \times 1.500 = 150.000$ TL (Olumsuz)

Montaj Ücret Farkı: $(2.100 - 2.000) \times 5.000 = \underline{500.000}$ TL (Olumsuz)

Toplam Net Ücret Farkı 650.000 TL (Olumsuz)

Kesme Süre Farkı: $(1.500 - 1.600 \times 1) \times 2.000 = 200.000$ TL (Olumlu)

Montaj Süre Farkı: $(5.000 - 1.600 \times 3) \times 2.000 = \underline{400.000}$ TL (Olumsuz)

Toplam Net Süre Farkı 200.000 TL (Olumsuz)

Genel Üretim Giderleri Farkları:

Bütçe Farkı : $15.000.000 - (1.000 \times 6.500 + 9.000.000)$

: 500.000 TL Olumlu

Verimlilik Farkı : $(6.500 - 1.600 \times 4) \times 1.000$

: 100.000 TL Olumsuz

Kapasite Farkı : $(1.600 \times 4 - 1.500 \times 4) \times 1.500$

: 600.000 TL Olumlu

-----/-----/-----

711 DİMMG YANSITMA	25.600.000	
711.00 H01 Yansıtma	16.000.000	
711.05 H02 Yansıtma	9.600.000	
712 DİMMG FİYAT FARKI	600.000	
712.11 H02 Fiyat Farkı	600.000	
712 DİMMG MİKTAR FARKI	2.000.000	
710 DİMMG		26.700.000
710.00 H01	17.100.000	
710.05 H02	9.600.000	
712 DİMMG FİYAT FARKI		900.000
712.10 H01 Fiyat Farkı	900.000	
713 DİMMG MİKTAR FARKI		600.000
713.11 H02 Miktar Farkı	600.000	

DİMMG farklarının kaydı.

-----/-----/-----

721 DİG YANSITMA	12.800.000	
721.10 Kesme Yansıtma	3.200.000	
721.20 Montaj Yansıtma	<u>9.600.000</u>	
722 DİG ÜCRET FARKI	650.000	
722.10 Kesme Ücret Farkı	150.000	
722.11 Montaj Ücret Farkı	<u>500.000</u>	
723 DİG SÜRE FARKI	400.000	
723.11 Montaj Süre Farkı	<u>400.000</u>	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		13.650.000
720.10 Kesme	3.150.000	
720.11 Montaj	10.500.000	
723 DİG SÜRE FARKI		200.000
723.11 Kesme Süre Farkı	200.000	

DİG farklarının kaydı.

-----/-----/-----

-----.../.../-----		
731 GÜĞ YANSITMA	16.000.000	
731.10 Değişken GÜĞ Yans.	6.400.000	
731.20 Sabit GÜĞ Yans.	9.600.000	
733 GÜĞ VERİMLİLİK FARKI	100.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDER.		15.000.000
732 GÜĞ BÜTÇE FARKI		500.000
734 GÜĞ KAPASİTE FARKI		600.000
GÜĞ farklarının kaydı.		
-----.../.../-----		

Farkların Dağıtımı ve Kaydı:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Farkları (Net) 1.100.000 TL (Olumsuz)

Fiyat Farkları 300.000 TL (Olumlu)

Miktar Farkları 1.400.000 TL (Olumsuz)

Direkt İşçilik Farkları (Net) 850.000 TL (Olumsuz)

Ücret Farkları 650.000 TL (Olumsuz)

Süre Farkları 200.000 TL (Olumsuz)

Genel Üretim Giderleri (Net) 1.000.000 TL (Olumlu)

Bütçe Farkı 500.000 TL (Olumlu)

Verimlilik Farkı 100.000 TL (Olumsuz)

Kapasite Farkı 600.000 TL (Olumlu)

Toplam Net Fark 950.000 TL (Olumsuz)

Satın alınan ilk madde ve malzeme stoklarının tamamı kullanıldığı için, DİMM farklarının tamamı da satılan ve stokta kalan mamullere aittir.

Mamul Stoklarına Yüklenecek Fark : $950.000 \times (320/1600) = 190.000$ TL

Satılan Mamul Maliyetine Yük.Fark: $950.000 \times (1280/1600) = \underline{760.000}$ TL

Toplam 950.000

-----.../.../-----		
152 MAMULLER	190.000	
620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	760.000	
712 DİMMG FİYAT FARKI	900.000	
712.11 H02 Fiyat Farkı 900.000		
713 DİMMG MİKTAR FARKI	600.000	
713.11 H02 Miktar Farkı 600.000		
723 DİG SÜRE FARKI	200.000	
723.10 Kesme Süre Farkı 200.000		
732 GÜG BÜTÇE FARKI	500.000	
734 GÜG KAPASİTE FARKI	600.000	
712 DİMMG FİYAT FARKI	600.000	
712.10 H01 Fiyat Farkı 600.000		
713 DİMMG MİKTAR FARKI	2.000.000	
713.10 H01 Miktar Farkı 2.000.000		
722 DİG ÜCRET FARKI	650.000	
722.10 Kesme Ücr.Farkı 150.000		
722.11 Montaj Ücr.Farkı <u>500.000</u>		
723 DİG SÜRE FARKI	400.000	
723.11 Montaj Süre Farkı 400.000		
734 GÜG VERİMLİLİK FARKI	100.000	
Farkların kapatılması.		
-----.../.../-----		

