

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

**STOKLARA İLİŞKİN KAYIT VE RAPORLAMA SİSTEMLERİNİN
ULUSAL MUHASEBE STANDARDI (TMS-2) ÇERÇEVESİNDE UYGULAMAYA
GEÇİŞİ VE YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

SERKAN ELİDOLU

İstanbul, 2010

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

**STOKLARA İLİŞKİN KAYIT VE RAPORLAMA SİSTEMLERİNİN
ULUSAL MUHASEBE STANDARDI (TMS-2) ÇERÇEVESİNDE UYGULAMAYA
GEÇİŞİ VE YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

SERKAN ELİDOLU

Danışman: Prof. Dr. MÜNİR ŞAKRAK

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FINANSMAN Bilim Dalı Yüksek
Lisans öğrencisi SERKAN ELİDOLU'nun STOKLARA İLİŞKİN KAYIT VE RAPORLAMA
SİSTEMLERİNİN ULUSAL MUHASEBE STANDARDI (TMS-2) ÇERÇEVESİNDE
UYGULAMAYA GEÇİŞİ VE YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2010
tarih ve 2010-14/19 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle
Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 12.10.2010...

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. DOĞAN ARGUN

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. SELAHATTİN GÜRİŞ



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Serkan Elidolu
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Münir Şakrak
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans - Temmuz 2010
Anahtar Kelimeler	: Stoklar, Standartlar, Vergi Usul Kanunu

ÖZET

“STOKLARA İLİŞKİN KAYIT VE RAPORLAMA SİSTEMLERİNİN ULUSAL MUHASEBE STANDARDI (TMS-2) ÇERÇEVESİNDE UYGULAMAYA GEÇİŞİ VE YASAL DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ”

İşletme bilançolarında çok önemli bir yeri olan stoklarla ilgili olarak; uluslararası muhasebe standartları ve bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde düzenlemeler yer almıştır. Bu çalışmada ise, stoklar standardının getirdiği hükümlerin, ülkemiz mevcut düzenlemelerine, asıl olarak ise, Vergi Usul Kanunu’na göre benzer ve farklı yönleri irdelenmiştir. Ayrıca çalışmada, stok kavramı, stok çeşitleri ve stok maliyetleri ile ilgili açıklamalara da yer verilmiştir. Özellikle stoklar standardında yer alan net gerçekleşebilir değer ile değerlendirme yöntemi, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan en önemli farkı oluşturmuş ve tezde bu konu ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartlarının ülkemizde tamamıyla uygulamaya geçmesinin; güvenilir, anlamlı ve karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesini sağlayacağı ve standartların finansal tablolara, özellikle uluslararası pazarda geçerlilik kazandıracağı savunulmuştur.

Diğer taraftan Vergi İnceleme Elemanlarının bir kısmının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşleri, anket yöntemi araştırılmış ve sonuçlar, bu çalışmada değerlendirilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Serkan Elidolu
Field : Business
Programme : Accounting-Finance
Supervisor : Prof. Dr. Münir Şakrak
Degree and Date : Master-July 2010
Keywords : Stocks, Standards, Tax Procedure Law

ABSTRACT

IMPLEMENTATION OF THE RECORDING AND REPORTING SYSTEMS REGARDING THE STOCKS WITHIN THE NATIONAL ACCOUNTING STANDART (NAS 2) AND THE ASSESSMENT OF THEM ACCORDING TO THE RELEVANT LEGISLATION

Regarding the stocks, which occupy a significant place within the operating balances, there are arrangements within the international accounting standarts and Turkish Accounting Standarts. In this thesis, the parallel and different provisions of the stocks standarts have been analysed according to the national legislation and especially to the tax procedure law. Moreover, the notion of stock, the types of stocks and the cost of stocks have been explained in this thesis. In particular, as the most important distinct feature in respect of the available tax legislation, the net accrual asset and inventory method within the stocks standarts have been introduced and made a detailed analysis in this thesis. It has been argued in this thesis that full implementation of the Turkish Accounting Standarts in Turkey will provide accredited, significant and comparable data, and give validity to the financial accounts in international market.

On the other hand, a survey has been carried among the tax inspectors in order to discover the general understanding relating the Turkish Account Standarts and their opinion relating the fundemantel differences between the stocks standarts and tax legislation. The results of the survey assessed in the thesis as well.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR CETVELİ	ix
TABLolar CETVELİ	x
GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM	3
KONUyla İLGİLİ KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR	3
1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE’DEKİ DURUM.....	3
1.1. Muhasebe Standartlarına Genel Bakış.....	3
1.2. Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Önemi	5
1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	7
2. STOK KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ.....	12
2.1. Stok Kavramı	12
2.2. Stok Çeşitleri	13
2.2.1. Üretim Sürecinde Kullanılan Stoklar	13
2.2.2. Üretim Süreci Sonucu Ortaya Çıkan Stoklar	14
2.2.3. Doğrudan Alım Satıma Konu Stoklar	14
2.2.4. Tamamlanmamış Hizmet Maliyet Stokları	14
2.2.5. Verilen Sipariş Avansları	15
2. BÖLÜM	16
STOK MALİYETLERİ ve MUHASEBELEŞTİRME	16
1. STOK MALİYETİNİN BELİRLENMESİ	16
1.1. Edinme Maliyetleri	16
1.1.1. Alış Bedeli	16

1.1.2. Taşıma ve Hamaliye Giderleri.....	17
1.1.3. Sigorta Giderleri	17
1.1.4. İşletmeye Girinceye Kadarki Depolama Giderleri	17
1.1.5. Vergi, Resim ve Harçlar	18
1.1.6. Komisyon Giderleri	18
1.1.7. Kur Farkları ve Faizler	18
1.1.7.1. Kur Farkları	18
1.1.7.2. Faizler	21
1.1.8. Vade Farkları.....	22
1.1.9. Ticari İskontolar ve Primler	23
1.1.9.1. Alış İskontosu	23
1.1.9.2. Primler.....	24
1.2. Dönüştürme Maliyetleri	25
1.2.1. İşçilik Giderleri	26
1.2.1.1. Direkt İşçilik Giderleri	26
1.2.1.2. Endirekt İşçilik Giderleri	26
1.2.2. Genel Üretim Giderleri	27
1.2.2.1. Sabit Genel Üretim Giderleri	28
1.2.2.2. Değişken Genel Üretim Giderleri.....	29
1.2.2.3. Yarı Değişken ve Yarı Sabit Genel Üretim Giderleri.....	30
1.2.2.3.1. Yarı Değişken Giderler.....	30
1.2.2.3.2. Yarı Sabit Giderler	30
2. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR.....	30
2.1. TMS-2 Stoklar Standardı'na Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi.....	30
2.1.1. Standardın Amacı.....	30

2.1.2. <i>Standardın Kapsamı</i>	31
2.1.3. <i>Standartla İlgili Tanımlar</i>	32
2.1.3.1. <i>Stokların Kapsamı</i>	32
2.1.3.2. <i>Net Gerçekleşebilir Değer</i>	32
2.1.3.3. <i>Gerçeğe Uygun Değer</i>	32
2.1.4. <i>Stokların Maliyeti</i>	32
2.1.4.1. <i>Satın Alma Maliyeti</i>	33
2.1.4.2. <i>Üretim İşletmelerinde Dönüştürme Maliyetleri</i>	33
2.1.4.3. <i>Birleşik ve Yan Mamullerin Maliyetleri</i>	34
2.1.4.3.1. <i>Birleşik Maliyetleri Dağıtma Yöntemleri</i>	35
2.1.4.3.1.1. <i>Fiziksel Ölçüler Yöntemi</i>	35
2.1.4.3.1.2. <i>Pazar Yöntemine Dayalı Yöntemler</i>	35
2.1.4.3.1.2.1. <i>Ayrım Noktasında Satış Değeri Yöntemi</i>	35
2.1.4.3.1.2.2. <i>Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi</i>	36
2.1.4.3.1.2.3. <i>Sabit Brüt Satış Karı Oranına Dayalı Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi</i>	36
2.1.4.3.2. <i>Yan Mamul Maliyetlerini Dağıtma Yöntemleri</i>	37
2.1.5. <i>Diğer Maliyetler</i>	37
2.1.5.1. <i>Stokların Maliyetine Dahil Edilen Diğer Maliyetler</i>	37
2.1.5.2. <i>Stokların Maliyetine Dahil Edilmeyen Diğer Maliyetler</i>	37
2.1.6. <i>Borçlanma Maliyetleri</i>	38
2.1.7. <i>Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri</i>	40
2.1.8. <i>Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti</i>	40
2.1.9. <i>Maliyetlendirme Yöntemleri</i>	42
2.1.9.1. <i>Standart Maliyet Yöntemi</i>	43
2.1.9.2. <i>Perakende Yöntemi</i>	43

2.1.9.2.1. Perakende Satış Yöntemi	43
2.1.9.2.2. Brüt Satış Karı Yöntemi	44
2.1.10. Stok Değerleme Yöntemleri	45
2.1.10.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	46
2.1.10.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	46
2.1.10.2.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	46
2.1.10.2.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	46
2.1.10.3. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	46
2.1.11. Net Gerçekleşebilir Değer	47
2.1.12. Gider Olarak Kaydetme	51
2.1.13. Raporlanacak Bilgiler	51
2.2. Vergi Usul Kanunu (VUK)'na Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi	53
2.2.1. Vergi Usul Kanununda Değerleme	53
2.2.1.1. Alım Satım Konu Emtialarda Değerleme	56
2.2.1.2. İmal Edilen Emtialarda Değerleme	57
2.2.1.3. Zirai Mahsul ve Hayvanlarda Değerleme	59
2.2.1.3.1. Zirai Mahsullerde Değerleme	60
2.2.1.3.2. Hayvanlarda Değerleme	61
2.2.2. Stok Değerleme Yöntemleri	62
2.2.2.1. Spesifik (Fiili) Maliyet Yöntemi	63
2.2.2.2. Ortalama Maliyet Yöntemi	64
2.2.2.3. Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi	64
2.2.2.4. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	64
2.2.2.5. Standart Maliyet Yöntemi	64
2.2.2.6. Yerine Koyma Değeri ve Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NİFO)	65

2.2.2.7. Temel Stok Değeri ile Değerleme Yöntemi.....	65
2.2.2.8. Piyasa Fiyatı İle Değerleme Yöntemi.....	65
2.2.2.9. Elde Etme Maliyeti ve Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı İle Değerleme.....	66
2.2.3. <i>Stok Değerleme Yöntemlerinin Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi</i>	66
2.2.4. <i>Stoklara İlişkin Borçlanma Maliyetleri</i>	69
2.2.4.1. Faizler	69
2.2.4.2. Kur Farkları	70
2.2.4.3. Vade Farkları.....	72
2.2.5. <i>Stoklarda Değer Düşüklüğü</i>	72
2.2.5.1. Satış Bedeli Düşüklüğü.....	73
2.2.5.2. Kıymeti Düşen Mallar	75
2.2.6. <i>Enflasyon Muhasebesine Göre Stoklar</i>	78
2.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemelerine ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) na Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi	85
2.3.1. <i>Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerinde Stoklar</i>	85
2.3.2. <i>Türk Ticaret Kanunu (TTK) Hükümlerine Göre Stokların Değerlemesi</i> ...	87
3. BÖLÜM	89
MALİYE BAKANLIĞI VERGİ İNCELEME ELEMANLARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE “TMS 2 STOKLAR” STANDARDINA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ HAKKINDA BİR ARAŞTIRMA.....	89
1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	89
1.1. Araştırmanın Amacı	90
1.2. Araştırmanın Önemi	90
1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	90
1.4. Araştırmanın Yöntemi	90

1.4.1. Ana Kütle ve �rneklem Seçimi	91
1.4.2. Anket Sorularının Hazırlanma Süreci	91
1.4.3. Verilerin Değerlendirilmesinde Kullanılan İstatistiksel Teknikler	92
2.GÜVENİLİRLİK TESTİ.....	92
3.ARAŞTIRMA BULGULARI	92
4. ANKET SONUÇLARI	103
SONUÇ	110
EKLER	114
KAYNAKÇA.....	121

KISALTMALAR CETVELİ

EC	: Avrupa Topluluğu
ECOSOC	: Birleşmiş Milletler Standartlaşma Çalışmaları Konseyi
IAS	: International Accounting Standards
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OEDC	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
SPK _r	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR CETVELİ

- Tablo 1: Ankete Katılanların Unvanlara Göre Dağılımı
- Tablo 2: TTK Tasarısının Kabul Edilmesi Halinde TMS Uygulamasının Bilinirliği
- Tablo 3: TMS’na İlişkin Bilgi Kaynakları
- Tablo 4: TMS Kullanımının İşletme Vizyonuna Katkısı
- Tablo 5: TMS Kullanımının Yönetim ve Yatırım Kararları Üzerindeki Etkisi
- Tablo 6: TMS Kullanımının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi
- Tablo 7: TMS Kullanımının İşletme Plan ve Hedeflerine Katkısı
- Tablo 8: TMS Kullanımının Sektörel Finansal Performans Karşılaştırmasına Katkısı
- Tablo 9: TMS Sektörel Olarak Düzenlenmeli Midir?
- Tablo 10: TMS Kullanımının Denetime Etkisi
- Tablo 11: TMS Uygulamasının Muhasebenin Uyumlaştırılmasına Etkisi
- Tablo 12: TMS Kullanımının İşletme Departmanlarına Etkisi
- Tablo 13: TMS’nin Etkinliğinde Eğitim ve Seminer Çalışmalarının Katkısı
- Tablo 14: TMS Uygulama Zorunluluğunun Faydası
- Tablo 15: TMS’nin Kullanılmasındaki Engeller Nelerdir?
- Tablo 16: Stokların VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Değerleme Esası
- Tablo 17: Tamamlanmamış Hizmet Maliyetlerinin VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Değerlendirilmesi
- Tablo 18: Sabit Genel Üretim Maliyetlerinin VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Dağıtım Esasları
- Tablo 19: Vade Farklarının VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Değerlendirilmesi
- Tablo 20: VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı”nın Temel Farklılıklarına İlişkin Görüşlerin Topluca Değerlendirilmesi

GİRİŞ

İşletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği stoklar, işletmelerin temel varlıklarından olup, cereyan eden ticari faaliyetin ana unsurlarıdır.

Stoklar, diğer aktif kalemlere göre farklılık arz ederler. Çok değişken ve hareketlidirler. Devir hızları yüksektir. Genellikle çeşitli olarak fazladır. Ticari ve sınai işletmelerde, emtianın satışı veya üretimi, faaliyetin esas konusudur. Bu nedenlerle stok yönetimi işletmelerin en önemli konularından birisidir. Stok yönetimi; stokların saklanması, korunması, optimal stok düzeyinin belirlenmesi, envanteri, değerlemesi ve muhasebesi gibi bir dizi faaliyeti ifade eder.

İşletmeler, olağanüstü rekabetin yaşandığı günümüz piyasa şartlarında, maliyetleri minimize, karı maksimize edecek etkin stok politikaları geliştirmenin yollarını aramaktadır. Bu önemli kalem için, etkin stok kontrol ve yönetim politikalarının uygulanması ise, işletmelerin geleceği için büyük önem taşımaktadır.

Güvenilir, anlamlı ve karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ile tarafların ihtiyaçlarının en iyi bir şekilde karşılanması bakımından, muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereği ortaya çıkmış ve bu ihtiyaçlardan yola çıkılarak oluşturulan uluslararası muhasebe standartları, ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları olarak karşılık bulmuştur. Bir başka ifadeyle, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak üretilen muhasebe standartları, ülkemizde henüz tam olarak bütün işletmeler için uygulanmıyor olsa da, evrensel muhasebe biliminin seviyesi, ülkemizde yerini bulmuştur.

Bu çerçevede, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) içerisinde 2 no'lu standart olarak yer alan “Stoklar” standardının getirmiş olduğu düzenlemelerin; Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu karşısındaki benzer ve farklı yönleri, muhasebe ilkeleri de dikkate alınarak tezimizde incelenmeye çalışılmıştır.

Diğer taraftan tezin içerisinde, genel olarak Türkiye Muhasebe Standartları ile bu standartlar içerisinde yer alan “TMS 2 Stoklar” standardına ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme Elemanlarının; alan araştırması için veri toplama tekniklerinden birisi olan anket yöntemi ile hazırlanmış bazı sorular karşısında, vermiş oldukları cevaplar çerçevesinde elde edilmiş görüşleri de, yer almıştır.

Bu doğrultuda, İstanbul İlindeki; Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı’nda görev yapan, Vergi İnceleme Elemanlarının bir kısmının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile bahse konu denetim elemanlarının; stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin, görüşleri incelenmiştir.

Bu amaçlarla tez çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, Muhasebe Standartları kavramına değinilerek ülkemizde yapılan çalışmalara yer verilmiş ve bu alanda uluslararası uyumun önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde stok maliyetleri ve muhasebeleştirilme yöntemleri; Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre açıklanarak, çeşitli mevzuat hükümlerinin birbiri ile karşılaştırılması ve mali tablolar üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, İstanbul İlinde görev yapan Vergi İnceleme Elemanlarının bir kısmının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile bahse konu denetim elemanlarının; stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşlerinin tespitine yönelik olarak yapılmış olan anket çalışmalarının sonuçlarına yer verilmiştir.

1. BÖLÜM

KONUyla İLGİLİ KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE’DEKİ DURUM

1.1. Muhasebe Standartlarına Genel Bakış

Genel anlamda muhasebe, tüm hesapsal ilişkilerde belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, giderlerin ve gelirlerin belirlenmesi, sonucun çıkarılması, işletmenin ölçülmesi ve öngörülerin saptanması gibi öğelerden oluşan hesap ve işlemlerin tümüdür¹.

Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu noktada muhasebe kavramları ve ilkelerinden hareket edilerek muhasebe standartları geliştirilmiştir. Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilmektedir².

Ulusal muhasebe standardı; bir ülkedeki kurum ve işletmelerin muhasebelerinde uygulama birliği sağlamak amacı ile, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına uygun olarak düzenlenen tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen mal oluş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesinden oluşan, konmuş yasa hükümleri ve bildirilerle bütünlenen ve uyulması gereken bir birliktir konmuş yasa hükümleri ve bildirilerle bütünlenen ve uyulması gereken bir birliktir³.

Ulusal muhasebe standartları belirli bir ülke içindir ve belirli bir sistemdir, o ülkedeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliği sağlar. Bu kurum ve işletmeler o sisteme göre hesap tutarlar ve o ülkedeki ilgili yerlere hesap verirler. Ulusal muhasebe

¹ Mehmet Yazıcı, “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, (Nisan 2003), s.34

² Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2004, s.4.

³ Yazıcı, s. 36.

standartları; uygulama yeri, sistemi, amacı, uygulama koşulları bakımından uluslararası muhasebe standartlarından ayrılmaktadırlar. Ulusal muhasebe standartları kendi sistemini bozmadan uluslararası muhasebe standartlarına yaklaştırılabilirlerdir⁴.

Finansal tablolar ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanabilmesi için her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bir ülkenin muhasebe sistemi, muhasebenin teorisini oluşturan unsurların (kavramlar, ilkeler, standartlar) ve yasal düzenlemelerin etkisi altındadır. Ülke bazında ortak bir muhasebe uygulamasının sağlanması ancak ulusal muhasebe standartları ile sağlanabilmektedir⁵.

Daha önce de değinildiği gibi işletme ile ilgili bilgilerin ihtiyaç sahibi taraflara sunulmasında, finansal raporların oluşturulmasında muhasebe teorileri ve uygulamaları çok önemlidir. Ülkeler kendi ekonomik yapılarına ve yasal düzenlemelerine bağlı olarak, işletmelerle ilgili faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının açık, anlaşılır anlamlı ve gerçeğe uygun bir biçimde gösterilebilmesi açısından ulusal standartlarını oluşturmaktadır. Ancak zaman içinde; globalleşmenin artması, uluslararası ticaretin gelişmesi, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşmasıyla birlikte, benzer nitelikli olayların aynı biçimde ifade edilebilmesi gerekmektedir. Güvenilir, anlamlı, karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve tarafların ihtiyaçlarının en iyi bir şekilde karşılanması bakımından muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereği ortaya çıkmaktadır⁶.

Kamu yararını gözeten, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte tek bir standartlar manzumesi geliştirerek mali raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak ve dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak; bu standartların kullanımını ve tam olarak uygulanmasını teşvik etmek ve ulusal muhasebe standartları ile uluslararası

⁴ Yazıcı, s.36.

⁵ Hanifi Ayboğa, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulaması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, (Eylül 2003), s.102.

⁶ Mustafa Türkkot, “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 148, (Nisan 2005), s.40.

muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee – IASC) ana hedefleri olarak kuruluş sözleşmesinde yer almakta ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları bu hususlar dikkate alınarak hazırlanmaktadır⁷.

1.2. Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Önemi

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar tüm kararlarında finansal tablolardaki bilgileri esas alırlar. Bu nedenle finansal tabloların içerdiği bilgilerin doğru ve güvenilir, anlamlı, karşılaştırmaya elverişli, zamanlı olması gerekmektedir. Doğru, güvenilir ve anlamlı finansal bilgiler muhasebe verilerinin üretim aşamasını ilgilendirirken, karşılaştırmaya elverişli ve zamanlı finansal veriler de muhasebe verilerinin raporlanmasında önem taşımaktadır⁸. Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtılabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilen muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır⁹.

Her gün artan sayıda şirket küresel piyasalarda faaliyet göstermekte ve sermaye arayışına girmektedir. Ancak, farklı ülkelerin farklı düzenlemeleri dünyada borsaya kayıtlı firmaların gerçekten kıyaslanabilir mali bilgilerini ortaya koymalarını engellemektedir¹⁰. Sermayenin uluslararası niteliği geliştikçe, farklı ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerin aynı kurallar içinde ölçülmesi, tasnif edilerek kaydedilmesi, analiz edilerek yorumlanması ve raporlanması muhasebenin küreselleşmesine yol

⁷ Nazım Hikmet, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, (Nisan 2001), s.69. ; Felix Pomeranz, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Muhtemel Geleceği”, (Çev.) Fatih Coşkun Ertaş, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 17, (Ocak 2003), s.96.

⁸ Yüksel Koç Yalkın, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, (Haziran 2002), s.2

⁹ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 59, (Nisan – Mayıs – Haziran 2002), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59%20MALI%20COZUM/16%2059%20SERPIL%20BOSTANCI>, (15.07.2005)

¹⁰ Cansen Başaran, “Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 57, (Ekim – Kasım – Aralık 2001), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57%20MALI%20COZUM/17%2057%20CANSEN%20BASARAN%20%20>, (28.07.2005)

açmıştır.

Sermaye piyasalarındaki bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme özelliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Başka ülkelerden fon sağlamak isteyen bir şirketin mali tablolarının ayrıca bir düzeltmeye veya yeniden düzenlemeye gerek kalmadan diğer ülkelerde de kabul görmesi başta maliyetlerin azaltılması ve yatırımcının korunması olmak üzere birçok avantaj sağlayabilecektir¹¹.

