

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI İŞLETMECİLİK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**STOKLARIN TMS-2 STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNU
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI- OTOMOTİV YAN SANAYİ
SEKTÖRÜNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Gizem KARAN

Danışman

Prof. Dr. Ülkü ERGUN

İZMİR – 2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : GİZEM KARAN
Öğrenci No : 2012800104
Tez Başlığı : Stokların TMS-2 Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması-Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Örnek Bir Uygulama
Savunma Tarihi : 09/07/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Ülkü ERGUN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Ülkü ERGUN	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Seçkin GÖNEN	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Doç.Dr.M.Gürol DURAK	- Yaşar Üniversitesi	

GİZEM KARAN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği () / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Stokların TMS-2 Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması- Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Örnek Bir Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



Tarih

.../.../...

Gizem KARAN

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Stokların TMS-2 Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması- Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe Örnek Bir Uygulama

GİZEM KARAN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Uluslararası İşletmecilik Programı

Küreselleşme ile birlikte işletmeler dünyaya açılarak uluslararası alanda faaliyetlerini arttırmışlardır. Bu durum, işletmelerin hazırlayacağı finansal tablolar için ortak bir raporlama dilini ve tek düzen standart bir muhasebe sistemini gerekli kılmıştır. Bunu sağlayabilmek adına, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) oluşturulmuş, Türkiye’de de bu standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) yayınlanmıştır. Bu standartlar sayesinde, finansal bilgi kullanıcıları sadece doğru ve gerçeğe en yakın bilgiyi edinmekle kalmayıp, finansal tabloları karşılaştırabilme şansına da sahip olmuştur. TMS-2 standardı, stoklara ilişkin düzenlenmiştir. Stokların bilançoda gerçeğinden daha az veya daha fazla bir değerle gösterilmesi, dönem kar veya zararını da etkileyecek, ayrıca finansal bilgi kullanıcılarını da yanıltacaktır. Dolayısıyla, finansal bilgi kullanıcılarına stoklara ilişkin doğru bilgilerin aktarılması önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, stoklar VUK ve TMS-2 hükümleri açısından kapsamlı bir şekilde incelenmiş olup, uygulama farkları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra, Ege Bölgesi’nde otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin stok kalemleri açısından finansal tabloları ve kayıtları incelenerek söz konusu uygulama farkları ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Otomotiv Yan Sanayi İşletmeleri, Türkiye Muhasebe Standartları, Stoklar, Vergi Usul Kanunu

ABSTRACT

Master's Thesis

**Comparing of Inventories in Tax Procedure Law and Turkish Accounting
Standard-2: An Application on Automotive Supplier Industry**

GİZEM KARAN

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

International Business Program

Through globalization, enterprises have increased their trade activities in international areas. This situation necessitate a common reporting language and an uniform chart accounting system for financial tables which enterprises have to prepare. For being able to do this, International Financial Reporting Standards (IFRS) and International Accounting Standards (IAS) have been formed, also Turkish Accounting Standards (TMS) compatible with these standards have been issued in Turkey. Under favour of these standards, financial information users not only have gained truthful information, but also have been a chance to compare financial tables. TMS-2 standard has been formed regarding inventories. Demonstrating inventories with less or more value from their actual value in balance sheet will effect profit or loss for the period, also misguide financial information users. Thus, providing actual and truthful information related to inventories to the users becomes more of an issue.

In this study, inventories have been investigated in depth in terms of Tax Procedure Law and TMS-2 provisions, and also determined application differences. Besides, the financial tables and accounting entries of an enterprise that operates in automotive supplier industry of Aegean Region have been analyzed with regards to inventory items and revealed application differences.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law, Inventories, Automotive Supplier Industry Enterprises

**STOKLARIN TMS-2 STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNU
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI- OTOMOTİV YAN SANAYİ
SEKTÖRÜNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
EKLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ VE STOKLARIN VERGİ USUL
KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ**

1.1. STOKLAR	3
1.1.1. Stoklara Genel Bakış ve Envanter Kavramı	3
1.1.2. Tek Düzen Hesap Planında Stoklarla İlgili Yer Alan Hesaplar	5
1.1.2.1. 150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı	5
1.1.2.2. 151- Yarı Mamuller- Üretim Hesabı	7
1.1.2.3. 152- Mamuller Hesabı	9
1.1.2.4. 153- Ticari Mallar Hesabı	10
1.1.2.5. 157- Diğer Stoklar Hesabı	12
1.1.2.6. 158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)	13
1.1.2.7. 159- Verilen Sipariş Avansları Hesabı	14
1.1.3. Stokların İzlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler	15
1.1.3.1. Aralıklı Envanter Yöntemi	16

1.1.3.2. Sürekli Envanter Yöntemi	19
1.1.3.3. Sürekli Envanter Yöntemi ve Aralıklı Envanter Yöntemi Arasındaki Farklar	21
1.1.4. Stok Değerleme Yöntemleri	22
1.1.4.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	22
1.1.4.2. Ortalama Maliyet Yöntemi	23
1.1.4.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi	24
1.1.4.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi	25
1.1.4.5. Stok Değer Yöntemlerinin Uygulanması	26
1.2. STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ	29
1.2.1. Değerleme Kuralları	29
1.2.1.1. Değerleme Günü	29
1.2.1.2. Değerlemede Teklik İlkesi	30
1.2.1.3. Değerlemede Tek Ölçek Kullanma İlkesi	31
1.2.1.4. Gerçekleşmeyen Kar / Zarar	31
1.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri	32
1.2.2.1. Maliyet Bedeli	33
1.2.2.2. Borsa Rayıcı	33
1.2.2.3. Tasarruf Değeri	34
1.2.2.4. Mukayyet Değer	35
1.2.2.5. İtibari Değer	35
1.2.2.6. Vergi Değeri	36
1.2.2.7. Rayiç Bedel	36
1.2.2.8. Emsal Bedeli ve Ücreti	37
1.2.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi	38
1.2.3.1. Üretilen Malların Değerlemesi	38
1.2.3.2. Satın Alınan Malların Değerlemesi	39
1.2.3.3. Değeri Düşen Mallar	39
1.2.4. Stokların Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerlemesi	40
1.2.5. Stokların Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerlemesi	42

İKİNCİ BÖLÜM
STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-2 (TMS-2) VE
BOBİ FRS 6. BÖLÜM KAPSAMINDA İNCELENMESİ

2.1. MUHASEBE STANDARTLARI	44
2.1.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumu	44
2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları	46
2.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları	47
2.2. STOKLARIN TMS-2 STANDARDINA GÖRE İNCELENMESİ	51
2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	51
2.2.2. Standartta Önem Teşkil Eden Kavramlar	52
2.2.2.1. Stoklar	52
2.2.2.2. Net Gerçekleşebilir Değer	53
2.2.2.3. Gerçeğe Uygun Değer	54
2.2.2.4. Tarihi Maliyet	55
2.2.3. Stok Maliyetleri	56
2.2.3.1. Satın Alma Maliyetleri	57
2.2.3.2. Dönüştürme Maliyetleri	58
2.2.3.3. Diğer Maliyetler	59
2.2.4. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	60
2.2.4.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	60
2.2.4.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)	61
2.2.4.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	62
2.2.5. Stokların Envanterde Değerlemesi	62
2.2.5.1. Stokların Değerlemesi	62
2.2.5.2. Stoklarda Değer Düşüklüğü	65
2.2.5.3. Net Gerçekleşebilir Değerin Tahmini	67
2.2.5.4. Net Gerçekleşebilir Değerin Gözden Geçirilmesi	68
2.2.6. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi	69
2.2.7. Dipnot Olarak Raporlanacak Bilgiler	70
2.2.8. Stok Değerleme Açısından TMS ve VUK Arasındaki Uygulama Farklarının Değerlendirilmesi	71

2.3. STOKLARIN BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI 6. BÖLÜM KAPSAMINDA İNCELENMESİ	73
2.3.1. BOBİ FRS'nin Amacı ve Kapsamı	75
2.3.2. BOBİ FRS'yi Uygulayacak İşletmeler	76
2.3.3. Stokların BOBİ FRS 6. Bölüm Kapsamında Ele Alınması	77
2.3.4. BOBİ FRS 6. Bölümün TMS-2 ile Karşılaştırılması	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ BİR UYGULAMA

3.1. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ	80
3.2. TÜRKİYE'DE OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ	81
3.3. UYGULAMANIN AMACI	82
3.4. UYGULAMANIN KAPSAMI	82
3.5. UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİ VE ORGANİZASYON YAPISI	83
3.6. İŞLETMENİN STOK KALEMLERİNE İLİŞKİN KAYITLARININ VUK VE TMS-2 AÇISINDAN İNCELENMESİ	844
3.6.1. İşletme'nin 2016 Yılına İlişkin Stokları	84
3.6.2. Standartlara Göre Oluşturulan Muhasebe Kayıtları	86
3.6.2.1. Yoldaki Mallar- Satış	86
3.6.2.2. Yoldaki Mallar- Alış	87
3.6.2.3. Sarf Malzemeleri	88
3.6.2.4. Stok Değer Düşüklüğü	89
3.6.2.5. Vade Farkı	90
3.6.2.6. Konsinye Mallar	91
3.6.2.7. Kur Farkı	92
3.6.2.8. Net Gerçekleşebilir Değer	93
3.6.3. Stoklara İlişkin Bilanço ve Gelir Tablosu Hesaplarının TMS-2 ve VUK Açısından Karşılaştırılması	95

SONUÇ

98

KAYNAKÇA

100

EKLER



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
FIFO	İlk Giren İlk Çıkar
FOB	Free on Board
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
LIFO	Son Giren İlk Çıkar
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
STMM	Satılan Ticari Mallar Maliyeti
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: BOBİ FRS Hakkında Genel Bilgiler	s.74
Tablo 2: BOBİ FRS- Büyük İşletme Kriterleri	s.76
Tablo 3: İşletmenin VUK'a Göre 2016 Yılına İlişkin Stokları	s.85
Tablo 4: İşletmenin VUK'a Göre 2016 Yılına İlişkin Satışları ve Satılan Malın Maliyeti	s.85
Tablo 5: TMS-2 ve VUK'a Göre Vade Farkının Hesaplanması	s.90
Tablo 6: TMS-2 ve VUK'a Göre İlgili Bilanço Tablosu Kalemleri Karşılaştırması	s.95
Tablo 7: TMS-2 ve VUK'a Göre İlgili Gelir Tablosu Kalemleri Karşılaştırması	s.96

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Organizasyon Şeması

s.84



EKLER LİSTESİ

Ek 1: VUK'a Göre İşletme Bilançosu

ek s.1

Ek 2: VUK'a Göre İşletme Gelir Tablosu

ek s.3



GİRİŞ

Stoklar, işletmelerin üretmek, satmak ya da tüketmek maksadıyla edindiği, bir yıl içinde elden çıkarılacak olan varlıklarıdır. Ana finansal tablolardan biri olan bilançoda, aktif bölümün dönen varlıklar kısmında yer almaktadır. Şirketler faaliyet alanları açısından çeşitli türde stoklar tutmaktadır. Özellikle, üretim yapan işletmelerde yatırımların büyük bir çoğunluğu stok kalemlerinden oluşmaktadır. İşletmelerde karın veya zararın doğruya ortaya koyacak şekilde gösterilmesi için, stokların değerinin doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanıp gösterilmesi gereklidir. Bu yüzden stoklar, işletmeler için büyük önem taşımaktadır.

Küreselleşmenin iş dünyasının bir parçası haline gelmesi ve bununla paralel olarak artan rekabet ortamı, işletmelerin faaliyetlerinin uluslararası boyuta taşınmasına katkıda bulunmuştur. Bununla birlikte, ülkelerin kendi içinde uyguladıkları yerel muhasebe hükümleri ve standartlarının diğer ülkelerle farklılıklar taşıdığı, dolayısıyla uluslararası faaliyetlerde muhasebe ve raporlama açısından uygulama farklarının ortaya çıktığı anlaşılmıştır. Bu nedenle, değişik ülkelerde uygulanan değişik muhasebe ve raporlama standartları tüm uluslararası işlemler için geçerli olacak şekilde birbirleri ile uyumlu hale getirilmiş, uygulamada tek bir muhasebe ve raporlama dili kullanılması sağlanmıştır.

Tek düzen hesap planında stoklar 15 grubunda gösterilmektedir. Stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinde belirtilmesinin yanı sıra, bu uygulamalar Türkiye Muhasebe Standartları-2 (TMS-2) standardında da ortaya konmuştur. VUK ve TMS-2 standardında stoklara ilişkin muhasebe uygulamaları belirtilse de, hükümleri incelendiğinde uygulamada bazı farklılıkların ortaya çıktığı görülmektedir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada stoklar konusu VUK ile TMS-2 hükümleri kapsamında ele alınarak incelenmiş, daha sonra otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir şirket üzerinden farklar uygulamalı olarak analiz edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde stoklara ilişkin genel bilgiler verilmiş, tek düzen hesap planında yer alan stok hesapları tek tek örnek muhasebe kayıtları ele alınarak incelenmiştir. Bunun yanı sıra, stoklar VUK hükümleri kapsamında analiz

edilmiş, uygulama açısından önem taşıyan stok değerleme konusu üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde ortak bir raporlama dili ve muhasebe sistemi kurulması amacı taşıyan uluslararası standartların oluşumu incelenmiş, özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ele alınmıştır. Daha sonra, UMS'ler ile uyumlu hale getirilen TMS'ler arasında 2 numaralı Stoklar Standardı hükümleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Stoklara ilişkin VUK ve TMS-2 hükümleri karşılaştırılarak uygulama farkları belirtilmiştir. Son kısımda ise, halka açık olmayıp kamuya hesap verme zorunluluğu olmayan işletmelerin uygulayacağı Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, Ege Bölgesi'nde otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin bilanço ve gelir tablosundan yola çıkarak stoklara ilişkin hesapları için bir uygulama yapılmıştır. Stoklara ilişkin VUK ve TMS-2 hükümleri arasındaki farklar, söz konusu işletmenin hesapları ve kayıtları ile uygulamalı olarak gösterilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ VE STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

1.1.STOKLAR

İşletmeler, süreklilik ilkesi gereği, faaliyetlerini belli bir süreye veya belli kişilerin ömrüne bağlı olmaksızın devam ettirmektedirler. Bu faaliyetleri devam ederken, mal giriş çıkışlarından oluşan mal hareketleri meydana gelmektedir ve bu mal hareketlerinin, gerek işletmelerin faaliyetleri gerekse maliyet ile dönem karının doğru belirlenebilmesi için dikkatli takip edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, tek düzen hesap planında 15 grubu içerisinde gösterilen stoklar, hem üretim işletmeleri için hem de ticari işletmeler için oldukça büyük öneme sahiptir. Aşağıdaki bölümlerde, işletmeler için büyük önem taşıyan stoklar grubu ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir.

1.1.1. Stoklara Genel Bakış ve Envanter Kavramı

“Stoklar, bir işletmenin satmak, mamul üretiminde kullanmak ya da tüketmek gibi sebeplerle elde ettiği ilk madde ve malzeme diğer bir deyişle hammadde, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık, hurda gibi bir yıldan daha kısa sürede kullanılacak veya nakde dönüştürülebilecek varlıklardır.”¹

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, stoklar bir yıldan daha kısa sürede elden çıkarılabilecek varlıklardır. Dolayısıyla, bilançonun aktif bölümünde yer alan dönen varlıklar içinde gösterilirler. Bunun yanı sıra, stoklar işletmeden işletmeye çeşitlilik gösterebilir. Örneğin; üretim olmayan bir işletmede stok sadece ticari mal iken, üretim yapan bir işletmede hammadde, yarı mamul ve mamul şeklinde yer alabilir.

İşletmenin elinde bulunan bir malın stok olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, işletmenin hangi alanda faaliyet gösterdiğine ve işletmenin söz konusu malı hangi amaçla elinde tuttuğuna bağlıdır. Örneğin; bina alım satım

¹ Hüseyin Ali Kutlu, **Tekdüzen Genel Muhasebe**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2011, s.84.

faaliyetinde bulunan bir işletmenin sahip olduğu satışa hazır bir bina, işletmenin stokları arasında gösterilirken, işletmenin faaliyetlerini devam ettirmek için kullandığı bina, işletmenin maddi duran varlıkları arasında sayılır ve stok olarak kabul edilemez.²

Stokları aşağıda gösterildiği şekilde dört sınıfta değerlendirmek mümkündür:³

- **Üretimde kullanılmak üzere elde tutulan stoklar:** İşletmenin üretim için ihtiyaç duyduğu ilk madde ve malzemeler ile üretim aşamasındaki yarı mamullerdir.
- **Faaliyet esnasında tüketilmek amacıyla elde tutulan stoklar:** Elektrik, su doğalgaz, temizlik giderleri gibi işletmenin faaliyetlerine devam edebilmesi için gerekli olan malzemelerdir.
- **Satma amacıyla elde tutulan stoklar:** Üretimi tamamlanmış mamuller ile satışa hazır olan ticari mallardır.
- **Diğer Stoklar:** Yukarıda sayılan sınıflarda yer almayan, değer düşüklüğü yaşamış mallar, hurdaya ayrılmış olan mallar, yan ürünler, konsinye mallar, yoldaki mallar gibi stoklardır.

İşletmeler, özellikle mevcut durumlarını ve dönem sonunda elde ettikleri sonucun kar veya zarar olup olmadığını görebilmek amacıyla dönem başında ve dönem sonunda sayım işlemleri yaparlar, böylece envanter işlemi gerçekleştirmiş olurlar. Dolayısıyla, stoklarla ilgili diğer bölümlere geçmeden önce envanterin tanımını yapmakta fayda vardır.

Envanter, bilançonun aktif bölümünde yer alan mevcutlar ve alacaklar ile pasif bölümünde yer alan borçlar ve sermayenin tespit edilmesi işlemidir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda da envanter, bilanço gününde işletmenin mevcutlarının, alacaklarının, borçlarının sayılması, ölçülmesi, değerlendirilmesi,

² Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, Arayış Basım Yayıncılık, Genişletilmiş 14. Baskı, İstanbul, 2011, s.88.

³ Ata Atabey ve diğerleri, **Genel Muhasebe- Dönem Sonu İşlemleri**, Konya, 2013, s.267.

bunların sonucunda da söz konusu varlıkların, alacakların ve borçların kesin olarak belirlenmesi olarak tanımlanmıştır.⁴

Bu açıklamalardan yola çıkarak, özellikle üretim işletmeleri için stok grubunun büyük önem taşıdığını söylemek mümkündür. Bilançonun aktif bölümünde yer alan stok grubunu oluşturan hesaplar, aşağıdaki bölümlerde detaylı bir şekilde ve örneklerle anlatılmaktadır.

1.1.2. Tek Düzen Hesap Planında Stoklarla İlgili Yer Alan Hesaplar

Stoklar, daha önce belirtildiği üzere, bilanço tablosunun aktif bölümünde ve tek düzen hesap planında 15 grubunda bulunan ve özellikle üretim faaliyetlerini sürdürme açısından işletmeler için oldukça öneme sahip olan iktisadi kıymetlerdir. Bu bölümde de, tek düzen hesap planında stoklarla ilgili yer alan hesaplar incelenecektir.

1.1.2.1. 150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı

İlk madde ve malzeme hesabı, mamul ya da hizmet üretimi faaliyetlerinde veya diğer faaliyetlerde kullanılması amacıyla işletmede bulundurulmuş malzemelerdir. Bu malzemelere örnek olarak hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi, işletme malzemesi gibi malzemeler gösterilebilir. Bu malzemeler, satın alındığında veya üretildiğinde maliyet bedeli ile bu hesabın borcuna kaydedilirler. Satıldığı, üretime gönderildiği, tüketildiği veya devri gerçekleştiği takdirde ise, hesabın alacağına maliyet bedeli ile kaydedilip hesaptan çıkışları gerçekleştirilirler.⁵

Görüleceği üzere, ilk madde ve malzeme hesabı işletmelerde bulunan hammadde stoklarını göstermektedir ve bilançonun aktif bölümünde yer alıp borç kalanı vermektedir. Bu hesap, özellikle üretim faaliyetlerinde bulunan işletmeler açısından önem arz etmektedir.

⁴ Fehmi Karasioğlu, **Finansal Muhasebe- Dönem Sonu İşlemleri- TMS/TFRS Uygulamalı**, Nobel Akademik Yayıncılık, Geliştirilmiş 2. Basım, Ankara 2015, s.226-227.

⁵ Yurdakul Çaldağ ve Yıldız Ayanoğlu, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2012, s.174.

150 hesabı kendi içinde hammadde, yardımcı madde, esas işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer işletme malzemesi olarak sınıflandırılabilir. Hammadde için mobilya üretiminde kereste, otomobil üretiminde kaporta, lastik ve ip üretiminde pamuk; yardımcı madde için mobilya üretiminde çivi, gıda üretiminde katkı maddesi; işletme malzemesi için bir mamulün üretiminde makine kullanılıyorsa bu makinenin bakımında kullanılacak olan yağlar; ambalaj malzemesi için peynir üretiminde teneke; diğer işletme malzemesi içinse sabun, kağıt havlu gibi temizlik malzemeleri, klasör, toner gibi kırtasiye malzemeleri örnek olarak gösterilebilir.⁶

ÖRNEK-1: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren AG firması, üretimde kullanılmak üzere %18 KDV ile 7.000 TL tutarında iplik, 3.000 TL tutarında kumaş ve 2.000 TL tutarında da elyaf satın almıştır. 5.000 TL'lik kısım için peşin ödeme yapmış, kalanı banka hesabından ödenmiştir. Alınan malların 6.000 TL'lik kısmı üretime sevk edilmiştir.

Yukarıda sözü geçen ilk madde ve malzemenin alımı ve üretime sevk edilmesinin muhasebeleştirilmesi ile 150 hesabın yansıtma ve yarı mamule devredilmesi kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

a) İlk madde ve malzemenin satın alınmasının kaydı

	Borç	Alacak
150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	12.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs.	2.160,00	
100 Kasa Hs.		5.000,00
102 Bankalar Hs.		9.160,00

b) Malın üretime gönderilmesi kaydı

	Borç	Alacak
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hs.	6.000,00	
150 İlk Madde ve Malzeme Hs.		6.000,00

⁶ Nergis Tek, **Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Birleşik Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir, 2011, s.347-348.

c) İlk madde ve malzeme hesabını yansıtma kaydı

	Borç	Alacak
711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Yansıtma Hs.	6.000,00	
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hs.		6.000,00

d) İlk madde ve malzemenin yarı mamule devredilişi kaydı

	Borç	Alacak
151 Yarı Mamuller- Üretim Hs.	6.000,00	
711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Yansıtma Hs.		6.000,00

Görüldüğü üzere, hammadde olarak yapılan alım için 150- İlk madde ve malzeme hesabı borçlandırılmış, mal üretime gönderilirken ise hesap alacaklandırılmıştır. İlk madde ve malzemelerin yarı mamule devri ise 7'li hesaplar kullanılarak yapılmıştır.

1.1.2.2.151- Yarı Mamuller- Üretim Hesabı

Yarı mamuller, daha üretimi tamamlanmayan dolayısıyla mamule dönüşmeyen, bununla birlikte direkt ilk madde ve malzemedan, genel üretim giderlerinden ve direkt işçilik giderlerinden belirli bir pay alan üretim sürecindeki mamullerdir. 151 hesabında da bu yarı mamullerin takibi ve kontrolü yapılmaktadır. Üretim döneminin sonuna gelindiğinde, bu hesaba direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden yarı mamulün aldığı pay kaydedilir. Üretimi tamamlanan yarı mamuller ise, maliyet tutarları ile bu hesabın alacağına aktarılır.⁷

⁷ Mikail Erol, **Finansal Muhasebe**, Ege Reklam Basım, 5. Baskı, İstanbul, 2015, s.120.

Yarı mamuller- üretim hesabının, üretim hesabı ve bilanço hesabı olmak üzere iki özelliği bulunmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme, genel üretim giderleri ve direkt işçilik giderlerinden belli bir pay alma özelliği, üretim hesabı yönünü yansıtmaktadır. Mamullere aktarılan tutarlar düşüldükten sonra, bilanço gününde hesapta kalan bakiyenin bilançoda gösterilmesi açısından ise bilanço hesabı özelliği taşımaktadır.⁸

ÖRNEK-2: AG firmasında, 300 tane pantolon üretimi için 6.000 TL direkt ilk madde ve malzeme, 4.000 TL direkt işçilik ve 3.000 TL genel üretim gideri yapılmıştır. Söz konusu malların üretiminin tamamı tamamlanmıştır.

Yukarıda bahsedilen giderlere ve malların tamamlanarak üretime verilmesine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibidir.

a) Yansıtma hesaplarının yarı mamule aktarılması

	Borç	Alacak
151 Yarı Mamuller Hs.	13.000,00	
711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Yansıtma Hs.		6.000,00
721 Direkt İşçilik Gider Yansıtma Hs.		4.000,00
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs.		3.000,00

b) Yarı mamullerin mamuller hesabına devredilmesi

	Borç	Alacak
152 Mamuller Hs.	13.000,00	
151 Yarı Mamuller- Üretim Hs.		13.000,00

⁸ Tek, s.359.

1.1.2.3.152- Mamuller Hesabı

Mamuller, üretim faaliyetlerinin tamamlanması sonucu ortaya çıkan, dolayısıyla üretimi tamamlanmış, satışa ve tüketime hazır hale getirilmiş olan stoklardır. Üretimi tamamlanan, satışa hazır hale gelen ve ambara alınan mamuller, 152- Mamuller hesabının borcuna kaydedilmektedir. Bu mamuller satıldığında veya herhangi bir sebepten ötürü ambardan çekilmesi gerektiğinde de, hesap alacaklandırılmaktadır. Dolayısıyla, bu hesabın bakiyesi, işletmenin üretim süreci tamamlanan, satışa hazır hale gelen ve ambara alınan, fakat henüz satılmamış olan mamul stoklarından oluşur.⁹

Yarı mamullerde olduğu gibi mamullerde de, maliyet dönemi sonuna gelindiğinde üretime verilmiş olan ilk madde ve malzeme, üretimde payı olan direkt işçilik giderleri ve üretimle direkt alakalı olmasa da üretimde payı olan genel üretim giderlerinin toplam tutarı dikkate alınarak hesaplamalar yapılır. Yapılan bu hesaplamalar sonucunda da, söz konusu giderlerin toplam tutarından mamule düşen pay bu hesaba aktarılır.

Yönetime aylık olarak raporlama yapan işletmelerde, maliyet aylık olarak hesaplanır ve finansal tablolar aylık olarak düzenlenir. Dolayısıyla, bu işletmelerde satılan mamuller, dönem kapanışlarında ilgili stok hesabından maliyet bedeli ile çıkartılır ve aylık olarak 620- Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılır.¹⁰

ÖRNEK-3: AG firmasının dönem sonu itibariyle 13.000 TL tutarındaki yarı mamulü, mamuller hesabına devredilerek satışa hazır hale gelmiştir. Satışa hazır hale gelen bu mamuller, 25.000 TL + %18 KDV ile kredili olarak satılmıştır.

Örnekte söz edilen satışa hazır hale gelmiş mamul kaydı, satış işlemi kaydı ve satılan mamul maliyeti kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

⁹ Çaldağ ve Ayanoğlu, s.174.

¹⁰ Tek, s.364.

a) Yarı mamullerin mamuller hesabına devri kaydı

	Borç	Alacak
152 Mamuller Hs.	13.000,00	
151 Yarı Mamuller- Üretim Hs.		13.000,00

b) Kredili mamul satışı kaydı

	Borç	Alacak
120 Alıcılar Hs.	29.500,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		25.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.		4.500,00

c) Satılan mamul maliyetinin kaydı

	Borç	Alacak
620 Satılan Mamuller Maliyeti Hs.	13.000,00	
152 Mamuller Hs.		13.000,00

Örnekte de görülebileceği üzere, mamulün satışı gerçekleşikten sonra satılan mamul, maliyet bedeli ile mamuller hesabı olan 152 hesaptan satılan mamuller maliyeti hesabı olan 620 hesaba aktarılmaktadır.