2.2 VERGİ USUL KANUNU VE STANDART ARASINDAKİ FARKLAR

Stok alımları nedeniyle katlanılan faiz ve kur farkları için vergi yasaları ile UFRS arasında fark bulunmaktadır. Vergi yasalarına göre herhangi bir alım ile ilgili olarak direkt bir şekilde bazı faiz ve kur farklarına katlanılmış ise bunların alış maliyetine yüklenilmesi zorunludur. Ancak UFRS' ye göre finansman giderlerinden normal stok alımlarına pay verilmez. Pay verilesi için bunun nitelikli varlıklardan olması gerekir. Yani alınan mal veya malzemenin yapımı en az bir yıldan daha fazla süren bir iş veya üretim amacıyla alınmış

olması gerekir. Örneğin bir uçak, gemi yapımı, yap-sat inşaat işlerinde olduğu gibi alınan malın üretiminin en az bir yıl sürmesi gerekir.⁹⁷

UFRS uygulamalarına göre başka bir farklılık da alış sırasında katlanılan vade farklarından kaynaklanmaktadır. Eğer alım peşin alım yerine vadeli bir alım şeklinde yapılıyor ise bu durumda bir mal alımı ve bir de finansman işlemi birlikte yapılıyor demektir. Bu durumda normal fiyat (ki bu satın alınana malın makul değeridir) ile vadeli fiyat arasındaki fark faiz gideri sayılır.⁹⁸

VUK ve standart stokun aktife alınmasında maliyet esasını benimsemiştir. Her iki düzenlemeye göre de stokun işletmeye gelene kadar katlanılan giderler stok maliyetine ilave edilmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarında öngörülen fakat mevzuatımızda yer almayan iki yöntem vardır ki bunlar perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemidir. Bunlar standartta maliyet bedelinin bulunmasında kolaylaştırıcı yöntemler olarak nitelendirilmektedir. Bu yöntemlerin kullanılabilmesinin ön koşulu normal fiili maliyet yöntemlerine yakın sonuçlar vermesi ve değerlemeye konu malların gerçek maliyetlerinin bulunmasının oldukça maliyetli olmalarıdır.⁹⁹

Stokların değerlendirilmesinde seçilen yöntemin hedefi, maliyetleri doğru yansıtmaktır. Bu nedenle stoklar, IAS/TMS 2’de ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyetleme yöntemi ile değerlendirilirken VUK’ ta ise maliyet bedeli, belirli durumlarda da emsal bedeli uygulanmaktadır. VUK’ a göre maliyet bedeli ile stokların değerlendirilmesinde, ortalama maliyet ölçüsü tekniğinden yararlanılır. Maliyet hesaplama yöntemlerinde VUK’ ta fiili maliyetler aranırken IAS/TMS 2- Stoklar Standardında standart maliyet

⁹⁷ Kaval, **a.g.e.** s. 272.

⁹⁸ Kaval, **a.e.** s.272-273.

⁹⁹ Kaval, **a.e.** s.278.

yöntemi ve perakende maliyet yöntemlerinin kullanılması öngörülmektedir. Stoklardaki değer düşüklüğünde de farklı yöntemler uygulanmaktadır.¹⁰⁰

Söz konusu iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin asıl farklılık çeşitli nedenlerle değerinde düşüklük meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda VUK' a göre "emsal bedeli" ne göre değerlendirilmesi gerekmekte olup, emsal bedelin tespitine yönelik esaslar belirlenmiş bulunmaktadır. TMS 2'ye göre ise, bu gibi durumlarda stokun - net gerçekleşebilir değer, maliyetin altına düştüğü durumlara münhasır olmak üzere - işletme tarafından çeşitli tahminlere göre hesaplanan "net gerçekleşebilir değer"le değerlendirilmesi gerekmektedir. Tabi ki net gerçekleşebilir değer işletmelerce gerek kavramsal çerçevede gerekse TMS 2'de belirlenen ilke ve esaslara göre belirleneceği açıktır.¹⁰¹

Standart ile vergi mevzuatı arasında fark olması halinde aşağıdaki yol izlenecektir:

- a) Vergi yasalarına göre bulunan stok maliyetinin UFRS'ye göre bulunandan düşük olması

