

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS VE VUK KAPSAMINDA STOKLARIN
İNCELENMESİ

Hatice TOPAL

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

OCAK 2018

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS VE VUK KAPSAMINDA STOKLARIN
İNCELENMESİ

Hatice TOPAL
(162008319)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

OCAK 2018

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS VE VUK KAPSAMINDA STOKLARIN
İNCELENMESİ

Hatice TOPAL
(162008319)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

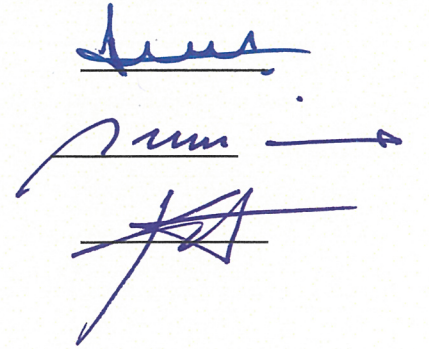
Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih:

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

: Doç. Dr. Kadir TUNA



OCAK 2018

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	viii
ABSTRACT.....	ix
KISALTMALAR	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. STOKLAR VE TMS-2 STOKLAR STANDARDI.....	3
2.1. STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ	3
2.1.1. Stok Hesapları.....	4
2.1.2. İlk Madde ve Malzeme Hesabı	4
2.1.3. Yarı Mamuller- Üretim Hesabı.....	6
2.1.4. Mamuller Hesabı	6
2.1.5. Ticari Mallar Hesabı	6
2.1.6. Diğer Stoklar Hesabı	6
2.1.7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı.....	8
2.1.8. Verilen Sipariş Avansları Hesabı	8

2.2. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ.....	8
2.2.1. Sürekli Envanter Yöntemi	10
2.2.2. Aralıklı Envanter Yöntemi	10
2.2.2.1. Görgül Yöntem	10
2.2.2.2. Gelişmiş Görgül Yöntem	11
2.3. TMS-2 STOKLAR STANDARDI	11
2.3.1. Standardın Amacı.....	12
2.3.2. Standardın Kapsamı	13
2.3.3. TMS-2 Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar	13
BÖLÜM 3. TMS-2 VE VUK'A GÖRE STOKLARDA ENVANTER VE	
DEĞERLEME	16
3.1. ENVANTERİN TANIMI.....	16
3.1.1. Envanter Türleri.....	16
3.1.1.1. Muhasebe Dışı Envanter	16
3.1.1.2. Muhasebe İçi Envanter	17
3.1.2. Envanter İşlemi Yapacak Olanlar	19
3.2. DEĞERLEME İŞLEMİ	20
3.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme.....	20
3.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme.....	22

3.2.3. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Değerleme	23
3.3. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ.....	26
3.3.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli ile Değerleme	28
3.3.2. Ortalama Maliyet Bedeli ile Değerleme	28
3.3.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi	28
3.3.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	29
3.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	29
3.3.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemine Göre Değerleme.....	30
3.3.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemine Göre Değerleme.....	30
3.3.5. Yerine Koyma Değeri.....	31
3.3.6. Standart Maliyet Bedeli ile Değerleme	31
3.3.7. Perakende Satış Yöntemi ile Değerleme.....	31
3.3.8. Temel Stok Değeri İle Değerleme.....	32
3.3.9. Piyasa Fiyatı İle Değerleme	32
3.3.10. Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme.....	32
3.4. STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ.....	33
3.4.1.TMS’da Yer Alan Maliyet Değerleme Esasları	33
3.4.1.1. Tarihi Maliyet	33

3.4.1.2. Cari Maliyet	34
3.4.1.3. Gerçekleşebilir Değer	34
3.4.1.4. Bugünkü Değer	34
3.4.1.5. Gerçeğe Uygun Değer	34
3.4.2. TMS’de Stok Değerleme İşlemleri	35
3.4.2.1. Stokların Maliyeti	35
3.4.2.2. Stokların Satın Alma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	35
3.4.2.3. Stok Alımında Vade Farklarının Muhasebeleştirilmesi	38
3.4.2.4. Stok Alımında Ticari İskontoların Muhasebeleştirilmesi.....	40
3.4.2.5. Stokların Dönüştürme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	41
3.4.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	46
3.4.4. Stokları Envanterde Değerleme	46
3.4.5. Stokları Gider Olarak Kaydetme.....	48
3.5. STOKLARIN VUK’A GÖRE DEĞERLEME İŞLEMLERİ	48
3.5.1. Satın Alınan Malların Maliyeti	49
3.5.2. Üretilen Malların Maliyeti.....	50
3.5.2.1. Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarf Edilen İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli	50
3.5.2.2. Mamule İsabet Eden İşçilik	50

3.5.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	50
3.5.2.4. Genel Yönetim Giderlerinden Mamule DüşenbHisse	51
3.5.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli.....	52
3.5.3. Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi	52
3.5.4. Değeri Düşen Malların Değerlemesi	52
3.6. VERGİ USUL KANUNUNDA STOK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	53
3.6.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü	54
3.6.2. Emsal Bedel Ölçüsü	54
3.7. VERGİ USUL KANUNUNDA STOKLARI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	54
3.8. TMS VE VUK ARASINDAKİ STOK DEĞERLEME FARKLILIKLARI .	55
3.8.1. Stokların Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar	58
3.8.2. Stokların Dönüştürme Maliyetlerinin Belirlenmesinde Farklılıklar	58
3.8.3. Genel Yönetim Gideri	59
3.8.4. Stokların Değerlemesindeki Farklılıklar.....	61
BÖLÜM 4. STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE	63
4.1. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAVRAMI.....	63
4.2. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	63

4.3. FİRE - STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLİŞKİSİ.....	65
4.4. ZAYİ - STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLİŞKİSİ	66
4.5. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ SEBEPLERİ	66
4.6. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİLENDİRME AÇISINDAN SINIFLANDIRILMASI.....	67
4.7. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN OLUŞMASI DURUMUNDA YAPILACAK İŞLEMLER	68
4.8. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ'NÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	69
4.8.1. Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi	69
4.8.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi	69
4.8.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi.....	69
4.8.2. TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	72
4.9. VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN BENZERLİK VE FARKLAR.....	79
4.9.1. Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından Benzerlikleri.....	79
4.9.2. Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından Farkları.....	79
BÖLÜM 5. STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜKLERİNE İLİŞKİN DERİ İŞLEME İŞLETMESİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	85
5.1. DERİ İŞLEME SEKTÖRÜ ÜZERİNE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	85

5.2. VERGİ USÛL KANUNU AÇISINDAN MUHASEBE UYGULAMALARI	85
5.3. TMS AÇISINDAN MUHASEBE UYGULAMALARI	91
5.4. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN UYGULAMA.....	93
BÖLÜM SON SONUÇ VE ÖNERİLER	105
KAYNAKÇA.....	107
ÖZGEÇMİŞ	112

ÖZET

TMS VE VUK KAPSAMINDA STOKLARIN İNCELENMESİ

Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatında belirtildiği üzere muhasebenin en önemli amaçlarından biri bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duyduğu bilgiyi doğru ve tam olarak üretmektir. İşletmeye dahil varlık ve kaynakların değerlendirilmesinde uygulanacak değerlendirme ölçüleri doğrudan kârlılıkları etkileyecektir. İşletmelerin en önemli varlık kalemlerinden biri de stoklardır. Stokların parasal değerlerinde ekonomik ya da fiziksel nedenlerden dolayı düşüklükler meydana gelebilir. Stoklar zaman zaman olağanüstü olaylar nedeniyle zayi olma, yıpranma veya bozulma tehlikesi ile karşı karşıyadır. Türk vergi kanunlarında değeri düşen mallar, normal ticari mal gibi değerlendirilmeyip, emsal bedeli ölçüsü esası uygulanmaktadır. Muhasebe Standartlarında ise farklı değerlendirme ölçüleri mevcuttur. Bu ölçüler ile vergi yasalarının emrettiği ölçüler arasındaki farklar vergi yasalarına, tanımlamasına uygun olarak mali kârın tespitinde kullanılır. Stokların değer düşüklüğü işlemlerinin zamanında ve doğru yapılması ve bu işlemlerin mali tablolara şeffaf ve zamanında olacak şekilde yansıtılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler : Stok, Değerleme, VUK, TMS,

ABSTRACT

INVESTIGATION OF STOCK IN TAS AND TURKISH TAX LAW

International and Turkey Accounting Standards and Turkish Tax Legislation as indicated, one of the most important goals of the users of accounting information needed to produce accurate and complete information. Property valuation criteria applied to the assessment, including assets and resources affect profitability directly. One of the most important asset of enterprises are stock items. Economic or monetary value of inventories losses may occur due to physical reasons. Inventories are being wasted due to extraordinary events from time to time, faced with the danger of wear or deterioration. Turkish tax laws, the falling value of the goods, as measured above the normal commercial property, the basis of measurement applied to the price of a precedent. Accounting standards are available in the different valuation measures implemented. These measures prescribed by the tax laws of the differences between the measurements used in the determination of taxable profit in accordance with the definition of tax laws. Impairment of inventories and transactions to timely and accurate, transparent and timely manner so that these transactions should be reflected in the financial statements.

Key Words : Inventory, Valuation, VUK, TAS,

KISALTMALAR

DİG	: Direkt İşçilik Giderleri
DİM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
FIFO	: First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LIFO	: Last In First Out (Son Giren İlk Çıkar)
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) “emtia” olarak ifade edilen stoklar kavramı, VUK'un 274. ve 275. maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır.

Üretimi veya alım satımı yapılan mallar, imalat aşamasında, stoklama esnasında ya da satış aşamasında yangın, deprem, su basması gibi tabii afetler yüzünden ya da kırılmak, çatlamak, paslanmak, bozulmak, çürümek, küflenmek gibi haller neticesinde, teknolojiye ve moda alanında meydana gelen yenilikler ile modellerin eskimesi gibi nedenlerle miktarsal ya da parasal değer kaybına uğrayabilmektedirler.

Stokların değerlemesinde esas amaç, hem ticari hem de mali kâr açısından stoklarla ilgili olarak ortaya çıkan işletmenin dönem kârı veya zararını doğru ve güvenilir bir şekilde tespit etmektir. Karın veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi içinse stokların değerinin doğru olarak hesaplanması gereklidir. Vergi Kanunları açısından kâr ve zararın doğru tespit edilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerine bağlı kalınması, yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu açısından stokların doğru değerlendirilmesi içinse Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan TMS 2 Stoklar Standardına uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar literatürde TMS 2 Stoklar Standardı hükümleri ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasında önemli paralellikler olduğu ifade edilse de, başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere genel olarak Vergi Mevzuatı verginin hesaplanmasında esas alınacak matrahın belirlenmesine odaklandığından Standart hükümleri ile VUK hükümleri ve Tek Düzen Hesap Plan çerçevesinde yerleşik muhasebe uygulamalarımız arasında bazı önemli farklılıklar da söz konusu olabilmektedir.

Bu nedenle geçici vergi dönemleri ile dönem sonunda vergi matrahı hesap edilirken vergi kanunlarındaki hükümlere göre ticari karda düzeltmeler yapılarak mali kar bulunacaktır. Düzeltme yapma ihtiyacı vergi kanunlarındaki hükümler ile standartlardaki hükümlerin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu da standartlara göre tutulan kayıtlardan çıkarılan ticari karda, vergi matrahına ulaşmak için beyan esnasında, vergi kanunlarındaki hükümlere göre düzeltmelerin yapılmasını

gerektirecektir. Vergi matrahının bulunması için düzeltmelerin doğru yapılması gereklidir. Bunun için standartların ve vergi kanunlarındaki hükümlerin iyi bilinmesi lazımdır.

Bu çalışma kapsamında stoklar ve TMS-2 stoklar standardının tanımlamaları ve açıklamalarına yer verilmiştir. Çalışmanın birinci bölümü giriş ve amaç bölümü olup, ikinci bölümde ise stoklara ilişkin genel kavramlara yer verilip aynı zamanda TMS-2 Stoklar standartlarına ilişkin genel bilgilere yer verilecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise TMS-2 ve VUK'a göre stoklarda envanter ve stok değerlemeleri karşılaştırmalı olarak ele alınacak ve dördüncü bölümde stoklarda değer düşüklüğüne ilişkin kavramsal çerçeveler açıklanıp, beşinci bölümde ise stoklarda değer düşüklüğü ile alakalı bir hazır giyim işletmesi üzerinde örnek bir uygulamaya yer verilecektir. Çalışma bölüm sonu da sonuç ve önerilere yer verilerek çalışma sonlandırılacaktır.

BÖLÜM 2. STOKLAR VE TMS-2 STOKLAR STANDARDI

2.1. STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

Stok, işletme literatüründe, İngilizcedeki “inventory” kelimesinin karşılığı olarak Türkçeye çevrilen “envanter” kelimesi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Kullanım yerleri açısından ele alındığında stok kavramı daha çok üretim aşamasındaki fiziksel ve parasal unsurlar için kullanılırken envanter kelimesi ise muhasebede yıl sonlarında fiziksel sayımı yapılan mal stoğunu ifade için kullanılmaktadır¹.

Bir üretim işletmesi ele alındığında en dar anlamıyla stok; işletmenin, ileride yapacak olduğu üretimde kullanılacak ya da pazarlaması yapılacak olan hammadde, yarı işlenmiş ve tamamlanmış ürünler toplamına verilen genel bir isimdir².

Bir başka ifadeyle, gelecekteki gereksinimleri karşılamak amacıyla depolanan hammadde ya da üretim işlerinin bir tikanıklık ile karşılaşılmadan ve verimli olarak yürütülmesini sağlamak için işletmenin elde bulundurduğu fiziksel mallar, stok kavramı ile nitelendirilmektedir. Bu açıdan ele alındığında stok kavramı depolanan ve elde bulundurulan fiziksel unsurları içermektedir³.

Bir başka tanıma göre stoklar, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak, tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallarıdır. Yapılan tanıma göre stok kavramı, gerek ticaret, gerek hizmet ve gerekse üretim işletmeleri açısından stokların anlamını kapsamaktadır.

Farklı bir tanımlamada ise stoklar, üretimde beklenmeyen durumlara, gecikmelere, mevsimlik dalgalanmalara ve diğer düzensizliklere karşı; işletmeyi korumak amacıyla işletmenin deposunda bugün için atıl durumda bekletilen ancak gerektiğinde kullanılabilir olan kaynaklar olarak ifade edilmiştir⁴.

¹ Sevilengül, O. (2001). Genel Muhasebe, Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, ss:269

² Küçüksavaş, N. (2005). Finansal Muhasebe. İstanbul: Kare Yayınları, ss:287

³ Akgün, Ali, İhsan, (2012) “Stokların TMS-2 ve VUK Hükümleri Kapsamında Değerlemesi”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs Sayı:233 ss:34

⁴ Gökçen, G. (2007). Genel Muhasebe. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss:277

Stoklar, üretim çevresinde “aylak” bir kaynak olarak gösterilmektedir. Bu kaynak hareketli ve hareketsiz olabilir. Bu kaynakların “aylak” olarak nitelendirilmesi, onların hiçbir amaca hizmet etmediği anlamına gelmez. Çünkü gereksinim duyulduğu anda işletmede mevcuttur ve beklenmeyen bozulmalara, gecikmelere ve diğer karışıklıklara karşı bir güvence oluştururlar⁵.

Herhangi bir malın stok olarak kabul edilip edilmemesi o malın işletme sahipleri tarafından kullanım amacına bağlıdır. Örneğin halı ticareti yapan bir firma için her bir halı “stok”, halıyı büro dekorasyonu için kullanan bir firma için ise “demirbaş” olarak kabul edilir⁶.

TMS 2 Stoklar standardının amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Bu doğrultuda stokların maliyetlerinin tespiti, standardın ana hedefidir. Stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında stokların maliyetinin en doğruyu yansıtacak şekilde belirlenmesi oldukça önemlidir.

Bu kapsamda Stoklar standardı, aşağıda sayılanlar hakkında bilgi vermektedir⁷:

- Stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağı ve gidere dönüşeceği,
- Stok maliyetlerinin oluşumu ve içeriği,
- Stok değerlendirme yöntemleri.

2.1.1. Stok Hesapları

Stoklar hesap grubu, Tekdüzen Hesap Planı’nda 15 no’lu grupta yer almakta ve 7 adet hesaptan oluşmaktadır. Ayrıca 29 no’lu grupta 3 adet stok hesabı yer almaktadır. İşletme stokları, her an satılabilecek veya üretime verilebilecek kıymetlerden oluştuğu için sadece bilanço dönen varlıkları içinde yer almaktadır⁸.

15 no’lu Stoklar hesap grubu, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş

⁵ Gökçen, G. (2007). Genel Muhasebe. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, ss:277

⁶ Sevilengül, O. (2001), (a.g.e) ss:270

⁷ Akgün, A. (2012), (a.g.e) ss: 35

⁸ Sevilengül, O. (2001), (a.g.e) ss:271

stoklar ilgili bulundukları kalemin içinde gösterilir. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir;

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller-Üretim
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları

29 no'lu Diğer Duran Varlıklar grubu, kendinden önceki hesap gruplarında sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen, özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemlerinden oluşur. Bu grupta stoklara ilişkin olarak aşağıdaki hesaplar yer alır.

- 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
- 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

2.1.2. İlk Madde ve Malzeme Hesabı

İlk Madde ve Malzeme Hesabı, üretimde veya işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemenin izlendiği hesaptır⁹.

İlk madde: üretim konusu mamul veya hizmetlerin bünyesine giren ve mamul veya hizmet birimine göre takip edilebilen varlıklardır. Koltuk üretiminde kullanılan deri, kumaş, sünger, ağaç iskelet v.b ilk maddeye örnek oluşturur.

Yardımcı madde: üretim konusu mamul veya hizmetin bünyesine girmekle birlikte mamul veya hizmet birimine göre izlenemeyen veya buna değer görülmeyecek kadar küçük olan varlıklardır. Koltuk üretiminde kullanılan yapıştırıcı, iplik, vida, çivi ve benzerleri yardımcı maddelere örnek gösterilebilir.

⁹ Gürbüz, G., (2007), (a.g.e.), ss:279

İşletme malzemesi: üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan ancak üretilen mal veya hizmetin bünyesine girmeyen maddelerdir. Üretim sırasında kullanılan makine yağları, temizlik malzemeleri gibi maddeler işletme malzemelerine örnek teşkil eder.

Ambalaj malzemesi: mamul hale gelen varlığın korunması, tanıtılması, benzerlerinden ayrılması gibi amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir..

Diğer malzemeler: Diğer malzemeler, İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanlar dışındaki maddelerdir.(Örnek: Kırtasiye, ampul, sabun, vb.)¹⁰.

2.1.3. Yarı Mamuller- Üretim Hesabı

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır¹¹.

Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır¹².

2.1.4. Mamuller Hesabı

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır¹³.

Üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır.

2.1.5. Ticari Mallar Hesabı

Üzerinde herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satılmak amacı ile alınan ticari malların izlendiği hesaptır. Satın alınan ticari mallar ve mallar için yapılan alış giderleri, maliyet bedeli ile borç, ticari malların satılması veya herhangi bir nedenle

¹⁰ Gürbüz, G., (2007), (a.g.e)., ss:279

¹¹ Sevilengül, O., (2001), (a.g.e)., ss:281

¹² Sevilengül, O., (2001), (a.g.e)., ss: 281

¹³ Ataman, Akgül, Başak ve AKAY Hüseyin (2003). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, ss:142

işletmeden çıkması durumunda ise maliyet bedeli ile alacak olarak kaydedilir. Alış iadeleri ve iskonto durumlarında da hesap alacaklandırılır¹⁴.

İşletmeler sürekli envanter yöntemini kullandıkları takdirde ticari mal stoklarını izlemede üç hesaplı kayıt yöntemini kullanmaktadırlar. Bu hesaplar; 153 Ticari Mallar, 600 Yurtiçi Satışlar (veya 601 Yurtdışı Satışlar) ve 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesaplarıdır¹⁵.

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında 600 Yurtiçi Satışlar hesabı, yurtdışına satılan mal ve hizmetler karşılığında 601 Yurtdışı Satışlar hesabı kullanılır. Satış gerçekleştiğinde, hasılat tutarı 600 veya 621’li hesaplara alacak kaydedilir. 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti ise herhangi bir değişikliğe uğramadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar. Satılan ticari malların maliyeti 153 Ticari Mallar hesabının alacağına karşılık bu hesaba borç kaydedilir¹⁶.

2.1.6. Diğer Stoklar Hesabı

İşletmenin ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal dışında satışa konu iktisadi kıymetleri bilançoya diğer stoklar adı altında aktarılmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilecek stoklar işletmenin normal ticari faaliyeti çerçevesinde işleme konu olmayan mallardır. M.S.U.G.T.’ne göre, yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır ¹⁷.

Söz konusu stoklarda artış olduğunda maliyet bedeli ile hesaba borç, satış veya kullanım olduğunda aynı bedelle alacak kaydedilir. Artık, hurda ve yan ürün stokları bir üretim sürecinin amacı olamamakla birlikte onun kaçınılmaz bir sonucudur. Bu tür stokların hangi değerle muhasebeleştirileceği genellikle bir sorun olur. Artık, hurda ve yan ürün stoklarını iz bedelle izleyerek, dönem sonunda emsal bedelle değerlemek mümkündür. Ancak, satış değeri belli olan bu tür stoklara üretim maliyetinden, satış

¹⁴ Ataman, Ümit (2005). Genel Muhasebe Cilt 1- Muhasebede Dönem içi İşlemleri. 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları, ss:102

¹⁵ Ataman, Ü., (2005), (a.g.e.), ss:102

¹⁶Ataman vd., (2003), (a.g.e.), ss:142

¹⁷ MGB (Maliye ve Gümrük Bakanlığı). (1992). 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. T.C. Resmi Gazete, 21447, 26 Aralık 1992

karlılık oranları dikkate alınarak pay verilmesi gerekir. Böylelikle, daha doğru bir mamul maliyeti ve satış fiyatı belirlenmesi sağlanır¹⁸.

2.1.7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır¹⁹.

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri Hesabı'nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı'na aktararak kapatılır.

2.1.8. Verilen Sipariş Avansları Hesabı

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır²⁰.

Verilen sipariş avansları hesabı, avansın ödenmesi ya da akreditifin açtırılmasında borçlanır, avansın mal bedeline mahsubunda alacaklanır. Siparişin iptal edilmesi üzerine avansın geri alınması ya da avansın şüpheli veya değersiz alacak haline gelmesi durumunda da hesaba alacak yazılır²¹.

¹⁸ Kumkale, R. (2005). Tek Düzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL ile Uyumlu, Genişletilmiş (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss:603

¹⁹ Erkan, Mehmet, Elitaş, Cemal ve Ceran Yunus (2010). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. 2. Baskı. Bursa ss:104

²⁰ Sevilengül, O. (2005). Genel Muhasebe 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, ss:368

²¹ Öztürk, Bünyamin (2006). Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri. 4. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, ss:213

2.2. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ

Stok hareketlerinin farklı şekilde takip ve kayıt edilmesiyle oluşan, literatürde “envanter yöntemleri” olarak yer alan yöntemler; Sürekli envanter yöntemi ve Aralıklı envanter yöntemi olmak üzere ikiye ayrılır²².

İşletmeler bir yıllık faaliyet dönemlerinde gösterdikleri performansı mali tablolar aracılığıyla işletme sahiplerine veya halka açık şirketlerde yatırımcılara bildirirler. Mali tablolar kullanıcılarına geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alınmasında yol göstermektedir. Bu tabloların, yatırımcıların ve işletme sahiplerinin kararlarında etkin bir role sahip olabilmesi için işletmelerin kar veya zararlarını doğru bir şekilde aktarması gerekmektedir. Dönem sonlarında çıkarılan envanterin ve yapılan değerlemenin önemi burada ortaya çıkmaktadır. İşletmeye ait malların (stokların) envanter ve değerlemesi işletmenin mali durumunun doğru yansıtılması ve buna bağlı olarak mali tabloların doğru bir şekilde hazırlanması adına büyük önem taşımaktadır²³.

İhtiyaç duyulan bilgilere göre mal hareketlerinin kayıtlara alınması, işletmenin faaliyet konusunun farklı olması, alım satımı yapılan malların niteliği ve çeşitliliği nedeniyle iki farklı yöntemin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yöntemler²⁴;

1. Sürekli Envanter Yöntemi

2. Aralıklı Envanter Yöntemi'dir.

İşletmeler, hesap dönemlerine göre, ticari malların maliyetlerini (ticari mal stok maliyeti ve satılan ticari mal maliyeti) izlemek amacıyla, bu iki yöntemden birini kullanabilirler. Dönem sonu mal satışından elde edilen kar ya da zarar her iki yöntemde de aynı çıkacaktır²⁵.

İşletmelerin elinde kalan mevcut mal (maliyetle), aralıklı envanter yöntemi tercih edildiğinde, dönem sonunda yapılan muhasebe dışı envanter ile; sürekli envanter yöntemi tercih edildiğinde ise her satışta Satılan Malın Maliyet Hesabına maliyet nakli kaydından sonra büyük defter ve her bir mal çeşidi için yardımcı defter kalanı olarak saptanır. Sürekli

²² Ataman, A., (2005), (a.g.e), ss:110

²³ Erkan vd., (2010), (a.g.e), ss:85

²⁴ Erkan vd., (2010), (a.g.e), ss:86

²⁵ Bektöre, S., Benligiray, Y. ve Erdoğan, N. (2000). Envanter ve Bilanço, Eskişehir: Birlik Yayınları, ss:95

envanter yönteminin uygulanması halinde gerçek mevcudu belirlemek için en az yılda bir kere sayım yapılmalıdır. İşletmenin ticari mallar hesabında görülen mevcut stoklar ile sayım sonucu bulunan stok sayısı arasında fark varsa sebebi araştırılmalı ve hesap kalanı gerçek mevcutla eşit duruma getirilmelidir²⁶.