1.1.2.4.153- Ticari Mallar Hesabı

İşletmede üretilmeyen ve üzerinde hiçbir değişiklik yapılmadan satılmak amacıyla alınan mallar, 153- Ticari Mallar hesabında izlenmektedir. Bu hesapta yer alan stoklar üzerinde herhangi bir işlem veya değişiklik yapılmaz, alındığı şekliyle satılırlar. Satın alınmış olan ticari mallar, maliyet bedeli ile 153- Ticari Mallar

hesabına borç olarak; satılması ya da herhangi bir sebepten dolayı elden çıkarılması halinde de yine maliyet bedeli ile bu hesaba alacak olarak kaydedilirler.¹¹

ÖRNEK-4: AG firması, 10.000 TL + %18 KDV değerindeki 1000 adet kumaşı 3.000 TL peşin, kalanı kredili olarak satın almıştır. Alınan bu mallardan 2.000 TL tutarındaki 200 adet kumaşı ise, kusurlu olduğu için iade etmiştir.

Söz konusu işlemlere ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Kumaşın satın alınması kaydı

	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar Hs.	10.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs.	1.800,00	
100 Kasa Hs.		3.000,00
320 Satıcılar Hs.		8.800,00

b) Satın alınan malın iadesi kaydı

	Borç	Alacak
320 Satıcılar Hs.	2.360,00	
153 Ticari Mallar Hs.		2.000,00
153.01 Mal Alış İadeleri		
391 Hesaplanan KDV Hs.		360,00
391.01 Alış İade KDV Hs.		

153- Ticari Mallar hesabı, stokların izlenmesinde kullanılan yöntemler bölümünde tekrar ele alınacaktır.

¹¹ Şeref Kavak, **Genel Muhasebe**, Nobel Yayın, 5. Baskı, Ankara, 2011, s.152.

1.1.2.5.157- Diğer Stoklar Hesabı

İlk madde ve malzeme, mamul, yarı mamul veya ticari mal kapsamında olmayan stoklar diğer stoklar hesabında izlenmektedir. Bunlar yoldaki mallar, artık, hurda, değeri düşmüş mal gibi niteliğini, kalitesini kaybetmiş olan stoklardır. Artık, üretim faaliyetleri sonrasında artan, satılabilir veya kullanılabilir durumda olan kalıntı ve parçalar; hurda, çeşitli sebeplerle işe yaramayacak duruma gelen ve bozulmuş olarak kabul edilen küçük parça ve döküntüler; değeri düşük mal ise değerlendirme gününde piyasa satış fiyatı maliyet bedeline nazaran %10 daha az olan ürünler olarak tanımlanır.¹²

Diğer stoklar hesabının işleyişi, yukarıda anlatılan tüm stok hesapları gibi düşünülebilir. Başka bir deyişle, diğer stoklar elde edildikleri zaman maliyet bedelleri kadar bu hesap borçlandırılır. Satıldıkları, kullanıldıkları, tüketildikleri veya devredildikleri zaman ise hesap, maliyet bedelleri kadar alacaklandırılır.

ÖRNEK-5: AG firması, şehir dışından tamamını banka hesabından ödeyerek 15.000 TL tutarında elyaf satın almıştır; fakat mal henüz teslim alınmamıştır.

Bu durumda yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Henüz teslim alınmamış yoldaki malın kaydı

	Borç	Alacak
157 Diğer Stoklar Hs.	15.000,00	
157.01 Yoldaki Mallar Hs.		
102 Bankalar Hs.		15.000,00

Malların teslim alındığı tarihte yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibidir.

¹² Vasfi Haftacı, **Dönemsel Muhasebe**, Umuttepe Yayınları, 1. Basım, Kocaeli, 2010, s.122.

b) Yoldaki malın teslim alınması kaydı

	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar Hs.	15.000,00	
157 Diğer Stoklar Hs.		15.000,00
157.01 Yoldaki Mallar Hs.		

1.1.2.6.158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

158 hesap, doğal afetler, stokların fiziksel ve ekonomik değerlerinde önemli değer azalışlarının yaşanması veya başka sebeplerden ötürü stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin gerçekleşmesi sonucu meydana gelen değer kayıplarını izlemek için kullanılan hesaptır.¹³

Stoklarda değer düşüklüğüne sebep olacak doğal afetlere örnek olarak yangın, deprem, sel gibi olaylar gösterilebilir. Stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde düşüklüğe sebep olacak olaylara örnek olarak stokların çürümesi, bozulması, kırılması, paslanması, teknolojik gelişmeler ve modanın değişmesi gösterilebilir. Söz edilen bu gibi sebeplerden dolayı, stoklarda değer düşüklüğü meydana geldiğinde, değer kayıpları bu hesapta izlenmektedir.

Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabı alacak kalanı veren bir hesap olup, değeri düşen mala ayrılan karşılık tutarını göstermektedir. Stoklarda değer düşüklüğü meydana gelirse, bu hesap stok değer düşüklüğü tutarı kadar alacaklandırılırken, 654- Karşılık Giderleri hesabı aynı tutar kadar borçlandırılır. Bu yolla karşılık ayrılan stok, işletme içinde kullanılırsa veya satılırsa, ayrılan bu karşılık tutarının 644- Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına aktarılarak kapatılması gerekmektedir.¹⁴

ÖRNEK-6: AG firması, modası geçmiş ve değeri düşmüş 30.000 TL tutarındaki kumaş için 10.000 TL karşılık ayırmıştır. Daha sonra söz konusu mal, 27.000 TL + %18 KDV'ye kredili olarak satılmıştır.

Bu işlemlere dair yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

¹³ Hamza Koçakoğlu, **Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**, Beta Basın Yayım, İstanbul, 2015, s.79.

¹⁴ Gülümser Ünkaya ve Sinan Aslan, **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2009, s.176.

a) Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması kaydı

	Borç	Alacak
654 Karşılık Giderleri Hs.	10.000,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.		10.000,00

b) Değeri düşen kumaşın satış kaydı

	Borç	Alacak
120 Alıcılar Hs.	31.860,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		27.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.		4.860,00

c) Stok değer düşüklüğü hesabının kapatılması kaydı

	Borç	Alacak
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.	10.000,00	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs.		10.000,00

1.1.2.7.159- Verilen Sipariş Avansları Hesabı

İşletmeler, ister yurtiçinden olsun ister yurtdışından olsun, satın alacakları mallar için önceden avans ödemeleri yapabilirler. 159- Verilen Sipariş Avansları hesabı da, yurtiçi veya yurtdışından satın alma şartıyla sipariş verilmiş stoklar adına yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Burada sözü geçen avans, satın alınması planlanan mal için, malı almadan önce yapılacak olan ödemedir. Verilen sipariş avansı, para isteme hakkından ziyade mal veya hizmet isteme hakkı anlamına gelir ve stoka henüz sahip olunmadığı için, işletmenin bir alacağı niteliğindedir.¹⁵

¹⁵ Atabey, s.305-306.

ÖRNEK-7: AG firması, 42.000 TL + %18 KDV değerindeki iplik alımı için 10.000 TL sipariş avansı vermiş ve malı teslim almıştır. Mal teslim alındıktan ve verilen avans mahsup edildikten sonra kalan tutar peşin olarak ödenmiştir.

Örnekte bahsedilen işlemlere ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır.

a) Sipariş avansı kaydı

	Borç	Alacak
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	10.000,00	
100 Kasa Hs.		10.000,00

b) Malın teslim alınması ve avansın mahsup edilmesi kaydı

	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar Hs.	42.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs.	7.560,00	
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.		10.000,00
100 Kasa Hs.		39.560,00

1.1.3. Stokların İzlenmesi İçin Kullanılan Yöntemler

İşletmeler, mal alış ve satışları sonucunda ortaya çıkan kar veya zararı görmek isterler. Bununla birlikte, sadece mal alış ve satış hesaplarına bakarak mal miktarı ve hareketlerinden elde edilen kar veya zararı da, kalan mevcudu da tam olarak belirleyemezler. Özellikle çok çeşitli mala sahip olan ve çok sayıda işlem yapan işletmeler için maliyetleri takip etmek daha da zor olabilir. Bu noktada mal

miktar ve hareketlerini daha yakından izlemek için işletmelerin kullandığı bazı yöntemler vardır. Bu yöntemler aşağıda yer almaktadır:¹⁶

- Aralıklı envanter yöntemi,
- Sürekli envanter yöntemi.

Görüldüğü gibi, işletmelerin stoklarını izleyebilmesi için aralıklı envanter ve sürekli envanter olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde, söz konusu bu iki yöntemin özelliklerine ve ilgili örneklere yer verilecektir.

1.1.3.1.Aralıklı Envanter Yöntemi

Çoğunlukla kırtasiye, eczane, market gibi faaliyet alanı küçük mallar olan, malları çeşitli ve çok sayıda olan, küçük ve nispeten ucuz fiyatlı malların alım satımı ile uğraşan işletmelerde uygulanan yöntem, aralıklı envanter yöntemidir. Bu gibi işletmelerin gün içinde yaptıkları satışlar, çok fazla miktardadır. Bu yüzden, her bir satış işlemi için maliyet hesaplaması ve stok takibi yapmak oldukça zaman alıcı ve yorucu olabilir. Örneğin; bir kırtasiye işletmesinin bir gün içinde birçok kalem, defter, kitap satışı yaptığı düşünülürse, her satış işleminden sonra sattığı malların maliyetini belirlemesi oldukça zordur. Dolayısıyla, bu tür işletmelerin stok hareketlerini takip etmek için bu yöntemi seçmeleri daha olasıdır.¹⁷

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, aralıklı envanter yöntemi maliyetin her satıştan sonra değil, dönem sonlarında hesaplandığı stok takip etme yöntemidir.

Bu yöntemde, işletmeler mal mevcudunu belirleyebilmek için belirli aralıklarla sayım yaparlar. Bunun için malların bir bir sayımı, kontrolü ve değerlemesi gereklidir. Yapılan sayım ve değerlendirme işlemlerinden sonra, alım ve satımlardan elde edilen kar veya zarar ile mal mevcudu tespit edilir. Dolayısıyla, bir işletme stok sayımı için bu yöntemi kullanıyorsa, işletmenin dönem içinde mal

¹⁶ Recep Güneş, Durmuş Acar, İsmail Bekçi ve Hayrettin Usul, **Dönemsonu İşlemleri (Genel Muhasebe II)**, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2013, s.82.

¹⁷ Salim Şengel, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2015, s.157.

hesabına bakarak mal mevcudunu görmesi ve satılan malın maliyetini hesaplaması mümkün değildir.¹⁸

Aralıklı envanter yönteminde satılan ticari mallar maliyeti (STMM) dönem başı ticari mal, dönem içi alışlar ve satıştan iadeler toplamından dönem sonu stokların, alıştan iadelerin ve alış indirimlerinin çıkarılması sonucu hesaplanmaktadır. Dönem başında mevcut olan mallar, dönem içi alışlar ve alışla ilgili olan giderler ticari mallar hesabının borç tarafına kaydedilir. Alış ıskontoları ve alıştan iadeler ise, bu hesabın alacağına kaydedilir. Bu yöntemde, maliyet kaydı dönem sonunda gerçekleştirilir; işlemler sırasında maliyet kaydı yapılmaz.¹⁹

ÖRNEK-8: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren ve mal stoklarında gömlek bulunmayan AG firması, 08.03.2017 tarihinde 60.000 TL + %18 KDV tutarındaki 2.000 adet gömleği yarısı peşin yarısı kredili olarak satın almıştır. 12.03.2017 tarihinde satın aldığı bu gömleklerden 700 adetini 35.000 TL + %18 KDV'ye kredili olarak satmıştır. 17.03.2017 tarihinde ise, kalan gömleklerden 300 adetini 18.000 TL + %18 KDV'ye peşin olarak satmıştır.

Örnekte verilen bilgilere göre, AG firmasının aralıklı envanter yönteminin kullanması durumunda aşağıdaki yevmiye kayıtları yapılacaktır.

a) 08.03.2017 tarihindeki alım işleminin kaydı

	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar Hs.	60.000,00	
191 İndirilecek KDV Hs.	10.800,00	
100 Kasa Hs.		35.400,00
320 Satıcılar Hs.		35.400,00

¹⁸ Haftacı, s.109.

¹⁹ Ferhat Sayım, **Genel Muhasebe**, Akademik Arge-Finans, 2015, s. 81-82.

b) 12.03.2017 tarihindeki satış işleminin kaydı

	Borç	Alacak
120 Alıcılar Hs.	41.300,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		35.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.		6.300,00

c) 17.03.2017 tarihindeki satış işleminin kaydı

	Borç	Alacak
100 Kasa Hs.	21.240,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		18.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.		3.240,00

Görüldüğü üzere, dönem içindeki mal hareketlerinden sonra maliyet hesaplanmamıştır. Bu yöntemde maliyet kaydı dönem sonunda yapılacağından, maliyet dönem sonuna gelindiğinde belirlenebilmektedir.

Dönem sonuna gelindiğinde, envanter çıkartıldıktan sonra mal mevcudu aşağıdaki gibidir:

Dönem Başındaki Mal Mevcudu	-
Dönem İçindeki Mal Alışları	60.000,00
Mal Alışa İlişkin Giderler	-
Mal Alışa İlişkin İskontolar	-
Mal Alışa İlişkin İadeler	-
Dönem Sonundaki Mal Mevcudu	(30.000,00)
Satılan Malın Maliyeti	30.000,00

Bu durumda maliyet kaydı şu şekilde olacaktır.

	Borç	Alacak
621 Satılan Mallar Maliyeti Hs.	30.000,00	
153 Ticari Mallar Hs.		30.000,00

Yukarıdan da anlaşılacağı üzere, aralıklı envanter yönteminde dönem sonunda sayım işlemleri yapılmadan mal mevcudu görülememekte, bu yüzden de satılan malın maliyetine dönem içinde ulaşılammaktadır. Maliyet, ancak dönem sonuna gelindiğinde ve ilgili işlemler yapıldığında görülebilmektedir.

1.1.3.2.Sürekli Envanter Yöntemi

Sürekli envanter yöntemi, çoğunlukla toptancı şirketler, endüstri işletmeleri gibi mal çeşidi az, büyük hacimli ve birim satış fiyatı yüksek olan işletmeler tarafından tercih edilen yöntemdir. İşletmenin bu yöntemde, mevcut malların miktarını ve maliyetini, yapılan satışların tutarlarını, aynı zamanda o ana kadar yapılmış olan satışlardan sağlanan kar ya da zararı her zaman görmesi mümkündür.²⁰

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, sürekli envanter yönteminde stokların satış tutarını, maliyetini veya ortaya çıkan kar ya da zararı görebilmek için işletmelerin dönem sonunda sayım yapılmasını beklemesine gerek yoktur. Sayım yapılmamış olsa dahi, işletmeler söz konusu bilgileri her zaman görme şansına sahiptir. Satın alınan ve satılan malların stok kartları ile sürekli olarak izlendiği bu yöntem, aynı zamanda devamlı envanter yöntemi olarak da bilinmektedir.

Sürekli envanter yönteminde satın alınan mal, 153- Ticari Mallar hesabının borcuna maliyet bedeli ile kaydedilir. Mal satıldığında ise, aynı hesabın alacağına yine maliyet bedeli ile kaydedilir. Satış işleminin iki yönü vardır. Birincisinde, satıştan elde edilen gelir, yurtiçi veya yurtdışı satışlar hesabı alacaklandırılarak kaydedilir, elde edilen hasılatın elde edilme yöntemine göre de kasa, banka, çekler, alıcılar gibi varlık hesapları borçlandırılır. Bu işlem, satışın hasılat yönüne ilişkindir. İkinci yönü ise, gider yönü olup, malın satılması diğer bir deyişle çıkışı durumunda

²⁰ Güneş ve diğerleri, s.83.

ticari mallar hesabının alacaklandırılması, satılan malın maliyeti hesabının ise borçlandırılmasına ilişkindir.²¹

Bu bilgilerden sürekli envanter yöntemi kullanıldığında ticari mallar hesabının bakiyesinin, o anda kalan stok mevcudunu gösterdiği sonucuna ulaşmak mümkündür. Çünkü, bu yöntemde satılan malın maliyeti her satış sonrasında yapılmakta ve satılan her mal stoklardan düşülmektedir. Ayrıca, satışlar hesabının bakiyesinden de kar veya zarar olup olmadığı görülmektedir.

ÖRNEK-9: Aralıklı envanter yöntemindeki örnekte verilen bilgiler doğrultusunda, alım işleminin muhasebe kaydı sürekli envanter yönteminde de aynıdır. Satış işlemlerine ilişkin kayıtlar ise sürekli envanter yönteminde aşağıdaki gibi olacaktır.

a) 12.03.2017 tarihindeki satış işleminin kaydı

	Borç	Alacak
120 Alıcılar Hs.	41.300,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		35.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.		6.300,00

	Borç	Alacak
621 Satılan Mallar Maliyeti Hs.	21.000,00	
153 Ticari Mallar Hs.		21.000,00

Görüldüğü gibi, maliyet kaydı satış işlemi kaydından hemen sonra yapılmıştır. Bir adet gömleğin birim fiyatı 60.000 TL / 2.000 adet = 30 TL'dir. 700 adet malın tutarı olan 700 adet * 30 TL= 21.000 TL ise, aynı zamanda bu satışa ilişkin hesaplanan maliyet tutarıdır.

²¹ Sabri Burak Arzova, **Finansal Muhasebe (Cilt-1)**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.122.

b) 17.03.2017 tarihindeki satış işleminin kaydı

	Borç	Alacak
100 Kasa Hs.	21.240,00	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.		18.000,00
391 Hesaplanan KDV Hs.		3.240,00

	Borç	Alacak
621 Satılan Malın Maliyeti Hs.	9.000,00	
153 Ticari Mallar Hs.		9.000,00

17.03.2017 tarihinde yapılan 300 adetlik gömlek satışı için hesaplanan maliyet $300 \text{ TL} * 30 \text{ TL} = 9.000 \text{ TL}$ 'dir. Görüldüğü gibi, bu yöntemde iki satış işleminin hemen ardından yapılan maliyetlerin toplamı olan 30.000 TL, aynı zamanda aralıklı envanter yönteminde tek bir seferde bulunan maliyet tutarı kadardır. Dolayısıyla, her iki yöntemde de bulunan maliyet tutarının aynı olduğunu, sadece hesaplama yöntemlerinin farklı olduğunu söylemek mümkündür.

**1.1.3.3.Sürekli Envanter Yöntemi ve Aralıklı Envanter Yöntemi
Arasındaki Farklar**

Stok hareketlerini takip edebilmek için kullanılan aralıklı envanter yöntemi ile sürekli envanter yöntemi arasında bazı farklar mevcuttur. Bu farklar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Aralıklı envanter yönteminde maliyet kaydı satış işlemi sonrasında yapılmamakta olup, dönem sonunda yapılmaktadır. Sürekli envanter yönteminde ise, maliyet kaydı her satış işlemi sonrasında yapılmaktadır.
- Aralıklı envanter yönteminde, her satıştan sonra satılan malın maliyeti hesaplanmadığı için, dönem sonunda ilgili hesaplamalar ve değerlemeler

yapılarak ticari mallar hesabı olan 153 hesap ve satılan ticari mallar maliyeti hesabı olan 621 hesap düzeltilir. Ancak, sürekli envanter yönteminde satılan malın maliyeti her satış sonrasında belirlendiği için, hesaplarda geriye dönük düzeltmeler yapılmaz ve mal satışından elde edilen kar veya zarar değiştirilemez.

- Aralıklı envanter yöntemi genellikle faaliyet alanı ve hacmi küçük, malları çeşitli ve çok sayıda olan, düşük birim fiyatlı malların alım satım işlemleri ile uğraşan işletmeler tarafından kullanılırken; sürekli envanter yöntemi daha çok mal çeşidi az, büyük hacimli, birim satış fiyatı yüksek malların alım satımını gerçekleştiren işletmeler tarafından kullanılmaktadır.
- Aralıklı envanter yönteminde mevcut mal miktarı ve maliyetin tespit edilmesi için, dönem sonu sayım işlemlerinin yapılması gereklidir. Sürekli envanter yönteminde ise, mal miktarı ve maliyetin belirlenmesi dönem sonu sayım işlemlerine bağlı değildir. Sayımlar yapılmamış olsa bile, mal miktarı ve maliyet görülebilmektedir.

1.1.4. Stok Değerleme Yöntemleri

Bu bölümde, stok değerlendirme yöntemleri olan; gerçek parti maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ve son giren ilk çıkar yöntemi hakkında bilgi verilecektir.

1.1.4.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Stokların elde edilme maliyetine göre değerlendirildiği yöntem, gerçek parti maliyet yöntemidir. Bundan dolayı, stok değerlemesi için, stokta olan malların satın alınma bedelinin ve hangi fiyattan üretildiğinin bilinmesi gereklidir. Bu yöntemde, stoklar değerlendirirken satın alındığında hangi maliyet bedeli kullanıldığı tespit edilip gerçek maliyetleri dikkate alınarak değerlendirilir. Ayrıca, stok değerlendirirken stok ile

ilgili yapılan nakliye, navlun, sigorta vb. tüm harcamalar dikkate alınarak hesaplama yapılır.²²

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gerçek parti maliyet yönetiminde stokların maliyet bedelinin biliniyor olması, değerlemenin yapılabilmesi için oldukça önemlidir. Bunun yanı sıra, satışların hangi parti mallardan yapıldığına da ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak, stokların çok sayıda ve çeşitli olduğu durumlarda, bu yöntemin uygulanabilmesinde zorluklar yaşanabilir.

1.1.4.2.Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi, stoktan mal çıkışı yapılırken, o ana kadar meydana gelen tüm stok girişlerinin ortalama değerinin tespit edildiği ve böylece çıkış maliyetlerinin belirlendiği yöntemdir. Söz konusu yöntem, aşağıda belirtilen üç farklı şekilde kullanılabilir.²³

- Basit ortalama maliyet yöntemi,
- Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi,
- Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi.

Basit ortalama maliyet yönteminde, üretime verilen veya satın alınmış olan ilk madde ve malzemenin dönem başı stok ile tüm alımları üzerinden hesaplanan birim maliyetlerinden basit aritmetik ortalaması bulunmaktadır. Burada ilk madde ve malzemenin miktarı önemli değildir. Birim fiyatlar üzerinden elde edilen bu fiyat, stokların değerlemesi için kullanılan birim maliyettir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, bir önceki yöntemde olduğu gibi dönem başı mal mevcuduyla dönem içi yapılan alımlar dikkate alınmaktadır. Buradaki fark, maliyetin dönem başı mal mevcudu ve dönem içi alımların toplam maliyetlerinin toplam mal miktarına bölünmesiyle bulunmasıdır.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise, her bir stok girişi ile çıkışının ardından mal mevcudunun ortalama birim maliyetleri hesaplanmaktadır.

²² Okan Gelmedi ve Mahmut Kalenderoğlu, **Genel Muhasebe**, Agon Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2016, s.238.

²³ Gelmedi ve Kalenderoğlu, s.238.

Anlaşılabacağı üzere, her stok girişi ve çıkışında mal miktarı ve kalan malların maliyeti değişeceği için, her giriş ve çıkışın ardından yeni bir ortalama maliyet hesaplanır.

1.1.4.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

İşletmeye tarih olarak ilk giren ve kayıtlara ilk alınan stokların, kayıtlardan ilk çıktığı ve satışa ilk verildiği yöntem, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemidir. Diğer bir deyişle, bu yöntemde satış veya üretim için, işletmeye tarih olarak ilk hangi stok girmişse, o stok verilmektedir. Dolayısıyla, bu yöntemde dönem sonundaki mevcut mallar, işletmeye en son girmiş olan stoklardır. Bu sebepten ötürü, stokların maliyeti de, dönem sonunda kalan bu stokların diğer bir deyişle son alınan stokların maliyet bedeli ile değerlendirilerek hesaplanır.²⁴

Yöntem, yüksek miktarlarda alımlarda ve alış fiyatlarındaki farkın yüksek olmadığı işletmelerde kullanılabilir. Fiyatlar yükseldiğinde, maliyet daha düşük fiyatlı olan ilk giren mallardan hesaplanacağı için düşük çıkmakta, dolayısıyla görünür karlar elde edilmektedir. Bu durum, işletmenin öz varlığını korumasını güç duruma getirir. Dolayısıyla, bu yöntemin fiyatların düştüğü dönemde kullanılması daha faydalıdır. Ayrıca, çabuk bozulabilecek mallar söz konusu olduğunda bu yöntem malın bozulmadan elden çıkarılabilmesini kolaylaştırır. Bununla birlikte, yöntemin fazla personel ile bilgisayar gerektirmesi, iadelerin düzenlenmesinde güçlüklerin yaşanması gibi zorlukları da bulunmaktadır.²⁵

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, FIFO yönteminde, işletmenin stoklarına ilk giren mal, kayıtlardan ilk çıkan ve satışa ilk verilen maldır. Dolayısıyla, işletmenin stoklarına giren en son mal, stoklarda kalan mevcut malı oluşturmaktadır. Fiyatların düştüğü dönemde kullanılmasının işletmelere fayda sağlayacağı bu yöntem, aynı zamanda ilk giren malların bozulmaması açısından da avantajlı olmaktadır.

²⁴ Arzova, s.131.

²⁵ Haftacı, s.115-116.

1.1.4.4.Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

Tarih bakımından kayıtlara son alınan stokun, kayıtlardan ilk çıktığı yöntem, son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemidir. Diğer bir deyişle, stokta kalan mallar, stoklara ilk giren mallardan oluşmaktadır. Böylece, stoktan çıkan mallar son alınan malların birim maliyeti ile değerlendirirken, dönem sonu stokları ilk giren malların birim maliyetleri ile değerlendirilmektedir.²⁶

Bu yöntem, özellikle fiyatların yükselme eğiliminde olduğu dönemlerde dönem karının gerçeğe daha yakın hesaplanmasını sağlar, böylece fiktif karlar üzerinden vergi ödenmesinin de önüne geçilmiş olunur. İşletme bu şekilde satış karını gizleme ve daha az vergi ödeme yöntemine başvurabilir. Dolayısıyla, bu yöntem özellikle enflasyonist ortamlarda daha faydalı olmaktadır. Fiyatların düştüğü dönemde ise, son malların fiyatlarının düşüklüğü sebebiyle maliyet daha az olmakta, bu sebeple kar yüksek çıkmakta ve daha yüksek vergi ödenmektedir. Bu sebeple, fiyatların düştüğü dönemde bu yöntemden ziyade ilk giren ilk çıkar yönteminin kullanılması daha yararlıdır.²⁷

2004 yılında son giren ilk çıkar yöntemi ile ilgili bir düzenleme yapılarak bu yöntemin uygulanmasına son verilmiştir.²⁸

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak, LIFO yönteminde işletmeye son giren malın ilk önce elden çıkarıldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla, işletmeye ilk giren mal, işletmenin stokta kalan mevcut malını oluşturmaktadır. LIFO yönteminin bir diğer özelliği ise, enflasyon sebebiyle fiyatların yükseldiği dönemlerde satılan malın maliyetinin yükselmesi ve karın daha düşük gerçekleşmesi, böylece işletmelerin daha az vergi ödeyerek vergi bakımından avantaj sağlayabilmesidir. 2004 yılında bu yöntemle ilişkin yapılan bir düzenlemeden itibaren LIFO yöntemi kullanılmamaktadır.

²⁶ Çaldağ ve Ayanoglu, s.189.

²⁷ Akgüç, s.101.

²⁸ Dursun Arıkboğa, **Finansal Muhasebe**, DER Yayınları, İstanbul, 2011, s.157.

1.1.4.5.Stok Değer Yöntemlerinin Uygulanması

Bu bölümde, stok değerlendirme yöntemleri, aşağıdaki örnek üzerinden uygulamalı olarak anlatılacaktır.

ÖRNEK-10: Tekstil sektöründe faaliyet gösteren AG firmasının pantolon alım ve satımlarına ilişkin ayrıntılı bilgi aşağıdaki gibidir:

- 17.03..2017 tarihinde 30 adet mal, tanesi 500 TL'ye satın alınmıştır.
- 08.05.2017 tarihinde 20 adet mal, tanesi 300 TL'ye satın alınmıştır.
- 12.06.2017 tarihinde 25 adet mal, tanesi 400 TL'ye satın alınmıştır.
- 07.07.2017 tarihinde 40 adet malı satmıştır.
- Bir önceki dönemden devir olmamıştır.