Bu durumda doğal olarak Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğar. Çünkü böyle bir durumda vergi öncesi ticari kar (UFRS kârı) daha yüksek çıkacaktır. Vergi kârı veya matrahı düşük hesaplanacaktır. Ticari kar üzerinden hesaplanan vergi daha yüksek tutarda iken mali kâr üzerinden hesaplanan ve ödenen vergi daha az olacaktır. İşte daha az ödenen vergi izleyen vergi dönmlerinde ödemeye döneceği veya kapanacağı için kapanacağı döneme kadar bir ertelenmiş vergi borcu doğacaktır. Bu farkın vergi oranı ile çarpımı kadar tutar bilançoda pasifte Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü kalemine eklenirken pasifte dönem net karından indirilecektir. Yine gelir tablosunun altında dönem karı vergi ve yasal yükümlülükler karşılığı bu tutar kadar artırılabilecek, net dönem karı düşürülecektir.

¹⁰⁰ İpek Türker, "IAS/TMS 2 Stoklar Standardına Ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, s.118, Yıl:9 Sayı:30, Ocak 2010.

¹⁰¹ Dağdemir **a.g.m.** (Erişim) www.tmsk.org.tr 04 Ekim 2009

b) Vergi yasalarına göre bulunan stok maliyetinin UFRS'ye göre bulunandan yüksek olması

Bu durumda da yukarıdaki tam tersi bir durum doğacaktır. Ticari kâr düşük mali kâr yüksek olacaktır. Dolayısıyla hesaplanan ve ödenen vergi daha yüksek olacaktır. İki hesap arasında doğan vergi farkı aktife “Ertelenmiş Vergi Varlığı” olarak alınacaktır.¹⁰²

¹⁰² Kaval, **a.g.e.** s.285-286.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU'NA GÖRE STOKLAR VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

3.1 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRK TİCARET KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

13/01/2011 tarihli, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gerçek ve tüzel kişilerin ticari defter tutma ve finansal rapor hazırlama konusunda Türkiye Muhasebe Standartlarını kabul etmiş ve işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlarına uymayı zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk Türk Ticaret Kanunu madde 88'de aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“(1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.”

88. madde 2. Fıkrasında finansal raporlamada standartlaşmanın önemi ve amacına değinilmiştir:

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde,

yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

TTK 88. Madde 3. Fıkrası gereğince özel ve istisnai standartlar uygulayanların bu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklamaları zorunluluğu getirilmiştir.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkarda belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

3.2 TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN ENVANTER İŞLEMLERİ

3.2.1 Envanter

TTK madde 66'da envanter aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“(1) Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.”

Birinci fıkraya göre işletmeler varlıklarını ve borçlarını tam ve doğru olarak teker teker belirlemelidir. Envanter işlemleri finansal tabloları etkilediğinden işletme, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını farklı yönde değiştirmelerine neden olmayacak şekilde finansal tablolarını doğru, açık, anlaşılır bir şekilde raporlamalıdır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun yayınladığı “Kavramsal Çerçeve”ye bakıldığında TTK madde 66 birinci fıkrasının muhasebenin varsayımları olan güvenilirlik, doğru bir şekilde gösterim ve tam açıklama kavramlarıyla örtüştüğü görülmektedir.

“(2) Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

(3) Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.”

Üçüncü fıkra kural olarak değişmeyen değer ilkesini benimsemiştir. Kural malvarlığı unsurlarının teker teker değerlendirilmesidir. Hüküm bunun iki istisnasını öngörmektedir. Bunlardan birincisi maddî duran malvarlığına dahil varlıklar, ikincisi ise, dönen malvarlığı kategorisi kapsamındaki işletme ihtiyaçları için düzenli bir şekilde ikame edilen ham ve yardımcı maddelerle, akaryakıt gibi işletme malzemeleridir. Her ikisi de daha önceki değişmeyen değerleriyle (sabit değer) envantere alınabilirler. Ancak, ikinci kategorinin

işletmede devamlı ikame edilmesi yanında toplam değerleri ile sabit değerleri arasındaki farkın küçük olması gerekir. Bu kural sürekli olarak uygulanamaz. Üç yılda bir fizikî, yani tam ve gerçek değerle varlıkların teker teker değerlendirilmesi suretiyle envanterin çıkarılması gerekir.¹⁰³

“(4) Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.”

TTK madde 66, dördüncü fıkrasında stokların ortalama ağırlıklı değere göre envantere alınabileceği hüküm altına alınmıştır. Standart gereğince stoklar has maliyet, FİFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden uygun olanıyla değerlendirilmektedir. TTK ve standart stokların değerlemesinde aynı yönde görüşe sahiptir.

3.2.2 Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler

Madde 67 de envanteri kolaylaştırıcı yöntemler aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır.

“(1) Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin verdiği sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.”

