

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE  
STOKLAR VE DENETİMİ**

Yüksek Lisans Tezi

İDRİS KARSLIOĞLU

İstanbul, 2011

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE  
STOKLAR VE DENETİMİ**

Yüksek Lisans Tezi

İDRİS KARSLIOĞLU

Danışman: PROF. DR. SİNAN ASLAN

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi İDRİS KARSLIOĞLU'nun TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLAR VE DENETİMİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 15.06.2011 tarih ve 2011-11/14 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi

30.06.2011

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. SİNAN ASLAN  
2) Jüri Üyesi : PROF. DR. NURDAN ASLAN  
3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AYTEN ÇETİN



# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>i</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>v</b>
<b>TEŞEKKÜRLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>viii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>1. MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER</b> .....	<b>3</b>
1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADAKİ TARİHİ GELİŞİMİ .....	4
1.2. MUHASEBE STANDARTLARI GELİŞTİRİLME MODELLERİ .....	7
1.2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi .....	7
1.2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Kesim Kuruluşlar Tarafından Belirlenmesi .....	8
1.2.3. Muhasebe Standartlarını Belirleme Yetkisinin Kamu Kesimi Tarafından Özerk Bir Kuruluşa Devredilmesi.....	8
1.3. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİ .....	9
1.3.1. İngiliz – Amerikan Modeli.....	9
1.3.2. Kıta Avrupa Modeli .....	10
1.3.3. Güney Amerika Modeli.....	10
1.4. MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYEDEKİ TARİHİ GELİŞİMİ .....	11
1.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ KONUMU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK) .....	16
1.6. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA SON DÜZENLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ.....	17
<b>2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLAR</b> .....	<b>18</b>
2.1. TMS – 2 STOKLAR STANDARTI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	19
2.1.1. Stoklar Standardının Amacı .....	19
2.1.2. Stoklar Standardının Kapsamı.....	20
2.1.3. Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar .....	20
2.1.3.1. Ticaret İşletmelerinde Stok Kavramı.....	23

2.1.3.2. Üretim İşletmelerinde Stok Kavramı.....	24
2.1.3.3. Hizmet İşletmelerinde Stok Kavramı .....	26
2.2. TMS – 2 STOKLAR İLE İLGİLİ DÖNEM BAŞI VE DÖNEM İÇİ İŞLEMLER.....	28
2.2.1. İşletme Türleri Açısından Stok Edinme Maliyetleri .....	28
2.2.1.1. Ticaret İşletmelerinde Stok Maliyetinin Tespiti .....	29
2.2.1.2. Üretim İşletmelerinde Stok Maliyetinin Tespiti.....	29
2.2.1.3. Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetinin Tespiti .....	31
2.2.2. Stoklar Standardına Göre Stokların Üretim Maliyetleri .....	32
2.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri .....	32
2.2.2.2. Dönüştürme Maliyetleri.....	33
2.2.2.3. Birleşik Mamullerin Maliyeti .....	34
2.2.2.3.1. Üretim Miktarı Yöntemi.....	34
2.2.2.3.2. Piyasa Değeri Yöntemi.....	36
2.2.2.3.2.1. Satış Değeri Yöntemi.....	36
2.2.2.3.2.2. Net Satış Hasılatı Yöntemi .....	37
2.2.2.3.2.3. Standart Verim Yöntemi.....	38
2.2.2.4. Yan Mamul Maliyetleri .....	39
2.2.2.4.1. Brüt Satış Hasılatı Yöntemi.....	40
2.2.2.4.2. Net Satış Hasılatı Yöntemi .....	42
2.2.2.4.3. Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi .....	43
2.2.2.4.4. Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi.....	43
2.2.2.4.5. Yan Mamullere Maliyetten Pay Vermeyerek Yan Mamullerin Satış Hasılatının Sonuç Hesaplarına Aktarılması.....	44
2.2.3. Diğer Maliyetler .....	45
2.2.3.1. Stokların Maliyetine Dahil Edilen Diğer Maliyetler .....	45
2.2.3.2. Stokların Maliyetine Dahil Edilmeyen Diğer Maliyetler .....	46
2.2.4. TMS - 2 Stoklar Standardına Göre Üretim İşletmelerinde Maliyet Yöntemleri.....	46
2.2.4.1. Standart Maliyet Yöntemi .....	46
2.2.4.2. Perakende Yöntem.....	48
2.2.5. TMS – 2 Stoklar Standardına Göre Stok Değerleme Yöntemleri.....	49

2.2.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	51
2.2.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi .....	51
2.2.5.2.1. Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	52
2.2.5.2.2. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi .....	53
2.2.5.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)Yöntemi .....	53
2.3. TMS – 2 STOKLAR İLE İLGİLİ DÖNEM SONU İŞLEMLER .....	54
2.3.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Stokların Değerlemesi ve Vergi Usul Kanunu (VUK) İle Karşılaştırılması.....	55
2.3.1.1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Temel Değerleme Ölçekleri.....	58
2.3.1.2. Finansman Giderlerinin Stokların Değerlemesine Etkisi .....	60
2.3.1.3. Zayi Olan Malların Değerlemesi .....	60
2.3.1.4. Yabancı Paralı Stokların Değerlemesi.....	62
2.3.1.5. Alım – Satımı Vadeli Gerçekleşen Stokların Değerlemesi .....	62
2.3.1.6. Primli ve İskontolu Stoklarda Değerleme .....	62
2.3.1.7. İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi .....	63
2.3.1.8. Yarı Mamul – Üretim Hesabının Değerlemesi.....	64
2.3.1.9. Stoklarda Fire ve Değerlemesi .....	65
2.3.1.10. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Değerlemesi .....	67
2.3.1.11. Verilen Sipariş Avanslarının Değerlemesi .....	68
2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerlemesi .....	68
2.3.2.1. Stokların Alış Bedeli ile Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi .....	68
2.3.2.2. Stokların İşletmeden Çıkışında Değerlenmesi .....	69
2.3.2.3. Stokların Envanterde Değerlenmesi .....	69
<b>3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLARIN DENETİMİ.....</b>	<b>71</b>
3.1. STOKLARIN DENETİMİ .....	71
3.1.1. Stoklarda İç Kontrol Denetimi .....	72
3.1.1.1. İşletmenin Örgütsel Yapısı .....	73
3.1.1.2. Stokların Satın Alınması.....	74
3.1.1.3. Stoklara İlişkin Alım İşlemlerinin Kayıtlara Geçirilmesi .....	75
3.1.1.4. İşletmede Bulunan Stoklara Erişim .....	75

3.1.1.5.İşletmede Bulunan Stoklar ile Defter Kayıtlarının Karşılaştırılması .....	76
3.1.2. Stoklarla İlgili Uygunluk Denetiminin Yapılması .....	76
3.1.3. Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Denetimi.....	77
3.1.3.1.Müşteri İşletmenin Stok Sayım Planının İncelenmesi.....	77
3.1.3.2.Yapılacak Stok Sayımının Gözlemlenmesi .....	78
3.1.3.3.Sayım Sonucu Yapılması Gereken Denetim Çalışmaları.....	79
3.1.3.4.Önceki Denetçi İle Görüşme .....	79
3.1.3.5.Stokların Fiyatlandırılmasının Denetimi .....	80
3.1.3.6.İşletme Stoklarında Yer Alan Konsinye Malların Denetimi .....	81
<b>3.2. STOKLAR STANDARDINA İLİŞKİN MUHASEBE DENETİMİ UYGULAMALARI.....</b>	<b>81</b>
3.2.1. İlk Madde ve Malzemeler .....	85
3.2.2. Yarı Mamul – Üretim.....	86
3.2.3. Mamuller .....	88
3.2.4. Ticari Mallar.....	89
3.2.5. Diğer Stoklar .....	90
3.2.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı .....	91
3.2.7. Verilen Sipariş Avansları .....	93
<b>4. UYGULAMALAR.....</b>	<b>94</b>
UYGULAMA 1 .....	94
UYGULAMA 2 .....	94
UYGULAMA 3 .....	96
UYGULAMA 4 .....	97
UYGULAMA 5 .....	97
UYGULAMA 6 .....	98
UYGULAMA 7 .....	101
UYGULAMA 8 .....	103
UYGULAMA 9 .....	105
UYGULAMA 10 .....	106
<b>SONUÇ .....</b>	<b>108</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>113</b>

## KISALTMALAR

<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	: Adı Geçen Makale
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>İĞ</b>	: Direkt İşçilik Giderleri
<b>İİMMG</b>	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
<b>İİMM</b>	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
<b>DSS</b>	: Dönem Sonu Stok
<b>Ed.</b>	: Editör
<b>FASB</b>	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>FİFO</b>	: İlk Giren İlk Çıkar
<b>GÜG</b>	: Genel Üretim Giderleri
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>İSMMMOM</b>	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>İDT</b>	: İktisadi Devlet Teşekkülleri
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi

<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
<b>LİFO</b>	: Son Giren İlk Çıkar
<b>MÖDAV</b>	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
<b>MUFAD</b>	: Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SEC</b>	: Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu
<b>SIC</b>	: Standart Yorumlama Komitesi
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>STMM</b>	: Satılan Ticari Mallar Maliyeti
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TURMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>US GAAP</b>	: Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>v.b.</b>	: Ve Benzeri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## TEŞEKKÜRLER

Yüksek lisans öğrenimim boyunca gerek derslerimde ve gerekse tez çalışmalarımda bana danışmanlık ederek beni yönlendiren ve her türlü olanağı sağlayan danışmanım Prof. Dr. Sinan ASLAN'a, öğrenimim boyunca maddi ve manevi desteğini esirgemeyen sevgili aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLAR VE DENETİMİ

Globalleşen dünya ekonomisi ile birlikte uluslararası muhasebe giderek önem kazanmaktadır. İşletmelerin uluslararası alanda faaliyet göstermeleri, birçok şartları sağlamakla birlikte muhasebe alanında da diğer ülkelerle uyumu gerektirmektedir. Ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından düzenlenen standartlar setinde yer alan düzenlemelerle muhasebe biliminde uyum sağlamak amaçlanmaktadır. Her bilanço kaleminde olduğu gibi özellikle TMS – 2 Stoklar standardı ile düzenlenen stoklar hesap grubuna ilişkin harmonizasyon işletmelerin finansal tablolarında güvenilirlik sağlaması bakımından hem bilançoda hem de gelir tablosunda önem arz etmektedir.

TMS – 2 Stoklar standardı, ticaret işletmelerinde ticari malların, üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin stoklanmasına yönelik muhasebe işlemlerinde ortak uygulama alanlarının oluşmasını amaçlamaktadır. Hizmet işletmelerinde ise sunulan hizmetin stoklanma olanağı olamamakla birlikte TMS'ye göre tüm işletmelerin maliyet unsurları hakkında açıklama yapmaktadır.

İşletmelerin önemli varlık kalemlerinden biri olan stoklar, işletmelerin karlılık durumunu etkilediklerinden üzerinde önemle durulması gerekmektedir. İşletmelerde stokların kontrol edilmesi, stokların maliyetlerinin tespiti, stokların denetiminin dikkatle yapılması ve stokların sürekli denetlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklar ve Denetimi” tez konusu olarak seçilmiş ve işletmelerde önemli bir varlık kalemi olan stoklara ilişkin iç kontrol sisteminin önemine, yapılacak denetim çalışmalarına ve uygulamadaki farklılıklara değinilerek yararlı olmaya çalışılmıştır. Tez, TMS – 2 Stoklarla ilgili teorik bilgilerin uygulamaya yansımaları amacıyla ağırlıklı olarak uygulamaya yer vermiştir. Bu bağlamda tez, teori ve uygulama bütünlüğü içerisinde ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS – 2 Stoklar, Muhasebe Standartları, Stok Standardı, Stok, Denetim, İç Denetim, Stok Denetimi, Stok Maliyeti.

## **ABSTRACT**

### **STOCKS AND THEIR INSPECTION ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS**

Along with the globalizing world economy, international accounting becomes important gradually. Operations of firms in the international field both provide many conditions and bring the consistency with the other countries in accounting field. In our country, It is aimed to suit in accounting science with the regulations arranged by Turkish Accounting Standards Institution (TMS). As in all balance sheet item; The stocks, which are especially arranged by TMS – 2 Stock Standard, are important both in balance sheet statement and income statement in terms of bringing safety into the financial statement of harmonization firms intended for account group.

TMS – 2 Stock standard aims to constitute a practice field in accounting procedures intended for stocking of semi-finished and finished goods, raw material and materials in production firms and trading goods in trade firms. Although there is no possibility of stocking of the service which is offered in service firms, it makes a statement about cost elements of all firms.

Since stocks, which are important items of firms, effect the firms' case of profitability; it has to be emphasized. Controlling of stocks, cost finding of stocks, inspection of stocks in firms have to be done carefully and it should be done regularly. For this purpose; 'Stocks and Their Inspection According to Turkish Standards' has been chosen as the thesis subject and it is aimed to be useful by referring to importance of internal control system intended for the stocks, which are important items in firms, inspection works to be done and disparities in practice. This thesis predominantly includes practices with a view to relate the theoretical knowledge regarding TMS – 2 Stocks to the practice. In this context; this thesis is dealt with the integrity of theory and practice.

**Key Words:** TMS – 2 Stocks, Accounting Standards, Stock Standard, Stock, Inspection, Internal Inspection, Inspection of Stock, Cost of Stock.

## GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı, stoklar hesap grubunu Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirmek, Vergi Usul Kanunu açısından ele almak ve stokların denetim çalışmaları hakkında bilgi vermektir. Bilindiği üzere işletmelerin esas amaçları kar elde etmektir. Bu bakımdan incelendiğinde stoklar, işletmeler için önemli bir varlık kalemidir. Aynı zamanda üretim işletmeleri içinde bir yatırım aracı olarak kullanıldıklarından işletmenin karlılığını etkilemektedirler.

Özellikle üretim işletmelerinde, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği açısından denetim çalışmalarının yapılması, vergi matrahının doğru tespiti ve ödenecek vergi miktarının doğru hesaplanabilmesi önem taşımaktadır. İşletmeler yapmış oldukları çalışmaların denetimini gerek iç gerekse dış denetçi kontrolünde gözden geçirerek oluşabilecek hataları önlemeye çalışmaktadırlar. Bu sebeple, işletmelerin devlete karşı sorumlulukları, sürekliliği, güvenilirliği ve sosyal sorumluluğu açısından denetçinin yapması gereken denetim çalışmalarında, işletmelerin diğer kalemlerine olduğu kadar stoklar kalemine de dikkat etmesi gerekmektedir.

İşletme varlıklarının önemli kalemlerinden biri olan stoklar hesap grubu, işletmelerin satın alma politikaları, alınan stokların depolanmaları, değerlendirme yöntemleri ile stokların yönetimi kontrol altında tutulmalıdır. Bütün bu aşamalar gerçekleştirilirken uygulamada etkinlik ve verimlilik sağlanabilmesi için stokların denetimi de önem kazanmaktadır. Ayrıca stokların, amaca uygun bir biçimde, kar ayarlamalarının kolaylıkla yapılabildiği bir varlık grubu olduğu düşünüldüğünde, denetlemenin ne derece gerekli olduğu da ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerin, kendi bünyelerinde oluşturdukları denetim birimiyle veya dış denetçi denilen, işletme dışından yetkili bir kişinin görevlendirilmesiyle, stoklarını korumak ve sürekli kontrol altında tutmaları gerekmektedir. Böylelikle stoklar hesap grubunda yer alan kalemlerin denetimi, işletmeye girişlerinden işletmeden çıkışlarına kadar geçen sürede etkin bir iç kontrol sistemiyle desteklenerek uluslararası standartlara uygun ortak muhasebe yapısını bozmayacak şekilde takip edilmelidir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın giriş kısmından sonra yer alan birinci bölümünde öncelikle muhasebe standartlarının tarihi gelişimi, muhasebe standartların geliştirilme modelleri, muhasebe standartlarına yön veren uygulama modelleri, muhasebe standartlarının Türkiye'deki tarihi gelişimi, Türkiye'de Muhasebe Standartları'nın konumu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu hakkında genel bilgiler ve Türkiye Muhasebe Standartları'na yönelik son düzenlemeler açıklanmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde stoklar standardı ile ilgili genel bilgiler, dönem başı ve dönem içi işlemler ile dönem sonu işlemler ayrıntılı bir şekilde ele alınarak stoklar standardı ile ilgili uygulamada oluşabilecek farklılıklardan, stokların değerlemesinde dikkat edilmesi gereken önemli noktalardan ve maliyet unsurlarından bahsedilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde stokların denetiminde uygulanan iç kontrol denetimi, uygunluk denetimi, maddi doğruluk denetimi açıklanacak ve stoklar standardına göre muhasebe denetimi uygulamaları ile ilgili stoklar hesap grubunda yer alan stok hesapları örneklerle izah edilmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde stoklara yönelik uygulamalar, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır. Bu uygulamalarda özellikle Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na göre yer alan farklılaşmalara yer verilerek hesapların kullanımı ve sonuç hesaplarına etkileri ortaya çıkarılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın sonuç kısmında ise uygulamada yer alan farklılıklar genel bir bakış açısı ile ele alınarak muhasebe standartları ile bütünleştirilmiş bir muhasebe sisteminin optimum faydayı sağlaması amacıyla çözüm önerilerine yer verilecektir. Çalışmanın bu kısmından sonra da yararlanılan kaynaklara yer verilecektir.

## 1. MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Muhasebe standartları, “muhasebe kavram ve ilkelerin uygulanmasında temel alan yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirleyen finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esaslar ve kurallar bütünüdür” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup>

Muhasebe standartları işletmelerin finansal performanslarının ve mali tabloların karşılaştırılabilirlik düzeylerinin doğru analiz edilmesinde önem taşımaktadır. Bu sebeple işletmelerin kullandıkları muhasebe kavram ve ilkelerinin mali tabloları açıklayıcı nitelikte olması ve finansal bilgi kullanıcılarına bilginin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde iletilmesi gerekmektedir.

Geçmişten günümüze ülkelerin muhasebe literatüründe kullanılan çeşitli muhasebe kavram, işlem ve yöntemlerinin ortak bir payda altında toplanması anlamında muhasebe dilinin standartlaşması zorunlu hale gelmiştir.

Muhasebe biliminde uygulanan tutarlı ve ortak bir finansal dil, farklı alanlarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin finansal sonuçlarının, yatırımcılar tarafından daha kolay bir şekilde karşılaştırabilmelerine ve daha anlamlı yorumlar yapabilmelerine olanak sağlamaktadır.<sup>2</sup>

Muhasebe açısından standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren kurallar bütününe ifade ederken muhasebenin standartlaştırılması, ülkelerin ortak bir muhasebe sistemini kullanmaları amacıyla farklı muhasebe uygulamalarının aynı çatı altında toplanmasıdır. Ancak ekonomik, politik, sosyal ve kültürel farklılıklar ortak bir hesaplama dilinin oluşmasını zorlaştırmaktadır. Özellikle çokuluslu şirketlerin farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle finansal durumlarını raporlarken aynı standartları kullanamaması uygulamada pek çok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, muhasebe bilgilerinin karşılaştırılması zorlaşmakta ve işletme dışı bazı çıkar gruplarının bilgi sahibi olmaları zorlaşmaktadır.

---

<sup>1</sup> Metin Atmaca ve Hakan Çelenk, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 49, Ocak, 2011 s.114.

<sup>2</sup> <http://www.muhasestandartlari.com/> (Erişim: 20.01.2011)

Herkes tarafından eşit bilgilendirme ve şeffaflık ilkesi gereği tüm bu farklılıkları ortadan kaldırıp ortak muhasebe dilinin konuşulması ortak muhasebe standartları ile mümkün olmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi Avrupa Birliği’ne üye ülkeler de birtakım direktiflerle yapılan düzenlemeleri esas alarak, ulusal muhasebe standartlarını düzenleyerek finansal tablolarda birlik sağlanabilmesi amacıyla muhasebe sistemlerini uyumlu hale getirmeye çalışmaktadırlar.<sup>3</sup>

Muhasebe standartları geçmişten günümüze pek çok değişiklik ve yenilik ile birlikte özellikle uluslararası anlamda hesap ve terim birliği sağlanmasını, uluslararası alanda faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlamaktadır.<sup>4</sup>

## **1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ DÜNYADAKİ TARİHİ GELİŞİMİ**

Ülkelerin sosyo – ekonomik ve politik yapıları, teknolojik gelişmişlik düzeyleri, yasal düzenlemeleri, kültürleri ve gelenekleri her ülkenin kendine özgü muhasebe standartlarının ve kurallarının gelişimini etkilemiş ve ülkeden ülkeye değişen muhasebe standartlarının uygulanmasına neden olmuştur.<sup>5</sup>

Uygulanan bu farklı muhasebe standartlarının dünya ülkeleri arasında uyumlaştırılması anlamında çalışmalar yapmış önemli kuruluşlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)’dir.

IASC 1973 yılında 71 ülkeden 97 muhasebe organizasyonunun katılımı ile kurulmuştur.<sup>6</sup> Bu komite ilk olarak 26 adet genel standart yayınlamış ve bu standartlar da işletmelerin tercihine bırakılan çoklu seçeneklere yer verilmiş, finansal tablo sunumuna fazla önem verilmemiştir.

---

<sup>3</sup> Fahir Bilginoğlu, “Uluslararası Muhasebe”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, 1993, s.83.

<sup>4</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.1.

<sup>5</sup> Sinan Aslan, “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, MUFAD, Sayı:23, Temmuz, 2004, s.93.

<sup>6</sup> Ahmet Hayri Durmuş, “Uluslararası Muhasebe Standartları”, **Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını**, Yayın No: 7, 2002, s.V.

1990 yılında düzenlenen bir konferansta 22 üyeden oluşan ‘Muhasebe Danışma, Kurulu’ yaptığı değerlendirmeler sonucunda 14.11.1995 tarihinde ‘Muhasebe Uyumu. Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum’ başlıklı bir bildiri yayımlamıştır. Yayımlanan bu bildiride aşağıdaki öneriler ön plana çıkmıştır:<sup>7</sup>

- Uluslararası alanda faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini muhasebe yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
- Mevcut muhasebe yönergelerini güncellemek,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu’nu kurmak,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
- IASB’ye üye olmak.

Bu öneriler uzun süre tartışılmış ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum sağlayabilmek amacıyla Avrupa Birliği mevzuatında gerekli güncellemeler ve düzenlemeler yapılmıştır.

IASC, 1997 yılında her ülkedeki muhasebe standartlarının daha nitelikli hale getirilmesi gerektiği kararını almıştır. Bu nedenle, Mart 2001 ‘de yeniden yapılandırılarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı’na dönüştürülmüştür. Vakıf, Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmuştur.

IASB, 1 Nisan 2001’de standartları ve taslakları geliştirme, yayınlama ve Standart Yorumlama Komitesi’nin (SIC) yorumlarını onaylama görevini devralarak daha önde çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve yorumlarını onaylamıştır. Kurul, ayrıca çıkarılacak olan tüm muhasebe standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı oluşturacağını açıklamıştır.<sup>8</sup>

Avrupa Birliği’nde ise uyumlaştırma çalışmalarının temeli 1957 Roma anlaşması hükümlerine dayanmaktadır. Uyumlaştırma süreci, birçok ülkenin yasalarında

---

<sup>7</sup> Figen Zaif, “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yoluyla”, **MÖDAV Yayınları**, 3-5 Kasım 2004, s.138-139.

<sup>8</sup> Jane E. Campbell, Heather M Hermanson and John P. McAllister, **Obstacles to International Accounting Standards Convergence**, The CPA, Journal, 2002, s.3-4.

yer alan düzenlemeler doğrultusunda yürütülmektedir. Bu amaçla birçok direktif çıkartılmıştır. Tam bir uyum sağlamada yetersiz olsa da dördüncü (1978), yedinci (1983) ve sekizinci (1984) direktifler bu alanda yapılan gelişmeler olarak kabul edilmektedir.<sup>9</sup>

Sürekli gelişen ve değişen ekonomik koşullara cevap verebilmek amacıyla Avrupa Birliği muhasebe alanında yeni düzenlemelere gitme gereği hissetmiştir. Bu sebeple IASC faaliyetlerini desteklemek amacıyla 1995 yılında bir rapor yayımlanarak düzenlemenin gerekliliği açıklanmıştır.<sup>10</sup>

Haziran 2000’de Avrupa komisyonu 2005 yılından itibaren hisse senetleri, borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri de dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu hale getirmeleri gerektiği yönünde karar almıştır.<sup>11</sup>

2007 yılına kadar bazı muafiyetlerle devam edecek olan bu süreçte, uluslararası standartlara göre finansal raporlama yapan işletmelerin sayısının yaklaşık 20 kat artması beklenmektedir. Bu amaçla borsaya kayıtlı olmayan ve konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda olmayan işletmeler için yapılan düzenleme tercihe bırakılmıştır.<sup>12</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS), yaklaşık 40 yıllık bir dönemde dünya çapında birçok ülke tarafından desteklenmesi ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının ortak bir amaç olarak benimsendiğinin göstergesidir. Ortak amacın benimsendiği bu yakınsama sürecinde Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), yeni kurulan IASB’yi onaylamıştır. FASB ve IASB’nin birbirlerine olan benzerliği,

---

<sup>9</sup> Karel Van Hulle, **The EC Experience of Harmonization**, Accountancy, October 1989, s.97-99.

<sup>10</sup> Ayşegül Yeşilçimenli, “İngiltere Muhasebe Sistemi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2006), s.76.

<sup>11</sup> TÜRMÖB; “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor”, **Bilanço Dergisi**, Sayı: 94, Ağustos 2004, s.18.

<sup>12</sup> Yüksel Koç Yalkın, “ AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MÜFAD) **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz 2003, s.26.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (IAS) birbirlerine yakınlaştırmaktadır.<sup>13</sup>

2002 yılında Norwalk'da bir araya gelen FASB ve IASB temsilcileri uluslararası finansal raporlamada kaliteyi artırmak ve US GAAP ile IFRS arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla işbirliği yapma konusunda anlaşmaya varmışlardır.<sup>14</sup>

## **1.2. MUHASEBE STANDARTLARI GELİŞTİRİLME MODELLERİ**

Muhasebe standartlarının geliştirilmesi aşamasında birçok farklı uygulama örnekleri bulunduğu için esas olarak hangi temel uygulamanın baz alınacağı farklı kesimler ve çıkar grupları tarafından tam olarak belirlenememiştir. Burada esas olan kamu kesiminin ve özel kesiminin standart belirlemede önemli rol oynamasıdır.

### ***1.2.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi***

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesinin hem avantajlı hem de dezavantajlı yönleri bulunmaktadır. Yasama yoluyla belirlemede bazı taraflara maliyetler yüklemekte bazı taraflara ise fayda sağlamaktadır. Bu sebeple yasama organı muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyecek ve muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştiren etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır.

Bununla birlikte, yasama organı muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştiren etkilerini kontrol etme ve bu etkilerin şiddetini azaltma konularında da özel kesim kuruluşlarına göre vergi ve teşvik gibi daha etkin araçlarla müdahale edebileceklerdir. Özel kesimle karşılaştırıldığında bu etkinin çok açık olduğu görülmektedir. Muhasebe standartlarının yasama organı tarafından belirlenmesinin bir diğer avantajı da bu yolla yapılacak düzenlemelerin ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olacağı beklentisidir.

---

<sup>13</sup> Aslan, **a.g.m.**, s.96.

<sup>14</sup> Müge Saltoğlu, "Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 2005, s.107-108.

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesinin avantajlarının yanı sıra en önemli dezavantajı teknik muhasebe konuları üzerinde iktidarın siyasal görüşleri doğrultusunda karar verme olasılığıdır. Bununla birlikte, konunun siyasal öneminin yeterince farkına varılmaması muhasebe düzenlemelerinin sınırlı olan yasama süreci içinde yer bulmasını zorlaştıracaktır. Bu durum muhasebe düzenlemelerinin zamanında yapılamamasına sebep olacaktır.<sup>15</sup>

### ***1.2.2. Muhasebe Standartlarının Özel Kesim Kuruluşlar Tarafından Belirlenmesi***

Muhasebe standartlarının özel kesim kuruluşlar tarafından belirlenmesiyle kamu kesimi tarafından yapılan düzenlemeler sonucu karşılaşılan sorunların ortadan kaldırılacağı düşünülmektedir.

Muhasebe standartlarının özel kesim kuruluşlar tarafından belirlenmesi ile tüm grupların sürece etkin katılacağı ve bu kuruluşların idarecileri tarafından oluşabilecek baskıların daha kolay karşılanacağı savunulmaktadır. Muhasebe standartlarının özel kesim kuruluşlar tarafından belirlenmesinde en önemli sorun ise standartlara uyum sağlanması konusunda bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır.<sup>16</sup>

### ***1.2.3. Muhasebe Standartlarını Belirleme Yetkisinin Kamu Kesimi Tarafından Özerk Bir Kuruluşa Devredilmesi***

Yasama yoluyla muhasebe politikalarının belirlenmesine ilişkin ortaya çıkan sorunların bir kısmının muhasebe standartlarını belirleme yetkisinin kamu kesiminin desteği olan bir kuruluşa devredilmesi yoluyla çözümlenmesi mümkündür.

Muhasebe standartlarını belirlemek üzere yetkinin kamu kesimi tarafından özerk bir kuruluşa verilmesinin temel avantajı, yargı ile her zaman mümkün olan yaptırım gücünün kullanılabilmesidir. Böylelikle muhasebe standartlarını belirleyecek olan özerk kuruluş yasa gücüyle desteklenmiş olacaktır.

---

<sup>15</sup> Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: Tesmer Yayın No: 67, Siyasal Kitabevi, 2006, s.3-4.

<sup>16</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Orhan, **a.g.e.**, s.5.