2.2.1. Sürekli Envanter Yöntemi

“Devamlı denkleştirme metodu” olarak da adlandırılan sürekli envanter yönteminde, stok hesaplarına giriş ve çıkışlar, sürekli olarak takip edilirler. Bu nedenle, bu yöntemin kullanılması durumunda, stok hesabının kalanı eldeki stok mevcudunu gösterecektir²⁷.

Sürekli envanter yönteminde elde ne kadar malzeme olduğu sürekli biçimde saptanır. Mevcut malzemeyi saptamanın, sayım ve değerlendirme yoluyla doğrudan saptama ve giren-çıkan farkını alarak dolaylı yoldan hesaplama şeklinde iki yolu vardır. Eldeki malzemenin durup dinlenmeden, sürekli olarak sayılması çoğunlukla pratik hatta mümkün olmadığından, sürekli envanter yönteminde malzeme mevcudu ikinci şekilde yani hesaplama yoluyla saptanır. dir²⁸.

Sürekli envanter yönteminde fiziki stok sayımı genellikle yıl sonlarında ve sadece kontrol amaçlı yapılır. Sayım sonuçları, kayıtlarda gözüken stoklarla karşılaştırılır. Bu sayede kayıtların doğru tutulup tutulmadığını ve buharlaşma, çekme, bozulma, çalınma vb. gibi kayıt dışı malzeme hareketlerinin olup olmadığını saptama olanağı elde edilir²⁹.

2.2.2. Aralıklı Envanter Yöntemi

“Dönem Sonunda Envanter Yöntemi” adıyla da kullanılan aralıklı envanter yönteminde, dönem içerisindeki malzeme hareketlerinin kaydı tutulmaz. Dönemi sonunda sayım ve değerlendirme yapılarak, eldeki mevcut malzeme miktarı ve maliyeti belirlenir. Belirlenen bu dönem sonu stoku, dönem başı stoku ile dönem içi alış

²⁶ Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). Muhasebenin Kuramsal Yapısı (1.Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, ss:231

²⁷ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss:283

²⁸ Tenker, N. (1999). Finansal Muhasebe, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, ss:206

²⁹ Ataman, A., (2005), (a.g.e.), ss:110

toplamından düşölür. Böylece dönem içinde ne kadar malzeme tüketildiği hesaplanmış olur³⁰.

Benzer şekilde ambardaki mamullerin hareketi dönem içerisindeki kayıtlara geçmez. Bu nedenle satılan mamullerin maliyeti dönem içinde hesaplanmaz. Dönem sonuna gelindiğinde, işletmeler dönem sonunda ellerindeki stokların sayımını yapar ve maliyetlerini hesaplarlar, daha sonra bu tutarı, dönem başı mamul maliyetleri ile (yine dönem sonunda hesaplaması yapılan) dönemin üretim maliyetleri toplamından çıkarak satılan mamullerin maliyetini bulmuş olurlar.

2.2.2.1. Görgöl Yöntem

Görgöl yöntemde, mal alım satımıyla ilgili bütün işlemler tek bir hesapta izlenir ve mal hesabının borcuna giren mallar, maliyet bedeliyle; çıkan mallar ise satış bedeliyle alacağına kaydedilir. Mal hesabının borç tarafına, Dönem başı mal mevcudu, dönem içi alışlar, Alış Giderleri, Satış iadeleri, Satış iskontoları, Mal satış karı kaydedilir. Alacak tarafına ise, Peşin ve kredili mal satışları, Alış iadeleri, Alış iskontoları, Mal satışından doğan zarar, Dönem sonu mevcudu kaydedilir³¹.

Bu yöntemde, satışları bulmak için Mal hesabının alacak toplamından, Alış iade ve Alış iskontolarını çıkarmak gerekmekte ve Dönem içi alışları bulmak için de Mal hesabının borç toplamından, Dönem başı mevcudunu, Satış iadelerini ve satış iskontolarını çıkarmak gerekmektedir³².

2.2.2.2. Gelişmiş Görgöl Yöntem

Bu yöntemin, Görgöl Yöntemden farkı, tek bir hesap altında izlenen; alışlar, alış giderleri, satış iadeleri, satış iskontoları ve satışlar, alış iadeleri, alış iskontoları, ayrı hesaplarda izlenir ve dönem sonunda her biri Mal Hesabına aktarılır. Bu yöntemde, Gelir Tablosunda istenilen bilgileri verecek hesaplar kurulur. Dolayısıyla işlemler gider ve hasılat kavramları açısından ele alınır³³.

³⁰ Gürbüz, G. (2007). Genel Muhasebe. (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları, ss:238

³¹ Ataman, Ü., (2005), (a.g.e.), ss:98

³² Ataman, Ü., (2005), (a.g.e.), ss:99

³³ Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan, N. (1977). Genel Muhasebe, 4. Baskı. Beta Yayınları, Ankara, ss:118

2.3. TMS-2 STOKLAR STANDARDI

2.3.1. Standardın Amacı

Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi altında stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemek, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir³⁴.

Bu standart; stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını, stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu, stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini, stoklar için uygulanacak değerleme yöntemini ve stoklarla ilgili değerleme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır³⁵.

Bilançonun varlıklar bölümünde yer alan stokların muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların muhasebeleştirilmesindeki temel sorun, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir³⁶.

Bu standart³⁷;

- Stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını,
- Stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu,
- Stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini,
- Stoklar için uygulanacak değerleme yöntemini,
- Stoklarla ilgili değerleme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.

Hizmet kavramının tanımlanması konusunda genel kabul görmüş net bir görüşe ulaşılması güçtür. Bunun nedeni ise hizmet olarak kabul edilen faaliyetin içeriği kendi içinde bile farklılık gözetmektedir. Hizmet kavramının temel prensibi insan gücü ile

³⁴ Sevilengül, O., (2001), (a.g.e.), ss:279

³⁵ Gürbüz, G., (2007), (a.g.e.), ss:286

³⁶ Özerhan, Akbulut, Y., ve Yanık, S. (2010). IFRS/TAS ile Uyumlu TMS/TFRS. Ankara. Türmob Yayınları, ss:123

³⁷ Özerhan, ve Yanık, 2010, (a.g.e.), ss:123

birlikte hareket etmesidir. Mamul üretimi ile hizmet üretimi arasındaki en temel unsur insana dayalı bir faaliyettir. Hizmet üç ana başlıkta incelenebilir³⁸.

- Hizmetin alıcısıyla doğrudan temas kurulur: Hizmet işletmesi, satış süreci içerisinde müşterileri ile doğrudan temas halindedir. Hizmet işletmelerinde satışların büyük bir kısmı müşteri ile yüz yüze görüşerek yapılmaktadır. Üretim işletmelerinde çoğu zaman nihai tüketici ürünü kimin ürettiğini bile bilmezken, hizmet sektöründe böyle bir durum söz konusu değildir.
- Hizmet (ürün) siparişe dayalı olarak üretilir: Hizmetler belli bir sözleşmeye dayanarak sipariş edilir. Sözleşmede belirtilen sürede gerekli koşulların gerçekleşmesi durumunda hizmetin üretimi tamamlanır. Hizmetin sunulması ile satış işlemi gerçekleşmiş olur.
- Hizmet (ürün) fiziksel değildir: Hizmet satışına konu olan hizmet fiziksel değildir. Hizmet yerine getirilirken birçok malzeme kullanılabilir ama bunlar verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli olan yardımcı araçlardır. Asıl ürün hizmetin kendisidir.

Bu açıklamalar kapsamında hizmet, “bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcı/alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi” şeklinde tanımlanabilir.

2.3.2. Standardın Kapsamı

Ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmesi için satılmak ya da kullanılmak amacıyla elde bulundurulan; malları, ilk madde ve malzemeleri, yarı mamulleri ve mamulleri kapsamaktadır. Bu durumda stoklar Tekdüzen Hesap Planı’na göre aşağıda belirtilen hesaplarla ilişkilendirilebilir:

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller – Üretim
- 152 Mamuller 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz

³⁸ Özerhan, ve Yanık, (2010), (a.g.e), ss:123

- a) Belirli sektörde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleştirilebilir 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.
- b) Stokların rayiç (gerçeğe uygun) değerini satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stoklar, bu standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

Hizmet sektöründe satın alınan unsur, bir nesnenin veya sistemin bizzat kendisi değil onun gördüğü işlevdir. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletme türleri şu ana başlıklar altında toplanabilir;

- Ulaştırma hizmetleri (hava, kara, vb.),
- Haberleşme hizmetleri (telefon, internet, vb.),
- Dağıtım hizmetleri (kargo, posta, vb.),
- Kamu hizmetleri (savunma, belediye hizmetleri, vb.),
- Finans hizmetleri (bankalar, aracı kurumlar, vb.),
- Emlak hizmetleri³⁹.
- Turizm hizmetleri (oteller, restoranlar, vb.),⁴⁰
- Medya hizmetleri (TV, radyo),
- Sağlık hizmetleri (hastaneler, tıbbi laboratuvarlar, vb.),
- Kişisel hizmetler (berberler, vb.),
- Mesleki uzmanlık hizmetleri (avukatlar, mali müşavirler, vb.),
- Tamir ve bakım hizmetleri (araba tamircileri, vb.),
- Eğitim hizmetleri (okullar, kreşler, vb.)⁴¹:

³⁹ Kocamış, vd., (2011) “Stoklar Standardı ve Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos, Sayı:224

⁴⁰ Türkiye Muhasebe Standartları-2, Madde:6

⁴¹ Akdoğan, N. (1998). Tekdüzen Muhasebe sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (3. Baskı), Ankara: SMMMO Yayınları, ss:43

Hizmet üretimi, ekonomik hayatta önemi gün geçtikte artan bir etkinliktir. Bir kısım hizmetler (otel, finansman, muhasebe, danışmanlık, eğitim gibi) günlük ya da aylık dönemlerde hazırlanıp, sunulurken diğer hizmetlerin hazırlanması ve teslimi daha uzun süreler alabilmektedir⁴²:

Mimari ve mühendislik projelerinin hazırlanması, toplantı ve kongrelerin organizasyonu, yazılım ve sistem entegrasyonu, avukatlık hizmetlerinin bir kısmı daha uzun süreli hazırlık ve çalışma gerektirmektedir. Örneğin; kongre organizasyonları için bir-iki yıllık süreler ihtiyacı duyulabilmektedir. Bu süreler içinde, sponsorların ve katılımcıların bulunması, kayıt işlemleri, kongre merkezlerinin ayarlanması, otel ve ulaşım ihtiyaçlarının planlanması ve giderilmesi, basım ve tanıtım işlemleri aylarca sürebilmektedir. Bu süre içerisinde yapılan giderlerin ve yine bu süreden önce ya da sonra elde edilen gelirlerin nasıl işleme tabi tutulması gerektiği açıkça belirlenmemiştir⁴³.

2.3.3. TMS-2 Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar

- Stoklar: olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere işletmede bulunan, satışa sunulmak üzere üretim sürecinde bulunan ve satışa konu olacak mal ve hizmetin üretiminde kullanılarak tüketilmesi söz konusu olan ilk madde ve malzemeleri ifade eder⁴⁴.
- Net Gerçekleşebilir Değer: normal süreç içinde, stok kalemlerinin satışa konu olması durumunda umulan satış tutarından, tahmin edilen tamamlanma maliyetlerinin çıkarılması ile meydana gelecek bedeldir⁴⁵.
- Gerçeğe Uygun Değer: karşılıklı olarak bir pazarlık ortamında, konudan haberdar, yeterli bilgiye sahip ve el değiştirme konusunda istekli kişi ve gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da herhangi bir borcun ödenmesi halinde meydana gelen durum olarak ifade edilmektedir⁴⁶.

⁴² TMS-2, Madde:2

⁴³ TMS-2, Madde:3

⁴⁴ TMS-2, Madde:8

⁴⁵ TMS-2, Madde:7

⁴⁶ TMS-2, Madde:6

BÖLÜM 3. TMS-2 VE VUK'A GÖRE STOKLARDA ENVANTER VE DEĞERLEME

3.1. ENVANTERİN TANIMI

Envanter sözü, Latince kökenli olan “invenire” sözüne dayanmakta ve “bulmak” anlamına gelmektedir. Yine Latince kökenli “inventarium” sözü de, “bulunanların tümü” , daha kapsamlı olarak “belli bir bütünün tümünü oluşturan unsurların teker teker tespit edilmesi” anlamına gelmektedir. Türkçe’de kullanılmakta olan “envanter” sözü, Latince kökenli “inventarium” sözünden dilimize geçmiştir. Bu söz sadece Türkçe’ de değil, birçok ulusun dilinde kendine yer bulmuştur⁴⁷.

213 sayılı V.U.K.’nın 186. maddesinde ise envanter şu şekilde tarif edilmektedir: *“Envanter hazırlamak; bilanço dönemindeki varlıkları, işletme alacaklarını ve borçlarını belirlemek, ölçmek, tartmak ve değerlemek şekli ile net bir biçimde ve detaylı olarak belirlemektir.”*⁴⁸

TTK.’ya göre envanter, *“Envanter hazırlamak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek şekli ile, bilanço dönemindek, varlıkları, alacak ve borçları net bir şekilde ve detaylı olarak belirlemektir.”* biçiminde ifade edilmiştir⁴⁹.

3.1.1. Envanter Türleri

3.1.1.1. Muhasebe Dışı Envanter

TTK ve VUK’nun yaptığı tanımlarda yılda en az bir defa yapılması zorunlu olan envanter, muhasebe dışı envanter ya da tespit işlemleri olarak kabul edilir. Muhasebe dışı envanter, bir işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların sayılması, ölçülmesi, tartılması suretiyle miktarın tespit edilmesi ve tespit edilen miktarların parasal olarak ifade edilmesidir. Miktar tespiti ve değerlendirme işlemleri, muhasebe sistemi dışında yapılan işlemler olduğu için, yapılan bu envantere muhasebe dışı envanter denilmektedir⁵⁰;

⁴⁷ Örtten, R., Karapınar, A. (2003). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, ss:3

⁴⁸ Vergi Usul Kanunu Madde:186 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁴⁹ Türk Ticaret Kanunu, Madde:73 14/2/2011 Tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁵⁰ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e), ss: 722

- Kasa Mevcudu

Yukarıda da değinildiği gibi, kasa miktarının belirlenmesi için dönem sonlarının gelmesi beklenmemekle birlikte, dönem içinde ay sonları itibariyle tespit edilir. Dolayısıyla yılsonunda kasada bulunan miktar dönem sonu kasa miktarıdır⁵¹.

- Banka Mevcudu

Bankalardan alınan hesap özeti, o dönemdeki banka mevduatlarındaki durumu gösterir. Hesap özetleri envanterin dayanağıdır ve banka mevcudunun ispatı olarak saklanır⁵².

- Alacaklar

İşletmelerin diğer kişi ve kuruluşlarla olan ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan alacaklarının bilanço günündeki miktarı belirlenir. Borçlu kişi veya kuruluşlarca mutabakat sağlanır ve vadeli alacakların bilanço gününden vadelerine kadar geçecek faizleri bulunarak toplam reeskont miktarı hesaplanır⁵³.

- Verilen Avanslar

Avanslar gözden geçirilerek, bunlardan sadece avans niteliği taşıyanların kalması sağlanır, mahsubu gerekenlerin mahsupları yapılır⁵⁴.

- Stoklar

Üretim yapan işletmeler satın aldıkları hammadde ve yardımcı maddeleri, ürettikleri mamul ve yarı mamulleri stok kartlarına işleyerek veya bilgisayar paket programları ile takip ederler. Fiili olarak işletmenin ne kadar mamul ürettiği, ne kadar hammaddesinin veya yardımcı maddesinin (kaç tane, kaç kilo, kaç metre) olduğu sayım listesine gruplandırılarak yazılır.

⁵¹ Örtten, R., Karapınar, A. (2003). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları, ss:6

⁵² Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss: 722

⁵³ Yıldız, M. (2006). Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Dönem Sonu İşlemleri Semineri, Ankara, ss:14

⁵⁴ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss: 722

- Duran Varlıklar

Aktifte kayıtlı olan duran varlıklar sayılarak, defterlerle karşılaştırılmak üzere listelere dökülür. Deprem, yangın veya herhangi bir nedenle hizmet dışı bırakılmış olanlar ayrıca belirlenir⁵⁵.

- Alınan Krediler

Cari hesap şeklinde çalışan kredilerin dönem sonu tutarları ilgili kuruluştan hesap özeti istenerek belirlenir. Avans şeklindeki kredilerde yılsonu itibariyle işlemiş bulunan faiz hesaplanır⁵⁶.

- Borçlar

Bilançoda yer alan yabancı kaynaklar işletmenin borç aldığı kişi ve kuruluşları ifade eder. Alınan borç, senetli veya senetsiz olabilir. Senetli ve senetsiz borçlar ayrı ayrı tespit edilerek sayım listelerine yazılmalıdır. Şayet, borç bir bankadan kredi şeklinde alınmış ise bankadan hesap özeti alınarak hesabın durumu netleştirilmelidir⁵⁷.

- Gelecek Döneme Ait Gelir ve Gider Miktarları

Dönem içinde gelir yazılan ancak bu dönemde gerçekleşmemiş gelirler ile gider yazıldığı halde dönem içinde gerçekleşmemiş giderlerin, reeskont yapılmak üzere miktarı belirlenir⁵⁸.

- Gider ve Gelir Tahakkuk Miktarları

Gerçekleşmiş ancak istenir duruma gelmediği için alacaklara alınmamış gelirler ile aynı durumdaki giderler araştırılır ve miktarları tespit edilir⁵⁹.

3.1.1.2. Muhasebe İçi Envanter

Muhasebe dışı envanter sonuçları ile dönem içinde yapılan muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması ile ortaya çıkacak farkların muhasebe dışı envanter sonuçlarına göre

⁵⁵ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss:723

⁵⁶ Tokay, S. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 90, ss:17

⁵⁷ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss:723

⁵⁸ Yılmaz, K. (2005). VUK GVK KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Genişletilmiş 2.Baskı, yy. Ankara, ss:3

⁵⁹ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss:723

düzeltilmesi için yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtlarının tamamına muhasebe içi envanter denir⁶⁰.

Muhasebe içi envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir⁶¹:

- Genel geçici mizanın hazırlanması
- Muhasebe dışı envanter yoluyla sağlanan bilgilerin “envanter kayıtları” yoluyla muhasebe defterlerine aktarılması.
- Varlık ve kaynak hesaplarına ilişkin muhasebe dışı envanter bilgilerinin muhasebeleştirilmesi.
- Dönem içinde yanlış ve hatalı kayıtların düzeltilmesi.
- Dönem içinde unutulmuş kayıtların yapılması.
- Gelir ve gider hesaplarının sonuç hesabına aktarılması.
- Kesin mizanın hazırlanması.
- Temel mali tabloların düzenlenmesi
- Kapanış kayıtlarının yapılması.

“Envanter esas itibarıyla defter üzerinde çıkarılır. Ancak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Envanter, eğer listeler halinde çıkarılıyorsa liste toplamalarının envanter defterine kayıt edilmesi gerekir. Bu envanter listeleri aşağıdaki gibi düzenlenir”⁶²:

- Listeler sıra numarası takip edecek,
- Listelere envanter gününün tarihi yazılacak,
- Listeler, envanteri yapanlarla işletme sahibi veya vekili tarafından imzalanacak
- Listeler envanter defteri gibi saklanacaktır.

T.T.K. ve V.U.K.’da yer alan hükümlere göre, işletmelerin işe başlama tarihinde ve her faaliyet dönemi sonunda envanter yapmaları zorunludur. T.T.K.’nın 72. maddesine göre “faaliyet dönemi 6 aydan az, 12 aydan çok olamaz, aksine hüküm bulunmadıkça

⁶⁰ Erkan vd., (2010), (a.g.e.), ss:19

⁶¹ Yıldız, M. (2006). Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Dönem Sonu İşlemleri Semineri, Ankara, ss:9

⁶² Vergi Usul Kanunu, Madde:278, 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

*iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek faaliyet döneminin ilk üç ayı içinde tamamlanması gerekir*⁶³.

T.T.K, işletmelere üç aylık süre tanımakla birlikte, çıkarılan envanterin faaliyet döneminin son günü, bilanço günü itibarıyla düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. V.U.K.'un 190. maddesine göre *“büyük mağazalar ve eczaneler, emtia mevcutlarının envanterini üç yılda bir çıkarabilmektedirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda, hesaplara göre mevcut iktisadi kıymetler envanter defterine kaydedileceklerdir*”⁶⁴.

3.1.2. Envanter İşlemi Yapacak Olanlar

Envanter işlemini yapacak olanları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür⁶⁵:

- V.U.K.'un 171-226. Maddeleri gereğince, *“yıllık alış ve satış tutarlarına göre birinci sınıf tüccar kabul edilip bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri,*
- *Her türlü ticaret şirketleri”*.

3.2. DEĞERLEME İŞLEMİ

Ticaret ve pazarlama anlamına gelen, Latince “valere” kelimesinden türetilmiş olan “değer”, herhangi bir şeyin fayda ve arzu edilme derecesinin göstergesi olarak tanımlanabilmektedir⁶⁶.

Değer, satışı veya alımının yapılmasına bir engel bulunmayan malın ya da hizmetin, alıcı ve satıcı arasında karşılıklı olarak belirleneceği fiyatı temsil etmektedir. Değer, bir gerçek değildir, ancak belirli bir zamanda karşılıklı kişi veya gruplar arasında ortaya çıkan ve mal / hizmet alımında ödenecek olası fiyattır. Dolayısıyla değer; gerçekleştiği zamana ve o anki koşullara bağlı olarak değişebilen bir niteliğe

⁶³ TTK, Madde:72, 14/2/2011 Tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁶⁴ VUK, Madde:190, 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁶⁵ VUK, Madde:171-226 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁶⁶ Tokay, S. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 90, ss:19

sahiptir. Değerleme ise esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir⁶⁷.

Başka bir tanıma göre değerleme, bir işletmenin varlık kalemlerini oluşturan aktif ve pasiflerin, belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesine denilmektedir. Yalnız işletmeye dahil varlık ve borçların değerlemesi ise envanterde değerleme olarak tanımlanabilmektedir⁶⁸.

V.U.K.'un 258. maddesine göre değerleme, “*Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.*” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁹. T.T.K.’da ise değerlemenin tanımı yapılmamıştır. Ancak T.T.K.’nın 75. maddesinde “*Bütün aktifler, en çok bilanço günündeki işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunurlar.*” hükmü yer almaktadır⁷⁰.

Muhasebede değerleme, işletmelerin sahip oldukları varlıkların ve yükümlü oldukları borçlarının ulusal para cinsinden ifade edilmesi olarak tanımlanabilmektedir⁷¹.

Finansal gerçekliği olan bütün varlıklar, bir değer taşımaktadırlar. Ancak asıl olan değer yanında değer meydana geldiği kaynağı anlayabilmektir. Değerleme her farklı durum için değişebilmektedir. Genel olarak 3 tür değerleme yaklaşımı bulunmaktadır: Birincisi, bir varlığın gelecekte oluşturması beklenen nakit akışlarının bugüne iskonto edilmesi yaklaşımı, ikincisi, varlıkların karşılaştırılmasına dayanan ve fiyatlarına bakılarak yapılan emsal değer tahmini, üçüncüsü ise çeşitli fiyatlandırma modelleri vasıtasıyla, gelecekte yapılacak bir seçim için katlanılacak ödeme olarak, talebe veya opsiyona göre değerleme dediğimiz varlığın değerini bulma yaklaşımıdır⁷².

Değerlemenin amacı; işletmenin belirli bir tarihteki, kar zarar sonucunu tespit etmeye yönelik ekonomik ve mali yönden gerçeğe en yakın durumunu ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla işletmeye ait tüm varlıklar sayı ve miktar olarak tespit edildikten ve borçlar da belirlendikten sonra para cinsinden ifade edilir. Bu açıdan

⁶⁷ Yılmaz, K. (2005). VUK GVK KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Genişletilmiş 2.Baskı, yy. Ankara, ss:5

⁶⁸ Ataman, 2005, ss:17

⁶⁹ VUK, Madde:258, 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁷⁰ TTK, Madde:75, 14/2/2011 Tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁷¹ Sevilengül, 2005, ss:724

⁷² Damadoran, A. (1996). Investment Valuation. New York: John Willey&Sons Inc, ss:9

bakıldığında bir fiyatlandırma işlemi de diyebileceğimiz değerleme olayı, tercih edilen değerleme ölçülerine göre, işletmenin iktisadi ve mali durumunu ve dolayısıyla finansal raporlardaki sonuçları etkileyecektir⁷³.

Değerlemede asıl amaçlanan; dönem sonunda işletmedeki varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilmesi ve dönem sonunda hazırlanan bilanço ve kar/zarar tablosunda sonuçların en doğru biçimde yansıtılmasıdır. Bu amaç, işletmenin gerçek ekonomik gücünün ortaya konması, uygulanan muhasebe tekniğinden beklenilenin elde edilmesi ve vergi matrahının gerçekçi bir yaklaşımla meydana çıkarılması olarak özetlenebilir⁷⁴.

3.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme

Türk Ticaret Kanununda değerleme, şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri için değerleme olarak iki farklı şekilde düzenlenmiştir. Şahıs şirketlerine ilişkin 75. maddede değerleme ile ilgili olarak *“Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinde kayıt olunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler, o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilmeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklarda itibari miktarlarına göre hesap edilir, pasifler hususiyle bütün borçlar şarta bağlı ve vadeli olsalar bile, itibari değer üzerinden hesaba geçirilirler”* hükmü bulunmaktadır⁷⁵.