Birinci fıkra genel kabul gören matematiksel-istatistiksel sondaj yöntemine izin vermektedir. Sondaj fizikî envanterin tersidir. Fizikî

¹⁰³(Erişim) <http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-66/> 29 Mart 2011

envanterde, aktif ve pasif kalemlerin envanteri, depolara inilerek, alacak ve borçlulara gidilerek onlarla mutabık kalınan bakiyeler alınarak, varlıkları teker teker sayarak, ölçerek tartarak ve değerlendirilerek yapılır. Sondaj yönteminde ise genel kabul gören matematiksel-istatistiksel örneklerle belirleme yoluna gidilir. Birinci fıkranın son iki cümlesi sondaj yönteminin kullanılması halinde yöntemin dikkatli, basiretli ve nesnel olması gereğini ve bu şekilde uygulanmasını hükme bağlamakta, sondaj sisteminin öznel değerlendirmelere, genel kabul görmeyen olasılık ve tahminlere dayandırılmaması gereğini ifade etmektedir.¹⁰⁴

“(2) Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir.

(3) Faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envanterde gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

3.3 TÜRK TİCARET KANUNU’ NA GÖRE DEĞERLEME

Türk Ticaret Kanunu Beşinci Kısım madde 78’de “ (1) Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı

¹⁰⁴ (Erişim)<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-67/> 29 Mart 2011

olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.

b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.

f) Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

(2) Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden ayrılanabilir.” denmektedir. Türk Ticaret Kanunu’nda Türkiye Muhasebe Standartlarına bağlı kalınmıştır.

Türk Ticaret Kanunu madde 79’da dönen varlıkların ve duran varlıkların Türkiye Muhasebe Standardındaki ölçülere göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda stokların değerlemesinde standartta yer alan hükümler TTK’ye göre de geçerlidir. Net gerçekleşebilir değer

tespitinde varlığın borsa fiyatının da göz önünde bulundurulması gerektiğinden değerlemede borsa fiyatı ile maliyet fiyatından düşük olan değer in esas alınması gerekmektedir. Borsa rayici düşük ise karşılık ayırmak gerekecektir. Birinci bölümde karşılık ayırma ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

TTK madde 80’de: “Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir.” denilmektedir. Madde uyarınca iktisap ve üretim değerleri standarda göre kayıt altına alınacaktır.

TTK madde 81’de: “Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.” denilmektedir. Bu durumda değerlendirme yöntemleri olarak standartta bahsedilen yöntemler uygulanacaktır.

TMS 2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nun stoklar açısından karşılaştırılması aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

FAKLILIKLAR	STOKLAR STANDARDI	VUK	TTK
Aktifleştirme	Maliyet esası	Maliyet esası	Maliyet esası
Değer Düşüklüğü	Net gerçekleşebilir değere göre değerlenir	Emsal bedele göre değerlendirilir	TMS’ye uyumlu

FAKLİLİKLER	STOKLAR STANDARDI	VUK	TTK
Maliyetleme Yöntemleri	Has Maliyet Yöntemi-FİFO- Ağırlıklı Ortalama Maliyet	Has Maliyet Yöntemi-FİFO- Ağırlıklı Ortalama Maliyet	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
Maliyet Hesaplama	Standart maliyet yöntemi- perakende maliyet yöntemi	Fiili maliyet yöntemleri	Fiili Maliyet yöntemleri
Zirai Mahsullerin Değerlemesi	Net gerçekleşebilir değere göre	Maliyet esasına göre	TMS'ye uyumlu
Kredi Faizi	Finansman gideri	Finansman gideri ya da maliyet unsuru isteğe bağlı bırakılmıştır.	Hüküm yok
İmalat Artıklarının Değerlemesi	Normalin üstünde ise dönem gideridir	Emsal bedele göre	Hüküm yok
Genel Yönetim Giderleri	Stokların bulunduğu duruma gelmesine katkısı varsa	Stokların bulunduğu duruma gelmesine katkısı varsa	Hüküm yok

FAKLİLİKLER	STOKLAR STANDARDI	VUK	TTK
	maliyete pay verilir.	maliyete pay verilir.(İhtiyaridir)	
Kur Farkı	Finansman gideri	İşletme stoklarına girene kadar maliyet, Stokta kalan emtia Fin.Gid. ya da maliyet unsuru isteğe bağlıdır.	Hüküm yok
Defolu Malların Değerlemesi	Stok maliyetine alınmayacaktır.	Az defolular maliyete çok defolular emsal bedele göre	Hüküm yok

Tablo 22- Stoklar Standardı, VUK ve TTK'nin Karşılaştırılması

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERMAYE PİYASASI KANUNUNA GÖRE RAPORLAMA

4.1 FİNANSAL RAPORLAMA

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Seri XI, 1Nolu tebliğinde muhasebe standartlarına yer verilmiştir. Tebliğde madde 19 da kavramlar açıklanmıştır:

4.1.1 Tarihi Maliyet İlkesi

Varlıkların, "elde etme maliyeti" ile "net gerçekleşebilir değer" in veya "elde etme maliyeti" ile "rayiç bedel" in düşük olanı ile bilânçoda yer alacağını ifade eder.