Muhasebe düzenlemelerinin kamu eliyle özerk bir kuruluş tarafından yürütülmesinin bir diğer avantajı da, bu kuruluşların vergi ve sübvansiyonlarla birlikte karışıklığa ve büyük maliyetlere sebep olmayacak düzenleme araçlarını kullanabilmesidir. Bu yöntemin sakıncalarının başlıcası ise uygulamanın keyfi olarak uygulanabileceğidir.<sup>17</sup>

### **1.3. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİ**

Her ülkenin muhasebe standartları ve bu standartlara ilişkin yapılanmalarında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ekonomik, kültürel, sosyal ve hukuki alanlardan kaynaklanıp işletmelerin yapısına, finansal düzeyine, gelişmişlik düzeyine ve bunlar gibi birçok etkene bağlanmaktadır. Bununla birlikte ülkelerin vergi kanunları ve finansal raporlamaları bir ülkeden başka bir ülkeye değişiklik göstereceği için muhasebe standartlarına yönelik düzenleme sistemleri arasında da farklılıklar olacağı mümkündür.

Muhasebe sistemlerindeki uygulamalar ülkeden ülkeye farklılık gösterebileceği gibi bazı unsurlarda benzerlikler de söz konusudur. Bu benzerlikler bazı ülkelerin muhasebe sisteminde ortak özelliklerin ortaya çıkmasına sebep olmuş ve bu ülkelerin aynı muhasebe modelini benimsemesi ortaya çıkmıştır. Bu modeller İngiliz – Amerikan Modeli, Kıta Avrupası Modeli ve Güney Amerika Modeli olarak üç başlık altında incelenmektedir.<sup>18</sup>

#### ***1.3.1. İngiliz – Amerikan Modeli***

Büyük ve gelişmiş piyasaları olan İngiltere, Amerika ve Hollanda gibi ülkelerin kullandığı modeldir. Bu ülkelerin ortak özelliği, finansal tablo kullanıcılarının bu alanda gelişmiş olmaları, eğitim seviyelerinin yüksek olması ve bünyelerinde çok sayıda çokuluslu büyük işletmelerin faaliyet göstermeleridir.

Bu modeli ortaya çıkaran ülkeler aynı zamanda muhasebenin uluslararası alanda da yönünü belirleyen ülkeler kategorisinde yer almışlardır. Bu ülkeler, çok büyük sermaye ve hisse senedi piyasalarına sahiptirler ve yöneticilerin, yatırımcıların ve

---

<sup>17</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Orhan, **a.g.e.**, s.6.

<sup>18</sup> Ümit Gökdeniz, **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2010, s.24.

kreditörlerin karar vermede gereksinim duydukları bilgileri verme özelliğine sahiptirler.<sup>19</sup>

Modelin öncülüğünü yapan İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri, siyasi ve ekonomik yapılarındaki beraberlik, tarihi ve kültürel beraberliklerinin devamını garanti altına almışlardır.<sup>20</sup>

Uluslararası muhasebe çalışmalarına yön veren çok sayıda kuruluş, ABD'nin öncülüğünde İngiltere'nin desteği ile oluşturulmuştur. Bunlar arasında sermaye Piyasası Kurulu (SEC), ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) yer almaktadır.<sup>21</sup>

### ***1.3.2. Kıta Avrupa Modeli***

Bu modeli oluşturan ülkeler Japonya, bazı Afrika ülkeleri ve Kıta Avrupası ülkeleridir. Kıta Avrupa Modelinde muhasebe uygulamalarının temeli yasalara dayanmaktadır. Bu modelde muhasebe düzenlemeleri daha çok vergi matrahının hesaplanmasına yönelik olduğundan muhasebe düzenlemelerine sermaye sağlayanlar tarafından karar verilmektedir. Zaman içerisinde sermaye piyasasının uluslararasılaşması yani sermaye piyasalarında rekabet gücünün artması ve finansal tabloların gerçeği yansıtmaya ilkesinin önem kazanmasıyla muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacı, Kıta Avrupa Modeli ile İngiliz – Amerikan Modelinin bakış açılarını birbirine yakınlaştırmıştır.<sup>22</sup>

### ***1.3.3. Güney Amerika Modeli***

Güney Amerika ülkelerinin uyguladıkları modeldir. Bu modelin diğer modellerden farkı, enflasyon sorunuyla sık sık karşılaşmayıp muhasebe sisteminde sürekli olarak enflasyona göre düzeltme yapmamasıdır. Bu model de genel olarak devletin ihtiyaçlarına göre düzenlenmekte ve sistem işletmelere uygulanmaktadır.

---

<sup>19</sup> Ümit Gökdeniz, **a.g.e.**, s.24.

<sup>20</sup> Batuhan Güvemli, “Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği”, (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2008), s.28.

<sup>21</sup> Gerhard Mueller, Helen Garnon ve Gary Meek; **Accounting an International Perspective**, 3. Basım, ABD: 1994, s.9.

<sup>22</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Orhan, **a.g.e.**, s.10.

Vergi temeline dayanan muhasebe sistemi genel olarak finansal raporlama amacı içinde kullanılmaktadır.<sup>23</sup>

#### **1.4. MUHASEBE STANDARTLARININ TÜRKİYEDEKİ TARİHİ GELİŞİMİ**

Dünyada muhasebe alanında ilk çalışma olarak, çift taraflı kayıt yöntemine dayalı bir sistem, “Luca Pacioli” tarafından “Summa Aritmetica” adlı bir kitapta 1494 yılında bilimselleştirilmiştir. Türklerin 1363 yılında İlhanlılar döneminde yazılan “Kitab-ı Siyagat” adlı eseri bu konudaki ilk denemeleridir. İlhanlılar döneminde diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe bilimi genel muhasebe ve finansal muhasebe ile sınırlı kalmıştır. Dönemin üretim ve hizmet işletmeleri ise muhasebenin yetersiz uygulamaları ile faaliyetlerini yürütmüşlerdir.

Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğinin tarihsel gelişimine bakıldığında dünya ülkelerine göre daha yavaş ilerlediği ve yetersiz denemelerin çok fazla olduğu görülmektedir. Ancak cumhuriyet tarihiyle birlikte yapılan yenilikler bugünkü muhasebe sisteminin temellerini oluşturmaktadır. Kronolojik sıraya göre yapılan yenilikler aşağıda yer almaktadır:<sup>24</sup>

- İzmir İktisat Kongresi (Şubat 1923)
- İş Bankası ve Sanayi ve Maaddin Bankasının Kurulması (1924 - 1925): İş Bankası'nın kuruluş amacı; gelişme gücünü çeken özel girişimleri destekleyerek, anapara birikimlerini sağlamaya yardımcı olmak, özel sermayenin katılımı ve devlet ile özel kişilerin birlikte yürüteceği karma ortaklık sistemini özendirme.
- 1927 tarihinde, yine özel teşebbüsün sanayi yatırımlarına özendirilmesi amacı ile çıkarılan Teşvik'i Sanayi Kanunu, yatırımların hızlandırılması için büyük kolaylıklar sağlıyordu.
- 1933 yılında kurulan Sümer Bank'ın işletme muhasebesini kurması için ise Alman Profesör Sachsenberg davet edilmiştir. Sachsenberg'in oluşturduğu Muhasebe Organizasyonu, ülkemizde daha önce kullanılmayan yeni

<sup>23</sup> Bayazıtlı, Çelik ve Orhan, **a.g.e.**, s.10.

<sup>24</sup> Hülya Çakır, **Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Denetim Standartlarının Gelişimi – I**, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/002/> (Erişim: 27.02.2011)

kavramları muhasebe uygulamasına kazandırmıştır. Maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet dağıtım tabloları, Sümerbank'ın muhasebe organizasyonu içerisinde uygulanmışlardır. Sümerbank için geliştirilen muhasebe sistemi içerisinde yer alan hesap planı, daha sonra kurulacak tüm kamu iktisadi teşebbüsleri için uygulanmıştır. Bu hesap planı, özel işletmeler içinde muhasebe düzeninin oluşturulmasında bir başlangıç noktası olmuştur.

- Türk Ticaret Kanununun Kabulü (1937)
- Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Kabulü (1950)

Yapılan çalışmalar sonucunda Türkiye'de tekdüze bir sistem uygulaması olması gerekirken, çoklu muhasebe standardı ortaya çıkmış ve işletmeler mali tablolarını hangi sisteme göre verecekleri konusunda ortak bir nokta bulamamışlardır. İşletmeler Vergi Dairesi'ne vereceği mali tablo için Tek Düzen Hesap Planı'nı, Sermaye Piyasası Kurulu'na vereceği mali tablo için SPK Muhasebe Standartları'nı, Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'na vereceği bir bilanço için BDDK Muhasebe Standartları'nı, uluslararası kredi için Uluslararası Muhasebe Standartları'nı esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda kalmışlardır.

Ülkemizdeki ekonomik gelişmeler nedeniyle, ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları İktisadi Devlet Teşekkülleri (İ.D.T.)'nde başlamış, genellikle batı ülkelerinden aktarılan muhasebe kural ve uygulamaları, kanunlarımıza ve İ.D.T.'lerde uygulanmaya başlamıştır. 1937'de Türk Ticaret Kanunu'na, 1950'deki büyük vergi reformu ile vergi kanunlarımıza giren muhasebe ilke ve kuralları, sonraki muhasebe uygulamalarını önemli biçimde etkilemişlerdir. Zaman içerisinde standartları düzenleme ihtiyacı oluşmuş ve uygulamalar zorunlu hale gelmiştir.

1960 yılından sonra başlayan planlı kalkınma dönemi ile birlikte, gerek kamu sektöründe, gerekse özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler, yeni muhasebe tekniklerini de takip etmek zorunda bırakılmıştır.

1964 yılında iktisadi devlet teşekküllerinin parasal işleri ile muhasebe düzenlerini tarihi gelişim içinde inceleyerek tüm teşekküllerde uygulanabilir tekdüzen

bir muhasebe sistemini geliştirmek amacıyla muhasebe teorisi ile uğraşanlarla uygulamacılardan oluşan bir çalışma komisyonu kurulmuştur. Kurulan bu komisyon dört yıllık çalışma neticesinde 8 adet muhasebe el kitabı hazırlamış ve hazırlanan bu muhasebe el kitabı 1968 yılında bastırılmıştır. 1971 yılında ‘‘Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu’’ tarafından hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin Genel Muhasebe bölümü 1972 yılında uygulamaya konulmuştur.<sup>25</sup>

1974 yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin uygulanmasında karşılaşılan zorluklar ve eksiklikleri inceleyerek bu olumsuzları çözümlmek amacıyla bir komisyon kurulmuştur. Komisyonun yaptığı çalışmalar sonucu 1976 yılında maliyet muhasebesi hesap çerçevesini içeren ‘‘Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi’’ hazırlanmış ve 1977 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

1980’den sonra Türkiye’de pazar ekonomisi uygulamasına geçişle birlikte dışarıya açılma hareketleri hız kazanmış ve yabancı sermayenin ülkemize girmesinin yoğunlaşması ile Türk Ekonomisinde yapısal değişiklik oluşmaya başlamıştır.

1981 yılında Türk Ekonomisinde meydana gelen bu yapısal değişimin amacı, ‘‘tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek’’ olan Sermaye Piyasası Kanunu’nun çıkarılmasıdır.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde yapılarak daha çok ekonomik ve politik ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınmıştır. Muhasebe standartlarındaki uygulamalarda önce Alman mevzuatı, 1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. 1987 yılından sonra AB’ye üyelik başvurusu ile birlikte AB ve Uluslararası Muhasebe Standartları’nın etkisinde kalınmıştır.<sup>26</sup>

Türkiye ekonomisindeki devlet işletmesi egemenliği görünümü özellikle son yıllarda yavaş yavaş değişmeye başlayarak ekonomide özel kesim yatırımları ve özel

---

<sup>25</sup> Erdoğan Avder, **Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**,  
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (Erişim: 25.02.2011)

<sup>26</sup> Hülya akır, **Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Denetim Standartlarının Gelişimi – I**,  
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/hulya/002/> (Erişim: 27.02.2011)

kesim işletmeler her geçen yıl artarak büyümeye devam etmektedir. Ancak bu büyümenin geçmişine bakıldığında şirketlerin eskilere dayanan halka açık olmayan aile şirketleriyle oluşmuş olması, muhasebe mesleğinin gelişiminde olumsuzluk olarak değerlendirilebilmektedir.

Muhasebe mesleğinin gelişmesi ile birlikte işletmelerin denetimi de giderek önem kazanmıştır. Bağımsız dış denetim düzeninin oluşturulması 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu ile gerçekleşmiş, özel sektörün ve bunların halka açıklanması zorunlu finansal bilgilerinin denetlenmesi ihtiyacı, meslek kanununun (1989) çıkmasını izleyen yıllarda giderek hız kazanmıştır. Denetim alanındaki bu gelişmeler zaman içerisinde "Bağımsız Dış Denetim (Halka Açık Şirketlerin SPK Denetimi)", "Vergi Denetimi" ve "Özel Şirketlerin Denetimi" gibi değişik denetim biçimlerinin oluşmasına sebep olmuştur.

Yabancı sermayenin ülkemize girmesi ile birlikte yabancı denetim şirketleri de ülkemizde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu denetim şirketlerinin, denetim işlevlerini belirli standartlarla yapabilmeleri için Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi A.Ş.'lerin Standart Hesap Planı'na sahip olmaları gerekliliği gündeme gelmiştir.

1989'da Sermaye Piyasası Kurulu "kanun kapsamına giren kurumların düzenlemek ve yayımlamak zorunda oldukları mali tabloların çıkarılmasına yardımcı olmak, ortakların mali durumlarının güvenilir bir şekilde izlenmesine imkan hazırlamak" olan Standart Hesap Planı'nı çıkarmıştır. Bu sebeple Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi A.Ş.'ler dönem sonlarında bilanço, gelir tablosu ve denetim raporlarını yazılı basında yayımlamak zorunda kalmışlardır. Denetim şirketleri tarafından Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi A.Ş.'lerin sözü edilen hesap planına uymaları önerilmiştir. Ancak Türkiye'de bir muhasebe meslek yasasının olması, muhasebe mesleğini ve muhasebe denetimini serbestçe icra edenlerin ortak bir meslek yasası altında örgütlenmesini zorunlu hale getirmiştir.

01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet

sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'nin” kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek amacıyla meslek mensuplarını Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak üç sınıfta gruplandırmaktadır.<sup>27</sup>

İşletmelerin mali tablolarının güvenilir, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgileri sunması amacıyla gerekli olan standartlar Türk Standartlar Enstitüsü tarafından hazırlanıp yayınlanmaktaydı. Standartların Türk Standartları Enstitüsü tarafından hazırlanması birçok eksiklikler ve yanlışlıklara sebep olmuştur. Muhasebe mesleğinin gelişiminde etkili olacak standartların oluşumundaki bu yanlışlıklar TMMOB'un kurulmasıyla giderilmeye çalışılmıştır. TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) kuruluş taslağı hazırlanarak, 05.02.1994 tarihinde 47 no.lu kararla TMMOB Yönetim Kurulu tarafından kabul edilmiştir.

Kurul, geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek TMMOB tarafından yayınlanmış bulunan "Türkiye Muhasebe Standartlarını" taslak metin olarak kabul edip, bunları gözden geçirdikten sonra kamuoyunun görüşüne sunmaktadır. Bu yolla tüm muhasebe ilgi gruplarının standart oluşturma sürecine katılımı mümkün olabilecek, gerekli değişiklikler yapılan standartlar "genel kabul görmüş" niteliğine kavuşabilecektir. TMMOB'un muhasebe standartları ile ilgili amaçları IASC'nin amaçlarından farklı olmamıştır.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 09.02.1994 – 17.08.1999 tarihleri arasındaki ilk döneminde, 30 adet muhasebe standartları komisyonu ve 1 adet denetim standartları komisyonu tarafından ‘Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Yönergesi’ne yönelik çalışmalar yürütmüştür. Kurulun bu çalışmaları sonucu hazırlanan

---

<sup>27</sup> Erdoğan Avder, **Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**,  
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (Erişim: 25.02.2011)

11 adet standart taslağı ‘Türkiye Muhasebe Standartları’ olarak kabul edilmiştir. Kurul 17.06.1999 tarihinde tekrar toplanarak daha önce hazırlanan muhasebe standartlarını tekrar ele alarak yaptığı birtakım çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartları’nın sayısını 15’e çıkartmıştır. Yeni oluşturulan bu standartlardan stoklar ile ilgili olan TMS – 13 Stoklar standardı da bu süreç içinde ele alınmış ve 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.<sup>28</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nda muhasebe standartlarında yaşanan gelişmelere bağlı olarak ‘Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25’ 15 Kasım 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. SPK tarafından hazırlanan bu Tebliğin altıncı kısmında ‘Stoklar’ başlığı ayrıntılı bir şekilde açıklanmaktadır. Tebliğ TMS – 13 ile birçok noktada benzerlik göstermektedir. Tebliğin esas amacı, stokların değerlendirilmesi ve mali tablolara yansıtılma esaslarının belirlenmesidir. Tebliğ 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren isteğe bağlı uygulanmakta iken, 1 Nisan 2005 tarihinden itibaren resmen yürürlüğe girerek tüm işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğu getirilmiştir.

### **1.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ KONUMU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU (TMSK)**

Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olmak amacıyla 2002 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’na eklenen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2002 yılında altı adet standart taslağını ‘Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni’ olarak kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Yapılan çalışmalar ve eklemelerle 2003 yılında taslak metninin sayısı 20’ye yükseltilmiştir. TMSK tarafından hazırlanan her iki taslak metninde de ‘Stoklar’ standardı yer almaktadır.

Kurul ayrıca yönetmeliğin 9. maddesine istinaden hazırlanan ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) ilişkin 4 adet tebliğ, 2004 yılı içinde tamamlanmıştır. Stoklar standardına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı ‘Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe

---

<sup>28</sup> Necdet Sağlam (Ed.), Salim Şengel (Ed.) ve Bünyamin Öztürk (Ed.); **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Turhan Kitabevi, Şubat, 2008, s.102-103.

Standardı (TMS - 2) Hakkında Tebliğ' 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

## **1.6. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA SON DÜZENLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

“TMS 2 Stoklar” standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 11/04/2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 38 sıra no'lu,
  2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 78 sıra no'lu,
  3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,
  4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu,
  5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 179 sıra no'lu,
  6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu
- Üçüncü değişiklik TMS 41 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
  - Birinci, ikinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 2 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2005, ikinci değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik 31/12/2008, beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
  - Altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.

## 2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLAR

Tekdüzen Hesap Planı'nda stoklar; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar olarak ifade edilmektedir. Faturası gelmemiş stoklar ile yoldaki stokların ise ilgili buldukları hesap kaleminin içinde gösterilmesi gerekmektedir.<sup>29</sup>

Türkiye muhasebe standartlarına göre stoklar; işin olağan akışı içinde satılmak amacıyla elde buldurulan, satışa konu olmak üzere üretilen veya üretim süreci içerisinde yada hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerdir şeklinde tanımlanmaktadır. Türkiye muhasebe standartlarına göre stoklar aşağıdaki gibi bölümlendirilmektedir.<sup>30</sup>

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamul – Üretim
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri\*
- 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri\*
- 156 Yoldaki Stoklar\*
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları

---

<sup>29</sup> Cihan Yaşar Özmen,; “Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2008), s.3.

<sup>30</sup> Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül “Türkiye Muhasebe standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm**, Sayı:84, Kasım – Aralık 2007, s.43.

\* Tekdüzen Hesap Planı'nda henüz yer almayan ancak Muhasebe Standartları çerçevesinde var olması planlanan muhasebe hesabıdır. Bkz. Akdoğan ve Sevilengül; **a.g.m.**, s.4.

Türkiye Muhasebe Standartları da Tekdüzen Hesap Planı'nda olduğu gibi amaç, Türkiye 'de muhasebe uygulamalarındaki tekdüzenin sağlanmasını hedeflemekte ve tüm kesimler için işletme dilinin aynı olmasını sağlamaktır.<sup>31</sup>

## **2.1. TMS – 2 STOKLAR STANDARTI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

Stoklara yönelik ilk çalışmalar Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından 1974 yılının eylül ayında 'Tarihi Maliyet Sistemi Altında Stokların Değerlemesi ve Sunuluşu' başlıklı taslak metninin kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır.

Taslak metninin kamuoyuna sunulmasından sonra yapılan çeşitli düzenlemelerle standart metni Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 18 Aralık 2003 tarihinde yenilenmiş ve 2005 yılından itibaren UMS 2 – Stoklar adıyla yürürlüğe konulmuştur.<sup>32</sup>

Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile katlanılan maliyetlerin belirlenmesidir.<sup>33</sup>

Bu sebeple stoklar standardı, öncelikle stokların muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkabilecek olumsuzlukların ve tutarsızlıkların önlenmesini, işletmelerin finansal tablolarında birlik sağlanmasını ve daha çözümleyici bir muhasebe birliğinin sağlanmasına yönelik ortak çalışmaların yürütülmesidir.

### **2.1.1. Stoklar Standardının Amacı**

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili esas konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan gelirler ile katlanılan maliyetlerin belirlenmesidir.

---

<sup>31</sup> Akdoğan ve Sevilengül; **a.g.m.**, s.4.

<sup>32</sup> Baykal Uyar, "TMS 2 – Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Nisan, 2009, s.132.

<sup>33</sup> Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008, s.27.

Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, stoklar hesap grubunun içeriği ile uygulanacak stok değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir.<sup>34</sup>

### **2.1.2. Stoklar Standardının Kapsamı**

Bu Standart aşağıdakiler dışındaki tüm stoklar için uygulanır.<sup>35</sup>

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
- b) Finansal araçlar (“TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” ve “TFRS 9 Finansal Araçlar”) ve
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:

- a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.
- b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

### **2.1.3. Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar**

**Stoklar;** işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak amacıyla elde tutulan, satılmak üzere üretilen ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

<sup>34</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 04.05.2011)

<sup>35</sup> Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.127.

*Net gerçekleşebilir değer;* işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Net gerçekleşebilir değerın uygulanmasını gerekli kılan bazı hususlar aşağıdaki gibidir:<sup>36</sup>

- Piyasa fiyatındaki sürekli düşüşler,
- Yüksek fiyatlı veya yüksek hacimli stokların likidite pozisyonu açısından aşağı çekilme arzusu,
- Fiziksel kötüleşme,
- Modası geçme,
- Yönetimin daha düşük fiyattan satma arzusu.

*Gerçeğe uygun değer;* Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.<sup>37</sup>

Türkiye muhasebe standartları tebliğinde stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsamaktadır şeklinde açıklanmaktadır. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer almaktadır.<sup>38</sup>

Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Hizmet sunulma durumunda ise stoklar, sunulan hizmet sonucunda, işletmenin beklenen geliri henüz elde etmediği durumlarda hizmetin maliyetini kapsamaktadır.

Satış amaçlı ya da bir malın üretiminde tüketim veya kullanım amaçlı olarak tutulan ve hizmet işletmeleri dışında kalan çoğu işletmelerde dönen varlıkların büyük

---

<sup>36</sup> Fahri Ayçiçek, "Türkiye Muhasebe standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2009), s.45.

<sup>37</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı; **a.g.e.**, s.128.

<sup>38</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 04.05.2011)

bir bölümünü oluşturan değerler olarak stoklar, ticari işletmelerde doğrudan satışa hazır ticari mallardan oluşabileceği gibi, sınai işletmelerinde bir malın üretiminde kullanılabilen veya tüketilebilen hammadde ve malzemeler, yan mamuller ve üretilen satışa hazır mamullerden oluşabilmektedirler. Bu nedenle ticari işletmelerde stoklar tek bir kalemde gösterilebilmekle birlikte, üretim işletmelerinde stoklar ana başlığı altında; üretimi tamamlanan (üretimi tamamlanmış ve satılmak üzere ambara alınmış mamul stoklar), üretim safhasında bulunan (direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranda pay almış yarı mamul stoklar) ve üretim sürecine henüz başlanmamış (üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemeler) mallar olarak açıklanabilmektedir.<sup>39</sup>

Hammadde ve malzemeler, üretimde kullanılmak üzere alınan, üretim işlemi ile tükenen ve şekil değiştiren her türlü madde ve malzemelerdir. Hammadde ve malzemeler doğrudan doğruya mamulün bünyesine girdikleri için bu mamul ve malzemelerden hangi mamul için ne kadar harcadıklarının tespiti teknik ve ekonomik olarak mümkündür.

Yarı mamuller, üretim sürecine girmiş ancak henüz son şeklini almamış, üretim safhası içinde bulunan yarı işlenmiş maddelerdir. Üretim sürecinde üretime başlanmış ancak üretimi tamamlanmadığı için henüz mamule dönüşmemişlerdir. Bu sebeple yarı mamullere ara mamuller de denilmektedir.<sup>40</sup>

Mamuller, üretim sürecini tamamlayarak son şeklini almış satışa veya kullanıma hazır maddelerdir. Üretimi tamamlanmış yarı mamuller mamule dönüşürler. İşletmelerin sahip oldukları mamuller üretimde kullanılacaksa veya birtakım ek maliyetlere katlanılarak ticari mala dönüştürülecekse muhasebe kayıtlarında mamul olarak kalır, eğer üretimi tamamlanmış ve ticari mal olarak satılması bekleniyorsa mamul olarak değil ticari mal olarak kayıt altına alınmalıdırlar.

Üretim işleminde girdi olarak kullanılan maddeler, belli işlemlerden sonra, hammadde niteliklerini kaybederek başka bir varlığın yapısını oluşturan bir yapı unsuru

---

<sup>39</sup> <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092235.htm> (Erişim: 27.04.2011)

<sup>40</sup> Veyis Naci Tanış, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, 2. Baskı, Adana: Karahan Kitabevi, 2009, s.113.

olmaktadırlar. Örneğin, pamuk hammadde olarak üretime girdiğinde niteliğini yitirerek iplik olmaktadır.<sup>41</sup>

Yardımcı malzemeler, mamulün bünyesine doğrudan doğruya girmekle beraber ekonomik ve teknik açıdan hangi mamulde ne kadar kullanıldığına tespiti mümkün olmayan maddelerdir. Bu maddeler fiziki olarak üretilen mamulün içine girmekte ancak mamulün temel ögesini oluşturmamaktadır. Örneğin, elbise üretiminde astar, düğme, iplik gibi malzemeler.

İşletme malzemeleri, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde kullandığı, üretimde dolaylı olarak kullandığı, mamulün bünyesine doğrudan doğruya girmeyen, yardımcı masraf yerlerinde harcanan maddelerdir. Bu maddeler üretim esnasında kullanılmakla beraber, üretimin içine girmeyen ve üretim esnasında tüketilen indirekt malzemeleri kapsamaktadır. Örneğin, elbise üretiminde kullanılan elektrik, su, doğalgaz, temizlik malzemesi gibi malzemeler. Bu sebeple işletme malzemelerine tüketim maddeleri de denilmektedir.

### ***2.1.3.1. Ticaret İşletmelerinde Stok Kavramı***

Ticaret işletmeleri piyasadan aldıkları malları hiçbir değişikliğe uğratmadan satmaktadırlar. Bu bakımdan ticaret işletmeleri için stok kavramı, satılmak amacıyla satın alınan malları ifade etmektedir.<sup>42</sup>

Bununla beraber her işletmede olduğu gibi ticaret işletmelerinde de birtakım büro sarf malzemeleri, temizlik malzemeleri, gıda, yakacak vb. işletme malzemeleri tüketilmektedir. Tüketilen bu işletme malzemeleri genellikle toptan alınarak stoklanmakta ve ihtiyaç oldukça tüketilmektedir. İşletmelerin ana faaliyet konusu “üretim” değilse bu stokların 150 nolu ilk madde ve malzeme hesabına yazılması gerekmektedir. Bu hesabın “ilk madde ve malzeme” diye adlandırılması sadece üretimde kullanmak amacıyla alınmış olan ilk madde ve malzemenin yazılacağı

---

<sup>41</sup> Selim Şen, **Denetim Teknikleri**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Mart, 2003, s.145.

<sup>42</sup> Ferruh Çömlekçi ve Celal Kepekçi, **Genel Muhasebe ve Dış Raporlama**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 53, Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987, s.78.

anlamına gelmemekte, işletmede tüketilmek amacıyla bulunan işletme malzemelerinin de bu hesapta takip edilmesi gerekmektedir.

**ÖRNEK:** DEMİR A.Ş. 25.04.2010 tarihinde işletmede genel temizlik işlerinde kullanmak amacıyla 500 TL + KDV tutarında temizlik malzemesi satın almıştır bedelini nakden ödemiştir. Dönem sonunda almış olduğu temizlik malzemelerinin 200 TL'lik kısmının kullanılmadığı belirlenmiştir.

<hr/>	
25.04.2010	
150 İLK MADDE VE MALZEME	500
150.02.Temizlik Malzemesi	
191 İNDİRİLECEK KDV	90
100 KASA	590
Temizlik malzemesinin satın alınması	
<hr/>	
31.12.2010	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	300
150 İLK MADDE VE MALZEME	300
150.02.Temizlik Malzemesi	
Temizlik malzemesinin satın alınması	
<hr/>	
/	
<hr/>	

### **2.1.3.2. Üretim İşletmelerinde Stok Kavramı**

Maliyet muhasebesi açısından üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeler direkt ilk madde ve malzeme ile endirekt ilk madde ve malzeme olmak üzere iki başlığa ayrılmaktadır.

Direkt ilk madde ve malzeme üretilen mamulün özünü oluşturan mamulün bünyesinde bulunması gereken esas maddedir. Örneğin takım elbise üretimi yapan bir tekstil atölyesinde esas mamulün kumaş olmasıdır. Elbise dikimi için kullanılan kumaşlar stoklar hesabında takip edilmekte iken, üretimde kullanıldığında maliyetin

mamullere yüklenmesi açısından bir maliyet hesabı olan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir.<sup>43</sup>

Endirekt malzeme ise yardımcı malzeme ve işletme malzemesi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Yardımcı malzemeler genel olarak mamulün bünyesine girmekte ancak mamul üretimi için esas unsuru oluşturmayan malzemelerdir. Örneğin bir elbise üretiminde kullanılan iplik, düğme vb. ürünler o elbise üretimi için gerekli ancak esas mamul değildir. Üretimde kullanılan yardımcı malzemelerin miktar ve tutarları her bir mamul başına belirlenebiliyorsa 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına aktarılarak muhasebeleştirilir. Ancak kullanılan miktar ve tutarı mamul başına doğrudan belirlenemiyorsa, yani kullanılan yardımcı malzemenin tespitine ilişkin bir dağıtım anahtarının kullanılması gerekiyorsa bu yardımcı malzemeler endirekt malzeme gideri olarak 730 Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir. Örneğin; ahşap kapı üreten bir işletmede birim başına kapı kolu, menteşe, kilit vb. malzemeler tespit edilebilirken 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına, ancak kullanılan vernik, çivi, tutkal, vb. malzemeler birim başına tüketim miktarı tespit edilemediğinden 730 Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmektedir.