Ekonomide başlayan bu entegrasyon ülke ekonomileri arasındaki sınırları kaldırmış ve ekonomileri birbirlerine bağlı hale getirmiştir. Ekonomi alanında yaşanan küreselleşme, muhasebe uygulamalarının da ülkeler arasında uyumlu olma zorunluluğunu doğurmuştur. Ortaya çıkan bu zorunluluk, muhasebe uygulamalarının ülkeler arasındaki uyumunu sağlamak amacı ile birçok kuruluş tarafından çalışmalar yapılması sonucunu doğurmuştur. IASC, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSCO), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Avrupa Topluluğu (EC) ve Birleşmiş Milletler Standartlaşma Çalışmaları Konseyi (ECOSOC) gibi birçok kuruluş bu uyumun sağlanması hedefini gerçekleştirmek için çalışmalar yapmışlardır. Özellikle IASC'nin çabaları sonucunda, uluslararası uyum konusunda ciddi adımlar atılmıştır. Ancak, halen ülkelerin muhasebe uygulamaları alanında farklılıklar sürmektedir¹².

Uluslararası muhasebe standartlarının, finansal piyasaların sağlıklı işlemesi bakımından ne kadar önemli olduğu Enron ve benzeri skandallar sonucu daha iyi anlaşılmış¹³, bu skandallarla ortaya çıkan gelişmeler muhasebe mesleğinin yeniden tartışılmasını gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleği sorgulanırken yeni yaklaşımlar ve bakış açıları sunulmuş ve bu süreç halen devam etmektedir¹⁴.

¹¹ Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 1, Sayı: 1, (Nisan 2000), s.44

¹² Aydın Karapınar, "Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, (Haziran 2000), s.85.

¹³ Yüksel Koç Yalkın, "AB ve ABD'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 19, (Temmuz 2003), s.26.

¹⁴ Nail Sanlı, "Global Muhasebe Standartları", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 60, (Temmuz – Ağustos – Eylül 2002), <http://www.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60%20MALI%20ÇÖZÜM/07-%2060%20NAIL%20SANLI>, (15.07.2005).

Bu tür skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe dili haline gelmesini gerekli kılmıştır. Buna paralel olarak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır¹⁵.

Ülkelerin muhasebe uygulamaları alanında farklılıklar sürmekte ise de Avrupa Birliği'nin 2000 yılında başlatılan uluslararası standartlara uyum çalışmalarının bir bölümü 2002 yılı başlarında sonlanmış ve uluslararası muhasebe standartlarının 2005 yılından itibaren uygulanmasına karar verilmiştir¹⁶. Tüm Avrupa ülkelerinde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması evrim olarak nitelendirilebilmektedir. Bu uygulama sonucunda finansal bilgilerin doğru, güvenilir, şeffaf, anlamlı ve muhakeme edilebilir olması; işletme, yatırım ve finansman kararlarının sağlıklı alınmasına temel olacaktır¹⁷.

1.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında, muhasebe standartlarındaki gelişimin devletin yönlendirmesi ile gerçekleştiği, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülkelerin uygulamalarının etkisinde kalınmış olduğu görülmektedir¹⁸.

Bu sebeple bugün ülkemizde muhasebe uygulamaları önemli ölçüde vergi mevzuatına dayandırılmaktadır. Belirli ölçüde de özellikle mali tabloların sunumu ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) etkisi mevcuttur. Sermaye Piyasası Kurulu

¹⁵ Tamer Aksoy, “ Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 71, (Nisan – Mayıs – Haziran 2005), s.183.

¹⁶ Aylin Poroy, “Avrupa Birliği Uluslararası Muhasebe Standartlarını, Uluslararası Denetleme Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 15, (Temmuz 2002), s.107

¹⁷ Yalkın, AB ve ABD'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasına Geçiş Çalışmaları, s.26.

¹⁸ Zafer Sayar, “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 7, (Ekim 2002), s.77.; Ahmet Başpınar, “Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, (Mayıs – Aralık 2004), s.46.

(SPK) tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamaları genel olarak vergi yasaları çerçevesinde yürütülmüştür¹⁹. Ülkemizdeki bazı işletmeler, hem Sermaye Piyasası Mevzuatı'na uymak hem de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Mevzuatı'na uymak zorundadırlar. Bu iki mevzuat arasında da bazı tekrarlar ve çelişkiler mevcuttur, bu yüzden; bu finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibariyle doğru olsalar dahi karşılaştırılabilir olma özelliklerini kaybetmektedirler²⁰.

Ülkemizde vergi muhasebesi anlayışının hakim olması nedeniyle, muhasebe standartları hükümleri, vergi yasalarımız içerisinde tam olarak yer almamaktadır. Bu nedenle de muhasebe standartlarının tam olarak uygulama zorunluluğunun bulunmaması, standartların uygulanabilirliğini önemli ölçüde kısıtlamaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarına uyumun sağlanması ile muhasebe mesleğinin evrenselleşmesi, uluslararası ortak bir dil oluşturulması ile mümkün olmaktadır²¹.

SPK'nın hazırlamış olduğu Seri XI, 25 No'lu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı'nın Aralık 2005 tarihinden sonraki dönemde yürürlüğe girecek olması Türkiye Muhasebe Sistemi'nin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasında önemli bir aşama kaydedilmesini sağlayacaktır²².

Türkiye'de çeşitli kurumlar yasaların kendilerine vermiş olduğu yetkiyi kullanarak muhasebe standartları yayınlamaktadır. Her kurum kendi etki alanına giren kurumları yönlendirmek amacı ile tebliğler yayınlamakta ve bu da ülkemizde karmaşaya neden olmaktadır. Bu karmaşaya son vermek için yasal olarak Türkiye

¹⁹ İbrahim Lazol, "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde "Muhasebe"", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 7, (Temmuz 2000), s.9.; Zafer Sayar ve Saim Üstündağ, "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, (Nisan 2003), s.49.

²⁰ Yunus Kışalı, "SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıklar ve Bunun Finansal Tablolara Yansıması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, (Nisan 2001), s.47.

²¹ Ümit Gücenme, "Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 19, (Temmuz 2003), s.27.

²² Ümit Gökdeniz, "2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 24, (Ekim 2004), s.166.

Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur²³.

Ülkemizde TMSK'nın kurulmasına kadar muhasebe standartları konusunda; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Murakebe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Muhasebe Standartları Komisyonu (Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde) ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır²⁴.

TMSK, çalışmalarına başlamış ve standartları bir an önce yayınlamak için standart taslaklarını internet ortamında yayınlamaya başlamıştır. Bakanlıktan aldığı onay ile daha önce TMUDESK, SPK ve BDDK tarafından yayımlanan standartları taslak olarak kullanma imkanı sağlamıştır. Mevcut taslaklar uluslararası muhasebe standartlarındaki son değişiklikleri de kapsayacak şekilde yeniden gözden geçirilmektedir²⁵.

TMSK, aşağıda yer alan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı açıklamış ve standartlara ilişkin tebliğler, Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

²³ Nalan Akdoğan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 3, (Eylül 2004), s.21.

²⁴ Başpınar, ss.46-49.; Ayboğa, s.105.

²⁵ Akdoğan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi, s.21.

- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2 Stoklar
- TMS 7 Nakit Akış Tablosu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 12 Gelir Vergileri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

- TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33 Hisse Başına Kazanç
- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Bilindiği üzere, AB üyesi ülkelerde borsaya kote şirketler itibariyle 2005'ten itibaren IAS/IFRS uygulamasına geçilmiştir. Ülkemizde de SPK ile BDDK, kendi sektörleri için IAS/IFRS uyumlu tebliğlerini yayınlamışlardır²⁶.

Bu arada, dünyadaki hızlı gelişmeler dikkate alınarak yeniden düzenlenen Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. maddesinde finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK

²⁶ TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “İkinci Taslak Metinler”, <http://www.tmsk.org.tr>, (24.04.2006).

tarafından yayınlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulacağına dair hükümler konmuştur²⁷.

2. STOK KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

2.1. Stok Kavramı

İşletmelerin alım satım amaçlı edindiği veya ürettiği malların dönem sonu itibariyle satılmamış kısmı ile üretime sevk edilmemiş ilk madde ve malzemeler işletme stoklarını oluşturur²⁸. İşletme stokları, bir yıldan az sürede kullanılacak veyahut bir yıl içerisinde nakde dönüştürülebilecek nitelikte varlıklar²⁹ olarak adlandırıldığından, bilançoda dönen varlıklar içerisinde yer alırlar.

Stoklar, 1 Sıra No' lu MSUGT'nde³⁰; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar olarak tanımlanmıştır.

Stokların, “TMS 2-Stoklar” standardının altıncı maddesindeki tanımı ise;

- (a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan ;
- (b) Satılmak üzere üretilmekte olan ; ya da
- (c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.” şeklindedir.

Yukarıdaki iki tanım arasında bir farkın olmadığı ve stokların işletmelerde; satmak, üretmek veyahut tüketmek amacıyla elde tutulduğu görülmektedir.

²⁷ Bülent Üstünel, “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, (Temmuz – Ağustos – Eylül 2005), s.19.

²⁸ M. Emin Akyol, “Stok Değerlemesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 131, (Kasım 2003), s.86.

²⁹ Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, “Ticaret İşletmelerinde Stokların Değerlemesi ve Envanteri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 172, (Ocak 2003), s.37.

³⁰ Tek Düzen Hesap Planı 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

Öte yandan tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar veyahut satmak üzere inşa edilen binalar da ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar. (TMS/2: m. 8)

“Tek Düzen Hesap Planı” (TDHP)³¹nda ise, işletme stokları şu kalemlerden oluşur:

- İlk Madde Malzeme
- Yarı Mamuller
- Mamuller
- Ticari Mallar
- Diğer Stoklar
- Verilen Sipariş Avansları.

2.2. Stok Çeşitleri

Stok çeşitleri “Üretim Sürecinde Kullanılan Stoklar”, “Üretim Sonucu Ortaya Çıkan Stoklar”, “Doğrudan Alım Satım Konu Stoklar”, “Tamamlanmamış Hizmet Maliyet Stokları” ve “Verilen Sipariş Avansları” olmak üzere beş ana başlık altında toplanmıştır. Öte yandan stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan, ürün, artık ve hurda nev’i kalemler, diğer stoklar hesabında izlenmekte olup, bu bölümde ayrıca zikredilmemiştir.

2.2.1.Üretim Sürecinde Kullanılan Stoklar

Üretim kavramının bir çok tanımı vardır. En yaygın ve sade kullanımıyla, belirli faaliyet ve işlemler sonucu, yeni bir mal veya hizmet meydana getirme³² eylemi, üretim olarak nitelendirilir. Üretim sürecinde kullanılan madde ve malzemeler de, stok olarak işletme aktifinde yer alır.

³¹ Tek Düzen Hesap Planı 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

³² <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>

2.2.2.Üretim Süreci Sonucu Ortaya Çıkan Stoklar

Daha önce bahsedildiği üzere, belirli faaliyet ve işlemler sonucu, yeni bir mal veya hizmet meydana getirme eylemi, üretim olarak nitelendirilmekte ve tabi olarak her üretim, yararlı ürünler meydana getirmeye yönelik olmaktadır. Ancak üretim süreci insan ve makineye bağlı olduğundan, her üretimin kusursuz mamulle sonuçlanması, hata ve arıza sebepleriyle hemen hemen mümkün olamamakta veyahut, girdi kayıplarının ortaya çıkması, işin doğası gereği husule gelmektedir. Bu kapsamda; üretim sürecinde meydana getirilen veyahut ortaya çıkan ürünler; yarı mamuller, mamuller, fireler, yan mamuller, ve ıskartalar olmak üzere beş başlıkta sınıflandırılır.

2.2.3. Doğrudan Alım Satıma Konu Stoklar

Doğrudan alım satıma konu stoklar; ticari mallar ile konsinye mallar olmak üzere iki başlıkta toplanır.

2.2.4. Tamamlanmamış Hizmet Maliyet Stokları

Hizmet üretimi, işin niteliğine göre kısa veya uzun sürede tamamlanabilir. Kısa süreli üretim sürecinde, hizmet üretim stokuna tabi olarak ihtiyaç yoktur. Örneğin, ev taşıma, saç kesimi, kargo hizmetleri gibi hizmetler, kısa sürede tüketilmektedir. Ancak, üretim süreci uzun zaman alan işletmelerde yarı üretilmiş veya tam üretilmiş hizmet stokunun mevcudiyeti kaçınılmazdır. Örneğin, 150.000 adet fason bluz dikimi, 100.000 metre kumaş boyama, apreleme işlemi gibi³³.

Uzun süreli bir hizmet üretiminde, tamamlanma süresinin ertesi yıla sarkması, mümkündür. Bu halde birikmiş hizmet üretim maliyetleri oluşacak ve bu maliyetler hasılatla ilişkilendirilemeyecektir. Çünkü iş o yıl tamamlanamamış ve satış henüz tahakkuk etmemiştir. Ancak mevcut düzenlemelerde; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında stoklanabilir hizmet maliyeti hesabı söz konusu olmadığından, hizmet

³³ Süleyman Yükçü, “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 104, (Ağustos 2001), s.25.

Üretim maliyetlerinin, dönemsellik ilkesi dikkate alınmadan, satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılmasına cevaz verilmektedir³⁴.

Tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin stok hesaplarında yer alması hususu, TMS 2 Stok standardında düzenlenmiş ve, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmete ilişkin giderlerin stok hesabında yer alabileceğı belirtilmiştir.

2.2.5. Verilen Sipariş Avansları

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleridir. Yapılan demeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir. (1 Sıra No’lu MSUGT)

Sipariş avansı, yurtiçi ve/veya yurtdışı satıcılara ödenir ve stok maliyetleri içerisinde yer alır. İlk madde malzeme, mamul mal, ticari mal gibi emtiaların, yurtiçinden ve yurtdışından temini sırasında, stoklar aktive girmeden önce ödeme yapma lüzumu, verilen sipariş avansı olarak isimlendirilir. Yurtdışı alım işlemleri yani ithalatlar, yaygın uygulamada akreditif yoluyla gerçekleştirilir.

Akreditif ise şöyle tarif edilmiştir: “İthalatçının talimatına dayanarak, bir bankanın belirli bir paraya kadar, belirli bir süre içinde, belirli belgeler karşılığında ve öngörülen şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ihracatçıya ödeme yapılacağını veya ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeleri kabul veya iştira edeceğini ihracatçıya yazılı olarak taahhüt etmesidir³⁵.”

İşletme hesaplarında akreditif işlemleri, “Verilen Sipariş Avanslar Hesabı” altında, yurtdışı sipariş avansları olarak izlenir, yurtdışından temin edilen stoklar işletmeye geldiğinde, bu hesap kapatılarak, ilgili stok hesabına devreder.

³⁴ Burcu Yıldız, Ali Yıldız, “Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Raporu, Sayı 114, (Mart 2009), s.12.

³⁵ mit Ataman, Haluk Sumer, “Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi”, 9.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2006, s.19.

2. BÖLÜM

STOK MALİYETLERİ ve MUHASEBELEŞTİRME

1. STOK MALİYETİNİN BELİRLENMESİ

1.1. Edinme Maliyetleri

Bilindiği üzere, işletmelerin mal ve hizmet temininde katlandığı parasal fedakarlık, maliyet olarak adlandırılmaktadır.

Maliyet, elde edilmesi beklenen karın asıl parametresi olup, üretim kararının alınmasında temel bir ölçüdür. Akdoğan maliyeti, “herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır³⁶.” şeklinde tanımlamıştır. İşletme varlıklarının temini için yapılan ya da yapılacak olan kaynak kullanımları da maliyet olarak ifade edilebilir³⁷.

Her satın alma eyleminin bir maliyeti vardır ve maliyet kontrolü, işletme faaliyetlerinin ana unsurlarından birini oluşturmaktadır. Bu çerçevede, mal ve hizmet temininde katlanılan maliyet, aşağıda sayılan unsur ya da unsurlardan tekemmül edecektir.

1.1.1. Alış Bedeli

Alış veya satın alma, bir nesneyi belirlenen fiyatını ödeyerek kendine mal etmek eylemidir³⁸. Kuşkusuz stoklar için yapılacak en önemli harcama kalemi alış bedelidir ve stoklara ilişkin alış bedeli, fatura tutarıdır.

Diğer bir tanımla alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli sadece iktisadi kıymetin alış değerini

³⁶ Nalan Akdoğan, “Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 1995, s.11.

³⁷ Rüstem Hacırustemoğlu, “Maliyet Muhasebesi”, 1. Baskı, İstanbul: Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, 1995, s.11.

³⁸ <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>

kapsar, alışla ilgili diğer masrafları kapsamaz. Bu sebeple alış bedeli maliyet bedelinden farklıdır. Maliyet bedeli alış bedelini de içeren bir kavramdır³⁹.

Alış bedelinin maliyet bedelinden farkı, satın alma bedeline, bu satın alma ile ilgili bilumum giderlerin katılmayacak olmasıdır. Örneğin stoklara ilişkin taşıma, sigorta, hammaliye, gümrük masrafları vb. giderler, stok maliyetlerine eklenecek, ancak bu giderler alış bedelinin dışında kalacaktır.

Yurtdışından temin edilen stokların alış bedeli ise, alınan malın döviz bedeli ile döviz kurunun çarpımından oluşmaktadır. Genellikle ithalatçı tarafından ihracatçı lehine akreditif hesabı açtırılmakta ve akreditifin kuvertür bedeli olarak adlandırılan tutar, alış bedeli olmaktadır.

1.1.2. Taşıma ve Hammaliye Giderleri

Satın alınan stokların işletmeye getirilmesine kadar yapılacak olan taşıma ve hammaliye harcamaları, doğrudan stok maliyetine girmektedir.

1.1.3. Sigorta Giderleri

Stokların, taşınma sırasındaki risklere karşı sigorta ettirilmesi durumunda ortaya çıkan sigorta giderleri de maliyetin bir ögesi olup, stok maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

1.1.4. İşletmeye Girinceye Kadarki Depolama Giderleri

Yurtdışından satın alınan veya ithal edilen stokların, işletmeye girinceye kadar çeşitli depolarda bir süre beklemesi gerekebilir. Özellikle ithal malların gümrükteki antrepolarda beklemesi, rutin bir işlemdir. Bu durumda ödenmesi gereken depo kirası, stokların ambarda istiflenmesi için yapılan hammaliye harcamaları ve bu kiralamalara ilişkin çeşitli giderler, stok maliyetleri içerisinde yer alır. Ancak üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemelerin, ambara girdikten sonra, üretimde

³⁹ <http://www.webmuhasebe.com/Konular/degerolcu.htm>

kullanılıncaya kadar geçen sürede korumak için yapılan depolama giderleri; ilk madde ve malzeme maliyetine girmeyip, direkt dönem giderlerine kaydedilir⁴⁰.

1.1.5. Vergi, Resim ve Harçlar

İthal edilen mallar için ödenecek olan gümrük vergileri, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) kapsamında ödenecek ÖTV, *(Özel tüketim vergisi, stok maliyetine eklenir. Ancak, bahse konu ÖTVK'nun 9. maddesi uyarınca, özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirileceğinden stok maliyetlerine intikal ettirilmez. Öte yandan, kayıt ve tescile tabi araçların ilk iktisabında, iktisap eden gerçek ve/veya tüzel kişilerden; akaryakıt ürünlerinin tesliminde, teslim yapılan gerçek ve/veya tüzel kişilerden; tahsil yapılarak, beyan edilen ve ödenen ÖTV'de, satılan mal maliyetine intikal ettirilmeyecektir.)* malların iktisabı sırasında ödenecek, damga vergisi ve harçlar ile çeşitli mevzuat hükümleri gereği mal edinimi sürecinde tahakkuk ettirilen ve vergi, resim, harç niteliğinde olan sair harcamalarda; stok maliyetine eklenecektir.

1.1.6. Komisyon Giderleri

İthal edilen stoklar için, gümrük komisyoncularına ödenen ücret, komisyon vb. giderler ile, stokların satın alınmasında aracılık eden kişilere ödenen komisyonlar da; alış giderlerinden sayılıp, stok maliyetlerine eklenir.

1.1.7. Kur Farkları ve Faizler

1.1.7.1. Kur Farkları

VUK'nun 215. maddesine göre, tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir.

⁴⁰ Akdoğan, s.217.

Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir.

Kur, bir ulusal para biriminin diğer bir veya birkaç ulusal para birimine çevrilmesi veya değiştirilmesi için bir çeviri veya değiştirme oranının kullanılmasıdır⁴¹. Döviz kuru diye adlandırılan bu oranlar, bir ulusal para biriminin, diğer tüm para birimlerine kıyasla nispi değerini belirlemektedir⁴². Yani; yabancı bir ülke para biriminin, ulusal para cinsinden değeri “kur” olarak ifade edilmektedir.

Kur farkı, bir ülke parasının diğer paralar karşısındaki değerinde meydana gelen değişimleri ifade etmektedir. Kısaca, kur değişimleri nedeniyle ortaya çıkan farka “kur farkı” denilmektedir⁴³.

Kur farkları, ulusal ekonomilerden kaynaklandığı gibi, uluslararası ekonomik hareketler sonucunda da ortaya çıkabilir ve kur farkı artma şeklinde olabileceği gibi, düşme şeklinde de olabilir⁴⁴.

Kur farkının oluşmasına neden olan işlemler aşağıdaki şekilde

⁴¹ Zeynep Türk, “Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 114, (Mart 1998), s.115.

⁴² Türk, s.115; Hakkı Soydan, (1982) “Çok Uluslu Şirketlerde Muhasebe Sorunları”, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:14, Sayı:76 (Ocak), s.32.

⁴³ Sakıp Şeker, “Kur Farkları, Yeniden Değerleme ve Kıst Amortisman Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:84, (Eylül 1995), s.50.

⁴⁴ Mahmut Şekdur, “Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Üzerine Farklı Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 236, (Nisan 2001), s.141.

sıralanabilmektedir⁴⁵:

- Yabancı paraların alışında düşük, satışında daha yüksek ulusal para karşılığı üzerinden işlem yapılmasından kaynaklanan kur farkları,
- İthalat ve ihracat işlemlerinde, malın siparişi ile mal bedelinin ödenmesine kadar geçen sürede uygulamadan kaynaklanan kur farkları,
- Yurtdışından sağlanan kredilerin alındığı tarih ve kredi tahsil ve faizlerinin geri ödendiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkları,
- Serbest piyasada, yetkili mercilerin tespit ettiği kurlardan farklı fiyatla yabancı paraların alınıp satılmasından doğan kur farkları.

İşletmeler, hammadde, yardımcı madde, ticari mal gibi stok ihtiyaçlarını yurtdışından sağlayabilirler. Yabancı para birimi üzerinden alınan stokların aktifleştirilmesi, o tarihteki döviz kuru üzerinden yapılmaktadır⁴⁶.