Tarihi maliyet ilkesi stoklar standardındaki net gerçekleşebilir değer ve maliyet bedelinden düşük olanıyla değerlendirme yaklaşımıyla örtüşmektedir.

4.1.2 Elde Etme Maliyeti

Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.

4.1.3 Satın Alma Maliyeti

Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.

Satın alma maliyeti malın bedeli ve buna bağılı olarak yapılan giderlerden oluştuğuna göre alım sırasında yapılan taşıma giderleri, sigorta giderleri...vb giderler de malın maliyetine dahil edilecektir. Bu bakımdan SPK ile VUK ve standart arasında bir uyum görülmektedir.

4.1.4 Üretim Maliyeti

Mamullerin elde edilmesi için sarfolunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.

Üretim giderlerinde ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve üretimle ilgili diğer giderler maliyet unsuru sayılmıştır. Üretim ile ilgili diğer giderler genel üretim giderleri olup maliyetleme yöntemlerinden bahsedilmemiştir.

4.1.5 İnşa Maliyeti

İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

4.1.6 Net Gerçekleşebilir Değer

Varlık unsurlarının "gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli "tamamlama maliyeti" ile "satış giderleri" nin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

Stoklar standardında net gerçekleşebilir değer, "İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı

gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar” olarak tanımlanmıştır. SPK’ ye göre yapılan tanım ile TMSK’ nin tanımı bire bir örtüşmektedir.

4.1.7 Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı

Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade eder.

Stoklar standardında gerçeğe uygun değer tanımlanmıştır. Buna göre gerçeğe uygun değer “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Gerçeğe uygun değer ile gerçekleşmesi beklenen satış fiyatı tanımları karşılaştırıldığında her iki kavramda da sonuç olarak mal satışından elde edilecek olan tutar anlaşılmaktadır. Bu bakımdan stoklar standardında geçen gerçeğe uygun değer ile Sermaye Piyasası Kanunu XI seri ve 1 nolu tebliğinde geçen gerçekleşmesi beklenen satış fiyatının paralel olduğu söylenebilir.

4.1.8 Tamamlama Maliyeti

Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

4.1.9 Rayiç Bedel

Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

4.2 DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

4.2.1 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)

Satılan veya üretime verilen ilk madde, malzeme, yarı mamul, ara mamul ve mamullerin stoka ilk girenlerden oluştuğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, ambar çıkışları, en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

FİFO olarak da anılan bu yöntem standart ve VUK'ça da kabul edilmektedir. Standardın 23. paragrafında gerçek parti maliyet yönteminden bahsedilmiştir. 25. paragrafta ise 23. Paragraf dışında kalanların FİFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirileceği belirtilmiştir.

4.2.2 Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)

İlk giren ilk çıkar yönteminin aksine, satılan veya üretime verilen stokların son girenlerden olduğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, çıkışlar, en yeni tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise, en eski tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Son giren stokun önce satılması ya da üretime verilmesi sebebiyle işletmede kalan stoklar daha önceden düşük fiyatla alınmış stoklardır. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde LİFO yöntemi stokta kalan malların değerinin düşük bir bedelle bilançoda raporlanmasına neden olmaktadır. Stokta kalan mallar yüksek fiyatla satılması durumunda yüksek düzeyde kar elde edilmiş gibi bir sonuçla karşılaşılır ki bu da verginin olması gerekenden yüksek hesaplanması sonucunu doğurabilir. Ayrıca LİFO yöntemini

kullananların beş yıl bu yöntemden geri dönememeleri ve yöntemi kullananların yabancı kaynaklarını finansmanda katlandıkları kur farkı, vade farkı, faiz gideri gibi giderlerin belli oranının dönem sonunda kazanç tespitinde göz ardı edilmiştir.

Stoklar standardında son giren ilk çıkar yöntemi anılmamıştır. Bu nedenle bu yöntem kullanılmamaktadır.

4.2.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde maliyet, stokların toplam elde etme maliyetleri ile alım miktarları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet toplam stok miktarına bölünerek birim maliyet bulunur; bu tutar stok miktarıyla çarpılarak stok maliyetine ulaşılır.

Ağırlıklı maliyet yöntemi daha önce de belirtildiği gibi standardın 25. Paragrafında kullanılabileceği söylenmiştir.

4.2.4 Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde her yeni alımdan sonra o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanmasını ifade eder.