Pantolon alım satımı ile ilgili bu ayrıntı ve bir önceki aydan devir olmadığı da göz önünde bulundurularak, firmaya ilişkin stok değerlendirme yöntemlerinin uygulanması ve ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi olacaktır.

a) FIFO yöntemine göre;

FIFO yöntemine göre, daha önce de değinildiği gibi, satılan malların ilk giren mallar olması, diğer bir deyişle stoktan ilk giren malların çıkışının yapılması gerekmektedir. Yapılacak işlemler ise aşağıdaki gibi olacaktır.

17.03.2017 tarihindeki alım tutarı: $30 \times 500 = 15.000$ TL

08.05.2017 tarihindeki alım tutarı: $20 \times 300 = 6.000$ TL

12.06.2017 tarihindeki alım tutarı: $25 \times 400 = 10.000$ TL

07.07.2017 tarihindeki satış işlemi: $30 \times 500 = 15.000$ TL

$10 \times 300 = 3.000$ TL

Satılan stokun maliyeti: $15.000 + 3.000 = 18.000$ TL

Kalan stok maliyeti: $10 \times 300 = 3.000$ TL

$25 \times 400 = 10.000$ TL

$3.000 + 10.000 = 13.000$ TL

Görüldüğü gibi, FIFO yöntemi uygulandığında, satılan stokun maliyeti 18.000 TL, kalan stokun maliyeti ise 13.000 TL olmaktadır.

b) LIFO yöntemine göre;

FIFO yöntemindeki ilk üç işlem, bu yöntemde de aynen uygulanmaktadır. Bu yöntemde, son giren mal ilk çıktığı için, ilk üç işlemden sonra yapılacak işlem aşağıdaki gibidir:

07.07.2017 tarihindeki satış işlemi:	$25 \times 400 = 10.000$ TL
	$15 \times 300 = 4.500$ TL
Satılan stokun maliyeti:	$10.000 + 4.500 = 14.500$ TL
Kalan stok maliyeti:	$30 \times 500 = 15.000$ TL
	$5 \times 300 = 1.500$ TL
	$15.000 + 1.500 = 16.500$ TL

Görüldüğü üzere, FIFO yönteminde satılan stokun maliyeti daha yüksek, kalan stok maliyeti ise daha düşük çıkarken; LIFO yöntemi uygulandığında tam tersi gerçekleşmiş, diğer bir deyişle satılan stokun maliyeti daha düşük, kalan stokun maliyeti ise daha yüksek çıkmıştır.

c) Basit ortalama maliyet yöntemine göre;

Bu yöntemde göre, satın alınan stokun maliyeti aşağıdaki gibidir:

$$30 \times 500 = 15.000 \text{ TL}$$

$$20 \times 300 = 6.000 \text{ TL}$$

$$25 \times 400 = 10.000 \text{ TL}$$

$$\text{Satılan stokun maliyeti: } 15.000 + 6.000 + 10.000 = 31.000 \text{ TL}$$

$$31.000 / 3 = 10.333,33 \text{ TL}$$

Görüldüğü gibi, bu yöntemde satın alınan malın miktarı önemli olmayıp, sadece alım tutarlarının ortalaması bulunarak maliyet hesaplanmıştır.

d) Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre;

Bu yönteme göre, satın alınan stokun maliyeti aşağıdaki gibidir:

$$30 \times 500 = 15.000 \text{ TL}$$

$$20 \times 300 = 6.000 \text{ TL}$$

$$25 \times 400 = 10.000 \text{ TL}$$

$$\text{Satılan stokun maliyeti: } 15.000 + 6.000 + 10.000 = 31.000 \text{ TL}$$

$$30+20 + 25 = 75 \text{ adet}$$

$$31.000 / 75 = 413,33 \text{ TL}$$

Yukarıdaki bölümde, stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin örneklere yer verilmiştir. Örneklerde, her bir yöntemde satılan malın maliyetinin farklı çıkmış olduğu görülmektedir. FIFO yöntemine göre satılan malın maliyeti 18.000 TL hesaplanırken, LIFO yöntemine göre 14.500 TL, ortalama maliyet yöntemine göre ise 31.000 TL hesaplanmıştır. Görüldüğü üzere, satılan mallara ilişkin en yüksek maliyet ortalama maliyet yönteminde gerçekleşmiş, en düşük maliyet ise LIFO yönteminde oluşmuştur. Maliyetlerin farklı çıkma sebebi, satılan ve kalan stokların maliyetlerinin her bir yöntemde farklı hesaplanıyor olmasıdır.

İşletmelerin dönem sonlarında var olan stoklarının, yukarıda bahsedilen yöntemlerden biri ile değerlendirilmeleri gerekmektedir. Satılan malın maliyeti; malın ilk satın alındığındaki fiyatı, son satın alındığındaki fiyatı veya ortalama fiyatın göz önünde bulundurulmasına göre değişiklik göstermektedir. Bu nedenle işletmeler, satılan malların maliyetini belirleyebilmek için, yapılarına en uygun olan stok değerlendirme yöntemini seçmektedir.

1.2.STOKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), genel olarak işletmelerin faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları alım satım işlemlerinden doğan vergilerin ve matrahlarının tespit edilmesi konularını düzenleyen kanundur. Stoklar da, alım satım işlemlerinin temel faktörü olduğu için, stoklarla ilgili yapılacak değerlemeler, özellikle maliyet hesaplamaları ile verginin ve karın doğru tespit edilmesi açısından oldukça önem taşır.

VUK'ta değerlemeye ilişkin devletin vergi alacağıının doğru tespit edilmesini amaçlayan bazı hükümler bulunmaktadır. Bu bölümde de, stoklar VUK'ta belirtilen hükümler açısından incelenecek, stok değerlemeleri hakkında bilgi verilecektir.

1.2.1. Değerleme Kuralları

Stokların değerlemesi, işletmelerin dönem sonunda ortaya çıkacak maliyetinin ve karının doğru tespit edilmesi için oldukça önemlidir. Bu sebepten ötürü, değerlendirme işlemlerinin bazı kurallara uygun olarak yapılması gerekir. Aşağıdaki bölümlerde, bu kurallar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

1.2.1.1.Değerleme Günü

İktisadi kıymetler, yasal mevzuatlarda belirtilen gün ve zamanlarda mevcut bulunan değerleriyle değerlemeye tabi tutulurlar. Diğer bir deyişle, değerlendirme günü, vergi kanunlarında iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi için belirtilen gün ve zamanlardır.²⁹

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi matrahı tutarı ne zaman belirlenecekse, değerlemenin de o gün yapılması gerekmektedir. VUK açısından, işletmelerin tutmakla yükümlü olduğu defterler olan yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri hesap dönemi itibariyle tutulmaktadır; dolayısıyla değerlendirme günü olarak hesap dönemi dikkate alınmaktadır. Genel olarak, hesap dönemi takvim yılı olarak

²⁹ Vergi Usul Kanunu (VUK), Madde:259.

kabul edilir. Buna istinaden, defterlerin yılın son günü kapatılması gerektiği için, değerlemenin de 31 Aralık tarihinden itibaren gerçekleştirilmesi gereklidir. Bu sebepten ötürü, gelir vergisi ve kurumlar vergisi oluşturulurken, değerlendirme günü yılın son günü, diğer bir ifade ile 31 Aralık tarihidir.³⁰

Değerleme günü genel olarak yılın son günü olan 31 Aralık tarihinde yapılmasıyla birlikte, kimi durumlarda Maliye Bakanlığı bazı işletmeler için 12’şer aylık özel hesap dönemi belirleyebilir. Eğer böyle bir dönem belirlenirse, kapanış işlemleri özel hesap döneminin son günü sayılır. Dolayısıyla, bu durumlarda değerlendirme günü, özel hesap döneminin son günü olarak kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra, geçici vergilerin vergilendirme dönemlerinin son günleri 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül ve 31 Aralık olup, değerlendirme gününün de söz konusu tarihler olması gerekmektedir.³¹

İktisadi kıymetlerin parasal değerlerinde zamanla dalgalanmalar yaşanabileceği için, varlıklar farklı zamanlarda farklı değerlere sahip olabilmektedir. Böyle durumlarda, varlığın belirli bir günde mevcut olan değerinin baz alınması gerekliliği bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı’nın bazı işletmeler için özel hesap dönemi belirlemesi halinde, özel hesap dönemindeki son gün değerlendirme günü olmaktadır. Bunun dışında, değerlendirme günü genel olarak 31 Aralık tarihidir.

1.2.1.2. Değerlemede Teklik İlkesi

VUK açısından bakıldığında, değerlendirme teklik ilkesi kabul edilmiştir. “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır.”³² Teklik ilkesi, tam olarak bunu ifade etmektedir. Bununla beraber, aynı türden sayılan mallar ve kıymeti düşük çeşitli eşyaların topluca değerlendirilmesi uygun bulunmaktadır.

Bu açıklamalardan değerlendirme teklik ilkesine göre, iktisadi kıymetlerin her birinin tek tek ele alınacağı ve değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, benzer türden kabul edilen malların ve değeri düşük malların topluca değerlendirilmesine de izin verilmektedir.

³⁰ Numan Emre Ergin, Vergi Mevzuatı ile TMS / TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması, **Vergi Dünyası**, Cilt:7, Sayı:418, Haziran 2016, s.15.

³¹ Ergin, s.15.

³² Vergi Usul Kanunu (VUK), Madde:260.

1.2.1.3.Değerlemede Tek Ölçek Kullanma İlkesi

Değerleme işlemi, vergilerin matrahlarının hesaplanması ile alakalı bir işlemdir. Bu sebepten ötürü, VUK'un ilgili maddelerinde hangi iktisadi kıymetin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilebileceği net bir şekilde belirlenmiştir. Dolayısıyla, değerlendirme işlemi yapacak mükelleflere değerlendirme ölçüsünü keyfi olarak seçme hakkı verilmemiştir.³³

Değerleme yapılırken, iktisadi kıymetlerin her birinin kendi niteliği göz önünde bulundurularak en uygun değerlendirme ölçüsünün kullanılması gerekmektedir. Bununla birlikte, mükellefler bu ölçüleri kendi görüş ve fikirlerine göre belirleyememektedir. Dolayısıyla, değerlemede tek ölçek kullanma ilkesinin amacı, iktisadi kıymetlerin her birinin içeriğine en uygun kabul edilen ve kolay bir şekilde belirlenebilen tarafsız bir değerlendirme işleminin gerçekleşmesini sağlamaktır.³⁴

Bu ilke, değerlemenin mükellefin şahsi görüşlerine ya da çıkarına göre yapılmaması amacıyla belirlenmiştir. Bu ilke sayesinde, mükellefler değerlemeyi keyfi değil, ilgili değerlendirme ölçüsüne göre yapmakla yükümlü kılınmıştır.

1.2.1.4.Gerçekleşmeyen Kar / Zarar

Vergi sisteminde gerçekleşmemiş kar veya zararın hesaplara yansıtılıp yansıtılmayacağı belirlenmiştir. Buna göre, gerçekleşmemiş zararların hesaplara yansıtılabilmesi mümkündür. Böylece, bazı ekonomik varlıklarda gerçekleşmesi olası zararlar, henüz gerçekleşmemiş olsa dahi dikkate alınır. Bununla birlikte, gerçekleşmemiş gelirler ise dönem karı hesaplamasında dikkate alınmazlar.³⁵

Görüldüğü üzere, eğer henüz gerçekleşmemiş bir zarar varsa bu zarar hesaplara yansıtılabilmekte, eğer gerçekleşmemiş bir gelir varsa dönem karı hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

³³ Ergin, s.15

³⁴ Haftacı, s.16.

³⁵ Haftacı, s.16.

1.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme, fiziksel şekilde sayım işlemleri yapıldıktan sonra tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerinin belirlenmesi işlemidir. Bir diğer deyişle değerlendirme işlemi, işletmenin sahip olduğu varlık ve borçlarının bilanço günündeki parasal tutarlarını ortaya koymaktır.³⁶

Değerleme işlemi yapılarak, varlık ve borçların bilanço günündeki değerleri ve hesap dönemi sonucu gerçeğe en yakın olacak şekilde belirlenmektedir. Buna göre, işletmenin sahip olduğu tüm varlıklar sayıldıktan sonra değerlemeye tabi tutulur. Bu açıdan düşünüldüğünde, değerlemenin sayım yapılarak tespit edilen miktarları fiyatlandırma işlemi olduğunu söylemek mümkündür.³⁷

Değerleme işlemi ile ulaşılan sonuçlar, işletmelerin mali durumu, faaliyet, yatırım gibi konuların gerçek ve doğru bir biçimde değerlendirilmesine olanak sağlar. Bu sebeple değerlendirme, sadece söz konusu değerlemeye konu iktisadi kıymetlere sahip olan işletmeler için değil, bu işletmelerle iş ilişkisi içerisinde olan diğer menfaat grupları açısından da önem taşımaktadır.

Değerleme işleminin doğru ve gerçeğe en yakın olacak şekilde yapılabilmesi için, vergi mevzuatında da bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, VUK'un 261. maddesinde iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetine göre değerinin tespit edilebilmesi için değerlendirme ölçüleri belirlenmiştir. “*Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:*

- *Maliyet bedeli,*
- *Borsa rayici,*
- *Tasarruf değeri,*
- *Mukayyet değer,*
- *İtibari değer,*
- *Vergi değeri,*
- *Rayiç bedel,*
- *Emsal bedeli ve ücreti”³⁸*

³⁶ Sami Karacan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli, 2009, s.22.

³⁷ Atabey ve diğerleri, s.535.

³⁸ Vergi Usul Kanunu (VUK), Madde:261.

Buna göre, iktisadi kıymetin değerleme işlemi, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyeti dikkate alınarak bu ölçülerden birine göre yapılacaktır. Aşağıdaki bölümlerde VUK'ta kabul edilen tespit edilmesi basit, şirket yönetici ve sahiplerine belirleme şansı tanımayan, tartışılmaz ve somut olan bu değerlendirme ölçüleri hakkında bilgi verilmiştir.

1.2.2.1.Maliyet Bedeli

*“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”*³⁹ Örneğin; satılmak üzere alınan bir mal için ödenen ücret ve bununla ilgili yapılan navlun, sigorta, nakliye gibi giderler için yapılan harcamalar, o malın elde edilmesi için yapılan ödemeler ve harcamalar olduğu için, söz konusu malın maliyet bedelini oluşturur.

İktisadi bir kıymetin maliyet bedeline sonradan eklemeler yapılabilmesi için o iktisadi kıymetin değerinin arttırılması, diğer bir deyişle ekonomik ömrünün ve veriminin uzatılması gerekmektedir.⁴⁰ Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi varlıklar VUK'ta gayrimenkuller, makine ve tesisatlar, alet, edevat ve demirbaş eşyalar, satın alınan mal, üretilen mal, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, zirai mahsuller ve hayvanlar olarak belirtilmiştir.⁴¹

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, stoklar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu sebeple, stoklar açısından bakıldığında değerlendirme ölçüleri arasında en çok maliyet bedelinin önemli olduğunu söylemek mümkündür.

1.2.2.2.Borsa Rayici

*“Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder”*⁴². Eğer fiyatlarda

³⁹ Vergi Usul Kanunu (VUK), Madde:262.

⁴⁰ Ergin, s.16.

⁴¹ Karacan, s.27.

⁴² Vergi Usul Kanunu (VUK), Madde:263.

normal dalgalanmalar haricinde belirgin bir biçimde kararsızlık olduğu görülürse, Maliye Bakanlığı'nın işlem yapılan son gün yerine değerlemeden önceki otuz gün içindeki ortalama rayici aldirmaya yetkisi bulunmaktadır.⁴³

Değerlemede borsa rayici ölçüsüne tabi tutulacak olan iktisadi kıymetler yabancı paralar, alış bedeli ile değerlendirilenler haricinde kalan menkul kıymetler, yabancı paralı senetli ya da senetsiz alacaklar ve borçlar ile özel haller olarak özetlenebilir.⁴⁴

Değerleme ölçülerinden borsa rayici, nesnel ve reel bir değerlendirme ölçütüdür. Borsa rayicinin aktif ve geniş bir alanda kullanılabilmesi, var olan borsaların aktifliği ve büyüklüğü ile doğrudan alakalıdır. Diğer bir ifade ile, mevcut borsalar ne kadar etkin ve büyükse, borsa rayici ölçütünün yaygın ve etkin kullanılması olasılığı da o kadar yüksektir.

1.2.2.3.Tasarruf Değeri

*“Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer anlamına gelmektedir.”*⁴⁵ Aynı zamanda, iskonto edilmiş değer ismiyle de kullanılabilir.

Bu değerlendirme ölçüsü, işletmenin istemesi durumunda senede bağlı alacak ve borçlar için kullanılır. Diğer bir ifade ile, işletme eğer istemezse, senede bağlı borçlarını ve alacaklarını tasarruf değeri ile değerlemek zorunda değildir. Dolayısıyla, çok sık kullanılan bir yöntem değildir. Bununla birlikte, eğer bir şirkette alacak senetleri tasarruf değeri ile değerlendiriliyorsa, aynı şirkette bulunan borç senetlerinin de tasarruf değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁶

Görüldüğü üzere, tasarruf değeri, senede bağlı alacaklar ve borçlar için kullanılabilen bir değerlendirme ölçüsü olup, iktisadi kıymetlerin değerlemesinde sık kullanılmamaktadır. Nitekim, senede bağlı alacaklar ve borçlar için tasarruf değeri ölçüsünün kullanılması da, işletmenin istemesine bağlıdır. Burada dikkat edilmesi

⁴³ Mehmet Özbirecikli, **Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2011, s.9.

⁴⁴ Atabey ve diğerleri, s.537-538.

⁴⁵ Mehmet Ali Feyiz, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Murathan Yayınevi, 10. Baskı, Trabzon, 2013, s.15.

⁴⁶ Atabey ve diğerleri, s.538.

gereken nokta, işletme eğer senede bağlı alacaklarını tasarruf değeri ile değerliyse, senede bağlı borçlarının da tasarruf değeri ile değerlenmesi zorunluluğudur.

1.2.2.4.Mukayyet Değer

*“Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.”*⁴⁷ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, iktisadi bir varlığın işletme kayıtlarında bulunan tutarı, o varlığın mukayyet değerini gösterir.

Mukayyet değer ile değerlenebilecek iktisadi kıymetler senetsiz alacaklar ve borçlar, senede bağlı alacaklar ve borçlar, alınan avanslar, kuruluş ve örgütlenme giderleri, henüz tahsil edilmemiş gelirler (gelir tahakkukları), amortismanlar, karşılıklar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, gider tahakkukları, alınan ve verilen depozito ve teminatlar, ortaklara ve personellere borçlar gibi diğer borçlar ile özel haller olarak özetlenebilir.⁴⁸

Mukayyet değer ölçüsünün enflasyonist etkilerin fazla olduğu ekonomilerde kullanılması, sübjektif sonuçlar doğurabilmektedir. Dolayısıyla, enflasyonist etkilerin olduğu durumlarda reel ve anlamlı sonuçların elde edilmesi risklidir. Öte yandan, uygulamada en büyük kolaylığı sağlayan ve en kati sonuç veren değerleme ölçüsü olduğunu söylemek mümkündür.

1.2.2.5.İtibari Değer

İtibari değer, hangi türden olursa olsun, tüm senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olarak bulunan değerdir. Bazen, nominal değer olarak da adlandırıldığı görülmektedir. Para ve pulların üzerinde yazılı bulunan değerler de itibari değer olarak kabul edilmektedir.⁴⁹

Değerleme ölçüsü olarak itibari değerin uygulanacağı iktisadi kıymetler aşağıda gösterilmiştir:⁵⁰

- Yabancı paralar hariç kasada bulunan mevcut,

⁴⁷ Vergi Usul Kanunu (VUK), Madde:265.

⁴⁸ Atabey ve diğerleri, s.538-539.

⁴⁹ Özbirecikli, s.9.

⁵⁰ Karacan, s.29.

- Eshamlı şirketler ve İktisadi Kamu Müesseseleri tarafından çıkarılan tahviller.

İtibari değer, senetler ve tahviller üzerinde yazılı bulunan ve nominal değer olarak da adlandırılabilen bir değerlendirme ölçüsüdür. Özellikle kıymetli evraklar için oldukça nesnel ve gerçekçi bir değerlendirme ölçüsü olduğu görülmektedir.

1.2.2.6.Vergi Değeri

Bina ve araziler için kullanılacak olan ve bina ve arazilerin rayiç bedeli olarak tanımlanan değerlendirme ölçüsü, vergi değeri ölçüsüdür. Değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetler arasında, ilk ve direkt olarak vergi değerinin kullanılabilceği bir iktisadi kıymet bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi değeri, değerlendirme ölçüleri arasında direkt olarak kullanılan bir ölçü değildir.⁵¹

Tek düzen hesap planında maddi duran varlıklar sınıfında bulunan bina ve araziler, normalde maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, maliyet bedeli ile değerlendirilmesi mümkün olmayan bina ve araziler, vergi değeri ile değerlendirilmektedir.⁵²

Yukarıdaki bilgilere göre vergi değerinin, doğrudan uygulanan bir değerlendirme ölçüsü olmadığını söylemek mümkündür. Maliyetlerinin bilinmediği durumlarda bina ve araziler için uygulanabilecek olan bir değerlendirme ölçüsüdür. Görüldüğü gibi, bina ve araziler için bir değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabilmesi için de, söz konusu bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilememesi şartı yer almaktadır.

1.2.2.7.Rayiç Bedel

“Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeridir.” Rayiç bedel, Emlak ile Veraset ve İntikal Kanunu’nda uygulanan bir

⁵¹ Atabey ve diğerleri, s.539.

⁵² Karacan, s.29.

ölçüdür. VUK'ta belirtilen değerleme ölçülerinden doğrudan rayiç bedelle değerlendirilmesi gereken iktisadi bir varlık belirtilmemiştir.⁵³

Görüldüğü üzere, doğrudan rayiç bedelin değerlendirilmesi ölçüsü olarak kullanılabilmesi bir iktisadi kıymet belirtilmemektedir. Bunun başlıca nedeni, rayiç bedelin suiistimale açık olmasıdır. Rayiç bedeli, iktisadi varlıkların reel değerini gösteren bir ölçüttür. Bununla beraber, Kanun'da geçen "normal alım satım değeri" ifadesi görüş ayrılığına açık bir ifadedir.

1.2.2.8.Emsal Bedeli ve Ücreti

Bir iktisadi kıymetin gerçek bedeli yoksa, bilinmiyorsa veya gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilemiyorsa, değerlendirilmesi gününde satılması durumunda emsaline kıyasla taşıyacağı değer, emsal bedeli olarak adlandırılmaktadır.⁵⁴ Emsal bedeli hesaplanırken maliyet bedeli, ortalama fiyat esas ve takdir esas olacak şekilde üç esas dikkate alınmaktadır. Emsal bedeli ve ücretin tespiti için ilk olarak ortalama fiyat esas dikkate alınmaktadır. Bunun ardından, maliyet bedeli esasına başvurulur. Eğer söz konusu iki yöntemle de tespit edilemiyorsa, takdir esas kullanılır.⁵⁵

Stok değerleri, işletmenin karı veya zararı üzerinde oldukça fazla etkiye sahiptir. Bu sebeple, VUK hükümlerinde vergi matrahlarının doğru olarak hesaplanması amaçlanmıştır. Ayrıca VUK'a göre, zayı olan malın değerlemesinin emsal bedeli ile yapılması gerekmektedir.⁵⁶

Emsal bedeli vergi mevzuatında oldukça kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. Emsal bedelinin değerlendirilmesi ölçüsü olarak kullanılabilmesi için, iktisadi kıymetin değerinin bilinmediği, reel değerinin belli olmadığı ya da reel değerinin doğru saptanamadığı durumların olması şarttır. Dolayısıyla, gerçek değeri bilinen ya da doğru olarak tespit edilebilen iktisadi kıymetler için emsal bedeli değerlendirme ölçüsü olarak kullanılamaz.

⁵³ Atabey ve diğerleri, s.539-540.

⁵⁴ Feyiz, s.16.

⁵⁵ Ergin, s.16.

⁵⁶ Seçkin Gönen ve Çağla Demir, Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2, 2012, s.164.

Kısaca özetlemek gerekirse, iktisadi kıymetlerin değerlemesi için VUK'ta yukarıdaki bölümlerde anlatılan değerlendirme ölçüleri belirtilmiş olup, hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağına iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetlerine göre belirlenmesi gerektiği kabul edilmiştir.

1.2.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi

Stokların değerlendirilmesi, dönem karını hesaplama ve işletmenin finansal durumunu doğru olarak gösterme bakımından yapılması gerekli bir işlemdir. Bunun için, stokların doğru, gerçeği gösterir ve uygun bir yöntemle değerlendirilmesi, özellikle stokların dikkate değer bir kalem olduğu işletmelerde oldukça önemlidir.

Tek düzen hesap planında yer alan stok grubu hesapları, stok izleme yöntemleri ve stok değerlendirme yöntemleri yukarıdaki bölümlerde uygulamalı olarak anlatılmıştır. Bu bölümde ise stokların değerlendirilmesi üretilen mallar, satın alınan mallar ve değeri düşen mallar açısından açıklanacaktır.

1.2.3.1. Üretilen Malların Değerlemesi

Üretim faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler, mamul üretebilmek için türlü gidere katlanmaktadır. Bu giderler, mamul üretimini gerçekleştirmek için yararlanılan ilk madde ve malzeme, işçilik gibi çeşitli giderlerdir. Bu giderler, mamulün üretilmesi için gerekli olup, işletmenin kendisi için yaptığı giderler dahil değildir. Üretilen bu mamullerin maliyetini hesaplamak için toplam giderler, üretimi tamamlanan mamullere bölünür. Üretilen mamuller, bu hesaplama sonucu elde edilen birim maliyet ile stoklara alınır.⁵⁷

Mamullerin maliyetini hesaplamak için mamul üretiminde yararlanılan direkt işçilik, ilk madde ve malzeme ve genel üretim giderleri toplamının mamule denk gelen bölümü dikkate alınmaktadır.

⁵⁷ Koray Ateş, **Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi Rehberi**, Muhasebetr Yayınları, Bursa, 2013, s.42.

1.2.3.2.Satın Alınan Malların Değerlemesi

Bilindiği üzere, satın alınan mallar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Dolayısıyla satın alınmış olan mal, alım işlemi gerçekleştiğinden sonra işletme stoklarına kaydedildiği değere göre değerlendirilir.

Satın alınan malın değerlendirilmesi için, öncelikle stok sayımları sonucunda miktar belirlenir. Daha sonra bu miktar ile satın alınan malın maliyeti çarpılarak ulaşılan tutarla birlikte, aralıklı veya sürekli envanter yöntemlerinden biri seçilerek stokların takibi yapılır. Seçilen yönteme göre, satın alınan malın maliyeti belirlenerek stok değerlendirme yöntemlerinden biri ile söz konusu malların değerlendirilmesi yapılır.⁵⁸

Satın alınan malların da yer aldığı stok hesaplarının doğru değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle stok kalemlerinin büyük bir yer tuttuğu işletmelerde değerlendirilmede yapılacak hatalar, dönem karının doğru hesaplanmasına ve mali durumun doğru yansıtılmasına engel olabilir. Örneğin; eğer stoklar gerçek bedelinden daha yüksek bir bedelle değerlendirilmişse, bu durum işletmenin öz sermayesinin olduğundan daha fazla gösterilmesine yol açar. Tam tersi olarak, stokların gerçek bedelinden daha düşük bedelle değerlendirilmesi ise, öz sermayenin daha az hesaplanmasına sebep olur.⁵⁹

Görüldüğü gibi, satın alınan mallar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Satın alınan malların maliyeti ise, aralıklı veya sürekli envanter yönteminden biri ile belirlenerek bulunmaktadır. Satın alınan malların maliyetinin yanlış ve hatalı belirlenmemesi, değerlendirme açısından büyük önem taşımaktadır.