Firmalar, döviz cinsinden gerçekleştirdikleri işlemleri, işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden TL'ye çevirerek kanuni defterlerine kaydederler⁴⁷. İşlem tarihindeki döviz kuruyla; aktifleştirme gününe kadar geçen süre içerisinde meydana gelen kur farklılıkları veya dönem sonu değerlendirme günündeki döviz kurunun farklı olması ile, ortaya olumlu veya olumsuz farklar çıkmaktadır⁴⁸.

Yurtdışı stok siparişleri, stoklar aktive girinceye kadar, “159-Verilen Sipariş Avansları” adı altında muhasebeleştirilmekte, ve stoklara ilişkin her türlü maliyet, bu hesaba borç olarak kaydedilmektedir. Daha sonra ilgili stok hesabı borç, verilen sipariş avansları alacak olarak yapılan muhasebe kaydı ile stoklar aktifleştirilmektedir⁴⁹.

⁴⁵ İsmail Sazak, “Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 145, (Ekim 2000), s.237.

⁴⁶ Türk, s.118.

⁴⁷ İbrahim Özdemir ve Mustafa Çelen, “Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 264, (Ağustos 2003), s.29.

⁴⁸ Eren Yeşilyurt, “Kurumların Örtülü Sermaye Niteliğindeki Dövizli Borçlanmalarında Hesaplanan Kur Farkları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:157, (Ekim 2001), s.76.

⁴⁹ Ataman ve Sumer, ss. 347-348.

Maliye Bakanlığı tarafından, 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'nde, dönem sonu stokların değerlemesi hususunda kur farkları ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır: Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu açıklama uyarınca, mal alımlarına ilişkin olarak doğan kur farklılıklarının, malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kısmı malın maliyetine eklenecek, malların işletme stoklarına girmesinden sonra doğan kur farkları maliyete eklenebileceği gibi, doğrudan genel gider de yazılabilecektir.

1.1.7.2. Faizler

İşletmelerin, işletme sermayesi ihtiyaçlarını karşılamak için genel amaçlı ya da yatırım sermayesi ihtiyaçlarını sağlamak için, bankalar veya diğer finans kurumlarından kredi temin etmeleri yaygın olarak karşılaşılan yabancı kaynak kullanımıdır. Bu tür yabancı kaynak kullanımları; kısa, orta veya uzun vadeli olabilmekte ve finansman maliyeti, kredi maliyeti, komisyon ve sigorta muameleleri vergisi gibi diğer unsurlardan oluşmaktadır⁵⁰.

Faiz, yabancı kaynak kullanmanın maliyetidir. Kredi veren kuruluşların, işletmelere sağladıkları fonlar karşılığında, borç verdikleri tutarlar üzerinden belirli oran ve yöntemler kullanarak hesapladıkları tutar “faiz” olarak tanımlanabilmektedir⁵¹.

Bir stokun elde edilmesi için alınmış kredilerin, tedarik dönemine isabet eden faiz kısmı maliyete dahil edilir. Burada dikkat edilecek husus, alınan kredilerin münhasıran ilk madde ve malzemenin veya emtianın tedariki için kullanılmış olmasıdır. İşletme sermayesi kredileri gibi, genel amaçlı kredilerin faiz giderleri, maliyet bedeline

⁵⁰ Münir Şakrak, “Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 106, (Temmuz 1997), s.136.

⁵¹ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, “Maliyet Muhasebesi”, 4. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:888, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:476, 2001, s.187.

dahil edilmeyip, finansman giderlerine kaydedilir⁵².

Maliye Bakanlığı tarafından, 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'nde, dönem sonu stokların değerlemesi hususunda kredi faizleri ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır: İşletmelerin finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

Tebliğde yapılan açıklamayla, stoklarla direkt ilgili olan finansman giderleri hariç olmak üzere, finansman giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi zorunluluk olmaktan çıkarılmış ve stok maliyetlerine pay verme işlemi, işletmelerin tercihinin bırakılmıştır.

1.1.8.Vade Farkları

Vade farkları, mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle, malın peşin bedeline ek olarak yapılan ödemedir. Vade farkları, malın fatura bedeline dahil olabileceği gibi, malın fatura bedelinden ayrı olarak ödenmesindeki gecikmelerden de doğabilir⁵³. Vade farkı, mal veya hizmetin bedeli olan nakit alacağın vadesinde ödenmemesi halinde, bu bedele oransal olarak belirlenip ilave edilecek miktarı da ifade etmektedir⁵⁴.

Bir başka tanıma göre vade farkı; varlık alımlarında satıcılar tarafından tanınan vade için hesaplanarak alıcıdan tahsil edilen veya alıcı hesabına borç kaydedilen fiyat farkı yada ödemeye ilişkin belirlenmiş vadenin aşılması karşılığı olan bedeldir⁵⁵.

⁵² Yunus Kışal ve Sadi Işıklılar, "Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları", 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Şubat 1999, s.295.

⁵³ Bünyamin Öztürk, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri" 4. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006, s.176.

⁵⁴ Talha Apak, "Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak "Vade Farkı ve Fiyat Farkı'nın Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 19, Temmuz 2005, s.60. ; Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ağustos 2001

⁵⁵ Nihat Uzunoğlu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (1)", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 268, (Aralık 2003), s.7.

Satıcı işletme, vadeli satışa konu alacağını, vade tarihinde tahsil edemezse, bu takdirde ikinci vade gündeme gelmektedir ve bunun sonucunda; vadeli satışa konu bedelin tamamının veya taksitlerinin, belirlenen tarihte ödenmemesi nedeniyle müşteriden alınan ek bedel de vade farkı olmaktadır. Başka bir deyişle, vade farkları, malın tesliminden sonraki tahsillerde alınan bir tür faiz, bir nevi gecikme zammı olmaktadır⁵⁶.

İster fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun; vade farkları, doğrudan malın alışı ile ilgilidir. Vade farkları, direkt malın bedeli olduğu için maliyete eklenir. Ancak maliyete ekleme, malın satışı gerçekleşene kadar yapılır. Mal satıldıktan sonra doğan vade farkları; eklenecek olan maliyet, sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için, maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılır. Çünkü mal satıldıktan sonra doğan vade farkı ile doğrudan malın maliyeti arasındaki ilgi kopmuş ve vade farkı, işletmenin faaliyeti için doğmuş bir genel gider niteliği kazanmıştır⁵⁷.

1.1.9.Ticari İskontolar ve Primler

1.1.9.1. Alış İskontosu

Alış iskontosu, “satıcının belli bir ciro veya miktar üzerinden alıcıya genellikle dönem sonlarında yaptığı bir satış indirimidir⁵⁸.” İskonto ister alınan malın bedelinde indirim yapılmak suretiyle, ister alınan malın yanında bir miktar mal da bedel talep edilmeksizin verilmek suretiyle yapılsın mal bedelinden indirim olma özelliğini değiştirmez. Her iki durumda da alınan toplam mal miktarı için daha düşük bir bedel ödenmektedir⁵⁹. İskontolar üç grupta toplanabilir⁶⁰:

i) Ticaret İskontosu: Önceden belirlenen fiyat listeleri üzerinden yapılan fiyat indirimleridir. Söz konusu indirimler, alış esnasında fatura toplamı üzerinden belirli

⁵⁶ Nuri Değer, “Vade Farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Konusu”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 94, (Ekim 2000), s.97.

⁵⁷ Öztürk, s.177.

⁵⁸ Sakıp Şeker, “Dönem Sonu İşlemleri”, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, Cilt I, s. 982.

⁵⁹ Kazım Yılmaz, “Değerleme”, 2.Baskı, Ankara: Kasım 2000, s.102.

⁶⁰ Akdoğan, ss.227-228.

yüzdelere veya değerler itibarıyla sağlanmaktadır. Bu indirimler doğrudan fatura üzerinden yapıldığından hesaplara intikal etmemekte; stokların maliyeti, faturanın indirim sonrası net değerine göre belirlenmektedir.

ii) Kasa İskontosu: Vadeli alışlarda, işletmenin mal bedelini, vadesinden önce ödemesi durumunda sağlanan fiyat indirimleridir. Kasa iskontosunun muhasebeleştirilmesinde iki görüş vardır: Birincisi, iskontonun stok maliyeti ile ilişkilendirilmesi, ikincisi ise, iskontoların sonuç hesaplarında, diğer gelirler kısmında, gösterilmesidir. Buna göre, stok maliyeti yönteminde; iskonto tutarı, ilgili stok hesabına alacak, satıcılar hesabına borç şeklinde muhasebeleştirilecektir. İskontonun diğer gelirler olarak kayıtlara alınması halinde, satıcılar hesabı borç kaydı karşılığı, alacak tarafında, diğer olağan gelir ve karlar olacaktır.

Bu iki yöntemi değerlendirecek olursak; stok alışına ilişkin kasa iskontosu; ilgili stok, ticari mal olarak veyahut mamul mal içeriğinde stoklardan çıkmışsa, mecburen diğer olağan gelir ve karlar hesabında gösterilecektir. Ancak stoktaki mallara ilişkin iskontonun, stok maliyetlerinden düşülmesi gerekmektedir. Bu durum, hem VUK açısından bir sakınca doğurmayacak, hem de işletmelerin lehine olacaktır. Çünkü kar, bilindiği üzere stoğun satıldığı dönemin gelir tablosunda yer alacaktır.

iii) Miktar İskontosu: Miktar iskontoları ise, belirli bir miktar ya da tutardan daha fazla alınması durumunda satıcıların farklı satış fiyatı uygulaması sonucu sağlanan indirimlerdir. Miktar iskontosunun alış sırasında sağlanması durumunda, indirim tutarı doğrudan doğruya fatura üzerinden yapılacağından, ticaret iskontolarında olduğu gibi, sağlanan miktar iskontosu miktar hesaplarına yansımayacak ve satın alınan stoğun maliyeti, net fatura değerine göre belirlenecektir. Ancak miktar iskontolarının dönem sonunda yapılması durumunda, söz konusu iskonto tutarları, satışları teşvik için verilen prim niteliğini taşıyacağından, stok maliyeti ile ilişkilendirilmeyip; doğrudan doğruya, diğer olağan gelir ve karlar adı altında, sonuç hesaplarına yansıtılması uygun olacaktır.

1.1.9.2.Primler

Yıl içinde alınan toplam alış miktarı veya tutarına göre alınan primin mallarla birebir ilişkisi yoktur. Genellikle yıl sonunda verildiği için, stoklar büyük ölçüde

satıldıktan sonra doğmaktadır. Başka bir yönüyle prim, yıl içinde yapılan toplam alışa göre hesaplanan bir indirimdir. Stoklarla birebir ilişkisi olmayıp, tüm mallarla ilgili olduğu ve daha çok işletmenin performansı ile ilgili olduğu için, primler mal maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin gelir yazılır⁶¹.

Fatura üzerinden yapılan iskonto ile ciro primini birbirinden ayırmak gerekmektedir. İskonto, hesap dönemi içinde satıcının satış bedeli üzerinden yaptığı indirimi ifade eder ve mal maliyetini azaltır. Vergi kanunlarımız uyarınca, iskontonun mutlaka ticari teamüllere uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bir mal üzerinden yapılacak, % 10, %20, % 30, % 40, % 50 gibi iskonto, malın nevine veyahut piyasadaki kampanya şartlarına göre, ticari teamüllere uygun olabilir. Ancak örneğin % 10 iskontonun ticari teamüllere uygun olduğu bir malda, % 40-50 indirimle iskonto yapmış olmak, iskonto olarak kabul edilemeyecek ve bu durumun, en başta transfer fiyatlaması açısından incelenmesini gerektirecektir.

Ciro primi ise, belli bir dönem veya şartların gerçekleşmesine bağlı olarak (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla anılan) yapılan ödemeleri ifade etmektedir. Ciro primi olarak adlandırılan bu tür bir iskonto, doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü) , satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmet vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır. Bu durumda alınan ciro priminin, stoklarla birebir ilgisi kesilmiş ve ciro primi işletmelerin; gelir yazması gereken bir kalem olmuştur.

1.2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri kısaca; üretime konu mamul içeriğinde yer alan direkt malzemeler üzerinde yapılan direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerini ifade etmektedir.

⁶¹ Öztürk, s.177.

1.2.1. İşçilik Giderleri

1.2.1.1.Direkt İşçilik Giderleri

Üretim faaliyetlerine doğrudan katılan ya da bir başka ifadeyle bizzat makineleri çalıştıran, çalışmasını sağlayan ve makine başında çalışan işçilere ödenen ücretler, direkt işçilik gideri olarak tanımlanmaktadır⁶².

Bir başka tanımla, maliyet birimlerinde teşhis edilebilen ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen işçiliklere; direkt işçilik denilmektedir⁶³. Bu giderler, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı gözlemlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur⁶⁴.

1.2.1.2.Endirekt İşçilik Giderleri

Üretimle direkt ilgisi olmayan, üretimle direkt ilgisi olmakla beraber, maliyet birimleri ile direkt ilişkisi kurulamayan işçilikler; imalatla uğraşan işçilerin imalat işleri dışında yaptığı işler; üretimde bir fiil çalışan işçilerin, fazla çalışma, tatil, izin, prim gibi çeşitli ek hak ve yükümlülükleri; maliyet hesaplarında indirekt işçilik gideri sayılarak, işleme tabi tutulurlar⁶⁵.

Üretim fonksiyonu ve bu fonksiyonun devamı yönünden esas olmakla birlikte, doğrudan üretim maliyetine girmeyen ya da üretilen mamullerle ilişkisi direkt kurulamayan indirekt işçilik giderleri; direkt işçilik giderleri dışında kalan bakım-onarım, temizlik ve taşıma-nakliyat işçilikleri, usta başı, atölye şefi, fabrika müdürü ücretleri gibi giderler yanında, boşa geçen zaman işçiliği, fazla çalışma-vardiya primleri, izin ve ikramiyeler, kıdem tazminatı, sosyal güvenlik işveren payı, sosyal yardımlar çocuk zamları vb. ücret eklerini de kapsar ve bu giderler; muhtelif gider

⁶² Osman Altuğ, “Maliyet Muhasebesi”, 9. Baskı, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 434-667, 1989, s.116.

⁶³ Fikret Öcal, “Maliyet Muhasebesi”, 2. Baskı, İstanbul: Fatih Matbaası, 1971, s.52.

⁶⁴ Hacırüstemoğlu, s.120.

⁶⁵ Öcal, s.52.

yerlerine ve gider taşıyıcılarına ilişkin olması nedeniyle genel üretim giderleri içerisinde maliyete aktarılırlar. Endirekt işçiliklerin ortaya çıkışı iki şekilde olmaktadır⁶⁶:

i) Üretimde çalışan işçilerin normal ücret dışında aldıkları ücretler.

ii) Üretim departmanında çalışmakla birlikte, üretim faaliyeti dışında hizmet gören işçi ücretleri.

Direkt-endirekt işçilik ayrımında özellik gösteren bir konu, fazla mesai ücretleridir. Günlük normal çalışmanın dışında yapılan fazla mesailer karşılığında, genellikle %50 zamlı ücret alınmakta ve bu halde; bu zamlı ücretin direkt işçilik mi, endirekt işçilik mi sayılacağı sorunu ile karşılaşilmektedir. Burada, fazla mesai sırasında tahakkuk eden normal ücret ile zammı birbirinden ayırmak gereklidir. Fazla mesai karşılığında ödenen normal ücretin, normal mesai sırasında tahakkuk eden ücretten hiçbir farkı yoktur. Bu durumda fazla mesainin normal ücrete tekabül eden kısmı direkt, zamlı kısmı ise endirekt, işçilik giderleri içerisinde yer alacaktır⁶⁷.

1.2.2. Genel Üretim Giderleri

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

Bu giderlerin;

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,

-Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekir. (1 Sıra No'lu MSUGT)

Genel üretim giderleri, imal veya üretim maliyetinin hesaplanmasında ilk maliyete (direkt ilk madde ve malzeme + direkt işçilik) eklenmesi gerekli bütün dolaylı giderleri içine almaktadır. Bu giderler, mamulün bünyesine girmeyen, mamulün

⁶⁶ Altuğ, s.116.

⁶⁷ Kamil Büyükmirza, "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi", 6. Baskı, Ankara: Barış Kitap Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 1999, s.141.

üretiminde doğrudan değil, dolayısıyla ilgili bulunan maliyetlerle ilgili tüm dolaylı giderleri temsil eden giderlerdir⁶⁸.

Genel üretim giderlerinin bir kısım özellikleri şöyle sıralanabilir⁶⁹:

i)Genel üretim giderleri ile üretilen mamul ve hizmet arasında genellikle doğrudan bağlantı yoktur.

ii)Genel üretim giderleri içerisinde birbirinden farklı gider türleri vardır. Bunların bir kısmı değişken, bir kısmı sabit, bir kısmı da yarı değişken ve yarı sabittir. Örneğin, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet değişken, amortisman ve tükenme payı sabit, bakım-onarım giderleri ise, yarı sabit gider türü özelliği göstermektedir.

iii)Genel üretim giderlerinin bir kısmı zaman içerisinde düzensiz seyir gösterebilmektedir.

iv)Genel üretim giderlerinin bir kısmının kesin tutarları yıl sonunda belli olabilir.

1.2.2.1.Sabit Genel Üretim Giderleri

Belli bir zaman içerisinde, üretim miktarının azalıp çoğalmasına rağmen aynı kalan masraflara, sabit gider denir. Esas alınan zaman süresi kısaldıkça, sabit gider payı çoğalabilir. Buna karşın zaman uzadıkça, evvelce sabit sayılan bazı giderler, değişken hale gelebilir. Örneğin, kısa zamanda sabit sayılabilecek ustabaşı masrafları, üretimin durması halinde tamamen ortadan kalkabilir. Sabit masraflardan mamul birimi başına düşen hisse, üretim arttıkça hızla azalır⁷⁰.

Uzun dönemdeki teknolojik gelişmelerle yeni sabit yatırımların yapılması, yönetici kadrolarının artırılması, satış personelinin büyümesi gibi haller; sabit kabul edilebilecek amortisman giderleri, yönetici maaşları gibi bir takım giderlerde artış yaratabilir ve böylece kısa dönemde sabit kabul edilen giderlerde değişikliğe uğrar.

⁶⁸ Öcal, ss.60-61.

⁶⁹ Hacırüstemoğlu, s.133.

⁷⁰ Nasuhi Bursal, “Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve Tatbikatı”, 1. Baskı, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1971, s.56.

Dolayısıyla sabit giderler, değişikliğe uğramayacağı kabul edildiği belirli bir dönem itibariyle sabittir⁷¹.

Bu giderler, belirli bir zaman diliminde ve faaliyet hacminde, faaliyet hacmindeki dalgalanmalar karşısında sabit kalırken, yönetim kararına göre artıp azalabilir. Sabit giderler; yapısal ve planlanmış giderler olarak ikiye ayrılır⁷²:

i)Yapısal Giderler: İşletmenin yapısına bağlı olarak meydana gelen ve idarecilerin kısa dönemde alacakları karardan etkilenmeyen, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Örneğin, kira giderleri, yönetici giderleri, amortisman giderleri, bina ve arazi vergileri gibi.

ii) Planlanmış Giderler: Üst kademe yönetimi tarafından belirli bir dönem içerisinde harcanacak en üst limiti belirlenen ve bütçeye konan ödenekler uyarınca yapılan giderlerdir.Araştırma geliştirme giderleri, reklam giderleri, bağış ve yardımlar, satış geliştirme giderleri, çeşitli eğitim programları vb.giderler, planlanmış giderlere örnek gösterilebilir. Ancak bu giderler idareciler tarafından değiştirilebildiklerinden, dönemden döneme değişiklik gösterirler.

1.2.2.2.Değişken Genel Üretim Giderleri

Sabit giderler belirli bir kapasite yaratmakta ve bir bakıma faaliyetin hazırlık aşamasını oluşturmaktadır. Faaliyette bulunulması ise, sabit giderlerin yanında faaliyet hacmine bağlı olarak artıp eksilen yeni birtakım giderlerin yapılmasını gerektirir. İş hacmindeki dalgalanmalara paralel olarak değişme gösteren bu giderlere değişken gider adı verilmektedir. Faaliyet durdurulduğu anda bu giderler kendiliğinden ortadan kalkar. Örneğin bir endüstri işletmesinde makine yağı gibi endirekt malzeme, elektrik enerjisi, endirekt işçilik, vb. bir takım emek ve tüketimler, değişken genel üretim gideri olarak adlandırılacaktır. Öte yandan ticaret işletmelerindeki satılan malın maliyeti, nakliye ve

⁷¹ M. Selçuk Uslu, "Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi", 1. Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu, 1991, s.29.

⁷² Akdoğan, s.26.

teslim giderleri, ambalaj malzemesi tüketimi gibi giderler de, değişken genel üretim giderleri arasında sayılacaktır⁷³.

Diğer taraftan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri içerisinde yer almamakla birlikte; bu giderler de, üretim hacmine bağlı değişken giderlerdir.

1.2.2.3.Yarı Değişken ve Yarı Sabit Genel Üretim Giderleri

1.2.2.3.1.Yarı Değişken Giderler

Faaliyet hacmi durduğu zaman tamamen ortadan kalkmayan ancak, faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan harcamalardır. Bu giderlerin bir kısmı sabit, bir kısmı değişkendir⁷⁴. Örneğin, satış elemanlara sabit maaşın dışında verilen primler. Bu örnekte maaşlar sabit, satış hacmine bağlı primler, değişken giderlere örnek olacaktır⁷⁵.

1.2.2.3.2.Yarı Sabit Giderler

Belirli faaliyet aralığında sabit, fakat bu hacim aralığı aşıldığında sıçramalar gösteren giderlerdir⁷⁶. Örneğin siparişlerdeki artışın, çalışma düzeninde ikinci vardiyayı gerektirmesi sonucunda, yeni ustabaşı istihdamı gerektirmesi gibi. Ancak işletme sürekli iki vardiya çalışmaya başlamışsa, sonraki ustabaşının da ücreti, sabit gider şeklinde kabul edilecektir⁷⁷.

2. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR

2.1. TMS-2 Stoklar Standardı'na Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi

2.1.1. Standardın Amacı

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık

⁷³ Büyükmirza, ss.287-288.

⁷⁴ Akdoğan, s.26.

⁷⁵ Büyükmirza, s.290.

⁷⁶ Akdoğan, s.27.

⁷⁷ Büyükmirza, s.293.

olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir. (TMS/2: m. 1)

2.1.2.Standardın Kapsamı

Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır: (TMS/2: m. 2)

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
- b) Finansal araçlar (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme); 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: (TMS/2: m. 3)

- a) Tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.
- b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

Yukarıdaki a ve b bentlerinde sayılan stoklar, standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir. (TMS/2: m. 4,5)

2.1.3. Standartla İlgili Tanımlar

2.1.3.1. Stokların Kapsamı

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar. (TMS/2: m. 8)

2.1.3.2. Net Gerçekleşebilir Değer

İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirme için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. (TMS/2: m. 6)

2.1.3.3. 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. (TMS/2: m. 6)

Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise, aynı stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir. (TMS/2: m. 7)

2.1.4. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.