İşletme malzemesi, üretim işlemi sırasında mamulün bünyesine girmemekle birlikte kullanılmadığı zaman ise mamulün elde edilmesinin olanaksız olduğu ve dolayısıyla üretimi kolaylaştıran her türlü malzeme olarak tanımlanabilir. Örneğimizdeki ahşap kapının üretimi sırasında kullanılan çivi, boya ve verniğin birer işletme malzemesi olduğu gibi, işçi yemekhanesinde pişirilen yemek için kullanılan malzemeler de 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında muhasebeleştirilip, kullanıldıkça işletme malzemesi olarak 730 Genel Üretim Giderleri hesabında giderleştirilmelidir.<sup>44</sup>

**ÖRNEK:** Ahşap kapı imalatı yapan KARDELEN A.Ş. 05.11.2010 tarihinde üretimde kullanmak amacıyla 1.000 TL + KDV tutarında 100 adet doğramalık kereste, 100 adet kerestede kullanılmak amacıyla da 5 teneke vernik 200 TL + KDV tutarı ile satın alınmıştır. Aynı zamanda binanın genel temizliği için de 300 TL + KDV tutarında

<sup>43</sup> Selçuk Uslu, **Maliyet Muhasebesi**, 2.Baskı, Ankara: Çözüm Yayıncılık, A.Ş.No:1, 1985, s.54.

<sup>44</sup> Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: 1995, s.200.

temizlik malzemesi satın almış ve bedelini nakden ödemiştir. 20.12.2010 tarihinde satın alınan kerestelerin tamamı kullanılarak 100 adet ahşap kapı üretilmiştir. Üretim işlemi sonunda almış olduğu temizlik malzemelerinin 200 TL'lik kısmının kullanılmadığı belirlenmiştir.

<u>05.11.2010</u>	
150 İLK MADDE VE MALZEME	1.500
150.01.Doğramalık Kereste	1.000
150.02.Vernik	200
150.03.Temizlik Malzemesi	300
191 İNDİRİLECEK KDV	270
100 KASA	1.770
İlk madde ve malzemenin satın alınması	
<u>20.12.2010</u>	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	1.000
710.01.Doğramalık Kereste	1.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	200
730.02.Vernik	200
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100
770.03.Temizlik Malzemesi	100
150 İLK MADDE VE MALZEME	1.300
150.01.Doğramalık Kereste	1.000
150.02.Vernik	200
150.03.Temizlik Malzemesi	100
Alınan ilk madde ve malzemelerin giderleştirilmesi	
_____ / _____	

### **2.1.3.3. Hizmet İşletmelerinde Stok Kavramı**

Hizmet işletmelerinde işletme malzemesi, hizmetin devam ettirilebilmesi için tüketilen malzemelerdir. Örneğin; bir otel işletmesi için tüketilen yakacak (mutfakta kullanılan likid gaz), temizlik malzemeleri (deterjan, kağıt havlu vb.), büro sarf giderleri, işletme malzemeleridir.

Hizmet işletmelerinde hizmetin sunumuyla doğrudan ilgili olan ve işletmenin hizmet faaliyetini sürdürebilmesi amacıyla satın alınan işletme malzemeleri satın alındıklarında 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında takip edilmektedir. Hizmet sunumuna ilişkin satın alınan bu malzemeler tüketildikçe yani hizmet işlemi gerçekleştikçe hizmetle doğrudan ilgili olduğu için 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına aktararak stoklardan çıkartılmaktadır.

Doğrudan hizmetin ifa edilmesiyle ilgili olmayan ancak işletme faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla tüketilen işletme malzemeleri, tüketildikleri amacın fonksiyonuna uygun olarak 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım hesabına veya 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak giderleştirilmektedir.

**ÖRNEK:** Konaklama hizmeti amacıyla faaliyet gösteren bir otel işletmesi 11.11.2010 tarihinde yemek hazırlayabilmek için mutfakta kullanılmak üzere 100 TL değerinde mutfak tüpünü peşin bedelle satın almıştır. Verilen hizmet sonunda 21.11.2010 tarihinde satın alınan mutfak tüpünün bittiği belirlenmiştir.

<hr/>	
11.11.2010	
<hr/>	
150 İLK MADDE VE MALZEME	100
150.04.Mutfak Tüpü 100	
191 İNDİRİLECEK KDV	18
100 KASA	118
Mutfak tüpünün satın alınması	
<hr/>	
21.11.2010	
<hr/>	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	100
740.04.Mutfak Tüpü 100	
150 İLK MADDE VE MALZEME	100
150.04.Mutfak Tüpü 100	
Alınan mutfak tüpünün giderleştirilmesi	
<hr/>	
/	
<hr/>	

## 2.2. TMS – 2 STOKLAR İLE İLGİLİ DÖNEM BAŞI VE DÖNEM İÇİ İŞLEMLER

İşletmelerde bulundurulacak stoklar, her işletmenin özelliğine göre farklılık göstermektedir. Örneğin; üretim işletmeleri ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul gibi stok çeşitlerini bulundurmakta iken, ticari işletmeler alım-satım amacıyla buldukları ticari malları stok olarak nitelemektedirler. Hizmet işletmeleri için ise stok, verilen hizmetin tam anlamıyla gerçekleşebilmesi için gerekli olan hizmet üretiminde kullanılacak ürünlerdir. İşletmelerin türleri ne olursa olsun işletmelerde bulunduran stoklar işletmenin mali yapısını ve kar-zarar durumunu etkileyen önemli etmendir. Bu sebeple işletmeler stoklarını değerlendirirken gerek stok girişlerinde gerekse stok çıkışlarında özellikle maliyet unsurlarının önemle üzerinde durulması gerekmektedir.<sup>45</sup>

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli kullanılmasına rağmen izleyen dönemlerdeki değerlemede ise stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışın gerçekleşebilmesi için gereken toplam satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.<sup>46</sup>

### 2.2.1. İşletme Türleri Açısından Stok Edinme Maliyetleri

Maliyetler hakkında bilgiler, firmaların ve hükümetin optimum kararlar vermelerinde büyük önem taşımaktadır. Maliyetler belirlenirken işletmeler özellikle uzun dönem ve kısa dönemde maliyetler hakkında bilgi edinerek bu maliyetlere göre fiyatlandırma politikası ve satış stratejileri geliştirebilirler. Kısa dönem maliyetler hakkında edinilen bilgi fiyatlandırma ve üretim miktarı açısından önem taşımaktadır. Buna karşılık uzun dönem maliyetler hakkındaki bilgiler ise firmaların büyüme ve yatırım politikalarını belirlemede önemli yararlar sağlamaktadır.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.291-292.

<sup>46</sup> Fatma Pamukçu, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 21, Sayı: 103, Ocak – Şubat 2011, s.83.

<sup>47</sup> Nurdan Aslan, Sinan Aslan ve Nuray Terzi, **Muhasebe – Ekonomi İlişkisi**, İstanbul: Beta Kitabevi, 2008, s.40.

İşletmelerde bulunan stokların maliyetini; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler oluşturmaktadır.<sup>48</sup>

#### **2.2.1.1. Ticaret İşletmelerinde Stok Maliyetinin Tespiti**

Ticaret işletmelerinde stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. İşletmenin esas faaliyet konusu çerçevesinde yapılan ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim olarak yer almaktadırlar.<sup>49</sup>

#### **2.2.1.2. Üretim İşletmelerinde Stok Maliyetinin Tespiti**

Üretim işletmelerinde stokların maliyet tespitinde söz konusu olan dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkisi olan maliyetleri kapsamaktadır. Söz konusu maliyetler ilk madde ve malzemenin birtakım dönüştürme işlemi neticesinde mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden bir dağıtım anahtarı kullanılarak sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir.<sup>50</sup>

Sabit giderler, miktarları üretim miktarına bağlı olarak değişmeyen giderlerdir. Sabit giderler, tesisle ilgili giderler olup, üretim kapasitesi sıfır olsa dahi karşılanması gereken giderlerdir. Yani sabit giderler, üretim miktarı ile zamandan bağımsızdır ve belirli bir dönem veya üretim sınırları içerisinde sabit kalmaktadırlar.

Sabit giderler grubuna; vergiler (gelir vergisi hariç bina ve arazi vergileri gibi), faiz, kiralar, sigorta primleri (ürün sigortası hariç), kuruluşa ait bina ve ekipmanların amortisman giderleri, bulundurulması gerekli en az işçi ve memurun ücret ve maaşları girer. Görüleceği üzere, sabit giderler, işletmecinin kontrolü dışında olan ve üretim düzeyine bakılmaksızın ödenmesi gereken giderlerdir.

---

<sup>48</sup> www.tmsk.org.tr (Erişim: 27.04.2011)

<sup>49</sup> www.tmsk.org.tr (Erişim: 27.04.2011)

<sup>50</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

Değişken giderler, üretim miktarına bağlı olarak artan veya azalan, üretim olmadığı zaman oluşmayan giderlerdir. Değişken giderler üretim miktarının artması ile artış, azalması ile azalma göstermektedir.

Değişken gider grubuna, yakıt ve enerji giderleri, hammadde, yarı mamul maddeler, işçi ücretleri (üretim sırasında çalıştırılan işçilere ödenen ücretler ile bu işçiler için yapılan her türlü ödemeler), taşıma giderleri, varsa üretim ile ilgili vergiler ve üretimi gerçekleştirmek için gerekli işletme sermayesinin faizi, tamir ve bakım giderleri girmektedir. Üretim için harcanan zaman da bu gruba girmektedir. Bu nedenle, bir birim ürün üretmek için gereken sürenin artması değişken giderleri yükseltecektir.

**ÖRNEK:** Kömür ticaretiyle uğraşan bir işletmenin, üretime hazır hale getirdiği 1.000 ton kömür için katlandığı toplam sabit ve değişken giderler 16 milyar TL'dir. Bu işletmenin 1 ton kömür için üretim gideri 4 milyon TL ve piyasada aynı kalitedeki kömürün satış fiyatının 14 milyon TL olduğu düşünülürse bu işletme kömür üretmesi piyasa şartları ve katlandığı maliyetler açısından avantajlı mıdır?

Verilen incelendiğinde kömür işletmesinin zarar edeceği ortadadır. Öncelikle üreteceği 1 ton kömür için toplam giderleri 14 milyar TL'dir. Ayrıca 1 ton kömür için  $1.000 \times 4$  milyon = 4 milyar da üretim gideri söz konusudur. Yani işletme 1 ton kömürü ürettiğinde  $16$  milyar +  $4$  milyar =  $20$  milyar TL gidere katlanacaktır. Buna karşılık kömürün piyasadaki satış fiyatı  $1.000 \times 14$  milyon =  $14$  milyar TL'dir. Yani üretim sonucu satış gerçekleşse dahi  $20$  milyar –  $14$  milyar =  $6$  milyar TL'lik zarar söz konusudur. Bu durumda işletme kömür üretmeyerek alternatif işlere yönelmelidir.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite,

planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır.

Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır.

Üretimin çok yüksek olduğu dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.<sup>51</sup>

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Yan mamul, işletmelerde asıl mal ve hizmetler üretilirken, onlarla beraber zorunlu olarak üretilen değersiz mamullerdir.<sup>52</sup>

Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir dağıtım anahtarı kullanılarak dağıtılmalıdır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir.

Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermemektedir.<sup>53</sup>

### **2.2.1.3. Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetinin Tespiti**

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılmaktadır. Hizmet sunan işletmelerde

<sup>51</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

<sup>52</sup> Nevzat Aypek ve Diğerleri, **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.692.

<sup>53</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir.

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmemekle birlikte bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınmaktadır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermemektedir.<sup>54</sup>

### ***2.2.2. Stoklar Standardına Göre Stokların Üretim Maliyetleri***

Üretim maliyetleri, bir mamulün üretim sürecinde katlanılan fedakârlıkları ifade eder. Elde edilen bir mal veya hizmetin maliyeti, karşılığında verilen para yada yüklenilen borcun tutarı ile ifade edilmektedir. Üretim maliyetleri 3 unsurdan oluşmaktadır:<sup>55</sup>

- Direkt ilk madde malzeme maliyeti
- Direkt işçilik maliyeti
- Genel üretim maliyeti

TMS 2 stoklar standardı, üretim yapan işletmelerin üretim maliyetlerini direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, birleşik maliyetler, yan mamullerin maliyetleri olmak üzere dört başlık altında incelemektedir. Bu maliyetlerin belirlenmesinde V.U.K. 275. maddesindeki esaslar dikkate alınmaktadır. Stokların üretim maliyetlerinin tespitinde muhasebe standartları ile vergi usul kanunu büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.<sup>56</sup>

#### ***2.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri***

Direk ilk madde ve malzemeler, işletmede üretilmek istenen ana mamullerin içerisine giren ve onların temel yapısını oluşturan tüm hammaddeleri kapsamaktadır. İlk madde ve malzeme giderleri, üretilen ana mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında

<sup>54</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

<sup>55</sup> Backer Jacobsen, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği, Ayyıldız Matbaası, 1974, s. 3-5.

<sup>56</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk; **a.g.e.**, s.111.

kolayca belirlenebilir ve doğrudan mamulün maliyetine eklenmektedirler. Örneğin; mobilya üretiminde kullanılan kereste, otomobil üretiminde kullanılan çelik levhalar, tekstil atölyesinde kullanılan kumaş, iplik imalatında kullanılan pamuk veya yün. Bu ürünleri üreten işletme için ana mamul olmalarına rağmen, imalatçı için ilk madde ve malzeme olarak kabul edilmektedir.<sup>57</sup>

#### **2.2.2.2. Dönüştürme Maliyetleri**

TMS – 2'ye göre dönüştürme maliyetleri, üretimle doğrudan ilgili olan maliyetleri içermektedir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken giderlerin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını da içermektedir.<sup>58</sup>

İmalat işletmeleri üretecekleri ürünler için ilk madde ve malzemeyi satın alarak bu ürünleri üretim sürecinde birleştirerek sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürmektedirler. Satın alınan ilk madde ve malzemelerin ambardan üretim sürecine gönderilmesinden mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadar ki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler, mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Bu süreçte, ilk maddelerin yarı mamule ve nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise 'dönüştürme maliyetleri' olarak adlandırılmaktadır.

Dönüştürme maliyetleri, üretim veya hizmet işletmelerinde satın alınan ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesi aşamasında katlanılan direkt işçilik, genel üretim veya hizmet üretim maliyetlerini içermektedir.<sup>59</sup>

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olduğu varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite,

---

<sup>57</sup> Rifat Üstün, **Maliyet Muhasebesi**, 4. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, Eylül 1994, s.72.

<sup>58</sup> İpek Türker, "IAS / TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:9 Sayı:30 Ocak 2010, s.109.

<sup>59</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk; **a.g.e.**, s.112.

planlanan bakım – onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır.<sup>60</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik giderleri üretilen mamulün ya da sunulacak hizmetin maliyetine doğrudan yüklenebilmektedir. Ancak genel üretim veya hizmet üretim giderlerinin üretilen mamule yada hizmete doğrudan yüklenebilmesi mümkün değildir. Bu sebepten mamul maliyetini doğrudan etkileyen direkt genel üretim giderleri ile mamul maliyetini dolaylı etkileyen endirekt genel üretim maliyetlerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

### **2.2.2.3. Birleşik Mamullerin Maliyeti**

Birleşik mamuller, üretim işletmelerinde üretimin bir gereği olarak aynı ilk madde ve malzemelerin aynı üretim aşamasından geçirilmesi sonucu ortaya çıkan mamullerdir. Birleşik mamullerin esas özelliği belirli bir üretim aşamasına kadar birlikte gelen mamullerin belirli bir noktadan sonra yapılan farklı işlemler ve ek maliyetler sonucu farklı mamullere dönüşmesidir. Farklılaşmaya gidilen bu noktaya ‘ayırım noktası’ denilmektedir.

Birleşik mamullerin üretilen toplam mamuller içindeki payının doğrudan belirlenememesi durumunda ortak olan tüm maliyetlerin uygun bir dağıtım kanalı ile dağıtılması gerekmektedir. Stoklar standardında mamullerin maliyetlere dağılmasına ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Bu standartta kullanılacak yöntem her hangi bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak uygulamada üretim miktarı yöntemi ve piyasa değeri yöntemi olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır.

#### **2.2.2.3.1. Üretim Miktarı Yöntemi**

Bu yöntemde, dağıtım yapılacak toplam maliyet, üretimi yapılan birleşik mamullerin toplam miktarına bölünerek her bir birim için birleşik maliyetin hesaplandığı bir yöntemdir. Üretim miktarı yönteminin uygulanmasında ortak bir ölçü birimi belirlenmelidir. Bu yöntem fiziki ölçüler yöntemi de denilmektedir.

---

<sup>60</sup> Remzi Örtün ve Diğerleri; **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2009, s.55.

Bu yöntemde mamul miktarının toplam birleşik mamul miktarına bölünmesiyle belirlenecek olan oran dağıtımı yapılan toplam birleşik maliyetle çarpılarak ilgili mamule düşen maliyeti belirlemek mümkündür.

Özetlemek gerekirse, birleşik maliyetin, birleşik miktara bölünmesiyle bir birim için birleşik maliyet payı hesaplanmaktadır ve hangi mamulün birleşik maliyetten alacağı pay hesaplanacaksa o mamulün miktarı ile çarpılarak mamulün birleşik maliyetten alacağı pay tespit edilmektedir.

**ÖRNEK:** İşletmede 3 farklı mamul üretilmektedir. Üretilen mamullerin döneme ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

<u>Mamuller</u>	<u>Üretilen Miktar (adet)</u>	<u>Satış Tutarı</u>
X mamulü	1.000	265.000 TL
Y mamulü	1.200	310.000 TL
<u>Z mamulü</u>	<u>1.800</u>	<u>225.000 TL</u>
Toplam (X,Y,Z)	4.000	800.000 TL

Üretilen mamullerin toplam birleşik maliyeti 400.000 TL'dir.

*Üretim miktarı yönteminde mamullerin toplam maliyetten aldıkları payın hesaplanması:*

*(İlgili Mamul Miktarı / Toplam Üretim Miktarı) x Toplam Birleşik Maliyet*

X mamulü	$(1.000 / 4.000) \times 400.000$	= 100.000 TL
Y mamulü	$(1.200 / 4.000) \times 400.000$	= 120.000 TL
Z mamulü	$(1.800 / 4.000) \times 400.000$	= <u>180.000 TL</u>
Toplam		400.000 TL

*Birim mamul maliyetlerinin hesaplanması:*

*İlgili mamule düşen birleşim maliyet / İlgili mamul üretim miktarı = İlgili mamul birim fiyat*

X mamulü	$100.000 / 1.000 = 100$ TL /adet
Y mamulü	$120.000 / 1.200 = 100$ TL / adet
Z mamulü	$180.000 / 1.800 = 100$ TL / adet

Üretim miktarı yöntemi, piyasa değeri yöntemine göre daha az tercih edilmektedir. Çünkü üretim miktarı yöntemi yani bir diğer adıyla fiziki ölçüler yönteminde üretilen mamullerin bir kısmının satış gelirleri ile direkt ilişkisi bulunmamasıdır. Fiziki olarak çok miktarda olabilir ancak işletmenin esas faaliyet amacı bu mamul değilse fiziki ölçüler yöntemine göre birleşik maliyetten en fazla payı alacağı için işletmenin esas amacıyla uyumsuz olacaktır. Örneğin ham petrol çıkarmak amacıyla çalışmalar yapan bir işletme çalışmaları sonucu katı yakıt denilen kömür ve benzeri mamulleri çıkararak birleşik maliyetlere katlandığında, fiziki ölçü olarak ağırlığı dikkate alırsa katı yakıt daha ağır olduğu için birleşik maliyetler içerisinde büyük bir değere sahip olacaktır. Ancak satış fiyatı olarak işletmenin esas amacı ham petrol çıkarmak olduğu için katı yakıt ürünlerinin satış fiyatı düşük olacaktır. Bu sebeple bu yöntemin kullanılması işletmenin esas amacıyla uyumsuz olacaktır.

#### ***2.2.2.3.2.Piyasa Değeri Yöntemi***

Piyasa değeri yönteminde önemli olan birleşik maliyetli mamullerin piyasa satış fiyatıdır. Genellikle miktar olarak az ancak değerli mamullerin üretildiği işletmeler bu yöntemleri kullanmaktadırlar. Bu yöntemde, toplam birleşik maliyetin toplam satış değerine bölünmesiyle elde edilecek dağıtım oranının hesaplanacak mamulün satış değeri ile çarpılması sonucu birleşik maliyetten alacağı pay hesaplanmaktadır.

Piyasadaki satış değerini esas alan bu yöntemlerde birleşik mamuller ayırım noktasında satılabileceği gibi ayırım noktasından sonra ek işleme tabi tutularak da satılabilirler. İşte bu farklılığa göre yani birleşik mamullerin ek işleme tabi tutulup tutulmama durumuna göre satışı, yöntemler arasında da farklılıklar olduğunu göstermektedir. Piyasa değerine dayalı yöntemler üç başlık altında incelenmektedir.

#### ***2.2.2.3.2.1.Satış Değeri Yöntemi***

Bu yöntem, yüksek satış fiyatına sahip olan mamullerin birleşik maliyetten yüksek pay almaları gerektiğini savunmaktadır. Bu yöntemde, mamul maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olduğu varsayımından hareket edilir. Maliyetler ortak ürünlerin satış hasılatına göre dağıtılır. Böylece her mamule taşıyabileceği kadar maliyet payı verilmekte ve her mamulün 'brüt satış kar oranı' birbirine eşit olmaktadır.

Birleşik Maliyet / Toplam Satış Hasılatı

formülü ile her mamulün birleşik maliyetten alacağı pay oranı belirlenmiş olur.

**ÖRNEK:** Bir işletme birleşik maliyetleri X mamulü 240.000 TL, Y mamulü 200.000 TL ve Z mamulü 360.000 TL olan üç mamul üretmektedir. X mamulünden 1.200 adet, Y mamulünden 800 adet ve Z mamulünden 2.000 adet üretmiştir. İşletme bu mamullerin tamamını 800.000 TL'ye satmıştır. Bu yönteme göre her bir mamulün birleşik maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Birleşik Maliyet / Toplam Satış Hasılatı} = 400.000 / 800.000 = 0.50$$

X mamulü	240.000 x 0.50	= 120.000 / 1.200	= 100,00 TL/adet
Y mamulü	200.000 x 0.50	= 100.000 / 800	= 125,00 TL/adet
Z mamulü	360.000 x 0.50	= 180.000 / 2.000	= 90,00 TL/adet

Örnekten anlaşılacağı üzere 360.000 TL'lik birleşik maliyeti sebebiyle yüksek satış fiyatına sahip olan Z mamulü, birleşik maliyet dağılımından da 180.000 TL'lik birleşik maliyet payını almıştır.

#### **2.2.2.3.2.2. Net Satış Hasılatı Yöntemi**

Net satış hasılatı yönteminde, ayrılma noktasına gelindiğinde tamamlanmamış birleşik mamuller için yapılan ek giderler ürünün toplam satış tutarından düşürülmekte ve her bir ürünün net satış tutarı, toplam net satış tutarına bölünerek mamullerin net satış tutarları oransal olarak tespit edilmektedir.

Bu yöntemde, mamul maliyetleri ile piyasa fiyatı arasındaki bir ilişki olduğu varsayılarak katlanılan toplam maliyetler üretilen ortak ürünlerin satış hasılatına göre dağıtılır.

Yan mamullerin önemsiz olduğu durumlarda, yan mamuller net gerçekleştirilebilir değerleri üzerinden hesaplamalara dahil edilerek, ana mamul maliyetinden düşürülmektedir. Bu durumda ana mamulün kayıtlı değeri ile maliyeti arasında önemli bir farklılık ortaya çıkmamaktadır.<sup>61</sup>

<sup>61</sup> Gücenme Gençoğlu; **a.g.e.**, s.189.

**ÖRNEK:** XYZ işletmesi X, Y ve Z olmak üzere üç çeşit mamul üretmektedir. Toplam birleşik maliyetin 450.000 TL olduğu bu işletmede mamullere ilişkin bilgiler ve net gerçekleştirilir yöntemine göre maliyetlerin mamullere dağıtımını aşağıdaki gibidir:

Mamuller	Miktar	Satış Tutarı	Ek giderler	Net Satış Tutarı	Oran (%)
X	1.200	240.000	50.000	190.000	%32
Y	800	200.000	68.000	132.000	%22
Z	2.000	360.000	82.000	278.000	%46
<b>Toplam</b>	<b>4.000</b>	<b>800.000</b>	<b>200.000</b>	<b>600.000</b>	<b>%100</b>

Toplam maliyet 450.000 TL olduğuna göre mamullere ilişkin maliyet hesaplaması aşağıdaki gibidir:

$$X \text{ mamulü } 450.000 \times \% 32 = 144.000$$

$$Y \text{ mamulü } 450.000 \times \% 22 = 99.000$$

$$Z \text{ mamulü } 450.000 \times \% 46 = \underline{207.000}$$

$$450.000$$

#### **2.2.2.3.2.3. Standart Verim Yöntemi**

Bu yöntemin esası birleşik maliyetlerin ortak ürünler arasında standart verim oranına göre dağıtılmasıdır. Bu yöntemle göre öncelikle bütün birleşik mamullerin tamamını kapsayan brüt satış karı hesaplanır. Her bir birim madde, birbirinden ayrıştırma sonucu standart ölçüler içinde elde edilmesi gerekli mamulün brüt satış karı yüzdesi belirlenir. Belirlenen brüt satış karı yüzdesi ile satış değeri çarpılır. Üretilen her bir mamulün maliyetine ulaşabilmek için bu mamulün toplam satış değerinden brüt satış karından kendisine düşen pay çıkartılır. Son olarak da satılabilir durumdaki mamullerin toplam maliyetinden ek maliyetler çıkartılır. Böylelikle toplam satış hasılatı oranı maliyet dağılımında esas alınarak, birleşik maliyetten alınacak pay belirlenmiş olur.

**ÖRNEK:** Bir petrol rafinerisinde ham petrolün damıtılması sonucu benzin, motorin, fuel-oil, jet yakıtı ve asfalt olmak üzere toplam 1.000 varil akaryakıt üretilmektedir. Üretilen mamullere ait veriler aşağıdaki gibidir ve bu rafineride 1.000 varil için toplam birleşik maliyet 800.000 TL'dir. (1 varil yaklaşık 159 litredir.)

<b>Birleşik Mamuller</b>	<b>Üretim Miktarı (varil)</b>	<b>Varil Piyasa Fiyatı</b>	<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>Brüt Satış Karı Yüzdesi (%)</b>
Benzin	430	636	273.480	0,58
Motorin	280	540	151.200	0,32
Fuel - oil	120	308	36.960	0,07
Jet yakıtı	50	143	7.150	0,02
Asfalt	20	151	3.020	0,01
<b>Toplam</b>	<b>1.000</b>	<b>-</b>	<b>471.810</b>	<b>% 100</b>

<u>Birleşik Mamuller</u>	<u>1.000 Varil İçin Toplam Maliyet</u>
Benzin	800.000 x 0,58 = 464.000
Motorin	800.000 x 0,32 = 256.000
Fuel-oil	800.000 x 0,07 = 56.000
Jet yakıtı	800.000 x 0,02 = 16.000
Asfalt	800.000 x 0,01 = 8.000
<b>TOPLAM</b>	<b>800.000</b>

#### **2.2.2.4. Yan Mamul Maliyetleri**

Birleşik üretim yapan işletmelerde üretimin doğal sonucu olarak ana mamulün yanında yan mamul de üretilmektedir. Üretilen mamullerden işletmenin esas faaliyeti gereği üretilen ve satış değeri yüksek olan mamullere ana mamul, üretimin doğal sonucu olarak ana mamulle birlikte ortaya çıkan ancak genellikle ek maliyet ve işlem yapılmayan ve satış değeri düşük olan bu mamullere de yan mamul denilmektedir.

Bazı işkollarında birleşik mamuller üretilirken beraberlerinde yan mamullerde üretilmektedir. Örneğin bir kereste atölyesinde kereste üretilirken bununla birlikte üretimin doğal sonucu olarak talaş da yan mamul olarak üretilmektedir.

Birleşik üretim sonucu ortaya çıkan toplam birleşik maliyetten yan mamullere düşen payın belirlenmesine yönelik farklı yöntemler uygulanmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

#### **2.2.2.4.1. Brüt Satış Hasılatı Yöntemi**

Brüt satış hasılatı yönteminde yan ürünler, tahmini toplam satış değeri üzerinden değerlendirilir ve satış değeri payı kadar üretim maliyetlerinden pay almaktadır. Toplam birleşik ürün maliyetinden yan mamulün tahmini satış değeri çıkarıldığında elde kalan tutar esas mamullerin maliyetlerini oluşturmaktadır. Bu aşamada da üretilen mamuller üretim miktarları oranında birleşik maliyetten pay almaktadırlar.

**ÖRNEK:** Bir işletmede X ve Y temel ürün olmak üzere iki farklı mamul üretilmektedir. Ancak bu mamullerin üretimine bağlı olarak üretim sürecinin doğal sonucu olarak Z yan mamulü de ortaya çıkmaktadır.

X mamulü 15.000 adet üretilmekte,

Y mamulü 10.000 adet üretilmektedir.