1.2.3.3.Değeri Düşen Mallar

Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabında da değerlendirildiği üzere, deprem, sel, yangın gibi doğal afetlerden dolayı işletmelerin stoklarındaki malların değerinde kayıplar meydana gelebilir. Benzer şekilde bozulma, çürüme, malın modasının geçmesi gibi çeşitli sebeplerden ötürü stoklardaki mal zarar görebilir veya fiyatında düşüşler olabilir.

⁵⁸ Ateş, s.42.

⁵⁹ Akgüç, s.93.

Bu gibi sebeplerden ötürü değer düşüklüğü yaşayan malda değerlendirme, diğer mallara göre biraz farklı olmaktadır. Daha önce de anlatıldığı gibi, bir malın piyasa değerinde %10 ve üzeri bir düşüş yaşanırsa, söz konusu malı maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlemek esastır.

Doğal afetler sonucu değer düşüklüğü yaşayan malı emsal bedeli ile değerlendirip meydana gelen zararı gider yazabilmek için, kanıtlar ortadan kalkmadan mahkemeye veya alakalı makamlara başvurarak bu durumun tespit ettirilmesi gereklidir. Tespit belgesi ile vergi dairesine başvurup takdir komisyonunun değeri düşen malın emsal bedelini belirlemesinin ardından, emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki değer kaybı belirlenir ve bu tutar karşılık gideri olarak kaydedilebilir. Çürüme, bozulma gibi diğer sebeplerden ötürü meydana gelen değer düşüklüğünün gider yazılabilmesi için ise, meydana gelen olayı resmi makamlara tespit ettirmeye gerek duyulmaksızın, takdir komisyonunun takdir kararı yetmektedir.⁶⁰

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak, değeri düşen malların emsal bedeli ile değerlendirileceğini söylemek mümkündür. VUK'ta da belirtildiği gibi, bir malın değeri düşük mal olarak kabul edilebilmesi için yangın, deprem, sel gibi afete maruz kalması ya da çürüme, çatlama, bozulma, kırılma, paslanma gibi olaylar neticesinde meydana gelmesi gerekmektedir.

1.2.4. Stokların Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerlemesi

Türk Ticaret Kanunu, genel olarak ticari bir işletmenin işlem ve fiillerine ilişkin düzenlemeleri ortaya koyan kanundur. Ticari işletmeler, faaliyetlerini yerine getirirken, Türk Ticaret Kanunu'nun hükümlerine uymakla yükümlüdürler.

Toplum ihtiyaçlarının ve kurumların zaman içinde değişmesi, bazı pozitif etkilerle birlikte aynı zamanda kötüye kullanımların artması, ticari karışımlar, hukuki düzenlemelerdeki eksiklikler gibi olumsuz birtakım sonuçları da beraberinde getirmiştir. Bu gibi olumsuz sonuçların önlenmesi amacıyla bazı adımlar atılmıştır. Bunlardan biri de Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe konulmasıdır. 1957 yılından beri geçerli olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kaldırılmış, onun

⁶⁰ Ateş, s.43.

yerine 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu getirilmiştir.⁶¹

Türk Ticaret Kanunu'nda finansal tablolarda bulunan varlık ve borçlara yönelik aşağıdaki değerlendirme hükümleri düzenlenmiştir:⁶²

- Bilançoda faaliyet döneminde yer alan değerler, bir önceki dönemin bilançosundaki değerlerle aynı olmalıdır.
- Değerlemede işletmenin sürekliliği ilkesi baz alınmaktadır. Bununla birlikte, bu durumun fiili ve hukuki durumlara aykırı olmaması gerekmektedir.
- Kapanış gününde bilançodaki varlık ve borç hesapları tek tek değerlendirilmelidir.
- Değerleme, bilanço gününe kadar meydana gelen tüm olası riskler ve zararlar göz önünde bulundurularak ihtiyatla yapılmalıdır.
- Faaliyet döneminin gelir ve giderleri, yılsonu mali tablolarına alınmaktadır. Bu işlem yapılırken, ödeme ve tahsilat tarihlerinin dikkate alınmasına gerek yoktur.
- Faaliyet döneminde, bir önceki dönemde mali tablolar için uygulanan bütün yöntemler korunur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 79. maddesindeki hükümlere göre, dönen varlıklar, duran varlıklar, borçlar ve diğer kalemlerin değerlemesi, Türkiye Muhasebe Standartları'nda belirtilen ölçülere göre yapılmaktadır.⁶³

1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı kanun, gerek Türkiye'de gerekse dünyada küreselleşme, ticaret, teknoloji, endüstri, hizmet, finans, alanlarında meydana gelen birçok gelişme karşısında çağın gereklerine uyum sağlamakta yetersiz kalmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun düzenlenmesi, özellikle muhasebe ve raporlama standartlarının uygulanabilmesi için önemli bir adım olmuştur. Yeni Kanun ile birlikte, muhasebe standartları uluslararası düzeye

⁶¹ Nermin Çıtak ve Engin Ergüden, **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim Alanına Getirdiği Bazı Düzenlemelere Bir Bakış**, Akademik Forum 2012, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2012, s.108.

⁶² Şengel, s.18.

⁶³ Türk Ticaret Kanunu (TTK), Madde:79.

getirilmiş, finansal tablolar çağın gerektirdiği kurallara bağlanmıştır. Ayrıca, değerlemeye ilişkin yukarıda sıralanan hükümlerin de yer alması, işletmeler için yol gösterici olmaktadır.

1.2.5. Stokların Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Değerlemesi

SPK'ya tabi anonim ortaklıklarda değerlendirme yapılmak istenmesi durumunda kullanılmak üzere SPK tarafından belirlenen değerlendirme ölçüleri altta belirtilmiştir:⁶⁴

- **Tarihi maliyet:** Varlıklar bilançoda ya elde etme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değerinden hangisi düşükse onunla, ya da elde etme maliyeti ve rayiç bedelden hangisi düşükse onunla yer almalıdır.
- **Elde etme maliyeti:** Varlıkların üretim, satın alma ya da inşaa maliyetidir.
- **Satın alma maliyeti:** Varlıkların satın alma bedelinin yanı sıra, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler de dahildir.
- **Üretim maliyeti:** Mamulün üretilmesi için katlanılan giderlerdir.
- **İnşaa maliyeti:** Üretilen ve inşaa edilen duran varlıklara ilişkin maliyetler ve bu varlıklara yüklenebilen giderlerdir.
- **Net gerçekleştirilebilir değer:** Gerçekleşmesi umulan satış tutarından, tamamlama maliyeti ile satış için katlanılan giderlerin düşülmesinden sonra kalan tutardır.
- **Tamamlama maliyeti:** Yarı mamullerin tamamlanarak satılabilir mamuller ortaya çıkarmak için gereken ek maliyetlerdir.
- **Rayiç Bedel:** Değerleme gününde varlıkların normal alım satım değerini ifade eder.

SPK'ya göre stok değerlemesinde kullanılacak yöntemler, VUK açısından yukarıda anlatılan değerlendirme yöntemleri ve bunlara ek olarak özel sipariş maliyet yöntemidir. Özel bir sipariş ya da proje adına ayrılmış stoklar ve satın alınmış ya da üretilmiş olan stoklar için kullanılan yöntem, özel sipariş maliyet yöntemidir.⁶⁵

⁶⁴ Haftacı, s.24.

⁶⁵ Haftacı, s.25.

Bu bölümde stoklar genel özellikleri ile ele alınarak, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, muhasebe standartlarının gelişimi hakkında bilgi verilerek, stoklar konusu Türkiye Muhasebe Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı kapsamında incelenecek, stok değerlendirme açısından Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki uygulama farkları ortaya konacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-2 (TMS-2) VE BOBİ FRS 6. BÖLÜM KAPSAMINDA İNCELENMESİ

2.1.MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe standartları, mali tabloların belli bir düzen içinde hazırlanması için kullanılan ve muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde yol gösterici olan normlar olarak ifade edilmektedir. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına doğru, güvenilir ve tarafsız bir şekilde ulaştırılabilmesi için muhasebe standartlarına ihtiyaç vardır. Bunun yanı sıra, finansal tabloların ve raporların aynı düzende hazırlanabilmesi ve benzer olayların benzer şekilde ifade edilmesi, muhasebe standartları sayesinde mümkün kılınmıştır.⁶⁶

Küreselleşme, ülkelerin birbirlerine ekonomik anlamda yaklaşmasını sağlayan en önemli faktörlerden biridir. Bu durum, ülkeler arası ticareti arttırmış, dolayısıyla muhasebe ve raporlama alanında hem ulusal hem uluslar arası olmak üzere bazı gelişmelere ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle, finansal tablolarla verilen bilgilerin doğruluğunun, tarafsızlığının ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanabilmesi için, uluslararası işlemlerin belli standartlara bağlanması önem kazanmıştır. Bu sebeple, muhasebe alanında çeşitli kuruluşlar oluşturularak uluslararası alanda geçerli olacak standartlar konusunda birçok çalışma yapılmıştır. Bu bölümde, söz konusu muhasebe standartlarının gelişimi anlatılmış ve 2 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı'na göre stoklar incelenmiştir.

2.1.1. Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Muhasebe standartlarının hem işletmeler için hem de işletme haricinde kalan çevreler için karar alma konusunda belirleyici bir rolü vardır. Dolayısıyla, muhasebe standartlarının kimler veya hangi kuruluşlar tarafından hazırlanacağı işletmeler ve bu çevreler için oldukça önemli bir konu olmuştur. Muhasebe standartlarının nasıl

⁶⁶ Cemal Elitaş, **UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2011, s.7.

oluşturulacağı ise kamu sektörünce yasama yolu ile, özel sektör düzenleyici kuruluşları yolu ile bir de kamunun muhasebe standartlarının düzenlenme yetkisini bir başka kuruluşa aktarması yolu ile olarak üç şekilde belirlenebilmektedir.⁶⁷

Muhasebe standartlarının hazırlanmasına ve uygulanmasına duyulan ihtiyaçlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır⁶⁸:

- Mali tabloların farklı ülkelerde farklı şekilde uygulanmasına yönelik uygulama farklılıklarını sonlandırmak,
- Muhasebe ilkelerinin tekdüzen olmasını sağlamak,
- Finansal tabloları doğru, tarafsız, açık, uygun ve karşılaştırılabilir hale getirmek,
- İşletmelerin yanlış değerlendirilmesini, yanlış kararlar alınmasını ve sonuçların yanlış yorumlanmasını engellemek.

Yukarıda genel olarak bahsedilen muhasebe standartlarına duyulan bu ihtiyaçlar, muhasebe standartlarının özellikle finansal tablo kullanıcıları için önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca, finansal tabloların belli bir standartta hazırlanması, bu tabloların finansal tablo kullanıcıları tarafından yorumlanmasını da kolaylaştırmaktadır. Söz konusu bu gibi ihtiyaçlar, muhasebe alanında uyum çalışmalarının yapılmasını sağlamış, böylece standartların oluşum süreci başlamıştır.

Muhasebe standartlarının oluşturulması için çeşitli ülkelerde birçok çalışma yapılmıştır. Bunların en önemlisi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından çıkarılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin hazırlanmasıdır. UFRS giderek yaygınlaşmakta, birçok ülkenin ulusal standartları UFRS ile uyumlu hale getirilmektedir.⁶⁹

Görüldüğü üzere, muhasebe standartlarının mali tabloların doğru, açık ve anlaşılabilir hazırlanmasından muhasebe ilkelerinin tekdüzen olmasını sağlamaya kadar birçok önemli yönü bulunmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde Uluslararası

⁶⁷ Necdet Sağlam ve diğerleri, **TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2009, s.5.

⁶⁸ Elitaş, s.7.

⁶⁹ Necdet Sağlam ve diğerleri, **TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, s.3-4.

Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları hakkında bilgiler verilecektir.

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları

Sınırların yavaş yavaş ortadan kalkması ve işletmelerin uluslararası alanda faaliyet göstermeleriyle birlikte, ticaret gelişmeye başlamış, böylece işletmeler farklı ülkelerde farklı muhasebe uygulamaları ile karşılaşmışlardır. Bu durum, işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkeler için farklı muhasebe kurallarına göre ayrı ayrı mali tablolar düzenlemesine yol açmıştır. Mali tabloların farklı ülkeler için farklı muhasebe kurallarına göre hazırlanması, hem mali tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanamamasına hem de raporlama maliyetlerinin artmasına neden olmuştur. Dolayısıyla, bu gibi sorunlar muhasebe ve raporlama yöntemlerinin uyumlu hale getirilmesi ve uluslararası alanda geçerli olacak muhasebe ve raporlama uygulamalarının gerekliliğini doğurmuştur.⁷⁰

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) aracılığıyla yayınlanmıştır. Bu standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) açısından da uygun bulunmuş ve kabul edilmiştir. IASB aynı zamanda eğer uygun olduğunu düşünürse, standartları seri halinde yeniden yayımlayabilmektedir.⁷¹

IASC kurumu, Almanya, Avustralya, İngiltere, Japonya, Hollanda, Fransa, İrlanda, Kanada, Meksika ve Amerika'nın profesyonel olan muhasebe organları aracılığıyla 1973 yılında hazırlanan bir anlaşma ile oluşturulmuş olan bir kuruluştur. IASB ise, UFRS'leri geliştiren ve onaylayan bağımsız bir özel sektör kuruluşudur. IASB, 2001 yılında IASC'nin yerine getirilmek amacıyla oluşturulmuştur. Günümüzde 14 üyesi bulunan IASB'nin görevleri kısaca standartları geliştirmek ve yayınlamak, ulusal ve uluslararası standartları birbirine yaklaştırmak, taslakları

⁷⁰ M. Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.3.

⁷¹ IAS Plus Deloitte, "International Accounting Standards", <https://www.iasplus.com/en/standards/ias> (09.10.2017).

çıkarmak, Standart Yorumlama Komitesi tarafından geliştirilen yorumları onaylamak ve yayınlamak olarak özetlenebilir.⁷²

UMS'leri hazırlayan ve yayınlayan IASC'nin hedefi, mali tablolarda tek ve kalitesi yüksek, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgiyi zorunlu kılacak, kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir özelliklere sahip global muhasebe standartlarını geliştirmektir. Fakat bu kurumun muhasebe standartları bakımından yaptığı çalışmalar istenilen sonuca ulaşamayınca, yapısal bir değişikliğe ihtiyaç duyulduğu anlaşılmış, bu sebeple 2001 yılında IASC'nin tüm sorumluluklarını ve amaçlarını üstlenen IASB kurulmuştur. IASB, bazı UMS'lerde değişiklik ve düzenlemeler yapmanın yanı sıra, UFRS'leri de geliştirmekte ve yayınlamaktadır.⁷³

Görüldüğü üzere, görevi boyunca IASC tarafından çıkarılmış olan standartlar UMS, 2001 yılında söz konusu kurumun devamı vasfında kurulmuş olan IASB aracılığıyla oluşturulan standartlar ise UFRS olarak isimlendirilmektedir. UFRS'ler küresel boyutta muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmakta ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlamaktadır. IASB ise, bugün dünyada finansal raporlamaya yön veren standartlar seti olarak kabul edilmektedir.

2.1.3. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye'deki muhasebe standartlarının geçmişine bakıldığında, başlarda standartların gelişiminde devletin etkili olduğu, muhasebe uygulamalarında ise Fransa ve Almanya'nın uygulamalarının örnek alındığı görülmektedir. 1950'li yıllardan itibaren Amerika ile olan ilişkilerin gelişmesi sonucu, muhasebe uygulamalarında Amerika'nın etkisi oluşmaya başlamıştır. 1987 yılından itibaren ise, Avrupa Birliği (AB)'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması dolayısıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ülkemizdeki standartların üzerinde etkisi olduğunu söylemek mümkündür.⁷⁴

⁷² IAS Plus Deloitte, "About the International Accounting Standards Committee (IASC)", <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>, (09.10.2017).

⁷³ Necdet Sağlam ve diğerleri, **TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, s.13-14.

⁷⁴ M. Vefa Toroslu, **Muhasebe Teorisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.202.

1987 yılına gelindiğinde, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi'nin kurulmuş olduğu görülmektedir. Bu komite tarafından 43 adet muhasebe standardı hazırlanmıştır. Muhasebe standartlarının gelişimi için atılan bu adım önemli olmakla birlikte, uygulamada pek fazla etkisi olmamıştır. 1994 yılında ise Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Fakat, bu kuruluş aracılığıyla yayınlanan standartlar, bir yaptırım gücüne sahip olmadığı için uygulamaya yansıtılamamıştır.⁷⁵

1989 yılında muhasebecilik mesleğini yasal bir statüye kavuşturan (3568 sayılı) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile birlikte muhasebecilik mesleğinde gelişmeler yaşanmış, buna paralel olarak muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç da daha gözle görülür bir hal almıştır. Bahsi geçen gereksinimi karşılayabilmek için TÜRMOB tarafından birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri de 1994 yılında TMUDESK'in kurulmuş olmasıdır.⁷⁶

TMUDESK, ülkede faaliyette bulunan tüm kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almayı, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmeyi ve finansal tablolar için yapılacak bağımsız denetimde baz alınacak denetime ilişkin standartları belirlemeyi amaçlayan bir kuruluştur. Ulusal muhasebe standartlarının saptanmasında benimsediği ilkeler ise aşağıdaki gibidir:⁷⁷

- Tespit edilen muhasebe standartlarının, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olması gereklidir.
- Türkiye'nin ekonomisinin yanı sıra, şirketlerin yapısal özellikleri ile ihtiyaçları da dikkate alınmalıdır.

Bilindiği gibi, TMUDESK tarafından yayınlanan standartlar uygulamaya yansıtılamamıştır. Dolayısıyla, standartların uygulanması için başka bir kuruma ihtiyaç duyulmuştur. Böylece, aşağıda da anlatılacağı üzere, TMUDESK yapmış

⁷⁵ M. Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, s.37-38.

⁷⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2013, s.24.

⁷⁷ Hüseyin Ali Kutlu, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Yayıncılık, 2. Basım, Ankara, 2011, s.85.

olduğu çalışmaları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na devrederek faaliyetlerini sonlandırmıştır.

1999 tarihinde yasal muhasebe prensiplerinin gelişimi ile uygulanmasına katkıda bulunacak, aynı zamanda kamusal yarar için kullanılacak olan ulusal muhasebe standartlarını tespit etmek ve yayımlamak amacıyla TMSK kurulmuştur. TMSK aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarını çeviren ve ulusal muhasebe standartları ile uyumlaştıran kurumdur.⁷⁸

TMSK, faaliyetlerini düzenli yürütebilmek sebebiyle personel istihdam edebilmekte olup, gerekirse ilgili kuruluşlardan ilgili eleman istihdamı da gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca, muhasebe standartlarının düzenlenmesi amacı ile alakalı kurum temsilcilerinin de katılımıyla çalışma komisyonları kurmaktadır. TMUDESK tarafından yayınlanmış ancak yürürlükten kalkmış olan 19 adet standart, TMSK tarafından yapılan çalışmalar için önemli bir altyapı olmuştur.⁷⁹

TMSK'nın kurulması, muhasebe standartlarının oluşumu ve uygulanması açısından oldukça önemli bir adımdır. TMSK tarafından yayınlanan standartlar sayesinde finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlanmış, ayrıca ulusal standartların uluslararası standartlar ile uyumlaştırılarak uygulanabilirliği sağlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 2003 yılında borsaya tabi şirketler için Resmi Gazete'de sermaye piyasasında muhasebe standartlarına ilişkin bir tebliğ yayınlarak uluslararası muhasebe standartlarını özetlemiş, söz konusu standartlar 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerde uygulama konulmuştur.⁸⁰ 2008 yılında yayınlanan başka bir tebliğ ile bu tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu tebliğde işletmelerin AB tarafından kabul edilen UFRS'leri uygulayacağı, finansal tablolarını da UMS/UFRS'ye uygun bir şekilde hazırladığının bilgisini dipnotlarda vereceği ve TMSK tarafından yayınlanan TMS/TFRS'nin esas alınacağı belirtilmiştir.⁸¹

2000'li yıllarından başından itibaren gelişmiş ülkelerde çıkan muhasebe skandallarının neticesinde, kamu gözetimi ve denetimi fikri ortaya çıkmıştır. Bunun

⁷⁸ M. Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, s.41;43;44.

⁷⁹ Gürbüz Gökçen ve diğerleri, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.10.

⁸⁰ Sağlam ve diğerleri, **TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, s.25.

⁸¹ M. Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, s.47.

sonucunda, Türkiye’de de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’nın kurulmasına karar verilmiştir. Bu kurumun amacı, bağımsız denetçilerin yanı sıra bağımsız denetim kuruluşlarının da yetkilendirilmesi, bunların faaliyetleri ile çalışmalarının denetlenmesi, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapılması ve uluslararası standartlara uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları’nın hazırlanması olarak özetlenebilir.⁸² Böylece, 2011 yılında yayınlanan kanun hükmünde kararname ile KGK kurularak muhasebe alanındaki standartları oluşturma görevi bu kuruma verilmiştir.⁸³ Dolayısıyla, UMS ile uyumlu standartlar oluşturma ve TMS/TFRS yayınlama yetkisi günümüzde KGK’nın görevi haline gelmiştir.

6102 sayılı Yeni TTK’nın oluşturulmasıyla, denetim ve muhasebe alanına birçok değişiklik getirilmiştir. Yeni TTK’da bağımsız denetimin öneminin üzerinde durulmuş, ticari hayatta şeffaflık ve güvenilirliğin artırılması amaçlanmıştır. Bu Kanun çerçevesinde kurulan KGK tarafından UMS’lerin birebir çevirisini yapılarak, finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.⁸⁴

6102 sayılı TTK çerçevesinde, denetim ve muhasebe alanına getirilen yenilikler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir⁸⁵:

- Defter ve belgelere ilişkin yenilikler,
- Envanter ve değerlemeye ilişkin yenilikler,
- Muhasebe standartlarının uygulanması yükümlülüğüne ilişkin yenilikler,
- Bağımsız denetime ilişkin yenilikler.

Yeni TTK ile birlikte muhasebe standartlarına ilişkin getirilen yeniliklerin başında, mali tabloların, aynı zamanda muhasebeye ilişkin kayıtların günümüzle uyumlu, küresel çapta muhasebe standartlarına uyumlu olmasının amaçlanması

⁸² Rauf Karasu, Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:47, Sayı:1, 2014, s.80.

⁸³ Resmi Gazete,
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm>

⁸⁴ Çağrı Köroğlu ve diğerleri, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Muhasebe Denetimi Açısından Yapılan Düzenlemeler, **Javstudies Dergisi**, Cilt:3, Sayı:13, 2017, s.338.

⁸⁵ Hikmet Uluşan, Elçin Eren ve Çağrı Köylü, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:55, 2012, s.14.

gelmektedir. Bunun yanı sıra Kanun'da, farklı kıstaslardaki şirketler ve sektörler için UMS / UFRS aracılığıyla değişik düzenlemelere izin verilen durumlarda istisnai ve hususi standartlar konulabilmektedir. Bu standartları uygulayacak olan işletmeler, böyle bir durumu finansal tabloların dipnot bölümlerinde açıklamak zorundadırlar.

Görüldüğü gibi, muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve uygulanmasında birkaç kuruluşun etkisi olmuştur. Tüm bu kuruluşların, standartların günümüzdeki haline gelmesine ve düzenli ve kurallı bir şekilde uygulanmasına katkısı büyüktür. Günümüzde ise, yukarıda da anlatıldığı üzere, muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar ve uygulamalar KGK tarafından yürütülmektedir. Buna ek olarak, ilerleyen bölümlerde anlatılacak olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin, Resmi Gazete'de yayınlandığını, halka açık olmayan ve kamuya hesap verme zorunluluğu olmayan işletmelerin bu standardı uygulayacağını söylemekte fayda vardır.

2.2. STOKLARIN TMS-2 STANDARDINA GÖRE İNCELENMESİ

Stoklara ilişkin hazırlanan 2 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, 15.01.2005 tarihinde 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış ve aynı tarihte yürürlüğe konmuştur.⁸⁶ Bahsedilen tarihte yayınlanan tebliğ ile beyan edilen bu standart, detaylı bir biçimde aşağıdaki bölümlerde incelenmiştir.

2.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

2 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı'nın amacı, stoklarla alakalı muhasebesel işlemleri aydınlığa kavuşturmak ve stok maliyetinin nasıl belirleneceği ve gidere dönüştüreceğini açıklamaktır. İşletmenin bir varlığı olan stokların muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması durumunda oluşacak olan gelirler ile karşılaştırılacak maliyeti belirlemek, stokların muhasebeleştirilmesi

⁸⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s.177.

açısından önemlidir. Dolayısıyla, standartta bahsedilen stok maliyetlerinin ortaya çıkışı, neleri içerdiği, uygulanması gereken değerlendirme yöntemlerinin hangileri olduğu ve nasıl net gerçekleştirilebilir değere indirgeneceği açıklanmaktadır.⁸⁷

Standartın stoklara ilişkin olarak kapsamadığı öğeler inşaat sözleşmeleri ile bu sözleşmelerle doğrudan alakalı olan hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar, tarım faaliyetleri ile alakalı canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarım ürünleridir.⁸⁸ Yukarıdaki açıklamalara göre, standart kapsamına dahil edilmeyen stoklar hariç, tüm stoklar için bu standardın uygulanabileceğini söylemek mümkündür.

2.2.2. Standartta Önem Teşkil Eden Kavramlar

Aşağıda, TMS-2 Stoklar standardında geçen ve önemli olarak kabul edilen birkaç kavram tanımlanmış ve açıklanmıştır.

2.2.2.1.Stoklar

TMS-2 standardına göre stoklar, işletmenin normal faaliyetleri kapsamında diğer bir deyişle normal iş akışı içerisinde satmak üzere elde tuttuğu ticari mallar, satmak üzere ürettiği mamul ve üretilmekte olan yarı mamuller, üretimde kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler, hizmet verme söz konusu olduğunda ise hizmet işletmesinin daha alakalı gelire sahip olmadığı hizmet maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Standartta göre stoklar, aynı zamanda yeniden satılmak amacıyla temin edilen ticari malları da kapsamaktadır. Buna örnek olarak yeniden satmak amacıyla alınan satışa hazır arsa ve bina gösterilebilir.⁸⁹

⁸⁷ Durmuş Acar ve Nilüfer Tetik, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara, 2015, s.21.

⁸⁸ Yıldız Özerhan ve Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2015, s.143-144.

⁸⁹ Osman Tuğay, Stok Değer Düşüklüklerinin TMS-2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, ISSN:1303, Sayı:26, 2013, s.211.

Üretim işletmelerinde dönen varlıkların büyük bir kısmını oluşturan stoklar, bu işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Dönem boyunca oluşan satılan malın maliyeti ise, üretim işletmelerinde doğal olarak en büyük gider olmaktadır.⁹⁰

Bu açıklamalara göre, stokların kısaca üretilen mamule dolaylı ya da dolaysız olarak dahil olan tüm fiziksel varlıklar ve mamulün kendisi olarak tanımlamak mümkündür. Stoklar, özellikle üretim işletmeleri için büyük yatırımları temsil etmektedir.

2.2.2.2.Net Gerçekleşebilir Değer

Bir işin normal seyri sırasında, tahmini satış fiyatından satışın gerçekleşebilmesi adına lazım olan tahmini satış giderlerinin toplamı ve tahmini tamamlanma maliyetinin düşülmesi sonucu bulunan tutara net gerçekleşebilir değer denir. Başka bir deyişle, net gerçekleşebilir değer bir şirketin normal iş seyri içerisinde stoklarının satılması sonrasında almayı umduğu net tutardır. Bahsi geçen değer şirkete özgü bir değer olduğundan dolayı, gerçeğe uygun değer ile aynı gerçekleşmeyebilir.⁹¹

Net gerçekleşebilir değer, maliyetin stokun gerçek değerini yansıtmadığı durumlarda başvurulabilecek alternatif bir stok değerlendirme yöntemidir. İhtiyatlılık gereğince net gerçekleşebilir değer, stokun maliyetinden düşük gerçekleşirse kullanılabilir bir seçenektir. Stokların maliyetine ilişkin alınan bazı kararları ve meydana gelebilecek bazı durumları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür ⁹²:

- Net gerçekleşebilir değere başvurulabilmesi için stokun piyasa değerinde kalıcı bir azalış meydana gelmelidir. Kısa vadeli dalgalanmalar, net gerçekleşebilir değer uygulanmasına sebep olmamaktadır.
- İşletme, likidite durumunu diğer bir ifade ile likidite oranını iyileştirmek için stok seviyesini yükseltmeye veya stoklarını daha yüksek tutardan

⁹⁰ Keith Alfredson, **Applying International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons Australia, 2. Edition, Australia, 2009, s.274.