4.2.5 Özel Sipariş Maliyet Yöntemi

Özel bir proje veya sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların, dönem sonunda değerlemesinde kullanılan yöntemdir. Bu

yöntemde, stoka giren maddenin, üretim işlemleri tamamlanıncaya kadar elde etme maliyetiyle ilişkisi sürdürülür.

Standardın 24. Maddesinde özel maliyet yöntemi anlatılmıştır. Standart ile SPK açısından özel maliyet yöntemi paralellik göstermektedir. Yöntem aynı zamanda VUK için de geçerlidir. Özel bir sipariş ya da proje için ayrılan stoklar bu yönleme göre değerlendirilecektir.

4.3 DEĞERLEMEDE ESAS

Sermaye piyasası kanunu madde 20’de değerlemeye ilişkin hükümler yer almaktadır:

Değerleme her varlık, borç ve öz sermaye kalemi itibariyle ayrı ayrı yapılır. Ancak, nitelikleri itibariyle bir bütünlük gösteren benzer kalemler toplu olarak değerlendirilebilir.

4.3.1 Stokları Değerleme

SPK madde 22’de: “Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleşebilir değerin elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması gerekir.” hükmü yer almaktadır. Bu maddeye göre stoklar standarttaki gibi net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinden küçük olanıyla değerlendirilecek ve VUK’ taki gibi maliyet bedeline göre emsal bedelin tespitinde olduğu gibi maliyet bedeline perakende satışlar için %10 değer düşüklüğü göstermiş olması gerekmektedir. Bu bakımdan SPK madde 22 stoklar standardı ve VUK ile uyumludur.

22. maddenin devamında: “Stok maliyetinin hesaplanmasında "ilk giren ilk çıkar", "son giren ilk çıkar", "ağırlıklı ortalama maliyet" veya "hareketli ortalama maliyet" yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Stoklarda, türler itibariyle aynı değerlendirme yönteminin esas alınması zorunludur. Ancak, kısmen özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak "özel sipariş maliyeti" yöntemi uygulanabilir. Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları esas olarak "genel yönetim giderleri" içinde muhasebeleştirilir.” denilmiştir. Standart ve VUK son giren ilk çıkar yöntemi dışında kalan yöntemleri kabul etmekte ve maliyet hesaplamaları LIFO (son giren ilk çıkar) dışında kalan yöntemlere göre yapılmaktadır.

4.4 GİDERLERİN DAĞITILMASI

SPK madde 23'te giderlerin dağıtılmasıyla ilgili aşağıdaki hususlar yer almıştır:

“Genel üretim giderleri; dolaysız ilk madde ve malzeme, dolaysız işçilik ve faaliyet giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olan dolaylı malzeme, dolaylı işçilik, amortisman, bakım-onarım, elektrik, su v.b. giderlerden oluşur.

Genel üretim giderlerinin gider yerlerine ve mamul maliyetlerine uygun esaslarla dağıtılması gerekir.

Üretim düzeyinin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulur. Üretim kapasitesine ilişkin veriler önceden belirlenen esaslara göre tutarlı bir biçimde uygulanır.

Faaliyet giderlerinden üretim maliyetine pay verilmez.”

Seri XI, 1 nolu tebliğin 23. maddesinde genel üretim giderlerinin; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderlerinden oluştuğu belirtilmiştir.

4.5 NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER ESASININ UYGULANABİLECEĞİ DURUMLAR

Net gerçekleşebilir değerin, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar aşağıda sıralanmıştır.

- a) İşletmenin mal ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması,
- b) Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,
- c) Satın alınan veya üretilen malın hatalı olması,
- d) Teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,
- e) İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmaları.

Net gerçekleşebilir değer;

- a) İşletmenin satış verileri,
- b) Varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar,
- c) Varsa borsa rayici,

d) Resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlar,

gibi ölçütlere dayanılarak tahmin ve tespit edilebilir.

Net gerçekleşebilir değerin tahmini, fiyat veya maliyetteki geçici dalgalanmalara göre değil, stokların değerlemenin yapıldığı tarihteki maliyet ve satışlarıyla ilgili en gerçekçi verilere göre yapılır.

Üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin net gerçekleşebilir değeri ikâme maliyetine göre hesaplanır. İkâme maliyeti, değerlendirme gününde söz konusu stokları satın alma durumunda ortaya çıkabilecek yenileme maliyetidir.

01/01/2008 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara dönem finansal raporlardan itibaren geçerli olmak üzere ve 09/04/2008 tarihinde yayımlanan Seri: XI, No: 29 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği madde 5'te TMS/TFRS'lere uyulacağına hükmedilmiştir:

“İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS' lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.”

SONUÇ

Ticaretin uluslararası boyuta gelip gelişmesi finansal tablo kullanıcılarını ortak bir dile yöneltmiştir. Şirketlerin çok uluslu olması ve dünya genelinde yatırımcıların finansal tabloları tek bir şekilde yorumlamaları gereği finansal raporlama standartlarını bir gereklilik haline getirmiştir.