Yan mamul olarak ortaya çıkan Z mamulünün tahmini satış hasılatı 20.000 TL'dir. Birleşik mamullerin maliyet bedeli toplam 420.000 TL'dir. Bu bilgilere göre brüt satış hasılatı yöntemine göre yan mamullerin satış fiyatı dikkate alındığından X ve Y mamulleri için maliyet dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ortak Ürünlerin Maliyeti = Toplam Üretim Maliyeti – Tahmini Yan Mamul Maliyeti

$$\text{Ortak Ürünlerin Maliyeti} = 420.000 - 20.000$$

$$\text{Ortak Ürünlerin Maliyeti} = 400.000 \text{ TL}$$

$$\text{X mamulü} = (15.000 / 25.000) \times 400.000 = 240.000 \text{ TL}$$

$$\text{Y mamulü} = (10.000 / 25.000) \times 400.000 = 160.000 \text{ TL}$$

Yan mamulün stoğa alınması durumunda yapılacak muhasebe kaydı:

152 MAMULLER HESABI	400.000
X mamulü 240.000	
Y mamulü 160.000	
157 DİĞER STOKLAR HESABI	20.000
Z mamulü 20.000	
151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI	420.000
Mamul ve yan mamulün stoğa alınması	

100 KASA HESABI	23.600
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI	20.000
Z mamulü	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	20.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI	3.600
157 DİĞER STOKLAR HESABI	20.000
Z mamulü	
Stoğa alınan yan mamulün satışı	

Yan mamulün stoğa alınmaması veya satış sırasında yapılacak muhasebe kaydı:

152 MAMULLER HESABI	400.000
X mamulü 240.000	
Y mamulü 160.000	
100 KASA HESABI	23.600
151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI	420.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI	3.600
Yan mamulün stoğa alınmaması veya doğrudan satışı	

#### 2.2.2.4.2. Net Satış Hasılatı Yöntemi

Üretim işletmelerinde üretilen ana mamullerde olduğu gibi yarı mamuller de ayırım noktasından sonra ek işleme tabi olabilmekte ve ek maliyetler ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda oluşan ek maliyetler doğrudan yan mamulün maliyetine eklenmektedir. Yan mamulün değeri brüt satış tutarından yan mamul için katlanılan ek maliyetlerin çıkarılması ile elde edilmektedir.

**ÖRNEK:** ABC işletmesine ait bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:

Toplam üretim maliyeti	= 420.000 TL
Yan mamul ek maliyeti	= 10.000 TL
Yan mamul brüt satış tutarı	= 20.000 TL

İşletmede X ve Y ana mamul ve Z yan mamul olmak üzere üç çeşit mamul üretilmektedir. X mamulünden 15.000 adet ve Y mamulünden 25.000 adet üretilmektedir. Net satış hasılatı yöntemine göre mamul ve yarı mamullerin birleşik maliyet dağılımı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Yan mamulün net satış tutarı = Yan mamulün brüt satış tutarı – Yan mamulün ek maliyet

$$\text{Yan mamulün net satış tutarı} = 20.000 - 10.000$$

Yan mamulün net satış tutarı = 10.000 olarak belirlenmektedir.

Ana mamullere yüklenecek toplam maliyet = Toplam üretim maliyeti – Yan mamul net satış tutarı

$$\text{Ana mamullere yüklenecek toplam maliyet} = 420.000 - 10.000$$

$$\text{Ana mamullere yüklenecek toplam maliyet} = 410.000$$

$$\text{Ana mamuller için birim maliyet} = 410.000 / 40.000 \text{ adet}$$

$$\text{Ana mamuller için birim maliyet} = 10,25 \text{ TL / adet}$$

$$\text{X mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 15.000 \times 10,25 = 153.750 \text{ TL}$$

$$\text{Y mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 25.000 \times 10,25 = 256.250 \text{ TL}$$

$$\text{Z yan mamulünün birleşik maliyetten aldığı pay} = \underline{10.000 \text{ TL}}$$

$$= 420.000 \text{ TL}$$

#### **2.2.2.4.3. Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi**

Bu yöntemde yan mamulün satış fiyatından; kar tutarı, yapılan ek harcamalar ve satışın gerçekleşebilmesi için yapılan harcamalar çıkartılarak yan mamul maliyeti elde edilir. Elde edilen yan mamul maliyeti toplam üretim maliyetinden çıkarılarak ana mamullerin payı belirlenmiş olur. Son olarak da bulunan ana mamul maliyet payı üretilen ana mamullerin arasında üretilen miktara göre oransal dağılım yoluyla tespit edilir.

**ÖRNEK:** X mamulünden 12.000 adet ve Y mamulünden 20.000 adet üretilen bir işletme de toplam 240.000 TL üretim maliyetine katlanılmıştır. Üretilen yan mamulün ise toplam satış fiyatı 50.000 TL olup, bu satış fiyatından % 20 kar edilmiştir. Ayrıca bu işletme yan mamulün satılabilir hale gelmesi içinde 8.000 TL ek maliyete katlanmıştır. Bu duruma göre X ve Y mamullerinin üretim maliyetinden alması gereken pay aşağıdaki gibi hesaplanır:

Yan Mamulün Ortak Maliyetten Alacağı Pay = Yan Mamulün Satış Değeri – Kar – Katlanılan Ek Maliyet

$$\text{Yan Mamulün Ortak Maliyetten Alacağı Pay} = 50.000 - 10.000 - 8.000$$

$$\text{Yan Mamulün Ortak Maliyetten Alacağı Pay} = 32.000 \text{ TL}$$

$$\text{X ve Y mamullerine düşen toplam üretim maliyeti tutarı} = 240.000 - 32.000$$

$$\text{X ve Y mamullerine düşen toplam üretim maliyeti tutarı} = 208.000 \text{ TL}$$

$$\text{Birim Maliyet} = \text{Toplam Üretim Maliyeti} / \text{Toplam Üretim Miktarı}$$

$$\text{Birim Maliyet} = 208.000 / 32.000 (12.000 + 20.000)$$

$$\text{Birim Maliyet} = 6,5 \text{ TL} / \text{adet}$$

$$\text{X mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 12.000 \times 6,5 = 78.000 \text{ TL}$$

$$\text{Y mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 20.000 \times 6,5 = \underline{130.000 \text{ TL}}$$

$$\text{X ve Y mamulleri için toplam üretim maliyeti} = 208.000 \text{ TL}$$

#### **2.2.2.4.4. Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi**

Yan mamullerin maliyetlerinin tespitinde kullanılan bir diğer yöntem ise tedarik değerinin esas alınmasıdır. İşletmeler üretilen yan mamulün değerini tespit

edemediklerinde, bu mamulün dışarıdan başka bir işletmeden satın alınması durumunda işletme için elde edilme maliyeti, üretilen yan mamulün değeri olarak esas alınmaktadır. Bu yöntem daha çok yan mamullerin başka bir üretim yerinde girdi olarak kullanılması durumunda uygulanmaktadır. Bu yöntemde üretilen yan mamul piyasadan temin edilme maliyeti ile stoklara alınmaktadır.

**ÖRNEK:** X ve Y ana mamul, Z yan mamul olarak üretilen bir işletmede toplam üretim maliyeti 180.000 TL'dir. X mamulünden 12.000 ve Y mamulünden 8.000 adet üretilmektedir. Yan mamul için katlanılan ek maliyetler 3.000 TL, yan mamulün brüt satış tutarı 13.000 TL'dir. Ayrıca yan mamulün satışa hazır hale getirilebilmesi için 4.000 TL satış giderine katlanılmıştır. Z yan mamulünün piyasadan satın alma fiyatı ise 14.000 TL'dir.

Toplam üretim maliyeti	: 180.000 TL
Yan mamul ek maliyeti	: 3.000 TL
Yan mamul satış gideri	: 4.000 TL
Yan mamul brüt satış tutarı	: 13.000 TL
Yan mamulün net satış tutarı	: 6.000 TL (13.000 – 3.000 – 4.000)
Z yan mamulünün satın alma fiyatı	: 14.000 TL

$$\begin{aligned} \text{Ana mamullere Yüklenecek Giderler} &= \text{Toplam Üretim Maliyeti} - \text{Yan Ürün Piyasa Fiyatı} \\ &= 180.000 - 14.000 \\ &= 166.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{Birim Maliyet} = 166.000 \text{ TL} / 20.000 \text{ adet} = 8,3 \text{ TL} / \text{adet}$$

$$\text{X mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 12.000 \times 8,3 = 99.600 \text{ TL}$$

$$\text{Y mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 8.000 \times 8,3 = \underline{66.400 \text{ TL}}$$

$$\text{X ve Y mamulleri için toplam üretim maliyeti} = 166.000 \text{ TL}$$

#### **2.2.2.4.5. Yan Mamullere Maliyetten Pay Vermeyerek Yan Mamullerin Satış Hasılatının Sonuç Hesaplarına Aktarılması**

Bu yöntemde esas olan belli bir satış hasılatına sahip olan yan mamullere toplam üretim maliyetinden pay verilmeyerek, toplam üretim maliyetinin esas

mamullere dağıtılması ve satış hasılatına sahip yan mamullerin net satış tutarının da satış hasılatı olarak doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmasıdır.

**ÖRNEK:** X ve Y ana mamul, Z yan mamul olarak üretilen bir işletmede toplam üretim maliyeti 160.000 TL'dir. X mamulünden 4.000 ve Y mamulünden 6.000 adet üretilmektedir. Yan mamul için katlanılan ek maliyetler 10.000 TL, yan mamulün brüt satış tutarı 25.000 TL'dir.

$$\text{Birim Maliyet} = 160.000 \text{ TL} / 10.000 \text{ adet} = 16 \text{ TL} / \text{adet}$$

$$\text{X mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 4.000 \times 16 = 64.000 \text{ TL}$$

$$\text{Y mamulünün toplam maliyet içerisindeki payı} = 6.000 \times 16 = \underline{96.000 \text{ TL}}$$

$$\text{X ve Y mamulleri için toplam üretim maliyeti} = 160.000 \text{ TL}$$

### **2.2.3. Diğer Maliyetler**

Türkiye muhasebe standartlarına göre diğer maliyetler, bir varlığı mevcut konuma ve duruma getirmek için yapılan diğer giderleri ifade etmektedir. Bu sebeple diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.<sup>62</sup>

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

#### **2.2.3.1. Stokların Maliyetine Dahil Edilen Diğer Maliyetler**

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, borçlanma maliyetlerinin sınırlarını belirlemiştir. Bu standarda göre borçlanma maliyetleri bazı koşullara bağlı olmak şartıyla stokların maliyetine dahil edilmektedir.

---

<sup>62</sup> Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Eylül 2007, s.309.

### **2.2.3.2. Stokların Maliyetine Dahil Edilmeyen Diğer Maliyetler**

“TMS – 2 Stoklar” standardına göre stokların maliyetine dahil edilmeyen ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.<sup>63</sup>

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

### **2.2.4. TMS - 2 Stoklar Standardına Göre Üretim İşletmelerinde Maliyet Yöntemleri**

Stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntem gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet yönteminde, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

Perakende yöntem ise, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.<sup>64</sup>

#### **2.2.4.1. Standart Maliyet Yöntemi**

İşletmeler satın alma maliyetlerinin veya satış fiyatının belirlenmesinde, standart maliyet yöntemi ile perakende yöntem sonuçlarının birbirine yakın çıkması

<sup>63</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

<sup>64</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

durumunda genellikle bu yöntemi kullanırlar. Üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme, mamul ve yarı mamul stoklarının değerlendirilmesinde kullanılan bir yöntemdir.<sup>65</sup>

Çağdaş işletmelerde standart maliyetler, işletme çalışanlarının ve faaliyetlerin kontrol edilmesi amacıyla geliştirilerek kullanılmaktadır. Ancak, üretilecek ürünlerin maliyetlerinin önceden belirlenebilmesi istendiğinde standart maliyetler kullanılacaktır. Yani yevmiye ve büyük defter kayıtların standart maliyetlerle izlenebileceği söz konusu olmaktadır.<sup>66</sup>

Standart maliyet hesaplamasında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetlerin belirlenmesinde iki yaklaşım izlenmektedir. Bunlardan ilki, geçmiş dönemlerin sonuçları veya gelecekteki olası gelişmeler göz önünde bulundurularak istatistiksel hesapların yapılması sonucu tahmini maliyetlere ulaşılmasıdır. İkincisi ise, işletmenin stratejik planları da göz önünde bulundurularak uzmanlar tarafından hazırlanan teknik senaryolara dayalı standartların belirlenmesidir. Standartları etkileyecek unsurlarda görülen değişimler izlenerek, mevcut standartlar yeni koşullara göre yeniden düzenlenmektedir.<sup>67</sup>

Stoklar, standart maliyetlere dayalı olarak değerlendirildiğinde, stokların ambarlara girmesinde veya üretime gönderilmesinde 'üretim hacmi' göz önünde bulundurulmaktadır. Böylece stok hareketlerinde tutarlar olmadığı için yöntem; kolay, masrafsız ve dönem boyunca maliyet kontrolü yapmaya olanak sağlayan bir yöntemdir. Ayrıca dönem sonu stok maliyetleri de kolaylıkla tahmin edilebilmektedir.<sup>68</sup>

Standart maliyet yönteminde belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda maliyetlerin ne olması gerekeceği araştırılmaktadır. Bu sebeple, geçmiş tecrübeleri ve bu arada denetlenmiş verileri kullanan ve bilimsel incelemelere dayanılarak önceden saptanan maliyetler standart maliyetler olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>65</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk; **a.g.e.**, s.141.

<sup>66</sup> Kerim Banar (Ed.), **Maliyet Muhasebesi**, 6. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Mart, 2008, s.293.

<sup>67</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk; **a.g.e.**, s.141.

<sup>68</sup> Sağlam, Şengel ve Öztürk; **a.g.e.**, s.141-142.

Standart maliyetler geleceğe dönük olması sebebiyle fiili maliyetlerden; “olması beklenen” değil, “olması gereken” maliyetlere işaret ettiği için tahmini maliyetlerden ayrılır.

Standart maliyetlerin amaçlarını ise şöyle sıralayabiliriz:

- İşletme faaliyetlerini geliştirmek ve yeterliliğini ölçmek,
- Üretim giderlerini kontrol altında tutmak ve düşürmek,
- Maliyet sapması işlemlerini basitleştirmek,
- Gerçek ve standart maliyet arasındaki farklara dikkati çekerek işletmede maliyet bilinci oluşturmak,
- Üretimin arttırılması işleminde tasarruf sağlamak,
- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak,
- Performans değerlemesini yapmak,
- Yöneticilerin işletmeye uygun bütçe ve faaliyet planları hazırlamasını zorunlu kılmak.

Standart maliyetler; mamul maliyetinin belirlenmesi, mamul fiyatlarının saptanması, bütçelerin düzenlenmesi, başarı ölçüsü, planlama ve maliyet kontrolüne ilişkin kararların alınmasında fiili maliyetlere göre kesin olarak üstünlük sağlamaktadırlar.<sup>69</sup>

#### **2.2.4.2. Perakende Yöntem**

Bu yöntem daha çok perakende satış yapan ve diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı işletmelerde uygulanmaktadır. Belirli bir oranın satış fiyatının satışlara uygulanmasıyla mevcut stokların maliyeti bulunur. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

- $\text{Satış fiyatı ile dönem başı mevcudu} + \text{dönem içi alışların satış fiyatı} + \text{varsa fiyat artışları} - \text{satışlar} - \text{varsa fiyat indirimleri} = \text{Satış fiyatı ile dönem sonu mevcut.}$

---

<sup>69</sup> Ali Haydar Güngörmüş, **İşletmelerde maliyet sisteminin oluşturulması**, s.4, [http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde\\_Maliyet.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf) (Erişim: 15.05.2011)

- Maliyet oranı = (Maliyetle dönem başı mevcut + maliyetle alışlar ) / (satış fiyatı ile dönem başı mevcut + satış fiyatı ile alışlar)
- Satış fiyatı ile dönem sonu mevcut x Maliyet oranı = Maliyetle dönem sonu mevcut.

**ÖRNEK:** Aşağıdaki tabloya göre işletmenin dönem sonu stok tutarını, satılan ticari malın maliyetini ve brüt satış karı veya zararını hesaplayınız?

	<b>MALİYET FİYATI</b>	<b>SATIŞ FİYATI</b>
Dönem başı stok	2.400	3.540
Alışlar	3.600	5.460
Satışa hazır stoklar	6.000	9.000
Satışlar		7.200
Satış fiyatı ile dönem sonu stokları		1.800
Maliyet fiyatı ile dönem sonu stoğu	?	
Satılan ticari mallar maliyeti	?	

$$6.000 / 9.000 = 0.67$$

$$1.800 \times 0.67 = 1.200 \text{ TL (dönem sonu stok değeri)}$$

$$\begin{aligned} \text{S.T.M.M} &= \text{Dönem başı stok} + \text{Alışlar} - \text{Dönem sonu stok} \\ &= 2.400 + 3.600 - 1.200 \\ &= 4.800 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Brüt satış karı veya zararı} &= \text{Satışlar} - \text{S.T.M.M} \\ &= 7.200 - 4.800 \\ &= 2.400 \end{aligned}$$

### **2.2.5. TMS – 2 Stoklar Standardına Göre Stok Değerleme Yöntemleri**

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin

olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem karı veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

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

FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.<sup>70</sup>

İşletmenin kullandığı stok değerlendirme yöntemi, dönem sonu stok maliyeti ve satılan ticari mallar maliyetinin belirlenmesinde etkili olmaktadır.

---

<sup>70</sup> www.tmsk.org.tr. (Erişim: 27.04.2011)

### 2.2.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Bu yöntem dönem sonundaki stokların her kaleminin ayrı ayrı gerçek maliyetlerinin bilindiği durumlarda uygulanabilmektedir. Aynı zamanda büyük parça ve yüksek değerli mal alım-satımı yapılan iş kollarında veya az çeşit ancak çok partili üretim yapan işletmelerde uygulanabilmektedir.

**ÖRNEK:** İşletme, önceki dönemden 15 TL maliyetli 10 adet mal ile yeni döneme başlamıştır. İşletme dönem içinde tanesi 20 TL'den 25 adet ve tanesi 25 TL'den 30 adet mal almıştır. Dönem içinde 20 adet malı satmıştır. Satılan malın 10 adetinin maliyeti 15 TL, geri kalan 10 adetinin maliyeti ise 20 TL'dir. İşletmenin dönem sonu mal mevcudunu ve satılan ticari malın maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Önceki dönemden devir	: 15 TL x 10 adet	= 150
Dönem içinde alınan	: 20 TL x 25 adet	= 500
	: 25 TL x 30 adet	= <u>750</u>
Toplam ticari mal maliyeti		= 1.400
Dönem içinde satılan	: 15 TL x 10 adet	= 150
	: 20 TL x 10 adet	= <u>200</u>
S.T.M.M		= 350

İşletmenin dönem sonunda 15 TL maliyetli 10 adet ticari malını ve 20 TL maliyetli 10 adet ticari malını sattığı için stoklarında 20 TL maliyetli ticari malından 15 adet (25-10) ve 25 TL maliyetli 30 adet ticari malı mevcuttur.

Dönem sonu mal mevcudu	: 20 TL x 15 adet	= 300
	: 25 TL x 30 adet	= <u>750</u>
(Toplam ticari mal maliyeti – S.T.M.M)	45 adet	= 1.050

### 2.2.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde stokların maliyeti, dönem başındaki stok ve benzeri varlıkların ağırlıklı ortalama maliyetleri ile dönem içinde satın alınan veya üretilen stok ve benzeri varlıkların ağırlıklı ortalamaları ile belirlenmektedir. İşletmelerde stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ağırlıklı ortalama

maliyet yöntemi, iki şekilde uygulanabilmektedir. İşletme eğer aralıklı envanter yöntemini uyguluyorsa tartılı ortalama maliyet yöntemini, sürekli (devamlı) envanter yöntemini uyguluyorsa hareketli ortalama maliyet yöntemini kullanmalıdır.

### 2.2.5.2.1. Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi

Dönem içinde farklı tarihlerde farklı fiyatlarla yapılan alışların miktarları da dikkate alınarak ortalama birim maliyet bulunur. Bulunan ortalama birim maliyet dönem sonunda hesaplandığında bu yöntem aralıklı envanter yöntemine uygundur. Bu yöntemde ortalama maliyet her yeni stok hareketinden sonra değil belli bir dönem için hesaplanır. Bu döneme ilişkin hesaplanan maliyet, çıkan ve kalan stokların birim değerlerini gösterir. Ortalama maliyet değeri, işletmeye çeşitli tarihlerde değişik fiyatlarla giren bir malın ortalama birim maliyetidir. Ortalama maliyet çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir.<sup>71</sup>

**ÖRNEK:** Yukarıda verilen stok kartına göre işletmenin sattığı malların maliyetinin tutarını ve dönem sonu stok tutarını tartılı aritmetik ortalamaya göre tespit ediniz?

#### ‘Y’ MALI STOK KARTI

Tarih	İşlem	Girişler			Çıkışlar			Kalanlar		
		Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar
01.01.2010	Devir	10	15	150	-	-	-	10	15	150
01.03.2010	Alış	25	20	500	-	-	-	10	15	150
								25	20	500
05.03.2010	Alış	30	25	750	-	-	-	10	15	150
								25	20	500
								<u>30</u>	<u>25</u>	<u>750</u>
								<b>65</b>	<b>21.54</b>	<b>1.400</b>
20.03.2010	Satış	-	-	-	20	<b>21.54</b>	<b>430.8</b>	<b>45</b>	<b>21.54</b>	<b>969.2</b>
31.12.2010							<b>S.T.M.M</b>			<b>D.S.S.</b>

$$S.T.M.M \quad : 20 \times 21.54 = 430.8$$

$$Dönem sonu Stok Tutarı \quad : 45 \times 21.54 = 969.2$$

<sup>71</sup> <http://www.muhasabedersleri.com/maliyet-muhasebesi/ortalama-maliyet.html> (Erişim: 11.03.2011)

### 2.2.5.2.2. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntem tartılı aritmetik ortalamanın sürekli envanter yöntemine uygulanabilmesi amacıyla hareketli hale getirilmiş şeklidir.

Bu yöntemde ortalama her alıştan sonra hesaplanır. Dolayısıyla birim fiyat her mal hareketinden sonra değişiklik gösterir. Bu da her mal satışında satılan malın maliyetini değiştirir.

**ÖRNEK:** İşletme, önceki dönemden 15 TL maliyetli 10 adet mal ile yeni döneme başlamıştır. İşletme 01.03.2010 tarihinde tanesi 20 TL'den 25 adet mal satın almıştır. 05.05.2010 tarihinde ise 10 adet malını satmıştır. 10.06.2010 tarihinde 25 TL'den 20 adet mal almıştır. 01.07.2011 tarihinde ise 30 adet mal satmıştır.

#### ‘‘Y’’ MALI STOK KARTI

Tarih	İşlem	Girişler			Çıkışlar			Kalanlar		
		Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar
01.01.2010	Devir	10	15	150	-	-	-	10	15	150
01.03.2010	Alış	25	20	500	-	-	-	10 <u>25</u> 35	15 <u>20</u> 18.58	150 <u>500</u> 650
05.05.2010	Satış	-	-	-	10	18.58	185.8	25	18.58	464.5
10.06.2010.	Alış	20	25	500	-	-	-	25 <u>20</u> 45	18.58 <u>25</u> 21.43	464.5 <u>500</u> 964.5
01.07.2010	Satış	-	-	-	30	21.43	643	15	21.43	321.5
31.12.2010							S.T.M.M			D.S.S.

S.T.M.M : 185.8 + 643 = 828.8

Dönem Sonu Stok Tutarı : 321.5

### 2.2.5.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Fifo değerlendirme yöntemi, üretime verilecek olan veya satılacak malların stoklara ilk önce giren mallardan olması gerektiği varsayımına dayanmaktadır. Stoktaki malların kullanılma sırası ilk alınan mallardan başlanarak sırasıyla devam eder. Yani stoklara giren mallar yine giriş sırasıyla stoktan çıkmaktadırlar. Bu yöntemde, mal

çıkışları en eski girişlere ilişkin maliyet bedeli ile yapılmakta iken hesap dönemi sonunda kalan stoklar en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli le değerlendirilmektedir.<sup>72</sup>

**ÖRNEK:** İşletme, önceki dönemden 15 TL maliyetli 10 adet mal ile yeni döneme başlamıştır. İşletme dönem içinde tanesi 20 TL'den 25 adet ve tanesi 25 TL'den 30 adet mal almıştır. Dönem içinde 20 adet malı satmıştır.

#### “Y” MALİ STOK KARTI

Tarih	İşlem	Girişler			Çıkışlar			Kalanlar		
		Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar
01.01.2010	Devir	10	15	150	-	-	-	10	15	150
01.03.2010	Alış	25	20	500	-	-	-	10	15	150
								25	20	500
05.03.2010	Alış	30	25	750	-	-	-	10	15	150
								25	20	500
								30	25	750
20.03.2010	Satış	-	-	-	10	15	150	15	20	300
					<u>10</u>	<u>20</u>	<u>200</u>	<u>30</u>	<u>25</u>	<u>750</u>
					20		350	45		1.050
31.12.2010							S.T.M.M			D.S.S.

### 2.3. TMS – 2 STOKLAR İLE İLGİLİ DÖNEM SONU İŞLEMLER

Genel anlamda stoklar, satmak, tüketmek veya üretimde kullanmak üzere bekletilen malzemelerdir. Stoklar, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan mamul, artık, hurda gibi varlıkların izlenmesinde kullanılan hesap grubudur. Stok temin etmek amacıyla verilen sipariş avansları da bu hesap grubunda yer almaktadır.

Stokların dönem sonu değerlemesi yapılırken, aşağıdaki kalemlerin stoklar içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>73</sup>

- Konsinye olarak başka işletmelere gönderilmiş mallar,
- Temsilcilerin, şubelerin ve satış memurlarının nezdinde olan mallar,
- Mülkiyeti alıcıya geçmiş yoldaki mallar,

<sup>72</sup> A. Tugay Yücel, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık, 2010, s.313.

<sup>73</sup> Remzi Örtün ve Aydın Karapınar, **Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.91.

- Alıcının kabul şartlarına bağlı satışlarda alıcıya gönderilen mallar,
- Üretim işletmelerinde mamul stoğu, yarı mamul ve ilk madde stokları.

Stokların dönem sonu stok değerlemesi yapılırken, aşağıdaki kalemlerin stoklar içinde değerlendirilmemesi gerekmektedir.<sup>74</sup>

- Konsinye olarak işletmenin nezdinde (yanında) bulunan mallar,
- Sürüm kabiliyetini yitirmiş mallar (ayrılarak diğer stoklara alınan),
- Satıcılara verilen sipariş avansları,
- Satın alma bağlantıları ile alımı kararlaştırılan mallar,
- İşletmenin kabul şartına bağlı olarak satıcılar tarafından gönderilmiş mallar.

### ***2.3.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Stokların Değerlemesi ve Vergi Usul Kanunu (VUK) İle Karşılaştırılması***

Ekonomik değeri olan ve atıl kaynak olarak değerlendirilen stoklar birçok işletmede büyük yatırımlar oluşturmaktadırlar. Stoklara ilişkin dönem sonu işlemlerde işletme, sahip olduğu stokları saymak, tartmak, ölçmek suretiyle stokların gerçek özelliklerinin ve değerlerinin tespit edilmesini sağlamaktadır.

İşletmeler dönem sonunda kayıtlar üzerinden kaydi durumunu tespit etmektedir. Üretim işletmelerinde mamullerin kaydedildiği imalat defteri incelenerek mamullerin dönem sonu kayıtlı değeri tespit edilmektedir. Dönem sonunda işletme stoklarının fiili envanteri çıkarılarak kaydi durumla karşılaştırılır. Farklılık olması durumunda değerlemede fiili sonuçlar dikkate alındığı için kaydi durum düzeltilerek fiili duruma eşitlenmelidir.<sup>75</sup>

Stokların değerlemesi, ilk alındığında, satılırken yada herhangi bir sebeple stoklar hesabından çıkarılırken ve dönem sonunda olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

Stokların girişte değerlemesi; satın alınan veya üretilen stoklar maliyet değeri değerlendirilir. Maliyet değeri stokların temini için yapılan tüm ödemeleri kapsamaktadır.

<sup>74</sup> Örtün ve Karapınar; **a.g.e.**, s.91-92.

<sup>75</sup> Sema Küçük, “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Yayıncılık**, Yıl: 17, Sayı:193, Ocak 2009, s.93.

Satın alınan stokların maliyetleri belirlenirken stokların satışa hazır hale getirilmesine kadar yapılan tüm harcamalar dikkate alınır. Üretilen stokların maliyetinin belirlenmesinde ise, üretilen mal ile doğrudan ilişkisi kurulabilen direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri dikkate alınır.

Stokların çıkışta değerlemesi; stokların satışı, kullanımı veya herhangi bir sebeple stoklar hesabından çıkarılması aşamasındaki değerlemesini ifade eder. İşletmeler aynı stokları farklı fiyatlarla satın alabilir veya satabilirler. Bu sebeple stok çıkışlarında hangi malın hangi maliyet bedeli ile elde edildiğinin bilinmesi satılan malın maliyetinin hesaplanması açısından önemlidir. İşletmeler stoklarının maliyetlerini tespit ederken çeşitli yöntemler kullanabilirler. Bu yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi: Bu yöntemde satın alınmak veya üretilmek suretiyle stoğa alınan malların, ilk giren maldan başlamak üzere çıkışı yapılmaktadır. Yani ilk giren stoğun ilk çıkan stok olduğu kabul edilmektedir.
- Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi: Bu yöntemde ilk giren ilk çıkar yönteminin tersi mantıkla hareket edilerek çıkışı yapılacak stoğun son giren stok olduğu kabul edilmektedir. Yani son giren stoğun ilk çıkacağı kabul edilmektedir. Satın alınan veya imal edilen emtianın bedelinin son giren ilk çıkar yöntemine göre tespit edilebilmesine imkan sağlayan uygulama 25332 sayılı 5024 nolu Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.<sup>76</sup>
- Basit Ortalama Maliyet yöntemi: Bu yöntemde satın alınan malların miktarlarını dikkate almadan alım fiyatlarının ortalaması alınarak çıkışı yapılacak stoğun çıkış fiyatı tespit edilmektedir.
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Stokların temini veya üretiminde harcanan toplam ödemelerin yani toplam maliyetin toplam stok miktarına bölünmesiyle belirlenen fiyattır. Elde edilen bu ortalama fiyat belirleme işlemi, stoğa her girişte yeniden hesaplanır ve çıkan her stok hesaplaması, belirlenen en son ortalama maliyet üzerinden yapılır.