(TMS/2: m. 10)

2.1.4.1. Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. (TMS/2: m. 11)

2.1.4.2. Üretim İşletmelerinde Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. (TMS/2: m. 12)

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. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değeri düşer. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. (TMS/2: m. 13)

Ülkemizde, sanayi odaları tarafından verilen kapasite raporları, normal maliyet yöntemi uygulanmasında kullanılabilir niteliktedir. Kapasite hesaplanmasında sanayi odaları şu kriterleri dikkate almaktadır⁷⁸:

*Yıllık üretim kapasitesi hesaplanırken, günde 8 saat, yılda 300 iş günü çalışıldığı kabul edilir.

*Firmanın yıllık üretim programı göz önünde bulundurularak, yıllık üretim kapasitesinin ürünlere göre dağılımı yapılır. Ürün çeşidi birden fazla ise, tesisin tamamında bir yıl boyunca bir çeşit ürün üretiliyor gibi düşünülmez.

*Yıllık üretim kapasitesinin hesabında, firma dışında (fason) yaptırılan üretimler dikkate alınmaz.

Sanayi odasından alınacak rapordaki kapasiteye dayandırılan maliyet hesaplamaları, muhasebenin temel kavramlarından birisi olan “tarafsızlık ve belgelendirme” kavramına da uygun düşer.

2.1.4.3.Birleşik ve Yan Mamullerin Maliyetleri

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. 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 göstermez. (TMS/2: m. 14)

Standartta yöntem olarak, nispi satış değerleri yöntemi önerilmiştir. Başka bir

⁷⁸ Ender Boyar, Ali Haydar Güngörmüş, “TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Safha Maliyetine Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl: Sayı: 32, (Ekim 2006), s.173.

değişle, standartta dağıtım yöntemlerinden, “piyasa değeri” ya da “net satış hasılatı” yöntemleri işaret edilmektedir. Piyasa değeri yönteminde, ürün maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olduğu varsayımından hareket edilmekte, maliyetler, bileşik ürünlerin satış hasılatlarına göre dağıtılmaktadır⁷⁹.

2.1.4.3.1. Birleşik Maliyetleri Dağıtma Yöntemleri

2.1.4.3.1.1. Fiziksel Ölçüler Yöntemi⁸⁰

Ayrım noktasındaki üretim miktarlarının, ilgili üretim dönemi süresince üretilen toplam mamullere oranlanmasıdır. Birleşik mamuller ayrım noktasına kadar aynı süreçte aynı ilk maddenin üzerinde işlem yapılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Birleşik maliyetlerde toplam fiziksel ölçü içerisindeki paylar göz önünde bulundurularak, maliyetlerin mamullere dağıtılması sağlanmaktadır. Fiziksel ölçüler yöntemi, ayrım noktasında satış değeri yöntemine göre daha az tercih edilen bir yöntemdir. Bunun en önemli nedeni ise, bazı mamullerin üretim kapasitesi ile satış gelirleri arasında doğrudan ilişkinin olmamasıdır.

2.1.4.3.1.2. Pazar Yöntemine Dayalı Yöntemler⁸¹

Pazar temeline dayalı verilerin kullanıldığı yaklaşımlarda temel veri birleşik mamullerin satış fiyatlarıdır.

2.1.4.3.1.2.1. Ayrım Noktasında Satış Değeri Yöntemi

Bu yöntemde; maliyetler, birleşik mamullerden beklenen gelirlere göre mamullere dağıtılmaktadır. Diğer taraftan yöntemi kullanabilmek için, birleşik mamullerin ayrım noktasında satış fiyatının pazarda varolması ve işletme tarafından tespit edilmesi gerekmektedir.

Buna göre her bir mamulden beklenen hasılat, bütün birleşik mamullere

⁷⁹ Feriştah Sönmez, “13 No’lu Muhasebe Standardı-Stoklar”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Mayıs 2003, s. 29.

⁸⁰ Vedat Ekergil, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008, s.119.

⁸¹ Ekergil, ss.120-125.

ilişkin beklenen toplam satış hasılatına oranlanır ve bu oran sonucunda bulunan değer, birleşik maliyetlerle çarpılarak, her bir mamulün maliyeti bulunur.

2.1.4.3.1.2.2. Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi

Birleşik mamullerin satış değerinden, bu mamullerin satışa hazır hale gelmesi için yapılan ek maliyetlerin düşülmesi ile bulunmaktadır. Bu yöntemde, her bir mamulün toplam satış hasılatından, her bir mamul için katlanılan ek maliyetler (örneğin birleşik mamulleri krema ve yağsız süt olan bir firmanın, mamullerini ayırım noktasında satmaktan vazgeçerek, üretim sürecine devam etmesi ve yapılan ek işlemler sonucunda, kremadan tereyağ ve yağsız süttten konsantre süt üretmesi gibi) düşülerek net gerçekleşebilir değer bulunmaktadır. Daha sonra her bir mamule ilişkin net gerçekleşebilir değer, bütün mamullere ilişkin toplam net gerçekleşebilir değere oranlanmakta ve sonuçta bulunan değer ile birleşik maliyetler çarpılarak her bir mamulün birleşik maliyeti bulunmaktadır. Birim başına üretim maliyeti bulunurken, toplam maliyetin; her bir mamul için hesaplanan bileşik mamul payı ile her bir mamul üretimi için katlanılan ek maliyet unsurlarından oluşacağı tabidir.

Özellikle, ayırım noktasında birleşik mamullerin üretim sürecinde işlem görmesi sonucu, satış değerinin yapılan ek maliyetlerin çok üzerinde olması ya da işletmenin pazara farklı mamul çeşitleri sürmek istemesi durumlarında bu yöntem tercih edilmektedir.

2.1.4.3.1.2.3. Sabit Brüt Satış Karı Oranına Dayalı Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemi

Bu yöntemde ilk önce, tüm birleşik mamullerden elde edilmek istenen, ortak brüt satış kar marjı belirlenir. Daha sonra, mamul bazında brüt satış karı yüzdesi hesaplamak için, üretilen her bir mamul çeşidinin toplam satış değeri ile toplam brüt satış karı yüzdesi çarpılır ve sonuçta brüt satış kar payı bulunur. Satış hasılatından brüt satış kar payı düşüldüğünde, satılabilir birleşik mamullerin maliyeti ortaya çıkar. Daha sonra, her bir mamul dağıtımı sonucu elde edilen satılabilir durumdaki mamullerin toplam maliyetinden ek maliyetler çıkartılarak, mamul bazında dağıtılan birleşik mamul maliyetleri bulunur.

2.1.4.3.2.Yan Mamul Maliyetlerini Dağıtma Yöntemleri

Yan mamullerin satış değeri düşük olmasına rağmen maliyetinin hesaplanması gerekebilir. Aksi durumda yan mamullerin maliyeti, ana ve birleşik mamullerin maliyetinden düşülemez. Standarda göre yan mamuller, net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülür ve satılan yan mamullerin net satış gelirleri, birleşik mamullerin maliyetinden düşülür⁸². Tabi olarak işletme içerisinde kullanılacak yan mamullerde, net gerçekleşebilir değeri üzerinden birleşik mamullerin maliyetinden düşülecektir.

2.1.5.Diğer Maliyetler

2.1.5.1.Stokların Maliyetine Dahil Edilen Diğer Maliyetler

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. (TMS/2: m. 15)

2.1.5.2. Stokların Maliyetine Dahil Edilmeyen Diğer Maliyetler

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

- a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- d) Satış giderleri. (TMS/2: m. 16)

⁸² Ekergil, s.128.

2.1.6. Borçlanma Maliyetleri

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, borçlanma maliyetlerinin, stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. (TMS/2: m. 17)

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (TMS/2: m. 18)

Borçlanma maliyetleri standardının, stok edinimindeki yeri, özetle şöyledir:

Borçlanma maliyetleri, bir işletmenin finansman işlemlerinin maliyetidir ve borçlanma maliyetlerinin en önemli kısmı, yabancı fonlarla ilgili olarak katlanılan maliyetlerdir.

TMS 23 göre borçlanma maliyetleri; bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmaktadır.

Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir: (TMS/23: m. 6)

(a) Etkin faiz oranı yöntemi yani bileşik faiz oranı kullanılarak hesaplanan faiz gideri,

(b) Kiralama işlemlerinde, finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve

(c) Yabancı para ile borçlanmalarda, finansman maliyetleri niteliğindeki kur farkları.

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini ise, oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. (TMS/23: m. 8) Yani, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar, aktifleştirilebilecek, diğer bir ifade ile, mevcut varlığın maliyetine eklenecek, bunun dışında kalan diğer borçlanma maliyetleri ise, doğrudan gider yazılarak, dönem giderleri

içerisinde gösterilecektir. *(Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir. TMS/23: m. 12)*

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Borçlanma standardına göre stoklar; koşullara bağlı olarak özellikli bir varlık olabilir. Ancak standartta, kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar, özellikli varlık olarak kabul edilmemiştir. Bu kapsamda, yapımı uzun zaman alacak bir gemi, ya da sipariş üzerine yapılmış özel bir el yapımı otomobil, özellikli varlıklara örnek olarak gösterilebilir.

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz. (TMS/23: m. 14)

Öte yandan borçlanma standardının 4. maddesine göre;

“İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu standardın uygulanması gerekli değildir:

(a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin bir canlı varlık,

(b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.”

Bu madde ile, çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar ile gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmiş özellikli varlıklarla doğrudan doğruya

ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri için, standart hükümleri, kapsam dışında bırakılmıştır. Böylece, bu tür varlıkların değerlemesinde; standartta tanımlanan özellikli varlıklar kapsamı dışında, borçlanma maliyetlerinin, doğrudan giderleştirilmesi önlenmiştir. Diğer taraftan, daha sonra da bahsedileceği üzere, vergi mevzuatımızda, varlık edinimi ile doğrudan ilintili borçlanma giderlerinin, stok maliyetine eklenmesi, bir zorunluluk olarak hükmolunmuştur.

Özetle, elde edilmesi uzun süre alacak stokların elde edilmesi aşmasında kredi faizleri, vade farkları, yabancı para ile borçlanmalarda, finansman maliyetleri niteliğindeki kur farkları ile standardın yukarıda yer alan dördüncü maddesindeki varlıklara ilişkin borçlanma harcamaları, stok maliyetine eklenecektir. Bunun dışında, stokun elde edilmesi aşaması da dahil olmak üzere, borçlanma maliyetleri, (faiz, kur farkı, vade farkı vb.) stok maliyetine eklenmeyecek olup, doğrudan finansman gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

2.1.7. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez. (TMS/2: m. 19)

2.1.8. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanmasında stokun maliyeti bu değerdir. (TMS/2:m. 20)

“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı; işletmelerin hasadı yapılmış canlı varlıkları olan tarımsal ürünlerine, sadece hasat noktasında uygulanır. Hasat sonrası için “TMS 2 Stoklar” standardı veya ilgili başka standartlar uygulanır.

Standartta göre canlı varlık, yaşayan hayvan veya bitkidir. Yani standart, tarımsal faaliyetlerin konusunu, bildiğimiz üzere, hayvancılık ve bitki ürünleri üzerinden tanımlamıştır. Standartta yer alan hususlar ise, özetle şöyledir:

Tarımsal faaliyete konu canlı varlıklar, gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilir. Örneğin bir çiftlik hayvanının gerçeğe uygun değeri; piyasa fiyatından, satış yerine taşınma giderleri ile satış yerine getirilmesine ilişkin diğer giderlerin çıkarılması ile bulunur.

Bazı durumlarda canlı bir varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değerlerin tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanır.

İşletme, ilgili varlıkların finansmanına, vergilendirilmesine veya canlı varlıkların hasat sonrası yeniden yetiştirilmelerine ilişkin nakit akımlarını dikkate almaz. (örneğin orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti)

Canlı varlıklara veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda; aşağıdaki kıstaslar, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir⁸³;

*İşlem tarihi ile bilanço tarihi arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,

*Benzer varlıkların piyasa fiyatları, sektör emsalleri,

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe

⁸³ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Mart 2007, ss.198-199.

uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.

Canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü, satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri dūřulmek suretiyle yapılan hesaplamada dūřulr. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

Tarımsal rrnlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri dūřulerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

Hasat sonucunda, tarımsal rrnlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde, sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir. İlgili canlı varlığın gerçeğe uygun değeri, bir sözleşmenin mevcudiyeti nedeniyle düzeltilmez.

2.1.9.Maliyetlendirme Yöntemleri

İşletmelerin maliyet unsurlarının belirlenmesinde, muhasebenin temel amacı; kontrol ve analiz amacıyla kullanılabilen ve net karı belirlemek için elde edilen gelirle uyuşan, doğru, mantıklı ve anlamlı maliyet verilerinin ve bilgilerinin rretilebilmesidir. Stokların satışından elde edilen gelirler, işletme yaşamının temel nedenini oluşturmaktadır. Bu nedenle, satış gelirleri ile karşılaştırılan stokların maliyetinin, gerçeğe uygun bir şekilde değerlemesinin yapılması gerekir⁸⁴. Nitekim, stoklar standardında da, gerçek maliyete en yakın maliyetlendirme yönteminin esas alınması benimsenmiştir. Standartta, maliyetinlrm ile ilgili olarak benimsenen yöntemler şunlardır:

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetininlrmyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende maliyet yöntemi gibi teknikler kullanılabılır. (TMS/2: m. 21)

⁸⁴ Rifat stn, “Maliyet Muhasebesi: Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı”, 5.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1996, s.117.

Standardın 21. maddesinde; fiili maliyetlerin, stok maliyetinin belirlenmesinde temel alınacağı, ancak fiili maliyetle birlikte, standart maliyet ya da perakende satış yöntemi gibi stok maliyeti hesaplama yöntemlerinin, fiili maliyete yakın sonuç vermesi halinde, bu yöntemlerin, tahmini maliyetlerin belirlenmesinde kullanılabileceği belirtilmiştir.

2.1.9.1.Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. (TMS/2: m. 21)

Standart maliyet sistemi, ileri dönük maliyet sistemlerindendir. Diğer bir ifade ile, üretim işleminden önce olması gereken maliyetlerin uzmanlar tarafından teknik senaryolarla hesaplanabildiği ve bu maliyetlerin fiili sonuçlarla karşılaştırılarak sapmaların bulunabildiği, maliyet kontrolüne yardımcı olan bir maliyet sistemidir.⁸⁵.

2.1.9.2.Perakende Yöntemi

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların 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. (TMS/2: m. 22)

Bu yöntemin, “Perakende Satış Yöntemi” ve “Brüt Satış Karı” yöntemi olmak üzere, iki hesaplama tekniği vardır.

2.1.9.2.1.Perakende Satış Yöntemi

Perakende satış yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer

⁸⁵ Uslu, s.387.

maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda varlık unsurundan oluşan stokların değerlemesinde kullanılır⁸⁶. Perakende satış yöntemi maliyet ile satış fiyatı arasındaki ilişki kurularak dönem sonu stok maliyetini tahmin etmeyi amaçlayan bir yöntemdir. Perakende satış yöntemi ile dönem sonu stok maliyeti arasındaki ilişki beş adımda hesaplanmaktadır.

1.Adım: Dönem başı stokların ve dönem içi alışların hem maliyeti hem de perakende satış fiyatı listelenir.

2.Adım: Dönem başı stoklar ile dönem içi alışların maliyeti ve perakende satış değerleri toplanarak, satılabilir mallar maliyetine ve perakende satış değerine ulaşılır.

3.Adım: Satılabilir malların maliyeti, satılabilir malların perakende satış değerine bölünerek “maliyet oranı” hesaplanır.

Perakende Satışa Dayalı Maliyet Oranı=
$$\frac{\text{Satılabilir Malların Maliyet Değeri}}{\text{Satılabilir Malların Perakende Satış Değeri}}$$

4.Adım: Satılabilir malların perakende satış değerinden net satışlar çıkartılarak dönem sonu stokların perakende satış değeri hesaplanır.

5.Adım: Dönem sonu stoklarının perakende satış değeri ile maliyet oranı çarpılarak “tahmini dönem sonu stoklarının maliyeti” yine tahmini olarak bulunur⁸⁷.

2.1.9.2.2.Brüt Satış Karı Yöntemi

Brüt satış karı yöntemi ile dönem sonu stok maliyeti iki adımda hesaplanmaktadır.

⁸⁶ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:25), s.58.

http://www.spk.gov.tr/teblig/files/Seri_XI_No25.pdf

⁸⁷ Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso ve Paul D. Kimmel, Accounting Principles 5 th Editon. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1998) s.394; Robert A. Brechner, Cpmtemporary Mathematics for Business and Consumers, 3 rd Edition, 2003 (http://www.swlearning.com/bmath/brechner/cont_math_3e/student_powerpoint/ch16.ppt); Ekergil, s.144.

1.Adım: Tahmini satılan malların maliyetinin hesaplanması,

2.Adım: Tahmini dönem sonu malların maliyetinin hesaplanmasıdır.

Yöntemin uygulanmasında en önemli sorun, brüt satış karı oranının doğru olarak tespit edilmesidir. Bu oranın tespitinde genellikle, önceki dönemlerde uygulanan oranlar dikkate alınmaktadır. Net satışlar ile brüt satış karı oranının çarpılması sonucu, tahmini brüt satış karı değerine ulaşılır. Böylece net satışlardan tahmini brüt satış karının düşülmesi ile tahmini mallar maliyeti hesaplanmış olur. Satılabilir mallar maliyetinden, tahmini satılan mallar maliyetinin çıkartılması ile, tahmini dönem sonu mallar maliyeti hesaplanmış olur⁸⁸.

2.1.10. Stok Değerleme Yöntemleri

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değeri. (TMS/2: m. 9)

Stokun satış ve tüketim nedeniyle çıkışındaki değeri asıl olarak, has veya gerçek maliyettir ve gerçek parti maliyeti yönteminin uygulanması; “hem TMS 2-Stoklar” standardına, hem de vergi mevzuatımıza uygundur⁸⁹. Ancak normal şartlarda birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetlerin maliyeti için gerçek maliyet yöntemi uygulanması gerekli iken (TMS/2: m. 23); genellikle birbiri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için bu yöntemi uygulamak pek mümkün değildir.

Birbiri yerine ikame edilebilen stokların çıkış maliyetlerinin tespitinde, stoklar standardında belirlenen yöntemler; ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. Standarda göre işletmeler, benzer özellik ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama tekniğini kullanmalıdır. (TMS/2: m. 25) Standart, son giren ilk çıkar (LIFO) hesaplama tekniğinin uygulanmasına izin vermemektedir.

⁸⁸ Ekergil, s.145.

⁸⁹ Akdoğan ve Sevilengül, s.157.

2.1.10.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. (TMS/2: m. 23, 24)

2.1.10.2.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, dönem sonu ağırlıklı ortalama ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi olmak üzere ikiye ayrılır.

2.1.10.2.1.Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ele alınan dönemdeki, miktar ve birim maliyetin çarpımından müteşekkil bölümün tutarlar toplamı, alış miktarları toplamına bölünerek ortalama bulunur. Bulunan ortalama birim fiyat, her çıkış miktarı ve dönem sonu stok miktarına uygulanarak, toplam çıkan tutar ve kalan tutar bulunur⁹⁰.

2.1.10.2.2.Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Her yeni girişte yeni ortalama fiyat tutarlar toplamı, miktarlar toplamına bölünür ve sonraki çıkış bu ortalama ile çarpılarak değerlendirilir. Bu durumda, her girişte yeni ortalama hesaplandığından, bu yönteme hareketli ortalama yöntemi denilmektedir⁹¹.

2.1.10.3. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

Bu yöntemde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin, ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin, en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

⁹⁰ Hacırüstemoğlu, s.116.

⁹¹ Hacırüstemoğlu, s.116.

2.1.11.Net Gerçekleşebilir Değer

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. (TMS/2: m. 28)

Stokların elde etme maliyetleri, maddede belirtilen istisnalar hariç olmak üzere, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur. (TMS/2: m. 29)

Net gerçekleşebilir değerlerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. (TMS/2: m. 30)

Elde edilmesi beklenen satış tutarının tespitinde; benzer ürünlerin cari piyasa fiyatları, talep artış ya da azalışlarının fiyatlara yansımaları ile piyasa fiyatlarında

meydana gelebilecek değişiklikler, yeni firmaların piyasa girmesi veyahut mevcut firmaların reklamasyon ya da promosyon gibi etkinliklerle arz yönlü fiyat etkileri, vb. durumlar, satış fiyatları yönünden güvenilir kanıtların karinesi olabilecektir. Öte yandan, ekonomik kaynaklı ani maliyet artış ya da azalışları da, husule gelen durumun zaman yönünden göstereceği beklentiler ölçüsünde fiyatlar cari düzeyini etkileyebilecektir. Ancak geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları, net gerçekleşebilir değerin saptanmasında dikkate alınmaz.

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur. (TMS/2: m. 31)

TMS 37 kapsamında karşılıkların ve koşullu borçların muhasebeleştirme kriterleri şöyledir:

Karşılıklar gelecekteki borcun karşılanması için üslenilecek harcamaların yapılma zamanının ve tarihinin belirsiz olmasından dolayı tahmini borç ya da yükümlölüklerdir. Tahmini borç özelliği olan karşılıklar; normal ticari borçlar, diğer borçlar ve tahakkuk eden diğer yükümlölüklerden farklı olup, borç tahakkuklarından ayrı bir kayıtla gösterilirler⁹².

Bir karşılık, aşığıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

⁹² Berna Demir ve Ümmühan Aslan, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, s.831.

(a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

(c)Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz. (TMS/37: m. 14)

Karşılık tutarları belirlenirken en gerçekçi tahminin yapılması gerekir. TMS 37'ye göre en gerçekçi tahmin; işletmenin mevcut yükümlülüğünü yerine getirmesi amacıyla bilanço günü itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktar olarak tanımlanmaktadır. Bu tahminler yapılırken uzman görüşleri ve benzer işlemlerle ilgili geçmişte yaşanmış tecrübeler dikkate alınır⁹³.

TMS 37'nin 27-30. maddelerinde, koşullu borçların muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Koşullu borçlar olası bir yükümlülüktür ve kaynakların işletmeden çıkması kesin değildir. Bu nedenle yükümlülük tutarının gerçekçi bir tahmini yapılamaz. Bu nedenle koşullu borçlar karşılıklardan ayrılır ve finansal tablolara yansıtılmayıp sadece dipnotlarda gösterilirler. Eğer belirsizlik çok yüksek ise koşullu borçlarla ilgili herhangi bir işlem yapılmaz.

Koşullu borçlar ekonomik kaynakların işletmeden çıkma olasılığının olup olmadığını tespit etmek amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Eğer yapılan değerlendirme sonucunda kaynağın işletmeden çıkma ihtimali yükselmişse ve güvenilir tahmin yapılabiliriyorsa koşullu borçlar karşılığa dönüşür ve finansal tablolara yansıtılır⁹⁴.

TMS 2'nin 32. maddesi kapsamında; üretim işletmelerinde üretim girdisi olan

⁹³ Berna Demir ve Ümmühan Aslan, s.833.