⁹¹Süleyman Yükçü, **Türkiye Muhasebe Standartları Seçilmiş Uygulama Önerileri-Bildiriler**, TDV Yayın, Ankara, 2013, s.429-430.

⁹² Barry Elliott and Jamie Elliott, **Financial Accounting and Reporting**, Financial Times Prentice Hall, 14. Edition, England, UK, 2011, s.506.

fiyatlandırmaya kalkabilir. Benzer şekilde, stokları elde etme maliyetlerini azaltabilir. Bunlar, kötü yönetim kararlarının bir sonucudur.

- Stoklar, planlı kalkınmanın olmaması sonucu eskiyebilir ve modası geçebilir. Diğer bir deyişle, iyi bir yönetim asla eskime ve modasının geçmesi gibi bir durumdan dolayı sürprize uğramaz. Söz konusu bu durumlar, teknik bir sebepten de olabilir, kendiliğinden de gerçekleşebilir.
- Bazı stoklar, fiziksel olarak bozulabilmekte veya piyasanın kabul etmekte pek istekli olmadığı bir tarihte üretilmiş olabilmektedir. Buna örnek olarak, gıda sektörü gösterilebilir. Özellikle, son tüketim tarihinin olması gereken ve buna dikkat eden çevreler için bu stokların tarihi ve bozulmamış olması önemlidir.
- Yönetim, bazen mallarını maliyetin altında bir fiyata satmaya karar verebilir. Zararına satış ifadesi, süpermarketlerde iyi bilinmektedir; fakat işletmeler bu yöntemi yeni bir piyasaya girmeyi denerken veya herhangi bir saldırı karşısında savunma mekanizması geliştirmek isterken uygulamaktadırlar.

Yukarıdaki gibi durumlar ve kararlar, stokların maliyetini etkileyebilmekte, dolayısıyla stokların net gerçekleşebilir değer ve maliyetten hangisinin düşük olduğunu belirlemede de etkisi olmaktadır.

2.2.2.3. Gerçeğe Uygun Değer

Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve isteği olan katılımcılar arasında bir varlığın satışı gerçekleştirilerek el değiştirmesi veya borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutar, gerçeğe uygun değer anlamına gelmektedir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer değil, pazara özgü bir değerdir. Diğer bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer piyasa koşullarında oluşur, bu sebepten ötürü piyasa koşulları tarafından belirlenir.⁹³

⁹³ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun, **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012, s.50.

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın birçoğunda gerçeğe uygun değerlendirme kavramı yer almakta olup, varlık ve borçları değerlerken gerçeğe uygun değeri kullanmanın gerektiği anlaşılmaktadır. Tüm standartlarda söz konusu değer için aynı tanım yapılmıştır.⁹⁴

Standartların büyük bir bölümünde gerçeğe uygun değeri tespit ederken, aşağıdaki yöntemlerin kullanılabileceği görülmektedir⁹⁵:

- Bu değer belirlenirken, ilk önce varlık ya da yükümlülüğün piyasa fiyatı dikkate alınmaktadır.
- İlgili varlık ya da yükümlülüğün piyasa fiyatının belirlenemediği durumlarda, bu değer benzerlerinin piyasa fiyatı baz alınarak belirlenmektedir.
- Piyasa fiyatının güven vermediği durumlarda, bu değer için opsiyon fiyatlaması, net bugünkü değer gibi yöntemler aracılığıyla tespit edilebileceği belirtilmektedir.

Birçok standartta uygulama alanı bulan bir değerlendirme ölçütü olan gerçeğe uygun değer, mali tablolarda doğru bilgilerin yer almasına imkan sağlamaktadır. Görüldüğü gibi, gerçeğe uygun değer işletmeye özgü değil, piyasa bazlı bir ölçümdür. Dolayısıyla, piyasa fiyatlarına duyarlı olduğunu söylemek mümkündür.

2.2.2.4.Tarihi Maliyet

Bir varlığın elde edilmiş tarihindeki alış bedeli tam maliyet olarak tanımlanabilir. Bu maliyet, aynı zamanda varlığın muhasebede kayıtlı değerini de gösteren değerdir. Tarihi maliyet muhasebesi esaslı, diğer ölçüm esasları ile beraber

⁹⁴ Şeref Demir, **TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2012, s.57.

⁹⁵ Fatma Pamukçu, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:103, Ocak-Şubat 2011, s.84-85.

kullanılabilen bir ölçüdür. Buna örnek olarak stokların değerlendirirken net gerçekleşebilir değer veya maliyetten düşük olanı ile değerlendirileceği gösterilebilir.⁹⁶

Tarihi maliyete göre değerlendirme yapıldığında, varlık veya borçların fiyat ve bedellerinde oluşan değişiklikler dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı, piyasada fiyat veya bedel artış ve azalışları yaşandıkça, varlık ve borçlar da finansal tablolarda raporlandıkları değere göre daha değerli ya da daha değersiz hale gelmektedir.⁹⁷

Görüldüğü üzere, tarihi maliyet özet olarak bir malın ilk alış bedeli anlamına gelmekte olup, başka değerlendirme ölçüleri ile birlikte kullanılabilme olanağını da bulundurmaktadır. Piyasada oluşan fiyat ya da bedel artış ve azalışları tarihi maliyeti etkilememektedir.

2.2.3. Stok Maliyetleri

Stok maliyetleri, stoklara ilişkin bütün satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokları var oldukları haline getirebilmek için maruz kalınan diğer maliyetleri kapsayan maliyetler olarak tanımlanabilir. Ticaret işletmeleri, bir malı dönüştürmeden diğer bir deyişle mal üzerinde bir değişiklik yapmadan satan işletmeler olduklarından ötürü, ticaretle uğraşan işletmeler için satın alma maliyetleri geçerli olmaktadır. Üretim faaliyetleri ile uğraşan işletmeler de, bir malzemede değişiklik yaparak diğer bir ifade ile dönüştürerek yeni bir mamul üreten işletmeler olduklarından dolayı, üretim işletmeleri için de dönüştürme maliyetleri geçerlidir.⁹⁸

Stokların maliyetine dahil edilmeyip oluştuğu dönemde gider olarak kabul edilen bazı maliyetler bulunmaktadır. Bu maliyetlere örnek olarak normalin üzerinde gerçekleşen üretim maliyetleri, satış giderleri ve stokların var olan haline gelmesinde

⁹⁶ Ali İhsan Akgün, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:3, 2016, s.131.

⁹⁷ Demir, s.54.

⁹⁸ Hale Akin ve Fahri Kurşunel, TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1-2, 2010, s.317.

katkısı bulunmayan genel yönetim giderleri gösterilebilir. Söz konusu bu maliyetler, dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.⁹⁹

Uluslararası muhasebe standartlarına bakıldığında, üretim maliyetlerine en yakın olan standardın TMS-2 Stoklar standardı olduğu söylenebilir. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, stok maliyetleri satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde stok maliyetlerini oluşturan bu maliyetler incelenmiştir.

2.2.3.1.Satın Alma Maliyetleri

Standartta bahsi geçen stoklara ilişkin satın alma maliyeti; satın alma fiyatını, yükleme, boşaltma, nakliye maliyetlerini, ithalat vergilerini, diğer vergileri ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesinde direkt olarak bağlantısı olan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Tanımda sözü geçen diğer vergilere, işletmenin vergi idaresinden iade alabileceği vergiler dahil değildir. Bu maliyete, satın alma için katlanılan faiz ve kur farkı giderleri dahil edilmemektedir. İşletme stokları vadeli olarak satın aldığı ve sözleşme peşin ile ödenen fiyat arasındaki fark olan finansman unsuru ihtiva ettiğinde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.¹⁰⁰

Standartta göre satın alma maliyetinin belirlenmesinde, ticari iskonto ve bunun gibi benzer indirimler indirim konusu yapılmaktadır. Satın alma maliyetine, stokun bulunduğu konuma getirilinceye kadar stok için yapılan harcamalar dahil edilmektedir. Bununla birlikte, stok bulunduğu konuma getirildikten sonra yapılan harcamalar ve katlanılan giderler stokun maliyetine dahil edilemez, söz konusu harcama ve giderler dönem giderine kaydedilir.¹⁰¹

23 numaralı Borçlanma Maliyetleri standardına göre, istenirse stok maliyetine verilebilecek borçlanma maliyetleri bulunmaktadır. Bunlar özellikli varlık niteliğine

⁹⁹ Mahmut Yardımcıoğlu ve Hilal Kocamaz, TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki, **Dayanışma Dergisi**, Sayı:116, 2012, s.34.

¹⁰⁰ Gençoğlu, s.179.

¹⁰¹ Özerhan ve Yanık, s.145.

sahip ve satılabilecek hale dönüştürülmesi çok zaman alan stoklar için dayanılan borçlanma maliyetleridir.¹⁰²

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, satın alma maliyetleri üründe herhangi bir değişiklik yapıldığında değil, ürünün satın alınmasında ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetlere, ürünün bedelinin yanı sıra yükleme, boşaltma, nakliye gibi ürünün elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan maliyetler de dahildir. Satın alma maliyetleri, özellikle üründe herhangi bir dönüştürme, değiştirme işlemi yapmadan satan ticaret işletmeleri için söz konusudur.

2.2.3.2.Dönüştürme Maliyetleri

Standartta stoklara ilişkin dönüştürme maliyetleri üretimle doğrudan alakalı olan maliyetler olarak ifade edilmektedir. Standartta buna örnek olarak direkt işçilik giderleri gösterilmiştir. Bunlara ilave olarak, ilk madde ve malzemenin mamul haline getirilmesinde dayanılan değişken ve sabit genel üretim giderleri içerisinde sistematik olarak dağıtılacak tutarlar da bu maliyetler içerisinde yer almaktadır.¹⁰³

Sabit genel üretim maliyetlerine örnek olarak fabrika binası ve amortisman gösterilebilir. Bunlar, işletmenin yönetimi ile alakalı olan maliyetler ile üretilen miktara bağlı olmayarak nispeten sabit kalan endirekt üretim maliyetleridir. Üretim miktarı ile doğrudan değişen dolaylı üretim maliyetleri ise, değişken genel üretim maliyetidir. Bunlara örnek olarak, endirekt işçilik ve endirekt malzeme gösterilebilir.¹⁰⁴

Genel üretim giderlerinin mamul veya yarı mamul üzerine yüklenmesinde maliyetlendirme yöntemleri içerisinden normal maliyet yöntemi benimsenmiştir. Normal kapasite, kısaca, normal koşullar altında bir ya da birden fazla sezon içerisinde elde edilmesi umulan ortalama üretim miktarıdır. Sabit genel üretim maliyetinin dönüştürme maliyetine dağıtımının dayanak noktası da, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımdır. Kapasitenin normal kapasite kabul edilmesi için, gerçek üretim seviyesinin normal kapasiteye yakın olması

¹⁰² Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2012, s.45.

¹⁰³ Türkiye Muhasebe Standartları-2, Paragraf 12.

¹⁰⁴ Birol Yıldız ve Tunç Köse, **Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s.116.

gerekir. Sabit genel giderin her bir üretim yerine dağıtılan gider tutarı, düşük kapasite veya atıl kapasite sebebiyle arttırılamamaktadır. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, ortaya çıktığı dönemde gider kaydedilir ve sonuçları belirten hesaplara alınır.¹⁰⁵

Yukarıda verilen bilgilerden yola çıkarak, dönüştürme maliyetlerinin üretimle direkt olarak ilişkili olan maliyetler olduğu söylenebilir. Ticaret işletmeleri, satın aldıkları ürünü herhangi bir değişiklik yapmadan satan işletmeler; üretim işletmeleri ise satın aldıkları ürünü değişikliğe uğratarak diğer bir ifade ile dönüştürerek yeni bir ürün üreten işletmelerdir. Dolayısıyla, ticaretle uğraşan şirketler için satın alma maliyetleri söz konusu olurken, üretim faaliyetlerinde bulunan şirketler için dönüştürme maliyetleri geçerli olmaktadır.

2.2.3.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, stokların maliyeti olarak kabul edilen ve edilmeyen olmak üzere ikiye ayrılabilir. Stokların maliyeti olarak kabul edilen diğer maliyetler, yalnızca stokları var olan haline ulaştırdıkları takdirde stok maliyetine eklenen maliyetlerdir. Buna örnek olarak, işletme tarafından engel olunamayan enerji kısımları, malların depoya yerleştirilme, barkotlanma gibi işlemlerle satışa hazır hale getirilmesi gösterilebilir. Bunun yanı sıra, sipariş maliyet sistemi uygulanan bir işletmede siparişle ilgili ürün tasarımı ve geliştirme ile alakalı maliyetlerin de stok maliyetleri kapsamında değerlendirilebileceğini belirtmekte fayda vardır.¹⁰⁶

Normal seviyenin üzerinde gerçekleşen fire, artık, kusurlu ve bozuk mamuller diğer bir deyişle üretim kayıpları ile kontrol edilebilir boşa geçen işçilik maliyetleri, bir sonraki üretim aşamasında ihtiyaç duyulanlar haricindeki depolama giderleri, stokların var olan haline ulaştırılmasında bir faydası bulunmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri stokların maliyetine eklenmezler, ilgili dönemin gideri olacak şekilde kaydedilirler.¹⁰⁷

Yukarıda da anlatıldığı üzere, satın alma veya dönüştürme maliyeti olarak kabul edilmeyen bir maliyetin stokların maliyetine dahil edilebilmesi, stokları

¹⁰⁵ Ahmet Kızıl ve diğerleri, **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, DER Yayınları, İstanbul, 2013, s.153.

¹⁰⁶ Sağlam ve diğerleri, **TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, s.133.

¹⁰⁷ Akın Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, HUD Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2012, s.216.

mevcut haline getirdikleri ölçüde mümkün olmaktadır. Diğer türlü, stok maliyetine eklenmeleri söz konusu olmamaktadır. Bu durumda da, söz konusu bu maliyetlerin ait oldukları döneme gider olarak yazılmaları gerekmektedir.

2.2.4. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stokların elden çıkarılması ve dönem sonuna ilişkin stok değerlendirme hususundaki düzenlemeler, standardın 23-27. paragraflarında belirtilmiştir. Buna göre, işletme stoklarını TMS'ye göre değerlerken, gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve FIFO yöntemlerinden birisini kullanabilir. LIFO yönteminin kullanılmasına TMS-2 standardında izin verilmemektedir.¹⁰⁸ Nitekim, LIFO yöntemi, birinci bölümde bahsedildiği gibi, günümüzde VUK açısından da stok değerlendirme yöntemi olarak kullanılmamaktadır.

Standartta göre, şirketler yakın özellik ve benzer kullanımı olan tüm stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmaktadır. Dolayısıyla, eğer stokların türü ve kullanım alanı farklıysa, işletmeler farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanabilirler.¹⁰⁹

Stok maliyeti hesaplama yöntemleri birinci bölümde örnekler içerecek şekilde anlatıldığı için, bu bölümde bu yöntemlere ilişkin standartta yer alan bilgilere yer verilmiştir.

2.2.4.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Standartta belirtilen gerçek parti maliyet yönteminde, normal durumlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stoklar ve özel projeler adına üretilmiş ya da satın alınmış olan mal ve hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın özel maliyeti göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.¹¹⁰

Bu yöntemde, stoklar fiilen satın alındığı bedeller ile değerlendirilmektedir. Yöntem, göreceli şekilde daha az miktarlarda olan, fazla bir maliyete sahip aynı

¹⁰⁸ Sağlam ve diğerleri, *TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, s.144-145.

¹⁰⁹ Toroslu, *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi*, s.114.

¹¹⁰ Türkiye Muhasebe Standartları, Paragraf 23.

zamanda kolayca ayrılabilir ürünlerin maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılmaktadır. Örnek olarak, otomobil alım satımı yapan bir firmada stok maliyetlerinin otomobillerin her birinin şasi numarası üzerinden bire bir takip edilmesi gösterilebilir.¹¹¹

Standartta göre, stok maliyeti hesaplama yöntemleri arasından en ideal olarak gerçek parti maliyet yöntemi önerilmektedir. Bunun başlıca sebebi, bu yöntemin standarta, işin niteliğine ve vergi bakımından mevzuata uygun olmasıdır. Fakat, farklı zamanlarda farklı birim fiyatlar ile mal girişi olan ve birbirinden farklı malların satıldığı işletmelerde uygulaması zor bir yöntemdir.¹¹²

Gerçek parti maliyet yönteminin belirli bir proje adına ayrılmış olan stoklara ilişkin, söz konusu stokların satın alınıp alınmadığı ya da üretilip üretilmediğine bakılmadan kullanımı uygundur. Bununla birlikte, yukarıda da belirtildiği gibi, uygulamada nadiren kullanılan bir yöntemdir. Bunun temel sebebi, stok miktarları genelde çok fazla olduğundan dolayı, bütün stokların gerçek maliyetini belirlemenin imkansız oluşudur.

2.2.4.2. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Standartta gerçek parti maliyet yöntemi aracılığıyla hesaplanabileceği belirtilen stoklar dışında kalan stokların maliyeti için, FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanır ve maliyet bu şekilde belirlenir. Standartta belirtilen FIFO yöntemi, ilk satın alınmış veya üretilmiş stokun ilk satıldığını kabul eder. Bu yüzden de, dönem sonunda stokta kalanlar en son satın alınmış ya da en son üretilmiş olan stoklar olmaktadır.¹¹³

FIFO yöntemi, ilk satın alınan malın ilk önce satılması ya da üretime verilmesi varsayımına dayandığından dolayı, özellikle çabuk bozulan malın kısa sürede kullanılmasına imkan sağlamaktadır. Aynı sebepten ötürü, diğer yöntemler arasında bilançoda stok kalemini cari maliyetlere en yakın gösteren yöntemdir. Bunun yanı sıra, bu depolama sisteminin bilgisayarlı ortamda takip edilmesini de kolaylaştırmaktadır.

¹¹¹ Demir, s.282.

¹¹² Yıldız ve Köse, s.125-126.

¹¹³ Özerhan ve Yanık, s.169.

2.2.4.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, işletmenin bir stok kalemine ait maliyetin bulunması, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyetinin ve dönem içerisinde satın alınmış ya da üretilmiş olan benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması ile sağlanır. Burada bahsedilen ortalama işlemi, standarda göre dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olmak üzere iki yöntemle hesaplanabilmektedir. İlk yöntemde, ortalama periyodik bazla yapılmaktadır. İkinci yöntemde ise, her bir ek alım veya üretim sonrasında ortalama hesaplanmaktadır.¹¹⁴

Bu yöntem, fiyatların dalgalandığı dönemlerde farklı tarihlerde elde edilmiş olan malları ortalama bir değer aracılığıyla değerlediği için, özellikle bu dönemlerde doğru ve güven duyulan bir yöntem olarak kabul edilmektedir.

2.2.5. Stokların Envanterde Değerlemesi

2 numaralı standarda göre stoklar, maliyet değeri veya net gerçekleşebilir değerden hangisi düşükse, onunla değerlendirilmelidir.¹¹⁵ Yukarıdaki bölümlerde stokların maliyetlerine ve net gerçekleşebilir değere ilişkin bilgiler verilmiştir. Aşağıdaki bölümlerde ise, stokların söz konusu iki değerden hangisi ile ve nasıl değerlendirileceği hakkında açıklamalar yer almaktadır.

2.2.5.1.Stokların Değerlemesi

Muhasebede stok değerlendirme konusu, uzun yıllardan beri önemli ve tartışmalı bir konu olmuştur. Stokların değerlendirilmesi, sadece işletmenin karının hesaplanması açısından değil, aynı zamanda bilançoda gösterilen varlıkların değeri bakımından da oldukça önemli bir unsurdur. Olumlu bir etki yaratmak amacıyla, stok değerlemede birtakım manipülasyonlar da yapılabilmektedir. Örneğin; yıl sonunda stokların değerinin yükseltilmesi, doğal olarak işletmenin karını ve dönen varlıklarını

¹¹⁴ Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, s.118.

¹¹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları-2, Paragraf 9.

arttıracaktır. Bunun tam tersi de karı ve dönen varlıkları azaltacaktır.¹¹⁶ Görüldüğü gibi, bu ve buna benzer manipülasyonların yaşanmaması ve işletmenin karı ile varlıklarını doğru yansıtması açısından stok değerlendirme işlemi oldukça dikkat gerektirmektedir.

Stokların değerlemesine ilişkin vergi mevzuatı ve TMS-2'de bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Hatırlanacağı üzere, VUK'a göre stoklar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Standart açısından ise, maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmelidir.

Standartta göre stoklarda değerlendirme yapılırken izlenecek adımlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir¹¹⁷:

- Stok maliyetleri hesaplama yöntemleri aracılığıyla stok maliyetleri hesaplanır.
- Net gerçekleştirilebilir değer belirlenir.
- Net gerçekleştirilebilir değer ile stoklara ilişkin maliyet karşılaştırılır.
- Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir ve bilançoda söz konusu değer ile gösterilir.

Stokların maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi ve bu değer ile bilançoya yansıtılması, işletmelerin bilanço hazırlanırken net gerçekleştirilebilir değer analizlerini yapmalarını gerektirmektedir. Söz konusu bu analizler, her stok kalemi için tek tek yapılmalıdır. Bununla birlikte, satışı veya kullanımı birbiriyle bağlantılı olan stok kalemlerinin analizleri birlikte yapılabilmektedir.¹¹⁸

İşletmelerin bazı durumlarda stoklarını satılabilir hale getirebilmek için katlandıkları maliyet, satış fiyatına yakın gerçekleştirilebilmekte veya satış fiyatını da aşabilmektedir. Söz konusu durumlar standartta stokların modasının geçmesi, satış

¹¹⁶ Elliott, s.498.

¹¹⁷ Akbulut, **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, s.209.

¹¹⁸ Tuba Şavlı, **Kamu Gözetimi Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.103.

fiyatının azalması, stokların zarar görmesi, tahmini tamamlanma maliyetlerinin yükselmesi ve tahmini satış maliyetinin yükselmesi olarak belirtilmiştir.¹¹⁹

Stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesinin esas sebebi, stokların finansal tablolarda, kullanılması veya satılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bedelle izlenemeyecek olmalarıdır. Stokların bu iki değerden az olanı ile değerlendirilmesinin temelinde ihtiyatlılık prensibi bulunmaktadır. Bu ilkeye göre, değerlendirme zamanında net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden düşük ise, gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilir ve stoklar daha düşük olduğu için net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilir. Eğer net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden yüksek ise, gerçekleşmemiş kar muhasebeleştirilmez ve stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.¹²⁰

ÖRNEK-11: AG firmasının dönem sonunda stoklarında kalan ticari mallara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Açıklama	Tutar
Maliyet Bedeli	250.000 TL
Tahmini Satış Fiyatı	256.000 TL
Tahmini Tamamlanma Maliyeti	7.000 TL
Tahmini Satış Giderleri	5.000 TL

Buna göre net gerçekleşebilir değere ulaşmak için yapılacak hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı- Tahmini Satış Giderleri- Tahmini Tamamlanma Maliyetleri

Net Gerçekleşebilir Değer = 256.000-7.000-5.000= 244.000 TL

Yapılan hesaplamalardan anlaşılacağı üzere, dönem sonunda stoklarda kalan ticari malların net gerçekleşebilir değeri 244.000 TL olarak bulunmuştur. Söz konusu

¹¹⁹ Sağlam ve diğerleri, TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, s.152.

¹²⁰ M. Vefa Toroslu, Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi, s.121.

tutar stokların 250.000 TL olan maliyet bedeli ile karşılaştırıldığında, net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden daha az olduğu tespit edilmiş olup, söz konusu ticari mallar bilançoda 244.000 TL olarak raporlanacaktır.

Değerlemenin gerek muhasebe standartları gerekse vergi mevzuatı açısından ayrıca düzenlenmesi, finansal raporlama için kritik bir öneme sahiptir. Örnekten görülebileceği gibi, TMS-2 kapsamında stok değerlendirirken, maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer karşılaştırılmış, stoklar bu iki değerden düşük olan net gerçekleşebilir değer ile bilançoda gösterilmiştir. Bilindiği üzere, vergi mevzuatı açısından stoklar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Buradaki fark, standarda göre stok değerlemesinde maliyet bedelinin net gerçekleşebilir değer ile karşılaştırılarak stokların düşük olan değer ile bilançoda gösterilmesidir.

2.2.5.2.Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stoklara ilişkin maliyetler, stokların kullanılması veya satılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan fazla gerçekleşirse, bu stoklar için karşılık ayrılması gerekmektedir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere getirilmesinin, stokların bu iki değerden az olanı ile değerlendirileceği kuralıyla uyumlu olduğu söylenebilir. Eğer bir stok yabancı para birimi cinsinden ölçülüyorsa, o stokun defter değeri, tutarın belli olduğu tarihte gerçekleşen döviz kuruyula ulusal para cinsinden değeri hesaplanan maliyet ile değer belli olduğu tarihteki döviz kuruyula ulusal para birimine çevrilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanı olarak kabul edilir.¹²¹Görüldüğü üzere, yabancı para biriminden ölçülen stoklarda maliyet ve net gerçekleşebilir değerden hangisinin küçük olduğunu tespit edebilmek için, ilgili tarihlerde gerçekleşmiş olan kurlardan faydalanılmaktadır.

Stokların net gerçekleşebilir değere getirilmesi için 158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı kullanılmaktadır. Bu sayede, stoklar bilançoda maliyet değerinin yanı sıra değer düşüklüğü büyüklüğüyle de gösterilebilmektedir.¹²² Birinci bölümde de bahsedilen 158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı, stoklarda meydana gelen kayıpları, değer azalmalarını gösteren hesaptır. Standarda göre

¹²¹ Gülşirin Bodur, **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analize Etkileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012, s.49.

¹²² M. Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, s.122-123.

incelendiğinde, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenebilmesi için de bu hesabın kullanılabilmesi görülmektedir.

Bir işletme tarafından satılan mallar ya da üretilen mamuller birçok stok kaleminden oluşabilir. Stoklar için standartta belirtilen maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerlerin daha az olanı ile değerlendirilmesi de, tek bir stok türü için, büyük gruplar için veya stokun tamamı için uygulanabilmektedir. Buna ilişkin yapılan yöntem seçiminin, finansal tabloların karşılaştırılabilir olması açısından ve değişmezlik ilkesi gereğince sonraki dönemlerde de devam ettirilmesi gerekmektedir. Standartta, stokların satış fiyatının tespit edilmesinde maliyetlerin stok kalemi bazından sınıflandırılması yöntemi seçilmiştir. Buna rağmen, bazı şartlarda stok kalemlerinin gruplandırılması yöntemi de kullanılabilir. ¹²³

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak, standarda göre, stokların elde edilme maliyetlerinin, tek tek stok kalemi bazında, karşılık ayrılarak net gerçekleşebilir değerlerine azaltılacağı sonucu çıkarılmaktadır. Ancak standart incelendiğinde, bunun bir istisnası olduğu görülmektedir. Söz konusu bu kuralın istisnası, benzer hedefleri veya son tüketimi olan, aynı bölgede üretilen ve satılan, içinde yer aldığı ürün grubundaki bulunan diğer ürünlerden ayrılmasına olanak olmayan stok kalemlerinin, gruplandırılarak değerlendirmeye tabi tutulabilmesidir, ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunlu tutulmamaktadır.

ÖRNEK-12: AG firmasının dönem sonunda stoklarında bulunan ticari malın maliyet bedeli 155.000 TL'dir. Yılsonu geldiğinde, yapılan değerlendirme neticesinde söz konusu malların net gerçekleşebilir değeri 135.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki örnekte verilen değerlerden ticari malların maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer arasındaki farkın 20.000 TL olduğuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla ayrılması gereken stok değer düşüklüğü karşılığı 20.000 TL'dir. Bu durumda, yapılacak olan muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır:

	Borç	Alacak
157 Diğer Stoklar Hs.	155.000,00	
153 Ticari Mallar Hs.		155.000,00

¹²³ Sağlam ve diğerleri, TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, s.155.