---

<sup>76</sup> www.resmigazete.gov.tr. (Erişim: 20.05.2011)

V.U.K. 274. maddesinde stokların maliyet bedeli ile değeri belirleneceği belirtilmektedir. Ancak önemli olan stokların gerçek maliyetlerinin tespit edilmesidir. Stokların gerçek değerleri tespit edilebiliyorsa çıkışta bu değer maliyet bedeli olarak kullanılır. Eğer stokların gerçek değerleri tespit edilemiyorsa muhasebe biliminde uygulanan diğer yöntemlerin kullanılması mümkündür. Uygulamada işletmelerin çoğu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadırlar.

Stokların envanterde değeri; stoklar dönem sonu değeri belirlenmesinde maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı esas alınmaktadır. Bazı durumlarda ise diğer standartlardan dolayı stoklar gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenmektedir.<sup>77</sup>

V.U.K. 274. maddesinde stoklarda maliyet bedeli yerine emsal bedelin esas alınabileceği belirtilmiştir. Emsal bedel üç yöntemle göre belirlenmektedir. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir.<sup>78</sup>

- Ortalama Fiyat Esası
- Maliyet Bedeli Esası
- Takdir Esası

V.U.K. 274. maddesi ile stokların dönem sonu değerlerinin belirlenmesinde ortalama fiyat esası ve takdir esasının dikkate alınması gerektiğini belirterek maliyet bedelinin uygulanmasına izin vermemektedir.

Ortalama fiyat esası; ortalama satış fiyatının % 25'ten az olmaması şartı ile satış yapılan malın toplam satış fiyatının ortalamasının bulunmasıyla mükellefler tarafından hesaplanabilir.

Takdir esası ise eğer malın dönem sonu değeri, emsal bedel veya ortalama satış fiyatı esasına göre belirlenemezse, yani stokların satış % 25'i geçmemiş ise stokların dönem sonu değeri takdir komisyonu tarafından belirlenir.

---

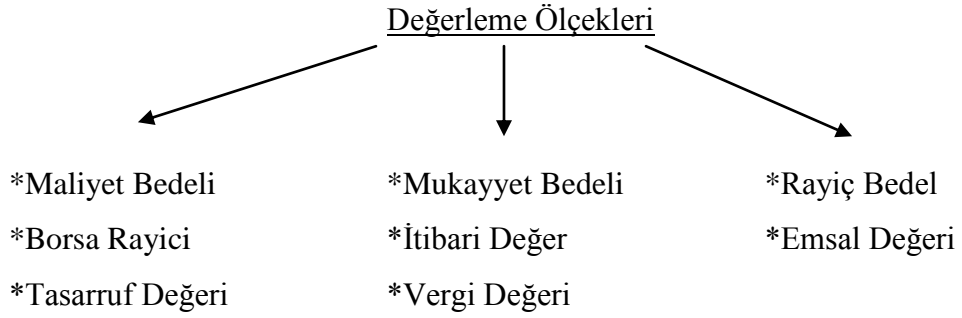
<sup>77</sup> Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, Mart 2009, s.174.

<sup>78</sup> Örtün ve Karapınar; **a.g.e.**, s.93.

### 2.3.1.1. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Temel Değerleme Ölçekleri

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesine göre değerlendirme, vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır.<sup>79</sup>

Temel değerlendirme ölçekleri Vergi Usul Kanunu'nda; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli olmak üzere sekiz başlıkta toplanmıştır.



#### **Rayiç Bedel**

Rayiç bedel bir varlığın değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Rayiç bedel veraset ve intikal vergisi ve emlak alım vergisi uygulamalarında kullanılır.<sup>80</sup>

#### **Borsa Rayici**

Borsa rayici, menkul kıymetler ve kambiyo borsası ile ticaret borsalarına kayıtlı olan varlıkların değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade eder.<sup>81</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda borsa rayici ile değerlendirme şu durumlarda öngörülmüştür:

- İktisadi işletmelere dahil yabancı para ve yabancı para üzerinden borç ve alacakların değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde serbest

<sup>79</sup> Servet Özkök ve Hasan Sarıçiçek, "Kriz Ortamında Stokların Değerlemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 32, Sayı: 246, Mart 2009, s.67.

<sup>80</sup> Murat Erdoğan, **Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınları, 2003, s.9.

<sup>81</sup> Erdoğan, **a.g.e.**, s.9.

döviz borsası bulunmadığından söz konusu kıymetlerle ilgili değerlendirme Maliye Bakanlığı'nca saptanan kurlar üzerinden yapılır.

- Veraset ve İntikal Vergisi'nde, tahvillerin değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir.

### **Vergi Değeri**

Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir.

### **Emsal Bedeli**

Emsal bedeli, reel bir değeri olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak saptanamayan bir varlığın gününde satılması halinde emsaline oranla sahip olacağı değerdir.<sup>82</sup>

### **Maliyet Bedeli**

Bir ekonomik varlığın edinilmesi veya değerinin arttırılması nedeni ile yapılan ödemelerle, bunların eklentisi niteliğindeki tüm giderlerin toplamını ifade eder. Bir başka ifade ile bir mali değere sahip varlığın elde edilmesi için katlanılan tüm fedakârlıklar ve buna bağlı olarak yapılan her türlü giderlerin toplamına denir.

### **İtibari Değer (Nominal Değer)**

İtibari değer, her çeşit senetlerle, hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Kasa mevcudu, ihraç edilen hisse senetleri ve tahviller, senetler itibari değer ile değerlendirilir.<sup>83</sup>

### **Tasarruf Değeri**

Tasarruf değeri, değerlemeye tabi olan ekonomik varlığın sahibi için değerlendirme gününde ifade ettiği değerdir. Borç ve alacaklar için kullanılır.

### **Mukayyet (Kayıtlı) Değer**

Mukayyet değer, değerlemeye tabi olan ekonomik varlığın defter kayıtlarında gösterilen değerine denir. Aktifleştirilen kuruluş giderleri, peştamallıklar, aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri, senetsiz borç ve alacaklar kayıtlı değer ile değerlendirilir.

---

<sup>82</sup> Ümit Ataman, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Cilt 2, Türkmen Kitabevi, 2005, s.20.

<sup>83</sup> Ataman, **a.g.e.**, s.22.

### **2.3.1.2. Finansman Giderlerinin Stokların Değerlemesine Etkisi**

V.U.K. ile S.P.K. gibi uygulamaya büyük ölçüde yön veren kurumlarla birlikte Uluslararası Muhasebe Standartları'ndaki ilkelerden yola çıkarak faiz, komisyon ve kur farkı gibi finansman giderlerinin maliyetlere yansıtılmasına ilişkin ilkeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:<sup>84</sup>

- V.U.K. daha önce finansman giderlerinden stoklara pay verilmesi görüşünü savunmaktayken yargı kararları doğrultusunda, 238 nolu tebliğle görüşünü, işletmenin çeşitli ihtiyaçlarını karşılayabilmesi amacıyla kredi kullanması sonucu ortaya çıkan faiz ve kur farklarından stoklara pay verilmez şeklinde değiştirmiştir.
- Satın alınarak işletme stoklarına giren emtia işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları malın maliyetine eklenir. Stokta bulunan emtia ile ilgili daha sonra ortaya çıkan kur farkları ise mükellefin isteğine bağlı olarak ister malın maliyetine eklenir isterse dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılabilir.
- Satın alınan mal bedelinin zamanında ödenmemesi ile ortaya çıkan vade farkları ise maliyete eklenmeden doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

### **2.3.1.3. Zayi Olan Malların Değerlemesi**

Zayi kavramı; kaybolmuş, yok olmuş ve elden çıkmış, işe yaramayan, yitik mal anlamlarına gelmektedir. Vergi mevzuatımızda zayi mal kavramına dair net bir tanım yapılmamıştır. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c bendinde zımni de olsa bu konuya değinilmiştir. Buna göre; Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. Kanun koyucu yangın, deprem ve sel felaketi gibi nedenlerle oluşan

---

<sup>84</sup> Örtgen ve Karapınar; **a.g.e.**, s.93.

durumları zayi mal kavramı içerisinde ele almış ancak çalınma, kaybolma, hırsızlık gibi sebepleri bu kapsamda değerlendirmemiştir.<sup>85</sup>

Vergi mevzuatımız açısından zayi olan mallara ilişkin değerlemede önemli olan zayi olan malların gider olarak gösterilip gösterilemeyeceği ve bu mallara ilişkin KDV tutarının vergi matrahından indirilip indirilemeyeceği konusudur. Zayi kavramı fire kavramı ile benzer olduğu için uygulamada zayi olmak fireler için de kullanılabilir.

İşletme faaliyeti sonucu mamulün miktar olarak azalması şeklinde ortaya çıkan zayi veya fire durumunda azalan miktar kadar emtia değersiz hale gelmiş olacaktır. Değer düşüklüğü olan emtialarda olduğu gibi karşılık ayrılmamalıdır. Çünkü zayi olan mal fiziksel olarak yokluğu ifade eder, değer düşüklüğünde ise söz konusu mal fiziksel olarak bir değişime uğramayıp sadece değerinde bir düşme söz konusudur.

Fiziksel olarak ortadan kalkan zayi mallarda esas olan normal ölçüleri aşmış değildir. Eğer makul ölçülerde bir kayıp söz konusu ise bu normal fire kabul edilir ve işin gereğidir. Herhangi bir maliyet hesaplanmayıp fire tutarı sağlam malların maliyetine yüklenir. Ancak normal ölçülerin üzerinde bir zayi olma söz konusu ise bu durum anormal fire olarak kabul edilir. Anormal fireler işin normal akışı gereği oluşmadığı için maliyeti ayrıca hesaplanıp zarar olarak kaydedilir. Burada da önemli olan zayi olan malların zarar yazılabilmesi için zayi olma nedeninin makul gerekçelere dayandırılması gereğidir. Zayi olan malın KDV tutarının indiriminde ise yine normal ölçüler ve makul gerekçeler aranmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu 30/c bendinde; ‘deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı’nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar hariç olmak üzere zayi olan malların KDV tutarları indirilemez’ şeklinde yapılan açıklama ile kanunun kabul etmediği hallerde zayi olan malların KDV tutarının indirilemeyeceği belirtilmiştir.

---

<sup>85</sup>[http://www.alomaliye.com/mayis\\_06/muharrem\\_ozdemir\\_zayi\\_belg.htm](http://www.alomaliye.com/mayis_06/muharrem_ozdemir_zayi_belg.htm) (Erişim: 28.04.2011)

#### **2.3.1.4. Yabancı Paralı Stokların Değerlemesi**

Stokların elde edilmesinde kullanılan yabancı paralı kredilerden kaynaklanan kur farkları da TMS – 23 Borçlanma Maliyetleri standardında belirtildiği gibi borçlanma maliyeti olarak değerlendirilmekte iken TMS – 2 Stoklar standardına göre normal koşullarda stokların maliyetine yüklenmesine izin verilmemektedir.<sup>86</sup>

V.U.K. 238 nolu Genel Tebliği'ne göre emtianın satın alınarak işletmenin aktifleri arasına girdiği ana kadar oluşan kur farkları satın alınan emtianın maliyetine eklenmelidir. İşletmenin aktifinde bulunan emtia için sonradan oluşan kur farkları ise ilgili yılda dönem gideri yazılmalı veya yine emtianın maliyetine dahil edilmelidir.

#### **2.3.1.5. Alım – Satımı Vadeli Gerçekleşen Stokların Değerlemesi**

İşletme aktifinde bulunan stoklara ilişkin vade farkları, mal alımında faturada belirtilerek veya mal alım tarihinde belli olmak şartıyla sonradan fatura edilerek temin edinilen stokların maliyetine eklenir. Ancak vade farkı ortaya çıkan emtia satılarak elden çıkarılmışsa vade farkı dönem gideri olarak kayıtlara alınır.

#### **2.3.1.6. Primli ve İskontolu Stoklarda Değerleme**

İşletmeler, genellikle yüksek tutarlarda satış yapıldığında veya alıcılarla yapılan anlaşmalar gereği bir pazarlama politikası olarak sattığı ürünler için alıcılara prim ödemektedirler. KDV tebliğine göre bu tür indirimler satılan malın niteliği ile ilgili olmayıp, alıcı işletmenin satış hacmi ve çalışma performansı ile ilgilidir. Alıcı işletme yapılan sözleşme gereği belli tutardaki satışın gerçekleşmesi için bir çaba harcamış ve karşılığında bu primi kazanmıştır. KDV tebliği bu türden yapılan prim ve iskontoları esas olan malın maliyetinden ayırıp ayrı bir KDV'ye tabi tutulmasını uygun görmüştür. Söz konusu bedel malın maliyetinden ayrılıp dönem gideri yazılmalıdır. Ancak söz konusu primlerin fatura kesildikten sonra yapılmış olması dikkate alındığında alıcı açısından malın maliyetini azaltıcı etki ortaya çıkmaktadır. Eğer mal stokta ise malın maliyetini, mal satılmış ise satış maliyetini azaltıcı etki söz konusudur.

---

<sup>86</sup> Yonca Küçük, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, S.B.E., 2010), s.39.

Mal alımını özendirmek amacıyla yani daha çok mal alımını teşvik etmek için satın alınan emtia ile ilgili çeşitli iskontolar uygulanabilmektedir. Bunlar mal alımı sırasında; indirimden sonraki değer esas alındığı katalog iskontosu, vadeli alınan bir malın vadesinden önce ödenmesi durumunda yapılan iskonto olan kasa iskontosu ve belirli satış hacmini aşan işletmelere yapılan miktar iskontosudur.

Katalog iskontosunda, indirimden sonraki net tutar dikkate alınacağı için iskonto tutarı kayıtlara alınmaz.

Kasa iskontosunda, vadeden önce yapılan ödemedeki kaynaklanan iskonto malın maliyeti ile ilişkilendirilmelidir.

Miktar iskontosunda ise, belli bir satış hacmi nedeniyle iskonto yapıldığı için bu iskonto primi ifade eder ve dönem geliri olarak kaydedilebilir.

Ancak, satış faturası kesildikten sonra bir iskonto söz konusu ise, alışlarla ilgili olduğu tespit edildiğinde satın alınan malın maliyetini azaltıcı bir etki oluşturacağı için malın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

#### **2.3.1.7. İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi**

İlk madde ve malzemeler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli; alış bedeli, hamaliye giderleri, nakliye bedeli, taşıma sigortası, ithalatta ödenen gümrük vergileri, alışta ödenen komisyon, alış tarihine kadar ortaya çıkan kur farkları ve vade farklarından oluşmaktadır.

Dönem sonu depoda bulunan ilk madde ve malzeme miktarı ile kayıtlarda bulunan ilk madde ve malzeme stok miktarının aynı olması gerekmektedir. Ancak genellikle çeşitli sebeplerle fark ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın sebeplerinden biri de stok firesinden ileri geliyor olabilir. İlk madde ve malzemeler depoda beklerken çeşitli fiziksel ve kimyasal sebeplerle fire verebilirler. Fire; malın yapısı, kullanılan depo şartları ve zamana bağlı olarak değişmektedir.

Envanter sonuçlarına göre ortaya çıkan fireler, normal ve anormal fireler olmak üzere iki çeşittir. Normal fireler, stokta bekleme sırasında oluşan makul seviyede ve kabul edilebilir ölçülerde ortaya çıkar firelerdir ve sonuç hesaplarına aktarılırlar.

Anormal fireler ise, normal fire oranlarını aşan ölçülerde ortaya çıkan firelerdir. Bu sebeple oluşan aşırı zarar kanunen kabul edilen bir gider değildir. Vergi mevzuatı da bu durumu kanunen kabul etmemekte ve kanunen kabul edilebilir olduğunun kanıtlanması gerektiğini belirtmektedir. Aşırı zarara sebep olan fire farkının tespit edilmesi durumunda emsal takdiri için vergi dairesine müracaat edilmelidir.

### **2.3.1.8. Yarı Mamul – Üretim Hesabının Değerlemesi**

V.U.K. 275. Maddesine göre üretilen mamulün bünyesine giren maliyet unsurları, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. V.U.K. maliyetin nasıl belirleneceğini ise belirlememiştir. Aynı maddenin son bendinde, ‘Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler’ şeklindeki açıklama ile bu durum açıkça belirtilmiştir.

V.U.K. maliyetlerin belirlenmesinde genel yönetim giderlerinin de dikkate alınarak maliyete pay verilmesini isterken, sermaye piyasası uygulamaları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’ne göre mamul maliyetine genel yönetim giderlerinden pay verilmez.

Maliyet hesaplamasında dikkat edilecek önemli iki konu çalışmayan kısım giderleri ve firelerdir. Çalışmayan kısım giderleri; mamul üreten işletmelerde üretim ünitelerinin bir bölümünün çeşitli teknik sebeplerle veya piyasa koşulları gereği durdurulması ile üretime yüklenemeyen giderlerdir.<sup>87</sup>

Üretime ara verilmesi ile ortaya çıkan çalışmayan kısım giderleri işletmenin normal üretim süreci ise (bakım – onarım gibi) bu tür giderler genel yönetim giderlerine kaydedilip işletmenin dönem giderlerine dağıtılmalıdır. Ancak grev, lokavt, doğal afet, ekonomik kriz, stok yetersizliği, mamule yönelik olarak dönemsel bir talep yetersizliği gibi nedenlerle vb. sebeplerle üretim aksaması sonucu çalışmayan kısım giderleri ortaya çıkıyorsa dönem gideri olarak değil tekdüzen hesap planında belirtilen 680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına kaydedilmelidir.

---

<sup>87</sup> Sevilengül; **a.g.e.**, s.708.

_____ / _____	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	XXX
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLER	
YANSITMA HESABI	XXX
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	XXX
<i>veya 7/B seçeneğinde;</i>	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI	XXX
Çalışılmayan dönem/kısım giderlerinin kaydı	
_____ / _____	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	XXX
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	XXX
680 nolu hesabın 690'a devri ve kapatılması.	
_____ / _____	

### **2.3.1.9. Stoklarda Fire ve Değerlemesi**

Dönem başı stok miktarı ile dönem içindeki stok alışlarının toplamının dönem sonu stokları ile satışların toplamından fazla olması durumunda, bu farklılığın dönem içindeki fire oluşumundan kaynaklandığı söylenebilir.<sup>88</sup>

Dönem sonunda mamul bünyesinde meydana gelen normal ölçülerdeki fireler için herhangi bir kayıt yapılmaz bu tür fireler normal kabul edildiği için mamulün maliyetine eklenmiş olur. Ancak ekonomik değeri olan atıklar, üretim maliyetinden çıkarılarak 'Diğer Stoklar' hesabında takip edilmek üzere bu hesaba alınır. Anormal olarak değerlendirdiğimiz normal ölçüleri aşan fireler ise mamul maliyetine eklenmeyerek sonuç hesaplarına aktarılır. Bu tutarlar vergi mevzuatı açısından kabul edilmemekle birlikte değeri takdir komisyonu tarafından belirlenir.

İşletmelerde fire ve kayıplar sebebiyle ortaya çıkan stok sayım noksanlıklarının normal kabul edilebilecek ölçüler içinde olup olmadığı kontrol edilmelidir. Belediyelerin, ticaret ve sanayi odalarının bildirdiği fire oranları içinde meydana gelen kayıplar gider olarak kabul edilebilir niteliktedir. Kabul edilebilir normal fire oranlarının üzerindeki kayıplar ise kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

<sup>88</sup> Ahmet Esen, "Dönem Sonu İşlemler", **Maliye Postası**, Yıl:31, Sayı:702, Aralık 2009, s.77.

Fireler işletme için normal ölçülerde ise stok hesabından çıkarılarak dönem giderine aktarılır. Eğer söz konusu fire normal ölçüler dışında ise olağandışı gider ve zarar olarak nitelendirilir ve ayrıca normal ölçüyü aşan kısım kanunen kabul edilmemektedir. Bu durum nazım hesaplar veya yardımcı defterlerde takip edilmelidir.

Üretim işletmelerinde üretim sürecinde ortaya çıkan, piyasa değeri olan her nevi üretim artıkları, döküntü, iskarta ve benzeri maddelere “hurda veya artıklar” denilmektedir. Değerleme günü mevcut bu gibi kıymetlerin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

**ÖRNEK:** Tuz imalatı yapan bir işletmede yapılan sayım sonucunda işletme deposunda bulunan 100.000 TL’lik tuzun 70.000 TL’lik kısmının kaldığı görülmüştür. Gerekli incelemeler yapıldığında zaman aşımına bağlı olarak tuzun fiziki kayba uğradığı tespit edilmiş ve bu fire sınırının normal ölçüler içerisinde olduğu belirlenmiştir. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

_____ / _____	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	30.000
770.01 Fireler	30.000
153 TİCARİ MALLAR	30.000
153.01 Tuz	30.000
Normal kabul edilen firenin kaydı	
_____ / _____	

Stoklarda meydana gelen fire miktarının normal fire sınırını aşması durumunda ise, normal kabul edilebilir kısım fireler hesabında, normalin üzerinde kalan kısım ise kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında gösterilir.

**ÖRNEK:** Peynir üretimi yapan işletmede depoda bulunması gereken 10.000 TL tutarındaki peynir sıcaklık sebebiyle kurumuş ve 9.000 TL’lik kısmının kaldığı belirlenmiştir. Bu tür ürüne ilişkin üretim işletmelerinde normal kabul edilen fire oranı % 3’tür. İşletmenin fire durumuna ilişkin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

<hr/>			<hr/>
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		300
	770.02 Fireler	300	
689	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		700
	689.02 Kanunen kabul edilmeyen giderler	700	
	153 TİCARİ MALLAR		1.000
	153.02 Peynir	1.000	
Normal oranı aşan firenin kaydı			
<hr/>			<hr/>

### **2.3.1.10. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Değerlemesi**

V.U.K.'a göre stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir ancak yine V.U.K. 274. maddesinde, satın alınan yada üretilen bir malın satış bedeli maliyet bedeline göre % 10 ve daha fazla azalış gösterirse bu gibi durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsü uygulanabileceği belirtilmiştir. 278. madde de ise deprem, su basması gibi doğal afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi durumlar sonucunda söz konusu emtianın ekonomik değerlerinde önemli bir azalış varsa emtia emsal bedeli ile değerlendirilebileceği açıklanmıştır. Aşırı bir değer düşüklüğü olmaması normal kabul edilip envanter işlemine tabi tutulmayacağı için doğrudan malın maliyetine eklenmiş olur.

Değeri düşen malların emsal bedeli belirlenirken ortalama satış fiyatı dikkate alınacağı için değerlendirilmesi yapılacak malın en az % 25 oranında satışının gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Doğal afetler, bozulma, çürüme vb. sebeplerle değeri düşen mallar ise genellikle satışının olmaması sebebiyle takdir esasıyla değerlendirilmek zorundadırlar. Takdir esasına göre değerlendirme, işletmelerin veya vergi mükellefinin talebi üzerine takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Hasarlı malların emsal bedel ile değerlendirilmesi için takdir komisyonu görevini, hasarın meydana geldiği anda, tarafsız bir şekilde ve diğer resmi şahısların huzurunda yapmalı ve hasarın tespitini geçerli belgelerle ispat etmelidir.

Takdir komisyonunun belirlediği emsal bedel ile emtianın maliyet bedeli arasındaki fark sonuç hesaplarına aktarılır. Üretim aşamasında ortaya çıkan hurda,

döküntü vb. atıklarında emsal bedel üzerinden imalattan çıkarılması ile oluşacak değer kayıplarının üretim maliyeti içinde kalması sağlanmaktadır.

Değeri düşen mallar, diğer stoklardan ayrı olarak 157 Diğer Stoklar hesabında maliyet değeri ile takip edilmektedir.<sup>89</sup> Maliyet değeri ile emsal bedel arasında farklılık olduğu zaman bu farklılık 654 Karşılık Giderleri hesabına karşılık 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabında takip edilmektedir.

### ***2.3.1.11. Verilen Sipariş Avanslarının Değerlemesi***

Verilen sipariş avansları stoklar hesap grubunda yer alan diğer hesaplar gibi fiziki bir veriyi belirtmediği için bu hesap kalemi, saymak, tartmak, ölçmek gibi herhangi bir işleme tabi tutulamamaktadır. Yapılabilecek tek işlem hem verilen sipariş avanslarında hem de alınan sipariş avanslarında yabancı paralı işlemlerin değerlemesidir. Verilen sipariş avansları V.U.K. 283. ve 287. maddesi gereğince mukayyet değeri yani kayıtlı değer ile değerlendirilmektedir. Bir alacak ya da borç mantığında düşünülerek kur farkından oluşan artış veya azalışlar işletmenin lehine veya aleyhine olacak şekilde kayıtlara alınmaktadır.

### ***2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerlemesi***

Türkiye muhasebe standartlarına göre üç şekilde stokların değeri tespit edilebilmektedir. Stokların değeri, ilk alındıklarında alış bedeli ile maliyet bedeline göre tespit edilebilir, işletmeden çıkışlarında değerleri tespit edilebilir veya envanter çalışmalarında yapılan değerlemeyle tespit edilebilmektedir.

#### ***2.3.2.1. Stokların Alış Bedeli ile Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi***

Türkiye muhasebe standartlarına göre stoklar alışıta maliyet bedelleri üzerinden kaydedilirler. Maliyet bedeli; ödenen ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye giderleri, yükleme – boşaltma maliyetleri ile mamul ya da malzemeye ilişkin doğrudan maliyetini etkileyebilecek diğer maliyetleri kapsamaktadır. Kur farkları ve finansman giderleri ise malın maliyetine dahil değildirler. Ancak stoğun satışa hazır hale gelmesi için belli bir süre geçmesi gerekiyorsa yani özellikli bir mal ise TMS 32 – Borçlanma Maliyeti

---

<sup>89</sup> Harun Yartaş, “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, S.B.E., 2009), s.19.

Standardına göre finansman giderleri maliyete dahil edilebilir. Eğer mal alışlarında belli bir vadeye bağlı olarak vade farkı söz konusu ise bu fark malın maliyetine dahil edilmeden vadeye paralel olarak dönemin finansman gideri olarak kaydedilir.

### **2.3.2.2. Stokların İşletmeden Çıkışında Değerlenmesi**

Stokların çıkışta değerlemesinde aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır.

- Gerçek parti maliyet yöntemi
- Ağırlıklı Ortalama maliyet yöntemi
- İlk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi

Bu yöntemlerle birlikte eğer işletmeler isterlerse standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemini de kullanabilirler.

Standart maliyet yöntemi, çoğunlukla üretim işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Bu yöntemde ürünün maliyetini oluşturan giderler önceden miktar ve tutar olarak belirlenir ve üretim yapıldıkça bu standart tutarlar, maliyetlere yansıtılır. Dönem sonlarında, fiili maliyetler ile standart maliyetler karşılaştırılır.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.<sup>90</sup>

### **2.3.2.3. Stokların Envanterde Değerlenmesi**

Stoklar, envanterde, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.

---

<sup>90</sup> Örtten ve Karapınar; **a.g.e.**, s.106.

Başka bir tanıma göre ise net gerçekleşebilir değer, satın alınan stoğun satılabilir duruma getirilebilmesi için katlanılan maliyetler ve satış için katlanılması gereken maliyetlerin satış fiyatından düşükten sonraki kalan değeridir.<sup>91</sup>

İlk madde ve malzemelerin değerlemesinde, bunların tüketilmesi ile elde edilecek mamulün satış değeri esas alınır. Eğer mamullerin maliyet bedelinin üzerinde satılacağı tahmin ediliyorsa, ilk madde ve malzemeler, maliyet bedelinin altında bir değerle değerlemeye tabi tutulamaz.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> Nadir Hikmet Güneş, “Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS’na göre Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması”, **İSMMMO Yayınları**, No: 102, 2008, s.113.

<sup>92</sup> Örtün ve Karapınar; **a.g.e.**, s.107.

### 3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLARIN DENETİMİ

İşletmenin aktifi olarak nitelendirilen varlıklar, işletmenin amacına ulaşması için sahip olduğu, işletme sermayesi olarak adlandırılan kasasındaki veya bankasındaki nakit parası, hisse senetleri, tahvilleri, alacakları veya satmak için satın aldığı mamuller ile ticari mal stoklarıdır.<sup>93</sup>

Stoklar, işletmelerin normal faaliyet döneminde satmak amacıyla ellerinde bulundukları varlıkları ifade etmektedir. Üretim işletmeleri için ise stoklar, üretim aşamasında olan başka bir ürün veya mamulün üretiminde tüketilecek hammadde ve yarı mamulleri içermektedir. Stokların kayıtlarında esas olan maliyet bedelleridir. Maliyetlerin toplam olarak doğru tespiti için direkt ve endirekt maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Muhasebe standartlarıyla, finansal tablo kullanıcıları ve işletmeler arasında genel bir terim birliği ve tabloların tarafsız ve objektif bir şekilde düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Bu özelliklerinden dolayı finansal tabloların güvenilirliği artırılmaktadır.<sup>94</sup>

Türkiye muhasebe standartlarına göre stokların maliyetleri; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri ve diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Stoklar kalemi değişik değerlendirme yöntemlerine tabi tutulduğunda farklı sonuçlar elde edilebileceği için mali tablolarda da farklı hesaplamalara bağlı olarak farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Bu sebeple muhasebe standartlarıyla ortak hesaplama ölçütlerinin kullanılması stokların denetiminde de kolaylık sağlamaktadır.