⁹⁴ Berna Demir ve Ümmühan Aslan, s.835.

ilk madde ve malzemeler değ erlenirken, bünyesine girdikleri mamul stoklarının da değ eri dikkate alınır. Buna göre; üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değ eri, maliyet değ erinin altında ise; bünyesine girdiğı mamulün değ eri ile karşılaştırılır. Eğer bünyesine girdikleri mamullerin beklenen değ erinin, üretildikleri ilk madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, değ eri düş se de, ilk madde ve malzemenin net gerçekleşebilir değ eri ile değ il, maliyet değ eri ile değ erlemesi yapılır⁹⁵.

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değ er yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değ ere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değ iş en ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değ erde artış olduğı kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değ er düş üklüğü karş ılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değ er düş üklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değ er, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değ erden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düş me nedeniyle net gerçekleşebilir değ eri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur. (TMS/2: m. 33)

Öngörüleceğı üzere, satışa konu olmuş stoklara ilişkin brüt kar/zarar tespiti; satış hasılatı ile düzeltilmiş maliyet değ eri üzerinden yapılacaktır. Dolayısıyla madde de yer alan düzenleme; değ erlemenin yapılacağı zamanda mevcut stokların satış fiyatında; değ iş en ekonomik koşullar nedeniyle meydana gelen artışların, net gerçekleşebilir değ er üzerinde yaratacağı değ iş ikliğin, maliyet değ eri ile karşılaştırılması ve bu iki değ erden düşük olanının, kayıtlı değ er olarak düzeltilmesi esasını, belirlemiştir.

Her finansal tablo dönemi itibariyle gözden geçirilmesi gereken net gerçekleşebilir değ erde; artış varsa, artış kadar karş ılık iptal edilir. Net gerçekleşebilir değ er dönem baş ına göre düş müş se de, azalma için yeniden karş ılık ayrılır. Değ er azalması, ortaya çıkt ığı dönemde karş ılık yoluyla gider yazılır. Net gerçekleşebilir değ erdeki artış dolayısıyla iptal edilen karş ılık, dönem içinde ayrılmış karş ılık varsa,

⁹⁵ Gürbüz Gökç en, Baş ak Ataman Akgül, Cemal Ç akıcı, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Ekim 2006, s.59.

karşılık giderleri hesabına, dönem içinde ayrılmış karşılık yoksa konusu kalmayan karşılıklar hesabına; iptal edilen karşılık, dönem içinde gider yazılan karşılıktan büyükse, dönem içi ayrılan karşılığa isabet eden kısım karşılık giderleri hesabına, aşan tutar ise konusu kalmayan karşılıklar hesabına, alacak yazılır⁹⁶.

2.1.12. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. (TMS/2: m. 34)

Dönemsellik kavramı gereğince, satılan stoklardan elde edilen hasılatla, ilgili dönemde giderleştirilen stok kayıtlı değeri, karşılaştırılır ve brüt satış kar/zararı hesaplanır. TDHP’nda stok değer düşüklüğünden doğan zarar, “654-Karşılık Giderleri” hesabında gösterilmektedir. Ancak net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, satışların maliyeti grubunda açılacak bir hesaba borç yazılacağından, iptal edilen karşılıklar da, aynı grupta açılacak bir hesaba alacak yazılacaktır.

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür. (TMS/2: m. 35)

Madde de, varlık maliyetine intikal ettirilen stokların; varlık faydalı ömrüne göre belirlenen süre dikkate alınarak, amortisman yoluyla itfa edileceği belirlenmiştir.

2.1.13. Raporlanacak Bilgiler

Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

⁹⁶ Akdoğan ve Sevilengül, ss.159-160.

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

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

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

(d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;

(e) Stokların, net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmesi nedeniyle kayda alınan gider tutarı,

(f) Net gerçekleşebilir değerine indirgenmiş olan stokların, değer artışı nedeniyle iptal edilen değer azalış tutarları ile gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;

(g) Stoklardaki değer azalış tutarlarının iptaline neden olan olaylar veya koşullar; ve

(h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri. (TMS/2: m. 36)

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir. (TMS/2: m. 37) Bu sınıflandırma zorunluluk değildir. İşletmeler, gerçeğe uygun durumu göstereceğine inandıkları başka ayrımlara da dipnotlarında yer verebilirler⁹⁷.

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

⁹⁷ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları” , 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, Mart 2007, s.53.

maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir. (TMS/2: m. 38)

Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar. (TMS/2: m. 39)

2.2. Vergi Usul Kanunu (VUK)’na Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi

2.2.1. Vergi Usul Kanununda Değerleme

Muhasebe ve işletmecilik yönünden iktisadi kıymetlerin muhtelif ölçülerde değerlendirilmesi mümkündür. Ancak bu değerlemelerin, vergi uygulamaları bakımından önemi yoktur. Değerlemenin, vergi matrahının tespiti ve dolayısıyla alınacak vergi yönünden arzettiği öneme paralel olarak, değerlendirme esas ve ölçüleri; vergi hukukunda belli ve müstakil kurallara bağlanmıştır⁹⁸. Değerlemenin doğru yapılması, kar/zararın doğru tespit edilmesinde en önemli husustur.

213 sayılı VUK’nun üçüncü kitabı “Değerleme” başlığını taşımaktadır. Bahse konu kitabın birinci bölümünde ise, “Değerleme Esasları” açıklanmıştır.

VUK’nun 258. maddesinde değerlendirme tarifi yapılmış ve değerlemenin; vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olduğu hüküm altına alınmıştır. İzleyen maddelerde ise, değerlendirme günü, değerlemede esas, değerlendirme ölçüleri gibi değerlemeye ilişkin hükümler sıralanmıştır.

⁹⁸ Yılmaz Özbacı, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, 1.Baskı, Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., Ekim 1998, s.563.

VUK kapsamında;

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. (*VUK Md. 259*) Örneğin değerleme günü; gelir ve kurumlar vergilerinde ilk defa işe başlamada, işe başlama tarihi, daha sonra her hesap döneminin sonuncu günüdür. Veraset ve intikal vergisinde, veraset suretiyle ve sair surette ivazsız intikalin vuku bulduğu tarihteki değerler esas alınır.

Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir. (*VUK Md. 260*)

Değerleme, iktisadi kıymetin nev'i ve mahiyetine göre aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır. (*VUK Md. 261*)

- ı-Maliyet Bedeli
- ıı-Borsa Rayici
- ııı-Tasarruf Değeri
- ıv-Mukayyet Değer
- v-İtibari Değer
- vı-Vergi Değeri
- vıı-Rayiç Bedel
- vııı-Emsal Bedeli ve Ücreti.

VUK'nun 262 ila 268. maddelerinde de, yukarıda sayılan değerleme ölçüleri tanımlanmıştır.

Bu değerleme ölçülerinden maliyet bedeli ile emsal bedeline ilişkin olarak kısaca şunlar söylenebilir:

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. (*VUK Md. 262*)

Maliyet bedelinin ana unsurları şunlardır:

- Satın alma bedeli,
- Nakliye ve sigorta giderleri,
- Ödenen alış komisyonları,
- Emtia tedariki ile ilgili finansman giderleri,
- İthal edilen mallara ilişkin CİF bedeli, gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer ithalat giderleri,
- Döviz cinsi borçlanmalarda ortaya çıkan kur farkları, gibi...

VUK'nun 267. maddesine göre emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

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

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıdaki yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere

mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

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

Emsal bedeline ilişkin kanun hükmü uyarınca; emsal bedelinin tespitinde, yukarıda yer alan sıralama sırayla tatbik edilecektir.

Ortalama fiyat esasında, aynı cins ve nevideki malların aylık satış miktarı, emsal bedeli bulunacak mallar miktarının % 25’den az olamayacaktır. Öte taraftan, aynı cins ve nevideki malların satışı, değerlemenin yapılacağı ayda, veya bir evvelki veya bir daha evvelki ayda yapılmış olmalıdır. Daha eski satışlar, emsal bedelin belirlenmesinde kıstas alınamayacaktır. Örneğin, emsal bedel belirlenmesi Aralık ayında yapılacaksa, aynı cins ve nevideki mal satışları için Kasım veya Ekim aylarına bakılacak, örneğin Ağustos, Eylül dönemi satışları, dikkate alınamayacaktır.

Ortalama fiyat esasına göre emsal bedeli bulunamayan veya maliyet bedeli tespit edilemeyen ya da maliyet bedelinin tatbik edilmesinin caiz olmadığı durumlarda, emsal bedeli takdir komisyonunca takdir edilecektir.

VUK’nun üçüncü kitabının ikinci bölümü ise, “İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme” başlığını taşımış ve 269. maddeden başlayarak; iktisadi kıymetlerin değerlendirme ölçüleri ile karşılık ve değer düşüklüklerinin tanım ve şartları, 290. maddeye kadar sıralanmıştır.

2.2.1.1.Alım Satım Konu Emtialarda Değerleme

Emtia değerlemesine ilişkin hüküm, VUK’nun 274. maddesinde yer almıştır. Madde hükmü şöyledir:

“(5024 Sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle değişen madde; Yürürlük:01.01.2004) Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki

usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.”

Kanun metninden görüleceği üzere, alım-satıma konu emtialar, maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Diğer taraftan, değerlendirme günündeki satış bedelleri, maliyet bedeline nazaran % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde; maliyet bedeli yerine, 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli uygulanacaktır.

Madde de yer alan emsal bedeli uygulamasının, uygulama alanı oldukça kısıtlıdır. İlgili hükümden kastedilen, mükellefin kendi satış bedelleri değil, piyasadaki genel satış fiyatlarıdır. Mükellefin kendisine ait satış bedellerinin esas alınmasının öngörülmesi halinde; maliyetin altında yapılan satışların belli bir oran ve miktarı geçmesi şartı aranmalıdır. Böyle bir şart maddede öngörülmemiş olduğuna göre, mükellefin kendi satışlarına itibar etmek; değerlendirme gününde bir tek satışın, maliyetinin yüzde onundan daha düşük bedelle yapılması halinde dahi, düşük bedelle değerlemeyi kabule kadar gidilebilir. Madde hükmü ile öngörülen hususun bu olmadığı açıktır⁹⁹.

Maddenin düzenlenmesindeki amaç, ekonomideki genel bir depresyon dolayısıyla fiyatların aşırı düştüğü hallerde; maliyetin altında dahi satılmasında zorluk bulunan emtianın, maliyetinin altında değerlendirilmesi suretiyle, işletmenin mali bünyesinin zaafa uğramasının önlenmesidir¹⁰⁰.

2.2.1.2. İmal Edilen Emtialarda Değerleme

İmal edilen emtianın değerlemesi, VUK'nun 275. maddesinde yer almıştır. Madde hükmüne göre;

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

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

⁹⁹ Özbacı, s.619.

¹⁰⁰ Özbacı, s.619.

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli. Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde diledikleri usulde tayin edebilirler. “

-Mamulün imal edilmesi için sarfolunan ham ve iptidai (küçükte olsa bir imal safhasından geçmiş bulunan maddelerdir.) maddelerin maliyet bedelleri, imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilecektir. Bu maliyet bedelleri; satın alma, ithal etme veya imal edilme hallerinde tespit edilmiş olan bedeller olacaktır.

-Mamule isabet eden işçilikler; doğrudan doğruya mamulün üretilmesinde rol alan direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderleri içerisinde dağıtım tabi tutulan endirekt işçilik giderlerinden, oluşmaktadır. Bilindiği üzere, mamulün maliyetine dahil edilecek işçilik ücreti, normal ücretle birlikte, işveren sigorta hissesi, ikramiye, prim, yemek bedeli, çocuk zammı, fazla mesai ve benzeri diğer ödemeleri kapsamaktadır.

-Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; mamulün imal edilmesinde direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan ve mamulün imal edilebilmesi için sarfolunan masraflardır. Eğer, genel imal giderleri bir mamul ile ilgiliyse, genel imal giderleri o emtianın maliyet bedeline doğrudan doğruya eklenir. Genel imal giderleri birden fazla mamulü ilgilendiriyorsa, belli oranlarda mamul ve maddelere pay verilir¹⁰¹.

-Genel idare giderleri; sınai işletmelerde, imalattan doğrudan doğruya etkilenmeyen, artması ya da azalması üretim miktarına bağlı bulunmayan ve işletmelerin genel idaresi ile ilgili olan birtakım giderlerdir. Örneğin, idari ünitenin amortismanları, idari işlerde çalışan personel ve işçilerin ücreti, genel nitelikteki faiz ve

¹⁰¹ Nurettin Eroğlu, “Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu”, 2.Baskı, Ankara: Adalet Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti., 1995, s.426.

benzeri giderler, reklam ve tanıtma giderleri, kırtasiye giderleri, temsil giderleri gibi giderler, bu bapta genel idare giderleri içerisinde yer alan gider çeşitleridir.

Madde hükmüne göre, genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi ihtiyaridir, yani isteğe bağlıdır. Genel idare giderlerinden üretilen mallara pay verilip verilmemesi mükellefin tercihinin bırakılmıştır. Ancak yapılacak bu tercih, genel idare giderlerinin tamamını kapsamalıdır. Yani, genel idare giderlerinin bir kısmının mamulün maliyetine ilave edilmesi, bir kısmının ise ilave edilmemesi mümkün değildir. Öte yandan yapılacak tercih, bir hesap dönemini kapsamalıdır. Örneğin ilk altı ay için genel idare giderlerinin tamamının mamul maliyetine eklenmesi, ikinci altı ay için ise, doğrudan gider yazılması mümkün değildir. Eğer genel idare giderlerinin, bir hesap dönemi için mamul maliyetine eklenmesi öngörülmüşse; aynen genel üretim giderleri gibi, bu giderler, önceden belirlenen bir dağıtım anahtarı yoluyla mamul maliyetine eklenir¹⁰².

-Bir mamul piyasaya ambalajlı olarak çıkarılmak zorunda ise, ambalaj maddesinin maliyet bedeli, mamulün maliyet bedeline ilave edilir. Piyasaya ambalajlı olarak sürülmesi şart olmayan mamuller, piyasaya muhtelif ambalajlar içerisinde çıkarılsa bile, ambalaj giderlerinin mamul maliyetine ilave edilmesi şart değildir. Bu durumda, zorunlu olmayan ambalaj giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

2.2.1.3. Zirai Mahsul ve Hayvanlarda Değerleme

VUK'nun 276. maddesinde, “zirai mahsuller”in; 277. maddesinde ise, “hayvanlar” ın değerlendirilmesi hüküm altına alınmıştır. Madde metinleri sırayla şöyledir:

-Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

-Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır.

¹⁰² Eroğlu, s.428.

Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

2.2.1.3.1. Zirai Mahsullerde Değerleme

Zirai mahsullerin değerlemesinde VUK'nun 275. maddesinin son fıkra hükmü uygulanmayacaktır. Bunun nedeni, zirai mahsuller için, Gelir Vergisi 44 Seri No'lu Genel Tebliğinde açıklanmış bir yöntemin bulunmasıdır. Tebliğdeki yöntem şöyledir:

i) Sadece Bir Çeşit Mahsul İstihsal Edilmesi Durumunda

Sadece bir çeşit mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli, geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen mahsul için yapılan bilumum masraflar ile geçen seneden devreden mahsul değeri toplamının bir mahsul birimine isabet eden miktarını bulmak suretiyle tespit edilecektir. Genel yönetim giderlerinden mahsulün maliyetine pay verilip verilmemesi imal edilen mallarda olduğu gibi yine ihtiyaridir.

Konu ile ilgili olarak şu örnek verilebilir: Önceki yılda devreden buğday miktarı 8.000 kg. ve değeri 8.000 TL'dir. Yıl içinde yapılan bütün masrafların toplamı 17.500 TL ve istihsal edilen buğday miktarı 16.000 kg.'dır. Buna göre, yıl içinde yapılan masraflar ile önceki yıldan devreden mahsulün değeri $(8.000 + 17.500 =) 25.500$ TL'dir. Değerlemeye esas alınacak buğday miktarı $(8.000 + 16.000 =) 24.000$ kg.'dır. Bu durumda buğday kilogram maliyeti $(25.500 / 24.000 =) 1.06$ TL olmaktadır. Dönem sonunda stokta kalan buğday, 1.06 TL maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Ertesi yıl değerlendirme yine yukarıdaki gibi yapılacaktır.

ii) Birden Fazla Çeşit Mahsul İstihsal Edilmesi Durumunda Değerleme

Birden fazla mahsul istihsal eden işletmelerde maliyet bedeli,

-Geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen her bir mahsul cinsi için yapılan özel giderler ile şayet mevcutsa ilgili mahsulün geçen seneden devreden miktarının değeri toplamının, her bir mahsul cinsi birimine isabet eden miktarını hesaplamak,

-Geçen seneden devreden ve ilgili senede istihsal edilen bütün mahsul cinsleri için yapılan genel istihsal ve genel idare giderleri toplamını, bütün mahsul çeşitleri arasında dağıttıktan sonra, her bir mahsul cinsine isabet eden genel idare ve genel istihsal giderleri payını, yukarıdaki bende göre, her bir mahsul cinsi için hesaplanan miktara ilâve etmek suretiyle,

tespit edilecektir. Yine aynı şekilde, genel idare giderlerinden, mahsul maliyetine pay verilmesi ihtiyaridir.

Genel idare ve genel istihsal giderleri toplamından, her bir mahsul cinsine isabet eden miktarlar şu şekilde bulunacaktır:

Her bir mahsul cinsinin, ayrı ayrı olmak üzere ilgili sene içinde satılan ve sene sonunda mevcut olan miktarları, ortalama satış fiyatı (mahsul cinsinden ilgili senede satış olmamış ise hükümetçe tespit edilen satış fiyatı; bu da mevcut değilse ilgili ziraî kazanç il komisyonunca tespit edilen ortalama satış fiyatı) ile çarpılacak ve bu surette bulunan tutarlar toplanacaktır. Daha sonra her bir mahsule ilişkin miktar ve ortalama satış fiyatı çarpımının, bulunan toplam tutar içerisindeki payı bulunacaktır. Bu paylar genel yönetim ve varsa genel idare giderleri toplamı ile oranlanarak, her bir mamul için genel üretim ve genel yönetim payı tutarı tespit edilecektir. Son olarak bulunan bu maliyetler, geçen seneden devreden ve yıl içinde istihsal edilen her bir mamulün toplam miktarına bölünerek birim maliyet bulunacaktır. Daha sonra bulunan bu birim maliyetlerle; her bir mamul için, o mamule ilişkin özel maliyetlerin (yukarıdaki örnekte bulunan maliyetler gibi) birim başına düşen değeri toplanarak, toplam birim maliyet bulunacaktır.

2.2.1.3.2. Hayvanlarda Değerleme

Zirai işletmeye dahil canlı hayvanlarda maliyet bedeli ile değeri lenir. Ancak maliyet bedelinin tespiti her zaman mümkün olmadığından, böyle durumlarda; maliyet bedeli yerine emsal bedelle değerlendirme esası kabul edilmektedir. Ancak, burada zikredilen emsal bedelle değerlendirme, VUK'nun 267. maddesinde düzenlenen emsal bedelinden ayrılmıştır. Bu hükmün uygulanmasında emsal bedeli; işletmenin bulunduğu yer, gezici hayvancılıkta kışlak, için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan

ortalama maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Bir başka değişle, zirai işletmeye dahil hayvanlar maliyet bedeli ile, maliyet bedeli tespit edilemezse, zirai işletmenin bulunduğu yer veya kışlak için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedeli ile değeriyecektir.

Zirai işletmelerde hayvanlar devamlı olarak kullanılabilecekleri gibi, satılmak üzere de bulunabilirler. Nitelik olarak bunlardan biri demirbaş, diğeri ise zirai mahsul olmalarına karşın, aynı maddeye göre değeriyecektir¹⁰³.

Satın alma suretiyle iktisap edilen hayvanların maliyet bedeli VUK'nun 262. maddesine göre, satın alma bedeli ve buna müteferri bilumum giderlerden oluşur. İşletme bünyesinde üretilen hayvanlarda ise; gerçek usulde kazanç tespit eden mükelleflerde; maliyet bedeli, hayvanın doğumundan ürün verir veya çalışır hale gelinceye kadar o hayvan için yapılan giderler toplamı, ilk defa gerçek usule geçen mükelleflerde ise, zirai kazanç komisyonlarınca belirlenen ortalama maliyetler, maliyet bedeli olarak, esas alınır¹⁰⁴.

Hayvanların değeriyesiyle ilgili olarak göz önünde bulundurulacak husus, bu maddeye göre değeriyecek hayvanların yalnız zirai işletmeye dahil hayvanlar olduğudur. Zirai işletme dışında kalan hayvanlar, VUK'nun genel hükümlerine göre değeriyecektir.

2.2.2. Stok Değerileme Yöntemleri

Stokların değeriemesinde esas alınacak değerieme ölçüsü maliyet bedeli olmakla birlikte, tek tek her stok kaleminin birebir maliyetinin tespiti mümkün olmamaktadır. Stokların değeriemesinde kullanılan bazı değerieme yöntemleri, kısaca şunlardır:

-Spesifik (Fiili) Maliyet

-Ortalama Maliyet

¹⁰³ Kazım Yılmaz, "Değerieme", 2.Baskı, Ankara: Kasım 2000, s.137.

¹⁰⁴ Özbacı, s.626.

- Son Giren İlk Çıkar (LİFO)
- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO)
- Standart Maliyet
- Yerine Koyma Değeri (NİFO)
- Temel Stok Değeri ile Değerleme
- Piyasa Fiyatı İle Değerleme
- Elde Etme Maliyeti ve Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı İle Değerleme

2.2.2.1. Spesifik (Fiili) Maliyet Yöntemi

Stokların gerçek maliyet bedeli ile değerlemesi yöntemidir. Bu yöntemde, malların fiilen satın alındıkları bedellerle, maliyete dahil edilmesi gereken giderler tespit edilerek fiili maliyet bulunur. Ancak bu yöntemin uygulanabilmesi için, hesap döneminde, hesap dönemi içinde satın alınan her parti maldan dönem sonuna kalan miktarın ayrı ayrı tespit edilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile mal sirkülasyonunun fazla olmaması ve her bir malın stok hesaplarında izlenebilmesi gerekmektedir¹⁰⁵.

Spesifik maliyet yönteminin uygulanması çoğu kez güç, hatta imkansızdır. Bu yöntem yüksek bedelli ve az sayıda satılan mallarda uygulanabilir. Bu yöntemi uygulanabilmesi için dönem sonunda işletmede kalan emtianın hangi bedelle (maliyetle) alındığının ya da imal edildiğinin bilinmesi gerekir. Emtia gruplarının çok çeşitli olduğu, alış ve satışın, belirli bir kod veya sınıflandırma sistemi gibi ayırt edici özelliklerde belirlenemediği durumlarda, işletmeler tarafından bu yöntemin etkin bir şekilde uygulanabilmesi olası değildir¹⁰⁶.

¹⁰⁵ M. Emin Akyol, Muzaffer Küçük, “Ticari Emtianın Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları”, TÜRMOB Sirküler Rapor Yayınları, Seri No:2000, s.16.