Stoklar işletmeler için büyük önem oluşturmaktadır. Ticari faaliyetin bel kemiği olan stoklar işletme açısından dönem kar/zararını da belirlemekte büyük önem arz etmektedir.

TMS 2 Stoklar standardında işletmelerin stokları aktifleştirme, satış, maliyet hesaplama, değerlendirme gibi konulara yer verilmiştir. Stoklar standardı ile Türk vergi mevzuatı arasında özellikle VUK-Standart arasında farklılıklar bulunmaktadır. İşletmeler bu farklılıkları göz önünde bulundurarak gerçeğe uygun raporlama yapmalıdırlar ve finansal tablo kullanıcılarına en doğru bilgiyi sağlamalıdırlar.

6102 nolu Türk Ticaret Kanununda konsolide ve münferit tablo hazırlayıcıların finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı standartlar ile bunların yorumlarına aykırı bir hal oluşturacak şekilde raporlama yapmaları yasak olup standartlara göre raporlama yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu tebliğlerinden Seri:XI olan 1 ve 29 nolu tebliğlere tez çalışması içinde yer verilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu da mali tablo ve raporlara ilişkin ilke kurallar hakkında yayınladığı tebliğde muhasebe standartlarına birebir uyumun zorunluluk olduğu belirtilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve SPK Seri XI, 1Nolu tebliğde Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınladığı standartlara birebir uyum görülmektedir.

VUK ve standardın örtüşmediği noktalar vade farkı, değer düşüklüğü, kur farkı gibi konularda ortaya çıkmaktadır. Yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun standartla çelişen maddelerine uyum getirilmesi, finansal tablo ve rapor hazırlayıcılarının hem vergi kanunu hem standarda uyum açısından yapmak zorunda olduğu düzeltme kayıtlarının yük oluşturması önlenmelidir.

KAYNAKÇA

19.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/280 sayılı mukteza

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan; **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007

AKSOYOĞLU Volkan; “Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinde Özellik Arz Eden ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, www.malikilavuz.com

ATAMAN AKGÜL Başak, AKAY Hüseyin; **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004

BAYKARA Bekir; “Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi ve Stok Değerleme Yöntemleri”, <http://www.muhasibeciyizbiz.com/yil-sonu-envanteri-vergi-hukuku-acisindan-onemi-ve-stok-degerleme-yontemleri.html>

BÜYÜKMİRZA H. Kâmil; **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008

DAĞDEMİR Serdal; “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, www.tmsk.org.tr.

DÜNDAR Mustafa; 2009 Yılı Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara, ASMMMO Yayın No:71 Ocak 2010, s.91.

EKERGİL Vedat; **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007,

ERDOĞAN Murat, BAYDEMİR Mehmet; **TMS 13 Stoklar**, Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2003

GÜCENME GENÇOĞLU Ümit; **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007

HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem, DEMİR Volkan; “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, <http://www.ismmm.org.tr>

<http://aymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=49>

<http://www.huseyinust.com/Thread-EMSAL-BEDELİ-VE-BU-OLCU-ILE-DEGERLEME-YAPILACAK-HALLER>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-66/>

<http://www.webmuhasebe.com/Konular/stokenv.htm>

<http://www.webmuhasebe.com/Konular/stokenv.htm> Erişim: 12.01.2011

KALEMDAROĞLU R. Bülent; “Değerlemenin Önemi ve Değeri Düşen Mallarda Değerleme”,
<http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd258.htm>

KARAKAYA Mevlüt; **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, 2004

KAVAL Hasan; **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 2005, Ankara

KOÇ YALKIN Yüksel, DEMİR Volkan, DEMİR Defne; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, www.ismmmo.org

Mısırlıoğlu Ufuk, İbiş Cemal; “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”,
www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/

ÖĞREDİK Mustafa; “Kur Farklarının Fatura Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/guray/018/>

ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın; **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010

ÖZTÜRK Bünyamin; Dönemsonu: Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Ankara, Aralık 2006

PEHLİVAN Yafes; “Stokların Değerlemesi”,
<http://www.legalisplatform.net/Makale/Stoklar>

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29) 9/4/2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete

Sermaye Piyasasında Mali Tablo Ve Raporlara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1) 29/1/1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete

SUER M. Ziya; “İşletmelerde Emtia Değerlemesi”, www.muhasebe.gen.tr

TURANLI Dursun Ali; “İthal Edilen Malın Maliyetinin Saptanması”,
<http://www.archive.ismmmo.org.tr/.../malicozum>

Türk Ticaret Kanunu

TÜRKER İpek; “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına Ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, s.118, Yıl:9 Sayı:30, Ocak 2010

UYAR Baykal; “TMS 2- Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 28, Nisan, 2009