Türk Ticaret Kanunu'nda, stokların değerlendirilmesi 75 ve 461. maddeler ile düzenlenmiştir. TTK'nun 75. maddesinin genel hükmü stokların en çok bilanço 315 gününde işletme için haiz olduğu değer üzerinden, borsada kote edilen malların ise değerlendirme gününün borsa rayicine göre değerlendirileceğini belirtmiştir (Baykara, 1994; 9). TTK'ın 461. maddesi sermaye şirketlerinde stokların değerlendirmesini ayrı olarak ele aldığından 75. madde hükmü şahıs işletmeleri için geçerli olmaktadır. Şahıs işletmeleri olarak kabul edilen ferdi teşebbüsler ile kolektif ve Komandit şirketler stoklarını yukarıda belirtilen 75. madde hükmü çerçevesinde değerleyeceklerdir. Bu gibi işletmelerde üretilen mamul ve yarı mamuller için ayrı bir hüküm olmadığından bu gibi kıymetler de aynı esaslar çerçevesinde değerlemeye tâbi tutulur.

⁷³ Benligiray, Y., Erdoğan, N., ve Bektöre, S. (1999). Envanter ve Bilanço, Eskişehir: Birlik Yayınları, ss:20

⁷⁴ Yılmaz, K., (2003), (a.g.e.), ss:20

⁷⁵ Yılmaz, K., (2003), (a.g.e.), ss:20

Sermaye şirketlerinin stoklarını nasıl değerleyeceğini açıklayan 461. madde hükmüne göre, hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilânçoya geçirilebilirler. Değerleme günü, bu malların maliyet değeri cari fiyattan fazla ise bunlar bilânçoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilirler. O halde, sermaye şirketleri, değerleme ölçüsü olarak, stokların maliyet değeri cari fiyattan düşük olduğu durumda maliyet değerini; maliyet değeri cari fiyattan fazla olduğu durumda ise cari piyasa değerini uygularlar. TTK hükümlerine göre, şahıs işletmelerinde, borsada kayıtlı olmayan malların, işletme için haiz olunan değeri yansıtması şartı ile yukarıda belirtilen bütün değerleme ölçüleri ile değerlendirilmesi mümkündür. Borsada kayıtlı olan malların ise borsa rayicine göre değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Ayrıca, TTK'nun gizli ihtiyat ayrılabilmesini mümkün kılan 458. maddesine göre, stokların değerlendirme günü kıymetinden daha düşük bir değerle bilânçoda gösterilmesi de mümkündür⁷⁶.

3.2.2. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde “*Değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*dir” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK' nun 258. maddesinde değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanmakta, 259. maddesinde de değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte iktisadi kıymetlerin çeşidi ve mahiyeti dikkate alınmak suretiyle 261. maddede sayılan değerlendirme ölçütleri esas alınarak değerlendirme yapılmaktadır. Bunlar⁷⁷;

1. Maliyet bedeli;
2. Borsa rayici;
3. Tasarruf değeri;
4. Mukayyet değeri;
5. İtibari değeri;

⁷⁶ Şensoy, N. (2011). Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye XXII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, http://www.modav.org/Upload/tezler/DEGE_RLEME_ESASLARINDA_%20EGILIM.doc s:23-24 (27-12-2016), ss:23

⁷⁷ Ataman, Ü., (2005), (a.g.e.), ss:17

6. Vergi değeri;
7. Rayiç bedel,
8. Emsal bedeli ve ücreti şeklindedir

VUK satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değeriğini öngörmüştür. Maliyet bedellerin tespitinde de fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. Bu yöntemin uygulama usul ve esaslarını tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK 274). Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değeriğnin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder⁷⁸.

VUK'un 265. maddesine göre maliyet bedeli şu unsurlardan oluşmaktadır⁷⁹:

- Satın alma bedeli, ithal edilen malların CIF bedeli,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen sigorta gideri,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri
- İthal edilen mallara ilişkin gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer ithalat giderleri

Emtianın maliyet bedeli ile değeriğleneceğı belirtilmiş olmakla birlikte emtianın tanımını yapılmamıştır. Emtianın, işletme tarafından satılmak üzere iktisap edilen mallarla birlikte mal veya hizmet üretiminde kullanılmak veya sarf edilmek üzere elde tutulan hammadde, ilk madde malzeme ve diğer sarf malzemelerini ifade ettiğı söylenebilir.

VUK' un 274. maddesine göre değeriğleme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirtilmekle birlikte stokların özelliklerine göre imal edilen malların, zirai mahsullerin ve hayvanların ve değeriğ düşen malların değeriğlemesinin de ayrı ayrı üzerinde

⁷⁸ Şensoy, N., (2011), (a.g.e.), ss:23

⁷⁹ VUK, Madde:261 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

durulmuştur. 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.

Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

Zirai işletmelere dâhil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olamıyorsa 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.

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 değerklenir. Kanun'un 275. maddesinde, emtianın maliyet bedeline nazaran değerkleme günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünün kullanılabileceğı ve bu hükmün 275. maddede düzenlenen imal edilen emtia için de uygulanabileceğı hükme bağlanmıştır.

Emsal bedeli, Kanun'un 267. maddesinde, Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerkleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerkdir. Emsal bedeli sırası

ile Ortalama fiyat, Maliyet bedeli, Takdir esaslarından birine göre tayin olunur. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir. Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

3.2.3. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Değerleme

SPK'nın 22. maddesine göre; bu maddenin dördüncü fıkrasındaki hüküm saklı kalmak kaydıyla, stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirir. 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.⁸⁰;

SPK Tebliği'nin 19 numaralı maddesinde net gerçekleşebilir değerin tanımı yapılmıştır. Tanıma göre; varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değer net gerçekleşebilir değeri ifade etmektedir. Bu tanım TMS 2' deki ifadeye de benzemektedir.

SPK' nın 24 ve 25. maddelerinde net gerçekleşebilir değerin, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar ve net gerçekleşebilir değerin belirlenme şekilleri açıklanmıştır. Bunlar;

Net gerçekleşebilir değerin, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar:

- 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,

⁸⁰ Sermaye Piyasası Kurulu XI sıra ve 1 Nolu Tebliğ, 30.12.2012 Tarih ve 28513 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

- d) Teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,
- e) İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapılma, şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Net Gerçekleşebilir Değerin Belirlenmesi

- a) İşletmenin satış verileri,
- b) Varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar,
- c) Resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlar,
- d) Varsa borsa rayici, gibi ölçütlere dayanılarak tahmin ve tespit edilebilir.

Net gerçekleşebilir değer tahmini, fiyat veya maliyetteki geçici dalgalanmalara göre değil, stokların değerlemenin yapıldığı tarihteki maliyet ve satışlarıyla ilgili en gerçekçi verilere göre yapılmalıdır. Üretimde kullanılacak ilk Madde ve malzemenin net gerçekleşebilir değeri ikâme maliyetine göre hesaplanır. İkame maliyeti, değerlendirme gününde söz konusu stokları satın alma durumunda ortaya çıkabilecek yenileme maliyetidir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında “ilk giren ilk çıkar”, “son giren ilk çıkar”, “ağırlıklı ortalama maliyet” veya “hareketli ortalama maliyet” yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Stoklarda, türler itibarıyla 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.

Ek dördüncü fıkraya göre borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler, işlem gördükleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda bilanço gününden önceki 5 iş günü boyunca oluşan ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirilir. Bilanço gününden önceki 5 iş günü içinde elde edilen altın ve diğer kıymetli madenler ise, elde etme maliyeti ve bilanço gününde ilgili borsa veya piyasada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatın düşük olanı ile değerlendirilir. Normal ticari şartlar altında rayiç bedeli, ihtiva ettiği altın ve kıymetli madenlere bağlı

olarak belirlenen maddelerin içindeki altın ve diğer kıymetli madenler de bu fıkarda belirtilen şekilde değerlemeye tabi tutulur.

3.3. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

3.3.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli ile Değerleme

VUK’nda maliyet bedelinin tespitinin hangi metoda göre yapılacağı açık olarak belirtilmemiş ise de, stokların değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerin yorumundan fiili maliyet prensibi ortaya çıkmaktadır. Buna göre stokta bulunan malların kendi maliyetleri ile değerlendirilmesi esas olmaktadır. Stokta bulunan malların hangi partiden kaldığı biliniyorsa ait olduğu partinin birim fiyatıyla değerlendirilmesi gerekir.

Buzdolabı, otomobil, makine, motor gibi cinsinin ve maliyetinin tespiti mümkün mallar için fiili maliyet yöntemi uygulaması doğru bir yöntemdir. Satın alındıklarında veya üretildiklerinde özel bir işaret, numara vb. taşıyor ise bu mala ilişkin stok değeri fiilen tespit edilebilir bir stok değeri olduğundan diğer stok değerlendirme ölçülerinin kullanılması uygun olmayacaktır.⁸¹.

3.3.2. Ortalama Maliyet Bedeli ile Değerleme

Stokta bulunan malların fiilen hangi partiden kaldığı bilinmiyorsa veya hangi fiyatla alındığı tespit edilemiyorsa ortalama maliyet yöntemi kullanılmalıdır.

Yağ, şeker, un, peynir, süt gibi birbirine benzer mallarda belirli maliyetlerle değerlendirme yapılamıyor ise ortalama maliyet yöntemi uygulanır.⁸².

3.3.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Basit Ortalama Maliyet yönteminde, yıl içinde alınan her bir parti malın, birim fiyatları hesaplanmakta ve bu tutarın parti sayısına bölünmesiyle elde edilen ortalama fiyat, dönem sonu stok miktarıyla çarpılarak dönem sonu stok değeri hesaplanmaktadır. Yıl içinde alınan her partideki mal miktarının aynı olması ve büyük fiyat dalgalanmalarının olmadığı durumlarda tercih edilen bir uygulama olmakla birlikte, pratikte her partideki

⁸¹ Akdoğan, N., (1998), (a.g.e.), ss:240

⁸² Aydın, E. (2002). Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme. (1. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss:75

malın miktarının eşit olamayacağı ve bu durumun dikkate alınmadığı bir yöntem olduğu için çok fazla kullanılmamaktadır⁸³.

3.3.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, dönem başında mevcut olan mallar ile dönem içinde alınan malların toplam maliyeti toplam miktara bölünerek ortalama birim maliyet bulunmakta ve bu birim maliyet dönem sonunda kalan mal miktarı ile çarpılarak dönem sonu stok değeri hesaplanmaktadır⁸⁴.

Bu yöntemin, Basit Ortalama Maliyet Yönteminden farkı sadece her partinin birim maliyetinin değil, partideki mal miktarının da hesaplamada önem taşımasıdır. Birim maliyetlerin belirlenmesinde partiler arası miktar farklılığının ağırlığı söz konusu olmaktadır⁸⁵.

İşletmelerde stok sayımının genellikle dönem sonlarında yapılması nedeniyle ağırlıklı ortalama birim maliyeti ancak dönem sonlarında tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla dönem içinde herhangi bir zamanda mal birim maliyetinin hesaplanması mümkün değildir⁸⁶.

Bu yöntem genellikle işlem sıklığının ve stok çeşitliliğinin fazla olduğu durumlarda, dönem içindeki fiyat dalgalanmalarının etkisini gidermesi nedeniyle tercih edilmektedir (Nuhoglu, 2001:102). Ancak, dönem içinde çok farklı fiyatlardan çok sayıda mal alışını yapan işletmelerce, uzun hesaplamalar gerektirmesi nedeniyle pratik bulunmamaktadır⁸⁷.

3.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminde, her yeni mal alışından sonra, yeni bir ortalama maliyet hesaplanır ve satışların ya da üretime gönderilen stokların değeri bu yeni ortalama maliyetle bulunur. Böylece her yeni alınan malın, her satılan malın veya

⁸³ Çabuk, A. (2001). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. (3. Baskı). Bursa Vipaş Yayınları, ss:69

⁸⁴ Kumkale, R., (2005), (a.g.e.), ss:591

⁸⁵ Lalik, Ö. (1986). Envanter: Dönem Sonu İşlemleri-Gelir Tablosu-Bilanço. Ankara: Bilim Yayınları, ss:140

⁸⁶ Altuğ, O. (1985). Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar. (2. Baskı). İstanbul MÜ Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, ss:61

⁸⁷ Öztürk, B., (2006), (a.g.e.), ss:224

üretime gönderilen her hammaddenin, ortalama birim maliyetleri hesaplanır ve çıkan her mal ya da üretime sevk edilen her hammadde bu maliyet ile değerlendirilmektedir⁸⁸.

Aralıklı envanter tutulduğu durumlarda Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi uygulanırken, sürekli envanter tutulması veya belli tarihler itibariyle kaydi envanter çıkarıldığı durumlarda Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Çünkü bu yöntem her alış sonrası yeni bir birim maliyet hesaplamasını gerektirmektedir⁸⁹.

Diğer iki yöntemden farklı olarak, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, kısa vadede fiyatlarda görülen hareketliliğin stok değeri üzerindeki etkisini en aza indirmeyi amaçlamasıdır. Çünkü her yeni mal veya hammadde alışının farklı bedellerle yapılması durumunda, yeni ortalama maliyet fiyat hareketine göre artı ya da eksi yönde değişmektedir⁹⁰.

3.3.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemine Göre Değerleme

Bu değerlendirme yönteminde işletmede kullanılan, üretime verilen veya satılan malların işletmenin stoklarına en önce girenlerden olduğu kabul edilir. Dönem sonunda envanter alma sisteminde, FIFO değerlendirme yönteminin varsayımı, mal satıldığında işletmeye giriş sırasına göre çıkışı yapılacağından dönem sonunda kalanlar; son giren partilerin birim fiyatları ile değerlendirilir⁹¹.

FIFO stok değerlendirme yöntemi enflasyonist dönemlerde satılan malın maliyetini olduğundan düşük bir değerle buna karşılık stokları piyasa fiyatına en yakın maliyet değeri ile değerleyecektir. Buna bağlı olarak mal satış karı şişirilmiştir olacaktır⁹².

3.3.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemine Göre Değerleme

Bu değerlendirme yönteminde işletmede kullanılan üretime sevk edilen veya satılan malların işletme stoklarına en son girenlerden olduğu kabul edilir. Bu yöntemde göre çıkışlar işletmeye en son giren mallardan başlar, mallar satılırken öncelikle işletmeye en son alınan mallardan çıkış yapılır ve bu sistem böyle devam eder. Satılan malların

⁸⁸ Kızılot, (1999). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. (Föy Volant). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, ss:2231

⁸⁹ Özbacı, Y. (2008). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara. Oluş Yayıncılık, ss:649

⁹⁰ Öztürk, R., (2006), (a.g.e.), ss:224

⁹¹ Akdoğan, N., (1998), (a.g.e.), ss:247

⁹² Özerhan ve Yanık, 2010, ss:149

maliyeti çıkış sırası gelen partinin birim maliyetine göre hesaplanır. Mevcut stokların maliyet değeri ise işletmeye önceden giren malların birim maliyetine göre bulunur.⁹³.

LIFO stok değerlendirme yöntemi fiyatların yükseldiği dönemlerde satılan malın maliyetini gerçeğe yakın hesaplayarak brüt satış karının şişirilmesini önler. Bununla beraber stoklar, daima ilk giren partilerin birim fiyatıyla değerlendirildiğinden gerçekten çok düşük bir değerle bilançoda yer almış olur. Stok miktarının yıllar boyunca çok az değişmesi yıllar öncesi stok değerini aynen veya ona çok yaklaşık bir değerle yıllar sonraki bilançooya taşır⁹⁴.

3.3.5. Yerine Koyma Değeri

Değerlenecek malın değerlendirme gününde satın alınması veya yeniden imal edilmesi halindeki maliyetini ifade eder. Bu durumda, fiyatların düştüğü dönemlerde stoklar fiili maliyet bedelinin altında, fiyatların arttığı dönemlerde ise maliyet bedelinin üstünde bir bedelle değerlendirilecektir⁹⁵.

3.3.6. Standart Maliyet Bedeli ile Değerleme

İşletme ambarında bulunan değerlemesi yapılacak olan her stok kalemi, önceden saptanmış bir standart birim fiyatı ile giriş çıkışları yapılmaktadır. Her bir stok kalemi için standart bir birim fiyat saptanıp değerlendirme işlemi gerçekleştirildikten sonra, standart ve gerçek birim fiyatlar arasında karşılaştırma yapılır. Aradaki farklar stoklar ve satılan malların maliyeti arasında dağıtılarak standart maliyetlerin fiili maliyetlere dönüştürülmesi sağlanır⁹⁶.

Maliyetlerin standart maliyetlere göre saptanması durumunda, fiili maliyetlerle standart maliyetler arasındaki farkların GVK'nun 40 ncı maddesine göre doğrudan gider kaydedilmeyerek maliyetlere aktarılması, oradan da stoklar ile satılan malların maliyetine dağıtılması gerekir. VUK'nun 275 nci maddesine göre, mükellefler fiili maliyetlerin saptanmasında diledikleri usulü uygulamada serbest bulunmaktadır⁹⁷.

⁹³ Akdoğan, N., (1998), (a.g.e.), ss:249

⁹⁴ Sevilengül, O., (2005), (a.g.e.), ss:297

⁹⁵ Kızılot, (1999), (a.g.e.), ss:2244

⁹⁶ Öztürk, B., ve Özer, M. (2003). Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, ss:130

⁹⁷ Hacırüstemoğlu, R. (2000). Maliyet Muhasebesi, yeniden düzenleme. (3.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi, ss:93

3.3.7. Perakende Satış Yöntemi ile Değerleme

Perakende satış yöntemi, farklı kar marjına sahip ürünlerin olmadığı, ürün çeşitliliğinin fazla olduğu ve hızla değiştiği durumlarda ve diğer yöntemlerin uygulanmasının zor olduğu, perakende satış yapan işletmelerce kullanılmaktadır. Stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesiyle stokların maliyeti hesaplanmaktadır⁹⁸. Kar marjı belirlenirken, perakende satış fiyatı üzerinden yapılan satış indirimleri dikkate alınmakta ve her farklı mal grubu için ayrı kar marjı hesaplanabilmektedir⁹⁹.

3.3.8. Temel Stok Değeri İle Değerleme

Temel stok veya normal stok değeri, işletmenin normal faaliyetlerini sürdürebilmesi için devamlı olarak en az seviyede bulundurması gerekli, önceden saptanmış belirli bir stok miktarının, en düşük ortalama birim maliyetle veya en düşük yerine koyma birim maliyeti ile değerlendirilmesi neticesi bulunan değerdir¹⁰⁰. Dönem sonunda işletmede fiilen mevcut bulunan stok miktarı en az stok miktarından fazla ise aradaki miktar en son fatura değeri ile değerlendirilerek temel stok değerine eklenir. Mevcut stok miktarı en az stok miktarının altında ise aradaki fark yerine koyma değeri ile değerlendirilerek temel stok değerinden çıkarılır¹⁰¹.

3.3.9. Piyasa Fiyatı İle Değerleme

Piyasa fiyatı ile değerlendirme yönteminde stoklar, piyasa fiyatının maliyet fiyatından düşük ya da yüksek olmasına bakılmaksızın, yerine koyma bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu yöntemde asıl amaç, stokların maliyetini, piyasada dalgalanan fiyatlara uyarlamaktır¹⁰².

⁹⁸ Gökçen G., Ataman B., ve Çakıcı C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu) (1. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları, ss:58

⁹⁹ Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile. (2. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi, ss:278

¹⁰⁰ Ataman, Ü., (2005), (a.g.e.), ss:121

¹⁰¹ Öztürk ve Özer, 2003, ss:131

¹⁰² İSMMMO Denetim Standartları Komitesi (2008). Muhasebe Denetimi, İstanbul, İSMMMO Yayınları. Yayın No: 113, ss:186

Stokların tarihi maliyet yerine değişen fiyat düzeyine uygun olarak değerlendirilmesi, finansal tabloların daha gerçekçi verilerle sunulmasına ve işletmenin mali gücünü korumasına olanak sağlamaktadır¹⁰³.

3.3.10. Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme

Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük olanı ile Değerleme Yöntemi, değerlendirme gününde, stoklar arasında yer alan malların piyasa veya maliyet bedelinden hangisi daha düşükse o değerle, değerlendirilmesi kuralına dayanmaktadır. Bir malın piyasa fiyatının maliyet bedelinden düşük olması sonucu o malın piyasa fiyatıyla değerlendirilmesi, piyasa fiyatının düşmesi neticesinde doğacak zararın satışın yapıldığı zaman değil, fiyatların düştüğü tarihte karşılanması sağlayacaktır¹⁰⁴.

Bu yöntemde, stokların maliyet değeri ile mi yoksa piyasa fiyatı ile mi değerlendirileceği, değerlendirme günündeki piyasa fiyatına bağlanmıştır. Değerleme gününde, söz konusu değerlemeye konu olan malın piyasa fiyatının maliyet bedelinden düşük olması sonucu o mal piyasa fiyatı ile değerlendirilecektir¹⁰⁵. Ancak bu konuyla ilgili muhasebenin tutarlılık ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle olumsuz görüşler bulunmaktadır. Çünkü bu yöntemi uygulayan işletmeler o günün koşullarına göre, stoklarını bir dönem piyasa değeriyle, diğer dönem maliyet bedeliyle değerleyebilmektedirler¹⁰⁶.

3.4. STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ

3.4.1. TMS’da Yer Alan Maliyet Değerleme Esasları

3.4.1.1. Tarihi Maliyet

Standarda göre, kavramsal çerçevede Tarihi Maliyet, varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı, şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Varlıkların tarihi maliyeti, varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara*

¹⁰³ Aydın, E., (2002), (a.g.e.), ss:79

¹⁰⁴ Hacırüstemoğlu, R., (2000), (a.g.e.), ss:93

¹⁰⁵ Hacırüstemoğlu, R., (2000), (a.g.e.), ss:93

¹⁰⁶ Gürsoy, C.T. (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. (2. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları, ss:75

karşılık verilen varlıkların piyasa değerleridir”. “Borçların tarihi maliyeti borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir”¹⁰⁷.

3.4.1.2. Cari Maliyet

Cari maliyetin esas alındığı ölçümleme biçiminde varlıklar, değerleme gününde varlığın aynısının veya eşdeğerinin işletmeye alınması durumunda, işletmeye mal olan fiyatı ile gösterilebilmektedirler. Değerlemeye konu olan unsur borç ise Cari maliyet, kayıtlı değer olmaktadır¹⁰⁸.

3.4.1.3. Gerçekleşebilir Değer

İşletmenin normal koşullarında, varlıkların değeri, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarını temsil etmektedir. Cari maliyet esası ile gerçekleşebilir değer esası karşılaştırıldığında, cari maliyet esasının varsayımsal satın almaya dayandığı, gerçekleşebilir değer esasının ise varsayımsal satışa dayandığı görülmektedir¹⁰⁹.

3.4.1.4. Bugünkü Değer

Bugünkü değer ya da kullanım değeri ile değerlemeye göre varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile borçlar ise kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş tutarları ile gösterilmektedir. Varlıkların veya borçların piyasa fiyatının olmadığı ya da güvenilir bulunmadığı zamanlarda bu tutar, gerçeğe uygun değeri temsil etmektedir¹¹⁰.

3.4.1.5. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer kavramına Kavramsal Çerçeve ölçüm esasları altında yer verilmesine de, diğer standartlarda sıkça değinilmektedir. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı

¹⁰⁷ Tokay ve Deran, (2008), (a.g.e)., ss:27

¹⁰⁸ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e)., ss:23

¹⁰⁹ Tokay ve Deran, (2008), (a.g.e)., ss:27

¹¹⁰ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e)., ss:24

pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değıştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır¹¹¹.

3.4.2. TMS’de Stok Değerleme İşlemleri

3.4.2.1. Stokların Maliyeti

TMS-2 Stoklar standardının 10. maddesinde stokların maliyeti tanımı şu şekilde yapılmaktadır; “tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.”¹¹².

TMS 2’ye göre stokların 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 maliyetlerden oluşur. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Görüldüğü üzere vergisel açıdan ve TMS açısından stokların maliyeti paralellik arz etmektedir. Stok maliyeti açısından Vergi Usul Kanunu ve TMS arasındaki tek fark finansman giderlerine ilişkindir¹¹³.

TMS açısından stoklarla ilgili olsa da finansman giderlerinin tamamı (kur farkı, faiz) doğdukları dönemde doğrudan gider yazılırken vergi uygulaması açısından 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 bulunmaktadır¹¹⁴.

Yine Vergi Usul Kanunu açısından da (238 no.lu VUKGT) işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Bankadan kullanılan kredilere ilişkin kredi faizi ve komisyonlar TMS açısından doğrudan gider yazılmaktadır. Buradaki fark banka kredi faiz ve komisyonlarının gider yazılması veya maliyete verilmesi vergisel olarak

¹¹¹ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:124

¹¹² Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:125

¹¹³ Tokay ve Deran, (2008), (a.g.e.), ss:28

¹¹⁴ Tokay ve Deran, (2008), (a.g.e.), ss:28

mükellefin tercihine bırakılmışken, bu tür giderlerin TMS açısından doğrudan gider yazılması zorunludur.

TMS açısından borçlanma maliyetlerinin, ilgili iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilmesi ile ilgili olarak tek istisna TMS 23’de düzenlenen özellikli varlıklardır. TMS 23’e göre bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir. Yine aynı standarda göre özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır¹¹⁵.

3.4.2.2. Stokların Satın Alma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin stoklarına alınan malların satın alma maliyeti, genel itibariyle söz konusu malların elde edilmesiyle ilgili olarak doğrudan bağlantı kurulabilen tüm giderlerden oluşur.

İşletmeler stoklarını yurt içinden ya da yurt dışından satın alabilmektedirler. Buna bağlı olarakta stokun maliyeti farklı maliyet kalemlerini içermektedir. Yani malların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, malın elde edilmesi sürecinde banka vb. giderler, mallar ithal ediliyorsa gümrükte ödenen ithalat vergileri ve vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışındaki diğer vergiler, malların işletme stoklarına girişine kadar katılan nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin tedarikiyle doğrudan bağlantısı kurulan diğer maliyetlerden oluşur. Diğer taraftan ticari iskonto, sübvansiyonlar vb. diğer indirimler ise satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır¹¹⁶.