¹⁰⁶ Eray Mercan, “Nitelikli Mal Gruplarında Stok Değerleme Yöntemi Seçiminde Serbestlik”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 9, Sayı: 103, (Temmuz 2001), s.135.

2.2.2.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

En fazla kullanılan maliyet yöntemlerinden biri olan ortalama maliyet yöntemi, kendi içinde, basit ağırlıklı ve hareketli ağırlıklı ortalama maliyet olarak ikiye ayrılır. Daha çok, stoklarında homojen mallar bulunan firmalar tarafından tercih edilen ortalama maliyet sistemi, sürekli envanter yöntemi kullanıldığında hareketli ortalama maliyet sistemine dönüşmektedir. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet metoduna göre hesaplanan dönem sonu stok ve satılan mal maliyeti rakamları, FIFO ve LİFO rakamları arasında yer almaktadır. Bununla birlikte, ağırlıklı ortalama maliyet metodu, FİFO kadar dönem sonu stoklarının doğru hesaplanmasını sağlayamamaktadır¹⁰⁷.

2.2.2.3. Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi

Son giren malların ilk çıktığı kabul edilen bu değerleme yöntemi, kuramdaki anlamı ile bir varsayıma dayanmakta ve bu yöntemin fiili olarak uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Diğer taraftan bu yöntemde, stok değeri gerçek durumdan oldukça uzaktır¹⁰⁸. Yapılan hesaplamada, satılan malın maliyeti yüksek, buna karşılık karlılık düşük çıkacaktır. Nitekim bu yöntemin, hem stoklar standardında, hem de 01.01.2004 tarihinden itibaren VUK'da uygulanması yasaklanmıştır.

2.2.2.4. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

Bu yöntemde, stok maliyeti en son elde edilmiş mal maliyetlerinden oluşacak ve stok değeri, gerçeğe oldukça yakın sonuçlar verecektir¹⁰⁹. Yöntemde satılan malın maliyeti düşük kalacağından, karlılık yüksek çıkacaktır.

2.2.2.5. Standart Maliyet Yöntemi

Daha önce bahsedildiği üzere, geçmiş yıllar ortalamaları, bilimsel olarak belirlenen normlar ve tahminlere göre uygulanan bu yöntem, genellikle imalat işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Bu yöntemde, performans değerlendirmesi

¹⁰⁷ Orhan Akışık, “VUK ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Stok Değerlemesi”, Mükellefin Dergisi, Sayı:73, (Ocak 1999), s.65.

¹⁰⁸ A. Ercan Alptekin, “Stok Değerleme Yöntemleri”, Maliye Postası Dergisi, Ekim 2002, s. 59.

¹⁰⁹ M. Emin Akyol, “Stok Değerlemesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, Mükellefin Dergisi, Sayı 131, (Kasım 2003), s.87.

yapılarak, maliyet unsurlarının ve verimliliğinin etkili bir biçimde ölçülmesi amaçlanmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemi, gerçek maliyetlerden tamamen soyutlamak mümkün değildir.

2.2.2.6.Yerine Koyma Değeri ve Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi (NİFO)

İkame değeri olarak da adlandırılan yerine koyma değeri, değerlemeye konu malın değerleme gününde satılması halinde, işletmeye mal olacağı bedeli ifade eder. Bu yöntemde satılan veya üretime sokulan mallar maliyet değeri ile değil, ancak satılan veya kullanılan mallar yerine gelecek olanların değeri esas alınarak değeri lenir. Bu yöntemde, satın alınan malların maliyeti, tamamı ile fiilen katlanılan harcamaya göre değil, esas alınan fiktif fiyatlara göre hesaplandığından, dönem sonu değeri, gerçek maliyeti göstermez¹¹⁰.

2.2.2.7. Temel Stok Değeri ile Değerleme Yöntemi

Temel stok ya da normal stok deyimi, işletmenin faaliyet hacmine göre devamlı elde bulundurması gereken stok miktarını ifade eder. Temel stok değerleme yönteminde, önceden saptanan temel stok, birkaç yıl süreyi kapsayan dönemdeki asgari ortalama maliyet bedeli ya da stokların yerine koyma maliyetinin altına düşmeyeceği tahmin edilen birim fiyat ile değeri lenir¹¹¹.

Bu yöntemde, hesap dönemi içinde satılan mal veya hizmet üretiminde kullanılan hammadde ve malzeme ile stok çıkışları, yerine koyma yöntemi ile değeri lenmekte olduğundan, fiyat dalgalanmalarının işletmenin faaliyet karı veya zararı üzerinde etkisi azalmaktadır¹¹².

2.2.2.8. Piyasa Fiyatı İle Değerleme Yöntemi

Piyasa fiyatı ile değerleme yönteminde stoklar, yerine koyma değeri ile değeri lenmektedir. Bu yöntemin amacı özellikle enflasyonun olduğu dönemlerde malların değeri ni, değışen fiyat düzeyine mümkün olduğu kadar uyarlayabilmektir.

¹¹⁰ Öztürk, s.197.

¹¹¹ Öztürk, 198.

¹¹² Öztürk, 198.

Bu yöntem LİFO yöntemine benzemekle birlikte, en son işletmeye giren unsurların; giriş, kullanış ve satış tarihleri arasında geçen sürenin uzun olması ihtimalinin bulunması nedeniyle, piyasa fiyatı ile değerlendirme yöntemini, işletmenin mali gücünü koruma açısından kullanışlı kılmaktadır.

2.2.2.9. Elde Etme Maliyeti ve Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı İle Değerleme

Stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.

2.2.3. Stok Değerleme Yöntemlerinin Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

VUK vergiye esas olan karın saptanmasını sağlamak amacıyla, stokların değerlemesini belirli esaslara bağlamış ve stok değerlemesinde işletmelere serbesti tanımıştır. İşletmelerin stokları düşük değerleyerek, ödenecek vergiyi azaltma imkanı ortadan kaldırılmak istenmiş ve bu amaçla değerlendirme tabanın saptanması yoluna gidilmiştir¹¹³.

VUK'nun 274. maddesinde, dönem sonu stokların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmekle birlikte, maliyet bedelinin tespitinde hangi yöntemin kullanılacağına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Stokların değerlemesinde uygulanan değerlendirme yöntemlerinin her birinde kar, farklı tutarlarda hesaplanmaktadır. Bu durumda uygulamada farklı görüşlerin ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Özellikle fiyatların istikrarsız olduğu dönemlerde, stok değerlendirme yöntemleri arasında çok farklı stok değerleri göze çarpmaktadır. Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde ise, değerlendirme yöntemlerinin stok değeri üzerindeki etkileri azalacaktır. Çünkü, fiyat istikrarı halinde, değerlendirme yöntemlerine göre bulunacak sonuçlar arasında önemli farklar olmayacaktır.

Diğer taraftan, dönem içinde satılan mal miktarına göre, dönem sonu stok

¹¹³ Alptekin, s.61.

miktarı ne kadar azsa, değerleme yöntemlerinin etkisi o kadar az olacaktır. Tam tersi durumda ise, yani stok miktarının, dönem içinde satılan mal miktarına göre fazla olması durumunda, değerleme yöntemlerinin etkisi artacaktır.

Vergi yönünden ana değerleme kuralı, maliyet bedeli ile değerlemedir. Bu nedenle vergi hukukumuz, belirli varsayımlara dayanan ve fiili durumu yansıtmayan stok değerleme yöntemlerinin uygulanmasına imkan vermemektedir. İlke olarak stok değerlemesinin gerçek maliyetle yapılması gerekir. Nitekim, 176 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, fiili maliyetin öngörüldüğü şeklinde bir açıklama da, idarenin görüşünü yansıtmıştır. Maliyet esasına dayanan diğer yöntemlerin ise, gerçek maliyete yaklaştıkları ölçüde uygulanma imkanı vardır.

Buna göre, mal stoklarının değerlemesinde; fiilen stokta bulunan malların hangi partilerden kaldığı biliniyorsa, bu mallar, ait olduğu partinin birim fiyatıyla değerlendirilmelidir. Böylece maliyet yöntemi ile değerleme esası, kabul edilmiş ve kullanılmış olmaktadır.

Ancak stokta bulunan malların fiilen hangi partiden kaldığı veya hangi fiyatla satın alındığı tespit edilemiyor ise, ortalama maliyet yöntemi uygulanabilir. Gerçekte, mükellefler için, belirli bir maliyet yöntemi ile ortalama maliyet yöntemini uygulama bakımından bir seçim hakkı yoktur.

Gerek vergi idaresinin, gerekse Danıştay'ın stokta bulunan malın cinsi ve maliyeti belli ise, değerlemede ortalama maliyet yerine gerçek ve belirli maliyetin esas alınması gerektiğine dair görüş ve kararları mevcuttur. Fiili maliyetin bilinmesi durumunda ortalama maliyetin uygulanamayacağı, ancak stokların hangi partiden kaldığının tespiti mümkün olmadığında, ortalama maliyet fiyatının değerlemede esas alınacağı kesindir¹¹⁴.

Örneğin, buzdolabı, otomobil, makine, motor gibi özellikli ve iktisadi kıymeti büyük malların, üretimini ve satışını yapan işletmelerin, stok maliyetlerini tespit ederken, fiili maliyet yöntemini kullanması zorunludur.

¹¹⁴ Öztürk, s.199

Yağ, yakıt, şeker, un, aynı neviden kumaş, gibi misli ve alım-satım sirkülasyonu fazla mallarda ise, her bir partinin fiili maliyetini belirlemek çok zor olacağından, değerlemede ortalama maliyet uygulanabilecektir.

FİFO değerleme yönteminin uygulanabilmesi için, ilk giren malın ilk çıktığının ispatlanması gerekmektedir. Ancak fiyatların arttığı dönemlerde FİFO yönteminin uygulanması, brüt satış karının yüksek olmasından dolayı devlet lehine olacağından, bu yöntem vergi uygulaması bakımından eleştirilmeyecektir. Öte yandan fiyatlar düzeyi düşme eğilimi gösterdiğinde, bu yöntemin uygulanabilmesi için; işletmenin fiilen bu yöntemin uygulandığını ispat etmesi gerekmektedir.

LİFO yönteminin uygulanması, 01.01.2004 tarihinden itibaren kaldırıldığından, bu yöntem, bu tarihten itibaren kullanılamayacaktır.

Standart maliyet yönteminin, imalat maliyetinin doğrudan doğruya tespitinde kullanılması, VUK açısından mümkün değildir. Ancak, bu yöntemin değerleme sırasında fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farkların stoklar ve satılan malların maliyetleri arasında dağıtılması yapılarak standart maliyetlerin fiili maliyetlere dönüştürülmesi şeklinde kullanılmasında, kanunen bir sakınca bulunmamaktadır. VUK'nun 275. maddesi de, mükellefleri, fiili maliyetlerin saptanmasında diledikleri usulü uygulamakta serbest bırakarak bunu belirtmiştir.

Düşük değerle değerleme yönteminin uygulanabilmesi ise, daha önce belirtildiği üzere, VUK'nun 274. maddesi hükmüne bağlıdır. VUK'na göre düşük değerleme yöntemi ancak; genel piyasa fiyatlarının, maliyete nazaran en az %10 düşüklük göstermesi durumunda uygulanabilir.

Ayrıca VUK'na göre iktisadi kıymetlerin değerlemesi, her iktisadi kıymetin unsurları itibariyle ayrı ayrı değerlemesi şeklinde yapılacağından, düşük değerlerin saptanması, stokların toplamı veya gruplar halinde değil, stok kalemlerinin tek tek karşılaştırılması şeklinde olacaktır¹¹⁵.

Yerine koyma değeri ile emsal bedeli ölçüleri aynı olduğu kabul edilirse,

¹¹⁵ Ahmet Kızıl, "Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi", 1.Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 1996, s.90.

yerine koyma değeri ile değerleme yöntemi emsal bedelin kullanılabilirdiği durumlarda uygulanabilmektedir. İlk defa bilanço esasına göre mükellefiyete geçen işletmelerde, maliyet bedeli bilinmeyen stokların yerine koyma değeri (alış emsal bedeli) ile değerlenmesi mümkündür.

Vergi hukukumuzda, stokların değerlemesinde kullanılan satış (piyasa) fiyatıyla değerleme yöntemine benzer ölçü, emsal bedeli ölçüsüdür.

Yukarıda yer alan açıklamalardan özetle; vergi uygulaması bakımından esas alınabilecek stok değerleme yöntemi; fiili maliyete en yakın bedeli gösterir yöntem olmalıdır. Öte taraftan muayyen hallerde, maliyet bedeli yerine geçecek emsal bedeli; stokların değerlemesinde kullanılabilir bir değerleme yöntemi olacaktır.

2.2.4. Stoklara İlişkin Borçlanma Maliyetleri

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri; esas olarak faizler, kur farkları ve vade farkları olmak üzere üç kalemden tekemmül etmektedir. Tabi olarak komisyon giderleri de, bu cümledendir ve stok maliyetleri içerisinde yer almaktadır. Ancak komisyon giderleri, stok maliyetleri içerisinde çok çok önemli bir yer tutmadığından, ayrıca burada, bir başlık altında tekrar açıklanmamıştır. Borçlanmaların, kur farkı olarak tahakkuk eden kısmının ise; döviz cinsi borçlanmalara mahsus olduğu bilinmektedir.

Öte yandan, stokların maliyeti bölümünde açıklanmış faiz, kur farkı ve vade farkına ilişkin açıklamalar; bu bölümde bir nevi yeniden hatırlatılmış olacaktır.

2.2.4.1. Faizler

Bir stokun elde edilmesi için alınmış kredilerin, tedarik dönemine isabet eden faiz kısmı maliyete dahil edilir. Burada dikkat edilecek husus, alınan kredilerin münhasıran ilk madde ve malzemenin veya emtianın tedariki için kullanılmış olmasıdır. İşletme sermayesi kredileri gibi, genel amaçlı kredilerin faiz giderleri, maliyet bedeline dahil edilmeyip, finansman giderlerine kaydedilir¹¹⁶.

Maliye Bakanlığı tarafından, 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'nde, dönem

¹¹⁶ Kışalı ve Işıklılar, s.295.

sonu stokların değerlemesi hususunda kredi faizleri ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır: İşletmelerin finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

Tebliğde yapılan açıklamayla, stoklarla direkt ilgili olan finansman giderleri hariç olmak üzere, finansman giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi zorunluluk olmaktan çıkarılmış ve stok maliyetlerine pay verme işlemi, işletmelerin tercihine bırakılmıştır.

2.2.4.2. Kur Farkları

Bilindiği üzere; yabancı para üzerinde yapılan işlemler, işlem tarihindeki kur üzerinden, ulusal para birimine çevrilir. Nitekim “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standardının 21. maddesinde de; “Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.” ifadesi yer almıştır. Yine standarda göre; tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki stoklar, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak, gerçeğe uygun değerden ölçülen stoklarda, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak, çevrilecektir.

Yine TMS 21 standardında, uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılmasının mümkün olabileceği, ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda, dönem için ortalama kurunun kullanılamayacağı belirtilmiştir. Vergi mevzuatımız açısından, dönem içi işlem tarihinde geçerli olan kura ihmal edilebilir ölçüde yakın olması durumunda, ortalama döviz kuru kullanılabilecektir.

Her raporlama dönemi sonunda; tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki stoklar işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak; gerçeğe uygun değerden

ölçülen yabancı para birimindeki stoklar ise, gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak, çevrilir.

Bilindiği üzere; “TMS 2 Stoklar” standardına göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu halde bir yabancı para biriminden ölçülen stoklara ilişkin defter değeri, aşağıdakiler karşılaştırarak belirlenir:

Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur); ve değerin belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir.

TMS 21 standardının 30. maddesi uyarınca; stok kalemlerinden birinden kaynaklanan kar ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilecektir.

Öte yandan, kur farklarının stok maliyetleri içerisindeki yeri, VUK açısından şöyledir. Maliye Bakanlığı tarafından, 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliği’nde, dönem sonu stokların değerlemesi hususunda kur farkları ile ilgili olarak şu açıklama yapılmıştır: Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu açıklama uyarınca, mal alımlarına ilişkin olarak doğan kur farklılıklarının, malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kısmı malın maliyetine eklenecek, malların işletme stoklarına girmesinden sonra doğan kur farkları maliyete eklenebileceği gibi, doğrudan genel gider de yazılabilecektir.

2.2.4.3. Vade Farkları

İster fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun; vade farkları, doğrudan malın alışı ile ilgilidir. Vade farkları, direkt malın bedeli olduğu için maliyete eklenir. Ancak maliyete ekleme, malın satışı gerçekleşene kadar yapılır. Mal satıldıktan sonra doğan vade farkları; eklenecek olan maliyet, sonuç hesaplarına aktarılmış olacağı için, maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılır. Çünkü mal satıldıktan sonra doğan vade farkı ile doğrudan malın maliyeti arasındaki ilgi kopmuş ve vade farkı, işletmenin faaliyeti için doğmuş bir genel gider niteliği kazanmıştır¹¹⁷.

2.2.5. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Gerek alım-satım işletmelerinde, gerekse üretim işletmelerinde stoklar; günlük ve dönemsel iş akışı içerisinde izlenmesi, kontrolü ve korunması güçlük arz eden en hareketli, işletme varlığı konumundadır. İşletme faaliyetlerinin ana unsurlarından birini oluşturan stokların gerçek ve bilinen değerlerinde çeşitli nedenlerden dolayı bazı azalmaların oluşması veya değer düşüklüklerinin meydana gelmesi mümkündür. Bu değer düşüklüğü, stokların doğrudan fiziki yapılarında meydana gelebileceği gibi, fiziki yapısında herhangi bir değişiklik olmaksızın ekonomik nedenlerle değerinin azalması yoluyla da ortaya çıkabilecektir¹¹⁸.

Stoklarda oluşabilecek değer kayıpları konusunda, VUK’nda iki düzenleme yer almaktadır. Bunlardan biri, kanunun 274. maddesinde yer alan, satış bedellerinde oluşabilecek azalmalar, diğeri ise, yine aynı kanunun 278. maddesinde yer alan ve malların fiziki yapılarında çeşitli nedenlerle oluşabilecek olumsuz değişime bağlı değer düşüklükleridir.

TDHP’nda stok değer düşüklüğü karşılığı (-) 158 no’lu hesaptır. Bu hesap; yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ile bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedeniyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğ

¹¹⁷ Öztürk, s.177.

¹¹⁸ Sinan Aydın, “Stoklarda Değer Düşüklüğü”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 104, (Mayıs 1997), s.32.

nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmeler meydana gelmesi dolayısıyla kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır¹¹⁹.

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde, “654-Karşılık Giderleri” hesabının borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılmış olması halinde ise, ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık “644-Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına aktararak kapatılır.

Karşılık ayrıldıktan sonra değeri düşen ticari malların stoklar hesabına devredilmesi gerekir. Yani değeri düşen mallar, “157-Diğer Stoklar” hesabına alınmalıdır.

2.2.5.1. Satış Bedeli Düşüklüğü

Daha önce bahsedildiği üzere, VUK’nun 274. maddesinde, emtianın, maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelinin %10 veya daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde; mükelleflerin, maliyet bedeli yerine, bahse konu kanunun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebileceği belirtilmiş ve bu hükmün, imal edilen mamuller için de uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK’nun 274. maddesinde, mallarda meydana gelen parasal kayıpların değerlemesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

İlgili hükümden kastedilen, mükellefin kendi satış bedelleri değil, piyasadaki genel satış fiyatlarıdır. Maddenin düzenlenmesindeki amaç, ekonomideki genel bir depresyon dolayısıyla fiyatların aşırı düştüğü hallerde; maliyetin altında dahi satılmasında zorluk bulunan emtianın, maliyetinin altında değerlendirilmesi suretiyle, işletmenin mali bünyesinin zaafa uğramasının önlenmesidir.

Emtianın satış bedelinin, maliyet bedelinin altında kalmasının nedenlerinden birinin, deflasyon nedeniyle fiyatlar genel seviyesinin düşmesi yanında, teknoloji ve

¹¹⁹ Ali Gür ve Necati Perçin, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 91, (Nisan 1996), s.47.

sanayide meydana gelen hızlı gelişme nedeniyle malın teknolojisinin veya modelinin eskimesi; moda alanında meydana gelen yenilikler nedeniyle malın satılabilirlik niteliğinin azalması; tüketicinin zevk ve tercihlerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle malın rağbet görmemesi, şeklinde sıralanabilir. Örneğin bilgisayar teknolojisinde meydana gelen sürekli değişim ve yenilikler nedeniyle, bilgisayar ve ekipmanlarının, çok kısa sürede teknolojik eskimeye uğrayarak fiyatları düşebilmektedir. Bu hallerde malların değerlendirme günündeki satış bedelleri, maliyet bedellerinin % 10 veya daha altına düşerse, bu mallar emsal bedelle değerlendirilebilir¹²⁰.

Yukarıda yer alan ve Mehmet MAÇ ile Şenol TURUT'a ait olan görüşe katılmak, kanımızca mümkün olmayacaktır. Çünkü teknolojik gelişmeler, moda alanında meydana gelen yenilikler, veyahut, tüketicinin zevk ve tercihlerinde meydana gelen değişiklikler, mükelleflerce yapılmış ve tamamen subjektif olarak değerlendirilmiş bir görüşü yansıtacaktır. Moda tamamen bir zevk ürünü olup, tüketicilerden bazıları eski moda ürünleri tercih edebilir. Keza eski teknolojinin kullanımı; kimi tüketiciler için daha rahat ve göreceği iş bakımından yeterli veyahut yeni teknoloji ürünlere göre daha uygun fiyatlı olacağından tercih sebebi olabilir. Görüleceği üzere, bu varsayımlar da tamamen subjektif bir değer taşımaktadır ve ülke çapında her bir kişi ya da kurum tarafından uygulanması zorunlu kanun hükümlerinin, kişilere göre yorumlanması mümkün değildir.

Bu halde, teknolojik gelişmeler, moda alanındaki yenilikler veyahut tüketici tercihlerindeki değişiklikler nedeniyle, dönem sonu stoklardaki mallarla ilgili emsal bedel değerlemesi yapılarak, ilgili yılda karşılık ayrılması ve bu karşılığın dönem giderleri içerisinde gösterilmesi mümkün değildir. Ancak sayılan nedenlerle, mal satışından zarar etmek mümkündür. Yani stokdaki malların satıldığı dönemde; işletmeler, teknolojik gelişmeler, moda değişiklikleri, tüketici tercihlerinde görülen farklılıklar vb. nedenlerle, talebi azalan mallarını, bir an evvel paraya çevirmek ve stoklarını eritmek amacıyla, maliyetinin altında satarlarsa; satış fiyatı ile satılan mal maliyeti arasındaki, negatif fark, dönem sonunda brüt satış zararı olarak, ilgili dönem gelir tablosuna yansıtılabilir. Nitekim bu husus, VUK'nun 3. maddesinde vücut bulan; iktisadi, ticari ve teknik

¹²⁰ Mehmet Maç, Şenol Turut, "Kıymeti Düşen Stok Emtianın Değerlenmesi ve Ticari Fire", Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 66, (Haziran 1998), s.65.

icaplara uygun ve olayın özelliğine göre normal ve mutad kabul edilebilecek bir durumu da göstermiş olacaktır.