	Borç	Alacak
654 Karşılık Giderleri Hs. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.	20.000,00	20.000,00

Örnekte görüldüğü gibi, yılsonuna gelindiğinde ticari malın maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değeri arasındaki fark tespit edilmiş, bu fark stok değer düşüklüğü karşılığı olarak kaydedilmiştir. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak, stokların maliyetinin net gerçekleşebilir değere getirilmesi sağlanmaktadır.

2.2.5.3. Net Gerçekleşebilir Değerin Tahmini

Net gerçekleşebilir değer tahmininin yapılabilmesi için, hesaplamanın yapıldığı anda var olan güvenilir delillere uygun olarak stokların satılması halinde alınması umulan satış tutarları baz alınmaktadır. Burada bahsedilen güvenilir kanıtlara örnek olarak ekonomik göstergeler, pazar araştırmaları rakiplerin tutumu gibi unsurlar gösterilebilir. Söz konusu tahminler, dönemin sonuna gelindiğinde var olan şartlarla uyumlu olduğu oranda, dönem sonunun ardından gerçekleşen fiyat ve maliyetlerle direkt olarak ilgili olan olayları da kapsar.¹²⁴

Net gerçekleşebilir değer birkaç farklı yolla hesaplanabilir. Buna ilişkin yöntemler özetle aşağıdaki şekilde sıralanabilir¹²⁵:

- Eğer söz konusu stok borsada işlem görüyorsa, borsa değerinden faydalanmak,
- Stok devir hızından faydalanmak ve son zamanlardaki satış tutarlarından yola çıkmak,
- Piyasa değerinden faydalanmak,
- Takdir komisyonlarının görüşlerinden ve fikirlerinden faydalanmak,
- Bilirkişiden faydalanmak,
- Meslek odalarının oluşturduğu komisyonlardan faydalanmak.

¹²⁴ Sağlam ve diğerleri, TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, s.155.

¹²⁵ M. Vefa Toroslu, Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi, s.125.

Stokların elde tutulma amaçları, net gerçekleşebilir değerin tahmin edilmesinde oldukça önemli bir faktördür. Bu yüzden net gerçekleşebilir değerin hesaplanmasında, stokların hangi amaçla elde tutulduğuna dikkat edilmesi gereklidir. Bir örnek verilecek olursa, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerinde belirtilen maddeleri ifa etmek amacıyla elde tutulan stoklara ilişkin net gerçekleşebilir değer tahmin edilirken, sözleşme fiyatı dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte, bu stoklar eğer sözleşmede belirtilenden yüksek ise, yüksek olan bölümün net gerçekleşebilir değerinin hesaplanması için genel satış fiyatları esas alınmalıdır.¹²⁶

Açıklamalarda da belirtildiği üzere, net gerçekleşebilir değerin tahmini yapılırken, dönem sonunda gerçekleşen fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla direkt olarak bağlantılı olaylar hesaba katılmaktadır. Söz konusu fiyat ve maliyet dalgalanmalarının dönem sonundaki mevcut koşullara uyumlu olması gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değerin tahmininde kalıcı olmayan fiyat ve maliyet dalgalanmaları hesaba katılmamaktadır.

2.2.5.4.Net Gerçekleşebilir Değerin Gözden Geçirilmesi

Standartta sözü geçen net gerçekleşebilir değerin her raporlama döneminin bitiminde yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile defter değerinin zarar, eskime, bozulma, satış fiyatlarının düşmesi gibi sebeplerden ötürü geri kazanılabilir olup olmadığının kısaca stoklarda değer düşüklüğünün olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Eğer, stokların net gerçekleşebilir değere indirilmesine neden olan durumlar ortadan kalkmışsa ya da ekonomik koşulların değişmesi sebebiyle net gerçekleşebilir değerinde artış gerçekleşmişse, daha önceden ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmelidir. Bu durumda, stoklar bilançoda maliyet ve yeni net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile gösterilir.¹²⁷

Görüldüğü gibi, eğer net gerçekleşebilir değeri üzerinden mali tablolarda takip edilen stok kalemleri takip eden dönemde işletmede bulunursa, net

¹²⁶ Yükçü, s.430.

¹²⁷ Tuğay, s.222.

gerçekleşebilir değerin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Net gerçekleşebilir değerde artış olması durumunda, stokların değeri arttırılmalıdır.

2.2.6. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Standartta stokların ne zaman ve nasıl gider olarak kaydedileceği belirtilmiştir. Buna göre, stokların satışı gerçekleştiğinde stokların kayıtlı değeri, söz konusu stoklara ilişkin satıştan sağlanan hasılatın mali tablolarında gösterildiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Elde edilen hasılat ile stokların kayıt değerinin gider olarak aynı dönemde yazılması, dönemsellik ilkesi gereğince yapılmaktadır. Bu sayede, şirketin ana faaliyetlerinden elde ettiği gelirler ile bunlara ilişkin giderlerin aynı dönemde karşılaştırılması mümkün kılınmış olur.¹²⁸

Stoklarda meydana gelen kayıplar ile stokların net gerçekleşebilir değerini azaltan bir faktör olan stok değer düşüklüğü karşılık tutarları, söz konusu bu kayıpların ve azalmaların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Eğer stokların net gerçekleşebilir değerinde artış olursa, stok değer düşüklüğü karşılık tutarı iptal edilmeli ve iptal edildiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini düşürecek biçimde muhasebeleştirilmektedir.¹²⁹

Şirketlerde kullanılmak amacıyla üretilecek ve inşa edilecek olan varlıklar adına yararlanılan stokların, söz konusu bu varlıkların maliyetine eklenerek varlıkların hizmet süresi içerisinde gidere dönüştürülmeleri gerekmektedir.¹³⁰

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, standartta stoklara ilişkin gelirin finansal tablolara alınmasının ve stokun kayıtlı değerinin giderleştirilmesi işleminin aynı dönem içerisinde olacağı belirtilmiştir. Ayrıca, stok değer düşüklükleri de, değer düşüklüğünün meydana geldiği dönemde giderleştirilmektedir.

¹²⁸ M. Vefa Toroslu, **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, s.128.

¹²⁹ Kızıllı ve diğerleri, s.157-158.

¹³⁰ Türkiye Muhasebe Standartları-2, Paragraf 35.

2.2.7. Dipnot Olarak Raporlanacak Bilgiler

Standarda göre finansal tablolarda dipnot olarak açıklanması gereken bazı bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgiler aşağıda belirtilmiştir¹³¹:

- İşletmeler tarafından stokların değerlemesinde kullanılması kararlaştırılan muhasebe esasları ve maliyeti hesaplama metotları,
- Stokların kayıtlı değerleri ve işletmenin yapısına mutabık bir şekilde bölümlendirilmiş olarak birbirinden ayrı tutarları,
- Gerçeğe uygun değerinden satıştan dolayı maruz kalınan maliyetin düşülmüş değeri ile takip edilen stokların mali tablolardaki tutarı,
- Dönem içerisinde gider olarak dikkate alınan stokların tutarı,
- Stokların net gerçekleşebilir değerine azaltılması sonucu kayda alınan giderlerin tutarı,
- Net gerçekleşebilir değerine indirilmiş stokların, net gerçekleşebilir değerdeki yükseliş sebebiyle iptal edilen değer azalış tutarları,
- Stokların değer düşüş tutarlarının iptal edilmesine sebep olan olaylar ve şartlar,
- Yükümlülükler adına teminat amacıyla gösterilen stokların kayıtlı değeri.

Görüldüğü gibi, standarda göre hazırlanan finansal tabloların dipnotlarında yukarıda açıklanan bilgilerin gösterilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, SPK'ya tabi şirketler, stoklarına ilişkin detaylı bilgilerini finansal tablolarında dipnot olarak göstermektedir. Cari dönemde gider olarak kaydedilen stoklara ilişkin bilgiler gelir tablosunda yer almaktadır. Stokların standartta görülen sınıflandırması, birinci bölümde bahsedilen sınıflandırma ile benzerlik taşımaktadır.

¹³¹ Örtün ve diğerleri, s.62

2.2.8. Stok Değerleme Açısından TMS ve VUK Arasındaki Uygulama Farklarının Değerlendirilmesi

Stokların değerlemesi uygulamasında, birinci bölümde anlatılan VUK ve ikinci bölümde anlatılan TMS açısından bazı farklar mevcuttur. Bunların başında stokların hangi değerle değerlendirileceği gelmektedir. Hatırlanacağı üzere, stoklar VUK'a göre maliyet değeri ile, TMS-2'ye göre ise bu bedel ve net gerçekleşebilir değer az olanı ile değerlendirilmektedir. Bundan dolayı, VUK'un değerlemede birden fazla değerlendirme ölçüsüne imkan tanımadığı, TMS'nin ise değerlendirme ölçülerini alternatifli olarak kullanılmasına izin verdiği söylenebilmektedir.

VUK ve TMS'nin oluşturulmasındaki amaçlar açısından bakıldığında, bu iki kural setinin birbirinden daha farklı bazı amaçlara sahip olduğu fark edilmektedir. Bu farklılıkların, değerlendirme ölçüleri ve ilkelerine de yansıdığı görülmektedir. Nitekim, VUK'ta yer alan değerlendirme ölçüleri vergi matrahını belirlemek amacıyla uygulanmakta ve değerlendirme genel olarak maliyet bedeli dikkate alınarak yapılmaktadır. Bunun sebebi, gerçekleşmemiş kar ve zararın vergilendirilmesini önlemektir. TMS'de yer alan değerlendirme ölçüleri ise, finansal bilgi kullanıcılarına doğru bilgiler vermeyi amaçlamıştır. Dolayısıyla, TMS finansal bilgi kullanıcılarına yarar sağlayacak değerlendirme ölçülerinin kullanılmasını öngörmüştür. Bu yüzden, varlık ve borçların finansal raporlamanın yapılacağı zamanda en gerçekçi değerlerini dikkate almayı benimsemiştir.¹³²

Yukarıdaki bilgilerden yola çıkarak, genel olarak VUK'ta yer alan değerlendirme ölçülerinin kullanılma amaçlarının vergi matrahını doğru bir şekilde tespit etmek olduğu, TMS'de ise bu amacın finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve yararlı bilgiler iletmek olduğu söylenebilir. Bu durum ise, stok değerlemede VUK ve TMS açısından farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılması sonucunu doğurmuştur. Ayrıca, VUK, verginin tespitine önem verirken, TMS finansal bilgi kullanıcılarını ön plana çıkarmıştır.

TMS'de varlık ve borçların hepsinin gerçeğe uygun değeri tespit edilir ve işletmenin raporlama dönemlerinde gerçek ekonomik durumunu ortaya koymak amaçlanır. VUK' tarafında ise, birkaç finansal araç dışında, iktisadi kıymetlerin

¹³² Ergin, s.17-18.

güncel değerleri değil, işletmeye mal oluş değeri dikkate alınmaktadır. Bundan dolayı, VUK kıymetin mal olma değerinden muhasebeleştirilmesini yeterli olarak kabul etmekte ve işletmeden çıkıncaya kadar bu değerle tutmaktadır.¹³³

VUK ve TMS'deki stok değerlendirme uygulama farklarından bir diğeri, kur farklarının stok maliyetine olan etkisine ilişkindir. TMS'de stokların alınmasında dayanılan kur farkı ve faiz giderleri stokların maliyetine eklenmeyip, dönemin gideri olacak şekilde kaydedilmektedir. VUK'ta ise, malın satın alınmasından stokun işletmeye girmesine kadar olan süreçte oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi zorunlu tutulmuştur. Bu stoklara ilişkin daha sonra oluşacak olan kur farkları ise, gider olarak yazılabilmekte ya da maliyete eklenebilmektedir. Stokları alabilmek için alınan banka kredi komisyon ve faiz giderlerinden oluşan kur farklarının da stok maliyetine eklenmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi isteğe bağlıdır.¹³⁴

TMS'de eğer işletmenin olumsuz bir beklentisi varsa, ihtiyatlılık ilkesine dayanarak, karşılık ayrılması ve gelirin önceden azaltılması mümkün kılınmıştır. VUK'ta ise, gerçekleşmeden karşılık veya giderleştirme yapılamamaktadır. Bunun yanı sıra, VUK yasal düzenlemeleri ve kuralları herkes tarafından uygulanabilecek şekilde düzenlemiştir. TMS'deki yaklaşımın ise, ilkesel olduğu ve uygulanacak yöntemin işletme yöneticilerinin kararları ve maksatlarına göre ortaya çıktığı görülmektedir.¹³⁵

Stok değer düşüklüğü de VUK ve TMS açısından biraz farklılık göstermektedir. VUK'a göre, stoklar iki şekilde değerlendirilmektedir. Birincisinde, yangın, deprem gibi beklenmedik koşullarda ya da çürüme, kırılma gibi durumlar neticesinde değeri düşen mallar ile geçmiş yıllardan satılamayıp elde kalan stoklar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. İkincisinde, malların değerlendirme günündeki satış bedelleri bu malların maliyet bedellerinden %10 ve daha fazla bir düşüş gösterdiği takdirde, mallar maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. TMS'de ise, stoklar bozulma, çürüme gibi sebeplerden ötürü değersiz hale gelmesi ve satış fiyatı, stokun işletmeye mal oluş fiyatının altına düşmesi durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Bunun sebebi, stokların maliyet bedelinden daha düşük bir

¹³³ Akın Akbulut, TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları, **Vergi Dünyası**, Sayı:355, 2011, s.25.

¹³⁴ Arzova, s.139.

¹³⁵ Akın Akbulut, TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları, s.25.

bedelle finansal tablolarda izlenememesidir. Stok değer düşüklüğü ayrıldığında, stokların maliyeti net gerçekleştirilebilir değerine indirilmiş olur.¹³⁶

Görüldüğü gibi, stokların değerlemesi yapılırken VUK ve TMS açısından bazı uygulama farkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar sonucunda, stokların değerlemesinde ortaya çıkan sonuçlar da birbirlerinden daha farklı gerçekleşmektedir. Bir sonraki bölümde ise, stoklar 2017 yılında Resmi Gazete’de yayımlanan ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) açısından ele alınacaktır.

2.3. STOKLARIN BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI 6. BÖLÜM KAPSAMINDA İNCELENMESİ

1990’lardan itibaren küreselleşme ile birlikte sınırların ortadan kalkmasıyla işletmeler globalleşmiş, bunun sonucunda da ortak bir raporlama diline ihtiyaç duyulmuştur. Söz konusu bu ortak dili sağlayabilmek için yapılan en etkin çalışma, UFRS’leri oluşturmak olmuştur. Günümüzde UFRS’ler 150 ülkede kullanılmakta veya uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır. Türkiye’de ise, UFRS’lerin birebir çevirisi olan TFRS’lerin kullanımı, 2012 yılında TTK’nın yenilenmesine kadar SPK denetimlerine tabi halka açık işletmelerle sınırlı tutulmuştur. Bu dönemde, bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin ölçütlerinin Bakanlar Kurulu ile düzenlenmesi ilkesi getirilmiştir. Bu düzenlemeler sonrasında, 2014 yılında KGK tarafından TFRS uygulama kapsamı, bağımsız denetimden ayrıştırılmış, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırılmıştır.¹³⁷

Bağımsız denetime tabi olan ancak TMS-TFRS’leri dikkate almak zorunda olmayan işletmelerin uygulaması gereken mali raporlama çerçevesi olan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), KGK tarafından 29.07.2017 tarihinde çıkartılan 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de

¹³⁶ Arzova, s.142.

¹³⁷ Başak Ataman ve Hakan Cavlak, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2017, s.153.

yayınlanmıştır.¹³⁸ Bu durum, 01.01.2018 tarihinden itibaren gelen hesap dönemleri için, TMS-TFRS ve yorumlarını zorunlu uygulayan KAYİK ile gönüllü olarak uygulayan diğer şirketlerin BOBİ FRS’yi uygulamasını gerekli kılmıştır. Başka bir deyişle, halka açık olmayan ve kamuya hesap verme zorunluluğu olmayan şirketler, BOBİ FRS’yi kullanacaktır. BOBİ FRS’yi uygulayacak işletmelerin, büyüklüğünün yanı sıra, önemli ölçüde kamu yararını ilgilendirmesi ve kamuya hesap verme yükümlülüğünün bulunması, diğer bir deyişle KAYİK olup olmaması kriteri de BOBİ FRS’nin kullanımında dikkate alınmaktadır.¹³⁹

Aşağıda yer alan tablo, standarda dair genel bilgileri göstermektedir:

Tablo 1: BOBİ FRS Hakkında Genel Bilgiler

“BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı)	
Düzenleyici	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	29.07.2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete, BOBİ FRS Hakkında Tebliğ (Sıra No:56)
Uygulanma Tarihi	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Uygulayacak Olan İşletmeler	Bağımsız denetime tabi olup TFRS’yi uygulamayan işletmeler
Kapsamı	Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar
İçeriği	27 Bölüm ve 9 Ek” ¹⁴⁰

BOBİ FRS 27 bölümden oluşmaktadır ve her bölümünde hem şirketler hem mali tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgiye kolay ulaşabilmelerini sağlama maksadıyla paragraflar numaralandırılmıştır. Aynı zamanda, terimler sözlüğü ve bunun eki olarak konsolide olmayan ve konsolide finansal tablo örnekleri de bulunmaktadır. Bahsi geçen terimler sözlüğünde bulunan ifadeler, her bir kısımda ilk

¹³⁸ Ümit Gücenme Gençoğlu, Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:76, 2017, s.2

¹³⁹ Aziz Doğan, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Sayı:357, 2017, s.771.

¹⁴⁰ Ataman ve Cavlak, s.155.

kullanıldıkları yerde koyu yazılmış olup, kullanıcılara rahatlık sağlanmaya çalışılmıştır.¹⁴¹

BOBİ FRS, şirketlerin genelde karşılaşma ihtimali olan muhasebe ile ilgili bütün işlemlerine ilişkin muhasebe prensiplerini ortaya koymaktır. Bu bakımdan ele alındığında, BOBİ FRS'nin herhangi bir standart setine ihtiyaç olmadan mali tabloların oluşturulmasına olanak sağladığı görülmektedir. Bunların yanı sıra, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ve AB düzenlemeleri ile uyumlu olduğu görülmektedir. AB Muhasebe Direktifi'nde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı doğrultusunda, orta büyüklükteki şirketler adına genel olarak maliyet bazlı mali raporlama öngörülmüş olup, büyük şirketlere de ek zorunluluklar getirilmiştir.¹⁴²

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 27 bölümden ve 9 ekten oluşan BOBİ FRS'nin, 01.01.2018 tarihi itibarıyla kullanılması belirlenmiştir. Altaki bölümlerde BOBİ FRS'nin amacı, kapsamı incelenmiş, stoklar konusu 6. Bölüm kapsamında ele alınmış ve TMS-2 ile karşılaştırılmıştır.

2.3.1. BOBİ FRS'nin Amacı ve Kapsamı

26.08.2014 tarihinde, 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan KGK kararı ile, KAYİK'lerin tek ve konsolide mali tablolarını hazırlarken, TMS/TFRS uygulaması yükümlülüğü getirilmiştir. Söz konusu karar aynı zamanda bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS kullanmayan şirketlerin KGK tarafından yeni bir düzenleme getirilene kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'ni uygulayarak tablolarını hazırlamasını da öngörmüştür. BOBİ FRS ise, bağımsız denetime tabi olan ancak TMS/TFRS kullanmayan işletmeler için MSUGT'lar ve “İlave Hususlar”ın yerine geçmiştir. Böylece, bu şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken baz alacakları mali raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır.¹⁴³

BOBİ FRS'nin amacı finansal bilgi ihtiyaçlarını giderecek, gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir tek ve konsolide mali tablolar hazırlanmasını temin etmektir. Bu

¹⁴¹ Doğan, s.773.

¹⁴² Ataman ve Cavlak, s.156.

¹⁴³ Doğan, s.771-773.

hedefler doğrultusunda, BOBİ FRS, TMS/TFRS'ye nazaran daha basit ve anlaşılır bir dille hazırlanmıştır. Böylece, büyük ve orta ölçekli şirketlere lüzumlu olmayan ayrıntılardan kaçınılmış, yalnızca alakalı konularda ana ilkelerden söz edilmiştir.¹⁴⁴ BOBİ FRS bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS'leri kullanmayan şirketlerin tek ve konsolide finansal tablolarını kapsamaktadır.¹⁴⁵

Görüldüğü üzere, BOBİ FRS tek ve konsolide mali tabloların özellikle gerçeği yansıtan ve karşılaştırılabilir olmasını amaçlamaktadır. TFRS uygulamayan işletmelerin tek ve konsolide mali tablolarını BOBİ FRS'ye göre hazırlaması gerekmektedir.

2.3.2. BOBİ FRS'yi Uygulayacak İşletmeler

BOBİ FRS'nin yayımlandığı tebliğde büyük işletme, bilançodaki aktif toplamı 75.000.000 TL ve üzeri, senelik net satışı 150.000.000 TL ve üzeri aynı zamanda ortalama çalışan sayısı 250 ve üzeri olup, bu özelliklerden en az ikisinin eşik değerlerini arka arkaya iki raporlama döneminde geçen şirketler olarak tanımlanmıştır. Büyük işletme ölçütleri özetle aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:¹⁴⁶

Tablo 2: BOBİ FRS- Büyük İşletme Kriterleri

BOBİ FRS- Büyük İşletme Kriterleri			
	Aktif Toplamı	Senelik Net Satış Hasılatı	Çalışan Sayısı
Büyük İşletme	>75.000.000 TL	>150.000.000 TL	>250 kişi

Yukarıdaki tabloda belirtilen kriterlerin altında kalan, bununla birlikte denetime tabi olma şartlarını taşıyan işletmeler ise orta boy işletme olarak kabul edilmekte olup, standartta orta boy işletmelerin uymakla yükümlü olduğu ilkelere göre finansal raporlama gerçekleştirilecektir. Görüldüğü üzere, işletmelerin büyük veya orta boy olarak belirlenmesi, işletmenin aktif büyüklüğüne, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına göre tespit edilmektedir.

¹⁴⁴ Ataman ve Cavlak, s.156.

¹⁴⁵ Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm> (08.04.2018).

¹⁴⁶ Gençoğlu, s.2.

2.3.3. Stokların BOBİ FRS 6. Bölüm Kapsamında Ele Alınması

BOBİ FRS'nin 6. Bölümü'nde stoklara dair muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir. Stokları ilk kez kayda alma, maliyetlerini belirleme, stok düşüklüğüne uğradığında ve ilişkili hasılat sağlandığında bu maliyetleri giderleştirme benzeri konular bu bölümde yer almaktadır. Bu bilgiler ışığında ele alındığında, stokların BOBİ FRS'de olağan şirket faaliyetleri sınırları dahilinde satılma amacıyla elde tutulan, üretilmekte olan varlıklar ile üretim prosesinde veya hizmet sunumunda kullanılan hammadde ve malzeme olarak tanımlandığı görülmektedir.¹⁴⁷

Stokların maliyeti, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, stokları var olan durumlarına getirebilmek için katlanılan tüm maliyetleri içermektedir. Vade açısından incelendiğinde standartta bir yıl ya da daha az vadeli ödeme karşılığında alınmış olan stokların vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçüldüğü, bir yıldan daha fazla vadeli bir ödeme karşılığında satın alınmış olan stokların ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçüldüğü görülmektedir. Stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri ise, meydana geldikleri dönemde kar veya zarara yansıtılmaktadır. Bununla birlikte, normal şartlarda üretilmesi bir yıldan uzun süre alan stoklarla alakalı olan borçlanma maliyetleri, satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stok maliyetine eklenir. Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde de genel olarak tam maliyet yöntemi kullanılır.¹⁴⁸

Mamul maliyetleri üretimden giderlerinden gerçekleşmiş olanları baz alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenmektedir. Fakat, sonuçlar eğer fiili maliyete yakın çıkarsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi yöntemler de kullanılabilir. Standartta, stokların maliyetini hesaplama yöntemi olarak FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin kullanılabilmesi belirtilmiştir.¹⁴⁹

Her raporlama döneminin bitiminde, stoklarda değer düşüklüğü meydana gelip gelmediği kontrol edilir ve olduğu tespit edilirse, defter değerleri net gerçekleşebilir değerine getirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını

¹⁴⁷ Kamu Gözetimi Kurumu, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı", <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> (02.04.2018)

¹⁴⁸ Kamu Gözetimi Kurumu, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı", <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> (02.04.2018)

¹⁴⁹ Gençoğlu, s.12.

meydana getirir ve gelir tablosunda, satışların maliyeti bölümünde gösterilir. Stoklar satıldığında ise, defter değerleri ilişkili hasılatın mali tablolara yansıtıldığı dönemde yine aynı kaleme yansıtılır.¹⁵⁰

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, BOBİ FRS’de stokların değerlendirme yöntemi, TMS-2’de belirtilenler ile doğru orantılıdır. Standartta stokların maliyet unsurları satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler olarak belirlenmiştir. Stok maliyeti ise, FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri aracılığıyla hesaplanmaktadır.

2.3.4. BOBİ FRS 6. Bölümün TMS-2 ile Karşılaştırılması

BOBİ FRS’nin stoklar konusunun açıklandığı 6. Bölümü ile TMS-2’nin birçok benzerlik taşıdığı, bununla birlikte bazı açılardan iki standart arasında farklılıkların da olduğu görülmektedir. Bunlardan en önemlileri aşağıda yer almaktadır:¹⁵¹

- Bütün vade farkları TMS-2’de ayrıştırılmaktadır; BOBİ FRS Bölüm 6’da ise vade farkının ayrıştırılması yalnızca bir yıldan uzun vadeli alımlarda geçerli olmakta ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.
- TMS-2’de normal maliyet yönteminin kullanılması önerilmektedir. BOBİ FRS’de ise, normal maliyet yönteminin yanı sıra tam maliyet yönteminden de bahsedilmektedir.
- BOBİ FRS’de stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri, meydana geldikleri dönemde gelir tablosuna yansıtılmakta, yalnızca normal şartlarda üretilmesi bir yıldan daha fazla süre alan stoklara ilişkin olan borçlanma maliyetleri, satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stok maliyetine eklenmektedir. TMS-2’de özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için de bu durum geçerlidir. Bu tür stoklar tamamlanana kadar bunlarla alakalı borçlanma maliyetleri stokun maliyetine eklenmektedir. Daha sonra

¹⁵⁰ Kamu Gözetimi Kurumu, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı”, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> (02.04.2018)

¹⁵¹ Ataman ve Cavlak, s.160.

meydana gelen borçlanma maliyetleri ise, gider olarak dikkate alınmaktadır.

BOBİ FRS Bölüm 6 ile TMS-2 arasındaki bazı benzerlikler ise aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:¹⁵²

- Her iki standartta dönem sonu ölçümü, maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden az olanı ile gerçekleştirilmektedir.
- Her iki standartta da stoklarda değer düşüklüğü meydana gelmesi halinde, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değere indirilmektedir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturmakta olup, gelir tablosunda satışların maliyeti bölümüne yansıtılmaktadır.

İki standart seti arasında yukarıda belirtilen benzerliklere ilave olarak, iki standartta da stokların maliyetlerinin nasıl belirlenmesi ve nasıl gidere dönüşmesi ile stok değerlemesinin nasıl yapılması gerektiği amaçlanmaktadır. Bunun yanı sıra her iki standart da stokları, ayrı bir standart olarak belirtilen finansal araçlar ve tarımsal faaliyetler standardı dışındaki ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamuller ve ticari mallar olarak tanımlamıştır.¹⁵³

Yukarıdaki açıklamalar ve karşılaştırmalardan yola çıkarak, iki standart seti arasında bazı farkların olduğu görülmekle beraber, genel olarak uyumlu olduklarını söylemek mümkündür. Çalışmanın bir sonraki bölümünde ise, otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ele alınarak stoklara ilişkin hesaplarda meydana gelen VUK ve TMS-2 arasındaki uygulama farkları karşılaştırılacak ve ortaya çıkacak sonuçlar uygulamalı bir şekilde incelenecektir.