#### 3.1. STOKLARIN DENETİMİ

İşletme varlıkları içinde önemli bir kalem olan stokların denetiminin amacı, bu varlıkların ‘Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ ve ‘Türkiye Muhasebe Standartları’ doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve mali tablolara doğru bir şekilde

<sup>93</sup> Erhan Kotar, **Genel Muhasebe**, Bursa: Cilt 1, Ekin Kitabevi Yayınları, 1996, s.11.

<sup>94</sup> Oğuzhan Hatipoğlu, “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, (**Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, s.B.E., Ekim 2009), s.16.

aktarıp raporlandığının saptanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda stokların sayımı, değerlemede kullanılan yöntemler ve yapılan hesaplamaların doğruluğu büyük önem taşımaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre, düzenlenen finansal tabloların denetiminin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterilip gösterilmediği konusunda denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.<sup>95</sup>

İşletmenin finansal tablolarının gerçeği yansıtması, stoklar kalemini oluşturan varlıkların değer tespitinin doğru yapılmasıyla mümkündür. Örneğin, modası geçen, değeri düşen, bozulan veya sürümü çok az olan stokların doğru tespiti ve bu stoklar için ayrılacak karşılığın uygun olması gerekmektedir. Bir işletmenin çok fazla stok kalemi olabilir, bu kalemlerin her birinin gerçek değerinin tespit edilmesi veya maliyetlerinin belirlenmesinin zor olması stok kalemlerinin denetiminin önemini ortaya koymaktadır.

İşletme yönetiminin başarılı olma esaslarından biri, muhasebe sistemine özen göstermesi ve bu sistemin denetimini içeren denetim faaliyetlerine ağırlık vermesidir.<sup>96</sup>

### ***3.1.1. Stoklarda İç Kontrol Denetimi***

İç denetimin amacı ve kapsamı, mali tabloların denetiminden, uygunluk denetiminden, faaliyet denetimi ve iç kontrol sisteminden daha kapsamlı olmakla birlikte sayılan bu denetim türlerini kapsamaktadır.<sup>97</sup>

İç kontrol, ilgili yasal düzenlemelere uygun, güvenilir finansal raporların hazırlanması, faaliyetlerin etkin ve yeterli yürütülmesinin kontrol edilmesi amacıyla

---

<sup>95</sup> Can Öztürk, "Uluslararası standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs 2008, s.122.

<sup>96</sup> Sinan Aslan ve Burak Arzova, "Denetçi Raporlarının Kamunun Aydınlatılması Yönüyle İnternet Ortamında Yayınlanması: Beş Ülke ve Türkiye Kıyaslaması", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, s.74.

<sup>97</sup> Sinan Aslan, "Aracı Kurumlarda Etkin İç Denetim Sisteminin Oluşturulması ve İşleyişi - I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs 2004, s.196.

oluşturulan, yönetim kurulu, yönetim ve işletmede çalışan bütün personel tarafından yerine getirilen bir süreçtir.<sup>98</sup>

İç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi, hata ve hilelerin engellenebilmesi için işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallar bütünüdür.<sup>99</sup> İç kontrol sisteminin denetimi ise, işletmede var olan iç kontrol sistemi üzerinde bir kontrol amacı taşımaktadır.<sup>100</sup>

İşletmelerin iç kontrol yapısı, diğer kalemlerde olduğu gibi stoklar için de denetim anlamında güvenilirlik sağlamaktadır. İşletmelerde iç kontrol yapısı dengeli bir şekilde dağıtılmış, görev ve sorumluluklar yetkili birim ve kişilere verilmiş ve gerekli denetim ve düzenlemeler belirli periyotlarla yapılmakta ise etkin bir iç kontrol yapısından bahsetmek mümkündür.

İç kontrol sisteminin safhaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletmenin Örgüt Yapısı,
- Stokların Satın Alınması,
- Stoklara İlişkin Alım İşlemlerinin Kayıtlara Geçirilmesi
- İşletmede Bulunan Stoklara Erişim
- İşletmede Bulunan Stoklar ile Defter Kayıtlarının Karşılaştırılması

### **3.1.1.1. İşletmenin Örgütsel Yapısı**

Stokların tedarik edilmesi, muhasebe kayıtlarında takip edilmesi, stokların fiziki olarak depoda bekletilmesi ve satış gerçekleşinceye kadar korunması aşamalarında gerekli sorumlulukların yerine getirilebilmesi işletmelerin örgütsel yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. İşletmelerin örgütsel yapıları bu sorumluluğun dağılımına uygun şekilde düzenlenmelidir. Örneğin; satın alma servisinin istenilen nitelikte stok tedarik etme çalışmaları, finans servisinin stok alımı için gerekli parasal kaynağı sağlaması, muhasebe servisi tarafından temin edilen stokların kayıtlara geçirilmesi stoklarla ilgili gelişim ve değişimlerin muhasebe biriminde takip edilmesi ve

<sup>98</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999, s.122-123.

<sup>99</sup> Sinan Aslan, **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2003, s.15.

<sup>100</sup> Z. Victor Brink, **Internal Auditing-A Historical Perspective and Future Directions**, Perspectives in Auding, Fourth Edition, McGraw-Hill, 1986, s.454.

ambar servisinin stokların depolanması aşamasında görev ayrımının olması işletmelerde örgütsel bir yapının olduğunu göstermektedir.

Denetim açısından ele alındığında işlemlerin farklı departmanların sorumluluğunda olması oluşabilecek hata ve hilelerin biraz olsun önüne geçilebileceği gerçeğini yansıtmaktadır. Eğer stok tedariki, kayıt, finans ve depolama işlemi aynı birim veya aynı kişiler tarafından yapılırsa denetim açısından güvenilirlik düşmüş olacaktır. Çünkü departmanlar arasında görev dağılımı hem iç kontrol olarak daha dikkatli davranılmasını gerektirmektedir hem de departmanların birbirlerini denetmemesine imkan tanımaktadır.

### **3.1.1.2. Stokların Satın Alınması**

Özellikle üretim ve ticaret işletmelerinde aktiflerin yaklaşık % 10 – 30 oranında veya daha fazla bir bölümünün stoklardan oluştuğu görülmektedir. Bu sebeple işletmeler sürekli stok alma ihtiyacı duymaktadırlar.<sup>101</sup>

İşletmenin stok alma ihtiyacı oluştuğunda bu satın alma isteği doğrudan depodan yada ilgili üretim departmanından gelmelidir. İşletmenin ihtiyacı olan stoğun tedarik edilmesi için ilgili departman tarafından alınacak stoğun miktar ve niteliğini belirten satın alma istek fişi düzenlenmelidir. Stokların satın alınması aşamasının uygun bir şekilde yürütülebilmesi için satın alma departmanı tarafından satın alma istek fişine dayanarak alım işlemi gerçekleştirilmelidir. Satın alma istek fişi üç kopya olarak düzenlenmelidir. Asıl olan istek fişi malın alınacağı işletmeye gönderilir diğerleri ise gerekli departmanlarda bulundurulmak üzere işletmede bırakılır.

Satın alınan emtianın işletmeye girişinde ise malın kabul edilmesi ve teslim alınarak depoya konulması yine farklı bir birim tarafından yapılmalıdır. Bu birim malı sayarak teslim alırken şartnameye uygun nitelikte olup olmadığını da kontrol eder. Herhangi bir sorun olmadığı kanaatine varılırsa teslim alma raporu düzenleyerek gelen malı teslim alır ve düzenlenen teslim fişinin bir kopyası ile malı depoya gönderir. Düzenlenen teslim alma fişinin birer örneği de muhasebe ve satın alma birimine gönderilirken teslim fişinin aslı teslim alma bölümde bırakılır.

---

<sup>101</sup> Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.729.

### **3.1.1.3. Stoklara İlişkin Alım İşlemlerinin Kayıtlara Geçirilmesi**

İşletmenin satın aldığı stoklara ait teslim alma fişinin muhasebeye gönderilmesi ile satın alınan mal muhasebe kayıtlarına geçirilir. İç kontrol sistemi gereği muhasebe birimine fiş, fatura, irsaliye gibi hem işletme dışından hem de işletme içinden gelen onaylı evraklara dayanılarak işlemler muhasebeleştirilir. Muhasebe birimi malın faturası ile teslim alma fişi ve satın alma belgesini kontrol ederek uygunluğunu denetler. Yapılan bu çalışmalar hataya sebep vermemek adına özenle yapılmalıdır. Satın alınan malların doğru hesaplar aracılığıyla ve doğru tutarlar üzerinden kaydedilmesi de muhasebe biriminin sorumluluğundadır. Stokların doğru bir şekilde kaydedilmesi etkin bir raporlama sistemini de beraberinde getirmektedir. Muhasebe biriminin kayıtlarına dayanılarak işletmenin maliyetleri de tespit edilmekte ve bu verilere dayanılarak stok alım – satımında işletme öngöründe bulunabilmektedir.

Stoklarla ilgili hareketler ticari belgelere kaydedilirken gerekli özen gösterilmeli ve ticari defterler kanuna uygun tutulmalıdır. Kanuna uygun tutulan ticari defterler işletme lehine delil olurken, kanuna uygun tutulmayan ticari defterler işletme aleyhine delil sayılmaktadır.<sup>102</sup>

### **3.1.1.4. İşletmede Bulunan Stoklara Erişim**

İşletmeler satın aldıkları stokları muhafaza etmek amacıyla depo yada ambarlarda bulundurmaktadırlar. Ancak stoklar depoda bekletilirken herhangi bir olumsuzluğa sebep olmamak için güvenilir kişilere, depo sorumlularına yada kısım şefliğine yetki verilmelidir. Satın alınan stoklar satın alma birimi tarafından depoya gönderilirken alınan stoğa ait belge de stokla birlikte depo yada ambara gönderilmektedir.

İşletmeler aktiflerinde bulunan varlıkları takip ederken belgelere dayanarak ihtiyaç olup olmadığına karar vermektedirler. İşletme kayıtlarında görünen stok miktarı ile depo yada ambarında bulunan stok miktarının aynı olması gerekmektedir. Depo veya ambardan sorumlu kişi bu stokların noksan yada fazlalıklarından da sorumludur. Bu sebeple stok giriş çıkışlarında ve bekleme süresinde sorumlu kişiler tarafından dikkat edilmelidir.

---

<sup>102</sup> Burak Arzova, **Muhasebe Teorisi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.132.

### **3.1.1.5. İşletmede Bulunan Stoklar ile Defter Kayıtlarının Karşılaştırılması**

İşletmelerdeki iç kontrol yapısı, depoda yada ambarda bulunan mal miktarı ile kayıtlarda görünen stok miktarının karşılaştırılabilmesine imkan vermelidir. İşletmelerde envanter adı altında belirli periyotlarla stok sayımları yapılmakta ve sayım noksanlık yada fazlalıklarının olup olmadığı araştırılmaktadır. İşletme tarafından atanan başka bir kişi veya bir denetçi tarafından envanter çalışmaları yapılmakta ve bu çalışmalara depo yada ambardan sorumlu kişiler de katılmaktadır. İşletme içinden görevlendirilen iç denetçi, sadece işletmelerdeki hata ve hileleri tespit etmekle kalmaz, ileride oluşabilecek olumsuzlukların yaşanmaması için yöneticilere gerekli açıklamaları yaparak onlara danışmanlık eder.<sup>103</sup>

Yapılan çalışmalarda, fiili durum ile kaydi durumun birbirlerine uygunluğu amaçlanmaktadır. İşletmelerde her zaman bir noksanlık veya fazlalık söz konusu olmamakla birlikte denetim kontrol amacıyla da yapılabilmektedir.<sup>104</sup>

Denetçinin görevi, işletmelerin finansal tablolarında hata olup olmadığını tespit etmektir. Denetçi, gerekli incelemeleri yaptıktan sonra finansal tablolarda bir hata tespit ederse durumu işletmeye bildirerek gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlayacaktır.<sup>105</sup>

### **3.1.2. Stoklarla İlgili Uygunluk Denetiminin Yapılması**

İşletmelerde uygunluk denetimi, denetçi tarafından muhasebe kayıtlarının doğruluğunun tespiti, maliyetlerin doğru belirlenip belirlenmediği ve mamul veya stoklara dağıtılan maliyetlerin uygun bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığının araştırılmasıdır.

Uygunluk denetiminde öncelikle satın alınan hammadde, malzeme, mamul vb. stokların üretime gönderilmesi veya işletmenin depo yada ambarından herhangi bir sebeple çıkarılmasının kayıtları detaylı bir şekilde incelenmelidir. Bu denetim yapıldıktan sonra işletmenin ilgili kalemlere ait defter-i kebir yani büyük defter kayıtlarının incelenmesi gerekmektedir. Olağanüstü bir hareketlilik yada şüpheli mal

<sup>103</sup> Basel Committee on Banking Supervision, Internal Audit in Banking Organisations and the Relationship of the Supervisory Authorities with Internal And External Auditors, Basel, July 2000, <http://www.bis.org/publ/bcbs72.pdf> (Erişim: 18.05.2011)

<sup>104</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, 7. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayın, Nisan 1997, s.279.

<sup>105</sup> Sinan Aslan, "Muhasebe Denetim Planlamasında Önemlilik Ölçümlene Yaklaşımı", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 20, Ekim 2003, s.95.

giriş çıkışlarının bulunması halinde bu durumlara ilişkin kayıtlar dikkatle incelenmelidir.

### ***3.1.3. Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Denetimi***

Maddi doğruluk denetiminde denetçi, işletmede bulunması gereken stokların fiilen mevcut olup olmadıklarını kontrol etmektedir. Üretimin devam etmesi yada devamlı mal giriş çıkışının bulunması halinde kontrollerin dönem sonunda yapılması gerekmez. Genellikle dönem sonlarında işletmelerin dönem sonu işlemleri gibi iş yükü artacağı için işletmeye bir miktar güvenlik stoğu bırakılarak kalan mal tespit edilmek amacıyla denetime tabi tutulur. Daha sonra işletmenin normal faaliyetini devam ettirebilmesi için bırakılan güvenlik stoğunun da kayıt ve fiili giriş – çıkışları kontrol edilmektedir. Böylelikle işletmedeki tüm kayıtlar incelenerek fiili durumla karşılaştırılmış olur. İşletme denetim çalışmaları sırasında denetçiye çalışma ortamı sağlamak, bilgi, belge ve gerekli dökümanları tedarik etmekle yükümlüdür. Eğer herhangi bir sebeple denetçi görevini tamamlayamamışsa veya birtakım zorluklarla karşılaşmışsa raporunun açıklama bölümünde bunu belirtebilir veya olumsuz durumlardan ötürü gerekirse görüş bildirmekten kaçınabilir.

#### ***3.1.3.1. Müşteri İşletmenin Stok Sayım Planının İncelenmesi***

Denetçi gerekli gördüğü takdirde işletmenin kayıtları ile işletmenin mal sattığı müşterilerinin veya mal tedarik ettiği satıcı işletmenin stok sayım planını inceleyebilir. Böylece işlemlerin ne derece titizlikle yapıldığı, stoklara ilişkin yanlışlıkların olabilme ihtimalinin ne kadar yüksek olduğunu değerlendirme imkanı bulmaktadır.

Denetçi incelemelerini yaparken öncelikle daha önce stok sayımının yapıp yapılmadığını, kaç kez yapıldığını, kim tarafından yapıldığını ve bu sayımdan yetkili ve sorumluları tespit etmelidir. Stoklara ilişkin herhangi bir talimat bulunup bulunmadığı, varsa bu talimattan sorumlu kişilerin yetki durumu incelenmelidir. İşletmede modası geçmiş, sürümü düşük, değer düşüklüğüne uğramış veya işletmeye ait olmayan stokların olup olmadıkları belirlenmelidir.

Eğer denetçinin inceleyeceği işletme bir üretim işletmesi ise, satın alınan mamul birtakım değişikliklere uğrayarak stoğa dönüşeceği için denetçi hammadde veya mamulün ilk alımından son çıkışına kadar geçireceği evreleri dikkatle inceleyerek

denetim çalışmalarını sağlıklı bir şekilde yürütmelidir. Gerekirse bu konuda uzman bir kişiden yardım alabilir. Ancak yapılan incelemelerde işletme dışından bir kişinin tarafsız bir gözle yaklaşması yapılan denetimin güvenilirliğini artıracaktır. Bu konuda işletme denetçiye her türlü yardım ve imkanı sağlamalıdır.

### **3.1.3.2. Yapılacak Stok Sayımının Gözlemlenmesi**

Yapılan stok denetiminde denetçi bizzat stok sayımını yapmayabilir. Eğer denetçi sadece stok sayımını gözlemek isterse stok sayım planlamasını bu duruma göre düzenlemelidir. Denetçi, işletmede bulunan stoklarla ilgili daha önceden bilgi sahibi olmalıdır. İşletmede stok sayımında görev alacak kişileri, görev ve yetkileri ile tanımalıdır. Stok sayımı yapılacak bölüm ve işletmenin genel durumu hakkında bilgisi olmalıdır.

Denetçi fiilen stok sayımına katılmayacaksa bunu herkese bildirmelidir ve yapılan sayıma müdahale etmemelidir. Eğer gerekli görürse yapılan hatalar için yetkili kişilere gerekli uyarılarda bulunabilir hatta bu durumu raporunda belirtebilir.

Yapılan denetim çalışmaları sistemli ve düzenli yürütülmelidir. Sayımı yapılan stoklar için stok etiketleri kullanılmalıdır. Böylelikle sayımı yapılan stok tekrar sayılmamış olur. Bu durumda denetçi dikkat etmelidir. Sayımı yapan kişiler bazen kasıtlı bazen dikkatsizlik sonucu aynı malı birden çok sayabilirler. Bunun yanında bazı stoklar hiç ayılmamış da olabilir.

Denetçi yapmış olduğu sayım sonucunda mallarda bir noksanlık tespit ederse işletmenin, satış hasılatını gizlemeye yönelik bir işlem yapmış olabileceği yönünde şüphe duymalı ve incelemesini bu yönde geliştirmelidir.<sup>106</sup>

Denetçi çalışmalar sırasında bozuk, hasarlı, çürük, modası geçmiş stok gibi durumlarla karşılaşrsa bunu çalışma kağıtlarına not ederek daha sonra ayrıntılı bir şekilde incelemelidir. Denetçi stokların ölçümünde kullanılan ölçü biriminin metre, kilo, vs. cinsinden uygunluğunu da değerlendirmelidir. İşletmede sayım aşamasında

---

<sup>106</sup> Duruşen Acar, "İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi denetimi Açısından İncelenmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, S.B.E., 2007), s.120.

eğer stokların yerinin değiştirilmesi gerekirse denetçi bunu kendisi yapmamalı işletme çalışanlarından yardım almalıdır.

Stok adeti çok fazla olan işletmelerde denetçi son kontrollerini yaparken bilgi birikimi ve tecrübelerine dayanarak kendi uygun gördüğü rastgele birkaç malı incelemeli, stok çalışmalarında sayılan miktarın fiili durumla aynı olup olmadığını karşılaştırmalıdır.

Yapılan denetim çalışması sonucunda denetçi görüşünü bir rapor halinde belirtmelidir. Bu raporda yapılan çalışmalar, oluşan aksaklıklar, uygulanan yöntem ve tüm çalışmaları kapsayan denetçinin görüşü yer almalıdır.

### ***3.1.3.3. Sayım Sonucu Yapılması Gereken Denetim Çalışmaları***

Fiziki olarak sayımı tamamlanan stoklar için yapılacak çalışma, stokların fiyatlandırılmasıdır. Stok miktarı ile stok fiyatı çarpılarak elde bulunan stokların toplam değeri tespit edilir. Bu aşamada muhasebe kayıtları ile ilgili olarak uygun stok değerlendirme yönteminin kullanılıp kullanılmadığı ve yapılan matematiksel işlemlerin doğruluğu denetçi tarafından tekrar hesaplanmak suretiyle kontrol edilmelidir. Denetçinin yapmış olduğu çalışmalar neticesinde elde ettiği veriler ile muhasebe kayıtları karşılaştırılarak varsa farklılıklar denetçi tarafından araştırılmalıdır.

Daha önce bir denetim çalışması yapılmış ise denetçi düzeltme kayıtlarının olup olmadığını ve varsa düzeltme kayıtların yapılıp yapılmadığına dikkat etmelidir. Yine denetçi tarafından denetimin yapıldığı tarihe kadarki stok hareketleri incelenmelidir. İnceleme yapılan dönem ile önceki dönemlerin stok hareketleri, işçilik giderleri, stok maliyetleri ve işletmenin karlılık durumu araştırılmalıdır.

### ***3.1.3.4. Önceki Denetçi İle Görüşme***

Denetçi, denetim işini kabul etmeme kararını almada, kendisine yardımcı olacağına inandığı konulara ilişkin durumlarda önceki denetçiden bilgi alarak denetim çalışmalarını yürütebilir. Denetçinin yardım alabileceği konular aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000, s.34.

- Yöneticilerin dürüstlüğü,
- İşletmede kullanılan muhasebe düzeni, denetim prosedürleri ve diğer bazı konularda yönetim ile uyumsuzluğa düşülüp düşülmediği,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğinin nedenleri.

### **3.1.3.5. Stokların Fiyatlandırılmasının Denetimi**

Denetçi çalışmalarında işletmenin uyguladığı fiyat belirleme politikasının uygunluğunu denetlemelidir. Bu amaçla maliyetleme sistemini, fiyatların tespitinde kullanılan yöntemleri incelemelidir. Denetçi ayrıca standart maliyet ve safha maliyet yöntemi hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Denetçi tecrübe ve bilgisine dayanarak kendi uygun gördüğü bir örnek olay seçer ve bu örnek stok için fiyatlamanın uygunluğunu test eder. İncelenecek bu örnek olay tüm stokları temsil edecek nitelikte olmalıdır. Bu durumda denetçi örnek olay seçerken istatistiki yöntemleri kullanabilir.<sup>108</sup>

Satın alınan stokla birlikte işletmeye gelen fatura incelenmelidir. Fatura bilgileri, alınan stoğa ilişkin bilgiler ve işletmeye ait bilgiler kontrol edilmelidir. Bu bilgiler aynı tür stok temini için alınan diğer fatura bilgileri ile karşılaştırılır. İşletmenin çalıştığı başka firmalar varsa özellikle fiyatlandırmanın kontrolü için o işletmenin aynı stok için belirlediği fiyat kontrol edilerek varsa farklılığın sebebi araştırılmalıdır. Denetçi bu noktada özellikle aynı tür mamul için farklı fiyatlarla ödeme yapılıp yapılmadığını, ihmal veya ihlal olup olmadığını tespit etmelidir. Yapılan incelemede denetim başlarken var olan durum ile denetimin tamamlanma aşamasındaki durum arasında oluşan farklılığın sebebi fark edilmeyen veya tolere edilebilecek hatalardan oluşabileceği ihtimali üzerine denetçi başlangıç durumuna göre bir başlangıç kararı oluşturmalıdır. Tolere edilebilir hata, beklenen toplam hata ile muhtemel hata miktarı düşüldükten sonra geri kalan fark şeklinde açıklanmaktadır.<sup>109</sup>

Üretim işletmelerinde yarı mamul ve mamullerin fiyat tespitinde kullanılan değerlendirme ölçütü, stok takip fişleri, yarı mamul ve mamule ilişkin maliyet kayıtları denetçi tarafından dikkatle incelenmelidir. İşletmenin genel üretim giderleri ve ilk madde ve malzeme giderleri incelenerek mamul ve yarı mamule ilişkin fiyatlandırma

<sup>108</sup> Güredin; **a.g.e.**, s.289.

<sup>109</sup> Carmichael R, Willingham J.J.; “**Auditing Concepts and Methods. A Gord to Carrent Auditing Theory and Practice**”, Fifth Editioni Mc Graw-Hill International Editions, 1989, s.207-208.

tespit edilmelidir. Genel üretim giderlerinin uygun dağıtım anahtarıyla mamullere yüklenip yüklenmediği ve yapılan hesaplamaların matematiksel doğruluğu kontrol edilmelidir.

Ayrıca denetçi işçi zaman kartlarını, işçilik maliyetlerini incelemelidir. Toplam işçilik ücretlerini, üretim içindeki payını ve maliyetler içindeki payının makul ölçüde olup olmadığını araştırmalıdır.

Sonuç olarak yapılan denetim çalışmaları ile defter kayıtları arasında önemli farklılıkların bulunması durumunda denetçi gerekli düzeltme kayıtlarının yapılmasını sağlamalıdır.

### ***3.1.3.6. İşletme Stoklarında Yer Alan Konsinye Malların Denetimi***

Konsinye mal, satılmak üzere bir komisyoncu veya tüccara bırakılan mallardır. Bu satış, malı satan kişinin adına fakat mal sahibinin hesabına yapılır.<sup>110</sup> İşletmelerde bulunan stoklar her zaman işletmenin kendisine ait olmayabilir. Bu sebeple işletmede bulunan stok miktarının konsinye stok olduğuna ilişkin denetçi tarafından doğrulama yapılmalıdır. Denetçi, konsinye stoklar için gerekirse fiziki sayım yapabilir, gerekirse stoğun esas sahibi olan işletmeden de teyit alabilir.

İşletme stoklarında bulunan konsinye malların işletme stokları arasına dahil edilip edilmediği yani işletmenin kendi stoklarından ayrı takip edilip edilmediği denetçi tarafından incelenmelidir. Yine işletmede aşırı miktar ve tutarda bulunan konsinye mallar incelenmeli bu mallara ilişkin sözleşmeler kontrol edilmelidir.

## **3.2. STOKLAR STANDARDINA İLİŞKİN MUHASEBE DENETİMİ UYGULAMALARI**

Stoklar kalemi, ilk madde ve malzemeler, yarı mamul – üretim, mamuller, ticari mallar, diğer stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı ve verilen sipariş avanslarından oluşmaktadır. Denetim aşamasında öncelikle önemli olan işletmede var olan malların niteliğine göre ilgili hesaba alınıp alınmadığının kontrolüdür. Örneğin; işletmede faturası henüz gelmemiş mallar veya faturası gelmiş ancak henüz yolda olan

---

<sup>110</sup> <http://muhasebeturk.org/ecopedia/394-k/3097-konsinye-mal-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>  
(Erişim:28.04.2011)

yani fiilen işletmede bulunmayan malların ilgili hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

İşletme, stoklarını değerlemede gerçek parti maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO), tartılı ortalama maliyet veya hareketli ortalama maliyet yöntemlerinden birini uygulamak zorundadır. Ancak özel siparişlerin olması durumunda maliyetin ayrı bir şekilde belirlenmesi için sadece o mallara sipariş maliyet yöntemi, uygulanabilir. Bu gibi özel durumlar hariç stoklar için aynı değerlendirme yönteminin esas alınması gerekmektedir.

Bir diğer önemli husus, işletme varlıklarında bulunan stoklar, muhasebe standardında belirtilen maliyet değeri yada net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmelidir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetleri ve satışın gerçekleşmesi için gereken tahmini toplam satış giderlerinin düşürülmesi ile elde edilecek tutardır.<sup>111</sup>

İşletme stoklarının maliyet değeri yerine net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi için net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden % 10 daha düşük olması gerekmektedir. Stokları değerlemede maliyet bedeli daha düşük ise muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayrılması gerekmektedir. Ancak bu şekilde ayrılan karşılık vergi mevzuatı gereğince kanunen kabul edilmemektedir.<sup>112</sup>

Net gerçekleşebilir değer tespit edilmesinde aşağıdaki ölçütler göz önüne alınır:<sup>113</sup>

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

<sup>111</sup> Gökçen, Ataman ve Çakıcı; **a.g.e.**, s.128.

<sup>112</sup> S.P.K., Seri XI, Tebliğ 1, Md. 22.

<sup>113</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Ocak 2001, s.214.

Net gerçekleşebilir değerin belirlenmesinde, değerlendirme günündeki alış – satış fiyatına göre tespit edilen değer dikkate alınmalıdır. Üretim işletmelerinde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri ise değerlendirme gününde ortaya çıkabilecek yenileme maliyetleri esas alınarak belirlenir.

Net gerçekleşebilir değer, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar şöyledir:<sup>114</sup>

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

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında direkt ilk madde ve malzeme giderleri (DİMMG), direkt işçilik giderleri (DİG) ve genel üretim giderleri (GÜG) dikkate alınmaktadır. İşletmelerde DİMMG, DİG ve GÜG dışında kalan ve üretimle ilgili olmakla birlikte maliyetleri dolaylı olarak yani endirekt etkileyen giderler olabilmektedir. Bu giderler; endirekt işçilik, amortisman, elektrik, su, vb. giderlerdir.

Üretim işletmelerinde, genel üretim giderleri gider yerlerine dağıtılırken uygun dağıtım anahtarı kullanılmalıdır. Örneğin toplam su gideri üretim departmanları arasında dağıtılırken ortak ölçü birimi olarak 'm<sup>3</sup>' (metreküp), elektrik gideri dağıtılırken 'kw' (kilowat) ölçü birimi kullanılmalıdır. Üretimin çok düşük olduğu dönemlerde yada üretimin yapılmadığı dönemlerde maliyetlerin sağlıklı belirlenebilmesi için yapılan harcamalar üretim maliyeti olarak değil dönem gideri olarak değerlendirilmelidir. Çünkü üretim yoksa yapılan harcamalar da mamullere yüklenemez dolayısıyla işletmenin devamlılığı için gerekli olan bir gider niteliği taşıdığı

---

<sup>114</sup> Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt; **a.g.e.**, s.215.

belirlenmiş olur. Yine aynı düşünceyle işletmenin normal faaliyeti için gerekli olan giderler işletmenin faaliyet giderleri olup maliyetlere yüklenmemelidir. Bu tür faaliyet giderleri dönem gideri olarak kaydedilerek üretime pay verilmemektedir.