ÜNALAN Sedat; “İki Dönemi Kapsayan Giderlerin Muhasebe Kaydı”,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002063162.htm>

Vergi Usul Kanunu

www.denetimnet.net

YILDIZ Murat; “Dövizle Mal Alışlarında Oluşacak Faiz ve Kur Farkının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu Nasıldır?” www.yildizymm.com Erişim: 20.02.2011

YILMAZ Kazım; “Değerleme”, İstanbul Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1997

YILMAZ Kazım; “Standart Maliyet Muhasebesinde Standartlardan Sapmalar ve Bu Sapmaların Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, <http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuatvuk/GenelYazilar>

ÖZET

KILINÇ, Şeyda. UMS 2 Stoklar Standardı Uygulama Örnekleri ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2011

Küreselleşen dünyada ticaret uluslar arası boyut kazanmıştır bu da muhasebede tüm dünyada ortak bir dil kullanmayı zorunlu hale getirmiştir ki bu ortak dil uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartlarıyla oluşmuştur. Uluslar arası muhasebe standartlarıyla muhasebeye dünya çapında ortak bir dil getirilmiş ve finansal tablo kullanıcılarının daha fazla ve doğru bilgiye ulaşmaları sağlanmıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde stoklar standardına açıklama getirilmiş ve uygulama örnekleri verilmiştir. İkinci bölümde stoklar ve değerlendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirilmesi ve UMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu arasındaki farklılık ve benzerliklere değinilmiştir. Üçüncü bölümde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu açısından stok değerlendirme işlemleri ve dördüncü bölümde Sermaye Piyasası Kurulu açısından mali raporlama ve stok değerlendirme konusu açıklanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile işletmelere, TMSK' nin yayımlanmış olduğu standartlara bire bir uyumun hükmedildiği ve bu sayede işletmelerin mali rapor hazırlamada muhasebe standartlarına bir adım daha yakınlaştırıldıkları söylenebilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun yayımlanmış olduğu XI seri nolu 1 ve 29 sıra nolu tebliğlerde TMSK' nin yayımladığı muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla bulunulduğu açıkça görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu incelendiğinde TMSK' nin yayımladığı standartlar ile her hangi bir uyum içerisinde olmadığı görülmektedir. Bu da finansal rapor düzenleyicilerini zor durumda bırakıp vergi kanunu ve standarda uyum ihtiyacı gereği artı bir emek harcanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle

Vergi Usul Kanunu'nda da Türk Ticaret Kanununda olduğu gibi kısa zaman içerisinde önemli değişikliklerin yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe bir bilgi sistemi olduğuna göre muhasebe ve finansal raporlama standartları ile daha doğru ve ayrıntılı bilgi üretildiği için işletmelerin muhasebe standartlarına uygun muhasebeleştirme yapmaları ve finansal tablolarını standartlara göre hazırlamaları teşvik edilmeli bunun için yapılması gereken çalışmalara hız verilmelidir.

Anahtar Sözcükler

1. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları
2. UMS/TMS
3. Stoklar.

ABSTRACT

KILINÇ, Şeyda. IAS 2 Stock- Standard Practices And That The Status Of Turks In The Face Of, The Tax Legislation, Master's Thesis 2011.

Trade has gained an international dimension in a globalizing world. And so, a common language to use in accounting, which has become mandatory which consist of the common language international financial reporting and accounting standards. International accounting standards, accounting and financial statement users around the world brought to a common language to reach more and accurate information is provided.

Stocks in the first part of this study was brought to the standard description and application examples are given. In the second part of the tax procedure law inventories and valuation procedures to evaluate and Standard IAS 2 inventories discussed the similarities and differences between the tax procedural law .In the third part of the Turkish Commercial Law No. 6102 and the fourth section of the capital markets board in terms of operations in terms of stock valuation and stock valuation in financial reporting are explained.

Businesses with the Turkish Commercial Law No. 6102 TASB of standards is published and provided one on one compliance with accounting standards in preparing financial reports so that businesses can be said that a step further.

Capital Markets Board X1 serial number 1 and 29 as the number of issued communiques patriot is made clear in its aim of ensuring compliance with accounting standards.

Examined the Tax Procedural Law TASB at the published standards are not in compliance with any. It is hard to leave the regulators of the

financial report due to the need for compliance with tax laws and standards, plus a labor leads to waste.

For this reason, the Turkish Trade Law, Tax Procedure Law, as well as significant changes should be done within a short time has been concluded.

Accounting is an information system according to the accounting and financial reporting standards and accounting standards for companies produced more accurate and detailed information to make appropriate accounting and financial statements should be encouraged to prepare for it to be done according to the standards should be accelerated.

Key Words

1. International Accounting and Financial Reporting Standards,
2. IAS / TAS,
3. Stocks.