Emtia alım satımı yapan işletmeler satın aldıkları stokların alış maliyetlerini “153 Ticari Mallar” hesabında izlerken, üretim veya hizmet işletmeleri ise, mamulün üretilmesi ya da hizmetin sunulması için kullanılan ilk madde ve malzemelerin satın alma maliyetlerini “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında izlemektedir¹¹⁷.

¹¹⁵ Tuğlu, Ali, (2011) “Vergisel Açidan ve TMS Açısından Stokların Değerlemesi”, Yaklaşım Dergisi, Aralık, Sayı:228

¹¹⁶ Tokay ve Deran, 2008, ss:27

¹¹⁷ Demireller, Ali, “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Stoklar, Vergi Dünyası

TMS-2 ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi arasında uygulamada bir farklılık bulunmamakta ancak stokun vadeli satın alınması durumunda TMS-2' nin hükümleri ve TDHP'nin uygulamasında farklılık ortaya çıkmaktadır¹¹⁸.

UYGULAMA:1 Bir işletme, ithal ettiği 100.000 TL'lik ticari mal ile ilgili olarak aşağıdaki işlemleri yapmıştır:

1. Ticari malın gümrükten çekilmesi sırasında 5.000 TL gümrük vergisi ve mala ilişkin KDV'yi banka aracılığıyla ödüyor.
2. Ticari malın depoya taşınması için 1.000 TL, depo kirası olarak da 2.000 TL nakden ödeniyor.
3. Malın 30.000 TL'lik kısmı başka bir şehirdeki satış deposuna gönderiliyor. Taşıma ücreti 500 TL dir. (Tüm işlemlerde KDV oranı %18)

a. Malın satın alınması:

_____ / _____

153 TİCARİ MALLAR 105.000

Alış bedeli 100.000

Gümrük vergisi 5.000

191 İNDİRİLECEK KDV 18.000

102 BANKALAR 123.000

_____ / _____

b. Taşıma bedelinin maliyete ilave edilmesi:

_____ / _____

153 TİCARİ MALLAR 1.000

Taşıma bedeli 1.000

191 İNDİRİLECEK KDV 180

100 KASA 1.180

_____ / _____

¹¹⁸ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:125

c. Depo kirasının ödenmesi

_____/____

760 PAZ. SATIŞ DAĞ.GİD. 2.000

191 İNDİRİLECEK KDV 360

100 KASA 2.360

_____/____

d. Ticari malın satılmak üzere başka bir şehre gönderilmesi:

_____/____

760 PAZ. SATIŞ DAĞ.GİD. 500

Taşıma Bedeli 500

191 İNDİRİLECEK KDV 90

100 KASA 590

_____/____

3.4.2.3. Stok Alımında Vade Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Stoklar standardının 18. maddesine göre, vade farkları stok maliyetine dahil edilmemekte, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Yani peşin alım fiyatı ile vadeli alım fiyatı arasındaki fark finansman unsuru içermesi sebebiyle finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir¹¹⁹.

Borçlanma maliyeti olarak da ifade edilen finansman giderleri faiz ve diğer giderleri kapsamaktadır. Finansman giderlerinin stok maliyetine ilave edilmesine bazı özel koşullarda mücade edilmektedir¹²⁰.

UYGULAMA:2 Finansal tablolarını aylık dönemlerde düzenleyen bir ticari işletme, 01.12.2015 tarihinde peşin fiyatı 5.000 TL olan bir ticari malı 3 ay vadeli olarak 5.300 TL'ye satın alıyor.

¹¹⁹ TMS-2, Madde:18

¹²⁰ TMS-2, Madde:18

_____ / _____

153 TİCARİ MALLAR 5.000

322 TİCARİ BORÇ REESKONTU(-) 300

(ERTELENMİŞ GİDERLER)

320 SATICILAR 5.300

_____ / _____

31.12.2015 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

_____ / _____

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 103

322 TİCARİ BORÇ REESKONTU 103

(Ertelenmiş Giderler)

300/90*31= 103

_____ / _____

İşletme 2016 yılının ocak ve şubat ayında yukarıdaki kaydı yaparak ertelenmiş giderler hesabında olan 300 TL'nin tamamını finansman giderlerine aktaracaktır. 2015 Yılı sonunda stokların tamamının satılması durumunda, 2015 yılına ait finansman giderleri vergi matrahından düşülebilmektedir. Ancak stokların yıl sonunda tamamı satılmamışsa aralık ayında finansman giderlerine aktarılan 103 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir ve matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Kaydı şu şekilde yapılacaktır¹²¹.

_____ / _____

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 20.6

691 VERGİ GİDER/GELİRİ 20.6

(103 x %20 = 20.6)

_____ / _____

¹²¹ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e), ss:129

3.4.2.4. Stok Alımında Ticari İskontoların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre ticaret iskontosu ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınmaktadır. Ticaret iskontosu, satın alınan malın katalog fiyatı üzerinden yapılan iskontodur ve alınan malın bu iskontodan sonraki tutar üzerinden kaydedilmesinden dolayı ticaret iskontolarının muhasebeleştirilmeleri söz konusu olmamaktadır. Vadeli satışın peşin ödenmesi halinde yapılacak iskontoya kasa iskontosu denmekte ve bu tür iskonto bir fiyat düzeltme işlemini gerektirmektedir. Diğer bir iskonto çeşidi ise belirli alış miktarlarının üstüne çıkılmasında yapılandır ki buna da miktar iskontosu denmektedir. Müşterinin ödüllendirilmesi olarak da nitelenebilecek iskonto sonrası yapılan indirim tutarı doğrudan gelir yazılmaktadır¹²².

Vade farklarının muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-2 standardının farklı yaklaşımı olduğu daha önceki bölümde açıklanmıştı. Kasa iskontosunun muhasebeleştirilmesinde de bu farklılık göze çarpmaktadır. Vade farkının stok maliyetine ilave edilebildiği Tekdüzen muhasebe sisteminde, kasa iskontosu; stoklar satılmamış ise stok hesabını, satılmış ise satışların maliyetini azaltacak şekilde bir kaydı gerektirmektedir. TMS-2 standardına göre ise, vade farkının finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesinden dolayı kasa iskontosu finansman giderini azaltacak bir kaydı gerektirmektedir¹²³.

UYGULAMA:3 Bir işletmeye yıl sonunda, belli alış miktarını aştığı için satıcı firma tarafından 1.000 TL miktar iskontosu yapılıyor ve bu tutar mevcut borcundan düşülüyor. Miktar iskontosunun muhasebeleştirilmesi:

_____ / _____

320 SATICILAR 1.000

649 DİĞ. FAAL.OL. GEL. VE KAR. 1.000

_____ / _____

¹²² Sevilengül, O., (2008), (a.g.e), ss:317

¹²³ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e), ss:130

1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre kasa iskontosunun Muhasebeleştirilmesi:

UYGULAMA:4 Bir işletme peşin bedeli 1.000 TL olan bir malı 3 ay vadeli olarak 01.01.2015 tarihinde 1.500 TL'ye satın almıştır. İşletmenin vadeyi beklemeyip, 2. ayın başında ödeme yapmasından dolayı, satıcı firma tarafından 200 TL kasa iskontosu yapılmıştır.

_____ 01.02.2015 _____

320 SATICILAR 1.500

153 TİCARİ MALLAR 200

100 KASA 1.300

_____ / _____

2. TMS-2 Standardına göre kasa iskontosunun muhasebeleştirilmesi

_____ 01.01.2010 _____

153 TİCARİ MALLAR 1.300

322 TİCARİ BORÇ REESKONTU 200

(Ertelenmiş Giderler)

320 SATICILAR 1.500

_____ / _____

3.4.2.5. Stokların Dönüştürme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Standardın 12. paragrafında stokların dönüştürme maliyetlerinin doğrudan üretimle ilgili olan maliyetleri kapsadığı belirtilmiştir. Bu standarda göre doğrudan üretimle ilgili olan maliyet unsurları ise¹²⁴;

- Üretimle doğrudan ilişkisi kurulabilen direkt işçilik giderleri,
- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Sabit ve değişken üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlardan oluşmaktadır.

¹²⁴ TMS-2, Madde:12

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 maliyetlerden oluşurken, değişken genel üretim giderleri ise, endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir¹²⁵.

İşletme yöneticileri, genel üretim maliyetlerinin mamule dağıtımında sabit ve değişken maliyet ayırımını da göz önünde bulundurmaktadır. Yöneticilerin kontrol edebilecekleri maliyetler ile kontrol edemedikleri maliyetleri belirlenmesi, üretim sürecinde alacakları yönetim kararları için son derece önemlidir. Kontrol edilebilen maliyetler mamulün değişken maliyetlerini oluştururken, kontrolleri dışında ortaya çıkan maliyetler sabit maliyetleri ifade etmektedir¹²⁶.

Değişken maliyetler mamulün üretim hacmi ile doğrudan bağlantılı olması nedeniyle mamulün maliyetine ne ölçüde katkı sağlandığının belirlenme olanağı bulunmaktadır. Ancak üretim hacmine bağlı olarak artıp azalmayan ve belirli bir dönem veya belirli bir kapasitede değişmeyen maliyetler yöneticilerin kontrol edemedikleri maliyetleri oluşturmaktadır. TMS 2'nin 12'nci maddesinde, değişken maliyetlere “endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik” ve sabit maliyetlere “amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım” örnek olarak verilmektedir. Günümüzün rekabetçi yapısında bazı işletmelerin genel üretim maliyetinin toplam maliyet içindeki payının %50-90'lar arasında değiştiği göz önünde bulundurulduğunda bu örneklerin çok kısıtlı sayıda olduğu unutulmamalıdır¹²⁷.

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin yarı mamule, sonrasında da mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içermektedir¹²⁸.

Bir işletmeye satın alınan ilk madde ve malzemelerin üretimde kullanılıp, oluşan mamullerin ambarlara gönderilmesine kadar geçen süre içinde katlanılan tüm maliyetler, mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Mamulün oluşması sürecinde

¹²⁵ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:138

¹²⁶ Kaval, H., (2005), (a.g.e.), ss:276

¹²⁷ Demireller, A., (2010), (a.g.e.), ss:4-5

¹²⁸ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:137

kullanılan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları dönüştürme maliyetini oluşturmaktadırlar¹²⁹.

TMS- 2 Stoklar standardının 12. maddesine göre stokların dönüştürme maliyetleri direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetlerin içinde mamulün üretim aşamasında kullanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılmış tutarları da bulunmaktadır. Sabit genel üretim maliyetleri, üretim miktarından bağımsız olarak sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler iken, değişken genel üretim giderleri, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetlerine denilmektedir¹³⁰.

TMS- 2 Stoklar standardının 13. maddesi, sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Bu yöntem üretim faaliyetlerinin normal kapasitede gerçekleştiği varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama maliyete denilmektedir¹³¹.

Normal kapasitenin baz alınması, mevsimsel ya da dönemsel değişikliklerden kaynaklanan dalgalanmaların kabul edilmesini ve normal maliyetin bunların etkisinden arındırılmasını sağlamaktadır. Bu yöntemin amacı da dalgalanmaların birim sabit maliyet üstünde oluşturacağı etkiyi gidermek ve maliyeti normalleştirmektir.

Standarda göre, gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Ayrıca sabit genel üretim tutarı dağıtılırken, düşük ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmamaktadır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilmekte ve sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Üretimin yüksek olduğu dönemlerde ise, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri düşmekte ve stoklar yüksek maliyetle değerlendirilmemiş olmaktadır. Değişken genel üretim giderleri ise, tesislerin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır. TMS-2 Stoklar standardı, işletmelerde ortaya çıkan düşük kapasite nedeniyle birim sabit maliyetlerin arttırılmasına izin vermemektedir. Ancak

¹²⁹ Demireller, A., (2010), (a.g.e.), ss:6

¹³⁰ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:138

¹³¹ TMS-2, Madde:13

işletmenin afaki derecede yüksek üretim yapması halinde, standart normal maliyetten tam maliyet esasına geçilmesini öngörmektedir¹³².

TMS-2 Stoklar standardı ve Vergi Usul Kanunu arasında, tercih edilen kapasitenin farklı olması nedeniyle bir uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de VUK gereğince sabit genel üretim giderlerinin stokların maliyetine yüklenmesinde teorik kapasite dikkate alınmaktadır. Ayrıca sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde vergi mevzuatı, tam maliyet yöntemini esas alırken, standart normal maliyet yöntemini benimsemektedir.

Üretimle ilgili giderlerin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesinde kullanılan yöntemler 4 gruba ayrılmaktadır:

1. Tam Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, endirekt, sabit değişken olmasına bakılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara aktarılması esası benimsenmektedir. Ülkemizde, halen vergi mevzuatı açısından tam maliyet yöntemi benimsenmektedir. Tam maliyet yönteminde mamul maliyetine; direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve sabit ya da değişken olmasına bakılmaksızın genel üretim giderleri dahil edilmektedir¹³³.
2. Normal Maliyet Yöntemi: Bu yöntem, değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanmaktadır. TMS-2 standardında normal maliyet yöntemi benimsenmektedir. Bu yöntemde üretim maliyetine direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı ile sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye ait olan kısmı maliyetlere dahil edilmektedir¹³⁴.
3. Değişken Maliyet Yöntemi: Maliyetlerin sadece değişken giderlerin esas alınarak hesaplandığı yöntem olan değişken maliyet yönteminde, yalnızca değişken nitelikte olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmı dikkate alınmaktadır¹³⁵.

¹³² Demireller, A., (2010), (a.g.e.), ss:5

¹³³ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:138

¹³⁴ Demireller, A., (2010), (a.g.e.), ss:5

¹³⁵ Kaval, H., (2005), (a.g.e.), ss:281

4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde, mamule direkt nitelikte olan üretim giderleri mamul maliyetine ilave edilmekte, endirekt giderler ise dönem gideri olarak raporlanmaktadır¹³⁶.

Türk vergi kanunlarına göre tam maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Normal maliyet yönteminin uygulanması halinde sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyulmama kaydının yapılması gerekmektedir. Çünkü bu giderlerin maliyet içerisinde raporlanması gerekmektedir. Bu gider tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır. Bu işlemde kaynaklanan geçici fark, stoklar satıldığında ortadan kalkacaktır.

Türk vergi kanunlarının benimsediği tam maliyet yöntemi ile, TMS-2 standardının benimsediği normal maliyet yöntemi arasındaki tek fark, normal maliyet yaklaşımının kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini kapsamamasıdır. Bu giderler maliyete katılmayıp, dönemin gelir tablosunda, çalışmayan kısım gider ve zararları başlığında raporlanmaktadır.

UYGULAMA:5 Bir üretim işletmesinin dönem ilişkin üretim giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir. Bu işletmenin normal kapasitesi 600.000 birimdir ve dönemde 500.000 birim üretim yapılmıştır.

DİMM 1.000.000 TL

DİG 400.000 TL

GÜG 800.000 TL Değişken 500.000 TL

Sabit 300.000 TL

¹³⁶ Karakaya, M. (2007). Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, ss:170

_____/_____
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 2.150.000

680 ÇALIŞILMAYAN KIS. GİD.VE ZAR. 50.000

711 DİMM YANSITMA HS. 1.000.000

712 DİG YANSITMA HS. 400.000

713 GÜG YANSITMA HS. 800.000
_____/_____

3.4.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS-2 Standardına göre stok maliyetleri aşağıdaki yöntemlerle hesaplanabilmektedir Maliyet bedelini esas alan yöntemler; gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO, ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi Perakende Yöntemi Standart maliyet yöntemi Stok değerleme yöntemleri bölümünde bahsettiğimiz LİFO yöntemine standartta yer verilmemektedir. Finansal tablolar için kısmi enflasyon etkisini giderici bir yöntem olarak tercih edilen LİFO yöntemi VUK md “274” ten de 2004 yılında çıkarılarak uygulamadan kaldırılmıştır. Günümüzde LİFO’ya gerek kalmamasının nedeni gerektiğinde enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesidir¹³⁷.

TMS-2 standardında, gerçek parti maliyeti yöntemi en ideal stok maliyeti hesaplama yöntemi olarak önerilmektedir. Ancak bu yöntem, özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetler ile normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemlerinin maliyetini hesaplamada elverişlidir. Birbirinden farklı çok sayıda ürünlerin satıldığı ve buna bağlı olarak farklı zaman ve farklı fiyatlarda çok sayıda mal girişi olan işletmelerde pratik bir yöntem olmamaktadır. Bu tür işletmelerde uygulanmak üzere perakende yöntem ve standart maliyet yöntemi kolaylaştırıcı bir yol olarak sunulmaktadır¹³⁸.

Gerçek parti maliyet yönteminde, spesifik projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alarak belirlenmektedir. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirli stok kalemleriyle ilişkili olduğunu ifade etmektedir. Yani gerçek parti maliyet yöntemi, büyük miktardaki

¹³⁷ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:148

¹³⁸ Kaval, H., (2005), (a.g.e.), ss:278

ve farklı kalemlerden oluşan ve birbiri yerine kullanabilen stoklar için uygulamadaki zorluklar nedeniyle tercih edilen bir yöntem olmamaktadır¹³⁹.

Gerçek parti maliyet yönteminin uygulanmasının pratik olmadığı işletmelerde FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi tercih edilmektedir. Bir işletme aynı veya benzer özellikteki stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini, farklı stokları için farklı maliyet hesaplama yöntemini kullanabilmektedir.

TMS-2 standardının 27. maddesinde FIFO yöntemi şu şekilde tanımlanmaktadır. Bu yöntemde, ilk üretilen veya satın alınan stok kalemlerinin ilk satıldığı veya üretime gönderildiği ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlardan olduğu varsayılmaktadır¹⁴⁰.

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 ile tespit edilmektedir. Ağırlıklı ortalamanın hesaplanacağı dönem, işletmenin iş akışına bağlı olarak periyodik olarak ya da her alım – üretim sonrasında olmak üzere belirlenmektedir¹⁴¹.

Perakende satış yapan ve benzer kar marjlarına sahip çok sayıda stok bulunduran işletmeler perakende yöntemini tercih etmektedir. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden belli bir brüt kar marjının düşülmesiyle bulunmaktadır. Bu brüt kar marjı belirlenirken, normalde gerçek fiyatından daha düşük bedelle satılan stoklar dikkate alınmakta ve genelde her satış bölümü için farklı oranlar kullanılmaktadır¹⁴².

Standardın önerdiği bir diğer yöntem olan Standart Maliyet Yönteminde, ilk madde malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmakta ve bunların dikkate alınması sonucu ortaya çıkarılan standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmekte ve gerek görülürse mevcut koşullara göre yeniden ayarlanmaktadır¹⁴³.

¹³⁹ Karakaya, M. (2007). Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, ss:170

¹⁴⁰ TMS-2, Madde:27

¹⁴¹ TMS-2, Madde:27

¹⁴² TMS-2, Madde:22

¹⁴³ TMS-2, Madde:21

3.4.4. Stokları Envanterde Değerleme

TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlendirilmesi öngörülür. Net gerçekleşebilir değer, işletmenin olağan iş akışı içinde stokların satılması sonucu elde etmeyi tahmin ettiği net tutarı ifade etmektedir¹⁴⁴.

3.4.5. Stokları Gider Olarak Kaydetme

TMS-2 standardının 34. maddesine göre stoklar, satışı gerçekleştiğinde, kayıtlı değerleri ile gider olarak muhasebeleştirilirler. Stokların değer düşüklüğü karşılıkları ile stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde muhasebeleştirilirler. Stokların net gerçekleşebilir değerindeki artıştan dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılıkları, iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir¹⁴⁵.

3.5. STOKLARIN VUK'A GÖRE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

Stoklar VUK'da emtia kapsamında açıklanmaktadır. VUK'un 274. Maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilirken; 262. Maddede maliyet bedeli, *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bütün giderlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır”*. Aynı kanunun 278. Maddesinde, *“yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir hükmü bulunmaktadır”*¹⁴⁶.

VUK 267'de emsal bedelinin, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline kıyasla haiz olacağı değer olup, emsal bedelinin ortalama fiyat, maliyet bedeli veya takdir komisyonu yöntemleri ile belirlenebileceği öngörülmüştür. VUK'a göre saptanan emsal

¹⁴⁴ TMS-2, Madde:9

¹⁴⁵ TMS-2, Madde:34

¹⁴⁶ Eroğlu, Ömer ve Ergin, Emre, (2011) “Antrepodaki Stokların Finansal Tablolara Etkisi: TMS ve VUK Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Eylül, Sayı:225

bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark için karşılık ayrılabilmekte ve değer düşüklüğü tutarının zarar kaydı yapılabilir¹⁴⁷.

3.5.1. Satın Alınan Malların Maliyeti

Vergi usul kanunu ilgili maddesi uyarınca satın alınan malların maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. Söz konusu bu maliyete dahil edilebilecek giderler iki bölümde incelenebilir¹⁴⁸.

Yurtiçinde Satın Alınan Stokların Maliyetine eklenebilecek giderler;

- Alış bedeli,
- Taşıma giderleri,
- Sigorta gideri,
- Stokların alımında kullanılan kredilerin faiz giderleri,
- İşletmeye ulaşıncaya kadar katlanılan depolama giderleri,
- Stokların alımında aracılar ödene komisyonlar,
- Mal alımıyla ilgili vade farkları

Yurtdışından Alınan Stokların Maliyeti:

- Mal alış bedeli,
- Akreditif giderleri,
- Taşıma giderleri,
- İşletmeye ulaşıncaya kadar oluşan depolama giderleri,
- Gümrük vergileri,
- Damga vergisi ve harçlar,
- Akreditif kapatılıncaya kadar çıkan faiz giderleri,
- Komisyonlar,
- Kur farkları.

¹⁴⁷ Eroğlu, Ömer ve Ergin, Emre, (2011) “Antrepodaki Stokların Finansal Tablolara Etkisi: TMS ve VUK Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Eylül, Sayı:225

¹⁴⁸ Öztürk, Y., (2008), (a.g.e), ss:63

3.5.2. Üretilen Malların Maliyeti

Vergi Usul Kanunu uyarınca üretilen malın maliyet bedelinin hangi kalemlerden oluşacağı hükmü şöyledir: “*Madde-275: İmal edilen emtianın maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder*”¹⁴⁹;

- Mamulün üretilmesinde sarf edilen hammaddelerin bedeli
- Mamul için kullanılan işçilik
- Genel üretim giderlerinden mamule isabet eden kısım
- Genel yönetim giderlerinden mamule isabet eden kısım
- Ambalajlı bir şekilde piyasaya sunulan mamullerin ambalaj malzemelerinin bedeli.

3.5.2.1. Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarf Edilen İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli

Tam veya Yarı mamul üretiminde doğrudan kullanılan maddelerin bedeli, maliyet bedelini oluşturan ilk unsudur. Üretimde kullanılan maddeler, doğadan elde edildikleri şekilleriyle kullanıldıklarında hammadde, başka işletmelerce işleminden geçirildikten sonra üretime dahil edildiklerinde ise iptidai madde adını almaktadırlar¹⁵⁰.

Mamulün vücuda getirilmesi için kullanılan ilk madde ve malzemeler yurtiçinden satın alınarak, ithal edilerek veya işletme içinde üretilerek iktisap edilmiş olabilir¹⁵¹. Bu şekilde edinilen hammadde ve ilk madde malzemeler, üretilen mamulün bünyesine girdiği oranda maliyete dahil edilmektedirler.

3.5.2.2. Mamule İsabet Eden İşçilik

Bir işletmede mamullerin üretilmesinde doğrudan veya dolaylı olarak görev alan işçilere ödenen ücretler stokların maliyet bedeline dahil edilmektedir. Yani porselenin üzerine çini yapan işçi ile işçilerden sorumlu ustabaşının ücretleri mamulün maliyetine dahil edilmektedir. Bunların dışında, üretim yapılan ünitenin temizliğinden sorumlu

¹⁴⁹ Vergi Usul Kanunu Madde:275 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁵⁰ Dağdemir, S. (2008). Vergi Usul Kanunu ve TMS-2’ye Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokun) Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, ss:35

¹⁵¹ Ay, H. (2002). “Emtia Değerlemesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 256 (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2951>, 27.12.2016, ss:180

görevlinin aldığı ücretler ve ona yapılan diğer ödemeler genel üretim giderleri kapsamında değerlendirilerek maliyete dahil edilmektedir¹⁵².

3.5.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

İşletmelerde üretim sürecinde kullanılan ilk madde ve malzeme ve işçiliğin dışında genel nitelikte olan ve bir mamulün üretimine dahil edilemeyen unsurlar olabilmektedir. Bu giderler mamullere belli oranlarda pay verilerek maliyet bedeline eklenmektedir. Bu giderlerin tespitinde üretim makinelerine isabet eden amortisman tutarının tamamı mamul ya da yarı mamul maliyetine dağıtılmaktadır¹⁵³.

Genel üretim giderlerinden mamule düşen hissenin maliyet bedeline gireceği açık olmakla birlikte, Vergi Usul Kanununda söz konusu hissenin nasıl hesaplanacağına dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Buna göre işletmeler, makul ve geçerli yöntemler kullanmak suretiyle mamullere düşen hisseleri hesaplayacaklardır¹⁵⁴.

3.5.2.4. Genel Yönetim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel yönetim giderlerinin en tipik olanları şunlardır¹⁵⁵:

- İşletmenin genel üretim birimlerinde, halkla ilişkiler, araştırma-geliştirme bölümlerinde yapılan kira, temsil ve ağırlama, ücret, bakım-onarım, enerji ve haberleşme, temizlik, kırtasiye türünden harcamalar,
- Bağış ve yardımlar,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Anonim şirketlerin tahvil ve hisse senedi ihraç giderleri ile genel kurul toplantı giderleri,
- Üretim departmanında kullanılmayan araçlar ile yönetim binası amortismanları,
- Satış veya dönem hasılatına bağlı olarak hesaplanan franchising, royalty, lisans gibi ödemeler.