Stoklar hesap grubunun denetiminde denetçi, belirtilen bu durumları inceledikten sonra gerekli tespitlerde bulunarak varsa düzeltme işlemlerini yapmalıdır. Denetime tabi şirketin stoklarının sayılması ve sayım sonucunun yetkili kişilerce onaylanması gerekmektedir. Denetçi bu belgelere dayanarak yapacağı istatistiki örnekleme yoluyla denetimini gerçekleştirmektedir. Stok sayımını yaparken gerekli fiş, fatura, irsaliye veya ambar fişini kontrol etmesi gerekmektedir. İşletme bu konuda denetçiye her türlü yardım ve imkanı sağlamalıdır. Yapılan inceleme sonunda denetimin sayım sonucu ile işletme yetkilileri tarafından onaylanmış sayım sonuçları karşılaştırılmalıdır.

Denetçi yapacağı karşılaştırma sonucunda varsa farklılıkları tespit etmeli, sebebini araştırmalı ve durumun işletmenin finansal tablolarına yansıtılıp yansıtılmadığını, ne gibi hata veya olumsuzluklara sebep verdiğini kontrol etmelidir. Denetçi yine yapacağı incelemelerde işletmenin finansman ve faaliyet giderlerinden stoklara pay verilip verilmediğini de incelemelidir.

Gerek ticaret, gerek üretim ve gerekse hizmet işletmesi olsun işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği stoklar hesap grubunda yer alan ve denetimde incelemeye tabi tutulacak stok hesapları aşağıda belirtilmiştir.

- İlk Madde ve Malzeme
- Yarı Mamuller – Üretim
- Mamuller
- Ticari Mallar
- Diğer Stoklar
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
- Verilen Sipariş Avansları

### 3.2.1. İlk Madde ve Malzemeler

Üretimde veya diğer işletme çalışmalarında kullanılmak amacıyla alınan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.<sup>115</sup> Örneğin; mobilya üretiminde ilk madde ve malzemeye kumaş ve suntaı, yardımcı malzemeye tutkal, iplik ve cilayı, işletme malzemesine temizlik malzemeleri, büro sarf giderlerini örnek olarak göstermek mümkündür.<sup>116</sup>

İşletmelerde envanter çalışmaları yapıldığında yapılan fiziki sayım sonucunda fiili durum ile kaydi durum karşılaştırılır. Eğer bu kaleme ilişkin bir noksanlık söz konusu ise 197 – Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları hesabı veya fazlalık söz konusu ise 397 – Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesabına aktarılarak fark giderilmiş olur. İşletmede fiili durum ile kaydi durum eşitlendikten sonra denetçi, bu farklılığın sebebini araştırmalıdır. Eğer bu farklılık tespit edilemezse ya ilgili personel sorumlu tutulur veya dönem gideri veya geliri olarak kayıtlara geçirilir. Ancak bu şekilde sebebi bulunamayan bir noksanlık gider olarak kaydedilirken kanunen kabul edilmemektedir.

İlk madde ve malzemelerin değerlemesinde ise V.U.K.'a göre maliyet bedeli, T.M.S.'ye göre ise elde etme maliyeti veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi esastır. Bütün stok hesaplarında olduğu gibi ilk madde ve malzemelerin değerlendirilmesinde de değer düşüklüğü söz konusu olabilir. Bu durumda karşılık ayrılması gerekmektedir. İşletme stoklarındaki değer düşüklüğü takdir komisyonu tarafından uygun görülmez veya mücbir bir sebebe dayanmamakta ise ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir ve bu tür giderler işletmenin dönem karı belirlenirken matraha ilave edilecek giderler arasında yer alacaktır.

Denetçi ilk madde ve malzemelere yönelik yapacağı denetimde uygun değerlendirme ölçeğinin kullanılıp kullanılmadığını, hangi stok değerlendirme yönteminin kullanıldığını ve önceki yıllara göre stok değerlendirme yönteminde değişiklik olup olmadığını kontrol etmelidir. Bununla birlikte ilk madde ve malzeme çıkışlarının yapılması gereken 710 – Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabını incelemelidir.

---

<sup>115</sup> Sevilengül; a.g.e., s.303.

<sup>116</sup> Abitter Özulucan, **Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**, 2. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005, s.68.

Ayrıca ilk madde ve malzeme stokları içinde konsinye mallar olup olmadığını araştırmalı ve varsa gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.<sup>117</sup>

**ÖRNEK:** İşletme 02.02.2011 tarihinde stoklarında bulunan 10.000 TL’lik direkt ilk madde ve malzemeyi, 4.000 TL’lik endirekt malzemeyi üretime göndermiştir.

02.02.2011	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	10.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000
150 İLK MADDE VE MALZEME	14.000
İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi	
_____ / _____	

### 3.2.2. Yarı Mamul – Üretim

Üretim işletmeleri satın alınan hammaddenin tam olarak satılabilir hale getirilebilmesi için üzerinde bir takım çalışmalar yaparak ek maliyetlere katlanmakta ve bu çalışmalar sonucunda satın alınan hammaddenin mamule dönüştürülmesi gerekmektedir. Yarı mamul haline getirilen hammaddeler bu aşamaya getirilinceye kadar DİMMG, DİG ve GÜG’den belirli oranlarda pay almış olurlar.

Denetçi, envanter çalışmalarında ilk madde ve malzeme hesabında olduğu gibi yarı mamul – üretim hesabının da aynı şekilde değerlendirilmiş olup olmadığına dikkat etmelidir. Denetçi, denetim çalışmalarına ilave olarak yarı mamul – üretim hesabında bulunan stokların girişlerde 711 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma hesabı, 721 - Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabı ve 731 – Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesaplarının kullanılıp kullanılmadığına, çıkışlarda ise 152 – Mamuller hesabının kullanılmış olduğuna dikkat etmelidir.

<sup>117</sup> Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt; **a.g.e.**, s.303.

**ÖRNEK:** Mobilya imalatı yapan ARI A.Ş.'nin gider yerlerinde toplanan giderleri aşağıdaki gibidir.

	<u>Kesim Gider Yeri</u>	<u>Montaj Gider Yeri</u>
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	200.000 TL	160.000 TL
720 Direkt İşçilik Gideri	300.000 TL	200.000 TL
730 Genel Üretim Gideri	<u>400.000 TL</u>	<u>350.000 TL</u>
Toplam	900.000 TL	710.000 TL

Dönem sonunda işletmede 3 adet sipariş üretilmiş siparişlerin maliyetleri aşağıdaki gibidir:

001 nolu sipariş	610.000 TL tamamlanıp mamul haline gelmiştir.
002 nou sipariş	900.000 TL üretimi tamamlanmamıştır, yarı mamuldür.
003 nolu sipariş	100.000 TL tamamlanıp mamul haline gelmiştir.

ARI A.Ş.'nin yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

<u>02.02.2011</u>	
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	1.610.000
151.01. Sipariş 001	610.000
151.02. Sipariş 002	900.000
151.03. Sipariş 003	100.000
711 D.İ.M.M. YANSITMA	360.000
711.00 İlk Madde ve Malzeme	
711.00.01 Kesim Yeri	200.000
711.00.02 Montaj Yeri	160.000
721 D.İ.G. YANSITMA	500.000
721.00 İşçi Ücret ve Gideri	
721.00.01 Kesim Yeri	300.000
721.00.02 Montaj Yeri	200.000
731 G.Ü.G. YANSITMA	750.000
731.00 Çeşitli Giderler	
731.00.01 Kesim Yeri	400.000
731.00.02 Montaj Yeri	350.000
Yarı mamulün üretime gönderilmesi	

_____ / _____		
152 MAMULLER		710.000
152.01. Sipariş 001	610.000	
152.03. Sipariş 003	100.000	
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM		710.000
151.01. Sipariş 001	610.000	
151.03. Sipariş 003	100.000	
Yarı mamullerin siparişi tamamlanarak mamule dönüşmesi		
_____ / _____		

### 3.2.3. Mamuller

Üretim işletmelerinde belirli çalışmalar sonucunda satışa hazır hale getirilen mamuller bu hesapta takip edilmektedir. Bu hesap, üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir sebeple ambardan çıkarılmasıyla alacaklandırılır.<sup>118</sup>

Mamuller hesabı da diğer stok hesaplarında olduğu gibi denetime tabidir. Ancak mamuller hesabının diğer stok hesaplarından farklı olarak denetim çalışmalarında dikkat edilmesi gereken bazı önemli noktaları bulunmaktadır.<sup>119</sup>

- Denetçi mamulün satışı durumunda 620 – Satılan Mamuller Maliyeti hesabının kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmelidir.
- Mamullerin maliyeti denetçi tarafından incelenmeli, mamul maliyetini oluşturan unsurların doğruluğu kontrol edilmelidir.
- Mamuller hesabına yapılan giriş ve çıkışlarda kullanılan belgeler incelenmelidir.
- Mamullere ilişkin üretim (imalat) defterinin tutulup tutulmadığı denetlenmeli ve eğer işletme mamullerini takip etmek için üretim (imalat) defteri tutuyorsa, bu defterlerin usulüne uygun ve zamanında tutulup tutulmadığı kontrol edilmelidir.

<sup>118</sup> Gürbüz Gökçen, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Beta Basım A.Ş., Ekim 2007, s.280.

<sup>119</sup> Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt; **a.g.e.**, s.303-304.

**ÖRNEK:** Sürekli envanter yöntemini uygulayan KAYA A.Ş. 10.04.2011 tarihinde maliyeti 14.000 TL olan mamullerden 1.000 adetini 15.000 TL/adet peşin fiyatla satmıştır. (KDV oranı % 18)

_____ / _____	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	14.000
152 MAMULLER	14.000
_____ / _____	
100 KASA	17.700
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	15.000
391 HESAPLANAN KDV	2.700
_____ / _____	

#### **3.2.4. Ticari Mallar**

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer almaktadır.<sup>120</sup> Satın alınan mallar için satıcı işletme tarafından düzenlenen fatura veya irsaliyeli fatura en az üç nüsha düzenlenmelidir. En az üç nüsha düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.<sup>121</sup>

Ticari mallar hesabında herhangi bir sebeple özelliğindeki değişmeden dolayı bu hesapta bulunmaması gereken yani ezilme, bozulma, çürüme vb. sebeplerle normal stoklardan ayrılması gereken emtialar bu hesaptan çıkartılmalıdır.

Denetçi yaptığı incelemelerde bu noktaya dikkat etmeli ve varsa böyle bir durum gerekli aktarma kayıtlarının yapılmasını takip etmelidir. Eğer yangın, sel, deprem gibi doğal afetler sonucu mallarda zarar söz konusu ise bu gibi durumlarda ticari mal doğrudan zarar yazılmak suretiyle stok hesabından çıkartılmalıdır.

**ÖRNEK:** Bir işletmede çıkan yangın sonucunda 100.000 TL'lik ticari malın tamamı değersiz hale gelmiştir. KDV oranı % 18'dir. İşletmenin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir:

<sup>120</sup> Süleyman Yükçü, **Finansal Muhasebe**, İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2004, s.286.

<sup>121</sup> Mehmet Reşat Yaşar, "Sevk İrsaliyesi Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Vergi Mevzuatı Açısından Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 88, Temmuz – Ağustos 2008, s. 177.

_____ / _____	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	100.000
153 TİCARİ MALLAR	100.000

Değersiz hale gelen ticari malın kaydı

_____ / _____	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	18.000
391 HESAPLANAN KDV	18.000

Değersiz hale gelen malın KDV kaydı

Zayı olan mallara ilişkin ödenen KDV indirim konusu yapılamaz. İndirilemeyen KDV maliyet unsuru veya gider olarak muhasebeleştirilir.<sup>122</sup>

### 3.2.5. Diğer Stoklar

İşletmenin esas faaliyet alanına girmeyen ürünlerin izlendiği hesaptır. Dönem sonunda envanter ve değerlemesi normal stok hesaplarında olduğu gibidir. Ancak denetimde dikkat edilmesi gereken noktalar bulunmaktadır.

Öncelikle denetçi değer düşüklüğüne uğramış, hurda, artık, çürük, eşantiyon, promosyon veya deforme olan stokların bu hesapta bulunup bulunmadığını kontrol etmelidir. Sayılan bu özelliklerde olup bu hesapta yer almayan stoklar varsa gerekli kayıtlar yapılarak ilgili stok hesabından çıkarılarak 157 – Diğer Stoklar hesabında takip edilmelidir. Değer düşüklüğüne uğrayan stoklar için de ayrıca değer düşüklüğü kadar karşılık ayrılmalıdır.

**ÖRNEK:** AKSU A.Ş. deposunda bulunan 120.000 TL’lik malının rutubet nedeniyle değer kaybına uğradığını tespit etmiştir. Takdir komisyonu bu malın değerini 100.000 TL olarak belirlemiştir.

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR	120.000
153 TİCARİ MALLAR	120.000

Değeri düşen malların ilgili hesaba alınması

_____ / _____	
---------------	--

<sup>122</sup> Yurdakul Çaldağ, **Denetim Problemleri ve Çözümleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.113.

Maliyet bedeli 120.000 TL olan malların değerinin 100.000 TL'ye düştüğü belirlenmiştir. Bu sebeple ticari malların değerinde 20.000 TL'lik bir değer düşüklüğü söz konusudur. Değer düşüklüğü için 20.000 TL karşılık ayrılması gerekmektedir.

_____ / _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	20.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	20.000
Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması	
_____ / _____	

### **3.2.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

Stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde azalışların ortaya çıkması, stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.<sup>123</sup>

Bu hesap yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişikliği nedeniyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında başka sebeplerle stokların piyasa fiyatlarında düşüş meydana gelmesinden dolayı, kayıpları karşılamak amacıyla ayrılan karşılıklar bu hesapta takip edilmektedir.<sup>124</sup>

İşletme kayıtlarında bulunan stokların kayıtlı değerinde, piyasa fiyatına göre % 10 veya daha fazla değer düşüklüğünün olması ve bu değer düşüklüğünün uzun süre devam edecek olması durumunda değeri düşen stoklar için karşılık ayrılmalıdır.

Stoklar standardı, daha önce karşılık ayrılmış bulunan bir stoğun net gerçekleşebilir değerinin daha sonra yükselmesi sebebiyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.<sup>125</sup>

<sup>123</sup> <http://www.muhasebedersleri.com/hesaplar/158-stok-deger-dusuklugu-karsiligi.html> (Erişim: 28.03.2011)

<sup>124</sup> Muzaffer Tokmak, **Örnekleriyle Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamaları**, Ankara: Kozan Ofset Yayıncılık, 1997, s.137.

<sup>125</sup> Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, Kasım – Aralık 2007, s.45.

Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılığı hesabında bulunan stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.<sup>126</sup>

Denetim aşamasında denetçi değeri düşen mallar için uygun karşılık ayrılıp ayrılmadığını, değer düşüklüğünün % 10 veya daha fazla olup olmadığını ayrıca ayrılan karşılığın kanunen kabul edilebilir olup olmadığını araştırmalıdır.

Değer düşüklüğünün makul sebeple olduğu takdir komisyonunca tespit edilmesi durumunda V.U.K. ayrılan karşılığı kanunen kabul etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta işletmenin iyi niyetli olması ve herhangi bir ihmalinin olmamasıdır.

**ÖRNEK:** GEZER A.Ş. değer düşüklüğüne uğrayan 500.000 TL'lik ticari malı için 200.000 TL karşılık ayırmıştır. Söz konusu stoklar ertesi yıl 300.000 TL'ye satılmıştır. Bu işlemlere yönelik yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

100 KASA	354.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	300.000
391 HESAPLANAN KDV	54.000
Değeri düşen malların satışı	
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	500.000
157 DİĞER STOKLAR	500.000
Satılan diğer stokların maliyet kaydı	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	200.000
671 ÖNCEKİ DÖNEM	
GELİR VE KARLARI	200.000
Önceki Dönem Ayrılan Karşılığın Kapatılması	

<sup>126</sup> Umut Kısa, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Üretim Maliyetleri İlişkileri Üzerine Bir İnceleme", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi, S.B.E., 2008), s.23.

### 3.2.7. Verilen Sipariş Avansları

Verilen sipariş avansları yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen stoklarla ilgili yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.<sup>127</sup>

Verilen sipariş avanslarının denetiminde avans veren kurum ve kişilerle hesap mutabakatı yapılmalıdır. Yabancı paralı bir avans söz konusu ise varsa kur değerlemesi yapılarak gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır.

**ÖRNEK:** ÖZ KARS A.Ş. 25.01.2011 tarihinde başka bir işletmeye 400.000 TL'lik mal siparişi vermiş, verilen bu siparişe ilişkin % 50 avans peşin olarak ödenmiştir. 05.02.2011 tarihinde siparişi verilen malın teslimi gerçekleşmiş ve kalan tutar banka aracılığıyla ödenmiştir.

25.01.2011	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	200.000
100 KASA	200.000
Verilen sipariş avansının kaydı	
05.02.2011	
153 TİCARİ MALLAR	400.000
191 İNDİRİLECEK KDV	72.000
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	200.000
102 BANKALAR	272.000
Sipariş edilen malın teslimi	
_____ / _____	

<sup>127</sup> Yükçü; a.g.e., s.316.

#### 4. UYGULAMALAR

##### UYGULAMA 1

GAZİOĞLU A.Ş. 2010 yılı içerisinde, işletme bürosunda yönetim işlerinde kullanmak amacıyla 5.750 TL tutarında aldığı fotokopi kağıdını dönem gideri olarak kayıtlara almıştır. Dönem sonunda yapılan incelemede 2010 yılına uygulanabilecek götürü gider üst sınırının 4.850 TL olduğu tespit edilmiştir.

##### V.U.K.'a Göre;

31.12.2010	
150 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	5.750
150.08 Yönetimde Kullanılan Stoklar	
150.08.012 Fotokopi Kağıdı	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.750
770.08 Yönetimde Kullanılan Stoklar	
770.08.012 Fotokopi Kağıdı	
Gider olarak kaydedilen kağıtların stoklara alınması	
_____ / _____	

T.M.S.'ye Göre; Muhasebe standartları, vergisel durumlar hakkında yorumda bulunmamıştır.

##### UYGULAMA 2

Aralıklı envanter yöntemini kullanan bir işletmenin 31.12.2010 tarihindeki verileri aşağıdaki gibidir:

▪ Dönem Başı Ticari Mal Mevcudu	: 55.000 TL
▪ Dönem İçi Ticari Mal Alışları	: 95.000 TL
▪ Dönem İçi Ticari Mal Alış Giderleri	: 20.000 TL
▪ Dönem İçi Ticari Mal Alım İadeleri	: 12.000 TL
▪ Dönem İçi Ticari Mal Alım İskontoları	: 8.000 TL
▪ Dönem Sonu Mal Mevcudu	: 45.000 TL
▪ Satıcılara Ödenen Vade Farkı	: 15.000 TL

- a) 153 Ticari Mallar Hesabı'nın borç kalanı ne kadardır?  
b) Dönem sonunda satılan ticari mallar maliyeti (STMM) ne kadardır ve yapılacak yevmiye maddesi nasıldır?

**V.U.K.'a Göre;** Satıcılara ödenen vade farkı stokların maliyetine eklenir.

a)

B	153 TİCARİ MALLAR	A
55.000		12.000
95.000		8.000
20.000		
<b>15.000</b>		
185.000		20.000

153 Ticari Mallar Hesabı'nın borç kalanı = 185.000 – 20.000 = 165.000 TL

Satılan Ticari Mallar Maliyeti = 165.000 – 45.000 = 120.000 TL

31.12.2010	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	120.000
153 TİCARİ MALLAR	120.000
Satılan ticari malın maliyet kaydı	
_____ / _____	

**T.M.S.'ye Göre;** Satıcılara ödenen vade farkı stokların maliyetine dahil edilmez.

a)

B	153 TİCARİ MALLAR	A
55.000		12.000
95.000		8.000
20.000		
170.000		20.000

153 Ticari Mallar Hesabı'nın borç kalanı = 170.000 TL – 20.000 TL = 150.000 TL

Satılan Ticari Mallar Maliyeti = 150.000 TL – 45.000 TL = 105.000 TL

31.12.2010	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	105.000
153 TİCARİ MALLAR	105.000
Satılan ticari malın maliyet kaydı	
_____ / _____	

### **UYGULAMA 3**

SOLMAZ A.Ş. 29.10.2010 tarihinde 76.000 TL tutarında ticari mal satın almıştır. Ticari malların 31.12.2010 tarihindeki net gerçekleşebilir değeri 62.000 TL'dir. Bu mallar 05.05.2011 tarihinde 88.000 TL'ye peşin olarak satılmıştır. İşletmenin ticari mallarına ilişkin kar veya zararının tespitine ilişkin yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

#### **V.U.K.'a Göre;**

05.05.2011 tarihinde satış değeri	: 88.000 TL
31.12.2010 tarihindeki stok maliyeti	: <u>(76.000 TL)</u>
KAR	: 12.000 TL

#### **T.M.S.'ye Göre;**

31.12.2010 tarihindeki stok maliyeti	: 76.000 TL
31.12.2010 tarihindeki net gerçekleşebilir değer	: <u>(62.000 TL)</u>
ZARAR	: 14.000 TL
05.05.2011 tarihindeki satış değeri	: 88.000 TL
Kayıtlardaki net gerçekleşebilir değeri	: <u>(62.000 TL)</u>
KAR	: 26.000 TL

#### UYGULAMA 4

Tekstil ticareti ile uğraşan ATILIM A.Ş. stoklarında bulunan bazı elbiselerin modasının geçmesi sebebiyle piyasa satış değerinin dönem sonu maliyet değerine göre % 18 değer düşüklüğü gösterdiği belirlenmiştir. 1.000 TL maliyet bedelli giysilerine V.U.K.'ndaki emsal bedelinin ilk sırasında yer alan 'Ortalama Fiyat' esasını uygulamış ve 820 TL değer bulmuştur. Bu bilgilere göre dönem sonunda yapılacak envanter kayıtları aşağıdaki gibidir:

#### V.U.K. ve T.M.S.'ye Göre benzer kayıtlar yapılacaktır;

_____31.12.2010_____	
157 DİĞER STOKLAR	1.000
157.05 Değeri Düşen Ticari Mallar	
153 TİCARİ MALLAR	1.000
153.05 Değeri Düşen Ticari Mallar	
Değer düşüklüğü kaydı	
_____31.12.2010_____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	180
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	180
Değeri düşen mallardan karşılık ayrılması	
_____ / _____	

#### UYGULAMA 5

Gelinlik ticareti ile uğraşan MODA A.Ş. 2.500 TL maliyetli bir gelinliği ambalajından çıkartıp teşhir amacıyla vitrinine asmıştır. Gelinliğin satış fiyatı 3.000 TL'dir. Ürün ambalajından çıkartılıp belli bir süre teşhir amaçlı kullanıldığı için yıpranmış ve üzerinde bozulmalar meydana gelmiştir. Bu kusurların düzeltilmesi için 250 TL maliyete katlanılmıştır. Teşhir amaçlı kullanılan gelinlik 2.000 TL'den satışa çıkarılmıştır.

**V.U.K. 'a Göre;**

31.12.2010	
157 DİĞER STOKLAR	2.750
157.12 Değeri Düşen Ticari Mallar	
153 TİCARİ MALLAR	2.500
153.12 Değeri Düşen Ticari Mallar	
100 KASA	250
Ürünün vitrinden alınması	
31.12.2010	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	750
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	750
Değeri düşen mallardan karşılık ayrılması	
_____ / _____	

**T.M.S. 'ye Göre;**

NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER = 2.000 TL – 250 TL = 1.750 TL

MALİYET DEĞERİ (2.500) – NGD (1.750) = 750 (Stok Değer Düşüklüğü)

31.12.2010	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	750
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	750
Değeri düşen mallardan karşılık ayrılması	
_____ / _____	

**UYGULAMA 6**

MARMARA PLASTİK A.Ş. 31.12.2010 tarihinde, bu tarihten yaklaşık 5 ay öncesinde yaşadığı trafik kazası sebebiyle zarar gören ve şirket kayıtlarında 3.750 TL olarak kaydedilen ticari malın emsal bedeli Takdir Komisyonu tarafından 2.650 TL olarak belirlenmiştir.

- MARMARA PLASTİK A.Ş.'nin 31.12.2010 tarihli kaydı nasıl yapılır?
- Değer düşüklüğüne uğrayan ticari mal 25.04.2011 tarihinde 3.000 TL + KDV'ye senet karşılığı satılmış olsaydı yapılacak kayıt nasıl olurdu? (KDV % 18)

- c) 31.12.2010 tarihinde Takdir Komisyonu ticari malların tamamının zayı olduğuna karar verseydi nasıl bir kayıt yapılırdı?
- d) Değeri düşen ve tamamen zayı olan mal için sigortadan işletmenin lehine 2.650 TL tazminat ödenmesi durumunda yapılacak kayıt nasıl olurdu?

a)

**V.U.K. ve T.M.S.'ye Göre benzer kayıtlar yapılacaktır;**

_____ 31.12.2010 _____	
157 DİĞER STOKLAR	3.750
157.22 Felakete Uğrayan Ticari Mallar	
153 TİCARİ MALLAR	3.750
153.22 Felakete Uğrayan Ticari Mallar	
Trafik kazası sonucu değeri düşen ticari mallar	
_____ 31.12.2010 _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.100
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.	1.100
Değeri düşen mallardan karşılık ayrılması	
_____ / _____	

b)

**V.U.K.'a Göre;**

Örneğimizde ticari malın değerinin düşmesinin nedeni deprem, sel, yangın vb. doğal afetlerden biri olmadığı için yapacağımız yevmiye kayıtlarında KDV'yi göz önünde tutmak zorundayız. Eğer örneğimizde deprem, sel veya yangın vb. doğal afetler nedeni ile malın değeri düşseydi KDV göz önüne tutulmayacaktı.

_____ 25.04.2011 _____	
121 ALACAK SENETLERİ	3.540
602 DİĞER GELİRLER	3.000
391 HESAPLANAN KDV	540
.....nolu fatura ile trafik kazası sonucu değeri düşen malın satışı	
_____ / _____	

<u>25.04.2011</u>	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	2.650
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	1.100
157 DİĞER STOKLAR	3.750
Önceki dönem değeri düşen malın satışı ile karşılıkların kapatılması	
_____ / _____	

**T.M.S.'ye Göre;**

Muhasebe standartları, vergisel durumlar hakkında herhangi bir yorumda bulunmamıştır. Ancak, stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

<u>25.04.2011</u>	
121 ALACAK SENETLERİ	3.540
602 DİĞER GELİRLER	3.000
391 HESAPLANAN KDV	540
.....nolu fatura ile trafik kazası sonucu değeri düşen malın satışı	

<u>25.04.2011</u>	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	2.650
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	1.100
157 DİĞER STOKLAR	3.750
Önceki dönem değeri düşen malın satışı ile karşılıkların kapatılması	
_____ / _____	

c)

**V.U.K.'a Göre;**

<u>31.12.2010</u>	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	4.425
153 TİCARİ MALLAR	3.750
391 HESAPLANAN KDV	675
Takdir Komisyonu kararı ile zayi olan malların zarar kaydı	
_____ / _____	

**T.M.S.'ye Göre;**

31.12.2010	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	4.425
153 TİCARİ MALLAR	3.750
391 HESAPLANAN KDV	675
Takdir Komisyonu kararı ile zayi olan malların zarar kaydı	
_____ / _____	

d)

**V.U.K.'a Göre;**

**Ticari mal ile ilgili alınan sigorta tazminatları V.U.K.'nun 330. Maddesinde** “emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir” **şeklinde açıklanmaktadır.**

_____ / _____	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.650
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	2.650
Sigorta şirketinin işletmeye ödeyeceği gelir kaydı	
_____ / _____	

**T.M.S.'ye Göre;**

_____ / _____	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.650
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	2.650
Sigorta şirketinin işletmeye ödeyeceği gelir kaydı	
_____ / _____	

**UYGULAMA 7**

Buzdolabı imalatı yapan KUTUP SOĞUTMA A.Ş.'nin esas üretim gider yerinde biriken birleşik mamul maliyeti 604.000 TL'dir. İşletme X, Y ve Z olmak üzere 3 farklı ortak ürün üretmektedir. İşletme, X mamulünden 3.000 adet, Y mamulünden 5.000 adet ve Z mamulünden 2.000 adet üretmiştir. Bu üç mamule ait birim satış fiyatları ise sırasıyla X mamulü için 3 TL, Y mamulü için 12 TL ve Z mamulü için 8 TL'dir. Bu mamullerin satılabilir hale gelmesi için ayırım noktasından sonra X mamulü

için 1.500 TL, Y mamulü için 5.000 TL ve Z mamulü için 3.000 TL ek maliyete katlanılmıştır. Net Satış Hasılatı Yöntemi'ne göre ortak ürünlerin birleşik maliyetten alacağı paylar ne kadardır?

X mamulünün net satış hasılatı	= 3 TL * 3.000 adet = 9.000 TL
	= 9.000 TL – 1.500 TL = 7.500 TL
Y mamulünün net satış hasılatı	= 12 TL * 5.000 adet = 60.000 TL
	= 60.000 TL – 5.000 TL = 55.000 TL
Z mamulünün satış hasılatı	= 8 TL * 2.000 adet = 16.000 TL
	= 16.000 TL – 3.000 TL = 13.000 TL
<b>Toplam Net Satış Hasılatı</b>	<b>= 7.500 + 55.000 + 13.000 = 75.500 TL</b>
Birleşik maliyet yükleme oranı	= <u>Toplam birleşik mamul maliyeti</u>
	Toplam net satış hasılatı
	= 604.000 TL / 75.500 TL
	= 8 TL
X mamulünün maliyeti	= 7.500 * 8 = 60.000 TL
Y mamulünün maliyeti	= 55.000 * 8 = 440.000 TL
Z mamulünün maliyeti	= 13.000 * 8 = <u>104.000 TL</u>
Toplam birleşik maliyet	604.000 TL

Birleşik imalata ilişkin V.U.K.'da direkt olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, genel olarak birleşik mamul imalatı neticesinde ortaya çıkan ürünler Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) içerisinde düzenlenmektedir. Muhasebeleştirme anlamında birleşik imalat sonucu ortaya çıkan 'Ana Ürünler' ile 'Yan Ürünler' aşağıdaki gibi kaydedilmektedir.