¹⁵² Doğan, s.775.

¹⁵³ Ahmet Alataş ve İsa Kılıç, Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl:6, Sayı:64, 2018, s.463.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ BİR UYGULAMA

3.1.OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ

Otomotiv yan sanayi sektörü, ülkelerin ekonomileri açısından lokomotif sektör kabul edilen otomotiv sektörü için parça üreten sektör olarak tanımlanabilir. Otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmalar, otomotiv üreticilerinin bir yan kuruluşu olabilirler. Bunun yanı sıra, ana sanayiden bağımsız olarak da üretimlerini gerçekleştirebilirler.¹⁵⁴

“Otomotiv yan sanayi sektöründe üretilen başlıca ürünler aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- *Komple motor ve motor parçaları*
- *Aktarma organları*
- *Fren sistemleri ve parçaları*
- *Hidrolik ve pnömatik aksamlar*
- *Süspansiyon parçaları*
- *Emniyet aksamları*
- *Şasi aksam ve parçaları*
- *Dövme ve döküm parçaları*
- *Elektrik ekipmanları ve aydınlatma sistemleri*
- *Akü*
- *Oto camları*
- *Koltuklar vb.*¹⁵⁵

Bu sektör, teknolojinin en çabuk ilerleme gösterdiği sanayi dallarından birisidir. Sektör, teknik gelişime de katkı sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, küçük

¹⁵⁴ NG Proje Grubu, “Türkiye’de Otomotiv Endüstrisi, Otomotiv Yan Sanayii ve Kütahya”, <https://www.kutso.org.tr/wp-content/uploads/2017/06/T%C3%BCrkiyede-Otomotiv-End%C3%BCstrisi-Otomotiv-Yan-Sanayii-ve-K%C3%BCtahya-Raporuu.pdf> (08.10.2018)

¹⁵⁵ NG Proje Grubu, “Türkiye’de Otomotiv Endüstrisi, Otomotiv Yan Sanayii ve Kütahya”, <https://www.kutso.org.tr/wp-content/uploads/2017/06/T%C3%BCrkiyede-Otomotiv-End%C3%BCstrisi-Otomotiv-Yan-Sanayii-ve-K%C3%BCtahya-Raporuu.pdf> (08.10.2018)

işletmeler yaratma özelliği ile de teknik kültürün toplumda yaygınlaştırılmasında yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla, dünyadaki hızlı ilerleme kaydeden değişim sürecini izlemek ve rekabeti koruyabilmek amacı ile sektörün sürekli ve düzenli olarak yatırım yapması ve buna devam etmesi gerekmektedir.

3.2.TÜRKİYE’DE OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ

Türkiye’de otomotiv yan sanayi sektörü 1960’lı yıllarda oluşmuştur. Yan sanayi sektörünün bu yıllarda oluşmaya başlamasının sebebi, özellikle ana sanayinin parça üretimini karşılayamayacak duruma gelmesi ve yan sanayi için yapılan yatırımların artması olmuştur. 1964 yılında çıkarılmış olan Montaj Sanayi Talimatı ile birlikte, yan sanayi sektörü koruma altına alınmıştır. Ayrıca, ana sanayide yerli yüzde oranının artırılması mecburiyetinin getirilmesi, Türkiye’de yan sanayi sektörünün daha da güçlenmesi ve gelişmesini sağlamıştır.¹⁵⁶

Türkiye’de otomotiv yan sanayi sektöründe yaşanan hızlı gelişim, 1980 dönemine denk gelmektedir. 1980 öncesinde döviz kıtlığı yaşanması sonucu, otomotiv yan sanayinin gelişimi ve desteklenmesi önem kazanmıştır. Otomotiv yan sanayinin desteklenmesi ve bu sektörde çalışan firma sayısının artırılması için, taşıt araçları imalat sektöründe yerli hammaddenin yükseltilmesi, ithalatın azaltılması, imalat sektöründeki talebin yerli sermaye ile sağlanması amaçlanmıştır. Bu sayede, birçok araçta yerli katkı oranları %90’nın üzerine çıkmış, böylece otomotiv yan sanayinin gelişimi hızlanmıştır.¹⁵⁷

Türkiye’de otomotiv yan sanayi sektöründe yaklaşık binin üzerinde firma bulunmaktadır. Bunlardan yaklaşık 300-350 tanesi, kabul edilebilir seviyedeki üretim standartlarını elinde bulundurup, taşıt araçları üretimine direkt olarak orijinal parça üretmekte, bunların yanı sıra uluslararası pazarlarda rekabet edip ihracat gerçekleştirmektedir. Bölge bazında incelendiğinde ise, otomotiv yan sanayi

¹⁵⁶ Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, Otomotiv, Makina, Elektrik ve Elektronik Ürünler Daire Başkanlığı, “Otomotiv Ana ve Yan Sanayi Sektörü” <http://www.orhangazitso.org.tr/webFiles/1488897381.pdf> (08.10.2018)

¹⁵⁷ TÜBİTAK, “Parça Sektörü (Otomotiv Yan Sanayii) 2023 Vizyonu”, **Draft Rapor**, https://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/vizyon2023/mm/Ek6a.pdf (02.11.2018)

sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin en çok Marmara Bölgesi'nde bulunduğu, daha sonra Ege Bölgesi'nin geldiği görülmektedir.¹⁵⁸

Görüldüğü üzere, otomotiv yan sanayi sektörü uzun yıllardır otomotiv sektörü için büyük önem teşkil etmekte, ülkemizde bu sektörde birçok firma faaliyet göstermektedir.

3.3.UYGULAMANIN AMACI

VUK ve TMS açısından incelendiğinde, stokların finansal tablolarda sunulmasına ilişkin uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir. Araştırmamızın amacı da, çalışmanın ilk iki bölümünde anlatılan teorik bilgileri desteklemek ve uygulamalı olarak gösterebilmek için, Ege Bölgesi'nde otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin stoklarının TMS ve VUK açısından incelenerek karşılaştırılması ve finansal tablolarda gösterilmesi olarak belirlenmiştir.

Bu amacı gerçekleştirebilmek için söz konusu işletmenin 2016 yılı VUK'a göre Bilanço ve Gelir Tablosu temin edilmiş ve uygulama çalışması bu tablolar baz alınarak yapılmıştır. İlgili tablolar, çalışmanın ekler bölümünde mevcuttur.

3.4.UYGULAMANIN KAPSAMI

Araştırmamızda, karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için, birden fazla işletme yerine tek bir işletmenin stok kalemlerinin detaylı bir şekilde incelenmesi uygun görülmüştür. Dolayısıyla, tek bir işletmenin stoklarına ilişkin mevzuata ve standartlara uygun hazırlanan muhasebe kayıtları karşılaştırılmış olup, çıkan sonuçlar üzerinden inceleme yapılmıştır.

¹⁵⁸ TÜBİTAK, "Parça Sektörü (Otomotiv Yan Sanayii) 2023 Vizyonu", **Draft Rapor**, https://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/vizyon2023/mm/Ek6a.pdf (31.01.2018)

3.5.UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİ VE ORGANİZASYON YAPISI

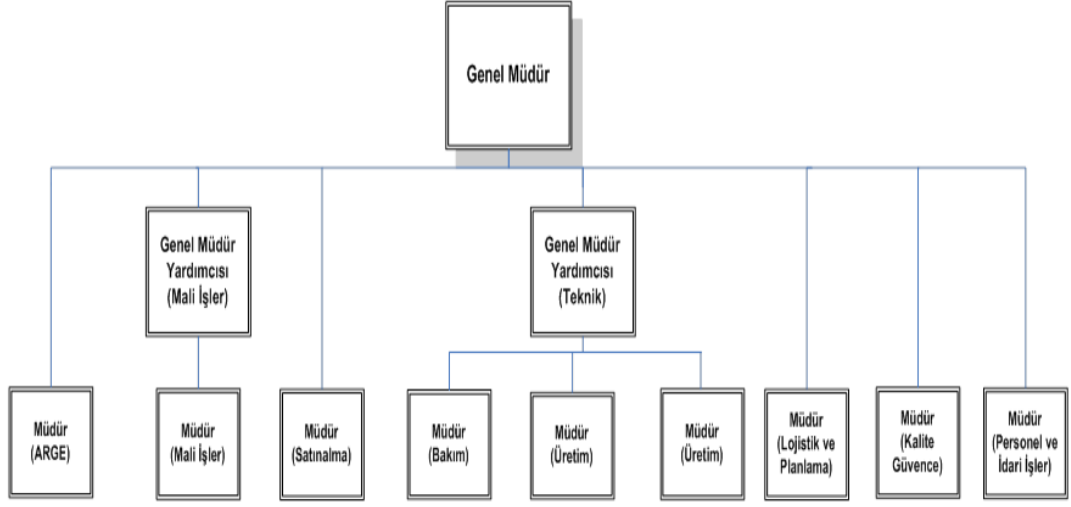
Araştırmamıza konu olan işletme, uzun yıllardır Ege Bölgesi'nde ve otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet göstermektedir. Müşterileri, aynı sektörde yer alan yurtiçi ve yurtdışı firmalardan oluşmaktadır. Aynı zamanda halka açık bir şirket olup, borsada işlem görmektedir. Dolayısıyla, Sermaye Piyasası Kurulu denetimlerine tabi tutulmaktadır. Diğer bir deyişle, işletme belirli aralıklarla dış denetimden geçmektedir.

İşletme, otomotiv yan sanayi sektörü için parça üretimleri gerçekleştirmekte ve ürettiği ürünlerin çok büyük kısmını ihraç etmektedir. Dolayısıyla, yurtdışı firmaları daha büyük öneme sahiptir. İşletmede çalışan kişi sayısı ortalama 500 kişi civarındadır.

İşletme bir üretim işletmesi olmakla birlikte, zaman zaman ticari alım satım işlemleri de yapabilmektedir. İşletmenin stok kalemlerini hammadde, yarı mamul, mamul, ticari mallar, yoldaki mallar, takım malzemeleri, yağlar, kimyasallar, işletme malzemeleri ve bakım malzemeleri oluşturmaktadır. Bunların yanı sıra, işletmenin stok kalemleri içerisinde verilen sipariş avansları da bulunmaktadır.

İşletme'de VUK'a göre ve TMS'ye göre iki ayrı defter tutulmaktadır. Vergi mevzuatı açısından finansal tablolar düzenlenmekte olup, daha sonra standartlara göre yapılan düzeltmeler ile finansal tablolar TMS'ye uygun hale getirilmektedir. İşletmede stoklar, finansal tablolarda VUK'a göre maliyet bedeli ile, TMS'ye göre ise bu bedel ve net gerçekleşebilir değerden az olanı ile gösterilmektedir. Stok maliyetleri aylık hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. İşletme, geçmişteki tecrübelerinden ve genel ekonomik şartlar ile ilgili değerlendirmesine dayanarak kullanmayacağını öngördüğü stok tutarları için değer düşüklüğü karşılığı ayırmaktadır.

Şekil 1: Organizasyon Şeması



Şekil-1’de, İşletme’nin organizasyon şeması gösterilmektedir. Organizasyon yapısı incelendiğinde, İşletme’nin müdürlüklerin bulunduğu bir yapılanmaya sahip olduğu görülmektedir. Şekilden de anlaşılacağı üzere, İşletme’de en tepede genel müdür, genel müdüre direkt bağlı genel müdür yardımcılarını ile direkt ve endirekt bağlı bölüm müdürleri bulunmaktadır.

Aşağıdaki bölümde, İşletme’nin 2016 yılına ait stok kalemleri incelenmiştir. VUK’a göre oluşan bazı stok kalemlerine ilişkin, TMS-2’ye uygun hale getirilmek amacıyla gerekli düzeltmelerle muhasebe kayıtları gerçekleştirilmiş, çıkan sonuçlar VUK ve TMS-2 kapsamında değerlendirilmiştir.

3.6.İŞLETMENİN STOK KALEMLERİNE İLİŞKİN KAYITLARININ VUK VE TMS-2 AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.6.1. İşletme’nin 2016 Yılına İlişkin Stokları

İşletme’nin 2016 yılına ilişkin stok kalemleri hesap bazında aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 3: İşletmenin VUK'a Göre 2016 Yılına İlişkin Stokları

Stoklar		16.103.742,99
150- İlk Madde ve Malzeme	9.878.360,00	
151-Yarı Mamuller- Üretim	2.420.347,43	
152- Mamuller	2.210.069,14	
153- Ticari Mallar	535.724,70	
157- Diğer Stoklar	1.046.647,43	
159-Verilen Sipariş Avansları	12.594,29	
Dönen Varlıklar Toplamı		67.961.129,27
Aktif Toplamı		96.505.681,27

Tabloya bakıldığında, İşletme'nin 2016 yılına ilişkin bilançosunda 16.103.742,99 TL tutarında stok bulunduğu görülmektedir. Söz konusu tutar, bilançonun toplam varlıkları içerisinde %16,6 paya sahiptir. Görüldüğü üzere, İşletme'nin en büyük stok kalemini ilk madde ve malzeme hesabı oluşturmaktadır. Bunun sebebi, İşletme'nin bir üretim işletmesi olmasıdır. İlk madde ve malzeme hesabında ağırlıklı olarak saclar ve muylular bulunmaktadır. Diğer stoklar kalemi ise ambalaj malzemeleri, takım malzemeleri, yağlar ve kimyasallar gibi malzemelerden oluşmaktadır.

İşletme'nin 2016 yılına ilişkin stok hareketlerinin etkilediği başlıca gelir tablosu hesapları ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: İşletmenin VUK'a Göre 2016 Yılına İlişkin Satışları ve Satılan Malın Maliyeti

Brüt Satışlar		118.460.817,71
600- Yurtiçi Satışlar	47.210.139,43	
601- Yurtdışı Satışlar	68.633.712,00	
602- Diğer Gelirler	2.616.966,29	
Satış İndirimleri		(552.505,71)
Net Satışlar		117.908.312,00
Satışların Maliyeti		(92.147.399,43)
Brüt Satış Karı veya Zararı		25.760.912,57

İşletme'nin VUK'a göre kayıtlı 2016 yılı gelir tablosunda 117.908.312 TL net satışı bulunmaktadır. Satışların maliyeti cirodan düşüldüğünde ise, İşletme'nin 25.760.912,57 TL brüt satış karı elde ettiği görülmektedir.

Görüldüğü üzere, yukarıdaki tablolarda İşletme'nin VUK'a göre hazırlanan bilanço ve gelir tablolarındaki ilgili kalemlere yer verilmiştir. Bir sonraki bölümde ise, standartlara göre yapılması gereken muhasebe kayıtları oluşturulacak, stok kalemlerinin ve maliyetlerin VUK'a göre farklılıkları incelenecektir.

3.6.2. Standartlara Göre Oluşturulan Muhasebe Kayıtları

İşletme yıl sonu denetimlerinden geçerken, UFRS açısından bazı hesaplarda düzeltilmesi ve standartlara uygun hale getirilmesi gereken durumlar tespit edilmiştir. Buna ilişkin yapılan düzeltmelerle hazırlanan muhasebe kayıtları, aşağıdaki bölümlerde anlatılmıştır.

3.6.2.1.Yoldaki Mallar- Satış

İşletme, Almanya'da bulunan X şirketine düzenli olarak ihracat yapmaktadır. Aralarındaki satış sözleşmesine göre, gönderilen ürünlerle ilgili risk ve faydalar, ürünler X şirketinin ambarına teslim edildiğinde karşı tarafa geçmektedir. 16.12.2016 tarihinde maliyeti 75.00 TL olan mamulün 100.000 TL satış bedeli ile Almanya'ya ihracatı gerçekleşmiştir. 31.12.2016 tarihi itibarıyla ürünler hala X şirketinin deposuna ulaşmamıştır. Bununla birlikte, yasal olarak bu ürünler yurtdışı satış olarak kayıtlarda muhasebeleştirilmiştir.

Bu bilgilerden de anlaşılacağı üzere, İşletme'nin X şirketi ile yaptığı sözleşme gereği ürünler X şirketinin ambarına girmeden risk ve fayda karşı tarafa geçmemektedir. 16.12.2016 tarihinde gönderilen mamullerin ise, 31.12.2016 tarihi itibarıyla hala yolda olduğu bilgisi alınmıştır. Bu durumda, İşletme'nin 75.000 TL maliyeti olan mamulü, 100.000 TL satış bedeli ile kayıtlarından çıkartması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu işleme ilişkin hazırlanması gereken muhasebe kaydı altta gösterildiği şekilde olacaktır:

	Borç	Alacak
601 Yurtiçi Satışlar Hs	100.000,00	
120 Alıcılar Hs		100.000,00

	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar Hs	75.000,00	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hs		75.000,00

Görüldüğü gibi, 100.000 TL satış bedeli olan ihracat işlemi ile ilgili risk ve faydalar henüz karşı tarafa geçmediği için, bu işleme ilişkin satış ve maliyet kayıtlarının iptal edilmesi ve stokların hesaplara geri çekilmesi amacıyla düzeltme kayıtları gerçekleştirilmiştir.

3.6.2.2.Yoldaki Mallar- Alış

İşletme'nin hammadde alımlarını gerçekleştirdiği şirketlerden biri İtalya'da bulunan Y şirkettir. İşletme, belirli aralıklarla Y şirketinden en önemli hammaddelerden biri olan sac alımlarını yapmaktadır. 21.12.2016 tarihinde İşletme Y şirketine 465.000 TL tutarında sac siparişi vermiştir. Bunun üzerine Y şirketi bu sipariş için FOB (Free on Board) teslim şeklinde anlaşarak söz konusu sacları 22.12.2016 tarihinde yola çıkarmıştır. 31.12.2016 tarihinde, Y şirketinden gönderilen sacların henüz Türkiye'deki gümrükte beklemekte olduğu tespit edilmiştir.

İşletme, saclar henüz deposuna girmediği için stok kaydedememektedir; ancak muhasebe ve raporlama standartları gereği malların risk ve sorumluluğu 31.12.2016 tarihi itibarıyla İşletme'ye geçmiştir. Dolayısıyla, standartlar açısından İşletme bu malları stoklarına almalıdır. Buna göre, aşağıdaki düzeltme kaydı gerçekleştirilmelidir:

	Borç	Alacak
150 İlk Madde ve Malzeme Hs	465.000,00	
320 Satıcılar Hs		465.000,00

Standartlara göre, yoldaki mallar için uygulanan düzeltme kayıtları satış işlemleri için yapılabildiği gibi, alış işlemleri için de gerçekleşmektedir. Burada önemli olan konu, alım-satım işlemlerini gerçekleştirecek olan işletmelerin arasında yapılan teslim şekli anlaşmalarıdır. Alıcı işletmenin, alımı yapılacak olan bir malı kendi deposuna girmeden kaydetmesi gereken teslim şekilleri bulunmaktadır. Bunlardan biri de FOB teslim şeklidir. FOB teslim şeklinin açılımı Türkçe'ye Gemi Bordasında Teslim olarak çevrilmiştir.

FOB teslim şeklinde, satıcı firma belirlenen yer ve tarihte malları gemiye yüklemektedir. Mallar gemi güvertesine geçtiği andan itibaren ise, tüm risk ve sorumluluk alıcı firmaya geçmektedir. Bir diğer deyişle, mallar gemi güvertesine yüklendikten sonra meydana gelebilecek her türlü hasar, kayıp ve masraflar alıcı firma sorumluluğundadır.¹⁵⁹

Yukarıdaki bilgilerden yola çıkarak, İşletme'nin 21.12.2016 tarihinde siparişini verdiği sacların teslim şeklinin FOB olarak belirlendiğini, bu durumda söz konusu sacların risk ve sorumluluğunun 31.12.2016 tarihi itibarıyla İşletme'de olduğunu söylemek mümkündür. Saclar henüz deposuna ulaşmamış olmasına rağmen, risk ve sorumluluk İşletme'ye geçtiği için standartlar gereği İşletme yukarıdaki düzeltme kaydını gerçekleştirerek sacları stoklarına almıştır.

3.6.2.3.Sarf Malzemeleri

İşletme, temizlik için kullandığı malzemeleri diğer stoklar hesabına kaydetmektedir. Bununla birlikte, bu malzemelerin sarf edildikçe stoklardan düşülerek gider olarak yazılması gerekmektedir. İşletme, bunun için aşağıdaki

¹⁵⁹ İstanbul Sanayi Odası, "Dış Ticarete Ödeme ve Teslim Şekilleri", http://www.iso.org.tr/sites/1/upload/files/Teslim_Sekilleri_29Ekim-5370.pdf (12.03.2018)

düzeltilme kaydını hazırlayıp sarf edilen malzemeleri stoktan düşerek gider olarak yazmıştır.

	Borç	Alacak
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs	2.000,00	
157 Diğer Stoklar Hs		2.000,00

İşletme, temizlik malzemelerini 157- Diğer Stoklar hesabına kaydetmiş; ancak sarf edilen malzemeleri gider olarak kaydetmeyi sehven unutmuştur. Bu durum tespit edildiğinde ise, yukarıdaki muhasebe kaydı hazırlanarak 157- Diğer Stoklar hesabı, olması gereken tutara getirilmiştir.

3.6.2.4.Stok Değer Düşüklüğü

Yıl sonu için yapılan envanter sayımlarında İşletme'nin deposunda 2013 yılından beri bekleyen 15.000 TL tutarında mamul olduğu tespit edilmiştir. Bir diğer deyişle, bu mamuller 2013 yılından beri hareket görmemektedir. İşletme yönetimi, bu mamullerin artık müşteriler tarafından talep görmediğine karar vermiştir. Dolayısıyla, bunların artık satılamayacağı öngörülmektedir. Ayrıca, işletme politikası gereği 2 yıldan fazla süre hareket görmeyen stoklar için UFRS açısından karşılık ayrılmaktadır. Bu nedenle, şirket aşağıdaki muhasebe kaydını gerçekleştirerek söz konusu mamuller için karşılık ayırmalıdır.

	Borç	Alacak
620 Satılan Mamuller Maliyeti Hs	15.000,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs		15.000,00

İşletme, aynı sayım sırasında ticari malların içerisinde bedeli 83.800 TL olan 200 adet malda, kapalı ve korunaklı bir yerde bekletilmemesi sonucu bozulma

olduğunu saptamıştır. Değeri düşen söz konusu mallar adına, takdir komisyonuna başvurmuş, bunun sonucunda da komisyon tarafından bu malların değeri 35.000 TL olarak belirlenmiştir.

Buna göre, İşletme'nin değeri düşen ticari malları için hazırlayacağı muhasebe kaydı, bir önceki kayıt ile benzer doğrultuda olacaktır.

	Borç	Alacak
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hs	48.800,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs		48.800,00

Görüldüğü üzere, malın takdir komisyonu tarafından tespit edilen kısmı için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamıştır. Bunun yerine, standart gereği malın kalan kısmı için karşılık ayrılmıştır.

3.6.2.5.Vade Farkı

İşletme, 17.07.2016 tarihinde 3 ay vadeli, 57.450 TL tutarında mal alımı gerçekleştirmiştir. Malın peşin bedeli 53.000 TL'dir. Malın vadeli bedelinin tamamı, vade bitiminde ödenmiştir. 2016 yılı sonunda satılan malların toplam tutarının 48.275 TL, maliyetinin ise 35.825 TL olduğu tespit edilmiştir. Dönem sonunda satılmayıp elde kalan stokların maliyeti ise, alınan malın 1/5'i kadardır.

Tablo 5: TMS-2 ve VUK'a Göre Vade Farkının Hesaplanması

	Başlangıçta Muhasebeleştirilen Tutar	Gider Yazılan Vade Farkı	Satılan Malın Maliyeti	Dönem Sonu Tutarı
TMS-2	53.000 TL	4.450 TL	42.400 TL	10.600
VUK	57.450 TL	-	45.960 TL	11.490

Yukarıdaki bilgilere göre oluşacak vade farkı tutarı 4.450 TL'dir. (57.450-53.000=4.450 TL)

	Borç	Alacak
780 Finansman Giderleri Hs	4.450,00	
153 Ticari Mallar Hs		4.450,00

VUK'a göre yapılan muhasebe kaydında, vadeli alım tutarının 153-Ticari Mallar hesabına alınmış, vade farkları da stok maliyetlerinin üzerine eklenmiştir. Bununla birlikte, TMS-2 açısından bakıldığında, vade farklarının finansman unsuru olduğu için stok maliyetlerinden ayrıştırılıp finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, satın alınan mallar vadeli olarak alınsa bile, vade farkı standart gereği stok maliyetine dahil edilmemeli, malın alım tutarı peşin olarak dikkate alınmalıdır. Bu durumda, yukarıdaki düzeltme kaydından da görüleceği üzere, standartlar açısından bakıldığında VUK'a göre ticari mal maliyetine eklenen 4.450 TL, malın maliyet unsuru sayılmamış, stok maliyetinden finansman giderine aktarılmıştır.

3.6.2.6.Konsinye Mallar

20.11.2016 tarihinde Fransa'da bulunan Z şirketi deposuna maliyeti 30.000 TL, satış tutarı 52.000 TL olan 30 adet konsinye mal göndermiştir. 31.12.2016 tarihinde, bu mallardan maliyeti 18.000 TL, satış tutarı 35.000 TL olan 18 adetlik kısmı nihai müşteriye satılmıştır. Bu satış işlemi gerçekleşikten sonra depoda maliyeti 12.000 TL, satış tutarı 20.800 TL olan 12 adet konsinye mal kalmıştır.

*“Konsinye ihracat, kesin satışı daha sonra yapılmak üzere yurtdışındaki alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurtdışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesini ifade etmektedir.”*¹⁶⁰ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, konsinye ihracat özetle malın kesin satışının yapılmadan karşı tarafa emaneten gönderilmesidir.

İşletme'de, yasal kayıtlar açısından bakıldığında mal gümrükten çıktığı anda malın satışı gerçekleşmiş sayılmaktadır. Öte yandan standartlar açısından bakıldığında, bu durum geçerli olmamaktadır. Diğer bir ifade ile, standartlar

¹⁶⁰ Türkiye İhracatçılar Meclisi, “İhracat Mevzuatı- 1.Bölüm”, http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (31.08.2018)

açısından nihai müşteriye satılmadıkça konsinye depoda kalan mal, satış olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla, İşletme yasalda söz konusu mallar gümrükten çıktığı anda satış işlemlerini kayıtlarda muhasebeleştirmiştir. Bununla birlikte standartlar açısından bakıldığında, nihai müşteriye henüz satışı gerçekleştirilmeyen ve depoda kalan 12 adetlik konsinye mal için düzeltme kaydı yapılması gerekmektedir. Bu yüzden, depoda kalan mallar için satış işlemi muhasebe kayıtlarında iptal edilmelidir. Bu durumda gerçekleştirilecek düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

	Borç	Alacak
601 Yurtdışına Satışlar Hs	20.800,00	
120 Alıcılar Hs		20.800,00
153 Ticari Mallar Hs	12.000,00	
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hs		12.000,00

Yukarıda yapılan düzeltmeden de anlaşılacağı üzere, yasalda tüm satış işlemi muhasebeleştirilirken, standartlar açısından sadece nihai müşteriye satılan mal muhasebeleştirilmelidir. Bundan dolayı, nihai müşteriye henüz satılmayıp konsinye depoda bekleyen mallar için satış işlemi iptal edilmiş, bu mallar stoklara geri çekilmiştir.

3.6.2.7.Kur Farkı

İşletme 18.11.2016 tarihinde Almanya’da bulunan C işletmesinden EUR para birimi cinsinden hammadde satın alınmıştır. Bu alıma ilişkin ödeme 19.12.2016 tarihinde yapılmıştır. 18.11.2016 tarihinde 3,5899 olan kurun, ödeme günü olan 19.12.2016 tarihinde 3,6535’e yükseldiği görülmüştür. İşletme’nin bu kur değişikliğinden kaynaklanan zararının 2.785 TL olduğu tespit edilmiştir.