Vergi Usul Kanununa göre genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilip verilmeyeceği işletmelerin tercihinin bırakılmıştır. Ancak maliyete pay verip vermeme

¹⁵² Dağdemir, S., (2008), (a.g.e.), ss:36

¹⁵³ HUD (2008). Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul, ss:967

¹⁵⁴ Dağdemir, S., (2008), (a.g.e.), ss:36

¹⁵⁵ Özyer, M. A. (2008). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, ss:519

konusunda yapılacak seçim genel yönetim giderlerinin hepsini kapsamalı ve bir hesap dönemi boyunca uygulanmalıdır¹⁵⁶.

3.5.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arz Edilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli

İşletmelerin üretim yaptıkları mamullerin ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi gerekiyorsa, ambalaj o ürünün tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilir ve vergi usul kanununun 275. maddesine göre mamulün maliyetine dahil edilir. Ancak bazı durumlarda, ürünün ambalajlı olarak piyasaya sürülmesinin bir gereklilik mi yoksa tercih mi olduğunun ayrımı yapılamamaktadır. Bu gibi durumlarda ambalajın zorunlu olup olmadığına bakılmaksızın ürünün maliyetine dahil edilmesi genel kabul görmüş uygulamalarca onaylanmıştır¹⁵⁷.

3.5.3. Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu ilgili maddesine göre zirai mahsuller maliyet bedeline göre değerlendirilmekte olup zirai mahsullerin maliyetine hangi unsurların dahil edilebileceği hüküm altına alınmıştır¹⁵⁸.VUK ilgili maddesine göre;

- Mahsulle doğrudan ilişkilendirilebilen ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel idare giderlerinin mahsullere isabet eden kısmı ile
- Ambalaj giderleri mahsullerin maliyetine dahil edilebilir.

Vergi Usul Kanunu uyarınca zirai işletmelere dahil canlı hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir, ancak maliyet bedelinin tespit edilmesinin olanaksız olduğu durumlarda canlı hayvanlar emsal bedeli ile değerlendirilmemektedir¹⁵⁹.

Vergi usul kanunu uyarınca zirai işletme bünyesinde üretilen hayvanların maliyet bedeli; hayvanların doğumundan, ürün verir veya çalışır hale gelinceye kadar yapılan giderlerin toplamıdır¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Şimşek, A. ve Özkök S. (2000). Vergi Muhasebesi. 1. Baskı. Ankara: Oluş Yayınları, ss:232

¹⁵⁷ Dağdemir, S., (2008), (a.g.e.), ss:38

¹⁵⁸ VUK, Madde:275 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁵⁹ Yılmaz, K., (2003), (a.g.e.), ss:137

¹⁶⁰ Uysal, A. ve Eroğlu, N. (2009). Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu. 4.Baskı. Sözkesen Matbaacılık. Ankara, ss:547

3.5.4. Değeri Düşen Malların Değerlemesi

Değeri düşen mallara ilişkin yasal düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 278'nci maddesi hükmünde yer almaktadır. Bu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“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 maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değeri lenir.”

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, emtianın “kıymeti düşen mal” olarak değerlendirilmesi için değer kaybının yangın, deprem ve su basması gibi beklenmedik koşulların ortaya çıkması sonucuna bağlı olabileceği gibi ticari faaliyetin normal icapları içerisindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi faktörlerin sonucuna bağlı olabilir. Bu haller dışında, emtiada meydana gelecek değer kayıpları sonuç hesaplarına intikal ettirilemez.

Kanun metninde yer almamasına karşın yargı kararlarında trafik kazalarının da afet niteliğinde değerlendirildiği görülmektedir. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” hususunu düzenleyen 3. maddesinin ikinci fıkrasının yorumlanmasının doğal sonucu olup, ilgili hüküm şöyledir:

“Vergi Kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”

Çalınan veya dolandırılma suretiyle elden çıkarılan değersiz mallar için, kıymeti düşen mallarla ilgili değerlendirme hükmünün uygulanmak istendiği görülmektedir. Bu hallerde düşük bedelle değerlendirme suretiyle zarar yazılmasına vergi hukukumuzun yapısı ve ilkeleri yönünden imkân bulunmamaktadır

Sermayenin tabii bir afet yüzünden kayba uğraması halinde, sermaye unsuru aktif kalemlerdeki kaybın zarar olarak kabulü için ise, temel şart, bu kaybın ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmiş olması gerekmektedir. Vergi sistemimizde tabii afetlerin yarattığı zararlar belirli bir sistem ve anlayış içinde düzenlenmiştir. Bu hallerde, emtianın düşük bedelle değerlendirileceği, sabit kıymet bedellerinin fevkalâde

amortisman yolu ile zarar kaydedileceği, duruma göre tahakkuk etmiş vergilerin terkin ve vergileme ile ilgili sürelerin uzayacağı vergi sistemimizde kabul edilmiştir.

Kanunda belirtilen haller dışında, sermayede, bu arada sermaye unsurlarından biri olan emtiadaki kayıpların, düşük bedelle değerlendirme veya sair suretle sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi mümkün değildir¹⁶¹.

Vergi Usul Kanununun ilgili maddesi uyarınca, *“doğal afetler veya işletme içi beklenmeyen nedenlerden dolayı değerinde azalma olan ürünler ve malzemeler ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurdalar emsal bedeliyle değerlendirilmektedirler”*¹⁶².

3.6. VERGİ USUL KANUNUNDA STOK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

3.6.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü

Vergi Usul Kanununun 262. maddesine göre maliyet bedeli, *“bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması koşuluyla yapılan ödemeleri ve bunlarla ilgili giderleri kapsamaktadır”*¹⁶³. Stokların değerlemesinin maliyet bedeli ölçüsü ile yapılacağı kanunun 274. maddesinde belirtilmektedir¹⁶⁴. Stokların değerlemesi ile ilgili kanun hükmüne bakıldığında, değerlemede fiili maliyet prensibinin benimsendiği görülmektedir. Ancak bazı işletmelerde, stokta kalan malların hangi parti malda veya hangi fiyatlı partiden kaldığı bilinemeyebilir. Böyle durumlarda, ortalama maliyet yöntemini kullanmak daha uygun olacaktır¹⁶⁵.

3.6.2. Emsal Bedel Ölçüsü

Vergi Usul Kanununa göre, emtianın değerlendirme günündeki satış bedeli, maliyet bedeline göre %10'luk ve daha fazla bir düşüş göstermiş ise emtialar maliyet bedeli yerine emsal bedel ile değerlendirilebilmektedir. Kanunun 274. maddesi bu konuda şöyle hüküm bildirmektedir: *“Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük*

¹⁶¹ ARIKAN Naci, (2005) “Değeri Düşen Mallarda Değerleme ve Takdir Komisyonuna Başvuru Şekli” Vergi Dünyası

¹⁶² VUK, Madde:278 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁶³ VUK, Madde:262 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁶⁴ VUK, Madde:274 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁶⁵ Öztürk ve Özerhan, 2003, ss:133

gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul(maliyet bedeli esas) hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller (imal edilen emtia) için de uygulanabilir”.

Emsal bedelin uygulanabilmesi için, malın fiyatının doğru olarak tespit edilememesi veya gerçek değerinin bilinmemesi gerekmektedir¹⁶⁶.

Vergi Usul Kanununun 267. maddesine göre emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin edilmektedir¹⁶⁷;

“Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki 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.

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.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) 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”.

3.7. VERGİ USUL KANUNUNDA STOKLARI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanununun 258 ve 330. maddeleri arasında değerlendirme hükümlerine değinilmektedir. Bu maddeler satın alınan ya da üretilen stokların maliyet bedeli ölçüsü ile değerlendirileceğini belirtmekte ve satış gününde stokların maliyetlerine nazaran

¹⁶⁶ Yılmaz, K., (2003), (a.g.e), ss:20

¹⁶⁷ VUK, Madde:267 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

% 10 ve daha fazla değer kaybetmesi halinde ise maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsü ile değerlendirilebileceği hükmünü vermektedir¹⁶⁸.

Vergi Usul kanununda stok değerlendirme ölçüler olarak maliyet ve emsal bedel ölçüsüne değinilmekle beraber, stokların maliyetinin tespitinde hangi yöntemin kullanılacağına açıklık getirilmemiştir. Ancak vergi idaresi temel maliyet belirleme yönteminin fiil maliyet yöntemi olduğunu kabul etmektedir.176 sıra no'lu Vergi Usul Kanununun Genel tebliğinde bu husus açıkça belirtilmekte ve fiili maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda ise ortalama maliyet yönteminin uygulanabileceği belirtilmektedir¹⁶⁹.

Fiyat hareketlerinin olmadığı dönemlerde kullanılan değerlendirme yönteminin stokların maliyet bedelinde farklılığa neden olmaması sebebiyle değerlendirme yöntemindeki tercih sorun yaratmayacaktır. Ancak enflasyonist bir ortamda kullanılan değerlendirme yöntemleri sonuçların birbirinden farklı çıkmasına neden olacaktır. Stok maliyetlerinde oluşacak bu farklılık işletmelerin dönem karlarını etkileyecek ve vergi matrahının farklı tutarlarda saptanmasına neden olacaktır¹⁷⁰.

Vergi, kamusal bir borç ilişkisidir dolayısıyla vergi matrahının saptanmasında esas olan işlemler gerçek duruma uygun olmalıdır ve objektif bir tutum sergilenmelidir¹⁷¹. Stokların değerlemesi konusunda, muhasebe literatüründe ve uygulamada çeşitli yöntemler bulunmakla birlikte VUK'na göre sadece aşağıdaki değerlendirme yöntemlerinin uygulanması mümkündür¹⁷².

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Ortalama Maliyet Yöntemi
- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi.

¹⁶⁸ VUK, Madde:258-330 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁶⁹ Özyer, A., (2008), (a.g.e), ss:510

¹⁷⁰ Akyol, M. (2008). Stok Değerlemesinde Maliyet Bedeli Tespit Edilirken Yöntem Tercihi Yapılabilir mi? Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 319, ss:11

¹⁷¹ Saban, N. (2006). Vergi Hukuku. 4. Baskı. Beta Yayınları. İstanbul, ss:898

¹⁷² Küçük, M. (2005). Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı:145, ss:79

Fiili maliyet yönteminde stokların değeri lenmesinde maliyet bedeli, fiilen stokta bulunan malların kendi maliyetleri esas alınarak hesaplanacaktır. Ancak gerçek maliyetin bilinmemesi halinde örneğin stokların hangi parti maldan kaldığının tespit edilememesi durumunda ortalama maliyet esası uygulanabilecektir¹⁷³.

FİFO yöntemi uygulandığında eğer fiyatlar düşme eğiliminde ise, vergi idaresince ilk giren malın ilk çıktığının ispatlanmasının istenmesi ihtimali bulunmaktadır. Ancak fiyatlar artış eğiliminde ise FİFO yöntemi uygulandığında satılan malın maliyeti düşük çıkacak ve dolayısıyla brüt satış karı yüksek çıkacak vergi uygulaması bakımından bir sakınca doğmayacaktır¹⁷⁴.

Vergi mevzuatına ilk olarak 4008 sayılı kanunla VUK'da yapılan değişiklikle giren LİFO yöntemi, 8 yıllık uygulamanın ardından, 01.01.2004 tarihinden itibaren VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır¹⁷⁵.

Vergi Usul Kanununa göre standart maliyet yönteminin stok maliyetlerini doğrudan tespit etmede kullanılması mümkün olmamakla birlikte, 275. madde gereği fiili maliyetlerin hesaplanmasında uygulanacak yöntem konusunda işletmeler serbest bırakılmıştır. Yani, fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar stoklar ve satılan malların maliyeti arasında dağıtılarak standart maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülebilmektedir¹⁷⁶.

Vergi Usul Kanununun 278. maddesine göre doğal afetler ya da malın niteliğinde meydana gelen bozulmalar sonucu değeri nde azalma olan stoklar emsal bedeli ile değeri lenebilmektedir. Yine kanunun 274. maddesine göre, stoklar satış gününde maliyet bedeline nazaran % 10 ve daha fazla bir değeri düşüklüğü gösteriyor ise emsal bedelle değeri lenebilmektedir. Ayrıca hurda ve ıskartaya çıkan mallar da yine emsal bedelle değeri lenebilmektedir¹⁷⁷.

Dönem içinde, değeri düşen malların satılması halinde 278. maddeye göre bir değeri leme yapılmasına gerek yoktur. Değeri düşen mal maliyet bedelinin altında bir bedelle satılacak ve satış fiyatı ile malın maliyet bedeli arasındaki fark da satıştan

¹⁷³ Aydın, E., (2002), (a.g.e), ss:81

¹⁷⁴ Kızılot, (1999), (a.g.e), ss:2275

¹⁷⁵ Bulut, İ. (2007). Stok Değeri leme Yöntemleri ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:89, ss:44

¹⁷⁶ Öztürk, B., (2006), (a.g.e), ss:228

¹⁷⁷ VUK, Madde:274-278 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

doğan zarar olarak kaydedilecektir. Ancak, bu malın satış fiyatı, piyasadaki emsal malların satış fiyatı ile karşılaştırıldığında ortaya büyük bir fark çıkıyorsa, satışı yapılan malın hasar nedenini ve niteliğini ispatlayabilecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekecektir¹⁷⁸.

İşletmelerde meydana gelebilecek hırsızlık ve dolandırıcılık olayları sonucu oluşan kayıpların düşük bedelle değerlendirilmesi veya başka bir şekilde sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesine Vergi Usul Kanununda izin verilmemektedir¹⁷⁹.

3.8. TMS VE VUK ARASINDAKİ STOK DEĞERLEME FARKLILIKLARI

3.8.1. Stokların Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar

TMS-2 Stoklar standardı ve Vergi Usul Kanununun Stoklarla ilgili hükümleri yukarıdaki gibi incelendiğinde, satın alma maliyetleri belirlenirken üç unsur dışında uygulamada bir farklılık görülmemektedir. Farklı uygulamalar içeren üç unsur, vade farkları, kredi faizleri ve kur farklarıdır.

Vergi Usul Kanununa göre vade farkları bir önceki bölümde de değinildiği üzere stokların maliyetine dahil edilmektedir. TMS-2 stoklar standardının 18. maddesine göre ise bir malın peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark bir finansman unsuru olarak görülmekte ve bu fark malın maliyetine dahil edilmeyip, ilgili dönemin faiz gideri olarak kaydedilmektedir. Öte yandan TMS-18 Hasılat standardına göre, satıcı işletme, vadeli bir satış işleminde vade farkını faiz geliri olarak nitelendirmektedir¹⁸⁰.

VUK'nun 238 No'lu Genel Tebliğinin kredi faizleri ile ilgili hükmü şöyledir: “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

¹⁷⁸ Kayağdı, N. (2005). Değeri Düşen Malların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 292, ss:77

¹⁷⁹ Özbacı, Y. (2007). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi, ss:660

¹⁸⁰ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e.), ss:95

edebileceklerdir.” TMS-2 Stoklar standardına göre ise borçlanma maliyeti olarak nitelenen faiz ve diğer giderler stokların maliyetine dahil edilmemekte ancak TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında değinildiği üzere özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için katlanılan kredi faizleri stokların maliyetine ilave edilmektedir¹⁸¹.

Özellikli varlık TMS-23 standardının 5. maddesinde şöyle tanımlanmaktadır: Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Vergi Usul Kanununun 238. Genel Tebliğine göre kur farkları ile ilgili hüküm şu şekildedir: “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”. TMS-2 Standardına göre, vade farkında olduğu gibi kur farkları da stokların maliyetine dahil edilmemektedir.

3.8.2. Stokların Dönüştürme Maliyetlerinin Belirlenmesinde Farklılıklar

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerine denmektedir. Sabit genel üretim giderleri; üretim ile ilgili amortisman, fabrika binası teçhizatının bakım onarım giderleri gibi üretim miktarından bağımsız endirekt üretim maliyetleri ile yönetim ve idareye ilişkin maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri ise endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir¹⁸².

Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar standardına bakıldığında, sabit genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması konusunda farklı yaklaşımların olduğu görülmektedir. Bu farklılık sabit genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması esnasında, Vergi Usul Kanununda teorik kapasitenin baz alınması, TMS-2 Stoklar standardında ise normal kapasitenin baz alınmasıdır. Teorik kapasite, herhangi bir aksamının olmadığı, maksimum verimlilikte üretimin yapıldığı kapasite düzeyidir.

¹⁸¹ TMS-23, Madde:10

¹⁸² Gökçen vd., (2006), (a.g.e.), ss:56

Standardın baz aldığı normal kapasite ise , planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak normal koşullarda bir veya birkaç sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır¹⁸³.

İşletmelerin hiçbir aksama olmaksızın maksimum kapasitede çalışması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Teçhizata ilişkin bakım onarım faaliyetleri resmi tatiller gibi kaçınılmayan durumlar sonucu üretimde yavaşlamalar veya durmalar olabilmekte bu da üretim miktarını etkilemektedir. Standardın önerdiği normal kapasite yaklaşımı ortalama üretim miktarını esas almakta ve bu ortalama çevresinde beklenen olağan dalgalanmaları peşinen kabul etmekte normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini sağlamaktadır. Dolayısıyla dalgalanmaların birim sabit maliyet üzerindeki etkisi yok edilerek maliyetler normalleştirilmektedir¹⁸⁴.

TMS-2 stoklar standardının 14'üncü maddesine göre üretim sürecinde aynı anda birden çok ürün üretilmekte ve birlikte üretilen ürünler her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilmektedirler. Her bir ürüne ilişkin üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre paylaştırılır. Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, genellikle net gerçekleşebilir değere göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez¹⁸⁵.

Vergi Usul Kanununa göre üretim işletmeleri mamul maliyetlerini belli bazı maliyet kalemlerini içermek suretiyle diledikleri şekilde tespit edebilirler. Kanuna göre yan ürünlerin nispi satış hasılatı ile kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan değer, bu ürünlerin emsal bedelinden farklı ise aradaki fark gelir ya da gider şeklinde değerlendirilmesinde sonuç hesaplarına alınacaktır¹⁸⁶.

¹⁸³ TMS-2, Madde:13

¹⁸⁴ Büyükmirza, K. (2003). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (9. Baskı). Gazi Kitabevi, ss:517

¹⁸⁵ Çakmakçı, A. (2007). Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 309, ss:99

¹⁸⁶ Çakmakçı, A., (2007), (a.g.e.), ss:100

Standartta göre ortak ürünlerin ayrışma noktasına kadar katlanılan birleşik giderlerin dağıtımında kullanılan başlıca yöntemler, ürün miktarlarını esas alan dağıtım yöntemi ve piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemi olmak üzere iki grupta toplanabilir. Standartta ürünlerin piyasa değerlerinin birbirine yakın olması durumunda önerilen yöntem piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemidir¹⁸⁷.

3.8.3. Genel Yönetim Gideri

Vergi Usul Kanununda genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilip verilmemesi işletmelerin tercihinine bırakılırken TMS-2 Stoklar standardında, stoklar üzerinde herhangi bir katkısı olmayan genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilemeyeceği, ancak dönem gideri olarak kaydedilebileceği ifade edilmektedir¹⁸⁸.

Standartın 16. maddesine göre stokların maliyetine alınmayan ve dönem gideri olarak kabul edilen giderler şöyledir¹⁸⁹.

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

3.8.4. Stokların Değerlemesindeki Farklılıklar

Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar standardı incelendiğinde stokların değerlemesinde bazı farklılıkların olduğu göze çarpmaktadır. Örneğin kanunun 274. maddesi, *“stokların değer düşüklüğünden bahsedilebilmesi için stokların maliyet bedeli üzerinden %10’dan daha az bir azalış olmaması şartını getirmektedir. Dolayısıyla değer düşüklüğüne tabi tutulacak stoklar maliyet bedelinden en az %10 değer kaybedecek ve bunun sonucu olarak emsal bedelle değerlendirilecektir. Ancak TMS-2 Stoklar standardına bakıldığında, herhangi bir değer düşüklüğü oranı sınır*

¹⁸⁷ Özerhan ve Yanık, (2010), (a.g.e), ss:142

¹⁸⁸ Dağdemir, S., (2008), (a.g.e), ss:39

¹⁸⁹ Gökçen vd., (2006), (a.g.e), ss:57

koyulmaksızın, stokların değerinin maliyet bedeli ya da net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirileceği öngörülmektedir”¹⁹⁰.

VUK’un 278 maddesi gereği işletmede meydana gelen doğal afetler veya herhangi bir faaliyet sonucu ortaya çıkan stok değer kayıpları için 3’üncü sıradaki takdir esasının uygulanması gerekmekte ve emsal bedelin takdir komisyonunca tespit edilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁹¹. Ancak TMS-2 Stoklar standardına bakıldığında, net gerçekleşebilir değer tespit edilmesinde sorumluluk işletmeye verilmekte, herhangi bir kurum veya kuruluş tespitinde zorunlu kılınmamaktadır. Net gerçekleşebilir değer tespitinde, stokların elde tutuluş amaçları dikkate alınmalı ve hesaplama esnasında güvenilir kaynaklara dayanılması gerekmektedir¹⁹².

16.01.2005 tarihinde 25702 sayılı Resmi Gazete’de Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ’in 6’ncı maddesinde bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme TMS ve VUK hükümleri arasında değerlemede oluşabilecek uyumsuzlukları gidermek amacıyla yayınlanmıştır. Bu tebliğin 6. maddesine göre VUK’daki değerlemeler vergi matrahının hesaplanmasıyla, TMS’deki değerlemeler ticari karın hesaplanmasıyla ilgilidir. Dolayısıyla TMS’ye göre ortaya çıkacak ticari kardan hareketle VUK’un farklı değerlendirme hükümlerinin etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirler bu kara eklemek veya indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahı hesaplanacaktır¹⁹³.

¹⁹⁰ TMS-2, Madde:28

¹⁹¹ VUK, Madde:278 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹⁹² Dağdemir, S., (2008), (a.g.e), ss:39

¹⁹³ Çakmakçı, A., (2007), (a.g.e), ss:95

BÖLÜM 4. STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

4.1. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAVRAMI

İşletmelerin stoklarında bulunan mallar veya sabit kıymetler hesabında bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (duran varlıklar) değerlerinde fiziki, iktisadi, teknolojik veya moda gibi nedenlerle parasal değerlerinde veya kullanım amaçlarında önemli değişiklikler olabilmektedir. Ticari malların değerlerinde meydana gelen düşüklükler ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin işlevlerini yerine getiremeyecek durumdaki değer ve fonksiyonlarındaki düşüklüklerin bulunması halinde, bunların daha önceki bulundukları hesaplardan çıkartılarak işletmenin gerçek durumunun raporlanması gerekir. İktisadi kıymetleri önemli ölçüde değer kaybeden bir işletmede, bu durumun dönem sonlarında dikkate alınmaması halinde, düzenlenecek bilanço gerçek durumu yansıtmayacak ve işletme yöneticileri ve üçüncü şahıslar ilerde bundan zarar görebilecektir¹⁹⁴.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde mali tabloların düzenlenme ilkeleri açıklanırken Varlıklara İlişkin İlkeler başlığı altında bu konunun önemi şu şekilde vurgulanmıştır. *“Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılık ayrılması zorunludur”*¹⁹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda emtianın maliyet bedelinin altında bir değere düşmesi halinde değerlemenin ne şekilde yapılacağı 274. maddenin son fıkrasında ve 278. maddede açıklanmış bulunmaktadır. VUK'nun 278. Maddesi'nde değeri düşen stoklar şöyle tanımlanmıştır *“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya hüt bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia”*¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:1

¹⁹⁵ Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:1

¹⁹⁶ VUK, Madde:274-278 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

VUK'da yapılan bu tanımdan yola çıkarsak Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden ve yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia'nın değerinde meydana gelen bu azalışa stok değer düşüklüğü denilebilir.

4.2. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Hurda : Zaman geçmesi veya herhangi bir nedenle kendiliğinden kullanılmaz hale gelen şeylerdir¹⁹⁷.

Artıklar : Üretim sonrası esas mamul özelliğine sahip olmayan ve tekrar kullanıma olanağı bulunmayan artıklar, küçük değerle de olsa satılma olanağına sahip üretim çıktılarıdır. Örneğin marangoz atölyelerinde ağaçların işlenmesi aşamasında ortaya çıkan toz bir firedir fakat aynı atölye de üretim sonucu oluşan tahta parçaları artıktır¹⁹⁸.

Iskarta : İstenilen kaliteyi taşımadığı için hurdaya atılan hammadde ve malzeme, yarı mamul veya mamullere ıskarta denilir. Mamul düzenlemesinde yapılan değişiklik, hatalı iş emri ve uygulamaları, eskime, güçten düşme, yanlış kullanım, hatalı hammadde, dikkatsizlik, ihmal ıskarta oranını yükseltecektir¹⁹⁹.

Yan Mamuller : Artıklara göre daha yüksek bir satış değeri taşıyan ancak ana mamule göre çok daha düşük satış değeri bulunan ve ana mamulün üretimi sırasında teknik zorunluluk sonucu olarak elde edilen mamullerdir. Zaman zaman üzerinde ek faaliyetlerle işlem yapılarak satış değerleri arttırılabilmektedir²⁰⁰.

Özürlü Mamuller : Üretim faaliyetleri sonrasında oluşan ve normal standartlarını taşımakla birlikte hammadde özelliğini kaybetmiş ekonomik değerlerdir. Bu mamuller tıpkı firenin ortaya çıkış nedenlerine benzer nedenlerle ortaya çıkar. Bu nedenle de miktar azaltıcı özelliği vardır. Ancak bununla birlikte firenden farklı olarak, değerlendirilme olanağına sahiptir²⁰¹.