2.2.5.2.Kıymeti Düşen Mallar

Fiziksel nedenlerle kıymeti düşen malların değerlemesine ilişkin düzenleme, VUK'nun 278. maddesinde yer almaktadır. Madde metni şöyledir:

“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirir.”

VUK 278. maddesinde, stokların fiziki yapılarında oluşabilecek olumsuz değişikliklerin meydana gelişine ilişkin olarak, ekonomik değeri azalan stokların, nasıl değerlendirileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Emtianın bünyesindeki olumsuz değişiklik, emtianın değerini etkilemediği takdirde, önemli bir değer kaybı meydana gelmemişse, söz konu emtianın yine maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekecektir¹²¹. Önemli değer kaybı kavramı, açık olmamakla birlikte, malın değer kaybı, maliyet bedeline göre en az %10 olmalıdır. VUK 274. madde de, % 10 oranı öngörüldüğüne göre, burada da asgari bu şartın aranması gerektiği düşüncesindeyiz¹²².

VUK'nun 278. maddesi hükmüne göre; yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde, iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

Madde de, değer kaybına neden olan afetler ve diğer olaylar tek tek sayılmakla birlikte sınırlandırılmamış; gibi ilgeci kullanmak yoluyla, benzer nitelikteki olay ve durumlarda da, madde hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir. Örneğin madde de özellik belirtilmemekle birlikte, çizilmek, erimek, renk ve doku özelliğini kaybetmek

¹²¹ Ercan Alptürk, “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 112, (Ocak 1998), s.141.

¹²² Sakıp Şeker, “Dönem Sonu İşlemleri”, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, Cilt II, s.1441.

gibi durumlar veya yine madde de özellikle sayılmamakla birlikte, yabani hayvan istilas, şiddetli fırtına veya toprak kayması gibi afetlerin söz konusu olduğu durumlarda da maddenin uygulanması mümkün olabilecektir¹²³.

Madde hükmünde sayılan haller dışında meydana gelecek değır kayıpları, sonuç hesaplarına intikal ettirilemeyeceği gibi, imalat veya ticari faaliyetin bir gereği olarak ortaya çıkan normal firelerin zarar yazılması için, Takdir Komisyonu kararına da gerek yoktur¹²⁴.

Emtianın kıymetindeki düşme, tam veya kısmi olur. Her iki halde de kıymet kaybına uğrayan emtiayı, emtia hesabından çıkarıp, kıymeti düşen mallar hesabına almak gereklidir.

Kıymeti düşen mallara ilişkin değırleme, bilanço gününde, yani hesap döneminin sonunda yapılacaktır. Değerde kısmi bir kayıp olması halinde, hesap dönemi sonuna kadar bazı satışların yapılması mümkündür. Ancak bu satışların, 267. maddenin birinci sırasına göre, emsal bedeli tespitine yeterli olacak bir miktara ulaşmış olması halinde dahi, ortalama satış fiyatı esas uygulanamaz. Çünkü kıymet kaybı, emtia birimlerinde aynı ölçüde vuku bulmuş olamaz. Satılan ve hesap dönemi sonunda mevcut olan emtiadaki hasar derecesi farklı olunca da, ortalama satış fiyatı esas alınamaz¹²⁵.

VUK 267. Maddenin ikinci sırasına göre, emsal bedeli tespiti de söz konusu değildir. Bu nedenle, emtiadaki kıymet kaybı dolayısıyla takdir komisyonuna başvurulup, emsal bedel tayini istenmesi gerekir. Emtianın tamamen zayı olması sonucu değıştirmez. Bu durumda takdir komisyonu, değırin tamamen kaybolduğunu, bir başka değışle emsal bedelin sıfır olduğunu kabul eder ve ona göre işlem yapar¹²⁶.

Ticari hayatın icabı olarak meydana gelen kırılma, paslanma, çatlama gibi hallerden dolayı değır kaybına uğrayan emtia, ucuz bir fiyatla dönem içinde de

¹²³ Aydın, s.36.

¹²⁴ Ömer Duman, “Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 168, (Ağustos 1995), s.85.

¹²⁵ Özbalcı, s.621.

¹²⁶ Özbalcı, s.621.

satılabilir. Eğer, kıymeti düşen emtia yıl içinde satılmışsa, bunları değerlemeye ihtiyaç yoktur. Çünkü bunlardaki değer kaybı, satış işlemi ile birlikte sonuç hesaplarına intikal etmiştir. Ancak kırılma, paslanma, çürüme gibi nedenlerle ucuz satılan emtianın işletmece tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle; satın alan kişiden gerektiğinde bilgi alınabilmesi için, alıcının adı soyadı ve adresinin açık olarak yazılmasında yarar vardır. Öte yandan , kıymeti düşen emtia hesap dönemi sonunda işletmede bulunuyorsa, bu emtianın emsal bedelinin tespit edilebilmesi için, dönemin sonunda takdir komisyonuna başvurulması gerekir¹²⁷.

Diğer taraftan resmi kurum veya kişiler veya mahkemeler tarafından yapılan değer takdir veya tespitlerinin takdir komisyonu kararı yerine geçmesi mümkün değildir. İtfaiye müdürlüklerinden, belediyelerin yetkili memur veya birimlerinden, mahkemelerden veya jandarma, polis gibi güvenlik birimlerinden alınacak rapor ve kararlar, takdir işlemleri sırasında delil olarak kullanılmaktadır. Bazı durumlarda, takdir komisyonuna başvuru gecikebilmekte veya takdir komisyonunun olayı yerinde delilleriyle birlikte tespit edebilmesi mümkün olmamaktadır. İşte bu gibi durumlarda, yetkili mercilerce düzenlenmiş rapor ve kararlar, takdir komisyonunca verilecek kararlara dayanak teşkil etmektedir¹²⁸.

Uygulamada bazen, çalınan mallar veya dolandırılma suretiyle zarara uğranılması halinde, kıymeti düşen mallarla ilgili değerlendirme hükmünün uygulanmak istendiği görülmektedir. Ancak hırsız sonucu çalınan veya dolandırıcılık ve sahtekarlık nedeniyle işletmeden çıkan malların bedelinin zarar yazılması mümkün değildir.

Vergi sistemimizde, sermayede meydana gelen kayıplar, ticari ve zirai faaliyetler dışında, esas itibariyle zarar olarak kabul edilmemiştir. Yani sermaye unsuru aktif kalemlerdeki kaybın zarar olarak kabulü için temel şart, bu kaybın ticari faaliyetin normal icapları dahilinde meydana gelmiş olmasıdır. Bunun tek istisnası, sermayenin tabi bir afet yüzünden kayba uğraması halidir. Kanunda belirtilen haller dışında, sermayede, diğer bir ifade ile sermaye unsurlarından biri olan emtiadaki kayıpları, düşük bedelle değerlendirme veya sair suretlerle sonuç hesaplarına aktarılması mümkün

¹²⁷ Eroğlu, s.433.

¹²⁸ Şeker, Cilt II, s.1440.

değildir¹²⁹. Bu durumda, hırsızlık ya da dolandırıcılık sonucunda meydana gelen zarar, sermayede meydana gelen azalma sayılır ve gider olarak kaydedilemez.

Maliyet hesaplaması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar da, emsal bedeli ile değeri olacaktır. Bu grup mallar, esas olarak kullanılmış ve bu kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılamayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallardır. Bu grup mallarda emsal bedelinin tespitinde, 267. maddenin birinci sırasının uygulanıp uygulanamayacağına bakılır. Bu sıra uygulanamazsa, üçüncü sıra olan takdir esas uygulanır¹³⁰.

2.2.6. Enflasyon Muhasebesine Göre Stoklar

Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, 328 Sıra Numaralı Vergi Usul Genel Tebliğ'nde; paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmesini sağlamak üzere, düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır şeklinde tanımlanmıştır.

Enflasyon düzeltmesinin amacı, mükelleflerin reel kazançları üzerinden vergilendirilmesini sağlamaktır ve enflasyon düzeltmesinin kapsamına, kazancını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir.

Toptan eşya fiyatları endeksindeki (TEFE) artışın; içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde, ilgili mükellefler, mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Burada önemli olan, enflasyon düzeltmesine başlamak için her iki kriterinde bir arada olma koşuludur.

Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetler için yapılmaktadır. Stoklar da, parasal olmayan varlıklar olduğundan, enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar. Stokların (parasal olmayan avanslar dahil) enflasyon düzeltmesinde, esas olarak dönem sonu fiyat endeksinin stokun edinildiği ayın fiyat endeksine bölünmesi ile bulunacak

¹²⁹ Özbacı, ss.620-621.

¹³⁰ Yılmaz, s.143.

düzeltilme katsayısı kullanılır. Bu uygulamada söz konusu işlem, stoktaki her bir giriş ve çıkış için ayrı ayrı yapılır.

Bu uygulamanın zorluğu nedeniyle, VUK'nun Mük. 298. maddesinde, uygulamada basitlik ve kolaylık sağlamak üzere, “toplulaştırılmış yöntem” olarak adlandırılan iki yönteme yer verilmiştir. Öte yandan, 328 nolu Vergi Usul Genel Tebliğinde, üçüncü bir yöntem olarak, “Stok Devir Hızı Yöntemi” önerilmiştir. Mükellefler bu üç yöntemden istedikleri bir tanesini kullanabileceklerdir.

i) Basit Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde düzeltilme katsayısı; dönem sonu fiyat endeksinin, bu endeks ile dönem başı fiyat endeksinin toplamının yarısına bölünmesi ile bulunur.

ii) Stok Devir Hızı Yöntemi: Mükelleflerin stoklarını basit ortalama yöntemiyle düzeltmeleri halinde, özellikle stok devir hızı çok yüksek ya da çok düşük olan mükellefler için hata payı yüksek sonuçlar çıkabilecektir. Bu yüzden daha sağlıklı sonuçlar alabilmek için hata payını azaltan bu yöntem kullanılmalıdır. Bu yöntemin uygulanması aşağıdaki aşamaları içermelidir¹³¹.

Stok Devir Hızı= $\frac{\text{Bilanço Dönemi Satılan Mal Maliyeti}}{[(\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Dönem Sonu Stok Tutarı}) / 2]}$

Ortalama Stokta Kalma Süresi: $\frac{\text{Bilanço Dönemi Gün Sayısı}}{\text{Stok Devir Hızı}}$

Stok Tarihi: Dönem Sonu Tarihi – Stokta Kalma Süresi

Stokların edinildiği tarihe ait düzeltilme katsayısı bulunarak, bu katsayı ile dönem sonu stokları çarpılarak, düzeltilmiş stok tutarına ulaşılır. Enflasyon farkı şöyle ifade edilebilir:

Fark: $(\text{Dönem Sonu Stok Tutarı} \times \text{Düzeltilme Katsayısı}) - \text{Dönem Sonu Stok Tutarı}$

¹³¹ Tunç Köse, “Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi: Toplulaştırılmış Yöntem” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 276, (Ağustos 2004), s.136.

iii) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde düzeltme katsayısı; dönem başı stokun, cari dönem sonuna taşınmış değeri ile, dönem içi alışların, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stoku ile dönem içi alışları toplamına bölünmesi ile bulunur.

Hareketli Ortalama Düzeltme Katsayısı =

$$\frac{\text{DBS Dönem Sonu Taşınmış Değeri} + \text{Dönem İçi Alışların Taşınmış Değeri}}{\text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem İçi Alışlar}}$$

(Düzeltilmeden Önceki Tutar) (Düzeltilmeden Önceki Tutar)

Örnek (Basit Ortalama Yönteme Göre)¹³²:

Stokların 31 Mart tarihindeki mevcudu 95.000 TL olarak görünmektedir.

Fiyat Endeksleri:

Bir önceki dönem sonundaki endeks :7380

Mart ayı sonundaki endeks :7860

Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı: $[7860 / (7380 + 7860) / 2] = 1,031$

Düzeltilmiş Tutar: $95.000 * 1,031 = 97.945$ TL

Enflasyon Farkı= $(97.945 - 95.000) = 2.945$ TL

Örnek (Stok Devir Hızı Yöntemine Göre)¹³³:

	1 Ocak-31 Aralık 2003 (TL)
Dönem Başı Mal Stoku	120.000
Mal Alışları	300.000
Satılan Ticari Mal Maliyeti	360.000
Dönem Sonu Mal Stoku	60.000

Stok Devir Hızı= $[S.T.M.M / (DBS + DSS) / 2]$

¹³² Orhan Sevilengül, “Genel Muhasebe” 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s.302.

¹³³ Köse, s.138.

$$= [360.000 / (120.000 + 60.000) / 2] 4$$

$$\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} = 365 / 4 = 91,25$$

Ortalama stokta kalma süresi 91,25 gün ise, stokların kayıtlara alındığı ay yaklaşık Eylül/2003 ‘tür. Eylül 2003 düzeltme katsayısı 1,0291

$$\text{Düzeltilmiş Değer} = \text{Dönem Sonu Stok} \times \text{Düzeltilme Katsayısı} = 60000 \times 1,0291 = 61.746 \text{ TL}$$

$$\text{Enflasyon Farkı} = (61.746 - 60.000) = 1.746 \text{ TL}$$

Ticari Mal Stoku Enf. Farkı Hs.	1.746	
Enflasyon Düzeltme Hs.		1.746

Örnek (Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemine Göre)¹³⁴:

Tek bir malın ticaretini yapan işletmede önceki yıl sonundan düzeltilmiş (7380 endeksine göre) değerleri üzerinden 200.000 TL’lik mal devretmiş bulunmaktadır. Stokun dönem içi hareketi aşağıdaki gibidir:

Aylar	Girişler (TL)	Çıkışlar (TL)	Endeksler
Ocak	50.000	70.000	7575
Şubat	80.000	80.000	7700
Mart	60.000	90.000	7860

$$\text{Taşıma Katsayısı} : 7860 / 7380 = 1,065$$

$$\text{Ocak Ayı Girişlerin Düzeltme Katsayısı} : 7860 / 7575 = 1,037$$

$$\text{Şubat Ayı Girişlerin Düzeltme Katsayısı} : 7860 / 7700 = 1,021$$

$$\text{Mart Ayı Girişlerin Düzeltme Katsayısı} : 7860 / 7860 = 1,000$$

¹³⁴ Sevilengül, ss.302-303.

Ay	Katsayı	Girişler (Tarihi Maliyet)	Girişler (Düzeltilmiş)	Çıkışlar (Tarihi Maliyet)
Ocak	1.037	50.000	51.850	70.000
Şubat	1,021	80.000	81.680	80.000
Mart	1,000	<u>60.000</u>	<u>60.000</u>	<u>90.000</u>
		190.000	193.530	240.000

Önceki Dönemden Devir Stokun Taşınmış Değeri: $200.000 \times 1,065 = 213.000$ TL

Hareketli Ağırlıklı Ortalama: $(213.000 + 193.530) / (200.000 + 190.000) = 1,042385$

Mart Ayı Sonu Stok Hareketi:

-Devir Stok:200.000

-Girişler : 190.000

-Çıkışlar : -240.000

150.000

Kalan Stokun Düzeltilmiş Değeri : $150.000 \times 1,042385 = 156.358$ TL

Satılan Stokun Düzeltilmiş Değeri:

-Devir Stok : 213.000

-Alışlar : 193.530

406.530

-Kalan 156.358

-Satılan : 250.172 veya $240.000 \times 1,042385 = 250.172$ TL

VUK’da hükmolunmuş enflasyon düzeltme hükümlerinin TMS açısından karşılığı, “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardında yer bulmaktadır. Bahse konu standardın stoklar açısından ifade edeceği hükümler, TMS 29 standardında yer alan ifadeler kapsamında, kısaca şöyle özetlenebilir:

Bu Standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır. Standardın düzenlenmesinin temel nedeni, yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanmasının anlamlı ve faydalı olmamasıdır. Bu Standart, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir.

Yüksek enflasyonlu ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler, bu Standardı aynı tarihten itibaren uygular. Bu Standart, raporlama yapılan para birimine sahip olan ülkede yüksek enflasyonun mevcut olduğunun tespit edildiği raporlama döneminin başından itibaren tüm işletmelerin finansal tablolarına uygulanır.

İşletmeler, finansal tablolarını, genel fiyat düzeyindeki değişimlerden ya da kayıtlarda yer alan varlık ya da borçların özel fiyatlarındaki artışlardan bağımsız olarak, tarihi maliyet esasına göre hazırlar. Bu durumun istisnasını, işletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmek zorunda olduğu ya da ölçmeyi tercih ettiği varlık ve borçlar oluşturur. Bununla beraber bazı işletmeler, elde tutulan varlıkların özel fiyatlarındaki değişimlerin etkisini yansıtan cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış finansal tablolar sunar.

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde faydalı olurlar. Sonuç olarak bu Standart, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarına uygulanır. Yabancı paralı işlemler, bu standarda göre düzeltme yapıldıktan sonra, “TMS 21 Kur Değişimin

Etkileri” standardına göre, işleme tabi tutulur.

Raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu (*bilanço*) kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Parasal kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler. Parasal kalemler elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir.

Bazı parasal olmayan kalemler, raporlama dönemi sonundaki cari tutarlarından taşınır (net kâr ve gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilenler gibi) ve bu nedenle düzeltilmezler. Diğer tüm parasal olmayan aktif ve pasifler düzeltilir.

Parasal olmayan kalemlerin çoğu, maliyet değerlerinden ya da amortisman düşülmüş maliyet değerinden taşınır, dolayısıyla elde etme tarihindeki cari tutarlardan gösterilir. Bu kapsamda, hammadde ve ticari mallar, satın alma tarihlerinden itibaren, yarı mamuller ve mamuller ise, satın alma ve üretim maliyetlerinin olduğu tarihlerden itibaren düzeltilirler.

Bir parasal olmayan kalemin düzeltilmiş değeri, eğer geri kazanılabilir tutarını aşıyorsa, ilgili Standartlar çerçevesinde azaltılır. Örneğin, maddi duran varlıkların, şerefiyenin, patent ve ticari markaların düzeltilmiş tutarları geri kazanılabilir tutarına, stokların düzeltilmiş tutarları da, net gerçekleşebilir değerine indirilir.

Cari maliyet esasına göre değerlendirilmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler. Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde ve işletme finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunu bu Standarda göre yapmayı bıraktığında; önceki raporlama döneminin cari ölçüm birimine göre ifade edilen dönem sonu tutarları, izleyen finansal tablolarda defter değerleri için esas alınır.

Finansal tabloların tarihi veya cari maliyet yaklaşımlarından hangisine göre hazırlandığı; ve raporlama dönemi sonunda geçerli fiyat endeksi ve niteliği ile cari ve önceki raporlama dönemlerinde endekste meydana gelen hareketler belirtilmelidir.

2.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemelerine ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) na Göre Stokların Muhasebeleştirilmesi

2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerinde Stoklar

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, 15 Kasım 2003 tarih ve Mükerrer 25290 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış; Seri XI No:25 başlığında “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” düzenlemesi, mevcuttur. Bahse konu tebliğin 1. maddesinde, tebliğin amacının; işletmeler tarafından düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin muhasebe ilke ve kurallarını belirlemek olduğu, belirtilmiştir. Tabi olarak, tebliğde yayımlanmış muhasebe ilke ve kuralları, stoklar açısından da ortaya konulmuş; ve asıl olarak uluslararası muhasebe standartlarının, mali tablolara ilişkin temel kriterleri esas alınarak, ülkemiz sermaye piyasası kurulu kotasında yer alan firmaların, mali tablo oluşturma ve raporlama standartları, SPK tarafından düzenlenmiştir.

Öte yandan, TMSK tarafından düzenlenmiş “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;

11/04/2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 38 sıra no'lu,

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 78 sıra no'lu,

28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,

08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu,

Tebliğler aracılığıyla da güncellenmiştir.

Seri XI No:25 Tebliğinin Stoklar bölümünde; “TMS 2 Stoklar”, standardında da yer alan temel düzenlemelere yer verilmiştir. Bahse konu tebliğ düzenlemesinde özetle; stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirileceği;

stokların maliyetinin; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içereceği; sabit maliyetlerin üretim maliyetlerine dağıtımında veya tahsisinde normal kapasitenin dikkate alınacağı; özellikli varlıklar dışındaki borçlanmaların, aktifleştirilmeden doğrudan gider kayıtlarına alınacağı; verilen hizmetle ilgili hasılatın, mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda; ilgili giderlerin stok hesabına yansıtılacağı; tarımsal ürünlerin, gerçeğe uygun değerle değerlendirileceği; stok maliyetine yakın sonuç vermesi şartıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntem gibi, stokların maliyetinin değerlemesine ilişkin yöntemlerin, stok değerlemesinde kullanılabileceği; birbiri ile ikame edilmeyen stok kalemleri ile, özel projeler için ayrılan, üretilen veya satın alınan mal ve hizmetlerin maliyetinin, her bir varlığın özel maliyeti olarak dikkate alınacağı ve bunun dışında; içeriği sıklıkla değişen bir çok stok kaleminin bulunduğu durumlarda, stoklar maliyetinin, FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet veya LİFO yöntemine *(Bu yöntemin uygulanması, hem TMS açısından, hem de 01.01.2004 tarihinden itibaren VUK açısından yasaklanmıştır.)* göre belirlenebileceği; stokların net gerçekleşebilir değerinin, maliyet bedelinin altında olması halinde, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir; taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitinde sözleşme fiyatının esas alınacağı, taahhüt edilen kesin satış tutarından daha az stok bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar ve şarta bağlı yükümlülükler için, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümü çerçevesinde işlem yapılacağı; stok üretiminde kullanılacak ilk madde ve malzemeler için, bunların kullanılması sonucunda üretilen mamullerin, maliyet bedellerinden veya daha üzerinde satılmasının beklendiği durumda, değer düşüklüğü karşılığı ayrılamayacağı, ancak, malzeme fiyatındaki düşüş, üretilen mamul malın maliyetinin net gerçekleşebilir değerini aşacağını gösteriyorsa, malzemelerin net gerçekleşebilir değerine indirilebileceği; her mali tablo dönemi itibarıyla net gerçekleşebilir değerin yeniden gözden geçirileceği ve daha önce stokların net gerçekleşebilir değerine indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda, ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının iptal edileceği; stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değerinin, ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak mali tablolara alınacağı; stokları net

gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının ve stoklarla ilgili tüm kayıpların, indirim veya kayıpların olduğu dönemde gider olarak mali tablolara alınacağı; net gerçekleşebilir değer gözden geçirilmesinde, bu değer arttığının tespit edilmesi halinde, stok değer düşüklüğü karşılığının; o dönemde gider olarak mali tablolara yansıtılan stoklardan düşülmek suretiyle azaltılacağı; işletmenin kendi kullanımı için imal veya inşa ettiği varlıkların maliyetine ilave edilen stoklarda olduğu gibi, diğer varlıkların maliyetine dahil edilen stokların da, ilgili varlığın faydalı ömrü içerisinde gider olarak mali tablolara alınacağı ve son olarak, stoklarla ilgili olarak, mali tablo dipnotlarında gösterilecek olan hususlar, belirlenmiştir.