_____ / _____	
152 MAMULLER	XXX
157 DİĞER STOKLAR	XXX
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	XXX
Birleşik üretim sonucu ortaya çıkan ana ve yan mamullerin kaydı	
_____ / _____	

Yan mamullerin net satış gelirleri aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir:

- Satılan Mamul Maliyeti içerisinde gösterilebilir. (620 Satılan Mamul Maliyeti)
- Üretim Maliyeti içerisinde gösterilebilir. (151 Yarı Mamul - Üretim)
- Satış hasılatı içerisinde, ek hasılat şeklinde gösterilebilir. (602 Diğer Gelirler)
- Diğer Olağan Gelir ve Karlar grubunda gösterilebilir. (649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar)

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ana mamul ve yan mamullerin muhasebeleştirilmesinde dikkate alınan maliyetlerin dağıtımı, mamullerin ayrı bir şekilde tanımlanabilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerine göre yapılabilmektedir. Bu durumda söz konusu mamuller satış fiyatından, tamamlanması için katlanılan maliyetler ve satış için gerekli harcamalar düşürülerek ölçülmektedir. Elde edilen net tutar, ana mamulün maliyetinden indirilmektedir. Sonuç olarak ana mamulün defter değeri ile maliyeti arasında önemli ölçüde farklılık bulunmamaktadır.

#### UYGULAMA 8

Üretimde kullanılan X ilk madde ve malzemesine ait 'Ekim' ayına ilişkin satın alma ve üretime gönderilmesi ile ilgili sevk verileri aşağıdaki gibidir:

<i>Tarih</i>	<i>Açıklama</i>	<i>Birim Fiyat</i>	<i>Miktar</i>	<i>Tutar</i>
<i>1 Ekim</i>	Devir	10 TL	300 adet	3.000
<i>5 Ekim</i>	Üretime Sevk	-	210 adet	-
<i>10 Ekim</i>	Alım	12 TL	150 adet	1.800
<i>15 Ekim</i>	Üretime Sevk	-	100 adet	-
<i>20 Ekim</i>	Üretime Sevk	-	80 adet	-
<i>25 Ekim</i>	Alım	11 TL	90 adet	990
<i>30 Ekim</i>	Üretime Sevk	-	50 adet	-

*Hareketli Ortalama Yöntemine göre birim maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:*

<i>Tarih</i>	<i>Giren</i>			<i>Çıkan</i>			<i>Kalan</i>		
	<i>Miktar</i>	<i>Fiyat</i>	<i>Tutar</i>	<i>Miktar</i>	<i>Fiyat</i>	<i>Tutar</i>	<i>Miktar</i>	<i>Fiyat</i>	<i>Tutar</i>
<i>1 Ekim</i>	300	10	3.000				300	10	3.000
<i>5 Ekim</i>	-	-	-	210	10	2.100	90	10	900
<i>10 Ekim</i>	150	12	1.800	-	-	-	240	11,25	2.700
<i>15 Ekim</i>	-	-	-	100	11,25	1.125	140	11,25	1.575
<i>20 Ekim</i>	-	-	-	80	11,25	900	60	11,25	675
<i>25 Ekim</i>	90	11	990	-	-	-	150	11,1	1.665
<i>30 Ekim</i>	-	-	-	50	11,1	555	100	11,1	1.110
<i>Toplam</i>	540	-	5.790	440	-	4.680	100	11,1	1.110

X mamulüne ilişkin stok kartında da gösterildiği gibi yeni mal alımında birim maliyeti hesaplarken;

Alınan Mal Tutarı + Mevcut (Kalan) Mal Tutarı

Toplam Mal Miktarı

Formülünü kullanmaktayız. Stok kartımızdan hareketle 25 Ekim için bir hesaplama yapacak olursak;

Alınan Mal Tutarı = 990 TL

Kalan Mal Tutarı = 675 TL

Toplam Mal Miktarı = (60 + 90) = 150 adet

25 Ekim kalan stok birim maliyeti = (990 + 675) / 150 = 11,1 TL / adet

Hareketli ortalama yöntemine göre hesaplama yapılırken dikkat edilecek nokta, her yeni mal alımında yeni bir ortalama maliyet hesaplanması gerektiğidir. Hesaplama yapılırken önceki satın alınan birim maliyet değil, yeni mamulün de hesaba katılımı ile oluşacak yeni birim maliyet dikkate alınmalıdır. Ancak yeni alınan mamul bizim en son elde ettiğimiz birim maliyetle aynı birim fiyat üzerinden alınmışsa yapılan hesaplamada yeni ürünün yeni oluşacak birim maliyeti değiştirmeyeceği görülecektir. Yani birim maliyetin değişmesi ancak yeni alınan mamulün birim fiyatının farklı olması sonucu değişmektedir.

### UYGULAMA 9

Üretimde kullanılan Y ilk madde ve malzemesine ait ‘Mayıs’ ayına ilişkin satın alma ve üretime gönderilmesi ile ilgili sevk verileri aşağıdaki gibidir:

<i>Tarih</i>	<i>Açıklama</i>	<i>Birim Fiyat</i>	<i>Miktar</i>	<i>Tutar</i>
<i>1 Mayıs</i>	Devir	12 TL	2.000 adet	24.000
<i>10 Mayıs</i>	Üretime Sevk	-	1.500 adet	-
<i>12 Mayıs</i>	Alım	15 TL	4.000 adet	60.000
<i>15 Mayıs</i>	Alım	14 TL	3.500 adet	49.000
<i>20 Mayıs</i>	Üretime Sevk	-	1.200 adet	-
<i>22 Mayıs</i>	Alım	16 TL	4.500 adet	72.000
<i>25 Mayıs</i>	Üretime Sevk	-	3.000 adet	-
<i>28 Mayıs</i>	Üretime Sevk	-	6.000 adet	-

*Tartılı Ortalama Yöntemine göre birim maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:*

*Mayıs ayına ait ortalama birim maliyet:*

$$(24.000 + 60.000 + 49.000 + 72.000) / (2.000 + 4.000 + 3.500 + 4.500) = 205.000 / 14.000 = 14,643 \text{ TL / adet}$$

Mayıs ayında üretime sevk edilen mamul maliyeti:

$$(1.500 + 1.200 + 3.000 + 6.000) * 14,643 =$$

$$11.700 * 14,643 = 171.323$$

Mayıs sonu stok değeri:

$$205.000 - 171.323 = 33.677$$

Dönem sonu stok değeri, elde kalan stok miktarı ile birim maliyetin çarpımı ile de bulunabilir.

$$\text{Elde kalan stok} = 2.300$$

$$\text{Stok birim maliyet} = 14,64$$

$$\text{Dönem sonu stok değeri} = 2.300 * 14,643 = 33.677$$

#### UYGULAMA 10

ÇAĞRI sanayi işletmesinde 1-31 Mart 2011 tarihleri arasında kullanılan 'S' hammaddesine ait stok hareketleri aşağıdaki gibidir:

<i>Tarih</i>	<i>Açıklama</i>	<i>Birim Fiyat</i>	<i>Miktar</i>	<i>Tutar</i>
<i>1 Mart</i>	Devir	120 TL	500 adet	60.000
<i>4 Mart</i>	Üretime Sevk	-	200 adet	-
<i>5 Mart</i>	Alım	150 TL	400 adet	60.000
<i>9 Mart</i>	Alım	200 TL	600 adet	120.000
<i>11 Mart</i>	Üretime Sevk	-	800 adet	-
<i>14 Mart</i>	Alım	350 TL	1.000 adet	350.000
<i>20 Mart</i>	Üretime Sevk	-	700 adet	-
<i>22 Mart</i>	Alım	170 TL	1.000 adet	170.000
<i>28 Mart</i>	Üretime Sevk	-	700 adet	-

*İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemine göre birim maliyetler aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:*

<i>Tarih</i>	<i>Giren</i>			<i>Çıkan</i>			<i>Kalan</i>		
	<i>Miktar</i>	<i>Fiyat</i>	<i>Tutar</i>	<i>Miktar</i>	<i>Fiyat</i>	<i>Tutar</i>	<i>Miktar</i>	<i>Fiyat</i>	<i>Tutar</i>
<i>1 Mart</i>	500	120	60.000	-	-	-	500	120	60.000
<i>4 Mart</i>	-	-	-	200	120	24.000	300	120	36.000
<i>5 Mart</i>	400	150	60.000	-	-	-	300	120	36.000
							400	150	60.000
<i>9 Mart</i>	600	200	120.000	-	-	-	300	120	36.000
							400	150	60.000
							600	200	120.000
<i>11 Mart</i>	-	-	-	300	120	36.000			
				400	150	60.000	500	200	100.000
				100	200	20.000			
<i>14 Mart</i>	1.000	350	350.000	-	-	-	500	200	100.000
							1.000	350	350.000
<i>20 Mart</i>	-	-	-	500	200	100.000			
				200	350	70.000	800	350	280.000
<i>22 Mart</i>	1.000	170	170.000	-	-	-	800	350	280.000
							1.000	170	170.000
<i>28 Mart</i>	-	-	-	700	350	245.000	100	350	35.000
							1.000	170	170.000
<i>Toplam</i>	3.500	-	760.000	2.400	-	555.000	1.100	-	205.000

## SONUÇ

Günümüzde ülkelerin gelişimi bir takım çevresel faktörlerin etkisi altında oluşmaktadır. Her ülke içinde bulunduğu ekonomik, sosyal ve kültürel farklılığa bağlı olarak kendi iç yapısını oluşturmaktadır. Ancak yaşanan ekonomik olaylar ile birlikte teknolojik gelişmeler, bilgiye erişimi kolaylaştırmaktadır. Globalleşmeyle birlikte ortadan kalkan sınır kavramı ile ülkeler daha hızlı etkileşim içine girmekte ve bu etkileşimin doğal sonucu olarak da ülkelerin muhasebe uygulamalarında farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Dünya üzerindeki pek çok ülkede, var olan muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, küreselleşen dünya ekonomisi, sermaye piyasalarındaki gelişmeler ve çokuluslu şirketlerin de etkisiyle muhasebe alanında ortaya çıkan uyumsuzluğu beraberinde getirmektedir. Bu sebeple ulusların ortak muhasebe uygulamalarını kullanmaları, bu sorunların çözümü için gerekli olmakla birlikte ortak muhasebe dilinin kullanılması ihtiyacının bir sonucudur.

Muhasebe standartlarında amaç, farklı muhasebe uygulamalarını tek çatı altında toplamak, finansal tablo kullanıcılarının, işletme sahipleri, ortakları ve diğer ilgi gruplarının işletmenin finansal tablolarına güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu amaçla işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği muhasebe standartlarının uygulanması ve yapılan denetimler ile güvenilirlik artırılmaktadır. Bu noktada işletme varlıkları arasında en önemli kalem sayılabilecek olan stokların yönetiminin yanı sıra denetimi de önem arz etmektedir.

Özellikle üretim işletmelerinde olmak üzere tüm işletmeler için önemli varlık kalemlerinden biri olan stoklar, işletmelerin bilançolarında önemli bir ağırlığa sahiptirler. Temel amacı kar elde etmek olan işletmelerde bir yatırım aracı olarak kullanılan stoklar aynı zamanda işletmelerin karlılığını da etkileyen önemli bir varlık kalemidir.

İşletmelerde uygulanacak denetim yöntem ve teknikleri, her bir kalem için farklılık göstermekle beraber özellikle içeriğindeki kalemlerin çokluğu sebebiyle stoklar

kaleminde daha karışık bir yapıya sahip olmaktadır. Özellikle üretim işletmelerinde stok kalemlerinin denetim alanının tespit edilerek yapılacak çalışmalarda uygulanacak denetim tekniklerinin ve dikkat edilmesi gereken hususların tespit edilmesinde gereken özen gösterilmelidir.

İşletmeler envanter ve değerlendirme ile denetim işlemlerini yaparken buldukları ülkenin Vergi Kanunları'na, Tek Düzen Hesap Planı'na ve Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu şekilde hareket etmelidirler. Vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı sebebiyle ülkemizde muhasebe işlemleri, kayıtları, değerlemeleri ve raporlamalar V.U.K. hükümlerine göre yapılmaktadır. Ancak V.U.K. hükümleri sadece devlet açısından yani verginin doğru hesaplanması amacıyla mali karın hesaplanmasını kapsadığından muhasebe sisteminin bütününe yönelik işlevlerini tam olarak yerine getirememektedir.

Vergi mevzuatımızın uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumu yönünde önemli düzenlemeler yapılıyor olsa da, mevcut mevzuatla çeşitli konularda uyumsuzluklar ortaya çıktığı bir gerçektir. Ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesiyle söz konusu uyumsuzlukların giderilmesine yönelik çalışmalar gündeme gelmektedir.

Muhasebe standartlarının uygulamaya geçişini kolaylaştırmak amacıyla, üzerinde önemle durulması gereken bazı konular söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki uyumsuzlukların giderilmesine yönelik gerekli düzenlemelerin yapılması ve muhasebe standartlarına yasal statü kazandırılması,
- Eğitim kurumlarında yer alan ders programlarında, standartlarla getirilen yeni uygulamaların tanıtılmasına yönelik çalışmalar yapılması,
- TMSK, SPK, TÜRMOB gibi kurum ve kuruluşlarca, standartların yaygınlaştırılması için gerekli eğitim ve bilgilendirme programlarının düzenlenmesi,

- Yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından standartlarla ilgili gerekli güncelleme ve varsa gerekli düzenlemelerin yapılması,
- Standartlarla beraber, uygulama sonuçlarının da sağlıklı bir şekilde denetlenebilmesi için uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu denetim standartlarının belirlenmesi ve muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilmesi,

Dolayısıyla muhasebe sisteminde bulunan uyumsuzlukların TMS – 2’ye de yansıtacağı ortadadır. T.M.S. ile V.U.K. arasındaki en önemli farklılıklar değerlendirme aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple çalışmada, her iki uygulama açısından ortaya çıkan farklılıklar, uygulamalar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Bu uygulamalar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- TMS – 2’ye göre stoklar net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesine rağmen V.U.K. (madde 262, 274, 275 ) ve T.T.K. (madde 461)’da yer alan düzenlemeler gereğince stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bilançoda maliyet değeri ile gösterilmektedir. Ortak bir düzenleme uygulanmalıdır.
- TMS – 2 ile Türkiye ‘de muhasebe uygulamalarındaki uyumsuzluğu ortadan kaldırmak için stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesini engelleyen uygulamaların düzenlenmesi gerekmektedir.
- TMS – 2’ye göre dönem içinde değer düşüklüğü neticesinde stoklardan ayrılan karşılığın iptalinin dönem satış maliyetinden indirilmesi yoluyla muhasebeleştirilmesini öngörmesi, ilgili MSUGT’de ise karşılık giderleri hesabının kapatılarak konusu kalmayan karşılıklar hesabına aktarılmasını gerekli kılmaktadır. Bu sebeple uygulamalardaki bu farklılığın giderilmesi gerekmektedir.
- V.U.K ve S.P.K. gibi uygulamaya yön veren kurumlarla birlikte T.M.S.’de de yer alan faiz, komisyon, kur farkı gibi finansman giderlerinin maliyete eklenip eklenmeyeceği konusunda ortak bir düzenleme uygulanmalıdır.
- V.U.K.’a göre işletmenin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kredi kullanması sonucu ortaya çıkan faiz ve kur farklarından stoklara pay verilmemektedir.
- Stokların alımından işletmeye getirilinceye kadar geçen sürede oluşan kur farkları malın maliyetine eklenmektedir. Ancak stoklara ilişkin, işletmeye

getirildikten sonra oluşan kur farkları ise isteğe bağılı olarak ister maliyete eklenir isterse dönem gideri olarak kayıt altına alınabilmektedir.

- Mal bedelinin zamanında ödenmemesi sebebiyle oluşan vade farkları ise malın maliyetine eklenmeden doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmektedir. İşletme aktifinde bulunan stoklara ilişkin vade farkları, mal alımında faturada belirtilerek veya mal alım tarihinde belli olmak şartıyla sonradan fatura edilerek temin edinilen stokların maliyetine eklenir. Ancak vade farkı ortaya çıkan emtia satılarak elden çıkarılmışsa vade farkı dönem gideri olarak kayıtlara alınır.
- İşletme faaliyeti sonucu mamulün miktar olarak azalması şeklinde ortaya çıkan zayi veya fire durumunda, azalan miktar kadar emtia değersiz hale gelmiş olacaktır. Değer düşüklüğü olan emtialarda olduğu gibi karşılık ayrılmamalıdır. Fiziksel olarak ortadan kalkan zayi mallarda esas olan normal ölçüleri aşım aşmadığıdır. Eğer makul ölçülerde bir kayıp söz konusu ise bu normal fire kabul edilir ve işin gereğidir. Herhangi bir maliyet hesaplanmayıp fire tutarı sağlam malların maliyetine yüklenir. Ancak normal ölçülerin üzerinde bir zayi olma söz konusu ise bu durum anormal fire olarak kabul edilir. Anormal fireler işin normal akışı gereği oluşmadığı için maliyeti ayrıca hesaplanıp zarar olarak kaydedilir. Burada da önemli olan zayi olan malların zarar yazılabilmesi için zayi olma nedeninin makul gerekçelere dayandırılması gereğidir.
- V.U.K. 238 nolu Genel Tebliğı'ne göre emtianın satın alınarak işletmenin aktifleri arasına girdiğı ana kadar oluşan kur farkları satın alınan emtianın maliyetine eklenmelidir. İşletmenin aktifinde bulunan emtia için sonradan oluşan kur farkları ise ilgili yılda dönem gideri yazılmalı veya yine emtianın maliyetine dahil edilmelidir.
- Mal alımını özendirme amacıyla yani daha çok mal alımını teşvik etmek için satın alınan emtia ile ilgili çeşitli iskontolar uygulanabilmektedir. Yapılan bu iskontolar; mal alımı sırasında indirimden sonraki değerin esas alındığı katalog iskontosudur, vadeli alınan bir malın vadesinden önce ödenmesi durumunda yapılan iskonto olan kasa iskontosu ve belirli satış hacmini aşım işletmelere yapılan miktar iskontosudur. KDV tebliğıne göre

bu tür indirimler satılan malın niteliği ilgili olmayıp, alıcı işletmenin satış hacmi ve çalışma performansı ile ilgilidir. Alıcı işletme, yapılan sözleşme gereği belli tutardaki satışın gerçekleşmesi için bir çaba harcamış ve karşılığında bu primi kazanmıştır. KDV tebliği bu türden yapılan prim ve iskontoları, esas olan malın maliyetinden ayırıp ayrı bir KDV'ye tabi tutulmasını uygun görmektedir.

Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulayan SPK'ya tabi işletmelerin gerek nitel gerekse nicel varlıkları açısından gelişmiş ülkelere yakın bir durumda olduğu göz önüne alındığında Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarında sorunlar yaşanmamaktadır. Ancak ülkemizdeki toplam 1.881.433 işletmenin %99.89'u olan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'lerin nitel ve nicel varlıklar açısından uluslararası işletmelerle karşılaştırıldığında oldukça geride olduğu söylenebilmektedir. Bu bağlamda KOBİ'lerin, KOBİ'lere yönelik çıkarılan Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulayabilmeleri açısından öncelikle mali yapılarının açık, anlaşılır ve şeffaf hale getirilmesinin yanı sıra örgüt yapılarının ve bu işletmelerin bakış açılarını geliştirmeleri Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanabilirliğinin artması için gerekmektedir.

KOBİ'lerin kendi aralarında ve diğer büyük işletmelerle rekabet edebilmeleri için öncelikle mali durumlarının yapılandırılması gerekmektedir. Bu sebeple Basel – II kriterlerinin bir an önce yürürlüğe sokulması gerekmektedir ki bu durum 2012 yılı itibarıyla uygulanmaya başlanacak KOBİ TMS'lerinin aksamadan yürütülebilmesi ve uygulamacıların bu geçiş aşamasında yaşayabilecekleri sorunların minimize edilebilmesi adına önemlilik arz etmektedir.

Globalleşen dünya ekonomisinde ülkemizin çağdaş muhasebe uygulamalarını yakalayabilmesi adına önemlilik arz eden TMS'lerin yapısal özellikleri muhafaza edilmek koşuluyla ulusal işletmelere uygulama kolaylığı sağlayabilmesi için daha anlaşılır bir şekle getirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla yapılacak ek düzenlemelerle TMS'lerin dili açık ve anlaşılabilir hale getirileceği ortadadır. Ayrıca ülkemizde TMS ile VUK arasındaki uygulama farklılıkları hızlı bir şekilde ortadan kaldırılarak muhasebe bilimine entegrasyonunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Ankara, Gazi Kitabevi, 1995.

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007.

Arzova, Burak. **Muhasebe Teorisi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.

Aslan, Nurdan, Sinan Aslan ve Nuray Terzi. **Muhasebe – Ekonomi İlişkisi**. İstanbul: Beta Kitabevi, 2008.

Aslan, Sinan. **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2003.

Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe**. İstanbul: Cilt 2, Türkmen Kitabevi, Nisan 2005.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Ocak 2001.

Aypek, Nevzat, Ünsal Ban, Adnan Güzel, Çoşkun Küçüközmen ve Yüksel İltaş. **Ekonomik Terimler Sözlüğü**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.

Banar, Kerim (Ed.). **Maliyet Muhasebesi**. 6. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Mart, 2008.

- Bayazıtlı, Ercan, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ. **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**. Ankara: Tesmer Yayın No: 67, Siyasal Kitabevi, 2006.
- Brink, Z. Victor. **Internal Auditing-A Historical Perspective and Future Directions**. Perspectives in Auding, Fourth Edition, McGraw-Hill, 1986.
- Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Yayınları, 1999.
- Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- Campbell Jane E. Heather M. Hermanson and John P. McAllister. **Obstacles to International Accounting Standards Convergence**. The CPA, Journal, 2002.
- Carmichael R, ve J.J. Willingham. **Auditing Concepts and Methods. A Gord to Carrent Auditing Theory and Practice**. Fifth Edition Mc Graw-Hill International Editions, 1989.
- Çaldağ, Yurdakul. **Denetim Problemleri ve Çözümleri**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Çömlekçi, Ferruh ve Celal Kepekçi. **Genel Muhasebe ve Dış Raporlama**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 53, Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987.
- Duman, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2008.
- Erdoğan, Murat. **Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebesi**. İstanbul: Beta Yayınları, 2003.

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

Gökçen, Gürbüz. **Genel Muhasebe**. İstanbul: Beta Basım A.Ş., Ekim 2007.

Gökdeniz, Ümit. **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2010.

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

Güredin, Ersin. **Denetim**. 7. Basım, İstanbul: Beta Basım Yayın, Nisan 1997.

Hulle, Karel Van. **The EC Experience of Harmonization**. Accountancy, October 1989.

Jacobsen, Backer. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği, Ayyıldız Matbaası, 1974.

Karakaya, Mevlüt. **Maliyet Muhasebesi**. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Eylül 2007.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.

Kotar, Erhan. **Genel Muhasebe**. Bursa: Cilt 1, Ekin Kitabevi Yayınları, 1996.

Mueller, Gerhard, Helen Garnon ve Gary Meek. **Accounting an International Perspective**. 3. Basım, ABD, 1994.

Örten Remzi ve Aydın Karapınar. **Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları**. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

- Örten, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2009.
- Özulucan, Abitter. **Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları**. 2. Baskı  
İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005.
- Sağlam Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Turhan Kitabevi, Şubat, 2008.
- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Şen, Selim. **Denetim Teknikleri**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Mart, 2003.
- Tanış, Veyis Naci. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**. 2. Baskı, Adana: Karahan Kitabevi, 2009.
- Tokmak, Muzaffer. **Örnekleriyle Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulamaları**. Ankara: Kozan Ofset Yayıncılık, 1997.
- Uslu, Selçuk. **Maliyet Muhasebesi**. 2. Baskı, Ankara: Çözüm Yayıncılık, A.Ş.No:1, 1985.
- Üstün, Rifat. **Maliyet Muhasebesi**. 4. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1994.
- Yücel, A. Tugay. **Genel Muhasebe**. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık, 2010.
- Yükçü, Süleyman. **Finansal Muhasebe**. İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2004.

### **Sürekli Yayınlar**

Akdoğan Nalan ve Orhan Sevilengül. “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı: 84, Kasım – Aralık 2007.

Aslan, Sinan. “Aracı Kurumlarda Etkin İç Denetim Sisteminin Oluşturulması ve İşleyişi - I”, **Yaklaşım Dergisi**. Yıl: 12, Sayı: 137, Mayıs 2004.

Aslan, Sinan. “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”. **Muhasebe Finansman Dergisi**. MUFAD, Sayı: 23, Temmuz 2004.

Aslan, Sinan. “Muhasebe Denetim Planlamasında Önemlilik Ölçümleme Yaklaşımı”. **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı: 20, Ekim 2003.

Aslan, Sinan ve Burak Arzova. “Denetçi Raporlarının Kamunun Aydınlatılması Yönüyle İnternet Ortamında Yayınlanması: Beş Ülke ve Türkiye Kıyaslaması”. **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt: 6, Sayı: 2, Haziran 2004.

Atmaca, Metin ve Hakan Çelenk, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı: 49, Ocak, 2011.

Bilginoğlu, Fahir. “Uluslararası Muhasebe”. **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**. Cilt: 22, Nisan 1993.

- Durmuş, Ahmet Hayri. “Uluslararası Muhasebe Standartları”. **Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları**. Yayın No: 7, 2002.
- Esen, Ahmet. “Dönem Sonu İşlemler”. **Maliye Postası**. Yıl: 31, Sayı: 702, Aralık 2009.
- Güneş, Nadir Hikmet. “Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS’na göre Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması”. **İSMMMO Yayınları**. No: 102, 2008.
- Küçük, Sema. “Değerleme ve Dönem Sonu işlemleri”. **Yaklaşım Yayıncılık**. Yıl: 17, Sayı: 193, Ocak 2009.
- Özkök, Servet ve Hasan Sarıççek. “Kriz Ortamında Stokların Değerlemesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Yıl: 32, Sayı: 246, Mart 2009.
- Öztürk, Can. “Uluslararası standartlar Çerçevesinde Denetim ve Benzeri Hizmetler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**. Yıl: 8, Sayı: 25, Mayıs 2008.
- Pamukçu, Fatma. “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Yıl: 21, Sayı: 103, Ocak – Şubat 2011.
- Saltoğlu, Müge. “Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler”. **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 2005.
- Tokay, Semih Hüseyin ve Ali Deran. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı”. **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. Cilt: 11, Sayı: 1, Mart 2009.

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

TÜRMOB. “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor”. **Bilanço Dergisi**. Sayı: 94, Ağustos 2004.

Uyar, Baykal. “TMS 2 – Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”. **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. Yıl: 9, Sayı: 28, Nisan 2009.

Yalkın, Yüksel Koç. “AB ve ABD’nde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”. **Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MÜFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı: 19, Temmuz 2003.

Yaşar, Mehmet Reşat. “Sevk İrsaliyesi Hakkındaki Yasal Düzenlemeler ve Vergi Mevzuatı Açısından Uygulaması”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı: 88, Temmuz – Ağustos 2008.

Zaif, Figen. “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler”, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yoluyla. **MÖDAV Yayınları**. 3-5 Kasım 2004.

## Tezler

Acar, Duruşen. “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi denetimi Açısından İncelenmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi, S.B.E., 2007.

Ayçiçek, Fahri. “Türkiye Muhasebe standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2009.

Özmen, Cihan Yaşar. “Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2008.

Güvemli, Batuhan. “Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2008.

Kısa, Umut. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Üretim Maliyetleri İlişkileri Üzerine Bir İnceleme”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Kadir Has Üniversitesi, S.B.E., 2008.

Küçük, Yonca. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi, S.B.E., 2010.

Hatipoğlu, Oğuzhan. “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Karadeniz Teknik Üniversitesi, S.B.E., Ekim 2009.

Yartaş, Harun. “Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Ticaret Üniversitesi, S.B.E., 2009.

Yeşilçimenli, Ayşegül. “İngiltere Muhasebe Sistemi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi, S.B.E., 2006.

### **İnternet Kaynakları**

Avder, Erdoğan. **Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**.  
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (Erişim: 25.02.2011)

Basel Committee on Banking Supervision, **Internal Audit in Banking Organisations and the Relationship of the Supervisory Authorities with Internal And External Auditors**. Basel, July 2000,  
<http://www.bis.org/publ/bcbs72.pdf> (Erişim: 18.05.2011)

Çakır, Hülya. **Türkiye'de Muhasebe Mesleği Ve Denetim Standartlarının Gelişimi – I**. <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/hulya/002/> (Erişim: 27.02.2011)

Güngörmüş, Ali Haydar. **İşletmelerde maliyet sisteminin oluşturulması**.  
[http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde\\_Maliyet.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf) (Erişim: 15.05.2011).

[www.alomaliye.com/mayis\\_06/muharrem\\_ozdemir\\_zayi\\_belg.htm](http://www.alomaliye.com/mayis_06/muharrem_ozdemir_zayi_belg.htm)(Erişim: 28.04.2011)

[www.muhasabedersleri.com/maliyet-muhasebesi/ortalama-maliyet.html](http://www.muhasabedersleri.com/maliyet-muhasebesi/ortalama-maliyet.html) (Erişim:  
11.03.2011)

[www.muhasabestandartlari.com/](http://www.muhasabestandartlari.com/) (Erişim: 20.01.2011)

[www.muhasabeturk.org/ecopedia/394-k/3097-konsinye-mal-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html](http://www.muhasabeturk.org/ecopedia/394-k/3097-konsinye-mal-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html) (Erişim:28.04.2011)

[www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr). (Erişim: 20.05.2011)

[www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) (Erişim tarihi 25.04.2011)

[www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092235.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092235.htm) (Erişim: 27.04.2011)

### **Diğer Kaynaklar**

Katma Değer Vergisi Kanunu

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği

Tek Düzey Hesap Planı

Türk Ticaret Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları

Vergi Usul Kanunu