Bu açıklamalara göre, oluşan kur farkı zararı için aşağıdaki düzeltme kaydı gerçekleştirilmelidir:

	Borç	Alacak
656 Kambiyo Zararları Hs	2.785,00	
153 Ticari Mallar Hs		2.785,00

VUK'a göre, malın alımından doğan kur farkları stok maliyetlerinin üzerine yansıtılabilmektedir; ancak standartlara göre bu kur farkları stoklardan ayrıştırılmalıdır. Dolayısıyla, kur farkları yukarıdaki muhasebe kaydı hazırlanarak stoklardan geri çekilmiştir.

3.6.2.8.Net Gerçekleşebilir Değer

İşletme 02.12.2016 tarihinde, D müşterisine satılmak üzere maliyeti 45.000 TL olan 30 adet kovan üretmiştir. Bu kovanların müşterinin isteği doğrultusunda boyanması için 6.750 TL boyalama işlemi maliyetine katlanılmıştır. Müşteriye satış işlemi gerçekleştirildiğinde doğacak olan tahmini ambalajlama masrafı 2.100 TL'dir. Müşteri ile yapılan anlaşma gereği, taşıma ve sigorta masrafları İşletme'ye aittir. Tahmini nakliye giderleri 850 TL, tahmini sigorta gideri ise 1.000 TL olarak hesaplanmıştır. Kovanların 50.000 TL'ye satılması planlanmaktadır. Sene sonu geldiğinde, bu kovanların henüz satılmamış olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmanın 2. bölümünde de anlatıldığı üzere, net gerçekleşebilir değer tahmini satış fiyatından tahmini satış giderleri ve tahmini tamamlama maliyetlerinin düşülmesiyle elde edilmektedir. Bu durumda, sene sonu geldiğinde bu kovanların net gerçekleşebilir değeri altta belirtildiği şekilde hesaplanmıştır:

Tahmini Satış Fiyatı:	50.000 TL
Boyalama İşlemi Maliyeti:	6.750 TL
Ambalajlama Masrafı:	2.100 TL
Tahmini Nakliye Giderleri:	850 TL
Tahmini Sigorta Giderleri:	1.000 TL

Net Gerçekleşebilir Değer: 50.000-6.750-2.100-850-1.000

Net Gerçekleşebilir Değer: 39.300 TL

Görüldüğü üzere, eldeki verilerden yola çıkarak hesaplanan net gerçekleşebilir değer 39.300 TL olup, 45.000 TL olan maliyet bedelinden 5700 TL daha düşüktür. Bu durumda, standartlar gereği kovanlar, mamuller hesabından diğer stoklar hesabına alınmalı, aradaki fark için de düzeltme kaydı gerçekleştirilmelidir. Buna göre yapılacak olan düzeltme kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

	Borç	Alacak
157 Diğer Stoklar Hs	45.000,00	
152 Mamuller Hs		45.000,00

	Borç	Alacak
654 Karşılık Giderleri Hs	5.700,00	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs		5.700,00

Yukarıdaki bilgilerden ve hesaplamalardan yola çıkarak söz konusu mamullerin net gerçekleşebilir değerinin maliyetinden daha az olduğu anlaşılmıştır. Bu yüzden, ilgili mamuller diğer stoklar hesabına aktarılmış, söz konusu iki değer arasındaki fark için ise, karşılık ayrılarak düzeltme kaydı gerçekleştirilmiştir.

Standartlar açısından İşletme'nin stoklarına ilişkin sene sonu yapılması gereken düzeltme kayıtları, yukarıda detaylı bir şekilde anlatılarak gösterilmiştir. Bir sonraki bölümde ise, düzeltme kayıtlarından sonra standartlara uygun şekilde hazırlanan bilanço ve gelir tablosundaki stoklara ilişkin kalemler, VUK'a göre hazırlanmış olan bilanço ve gelir tablosu kalemleri ile karşılaştırılacak ve incelenecektir.

3.6.3. Stoklara İlişkin Bilanço ve Gelir Tablosu Hesaplarının TMS-2 ve VUK Açısından Karşılaştırılması

VUK ve TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri karşılaştırmalı olarak ele alındığında, önceki bölümlerde de dile getirildiği üzere, uygulamada bazı farklılıklar ortaya çıktığı görülmektedir. Çalışmanın bir önceki bölümünde yer alan, İşletme'nin stok kalemlerine ilişkin düzeltme kayıtları da bu farklılıkların ortaya konmasını sağlamıştır. Söz konusu düzeltme kayıtları ile birlikte, bilançonun stok kalemlerine ilişkin VUK ve TMS-2 tutarları altta yer alan tabloda karşılaştırmalı olarak verilmiştir:

Tablo 6: TMS-2 ve VUK'a Göre İlgili Bilanço Tablosu Kalemleri Karşılaştırması

	VUK	Düzeltilmeler- Borç	Düzeltilmeler- Alacak	TMS-2
Stoklar	16.103.742,99	597.000,00	(123.735,00)	16.577.007,99
-İlk Madde ve Malzeme	9.878.360,00	465.000,00	-	10.343.360,00
-Yarı Mamuller - Üretim	2.420.347,43	-	-	2.420.347,43
-Mamuller	2.210.069,14	-	(45.000,00)	2.165.069,14
-Ticari Mallar	535.724,70	87.000,00	(7.235,00)	615.489,70
-Diğer Stoklar	1.046.647,43	45.000,00	(2.000,00)	1.089.647,43
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-	-	(69.500,00)	(69.500,00)
-Verilen Siparis Avansları	12.594,29	-	-	12.594,29
Dönen Varlıklar	67.961.129,27	597.000,00	(123.735,00)	68.434.394,27
Aktif Toplamı	96.505.681,27	597.000,00	(123.735,00)	96.978.946,27

Görüldüğü üzere, İşletme'nin stoklar hesabının toplam tutarı yasal mevzuata göre hazırlanan tabloda 16.103.742,99 TL iken, standartlara göre yapılan düzeltmelerden sonra hazırlanan bilançoda 16.577.007,99 TL olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla, İşletme'nin VUK'a göre hazırlanan bilançosunda stoklar tutarının toplam varlıklar içerisindeki payının %16,6 olduğu görülürken, düzeltmeler sonrasında hazırlanan bilançosunda bu pay %17,1'e yükselmiştir. Bunun yanı sıra stoklar kaleminin artması, dönen varlıklarda ve aktif toplamında da artış olarak yansımıştır.

Düzeltilmeler sonrasında stok kalemlerinin 73.265 TL daha yüksek gerçekleştiği görülmektedir. Artışın en büyük sebebi, ilk madde ve malzeme ile ticari

mallar hesaplarındaki düzeltmelerden kaynaklanmaktadır. Bir önceki bölümden hatırlanacağı üzere, ilk madde ve malzeme ile ticari mallardaki değişikliklerin sebebi özellikle mevzuat ve standartların yoldaki mallar ve konsinye mallara ilişkin hükümlerinde uygulama farklılıklarının olmasıdır. Dolayısıyla, bu farklılıklar bilançoya 552.000 TL artış olarak yansımış olup, ilk madde ve malzeme ile ticari mallar kalemlerinin daha yüksek gerçekleşmesi sonucunu doğurmuştur.

Bu açıklama ve karşılaştırmalardan yola çıkarak özetlemek gerekirse, stoklar kalemlerinde ve dolayısıyla dönen varlıklar ve aktif toplamalarında, VUK'a göre hazırlanan bilançodaki tutarlara kıyasla artış olduğunu söylemek mümkündür. Aşağıda yer alan tabloda ise, stoklara ilişkin gelir tablosu kalemlerinde ortaya çıkan değişiklikler sunulmuştur:

Tablo 7: TMS-2 ve VUK'a Göre İlgili Gelir Tablosu Kalemleri Karşılaştırması

	VUK	Düzeltilmeler- Borç	Düzeltilmeler- Alacak	TMS-2
Brüt Satışlar	118.460.817,71	(120.800,00)	-	118.340.017,71
-Yurtiçi Satışlar	47.210.139,43	-	-	47.210.139,43
-Yurtdışı Satışlar	68.633.712,00	(120.800,00)	-	68.512.912,00
-Diğer Gelirler	2.616.966,29	-	-	2.616.966,29
Satış İndirimleri	(552.505,71)	-	-	(552.505,71)
Net Satışlar	117.908.312,00	(120.800,00)	-	117.787.512,00
Satışların Maliyeti	(92.147.399,43)	(63.800,00)	87.000,00	(92.124.199,43)
-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(69.810.705,54)	(15.000,00)	-	(69.825.705,54)
-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(22.336.693,89)	(48.800,00)	87.000,00	(22.298.493,89)
Brüt Satış Karı veya Zararı	25.760.912,57	(184.600,00)	87.000,00	25.663.312,57

Tablo-7'de, brüt satışların VUK'a göre hazırlanan bilançodaki tutara göre azaldığı görülmektedir. Bunun sebebi, yine yoldaki mallar ve konsinye mallarla ilgili yapılan düzeltmelerdir. Bir önceki bölümden de hatırlanacağı üzere, standarda göre yapılan düzeltme kayıtları ile stoklar İşletme'nin hesaplarına geri çekilmiş, dolayısıyla satış işlemi gerçekleşmediği kabul edildiği için yurtdışı satış rakamlarında azalış meydana gelmiştir. Aynı sebepten ötürü satışların maliyetlerinde de azalmalar ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, satışlardaki azalmanın maliyetlerdeki azalmalardan daha fazla olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, stoklara ilişkin düzeltmelerin İşletme'nin karına etkisi negatif 97.600 TL olmuştur. Bir başka ifade

ile, İşletme'nin düzeltme kayıtlarından sonra brüt karı VUK'a göre hazırlanan gelir tablosundaki kar tutarına göre daha düşük gerçekleşmiştir.

Yukarıda yer alan karşılaştırmalar ve analizlerden anlaşılacağı üzere, özetle düzeltmelerden sonra bilançoda yer alan toplam stok tutarının arttığını, gelir tablosunda yer alan brüt karın ise azaldığını söylemek mümkündür.



SONUÇ

Günümüzde küreselleşme ile birlikte artan uluslararası iş hacmi, yerel uygulamaları birbirinden farklı olan ülkelerin ortak bir muhasebe ve raporlama dili kullanmasını mecbur kılmıştır. Dolayısıyla, dünya çapında muhasebe ve raporlama alanında birçok yenilikler meydana gelmiş, böylece uygulamada ülkeler arasındaki muhasebe ve raporlama farklarını ortadan kaldırmak amaçlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nin oluşturulması, bu amaçla atılan adımlardan bir tanesidir. Ülkemizde bu standartlar Türkçe'ye Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak çevrilmiştir.

TMS-2 standardı, stokların muhasebeleştirme işlemlerini belirlemeye yönelik hazırlanmış olan muhasebe standardıdır. Bu standart, işletmelerde yer alan stoklara ilişkin maliyet hesaplaması, stokların değerlemesi ve izlenmesine yönelik kuralları ve hükümleri içermekte, stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını, içeriğini, nasıl gidere dönüştüğünü, stoklara ilişkin uygulanması gereken değerlendirme yöntemlerini ve stokların finansal tablolarda nasıl raporlanacağını açıklamaktadır.

Vergi Usul Kanunu (VUK), alım satım işlemlerinden doğan vergilerin ve matrahlarının tespit edilmesi konularını düzenleyen kanundur. VUK stoklar açısından ele alındığında, özellikle vergi matrahını doğrudan ilgilendiren değerlendirme hükümleri açısından oldukça önem taşımaktadır. TMS-2 ve VUK hükümleri arasındaki stoklara ilişkin en önemli farklılığın, stok değerlendirme konusunda olduğu görülmektedir. Stoklar VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirirken, TMS-2'ye göre maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmektedir.

Araştırmada ele alınan konu, stokların TMS-2 ve VUK hükümleri kapsamında değerlendirilmesidir. Buna yönelik olarak çalışmada öncelikle stoklar, VUK ve TMS-2 hükümleri kapsamında incelenmiş, gerekli yerlerde örneklerle desteklenmiştir. Çalışmanın son bölümü uygulamaya ayrılmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümünde otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin 2016 yılı bilançosu ve gelir tablosu temin edilerek, söz konusu bu finansal tablolardaki ilgili stok kalemlerinin, uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bunun için, ilgili stok kalemlerinde TMS-2

standardı ve ilgili bazı uluslararası muhasebe ve raporlama standartları baz alınarak düzeltme kayıtları gerçekleştirilmiştir. Düzeltmelerden sonra, bilançonun aktif bölümünde 15 grubu içerisinde yer alan stoklar hesabının toplam tutarının arttığı görülmüş; yasalda satış olarak kabul edilen ve hesaplarda gösterilen, fakat düzeltmelerden sonra hesaplara geri çekilen stokların olması sebebiyle de satış rakamlarının azaldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, bu durum brüt karın da yasal gelir tablosundaki kar rakamına göre azalmasına sebep olmuştur.

Bu açıklamalardan yola çıkarak, İşletme'nin standartlara göre düzenlenmiş bilançosundaki stoklar hesabında yasal tablolara göre artış meydana geldiğini söylemek mümkündür. Bu artışın gelir tablosunda yer alan satışlara ve brüt kara etkisi negatif yönde olmuş, diğer bir ifade ile satışlar ve kar tutarlarının yasala göre azaldığı gözlemlenmiştir. Sonuç olarak, bu araştırma ile stoklara ilişkin VUK ve TMS-2 hükümleri arasındaki farklılıklar analiz edilmiş, farklar uygulamalı olarak ortaya konmuştur.

KAYNAKÇA

Acar, Durmuş ve Nilüfer Tetik. **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 13. Baskı, Ankara, 2015.

Akbulut, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, HUD Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2012.

Akbulut, Akın. “TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:355, 2011.

Akgüç, Öztin. **Mali Tablolar Analizi**, Arayış Basım ve Yayıncılık, Genişletilmiş 14. Baskı, İstanbul, 2011.

Akgün, Ali İhsan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş”, **Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, Cilt:4, Sayı:3, 2016.

Akın, Hale ve Fahri Kurşunel, “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1-2, 2010.

Alataş, Ahmet ve İsa Kılıç. “Özet Tablolar ile BOBİ FRS ve TMS/TFRS Arasındaki Farkların Karşılaştırılması”, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl:6, Sayı:64, 2018.

Alfredson, Keith. **Applying International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons Australia, 2. Edition, Australia, 2009.

Arıkboğa, Dursun. **Finansal Muhasebe**, DER Yayınları, İstanbul, 2011.

Arzova, Sabri Burak. **Finansal Muhasebe (Cilt-1)**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Atabey, Ata, Raif Parlakkaya ve Ali Alagöz. **Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Konya, 2013.

Ataman, Başak ve Hakan Cavlak. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2017.

Ateş, Koray. **Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi Rehberi**, Muhasebetr Yayınları, Bursa, 2013.

Bodur, Gülşirin. **Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analize Etkileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2012.

Çaldağ, Yurdakul ve Yıldız Ayanoğlu. **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2012.

Çıtak, Nermin ve Engin Ergüden. **Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim Alanına Getirdiği Bazı Düzenlemelere Bir Bakış**, Akademik Forum 2012, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 2012.

Demir, Şeref. **TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, 2012.

Doğan, Aziz. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Sayı:357, 2017.

Elliott, Barry and Jamie Elliott. **Financial Accounting and Reporting**, Financial Times Prentice Hall, 14. Eddition, England, UK, 2011.

Ergin, Numan Emre. “Vergi Mevzuatı ile TMS / TFRS’nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası**, Cilt:7, Sayı:418, 2016.

Erol, Mikail. **Finansal Muhasebe**, Ege Reklam Basım, 5. Baskı, İstanbul, 2015.

Feyiz, Mehmet Ali. **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Murathan Yayınevi, 10. Baskı, Trabzon, 2013.

Gelmedi, Okan ve Mahmut Kalenderoğlu. **Genel Muhasebe- Mali Tablo Analizi, Maliyet Muhasebesi, Ticari Aritmetik, Muhasebe Standartları**, Agon Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2016.

Gençoğlu, Ümit Gücenme. Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS / TFRS Karşılaştırması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:76, 2017.

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

GİB, “Vergi Usul Kanunu”, **Vergi Usul Kanunu**, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (17.03.2017).

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Gönen, Seçkin ve Çağla Demir. “Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2012.

Güneş, Recep, Durmuş Acar, İsmail Bekçi ve Hayrettin Usul. **Dönemsonu İşlemleri (Genel Muhasebe II)**, Detay Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2013.

Haftacı, Vasfi. **Dönemsel Muhasebe**, Umuttepe Yayınları, 1. Basım, Kocaeli, 2010.

IAS Plus Deloitte, “About the International Accounting Standards Committee (IASC)”, **International Accounting Standards Committee**, <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>, (09.10.2017).

IAS Plus Deloitte, “International Accounting Standards”, **International Accounting Standards**, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias> (09.10.2017).

İstanbul Sanayi Odası, “Dış Ticarete Ödeme ve Teslim Şekilleri”, http://www.iso.org.tr/sites/1/upload/files/Teslim_Sekilleri_29Ekim-5370.pdf (12.03.2018).

Kamu Gözetimi Kurumu, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı”, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/BOB%C4%B0%20FRS.pdf> (02.04.2018).

Karacan, Sami. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri**, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli, 2009.

Karasioğlu, Fehmi. **Finansal Muhasebe- Dönem Sonu İşlemleri- TMS/TFRS Uygulamalı**, Nobel Akademik Yayıncılık, Geliştirilmiş 2. Basım, Ankara, 2015.

Karasu, Rauf. Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:47, Sayı:1, 2014.

Kavak, Şeref. **Genel Muhasebe**, Nobel Yayın, 5. Baskı, Ankara, 2011.

KGK, “TMS-2 Stoklar”, **Türkiye Muhasebe Standardı**, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf> (11.07.2017).

Kızıl, Ahmet, Mehmet M. Fidan, Cevdet Kızıl ve İrem Keskin. **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, D-R Yayınları, İstanbul, 2013.

Koçakoğlu, Hamza. **Tek Düzen Muhasebe Uygulamaları**, Beta Basım Yayım, 3. Baskı, İstanbul, 2011.

Köroğlu, Çağrı, Yusuf Kaderli ve Erkan Dendeş. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Muhasebe Denetimi Açısından Yapılan Düzenlemeler, **Javstudies Dergisi**, Cilt:3, Sayı:13, 2017.

Kutlu, Hüseyin Ali. **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Yayıncılık, 2. Basım, Ankara, 2011.

Kutlu, Hüseyin Ali. **Tekdüzen Genel Muhasebe**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2011.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2013.

Mevzuat Bilgi Sistemi, “Türk Ticaret Kanunu”, **Türk Ticaret Kanunu**, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> (30.04.2017).

NG Proje Grubu, “Türkiye’de Otomotiv Endüstrisi, Otomotiv Yan Sanayii ve Kütahya”, <https://www.kutso.org.tr/wp-content/uploads/2017/06/T%C3%BCrkiyede-Otomotiv-End%C3%BCstrisi-Otomotiv-Yan-Sanayii-ve-K%C3%BCtahya-Raporuu.pdf> (08.10.2018).

Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara, 2012.

Özbirecikli, Mehmet. **Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2011.

Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık. **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Türmob Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2015.

Pamukçu, Fatma. “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:103, Ocak-Şubat 2011.

Resmi Gazete, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ”, **Tebliğ**, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>, (08.04.2018).

Resmi Gazete, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, **Kanun Hükmünde Kararname**, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm>, (12.06.2017).

Sağlam, Necdet, Mehmet Yolcu ve Ali Osman Eflatun. **UFRS (UMS-TFRS-TMS) Uygulama Rehberi**, Hipotez Yayınları, Ankara, 2012.

Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **TMS-Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2009.

Sayım, Ferhat. **Genel Muhasebe- Yevmiye Boşluk Doldurmalı Muhasebe Öğretim Sistemi**, Akademik Arge-Finans, İstanbul, 2015.

Şavlı, Tuba. **Kamu Gözetimi Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Şengel, Salim. **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2015.

Tek, Nergis, **Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Birleşik Matbaacılık, 2. Baskı, İzmir, 2011.

Toroslu, Vefa. **Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.

Toroslu, Vefa. **Muhasebe Teorisi**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Tuğay, Osman. “Stok Değer Düşüklüklerinin TMS-2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi”, **Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, ISSN:1303, Sayı:26, 2013.

TÜBİTAK, “Parça Sektörü (Otomotiv Yan Sanayii) 2023 Vizyonu”, **Draft Rapor**, https://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/vizyon2023/mm/Ek6a.pdf (02.11.2018).

Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, İhracat Genel Müdürlüğü, Otomotiv, Makina, Elektrik ve Elektronik Ürünler Daire Başkanlığı, “Otomotiv Ana ve Yan Sanayi Sektörü”, <http://www.orhangazitso.org.tr/webFiles/1488897381.pdf> (08.10.2018).

Türkiye İhracatçılar Meclisi, “İhracat Mevzuatı- 1. Bölüm”, http://www.tim.org.tr/files/downloads/mevzuat/ihracat_mevzuati.pdf (31.08.2018).

Ulusan, Hikmet, Elçin Eren ve Çağrı Köylü. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:55, 2012.

Ünkaya, Gülümser ve Sinan Aslan. **Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Hilal Kocamaz. “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı:116, 2012.

Yıldız, Birol ve Tunç Köse. **Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015.

Yükçü, Süleyman. **Türkiye Muhasebe Standartları Seçilmiş Uygulama Önerileri – Bildiriler -**, TDV Yayın Matbaacılık, Ankara, 2013.

EKLER

Ek 1: VUK'a Göre İşletme Bilançosu

VARLIKLAR	Cari dönem		
	31.12.2016		
I-DÖNEN VARLIKLAR			67.961.129,27
A.Hazır Degerler	0,00	7.131.865,71	
1. Kasa	0,00		
2. Alınan Çekler	0,00		
3. Bankalar	7.131.865,71		
C. Ticari Alacaklar	0,00	38.246.349,71	
1. Alıcılar	38.246.349,71		
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	0,00		
7. Süpheli Ticari Alacaklar	118.577,71		
8. Süpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	118.577,71		
D. Diğer Alacaklar	0,00	5.392.910,29	
2. İştiraklerden Alacaklar	0,00		
4. Personelden Alacaklar	10.035,43		
5. Diğer Çeşitli Alacaklar	5.382.874,86		
E. Stoklar	0,00	16.103.742,99	
1. İlk Madde ve Malzeme	9.878.360,00		
2. Yarı Mamuller - Üretim	2.420.347,43		
3. Mamuller	2.210.069,14		
4. Ticari Mallar	535.724,70		
5. Diğer Stoklar	1.046.647,43		
7. Verilen Siparis Avansları	12.594,29		
G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00	123.392,57	
1. Gelecek Aylara Ait Giderler	123.145,71		
2. Gelir Tahakkukları	246,86		
H. Diğer Dönen Varlıklar	0,00	962.868,00	
1. Devreden KDV	959.730,86		
4. Pesin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0,00		
5. Is Avansları	0,00		
6. Personel Avansları	3.137,14		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	0,00		67.961.129,27
II. DURAN VARLIKLAR	0,00	25.035,43	
A. Ticari Alacaklar	25.035,43		
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	0,00		
C. Mali Duran Varlıklar	0,00	12.386.919,43	
1. Bağlı Menkul Kıymetler	9.919.281,71		
3. İştirakler	2.439.068,57		
6. Bağlı Ortaklıklar	28.569,14		
D. Maddi Duran Varlıklar	0,00	14.136.932,57	
1. Arazi ve Arsalar	341.501,14		
2. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	39.962.437,14		
3. Binalar	3.740.498,29		
4. Tesis, Makina ve Cihazlar	53.178.052,00		
5. Tasıtlar	1.987.554,29		
6. Demirbaşlar	3.085.335,43		
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	89.694.212,00		
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.482.909,14		
10. Verilen Avanslar	52.857,14		
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	1.961.236,00	
1. Haklar	426.714,29		
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	2.406.793,71		
5. Özel Maliyetler	467.775,43		
7. Birikmiş Amortismanlar (-)	1.340.047,43		
G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00	34.428,57	
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	34.428,57		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	0,00		28.544.552,00
AKTİF TOPLAMI	0,00		96.505.681,27

	Cari dönem		
YÜKÜMLÜLÜKLER	31.12.2016		
III. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00		24.448.829,63
A. Mali Borçlar	0,00	5.185.400,00	
1. Banka Kredileri	5.185.400,00		
B. Ticari Borçlar	0,00	17.053.396,13	
1. Satıcılar	17.053.394,99		
5. Diğer Ticari Borçlar	1,14		
C. Diğer Borçlar	0,00	815.677,14	
1. Ortaklara Borçlar	0,00		
4. Personele Borçlar	815.662,86		
5. Diğer Çeşitli Borçlar	14,29		
D. Alınan Avanslar	0,00	0,00	
1. Alınan Siparis Avansları	0,00		
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	0,00	423.593,60	
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	155.983,43		
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	253.971,89		
4. Ödenecek Diğer Yükümlülükler	13.638,29		
G. Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	848.037,04	
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	2.404.222,75		
2. Dönem Karının Pesin Ödenen Vergi ve Diğer	1.732.242,29		
5. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	176.056,57		
H. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00	122.725,71	
1. Gelecek Aylara Ait Gelirler	109.310,29		
2. Gider Tahakkukları	13.415,43		
IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00		9.155.358,29
A. Mali Borçlar	0,00	5.011.150,29	
1. Banka Kredileri	5.011.150,29		
E. Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	4.144.208,00	
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	4.144.208,00		
V. Öz Kaynaklar	0,00		62.901.493,36
A. Ödenmiş Sermaye	0,00	18.659.482,29	
1. Sermaye	1.800.000,00		
3. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	16.859.482,29		
B. Sermaye Yedekleri	0,00	12.169,71	
1. Hisse Senedi İhraç Primleri	5.554,29		
5. Diğer Sermaye Yedekleri	6.615,43		
C. Kar Yedekleri	0,00	26.158.922,86	
1. Yasal Yedekler	2.199.313,14		
3. Olaganüstü Yedekler	23.815.188,00		
5. Özel Fonlar	144.421,71		
D. Geçmiş Yıl Karları	0,00	18.786,86	
1. Geçmiş Yıl Karları	18.786,86		
F. Dönem Net Karı (zararı)	0,00	18.052.131,65	
1. Dönem Net Karı	18.052.131,65		
PASIF TOPLAMI			96.505.681,27

Ek 2: VUK'a Göre İşletme Gelir Tablosu

	Cari Dönem
	31.12.2016
A. BRÜT SATIŞLAR	118.460.817,71
1. Yurtiçi Satışlar	47.210.139,43
2. Yurtdışı Satışlar	68.633.712,00
3. Diğer Gelirler	2.616.966,29
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	(552.505,71)
1. Satıştan İndirimler (-)	-390.003,43
2. Satış İskontoları (-)	-161.550,86
3. Diğer İndirimler (-)	-951,43
C.NET SATIŞLAR	117.908.312,00
D. Satışların Maliyeti (-)	(92.147.399,43)
1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-69.810.705,54
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-22.336.693,89
Brüt Satış Karı veya Zararı	25.760.912,57
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	(10.631.824,57)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-6.024,57
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-2.434.662,86
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	-8.191.137,14
Faaliyet Karı veya Zararı	15.129.088,00
F. Diğer Faaliyetlerden Olagan Gelir ve Karlar	11.272.738,86
1. İstiraklerden Temettü Gelirleri	449.990,29
3. Faiz Gelirleri	104.991,43
7. Kambiyo Karları	7.501.926,29
10. Diğer Olagan Gelir ve Karlar	3.215.830,86
G. Diğer Faaliyetlerden Olagan Gider ve Zararlar (-)	(2.900.099,43)
4. Kambiyo Zararları (-)	-2.893.254,86
7. Diğer Olagan Gider ve Zararlar (-)	-6.844,57
H. Finansman Giderleri (-)	(3.052.728,00)
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-1.552.448,21
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-1.500.279,79
Olagan Kar veya Zarar	20.448.999,43
I. Olagan Dışı Gelir ve Karlar	463.312,69
1. Önceki Dönem Gelir ve Karları	440.337,14
2. Diğer Olagandışı Gelir ve Karlar	22.975,54
J. Olagandışı Gider ve Zararlar (-)	(455.957,71)
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-84.029,71
3. Diğer Olagandışı Gider ve Zararlar (-)	-371.928,00
Dönem Karı veya Zararı	20.456.354,40
K. Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	2.404.222,75
Dönem Net Karı veya Zararı	18.052.131,65