¹⁹⁷ Altuğ, O., (1985), (a.g.e.), ss:261-262

¹⁹⁸ Altuğ, O., (1985), (a.g.e.), ss:261-262

¹⁹⁹ Altuğ, O., (1985), (a.g.e.), ss:261-262

²⁰⁰ Altuğ, O., (1985), (a.g.e.), ss:261-262

²⁰¹ Altuğ, O., (1985), (a.g.e.), ss:261-262

Esas Mamuller : Üretim sonrası elde edilen mamuller içinde satış gelirleri eşit ya da birbirine çok yakın bulunan kendisinin elde edilebilmesi için üretimi yapılan mamullerdir²⁰².

4.3. FIRE - STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLİŞKİSİ

Vergi Usul Kanunu'nun 278. Maddesinde “kıymeti düşen malların değerlendirme yönteminin nasıl olacağı belirtilirken, kıymeti düşen malların neler olduğu sayılmıştır. Bunlar; 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 maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar olarak sayılmıştır”²⁰³.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere emtianın kıymeti düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için, değer kaybının yangın, deprem, su basması gibi beklenmedik koşulların ortaya çıkmasına bağlı olabileceği gibi ticari faaliyetin normal icapları içerisindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi faktörlerin sonucuna da bağlı olabilir²⁰⁴. Kanun maddesinde yer alan önemli bir azalış ifadesi net olmayıp subjektif değerlendirmelere tabidir. Ancak uygulamada maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla bir düşüklük önemli olarak kabul edilmektedir²⁰⁵.

Bozulmak, çürümek, kırılmak gibi haller genel olarak fire şeklinde değerlendirilebilir. Zira bunlar ticareti faaliyetin doğasında olan şeylerdir. Ancak bu veya benzeri hallerin neticesinde iktisadi kıymetin değerinde önemli bir azalış oluyorsa bu durumu, değer düşüklüğü olarak değerlendirmek gerekir²⁰⁶.

Fire, işletme sahiplerinin veya çalışanlarının iradeleri dışında olayın özelliğinden meydana gelen miktardaki eksilme veya azalmalar olarak tanımlanırken değer düşüklükleri ise malın miktarıyla ilgili olmayıp parasal değeri ile ilgili azalmalardır²⁰⁷.

²⁰²Altuğ, O., (1985), (a.g.e.), ss:261-262

²⁰³YUK, Madde:278, 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²⁰⁴Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Denetim İlke ve Esasları I. Cilt, İstanbul, 1996, ss:235

²⁰⁵Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:1

²⁰⁶Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:5

²⁰⁷Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:38

İktisadi kıymetin miktarında bir azalma olmadığı halde fonksiyonunda meydana gelen bir düşüklük, kıymetin parasal değerini düşürebilir²⁰⁸.

4.4. ZAYİ - STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLİŞKİSİ

Zayi olma kavramı kaybolmak, yok olmak, mahvolmak şeklinde tanımlanmaktadır. Her ne kadar vergi yasalarında zayi olma kavramı tanımlanmamışsa da sözlük manası kapsamında ve günlük yaşamda kullanıldığı şekliyle bu kavramın, işletmede yaratılan katma değer içerisinde yer almayan bir değer kaybı olduğu söylenebilir. Başka bir deyişle, işletmede var olan malların satış dışı amaçlarla işletmeden çekilişini ifade etmektedir²⁰⁹.

Bu durumda “değer düşüklüğü” kavramı ile “zayi olma” kavramları anlam itibarıyla birbirlerinden farklı olup, eşanlamli olarak kullanılamazlar. Zayi olma, fiziki olarak tamamen yok olmayı, değer düşüklüğü ise eşya fiziki olarak var olmakla birlikte piyasa değerinde meydana gelen parasal değer düşüklüğünü ifade etmektedir. Zayi olan mal tamamen yok olmakta, herhangi bir parasal değeri bulunmamaktadır. Değeri düşen mal ise tümüyle yok olmamakta, belli bir satış değeri bulunmaktadır.

Zayi olma kavramına sadece maddi açıdan yaklaşılması uygun olmayacaktır. Örneğin mevsimlik veya modağa bağılı mallarda değer düşüklüğü meydana gelmektedir. Olaya değer açısından bakıldığında, mevsimlik ve modağa bağılı malların da zayi olduğunun kabul edilmesi gerekir. Ancak, mevsimlik ve modağa bağılı mallarda, sonradan bi kısmın değerini kısmen veya tamamen kaybedeceğinin daha başlangıçta öngörüldüğünün, değer kaybından önce yüksek fiyatlar üzerinden alınan vergilerle ileride değerini kısmen kaybedecek kısmın vergisinin de telafi edildiğinin göz ardı edilmemesi gerekir. Sebep ne olursa olsun, iktisadi kıymetin fiziki miktarında bir kayıp olmuşsa, o kıymet zayi olmuş sayılmalıdır. Zira çeşitli nedenlerle meydana gelen değer düşme olayı, fiziki miktarların azalmasına da neden oluyorsa bu mal kısmen zayi olmuş sayılmalıdır²¹⁰.

Tanım itibarıyla “Zayi Olan Mal” kavramı, söz konusu emtianın sadece fizik anlamında yok olması değil aynı zamanda iktisadi değer kaybının tam olması kısacası değerın sıfır olması olarak da kabul edilmektedir. V.U.K.’un 278 inci maddesinin

²⁰⁸ Yalçın H., (2000), (a.g.e.), ss:38

²⁰⁹ Burçak, Kemal (1994). “Bozulan Çalınan ve İmha Edilen Mallarda KDV”. Yaklaşım Dergisi. Yaklaşım Yayınları, Sayı.14, ss:5

²¹⁰ Burçak, K., (1994), (a.g.e.), ss:5

Kıymeti Düşen Mallarla ilgili olarak yukarıda yapmış olduğum açıklamalar çerçevesinde, zayi olan malların iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olduğu aşıkardır²¹¹.

Dolayısıyla V.U.K.'un 278 inci maddesindeki kıymeti düşen mallar hakkındaki kanun hükmünün esasında zayi olan mal kavramını da içine almaktadır²¹². Buradan, vergi kanunlarımız da zayilik ile ilgili herhangi bir tanımın ve bu kavrama özel hükümlerin bulunmaması da bu şekilde açıklanabilir.

4.5. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ SEBEPLERİ

Stoklardaki değer düşüklüğünün aşağıdaki nedenlerle meydana gelebileceği kabul edilmektedir²¹³.

- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden,
- Bozulmak, ürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelmesi,
- Varlığın bir sebepten ötürü bir daha tam kapasite ile kullanılamayacak şekilde hasar görebilmesi halinde,
- Varlığın ait olduğu piyasada meydana gelen düşüş nedeniyle varlığın değeri de düşebilir.

4.6. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİLENDİRME AÇISINDAN SINIFLANDIRILMASI

Nicelikteki Kayıplar : Envanter sırasında ortaya çıkan miktar noksanları bu gruba girer. Firede olduğu gibi üretim, depolama ve taşıma sırasında buharlaşma, dökülme, kuruma gibi normal nedenlerle ortaya çıkabileceği gibi, çalınma, sele kapılma, yanma gibi olağan dışı nedenlerle de ortaya çıkabilir²¹⁴.

²¹¹ Arabacı, Mehmet (2006). “Değeri Düşen ve Zayi Olan Emtia Kavramları, Değerlemesi, KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları”. Vergi Dünyası. Sayı .293, ss:95

²¹² Arabacı, M., (2006), (a.g.e)., ss:95

²¹³ Arabacı, M., (2006), (a.g.e)., ss:95

²¹⁴ Burçak, K., (1994), (a.g.e)., ss:5

Nitelikteki Kayıplar : Sebebi ne olursa olsun envanter sırasında emtiada saptanan değer düşüklüğüdür. Bu kayıplar, normal şartlar altında yapılan üretim, depolama ve taşımada ortaya çıkabileceği (fire) gibi, yangın ve doğal afetler nedeniyle de ortaya çıkabilir. Burada, firenin bir neden olarak gösterilmesi yadırganmamalıdır, çünkü; fire, bazen miktar bakımından (buharlaşıma, dökülme, kuruma gibi nedenlerle) bir ağırlık ve bir miktar kaybına, bazen de (camda kırılma payı, dokumada, üstüğü, deşe gibi), hurda haline getirerek, değer kaybına sebep olmaktadır²¹⁵.

Bilindiği gibi; sanayi ve ticaret odalarının meslek komitelerince belirlenen fire oranları içersinde kalan miktar veya değer noksanlıkları için herhangi bir değerleme işlemi yapmak ya da ispat zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak; bu oranı aşan kayıplar için, kanun hükümlerine göre değerleme yapmak ve ispat külfeti mükelleflere düşmektedir.

4.7. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN OLUŞMASI DURUMUNDA YAPILACAK İŞLEMLER

Emtianın tamamının ya da bir kısmının değerinde düşüklük olduğunu saptayan mükellef için bu değer düşüklüğünü vergiye tabi kazancına şu yollarla yansıtabilir²¹⁶:

1. Yetkili mercilerce belirlenen fire ve kayıp oranlarını kullanarak (Eğer bu oranlar gerçekleşen fire oranlarından devamlı suretle düşükse, ilgililere başvurarak daha gerçekçi bir oran belirlenmesini talep etmek gerekebilir),
2. Bu malları bir şekilde iş yerinde girdi olarak kullanarak satılacak mal ya da hizmetin maliyetine kaydederek (Doğal olarak satılan malın maliyeti olarak gidere aktarılacaktır),
3. Piyasa değerinden (düşük fiyatla) satarak,
4. En az %25 ini satarak belirleyeceği ortalama satış fiyatını, satılamayan aynı nevi mallar için emsal olarak kullanarak²¹⁷.
5. Satışı mümkün olmayan mallarını, iz bedeli ile bir alıcıya faturalayarak,
6. Takdir komisyonuna başvurarak emsal bedeli belirlemesini talep ederek.

²¹⁵ Burçak, K., (1994), (a.g.e.), ss:5

²¹⁶ Öztürk, B., (2006), (a.g.e.), ss:197

²¹⁷ VUK, Madde:267 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Malların satılması halinde; vergi idaresi malın izini takip etmek isteyebileceğinden, alıcının ve satışın gerçek olması esastır.

4.8. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ’NÜN VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

4.8.1. Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi

Stok değer düşüklüğü, Türk vergi sistemi açısından incelendiğinde aşağıdaki kanunlarda konunun açıklandığı görülmektedir. Bu bölümde aşağıda belirtilen kanunlar yönünden stok değer düşüklüğü incelenmiş ve uygulamaya ilişkin örnekler verilmiştir.

- Türk Ticaret Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu,
- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu,
- Katma Değer Vergisi Kanunu,
- Sermaye Piyasası Kanunu,
- Diğer Kanunlar.

4.8.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından İncelenmesi

13.01.2011 tarihinde TBMM’de kabul edilen ve 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 6273 ve 6335 sayılı kanunlarla da revize edilerek 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 12.07.2012 tarihinde 6353 sayılı kanunla tekrar değişikliğe uğramıştır.

Yeni TTK’nın envanter ve değerlemeye ilişkin hükümlerine bakıldığında 66, 67, 78, 79, 80 ve 81. maddeleri karşımıza çıkmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 66. Ve devamındaki maddelerinde envanter konusunu düzenlemiştir. TTK’nın 66. Maddesinde özetle, *“Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, varlıklarını, alacaklarını, borçlarını, eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkaracağını, açılıştan sonra 12 ay geçmemek üzere her faaliyet döneminde envanter çıkaracağını, maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemelerinin*

düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınacağını; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olurlarsa, ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması gerektiğini, Aynı türdeki stok malvarlığı kalemlerinin, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabileceği ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabileceğini” bildirmiştir²¹⁸.

67. maddesinde ise “1- Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudunun, matematiksel- istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenebileceğini, Kullanılan yöntemin, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmasını, Bu şekilde düzenlenen envanterin verdiği sonuçların, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmesini, 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 envanterin gerekli olmadığını, 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 yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek olmadığını” belirtmiştir²¹⁹.

6102 sayılı kanunun 64 ila 88’inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler finansal tablolarını (münferit ve konsolide) düzenlerken bu kanunun değerlendirme hükümlerini dikkate almak zorundadırlar. Bu değerlendirme hükümleri Türkiye Muhasebe Standartları’nda öngörülen ilkelerdir. Bu değerlendirme ilkeleri kanunun 78 ila 81’inci maddelerinde düzenlenmiştir²²⁰. Bu maddeler daha önceki bölümlerde açıklandığından burada tekrar açıklanmamıştır.

²¹⁸ Türk Ticaret Kanunu, Madde:79-80-81 14/2/2011 Tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²¹⁹ Türk Ticaret Kanunu, Madde:6714/2/2011 Tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²²⁰ Yıldırım, H., (2013), (a.g.e.), ss:1

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerinden de anlaşılacağı gibi Stoklarla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında ön görülen değerleme hükümleri dikkate alınacaktır. Bu standartlara göre temel değerleme ölçüsünün gerçeğe uygun değer olduğu söylenebilir. Bu ölçünün dışında standartlarda olayın özelliğine göre çeşitli değerleme ölçüleri de vardır. Bunlar maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer²²¹.

Yeni TTK'nın değerleme ile ilgili hükümleri göz önünde bulundurulduğunda Stok değer düşüklüğü'nün Türkiye Muhasebe Standartlarında geçen değerleme ölçülerine göre belirleneceği açıktır. Stoklara ilişkin TMS 2 standardına göre de stoklarda meydana gelen değer düşüklüğü "Net Gerçekleşebilir Değer" ya da "Tarihi Maliyet"ten hangisi düşük ise ona göre tespit edilir ve değerlenir.

TMS 2'ye göre 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. 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 olanıyla değerleme ilkesiyle uyumludur²²².

Stokların elde etme maliyetleri, maddede belirtilen istisnalar hariç olmak üzere, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır.

TMS'leri uygulamakla yükümlü olan kişiler Türk Ticaret Kanunu'nun geçici 1. maddesinde açıkça hüküm altına alınmış, ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bu standartları uygulatma konusunda önemli yetkiler verilmiştir. Ayrıca 17.11.2012 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu aldığı karar'ın 2. Maddesi göre" Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılınca kadar yürürlükteki mevzuatın

²²¹ Öztürk, B., (2006), (a.g.e.), ss:197

²²² TMS-2, Madde:28

uygulanmasının devamına,karar verilmiştir” denilerek eskiden olduğu gibi çoğu şirketi TMS uygulama kapsamı dışında bırakmıştır.

4.8.1.2. Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

İşletmelerin stoklarında bulunan malların değeri ekonomik veya fiziksel nedenlerden dolayı düşebilir. Vergi Usul Kanunu’nda söz konusu değer düşüklüklerine ilişkin iki ayrı maddede düzenleme yapılmıştır²²³. Emtianın parasal değerindeki azalmaların nasıl dikkate alınacağı VUK’nun 274. maddesinde, fiziki değerinde meydana gelen azalmalara ilişkin hükümler ise, aynı Kanun’un 278.maddesinde yer almaktadır²²⁴.

*“Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir”*²²⁵. Ayrıca bu hükmün 275.maddede yazılı mamuller için de uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır²²⁶.

Stoklardaki değer kaybı, sadece emtianın piyasa değerlerinde oluşabilecek azalmalar yoluyla değil, istenilmeyen ve öngörülmeleyen çeşitli nedenlerle stokların fiziki yapılarında oluşabilecek olumsuz değişiklikler yoluyla da gerçekleşebilmektedir. İşte Vergi Usul Kanunu’nun 278. maddesi, böylesi durumlarda ekonomik değeri azalan stokların (emtianın) nasıl değerlendirileceğine ilişkin hükümleri içermektedir. Maddeye göre, yangın, deprem, su baskını gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller sonucunda, iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalma meydana gelen emtia ile, maliyetlerinin hesaplanması mutad (alışılmış) olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, dese ve ıskartaların emsal bedel ile değerlendirileceğini hüküm altına almıştır²²⁷.

Dikkat edileceği üzere 274. maddede yapılan düzenlemede değer düşüklüğünün nereden kaynaklandığına ilişkin bir belirleme yapılmazken, 278. maddede değer düşüklüğünün nereden kaynaklandığına ilişkin ayrıntılı bir düzenleme yapılmıştır. Her

²²³ Yalçın, H., (2000), (a.g.e), ss:1

²²⁴ Güçlü, Faruk ve Gören Recai (2003). Genel Muhasebe. 3.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, ss:30

²²⁵ VUK, Madde:274 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²²⁶ Aydın, E., (2002), (a.g.e), ss:25

²²⁷ Aydın, E., (2002), (a.g.e), ss:25

iki maddede değ erlemenin emsal bedel ile yapılacağı belirtilmiştir. Ancak 274. Maddede yapılan düzenlemede VUK'un 267. Maddesinin ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasının uygulanması mümkün değildir.

Bir malın VUK'un 274. Maddesine göre emsal bedeli esas alınarak değ erleme yapılabilmesi için aşağıdaki şartların mevcudiyeti gerekmektedir²²⁸:

- “*Emtianın değ erleme günü itibariyle satış değ eri emtianın maliyet bedelinden düşük olması gerekmektedir.*
- *Emtianın değ er düşüklüğü maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla olmalıdır. Burada dikkate alınacak satış bedeli olarak ilgili emtianın piyasadaki genel (ortalama) satış fiyatı alınmalıdır. Bu fiyat baz alınarak yapılacak kıyaslama sonucunda emtianın satış bedeli maliyet bedeline nazaran yüzde 10 ve daha fazla düşüklük gösteriyorsa, değ erlemede maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınabilecektir”.*

Dönem içerisinde değ eri düş en malların aynı dönem içerisinde tamamen satılması halinde VUK'un 278. Maddesi uyarınca değ erleme yapılması durumu doğ mayacaktır. Ancak kıymeti düş en malların kısmen satılması ya da satılamaması durumunda emsal bedelinin tespit edilmesi gerekir²²⁹.

Kıymeti düş en mallara ilişkin değ erleme, bilanço gününde, yani hesap döneminin sonunda yapılacaktır. Değ erde kısmi bir kayıp olması halinde, hesap dönemi sonuna kadar bazı satışların yapılması mümkündür. Ancak bu satışların, 267. maddenin birinci sırasına göre, emsal bedeli tespitine yeterli olacak bir miktara ulaşmış olması halinde dahi, ortalama satış fiyatı esas uygulanamaz. Çünkü kıymet kaybı, emtia birimlerinde aynı ölçüde vuku bulmuş olamaz. Satılan ve hesap dönemi sonunda mevcut olan emtiadaki hasar derecesi farklı olunca da, ortalama satış fiyatı esas alınamaz. VUK 267.maddenin ikinci sırasına göre, emsal bedeli tespiti de söz konusu değildir. Bu nedenle, emtiadaki kıymet kaybı dolayısıyla takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedel tayini istenmesi gerekir²³⁰.

²²⁸ Vergi Usul Kanunu Madde:274 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²²⁹ Vergi Usul Kanunu Madde:278 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²³⁰ Vergi Usul Kanunu Madde:267 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Mükellefler mallardaki hasar derecelerinin tespiti için takdir komisyonuna başvurmalıdırlar. Ancak kıymeti düşen mallara ilişkin bir kaza merciinin kararı varsa bu durumda takdir komisyonu kararı gerekmez²³¹.

Mükellefler hasarlı malların emsal bedellerinin tespiti için hasarın meydana geldiği yıl sonuna kadar Takdir Komisyonuna başvurmalıdır. Mükelleflerin mallarındaki değer düşüklüğünü takdire başvurmaksızın, polis, jandarma, sigorta eksperleri ve benzerlerinin tutanaklarına göre dönem sonu hesaplarına gider olarak intikal ettirilmesi idarece kabul edilmemektedir. Malların tabi afet sonucu değer kaybettiği hallerde hesap dönemi sonu beklenmeden Takdir Komisyonundan emsal bedelinin tespitinin istenmesi gerekir. Bu durum malların değerinin tamamen yok olması halinde de geçerlidir²³².

Emtiadaki kıymet kaybı dolayısı ile takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedeli tayininin istenmesi gerekir. Emtianın tamamen zayi olması bu sonucu değiştirmez. Bu durumda, takdir komisyonu, değer tamamen kaybolduğunu (başka ifadeyle emsal bedelinin sıfır olduğunu) kabul eder, ona göre işlem yapılır²³³.

Emsal bedelin tespiti VUK'un 267. maddesinde yer alan sıra takip edilerek yapılacaktır. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı birinci ve ikinci sıranın anılan tespitite uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle emsal bedel tespitinin “takdir esasına” göre yapılması gerekmektedir²³⁴.

VUK'un 267. Maddesine göre takdir esasında emsal bedel ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Emsal bedel tespiti için değer düşüklüğünün ortaya çıktığı yılın sonuna kadar takdir komisyonlarına başvurmaları gerekmektedir. Ancak emtiada ortaya çıkan değer düşüklüğü doğal afetlerden kaynaklanıyorsa hesap dönemi sonu beklemeden takdir komisyonuna başvurulması gerekmektedir²³⁵.

²³¹ Özbalcı, Y., (2008), (a.g.e.), ss:622

²³² Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:3

²³³ Özbalcı, Y., (2008), (a.g.e.), ss:622

²³⁴ Yalçın, H., (2000), (a.g.e.), ss:3

²³⁵ Tünel, Selman (1993). “Değeri Düşen ve Zayi Olan Emtiaların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”. Vergi Dünyası, Sayı. 148, Aralık, ss:63

Takdir Komisyonları söz konusu takdir taleplerini aşağıdaki temel kriterler çerçevesinde yerine getirmektedirler²³⁶.

1. Takdiri yapılacak emtianın yerinde görülmesi,
2. Takdiri yapılacak emtianın muhteviyatındaki hasarın, Komisyonun görevlendireceği bilirkişi/kurum vasıtası ile saptanması,
3. Takdiri yapılacak emtianın şirket yasal defter ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle yasal defter ve belgelerden izlenmesi; gerek duyulması halinde emtiayı satan mükellefin karşıt incelenmesi.

Ayrıca bunların dışında değerlemeyi yapan takdir komisyonunun tespit edeceği diğer münferit metotları da kullanabilmektedirler.

Ayrıca takdirler,maliyet bedeli veya 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 davanın açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Takdir komisyonları kararlarının hesap dönemi sonuna kadar mükellefe iletilmemesi durumunda bu değer düşüklüğü için karşılık ayırlamaz. Ancak söz konusu takdir komisyonu kararının beyanname verme süresi içinde tebliğ alınması durumunda gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gerekli düzeltmeler yapılır. Bunun yanı sıra söz konusu kararın beyanname verme süresi geçtikten sonra tebliğ alınması durumunda düzeltme talebinde bulunulabilir²³⁷.

Uygulamada takdir komisyonlarının bugünkü yapısına ve işleyişine ilişkin bazı eleştiriler ortaya çıkmaktadır. Bunlardan bir tanesinin gerekçesi aşağıdaki gibidir.

“Hemen belirtelim ki, bugünkü yapısı ve çalışma sistemi içinde takdir komisyonlarının mükelleflerin bu yöndeki taleplerini karşılamaları mümkün değildir. Takdir komisyonları her şeyden önce bu konuda uzman personele ve fiziki şartlara sahip değildir. Belki de bu yüzden olsa gerek, pek çok işletmenin stoklarında, değeri düşen mallar maliyet bedelleri üzerinden uzun yıllar görünmek durumunda kalmaktadır”.

²³⁶ Tunal, S., (1993), (a.g.e.), ss:64

²³⁷ Tunal, S., (1993), (a.g.e.), ss:64

Uygulamada sıkça karşılaşılan bir diğer husus da kıymeti düşen emtianın hasar tespitinin sigorta eksperleri, itfaiye yetkilileri, kaymakamlıklarca görevlendirilen bilirkişiler jandarma gibi kişi ve kurumlarca yapılması ertesinde bu kararlara göre değer düşüklüğünün sonuç hesaplarına gider kaydedilmesidir.

Söz konusu kişi ve kurumların verdikleri değer tespit kararları yalnızca Takdir Komisyonu'nun vereceği karara veri teşkil etmek bakımından bir anlam ifade etmektedir²³⁸.

4.8.2. TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerinde uygulama birliği sağlamak ve karışıklığa yol açan konuları aydınlatmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 31.12.2005'ten itibaren başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere 2 no.lu Stoklara İlişkin Muhasebe Standardı hakkında 3 no.lu Tebliği yayımlamıştır.

Tebliğin yayımlanmasındaki ana amaç stok maliyetlerinin belirlenmesini ve nasıl gidere dönüşeceği konularını aydınlatırken uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgi vermektir.

Söz konusu Tebliğde özellikle iki tanım ön plana çıkmaktadır: Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değer.

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. Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerdir, gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değildir. Bu yüzden, stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir²³⁹.

İşletmeler; maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek (Net Gerçekleşebilir Değer) tutardan yüksek olması durumunda "İhtiyatlılık Kavramı" çerçevesinde "Stok

²³⁸ Tunal, S., (1993), (a.g.e.), ss:65

²³⁹ Selvi, Y. (2009). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar. 2.Baskı. İSMMMO Yayın İstanbul, ss:96

Değer Düşüklüğü Karşılığı” ayırırlar. Böylece stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olur²⁴⁰.

TMS/TFRS setinde stokların değerlemesine ilişkin olarak ihtiyatlılık ilkesine uygun bir şekilde şu ifadeye yer verilmektedir.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirir²⁴¹. TMS/TFRS setinde üretilen stoklarda değer düşüklüğü olması durumunda ise, düşük olanıyla değerlendirme yaklaşımı doğrultusunda şu ifadeye yer verilmektedir;

TMS 2 Stoklar Standardı 28. paragrafa göre 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. 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 olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur²⁴².

Stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğinden, stokların elde etme maliyetlerinin, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilmesi gerekir. Bu indirim “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” ayrılarak gerçekleştirilir. Daha önce stok maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşullar geçerliliğini yitirdiğinde, ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Değeri düşen 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 oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı

²⁴⁰ Selvi, Y., (2009), (a.g.e.), ss:97

²⁴¹ TMS- 2, Madde:9

²⁴² Selvi, Y., (2009), (a.g.e.), ss:98

iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilecektir²⁴³.

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir ve revize edilir. Stok değerleme işlemi temel prensip olarak stok kalemleri için “tek tek değerlendirme yöntemiyle” yapılır. Tek tek değerlemenin mümkün olmadığı durumlarda “grup olarak değerlendirme yöntemi” uygulanabilir. Konuya ilişkin standardın 29. paragrafı şöyledir²⁴⁴;

“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”.

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.

²⁴³ Dağdemir, S., (2008), (a.g.e.), ss:2

²⁴⁴ Dağdemir, S., (2008), (a.g.e.), ss:2

4.9. VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN BENZERLİK VE FARKLAR

Literatürde yapılan çalışmalar TFRS/TMS seti ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerimiz ve Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere Vergi Mevzuatımız arasında önemli farklılıklar bulunduğunu, bu farklılıkların giderilerek, TFRS/TMS seti ile mevzuatımız arasında yakınsama çalışmalarının ivedi bir şekilde yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Bilindiği üzere TMSK tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS/UMS) ile birebir uyumlu olarak yayımlanan TMS/TFRS seti, muhasebe kaygıları ile hazırlanmakta olup, herhangi bir işletme ile ilgili olan tarafların şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi ihtiyacını giderme amacını gütmektedir. Başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere genel olarak Vergi Mevzuatı verginin hesaplanmasında esas alınacak matrahın belirlenmesine odaklandığından Standart hükümleri ile VUK hükümleri ve Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde yerleşik muhasebe uygulamaları arasında bazı önemli farklılıklar da söz konusu olabilmektedir. Bu bölümde çeşitli başlıklar altında TMS 2 Stoklar Standardı ile yerleşik vergi ve muhasebe uygulamalarımız arasındaki bazı benzerlikler ve farklılıklar irdelenecektir.

4.9.1. Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından Benzerlikleri

Stok değer düşüklüğü'nün standartlar ve vergi mevzuatı açısından benzerlik gösterdiği hükümler bu bölümde incelenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

TMS 2'ye göre stoklar mali tablolarda, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez²⁴⁵. 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 olanı ile değerlendirilmesi ilkesi ile uyumludur.

²⁴⁵ Demir, İ., (1998), (a.g.e.), ss:6

Vergi Usul Kanunu'na göre de belirli şartlara bağlanmış olmakla birlikte dönem sonu envanter işlemlerinin yapılması esnasında, stokların piyasa değeri ile değerlendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Birçok akademisyen net gerçekleşebilir değerin Kanundaki piyasa değeri kavramını karşıladığı görüşündedir²⁴⁶. Kanun, satış değeri piyasa değerinin altına düşen stokların maliyet değeri yerine piyasa değeri ile değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır ancak maliyet ve piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme yapılabilmesi, Kanunda emsal bedeli ölçüsünün uygulanmasına bağlanmıştır²⁴⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde “*Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.*” denilmektedir²⁴⁸. Bu ölçü hem ticari mal niteliğindeki hem de mamul niteliğindeki stok kalemleri için uygulanabilecektir. Vergi Usul Kanununun 267. Maddesine göre emsal bedel, “*gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir*”²⁴⁹.

Buna göre stoklarda emsal bedel uygulaması ortalama fiyat esası ile takdir esasına göre gerçekleştirilebilecektir. Öte yandan Kanunun 278. Maddesinde: “*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 maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir*”²⁵⁰.” ifadesi yer almaktadır. Bu hüküm de büyük ölçüde Standardın, stokların kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi nedeniyle maliyetlerinin geri kazanılamaması durumunda stokların net gerçekleşebilir değere indirgeneceğini öngören 28. Paragrafı ile uyumludur. Böylece TMS 2 Stoklar Standardındaki ilgili hükümlere kısmen benzese

²⁴⁶ Demir, İ., (1998), (a.g.e)., ss:7

²⁴⁷ Karakaya, M., (2007), (a.g.e)., ss:167

²⁴⁸ Vergi Usul Kanunu Madde:278 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²⁴⁹ Vergi Usul Kanunu Madde:267 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²⁵⁰ Vergi Usul Kanunu Madde:274 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

de Türk Vergi Mevzuatı da belirli sınırlama ve şartlar altında stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirme yaklaşımını kabul etmektedir²⁵¹.

TMS 2 Stoklar Standardında yer alan stok değer düşüklüğü'ne ilişkin hükümleri ile vergi ve muhasebe mevzuatımız ve bu mevzuat çerçevesinde şekillenen mevcut uygulamalar arasında benzerlikler bulunmakla birlikte, özellikle Tek Düzen Muhasebe Planı olmak üzere yakınsama çalışmalarını gerektiren farklılıklar da vardır²⁵².

Vergisel açıdan mali kâr tespit edilirken eğer stoklarda bir değer düşüklüğü veya kayıp varsa bu kayıp veya değer düşüklüğü VUK'un 278. maddesi uyarınca giderleştirilir. Bu durum TMS açısından da "Net Gerçekleşebilir Değer" uygulamasıyla aynı amaca hizmet etmektedir. TMS 2'ye göre 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. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir.

Yine TMS 2'ye göre stoklar net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Vergi mevzuatımızda bu yönden benzer bir uygulama göstermektedir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür. Vergi mevzuatımızda da iptal edilen karşılık bedelleri iptalin gerçekleştiği dönemde kayda alınır ancak satış maliyetini azaltacak şekilde değil geliri artıracak şekilde kayda alınır.

²⁵¹ Karakaya, M., (2007), (a.g.e.), ss:162

²⁵² Dağdemir, S., (2008), (a.g.e.), ss:4

4.9.2. Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından Farkları

TMS, TFRS ve KOBİ Standartlarındaki değerleme ile ilgili düzenlemelerle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki değerleme hükümlerini karşılaştırdığımızda, aralarında aşağıdaki farkların olduğu görülecektir²⁵³.

- a) Türkiye Muhasebe Standartlarında yöntem, işletme yöneticilerinin kararları ve niyetlerine göre ortaya çıkmaktadır. Halbuki Vergi Usul Kanunu'nda kanuni düzenlemeler ve kurallar herkesin uygulayacağı şekilde düzenlenmiştir.
- b) Türkiye Muhasebe Standartları birden fazla değerleme ölçüsünün alternatifli olarak uygulanmasına izin vermektedir. Vergi Usul Kanunu ise kıymetlerin değerlemesinde birden fazla değerleme ölçüsünün kullanılmasına izin vermez.
- c) Türkiye Muhasebe Standartları ilgili kıymetin bulunduğu grup açısından bir ölçümlemekten söz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda ise tek tek hangi kıymetin nasıl değerlendirileceği belirtilmiştir.
- d) Türkiye Muhasebe Standartlarında amaç, varlıklar ve yükümlülüklerin tamamının gerçeğe uygun değerini tespit edip, işletmenin raporlama döneminde ekonomik gerçekliğini yansıtmaktır. Vergi Usul Kanunu ise kıymetin işletmeye mal oluş değerini, muhasebeleştirme için yeterli görmekte ve işletmeden çıkıncaya kadar kıymeti maliyet değeri ile tutmaktadır.
- e) Türkiye Muhasebe Standartlarında işletmeler ilerki bir tarihte karşılaşılabilecekleri olumsuzluklar için karşılık ayırabileceklerdir. Vergi Usul Kanunu'nda ise gerçekleşme olmadan karşılık ayrılamamaktadır.
- f) Türkiye Muhasebe Standartları tahakkuk ilkesine sıkı sıkıya bağlı iken, vergi uygulamalarında bu ilkedan zamanla ayrılık olabilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi her iki düzenlemedeki ölçme-değerleme farklılıkları ticari kar ile mali kar arasında farklılık olmasına yol açmaktadır.

Stok değer düşüklüğüne ilişkin gerek TMS'de gerekse de VUK'da yer alan düzenlemeleri üç ayrı başlık halinde özetlersek²⁵⁴;

²⁵³ Yıldırım, H., (2013), (a.g.e.), ss:1

²⁵⁴ Yıldırım, H., (2013), (a.g.e.), ss:5

a) TMS 2'ye Göre Değer Düşüklüğü

TMS 2 paragraf 28 uyarınca, stoklar zarar görebilir, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelebilir veya satış fiyatları düşebilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan yüksek olabilir. Bu gibi durumlarda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

b) VUK'a Göre Değer Düşüklüğü

VUK'un 274. maddesine göre satış fiyatı düşen stokların emsal bedeli ile değerlendirilmesi ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılması mümkündür.

a) Ticari Kar-Mali Kar Farkı

TMS 2 ve KOBİ STAND. Bölüm 27 uyarınca değer düşüklüğü ayrılan tutarların, VUK hükümlerine uygun olmayan kısımlarından, dönem sonu stoklara isabet eden tutarlarının ticari kara eklenmesi gerekmektedir²⁵⁵.

Değeri düşen emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. Takdir komisyonu kararına göre fark gider yazılır. (VUK-278). Değerleme gününde maliyet bedeline göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatında düşüklük tespit ediliyor ise düşük değer ile değerlendirilir.-Düşük değer, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden daha düşük olanıdır²⁵⁶.

Ticari malları içinde kullanılamayan ve pazarda satılamayacak değeri düşen malları varsa bunun için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Finansman giderleri (faiz, komisyon ve kur farkları) maliyete yansıtılmaz²⁵⁷. VUK'a göre varsa yansıtılanlar geri çekilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ve/veya satılması halinde ilgili stok hesabı karşılığında 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabında muhasebeleştirilir. TMS'de ise Net gerçekleşebilir değerinden dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. Örneğin, Akdoğan ve Sevilengül (2007) bu amaçla Tek Düzen Hesap Planına "62 Satışların Maliyeti" grubu altında "627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri" hesabının açılmasını önermektedir. Benzer görüşlere literatürde rastlanmaktadır.

²⁵⁵ Yıldırım, H., (2013), (a.g.e.), ss:7

²⁵⁶ TMS-2

²⁵⁷ TMS-2

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirilemez nitelikteki KDV'ler maliyetin bir unsurudur. TMS'de ise indirim konusunda VUK'daki gibi bir sıkı kısıtlama olmadığından maliyet unsuru olarak dikkate alınmaz.

VUK'un 274. Maddesine göre emsal bedeli ölçüsünün tatbik edilebilmesi, değerlemeye tabi tutulacak emtianın maliyet bedeline nazarına değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde mümkün iken²⁵⁸, TMS 2'de herhangi bir oranın belirtilmemesi ve net gerçekleşebilir değer ile maliyetten düşük olanın değerlendirme ölçüsü olarak dikkate alınacağına hükümlenmiştir²⁵⁹. Ayrıca VUK'un ilgili maddesinin lafzından emsal bedel ile değerlemenin mükellefler açısından bir zorunlu uygulamadan ziyade bir seçimlik hak olduğu anlaşılmaktadır. Aslında yapılan değerlendirme işlemi ile mükellefe bu dönemin ödenecek gelir veya kurumlar vergisini diğer hesap dönemlerinde ödeme imkânı getirilmektedir²⁶⁰. Oysaki TMS 2'ye göre net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmüşse, stok kaleminin maliyet ile değerlendirme ihtimali bulunmamakta, zorunlu olarak ilgili stok kalemi için değer düşüklüğü ayrılarak, stokun net gerçekleşebilir değeri üzerinden bilançoda yer alması gerekmektedir²⁶¹.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer nokta da Vergi Usul Kanununun 278. Maddesinde belirtilen hallerden birinin gerçekleşmesi neticesinde kıymeti düşen stok kalemi için ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığının kanunen kabul edilen bir gider olabilmesi için mutlaka takdir komisyonunun değer takdiri yapmış olması gerekir. Aksi durumlarda ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır ve böylece vergi matrahına eklenir. Böyle bir durumda yine TMS 12 Gelir Vergileri Standardı uyarınca Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Ertelenmiş Vergi Borcu söz konusu olabilir.

²⁵⁸ Çakmakçı, A., (2007), (a.g.e.), ss:5

²⁵⁹ Demir, İ., (1998), (a.g.e.), ss:145

²⁶⁰ Çakmakçı, A., (2007), (a.g.e.), ss:6

²⁶¹ Vergi Usul Kanunu Madde:274 04/01/1961 Tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

BÖLÜM 5. STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜKLERİNE İLİŞKİN DERİ İŞLEME İŞLETMESİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

5.1. DERİ İŞLEME SEKTÖRÜ ÜZERİNE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Deri işleme sektörü, büyükbaş ve küçükbaş ham derilerin insan gücü, makine ve çeşitli işlemlerden geçirilip işlenerek mamul deri haline getirilmesini kapsayan bir alt sektördür.

Deri işleme alt sektöründe hammaddeler içine ham postlar ve deriler girer. Ayakkabı yüzlük derileri, ayakkabı tabanlık derileri, giysilik deriler, saraciyelik deriler ve kürkler de deri işleme sektörünün mamul maddelerini oluşturur.

Deri işleme sektörü, 1970’li yıllardan sonra hızlı bir gelişme göstermiştir. Önceleri ufak mekanlarda üretim yapılırken artan çevre baskısıyla 1990’lı yıllarda yeni organize sanayi bölgeleri yapılarak göçe zorlanmıştır.

Yeni sanayi bölgelerine geçiş yeni fabrikaların oluşmasını sağlarken kapasitelerde önemli artışlar olmuş, deri işleme kapasitesi bir misli artmıştır. Ancak bu durum da hammadde temininde dışa bağımlılığı arttırmış, neredeyse ham deri üretimi kadar deri, her yıl yurtdışından sağlanmıştır.

Tabiidir ki, dövizle alınan hammadde yükselen devalüasyon neticesinde yapılan üretimin iç pazarda satışını son derece güçleştirmiştir. Neticede üretimler kısılmış ve kuruluşların kapasiteleri üçte bire düşmüştür. Pek çok işletme ayakta kalabilmek için maliyetin altında satışa devam etmişse de likidite açığını kapatmak için yüksek faizli banka kredilerine başvurmak kaçınılmaz hale gelmiştir. Yüksek faizli kredi alan işletmelerin bir kısmı borçlarını ödeyemez hale gelerek işletmesini ya kapatmış ya da durma noktasında üretimine devam etmiştir.

Gümrük Birliği'ne geçiş olayı da sektörü etkilemiştir. Şöyle ki, deri mamullerinde olan fon ve vergiler kalkmış, yurtdışından mamul deri, kösele, ayakkabı ithali cazip hale gelmiştir. Pek çok firma ihtiyacı olan derileri yurtiçinden sağlarken, bir kısmını da yurtdışından ithal etmektedir. Bu durum yurtiçinde deriye olan talebi az da olsa daraltmıştır.

Keza Uzak Doğu'daki ekonomik kriz de Türk deri üreticilerini zor durumda bırakmış, bu ülkeler ellerindeki mamul stokları ucuz fiyatla piyasalara sürmüş, mamul deri fiyatları her geçen gün düşmüştür. Türk dericileri bu fiyatlarla rekabet edememiş, üretimi kısmak ve durdurmak noktasına gelinmiştir.

Ayrıca Rusya'da ortaya çıkan kriz nedeniyle turistlerin gelmemesiyle stoklar elde kalmış, bu durum firmaların büyük zarar etmelerine yol açmıştır. 1999 yılına kadar devam eden bu durum yaz ortalarında biraz canlanma göstermeye başlamışsa da bu kez de ülkemizdeki deprem felaketi gibi üst üste gelen etkiler sonucu bir anda çekler ve alacaklar ödenemez olmuştur.

Sonuç olarak, Gümrük Birliği'nin etkisi, Uzak Doğu krizi, Rusya krizi, deprem felaketi gibi üst üste gelen etkiler sonucu deri işleme sektörü taşınma dolayısıyla elde ettiği yeni üretim yerleri ve artan kapasite avantajını yeteri kadar kullanamamış, durma ve batma noktasıyla karşı karşıya kalmıştır.

Deri giyim eşyası üretiminde yaygın olarak koyun ve kuzu cinsi hayvanların işlenmiş derileri kullanılmakla birlikte dana, keçi ve domuz cinsi hayvanların işlenmiş derileri de kullanılmaktadır. Elbiselik deriler kürk-süet ve en fazla olarak piyasaya arz edilmektedir. Küçükbaş hayvanların ırkına bağlı olarak ham derilerin cins özellikleri de göre deri kalitesi üzerinde etkili olmaktadır.

Dünyada üretilen deri ve kürk giyim eşyası adedine ilişkin istatistik bir bilgiye ulaşılamamıştır. Ancak, dünyada genel olarak üretilen işlenmiş derilerin koyun kuzu cinsi hayvanlarda yüzde 85'inin, keçi oğlak cinsi hayvanlarda yüzde 15'inin, büyükbaş hayvanlarda ise yüzde 10'unun, domuz derilerinin yüzde 10-15'inin elbiselik deri olarak üretildiği varsayımında hareketle yapılan hesaplamalar sonucunda kabaca bazı rakamlar elde edilebilmiştir.

1996 yılında dünyada yaklaşık 134,1 milyon adet deri ve kürk giyim eşyası üretilmiş olup, 1998 yılı fiyatlarıyla üretim değeri 10,9 milyar dolardır. Bunun 111,3 milyon adet ile 6,7 milyar dolarını deri giyim eşyası, 22,8 milyon adet ile 4,2 milyar dolarını kuzu ve diğer kürklerden mamul giyim eşyası oluşturmaktadır. Ayrıca 1996 yılında 5,3 milyar dolarlık eldiven ve kemer üretimi yapılmıştır. Böylece, toplam üretim 1996 yılında 16,2 milyar dolar olmuştur.

2001 yılında ise toplam üretimin 16,5 milyar dolar olduğu tahmin edilmektedir. Bunun 126,5 milyon adet ile 7,6 milyar dolarlık kısmını deri giyim eşyası, 16,3 milyon adet ile 3 milyar dolarlık kısmını kürk giyim olmak üzere 10,6 milyarını deri ve kürk giyim eşyaları oluşturmaktadır. Geriye kalan 5,8 milyar dolarlık kısım ise eldiven ve kemer üretimidir. 1996-2001 döneminde, değerli kürklerden giyim eşyası hariç, diğer ürünlerde üretimin arttığı gözlenmektedir.

Dünya ülkeleri arasında deri giyim eşyası üretiminde Çin ilk sıradadır. 1996- 2000 döneminde, Çin’de deri giyim eşyası üretimi, yüzde 40 ile, olağanüstü artmış ve 2000 yılında 79 milyon adet olmuş, 2001 yılında ise 81 milyon adete yükseldiği tahmin edilmektedir. Fakat Çin’de üretilen deri giyim eşyalarının hem deri hem de işçilik olarak kalitesi düşüktür. Bu da üretim değerinin üretim miktarına paralel olmamasına yol açmakta ve Çin’de üretilen deri giyim eşyalarının üretim değerinin dünya üretim değeri içindeki payını azaltmaktadır. 2001 yılında, 1998 yılı fiyatlarıyla, Çin’de 3,3 milyar dolar civarında bir üretim gerçekleştirildiği tahmin edilmektedir. Bu çerçevede, miktar bazında Çin dünya deri giyim eşyası üretiminin yüzde 57’sini gerçekleştirirken, değer bazında yüzde 31’ini yapmıştır.

5.2. VERGİ USÛL KANUNU AÇISINDAN MUHASEBE UYGULAMALARI

Uygulamalar 1.

Deri üretimi gerçekleştiren XYZ işletmesi maliyet bedeli 400.000 TL olan deri mont malları için 2015 yılı kapsamında %40 oranında değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. Söz konusu mal değer düşüklüğünün belirlendiği yıldan sonra yani 2016 yılı içerisinde 300.000 liraya satılmıştır.

1.Yönteme Göre Karşılık Ayrılması:

-----31.12.2015-----

654 KARŞILIK GİDERLERİ	160.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	160.000
(400.000 x %40= 160.000.TL)	

-----31.12.2015-----

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARAR HESABI	160.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ	160.000

----- / -----

Malın satılması:

-----10.03.2016-----

100 KASA	354.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	300.000
391 HESAPLANAN KDV	54.000

-----10.03.2016-----

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	240.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	160.000
153 TİCARİ MALLAR	400.000
153.05.Değeri Düşen Mallar	

-----31.12.2016-----

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	240.000
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	240.000

-----31.12.2016-----

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	300.000
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	300.000

----- / -----

2 .Yönteme Göre Karşılık Ayrılması:

-----31.12.2016-----

654 KARŞILIK GİDERLERİ	160.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	160.000

-----31.12.2016-----

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARAR HESABI	160.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ	160.000

----- / -----

Malın satılması:

-----10.03.2016-----

100 KASA	354.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	300.000
391 HESAPLANAN KDV	54.000

----- / -----

-----10.03.2016-----

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	300.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	100.000
153 TİCARİ MALLAR	400.000

153.05. Değeri Düşen Mallar

-----10.03.2016-----

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	60.000
644 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI	60.000

-----10.03.2016-----

-----10.03.2016-----

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 60.000

690 DÖNEM KÂR VEYAZARARI 60.000

----- / -----

Yönteme Göre Karşılık Ayrılması: -----10.03.2016-----

654 KARŞILIK GİDERLERİ 160.000

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 160.000

-----10.03.2016-----

690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI 160.000

654 KARŞILIK GİDERLERİ 160.000

----- / -----

Malın Ertesi Yılda veya Yıllarda Satılması Halinde Yapılacak Kayıtlar:

-----10.03.2016-----

100 KASA 354.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 300.000

391 HESAPLANAN KDV 54.000

-----10.03.2016-----

621 SATILAN TİCARİ MALLAR 400.000

153 TİCARİ MALLAR 400.000

-----10.03.2016-----

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 160.000

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 160.000

-----10.03.2016-----

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 300.000

690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI 300.000

----- / -----

-----10.03.2016-----

690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI 400.000

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ 400.000

-----10.03.2016-----

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 160.000

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 160.000

----- / -----

5.3. TMS AÇISINDAN MUHASEBE UYGULAMALARI

Uygulamalar 1.

Hazır giyim sektörü dahilinde hizmet veren XYZ işletmesi stoklarında kayıtlı değeri 100.000 TL olan deri ayakkabılar için önceden 10.000 TL tutarında stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmış bulunmaktadır. Bu malların net gerçekleşebilir değerinin içinde bulunulan hesap döneminde 94.000 TL'ye yükseldiği saptanmıştır.

Buna göre net gerçekleşebilir değerın yükselmesi nedeniyle 4.000 TL tutarındaki stok değer düşüklüğünün iptal edilmesi gerekmektedir. Standardın hükümleri uyarınca Tek Düzen Hesap Planında yapılması önerilen değişiklikler de dikkate alınarak iptal edilen bu tutar içinde bulunulan hesap döneminin satılan mallar maliyetini azaltacak şekilde dikkate alınacaktır.

-----31.12.2015-----

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı 4.000

628 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri(+) 4.000

----- / -----

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir ve revize edilir.

Uygulamalar 2.

Hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren XYZ işletmesinin dönem sonunda stoklarında bulunan 7.000 TL tutarındaki deri üründe bozulma tespit edilmiş, yapılan araştırma sonucu bu malların 4.500 TL'ye satılabileceği saptanmıştır. TMS 2 standardına göre stok değer düşüklüğüne ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2015-----

157 Diğer Stoklar	7.000
153 Ticari Mallar	7.000

----- / -----

Karşılık ayrılması; malın net gerçekleşebilir değeri 4.500 TL olduğundan 2.500 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır ($7.000 - 4.500 = 2.500$).

-----31.12.2015-----

654 Karşılık Giderleri	2.500
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	2.500

----- / -----

Malın sonraki dönemde 5.000 TL + %18 KDV bedelle satılmış olması durumunda işletmenin yapacağı kayıt;

-----31.12.2015-----

100 Kasa	5.900
600 Yurtiçi Satışlar	5.000
391 Hesaplanan Kdv	900

----- / -----

Karşılık iptali;

-----31.12.2015-----

621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	4.500
158 Stok Değer Düş.Karş.	2.500
157 DİĞER STOKLAR	7.000

----- / -----

Uygulamalar 3.

Hazır giyim sektörü içerisinde faaliyet gösteren XYZ işletmesinin ürettiği 3 farklı deri ürüne ilişkin stok maliyetleri ve net gerçekleşebilir değerleri aşağıdaki şekilde belirtilmektedir;

Ürünler	Maliyet	Satış Fiyatı	Satışa Hazır Hale Getirmek İçin Yapılacak Masraflar	Net Gerçekleşebilir Değer	Maliyet ve NGD'nin Düşük Oranı	Değer Düşüklüğü
A	2.000	2.500	-	2.100	2.000	-
B	5.000	4.800	50	4.700	4.700	300
C	3.000	3.200	300	2.900	2.900	100
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI						400

Bu durumda B ve C mamulleri için değer düşüklüğü kaydı yapılması gerekmektedir. Yapılan hesaplama sonucunda bulunan değer düşüklüğü karşılığı ürün bazında hesaplanır. Bir ürünlerdeki kâr marjının diğer bir ürünlerdeki değer kaybına net edilerek yansıtılması mümkün değildir. Yüksek bir değer düşüklüğünün tespit edildiği bir ürün söz konusu olduğunda bu ürünün üretiminin devam edip etmediğine ve bu ürünün üretiminde kullanılan hammaddelerden stokta ne kadar bulunduğuna dikkat edilmesi ve bunlar içinde ayrılması gereken bir değer düşüklüğü olup olmadığının incelenmesi gerekir.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer nokta da Vergi Usul Kanununun 278. Maddesinde belirtilen hallerden birinin gerçekleşmesi neticesinde kıymeti düşen stok kalemi için ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığının kanunen kabul edilen bir gider olabilmesi için mutlaka takdir komisyonunun değer takdiri yapmış olması gerekir. Aksi durumlarda ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır ve böylece vergi matrahına eklenir. Böyle bir durumda yine TMS 12 Gelir Vergileri Standardı uyarınca Ertelenmiş Vergi Varlığı veya Ertelenmiş Vergi Borcu söz konusu olabilir.

Daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, ayrılan karşılıkların vergi kurallarınca kabul edilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar. Örnek vermek gerekirse 240 lira maliyetli emtia, moda geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 160 liraya düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 80 lira iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 80 liralık fark ise indirilebilir geçici farktır.

5.4. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN UYGULAMA

1. İşletme 2.12.2016 tarihinde 1,85 TL/kg'dan 75.000 kg Pima cinsi pamuk ve 5.000 TL'lik konik alımı yapmıştır.
2. Satın alınan Pima pamuktan 25.000 kg ve 2.000 TL'lik konik üretime sevk edilmiştir.
3. 4.12.2016 tarihinde 3,80 TL/kg'dan 5.000 kg bambu elyaf alımı yapılmıştır.
4. Satın alınan elyafların işletmeye getirilmesi için 500 TL nakliye bedeli ödenmiştir.
5. 5.12.2016 tarihinde 1,90 TL/kg'dan 30.000 kg Pima pamuk alınmıştır.
6. 7.12.2016 tarihinde stoktaki penye ipliklerden kilogramı 5,5 TL'den 10.000 kg satılmıştır. (İşletmenin elindeki penye ipliklerin birim fiyatı 4 TL/kg'dır)
7. Satılan penye iplikler için müşteri % 10 iskonto talep etmiştir ve işletme bu talebi kabul etmiştir.

8. 10.12.2016 tarihinde Pima pamuklardan 20.000 kg daha üretime verilmiştir. İşletmede Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
9. İşletme 15.12.2016 tarihinde, 2.12.2016 tarihinde aldığı Pima pamuklardan 7.000 kg'lık kısmını kalite şartlarına uymadığı gerekçesiyle iade etmiştir.
10. 20.12.2016 tarihinde birim satış fiyatı 4,5 TL/kg olan karde ipliklerden 2.300 kg ve birim satış fiyatı 4,7 TL/kg olan bambu ipliklerden 1.200 kg satış yapılmıştır (Karde iplik birim maliyeti 3,9 TL/kg, bambu iplik birim maliyeti 3,95 TL/kg).
11. 11.12.2016 tarihinde yangın sebebiyle kullanılamayacak durumda olan pima cinsi pamuğun ve ipliğin kısmen değerlerini yitirdiklerini beyan ederek emsal bedellerin takdirini talep etmişlerdir.İlgili Vergi Dairesi 18.12.2016 tarih 02 sayılı takdire sevk fişi ile miadı dolduğu bildirilen emtiaların emsal bedel takdirinin yapılması için Takdir Komisyonuna göndermiştir. Takdir Komisyonunca 21.12.2016 tarihinde mükellefin göstermiş olduğu adrese gidilerek ek'li listedeki ürünler tespit edilerek mükellef tarafından ibraz edilen "Y İtfaiyesi"nin 11.12.2016 tarih Y- 2016/1553 nolu raporu ve "Z Jandarma Karakolu" tarafından 11.12.2016 tarihli Düzenleme Tutanağı ile söz konusu hammaddelerin ve ürünlerin yangın sonucu iktisadi değerlerini kısmen yitirdiği anlaşılmıştır.Takdir Komisyonunca liste halinde sunulan hammaddelerin ve ürünlerin 100.000 TL'nin kısmen değer düşüklüğü'ne uğradığı ve emsal bedelinin 5.000 TL olarak takdirine oybirliği ile karar verilmiştir.
12. Değeri düşen Pamuk ve İplikler 30.12.2016 tarihinde 7.500 TL'ye satılmıştır.
13. 27.12.2016 tarihinde son kullanma tarihi geçmiş ve kullanılamayacak durumda olan İplik boyasının iktisadi değerlerini tamamen yitirdiğini beyan ederek emsal bedellerin takdirini talep etmişlerdir.İlgili Vergi Dairesi 28.12.2016 tarih 01 sayılı takdire sevk fişi ile miadı dolduğu bildirilen ürünlerin emsal bedel takdirinin yapılması için Takdir Komisyonuna göndermiştir.Takdir Komisyonunca 31.12.2016 tarihinde mükellefin göstermiş olduğu adrese gidilerek ekli listedeki ürünler tespit edilerek mükellef tarafından ibraz edilen "Y Anonim Şirketi"nin 27.12.2016 tarih KSP 2022 nolu imha raporu ve"Z Noterliği" vekili "Bayan F" tarafından 27.12.2016 tarih 818 yevmiye nolu Düzenleme Tutanağı ile söz konusu ürünün iktisadi değerlerini yitirdiği ve miadı dolmuş boyaların uygun yöntemler ile bertaraf edildiği anlaşılmıştır.Takdir Komisyonunca liste halinde sunulan ürünlerin imha edildikleri günkü emsal bedellerinin KDV dahil 50.000 TL

tamamının imha edilmiş olması sebebiyle emsal bedelinin 0 (sıfır) olarak takdirine oybirliği ile karar verilmiştir.

14. 31.12.2016 tarihinde değeri düşen ürünler için sigorta şirketinden 200.000 TL tazminat alınmıştır.
15. İşletme ay içinde elektrik, su ve doğalgaz gideri olarak 8.000 TL ödemiştir. Bu giderlerin % 20'si fason hizmeti ile ilgili yapılmıştır.
16. Üretimle ilgili sabit kıymetlere bu dönem 10.000 TL amortisman ayrılmıştır.
17. İşletme giderlerini izlemeye 7/A seçeneğini uygulamakta olup üretim giderlerine ilişkin hesaplar şu şekildedir:
 - 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 81.426,48 TL
 - 720 Direkt İşçilik Giderleri 52.453,00 TL
 - 730 Genel Üretim Giderleri 22.100,00 TL
 - Giderler Yarı Mamuller-Üretim hesabına yansıtılacaktır.
18. Ay içinde üretimi tamamlanan mamul maliyeti 105.000 TL'dir.
19. İşletmenin kayıtlarına göre ambarda 245.453,02 TL'lik karde iplik bulunması gerekirken sayımda 229.900 TL'lik mamul tespit edilmiştir. Aradaki fark, sayım noksanı olarak kayıtlara alınmıştır.
20. Yapılan araştırmalar neticesinde aradaki farkın firenden kaynaklandığı, firenin normal sınırlar içerisinde olduğu belirlenmiş ve bu şekilde kayıtlara alınmıştır.

İlgili muhasebe kayıtları şu şekilde yapılacaktır:

----- 02.12.2016-----

150 İLK MADDE VE MALZEME	143.750
150.01.Pima Pamuk	138.750
50.05. Yardımcı Maddeler	5.000
191.01 İndirilecek KDV % 8	11.100
191.02 İndirilecek KDV % 18	900
320 SATICILAR	155.750

----- / -----

-----02.12.2016-----

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 46.250

710.01. A Esas Üretim Gider Yeri

710.01.001. Pima Pamuk

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 2.000

730.01. A Esas Üretim Gider Yeri

730.01.001. Konik Yard. Mad.

150 İLK MADDE VE MALZ. 48.250

150.01. Pima Pamuk 46.250

150.05. Yard.Maddeler 2.000

Üretime verilen pamuk ve konik

----- / -----

-----04.12.2016-----

150 İLK MADDE VE MALZEME 19.000

150.2. Bambu Elyaf

191 İNDİRİLECEK KDV 1.520

320 SATICILAR 20.520

Bambu elyaf alımı

----- / -----

-----04.12.2016-----

150 İLK MADDE VE MALZEME 500

150.3. Nakliye Gideri

191 İNDİRİLECEK KDV 90

320 SATICILAR 590

Bambu elyaf alımı için ödenen nakliye

----- / -----

-----05.12.2016-----

150 İLK MADDE VE MALZEME 57.000

150.01. Pima Pamuk

191 İNDİRİLECEK KDV 4.560

320 SATICILAR 61.560

Pima pamuk alımı

----- / -----

-----07.12.2016-----

120 ALICILAR 59.400

600 YURTIÇİ SATICILAR 55.000

391 HESAPLANAN KDV 4.400

Penye İplik Satışı

----- / -----

----- 07.12.2016-----

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 40.000

620.01 Penye iplik

152 MAMULLER 40.000

152.01 Penye İplik

Satılan penye ipliklerin maliyeti

----- / -----

----- 07.12.2016-----

611 SATIŞ İSKONTOLARI 5.500

120 ALICILAR 5.500

Satış iskontosu

----- / -----

-----10.12.2016-----

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 37.380

710.01. A Esas Üretim Gider Yeri

710.01.001. Pima Pamuk

150 İLK MADDE VE MALZEME 37.380

150.01. Pima Pamuk

20.000 kg * 1,869 = 37.380

----- / -----

02.12.2016 75.000 kg 1,85 TL 'den 138.750,00 alım

02.12.2016 25.000 kg 1,85 TL'den 46.250,00 üretime sevk

05.12.2016 30.000 kg 1,90 TL'den 57.000,00 alım

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ile ;

$$\frac{(138.750,00 - 46.250,00) + 57.000,00}{(75.000 - 25.000) + 30.000} = 1,869 \text{ brim fiyatı}$$

-----15.12.2016-----

320 SATICILAR 13.986

150 İLK MADDE VE MALZEME 12.950

150.01. Pima Pamuk

391 HESAPLANAN KDV 1.036

Alış iade

----- / -----

-----20.12.2016-----

120 ALICILAR 17.269,20

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 15.990

391 HESAPLANAN KDV 1.279,20

----- / -----

-----20.12.2016-----

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 13.710

620.02 Karde İplik 8.970

620.03 Bambu iplik 4.740

152 MAMULLER 13.710

152.02 Karde İplik 8.970

152.03 Bambu İplik 4.740

Satılan mamullerin maliyeti

----- / -----

-----21.12.2016-----

157 DİĞER STOKLAR 100.000

157.01 Değeri Düşen Mallar

152 MAMULLER 100.000

Stok Değer Düşüklüğü Kaydı

----- / -----

-----21.12.2016-----

654 KARŞILIK GİDERLERİ 95.000

158 STOK DEĞ. DÜŞÜK. KARŞ. 95.000

Karşılık Ayırma Kaydı

----- / -----

-----31.12.2016-----

102 BANKA 7.500

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 6.355,93

391 HESAPLANAN KDV 1.144,07

Satış kaydı

----- / -----

-----31.12.2016-----

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ 100.000

157 DİĞER STOKLAR 100.000

Değeri Düşen Mallar Satış Maliyeti Kaydı

----- / -----

-----31.12.2016-----

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ. 95.000

644 KONUSU KALM. KARŞILIK. 95.000

----- / -----

-----31.12.2016-----

157 DİĞER STOKLAR 42.377,88

157.01 Değeri Düşen Mallar

152 MAMULLER 42.377,88

Değer Düşüklüğü Kaydı

----- / -----

-----31.12.2016-----

689 DİĞ. OLAĞAN DIŞI GİD. VE ZARAR. 50.000

689.10 Zayi Olan Mallar

157 DİĞER STOKLAR 42.377,88

391 HESAPLANAN KDV 7.627,11

391.10 Önc. Dön. İndir. KDV

Tamamen Zayi Olma Kaydı

----- / -----

-----31.12.2016-----

102 BANKA 200.000

679 DİĞ.OL.DİŞİ GEL.VE KAR. 200.000

Sigortadan para alma

----- / -----

-----31.12.2016-----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 6.400

730.02.Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.

730.02.001. Elektrik-Su ve Doğalgaz

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 1.600

740.01. Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizm.

740.01.001. Elektrik-Su ve Doğalgaz

102 BANKALAR 8.000

Aya ilişkin elektrik su ve doğalgaz gideri

----- / -----

-----31.12.2016-----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 10.000

730.03 Amortisman ve Tükenme Payları

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 10.000

Döneme ilişkin amortisman giderleri

----- / -----

-----31.12.2016-----

711 DİREKT İLK MADDE VE MLZ. GİD. Y. 81.426,48

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. 52.453

731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. 22.100

710 DİREKT İLK MAD. VE MLZ. GİD. 81.426,48

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 52.453

730 GENEL ÜRETİM GİD. 22.100

Üretim ile ilgili giderlerin yansıtılması

----- / -----

-----31.12.2016-----

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 155.979,48

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDER.YANS. 81.426,48

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANS. 52.453

731 GENEL ÜRETİM GİD.YANS. 22.100

Giderlerin yarı mamullere aktarılması

----- / -----

-----31.12.2016-----

152 MAMULLER 105.000

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM 105.000

Üretilen mamul maliyeti

----- / -----

-----31.12.2016-----

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI 15.553,02

152 MAMULLER 15.553,02

152.02. Karde İplik

----- / -----

-----31.12.2016-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 15.553,02

197 SAY. VE TES. NOKSANLARI 15.553,02

Fire kaydı

----- / -----



BÖLÜM SON SONUÇ VE ÖNERİLER

İktisadi işletmelere ait iktisadi kıymetlerde değerlendirme, işletmelerin dönem kârının tespitine yöneliktir. İşletmelere ait malların parasal değerlerinde ekonomik ya da fiziksel nedenlerden dolayı düşüklükler meydana gelebilir. Bu mallar zaman zaman olağanüstü olaylar nedeniyle zayi olma, yıpranma veya bozulma tehlikesi ile karşı karşıyadır. Stok değer düşüklüğü doğrudan maliyeti, zincirleme olarak da kar oranı ve satış fiyatlarını etkileyici bir unsur olarak kabul edilmektedir.

Stokların dönem sonunda finansal durum tablosunda raporlanmaları için gerekli değerlendirme işlemleri de Vergi Mevzuatında ve Türkiye Muhasebe Standartlarında farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatına göre stokların maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşük bir değer gösterirse, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsü uygulanmakta ve böylelikle stoklar bilançoda (finansal durum tablosunda) emsal bedel ile raporlanmaktadır. TMS’de ise dönem sonunda stoklar “maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı” ile raporlanmaktadır.

Mükelleflerin değer düşüklükleri nedeniyle zarar yazabilmeleri veya karşılık ayırabilmeleri için mutlaka takdir komisyonu kararına gereksinimleri bulunmaktadır. Ancak, mükellefler hasarlı emtiaya ilişkin kaza mercilerinin (ticaret mahkemeleri, asliye hukuk mahkemeleri) re’sen biçtikleri değerlere göre de hareket edebilirler.

KDVK yönünden stok değer düşüklüğü için Mali İdare’nin görüşü bu malların iktisabında yüklenilen KDV nin düzeltilmesine gerek olmadığı yönündedir. Ancak Danıştay değer düşüklüğü’ne isabet eden tutar için yüklenen Kdv’nin indirim konusu yapılamayacağı’na hükmetmektedir. Maliye Bakanlığı, tamamen zayi olan ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilerek zayi olarak kabul edilen malların iktisabında yüklenilen Kdv’nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığını açıklamıştır. Yangın ve benzeri nedenlerle değeri düşen mallara ait KDV’nin tamamının indiriminin kabul edilmesi, zayi olan mal ile değeri düşen malın birbirinden ayrılmış olması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmelidir.

Yeni TTK ve SPK mevzuatı açısından stok değer düşüklüğü değerlen dirildiğinde Türkiye Muhasebe Standart'larına atıf yapıldığı görölmektedir.

VUK'daki emsal bedelinin belirlenmesi için takdir komisyonuna başvurulması düzenlemesi mükelleflerin, kanunen kabul edilemeyecek çeşitli sebeplerden doğan stok noksanlarını gider yazmalarını önlemeyi amaçladığı çok açıktır. Ancak; bunun için getirilen düzenleme artık bugünün iş hayatındaki gelişmeler karşısında yetersiz ve yavaş kalmıştır. Bu gibi vergi kaçaklarını önlemek için iyi niyetli vergi mükellefinin çile çekmesine göz yummak da pek adil bir uygulama olarak değerlendirilemez. Kaçınılmaz olarak bir şeyler yapılması gerekmektedir. Bunu, bir yasal dayanağa oturtmadan (vergi idaresinin iyi niyetli çabalarına rağmen), olay bazında verilecek özelgelerle çözülemeyeceği açıktır. Bunun için, VUK'un tekrar yazılmasının beklenmeden ilgili maddelerde yapılacak bir değişiklik; hem vergi kaçığına olanak vermemek ve hem de iyi niyetli mükellefi rahatlatacak bir düzenlemeye gidilmelidir. Bunun için, ya takdir komisyonları her başvuruya zamanında yetişecek şekilde bir yeniden düzenlemeye tabi tutulmalı ya da başka denetim organları geliştirilerek takdir komisyonlarının bu konudaki fonksiyonları tamamen bu organlara devredilebilir (takdir komisyonları sadece matrah belirleme yetkisine sahip olurlar) ya da bu iki organ bu yetkiyi paylaşırlar. Bu denetim organı, SPK'nın gayrimenkul değerlendirme uzmanlığı, kredi derecelendirme uzmanlığı ya da konut değerlendirme uzmanlığı gibi bir yapıda (örneğin ,envanter ya da emtia değerlendirme uzmanlığı gibi) düzenlenebilir.

KAYNAKÇA

- 1) Akdoğan, N. (1998). Tekdüzen Muhasebe sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları (3. Baskı), Ankara: SMMMO Yayınları
- 2) Akdoğan, Nalan (2007). “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı. 5
- 3) Akgün, A. İ. (2016). “Stokların TMS-2 ve VUK Hükümleri Kapsamında Değerlemesi”, Yaklaşım Dergisi, Mayıs Sayı:233
- 4) Akyol, M. (2008). Stok Değerlemesinde Maliyet Bedeli Tespit Edilirken Yöntem Tercihi Yapılabilir mi? Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 319.
- 5) Altuğ, O. (1985). Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar. (2. Baskı). İstanbul MÜ Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları
- 6) Arabacı, Mehmet (2006). “Değeri Düşen ve Zayi Olan Emtia Kavramları, Değerlemesi, KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları”. Vergi Dünyası. Sayı .293
- 7) Arıkan, N. (2005). “Değeri Düşen Mallarda Değerleme ve Takdir Komisyonuna Başvuru Şekli” Vergi Dünyası Dergisi
- 8) Ataman Akgül, Başak ve Akay Hüseyin (2003). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları
- 9) Ataman, Ümit (2005). Genel Muhasebe Cilt 1- Muhasebede Dönem içi İşlemleri. 6. Baskı. İstanbul: Türkmen Yayınları
- 10) Ay, H. (2002). “Emtia Değerlemesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 256 (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2951>, 27.12.2016
- 11) Aydın, E. (2002). Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme. (1. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık
- 12) Bektöre, S., Benligiray, Y. ve Erdoğan, N. (2000). Envanter ve Bilanço, Eskişehir: Birlik Yayınları
- 13) Benligiray, Y., Erdoğan, N., ve Bektöre, S. (1999). Envanter ve Bilanço, Eskişehir: Birlik Yayınları

- 14) Bulut, İ. (2007). Stok Değerleme Yöntemleri ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:89
- 15) Burçak, Kemal (1994). “Bozulan Çalınan ve İmha Edilen Mallarda KDV”. Yaklaşım Dergisi. Yaklaşım Yayınları, Sayı.14
- 16) Büyükmirza, K. (2003). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (9. Baskı). Gazi Kitabevi
- 17) Cemalcılar, Ö. ve ÖNCE, S. (1999). Muhasebenin Kuramsal Yapısı (1.Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları
- 18) Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan, N. (1977). Genel Muhasebe, 4. Baskı. Beta Yayınları, Ankara
- 19) Çabuk, A. (2001). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. (3. Baskı). Bursa Vipış Yayınları
- 20) Çakmakçı, A. (2007). Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 309
- 21) Damodaran, A. (1996). Investment Valuation. New York: John Willey&Sons Inc
- 22) Dağdemir, S. (2008). Vergi Usul Kanunu ve TMS-2’ye Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokun) Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:183
- 23) Demir, İ. (1998). Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bakış, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:113
- 24) Demireller, A. “Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Stoklar, Vergi Dünyası Dergisi
- 25) Erkan, Mehmet, Elitaş, Cemal ve Ceran Yunus (2010). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. 2. Baskı. Bursa
- 26) Eroğlu, Ö. ve Ergin, E. (2011). “Antrepodaki Stokların Finansal Tablolara Etkisi: TMS ve VUK Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Eylül, Sayı:225
- 27) Gökçen, Gürbüz (2007). Genel Muhasebe. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları
- 28) Gökçen G., Ataman B., ve Çakıcı C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu) (1. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları
- 29) Güçlü, Faruk ve Gören Recai (2003). Genel Muhasebe. 3.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık
- 30) Gürbüz, G. (2007). Genel Muhasebe. (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları

- 31) Gürsoy, C.T. (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. (2. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları
- 32) Hacırüstemoğlu, R. (2000). Maliyet Muhasebesi, yeniden düzenleme. (3.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi
- 33) Hud (2008). Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul
- 34) İsmmmo Denetim Standartları Komitesi (2008). Muhasebe Denetimi, İstanbul, İsmmmo Yayınları. Yayın No: 113
- 35) Karakaya, M. (2007). Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi
- 36) Karyağdı, N. (2005). Değeri Düşen Malların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 292
- 37) Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile. (2. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi
- 38) Kızılot, (1999). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. (Föy Volant). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- 39) Kocamış, T. ve Yıldırım, G. (2011). “Stoklar Standardı ve Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos, Sayı:224
- 40) Küçük, M. (2005). Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı:145
- 41) Kumkale, R. (2005). Tek Düzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL ile Uyumlu, Genişletilmiş (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- 42) Küçüksavaş, N. (2005). Finansal Muhasebe. İstanbul: Kare Yayınları
- 43) Lalik, Ö. (1986). Envanter: Dönem Sonu İşlemleri-Gelir Tablosu-Bilanço. Ankara: Bilim Yayınları
- 44) Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Denetim İlke ve Esasları I. Cilt, İstanbul, 1996
- 45) Mgb (Maliye ve Gümrük Bakanlığı). (1992). 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. T.C. Resmi Gazete, 21447, 26 Aralık 1992
- 46) Nuhoğlu, İ. (2001). Principles of Accounting. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayın Evi
- 47) Örtten, R., Karapınar, A. (2003). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, 2.Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları
- 48) Özbalcı, Y. (2007). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi

- 49) Özbalcı, Y. (2008). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara. Oluş Yayıncılık
- 50) Öztürk, Bünyamin (2006). Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri. 4. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- 51) Öztürk, B., ve Özer, M. (2003). Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- 52) Özerhan, Akbulut, Y., ve Yanık, S. (2010). IFRS/TAS ile Uyumlu TMS/TFRS. Ankara. Türmob Yayınları
- 53) Özeyer, M. A. (2008). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
- 54) Saban, N. (2006). Vergi Hukuku. 4. Baskı. Beta Yayınları. İstanbul
- 55) Selvi, Y. (2009). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar. 2.Baskı. İSMMMO Yayın İstanbul
- 56) Sevilengül, O. (2001). Genel Muhasebe, Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- 57) Sevilengül, O. (2005). Genel Muhasebe 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi
- 58) Şensoy, N. (2011). Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye XXII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, http://www.modav.org/Upload/tezler/DEGERLEME_ESASLARINDA_%20EGILIM.doc s:23-24 (27-12-2016)
- 59) Şimşek, A. ve Özkök S. (2000). Vergi Muhasebesi. 1. Baskı. Ankara: Oluş Yayınları
- 60) Tenker, N. (1999). Finansal Muhasebe, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- 61) Tokay, S. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 90
- 62) Tuğlu, A. (2011). “Vergisel Açıdan ve TMS Açısından Stokların Değerlemesi”, Yaklaşım Dergisi, Aralık, Sayı:228
- 63) Tunal, Selman (1993). “Değeri Düşen ve Zayi Olan Emtiaların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”. Vergi Dünyası, Sayı. 148, Aralık
- 64) Uysal, A. ve Eroğlu, N. (2009). Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu. 4.Baskı. Sözkese Matbaacılık. Ankara
- 65) Yalçın, Hasan (2000). “Değeri Düşen, Zayi Olan ve Çalınan Mallar”. Yaklaşım Dergisi.Sayı.96

- 66) Yıldırım, Haşmet (2013). “Stokların TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar Karşılaştırması”. Yaklaşım Dergisi. Sayı:233
- 67) Yıldız, M. (2006). Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Dönem Sonu İşlemleri Semineri, Ankara
- 68) Yılmaz, K. (2005). VUK GVK KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Genişletilmiş 2.Baskı, yy. Ankara



ÖZGEÇMİŞ

Hatice Topal; 1988 yılında Antalya’ da doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Antalya’da tamamladı. Merkez Ticaret Meslek Lisesi bilgisayarlı muhasebe bölümünü bitirdikten sonra lise stajını tamamlamak için girdiği Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ahmet Öztürk’ün yanında muhasebe şefi olarak çalışmaya devam etti. Aynı zamanda Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi İşletme Bölümünde sürdürdüğü eğitimi 2010 yılında tamamlayarak mezun oldu. 2014 yılında Hazır Beton sektöründe önemli bir yer edinmiş Sarılar Alçı Dekorasyon Yapı Malzemeleri Tic. Ltd. Şti.’nin Genel Muhasebe sorumlusu olarak görevini sürdürmekte iken 2015 Eylül ayında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olma yolunda staj başlatma sınavını kazanarak Stajyer Mali Müşavir olmuştur. Şu an bekar olmakla beraber bir kız çocuğu annesidir. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Tezli yüksek lisans öğrencisidir.