2.3.2. Türk Ticaret Kanunu (TTK) Hükümlerine Göre Stokların Değerlemesi

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ne, 09/11/2005 tarihinde gelmiş olan TTK tasarısı, bilindiği üzere henüz yasalaşmamıştır.

Tasarıda; uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartlarına, birçok madde de atıfta bulunulmuş ve bu standartların uygulanması amaçlanmıştır. Dolayısıyla, tasarı halindeki yeni TTK'nun, muhasebe uygulamalarına asıl etkisi, Türkiye Muhasebe Standartları uygulamaları açısından olmuştur. Nitekim tasarının kanun haline gelmesi halinde, uluslararası muhasebe ve uluslararası finansal raporlama sistemine tam uyumlu bir muhasebe düzenini kullanmak, ülkemiz açısından yasal bir zorunluluk olacaktır.

Öte yandan, mevcut 6762 sayılı TTK, 1956 yılından beri, halen yürürlüktedir ve bu nedenle açıklamalar, bu kanun çerçevesinde olacaktır.

TTK'nun "Açıklık ve Doğruluk Esasları" başlığı altındaki 75. madde hükmü şöyledir: *"İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilânçoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lâzımdır. Bütün aktifler, en çok bilânço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesab edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar,*

şarta bağlı veya vâdeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilânçoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur.”

Madde metninde görüleceği üzere; bütün aktif değerler en çok; bilanço gününde, işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Bu halde, aktiflerin bilanço gününde işletme için haiz oldukları değerler ve tabi olarak stoklar, uygulayıcının subjektif değer yargısına göre belirlenecektir¹³⁵.

Bu genel ilke, yalnız borsada kote edilmemiş emtia için söz konusu olup, borsada kote edilen emtianın değerlemesi ise, borsa rayicine göre yapılacaktır.

TTK’nun 461. maddesinde ise, şu hüküm yer almıştır: “*Hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilânçoya geçirilebilir. Bununla beraber bu malların maliyet değeri bilânçonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilânçoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir.*”

Bahis konusu madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere; TTK, sermaye şirketlerinde stokların, maliyet değeri veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirileceğini öngörmüştür.

Öte yandan 75. madde de yer alan “işletme için haiz olan değer” ifadesindeki subjektif değer yargısı, esasen kanun koyucu tarafından benimsenmemiş olup; aktiflerin, açıklık ve doğruluk esası doğrultusunda, bilanço gününde haiz oldukları güvenilir ve kanıtlanılabilir cari fiyat ve/veya ederlerinin, uygulama pratiğinde tespiti amaçlanmıştır.

¹³⁵ Ali İhsan Ateş, “Stok Değerleme Yöntemleri 2”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 56, (Aralık-Ocak 2002), s.91.

3. BÖLÜM

MALİYE BAKANLIĞI VERGİ İNCELEME ELEMENLARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE “TMS 2 STOKLAR” STANDARDINA İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ HAKKINDA BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde; genel olarak Türkiye Muhasebe Standartları ile bu standartlar içerisinde yer alan “TMS 2 Stoklar” standardına ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı Vergi İnceleme Elemanlarının; alan araştırması için veri toplama tekniklerinden birisi olan anket yöntemi ile hazırlanmış bazı sorular karşısında, vermiş oldukları cevaplar çerçevesinde elde edilmiş görüşlerinin, değerlendirilmesine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Bu doğrultuda, İstanbul İlindeki; Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı’nda görev yapan, Vergi İnceleme Elemanlarının bir kısmının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile bahse konu denetim elemanlarının; stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin, görüşleri incelenmiştir. Bu bağlamda; öncelikle araştırmanın metodolojisi sunulmuş olup, daha sonra istatistiksel yöntemler aracılığıyla sonuçlar analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmanın metodolojisi kapsamında; araştırmanın konusu, amacı, önemi, kısıtları ve araştırmada kullanılan analiz yöntemleri hakkında bilgiler sunulmuştur.

1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Vergi İnceleme Elemanlarının, genel olarak Türkiye Muhasebe Standartlarına ve özelde stoklar standardına olan algılamalarının ve yaklaşımlarının belirlenmesidir.

1.2. Araştırmanın Önemi

Uluslararası Muhasebe Standartları gün geçtikçe dünyada ve temelde uluslararası muhasebe standartlarından dilimize çevrilerek uyarlanan Türkiye Muhasebe Standartları ise; ülkemizde, globalleşmenin ve yabancı sermaye yatırımlarının, finansal ve mali tablolar açısından uygulama alanını genişletmektedir. Tabi olarak da standartların uygulanmasından, ulusal ve uluslararası tüm işletmeler etkilenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte; muhasebe uygulamalarında, finansal tabloların hazırlanmasında ve dolayısıyla finansal analizde, önemli değişimler yaşanmaktadır. Bu değişimlerin ve etkilerin ortaya konularak değerlendirilmesi ise, ülkemiz açısından önem arz etmektedir.

1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırmanın kapsamını, yukarıda bahsedildiği üzere, İstanbul İlinde görev yapan Vergi İnceleme Elemanlarının görüşleri oluşturmuştur. Söz konusu Vergi İnceleme Elemanları nezdinde, genel olarak Türkiye Muhasebe Standartlarına ve özelde stoklar standardına ilişkin, anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada denetim elemanlarının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan bakışı ile stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşleri incelenmiştir. Anket formu, İstanbul İlinde görev yapan Vergi İnceleme Elemanlarından, Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Vergi Denetmenlerine uygulanmıştır.

1.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu alan araştırması için veri toplama tekniği olarak, anket tekniği seçilmiştir. Anket birincil kaynaklardan bilgi toplamak üzere hazırlanan sistematik bir soru

formudur. Anket yönteminde, araştırmanın problemini çözecek ve ele alınan hipotezleri test edecek bilgileri sistematik biçimde toplama ve saklama amaçlanmaktadır¹³⁶.

1.4.1. Ana Kütle ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütlesi olarak, İstanbul İlinde görev yapan vergi inceleme elemanlarından, Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Vergi Denetmenleri seçilmiştir. Bu ana kütlede yer alan kişilere, anket formları doğrudan ulaştırılmış ve formlar, yanıtlandıktan sonra tekrar toplanmıştır.

Anketin ana kütlesi, görev yeri İstanbul İli olan, 164 Gelirler Kontrolörü, 43 Maliye Müfettişi, 117 hesap Uzmanı ve 598 Vergi Denetmeni olmak üzere, toplam 922 kişiden oluşmuştur. Öte yandan bu sayılar içerisinde, idari görev yapan denetim elemanları da yer almıştır.

Anket çalışmasına, 25 Gelirler Kontrolörü, 5 Maliye Müfettişi, 15 Hesap Uzmanı ve 47 Vergi Denetmeni olmak üzere, toplam 92 kişi katılmıştır.

1.4.2. Anket Sorularının Hazırlanma Süreci

Anket formu, vergi incelemesi yapan Denetim Elemanlarının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışını ve stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşlerini, ölçmeye yönelik olarak oluşturulmuştur. Anket sorularının hazırlanması sürecinin başlangıcında literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Anket soruları, konuya ilişkin makale, çalışma raporları, bildiri, internet ve diğer araştırma kaynakları incelenmek suretiyle hazırlanmıştır.

Anket formunun hazırlanmasında belirli süreçler izlenmiştir. Denetim elemanların Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı, ikiden çok seçenekle, stoklar standardının mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşleri ise, iki seçenekli olarak sunulmuştur.

¹³⁶ A. Hamdi İslamoğlu, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri-SPSS Uygulamalı**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İzmit, 2009, s.113.

Araştırmada kullanılan anket formu, Ek-1’de sunulmuştur. Anket sonucu ortaya çıkan verilerin değerlendirilmesinde istatistiksel paket programı olan SPSS For Windows’ dan yararlanılmıştır.

1.4.3. Verilerin Değerlendirilmesinde Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Anket çalışması sonucu elde edilen veri seti Spss 15.0 programında analiz edilmiştir. Verilerin çözümlenmesi için araştırmanın amacına uygun olarak, frekans tabloları, çapraz tablolar, pasta ve çubuk grafikler, varyans analizi, t testi ve ki kare testi kullanılmıştır. Bu şekilde ankete ilişkin veriler istatistiksel analizlere tabi tutularak yararlı bilgiler haline getirilmiştir. Bu süreçte bilgisayar ortamına aktarılan veriler yardımıyla karşılaştırmalı tablolar oluşturulmuştur. Bu tablolar ile ayrıntılı ve açıklayıcı bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır.

2.GÜVENİLİRLİK TESTİ

Yapılan güvenirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha değeri 0,771 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değere bakıldığında anketin güvenilir olduğu söylenebilir. Ayrıca güvenirliği kayda değer biçimde düşüren ve analizden çıkarılması gereken bir soruya rastlanmamıştır.

3.ARAŞTIRMA BULGULARI

İstanbul ilinde görevli ve vergi inceleme yetkisi olan toplam 92 Denetim Elemanından alınan cevaplara göre yapılan anket sonuçları şöyledir:

Tablo 1: Ankete Katılanların Unvanlara Göre Dağılımı

	Sayı	Geçerli Yüzde
Gelirler Kontrolörü	25	27,2
Maliye Müfettişi	5	5,4
Hesap Uzmanı	15	16,3
Vergi Denetmeni	47	51,1
Toplam	92	100

*Fikrim yok seçeneği, Ek 1’deki anket formundan görüleceği üzere, Fikrim yok (karasızım) şeklinde sorulmuştur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının kabul edilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulanmasının ülkemizdeki işletmeler için zorunlu olacağını biliyor musunuz ? sorusuna verilen cevaplar tablo 2 de yer almaktadır.

Tablo 2: TTK Tasarısının Kabul Edilmesi Halinde TMS Uygulamasının Bilinirliği

	Evet	Hayır	Toplam
Gelirler Kontrolörü	22 % 88	3 % 12	25 %100
Maliye Müfettişi	5 % 100	0 % 0	5 %100
Hesap Uzmanı	15 %100	0 %100	15 %100
Vergi Denetmeni	38 % 82,6	8 % 17,4	46 %100
Toplam	80 %87,9	11 %12,1	91 % 100

Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin bilgileri nereden alıyorsunuz? sorusuna verilen cevaplar tablo 3 de yer almaktadır.

Tablo 3: TMS’na İlişkin Bilgi Kaynakları

	Oran
İnternet	% 76,1
Gazeteler	% 8,7
Dergiler	% 28,3
Kitaplar	% 35,9
Konferanslar	%13,0

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, işletmelere vizyon sağlayacaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 4 de yer almaktadır.

Tablo 4: TMS Kullanımının İşletme Vizyonuna Katkısı

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	17 % 68	3 % 12	5 %20	25 % 100
Maliye Müfettişi	1 %20	3 %60	1 %20	5 %100

Hesap Uzmanı	9 %60	2 %13,3	4 %26,7	15 %100
Vergi Denetmeni	33 %70,2	10 %21,3	4 %8,5	47 %100
Toplam	60 % 65,2	18 % 19,6	14 % 15,2	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, hem yönetimde karar almayı hem de yatırımları daha etkin kılacaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 5 de yer almaktadır.

Tablo 5: TMS Kullanımının Yönetim ve Yatırım Kararları Üzerindeki Etkisi

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	17 % 68	4 % 16	4 % 16	25 % 100
Maliye Müfettişi	1 % 20	1 % 20	3 % 60	5 %100
Hesap Uzmanı	13 % 86,7	0 % 0	2 % 13,3	15 %100
Vergi Denetmeni	34 % 72,3	10 % 21,3	3 % 6,4	47 %100
Toplam	65 % 70,7	15 % 16,3	12 % 13,0	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandıracaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 6 da yer almaktadır.

Tablo 6: TMS Kullanımının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	8 % 32	10 % 40	7 % 28	25 % 100
Maliye Müfettişi	1 % 20	0 % 0	4 % 80	5 %100
Hesap Uzmanı	6 % 40	4 % 26,7	5 % 33,3	15 %100
Vergi Denetmeni	20 % 42,6	11 % 23,4	16 % 34,0	47 %100
Toplam	35 % 38,0	25 % 27,2	32 % 34,8	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, işletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına ve isabetli hedef ile amaçların istenen şekilde belirlenmesine yardımcı olur” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 7 de yer almaktadır.

Tablo 7:TMS Kullanımının İşletme Plan ve Hedeflerine Katkısı

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	23 % 92	1 % 4	1 % 4	25 % 100
Maliye Müfettişi	4 % 80	0 % 0	1 % 20	5 %100
Hesap Uzmanı	12 % 80	1 % 6,7	2 % 13,3	15 %100
Vergi Denetmeni	35 % 74,5	8 % 17	4 % 8,5	47 %100
Toplam	74 % 80,4	10 %10,9	8 % 8,7	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanılarak yapılan karşılaştırmaların da sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 8 de yer almaktadır.

Tablo 8: TMS Kullanımının Sektörel Finansal Performans Karşılaştırmasına Katkısı

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	22 % 88	2 % 8	1 % 4	25 % 100
Maliye Müfettişi	3 % 60	0 % 0	2 % 40	5 %100
Hesap Uzmanı	12 % 80	2 % 13,3	1 % 6,7	15 %100
Vergi Denetmeni	41 % 87,2	4 % 8,5	2 % 4,3	47 %100
Toplam	78 % 84,8	8 % 8,7	6 % 6,5	92 % 100

Türkiye Muhasebe Standartları sizce sektörel olarak düzenlenmeli midir? sorusuna verilen cevaplar tablo 9 da yer almaktadır.

Tablo 9: TMS Sektörel Olarak Düzenlenmeli Midir?

	Evet	Fikrim Yok	Hayır	Toplam
Gelirler Kontrolörü	18 % 72	2 % 8	5 % 20	25 % 100
Maliye Müfettişi	4 % 80	0 % 0	1 % 20	5 %100
Hesap Uzmanı	10 % 66,7	1 % 6,7	4 % 26,7	15 %100
Vergi Denetmeni	38 % 80,9	4 % 8,5	5 % 10,6	47 %100
Toplam	70 % 76,1	7 % 7,6	15 % 16,3	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 10 da yer almaktadır.

Tablo 10: TMS Kullanımının Denetime Etkisi

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	20 % 80	2 % 8	3 % 12	25 % 100
Maliye Müfettişi	4 % 80	0 % 0	1 % 20	5 %100
Hesap Uzmanı	12 % 80	0 % 0	3 % 20	15 %100
Vergi Denetmeni	39 % 83	4 % 8,5	4 % 8,5	47 %100
Toplam	75 % 81,5	6 % 6,5	11 % 12	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamaya girmesi, muhasebenin harmonizasyonuna (uyumlaştırılmasına) yönelik büyük katkı sağlayacaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 11 de yer almaktadır.

Tablo 11: TMS Uygulamasının Muhasebenin Uyumlaştırılmasına Etkisi

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	19 % 76	3 % 12	3 %12	25 % 100
Maliye Müfettişi	4 % 80	0 % 0	1 % 20	5 %100
Hesap Uzmanı	12 % 80	1 % 6,7	2 % 13,3	15 %100
Vergi Denetmeni	40 % 85,1	3 % 6,4	4 % 8,5	47 %100
Toplam	75 % 81,5	7 % 7,6	10 % 10,9	92 % 100

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılması durumunda sadece muhasebe departmanı değil işletmenin tüm departmanları etkilenecektir” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 12 de yer almaktadır.

Tablo 12: TMS Kullanımının İşletme Departmanlarına Etkisi

	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Toplam
Gelirler Kontrolörü	17 % 68	7 % 28	1 % 4	25 % 100
Maliye Müfettişi	3 % 60	0 % 0	2 % 40	5 %100
Hesap Uzmanı	13 % 86,7	2 % 13,3	0 % 0	15 %100
Vergi Denetmeni	28 % 59,6	11 % 23,4	8 % 17	47 %100
Toplam	61 % 66,3	20 % 21,7	11 % 12	92 % 100

Türkiye Muhasebe Standartlarının daha etkin kullanılmasına yönelik olarak Türkiye’de yapılmakta olan eğitim çalışmalarının ve seminerlerin sayısı sizce yeterli midir? sorusuna verilen cevaplar tablo 13 de yer almaktadır.

Tablo 13: TMS'nin Etkinliğinde Eğitim ve Seminer Çalışmalarının Katkısı

	Evet	Fikrim Yok	Hayır	Toplam
Gelirler Kontrolörü	2 % 8	5 % 20	18 % 72	25 % 100
Maliye Müfettişi	0 % 0	3 % 60	2 % 40	5 % 100
Hesap Uzmanı	0 % 0	3 % 20	12 % 80	15 % 100
Vergi Denetmeni	5 % 10,6	11 % 23,4	31 % 66	47 % 100
Toplam	7 % 7,6	22 % 23,9	63 % 68,5	92 % 100

Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasının zorunlu olması ülkemiz açısından sizce faydalı olacak mıdır? sorusuna verilen cevaplar tablo 14 de yer almaktadır.

Tablo 14: TMS Uygulama Zorunluluğunun Faydası

	Evet	Fikrim Yok	Hayır	Toplam
Gelirler Kontrolörü	19 % 76	5 % 20	1 % 4	25 % 100
Maliye Müfettişi	3 % 60	0 % 0	2 % 40	5 % 100
Hesap Uzmanı	13 % 86,7	1 % 6,7	1 % 6,7	15 % 100
Vergi Denetmeni	38 % 80,9	7 % 14,9	2 % 4,3	47 % 100
Toplam	73 % 79,3	13 % 14,1	6 % 6,5	92 % 100

Türkiye Muhasebe Standartlarının işletmelerde kullanılmasında en önemli engel sizce nedir? sorusuna verilen cevaplar tablo 15 de yer almaktadır.

Tablo 15: TMS’nin Kullanılmasındaki Engeller Nelerdir?

	Maliyet ler	Eğitim Düzeyi	İç-Dış Rap. Uyumsuzluğu	Ver. Sis. Uymayan Düz.	Toplam
Gelirler Kontrolörü	1 % 4,2	9 % 37,5	1 % 4,2	13 % 54,2	25 % 100
Maliye Müfettişi	0 % 0	3 % 60	1 % 20	1 % 20	5 %100
Hesap Uzmanı	4 % 26,7	9 % 60	0 % 0	2 % 13,3	15 %100
Vergi Denetmeni	5 % 10,9	19 % 41,3	2 % 4,3	20 % 43,5	47 %100
Toplam	10 % 11,1	40 %44,4	4 % 4,4	36 % 40	90 % 100

“TMS 2 Stoklar” standardına göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değ erlenir. Bu ifadeyi Vergi Usul Kanununun (VUK), stokların maliyet bedeli ile değ erlemesi gerektiğ i hükmünden hareketle değ erlendirdiğ inizde, aşağ ıda yer alan hangi görüş e katılırsınız? sorusuna verilen cevaplar tablo 16 da yer almaktadır.

□Stoklar maliyet bedeli ile değ erlenmelidir. Çünkü net gerçekleşebilir değ erin iş letmelerce tespiti, maliyet bedeli aleyhine subjektif unsurlar iç erebilir ve bu yolla ayrılan karşılıklar, ilgili dönemde tahakkuk etmesi gereken vergilerin, dönem kayması yoluyla ö telenmesine yol açabilir.

□Stoklar net gerçekleşebilir değ er ile değ erlenmelidir. Çünkü iş letmelerin aktiflerinde önemli bir rolü olan stokların, reel değ erleri ile bilançoda yer alması, hem iş letmelerin ilgili dönemlerde gerçek karları üzerinden vergi ö demelerini hem de yatırımcıların ve ilgili diğ er kişi ve kuruluşların iş letmelere güven duymasını sağ lar. Ö te yandan standarda göre iş letmeler zaten net gerçekleşebilir değ er tahminini, hesaplama anında mevcut ve güvenilir kanıtlara göre yapmak zorundadır.

Tablo 16: Stokların VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Değerleme Esası

	Görüş 1	Görüş 2	Toplam
Gelirler Kontrolörü	16 % 64	9 %36	25
Maliye Müfettişi	1 % 20	4 % 80	5
Hesap Uzmanı	8 % 57	6 % 43	14
Vergi Denetmeni	18 % 40	27 % 60	45
Toplam	43 %48	46 % 52	89

Uzun süreli bir hizmet üretiminde, tamamlanma süresinin ertesi yıla uzaması mümkündür ve bu halde birikmiş hizmet üretim maliyetleri oluşacaktır. Tek Düzen Hesap Planında (TDHP); “yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri” hesabı dışında, “stoklanabilir hizmet üretim maliyeti” hesabı yoktur ve hizmet üretim maliyetlerinin, dönemsellik ilkesi dikkate alınmadan “satılan hizmet maliyeti” hesabına aktarılmasına izin verilmektedir. VUK’nda da, “stoklanabilir hizmet üretim maliyetleri” ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında hizmet üretim maliyetlerinin hasılatla doğrudan ilişki kurulmadan “satılan hizmet üretim maliyetleri” adı altında gider yazılması mümkün olabilmiştir. Öte yandan, “TMS 2 Stoklar” standardında verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmete ilişkin giderlerin stok hesabında yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde aşağıda yer alan hangi görüşe katılırsınız? sorusuna verilen cevaplar tablo 17 de yer almaktadır.

□ Gayrimaddi olan ve gereksinimleri gideren tüm faaliyetler olarak tanımlanan hizmete ilişkin sektörlerde, hizmetin verilmesini sağlayan fiziki ürünler stoklanabilir; ancak nihai ürün, sunulan hizmetin kendisi olduğundan, üretildiği yerde tüketilir ve stoklanamaz. Nitekim, hizmet üretimine ilişkin olarak, TDHP’ında hizmet üretim stokları hesabının yer almamasının ve VUK’unda hizmet üretim maliyetlerine ilişkin bir hükmün bulunmamasının nedeni budur. Bu durumda, hizmet üretim maliyetlerinin

hasılatla ilişkilendirilmeksizin “622- Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabı yoluyla doğrudan giderleştirilmesi doğru bir uygulamadır.

□ Dönemsellik ilkesinde, döneme ait gelir ve giderin karşılaştırılması esas alınır. Bu ilke gereği, maliyetlerin sonuç hesaplarına yansıtılmadığı durumlarda varlıklaştırılması gerekir. Maliyetler, faydası tükendikçe gidere dönüşür ve sonuç hesaplarına aktarılır. Mevcut sistemde; dönemsellik ilkesi, ticari ve üretim işletmeleri için uygulanırken, bu ilkenin hizmet işletmeleri için uygulanmaması, kendi içerisinde bir tezat oluşturmaktadır. TDHP’da, hizmet işletmeleri için dönemsellik ilkesi dikkate alınmadığından, bu ihtiyacı karşılayacak bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenlerle, hasılatın gelir olarak mali tablolara yansıtılmadığı durumlarda, tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin stok hesaplarında yer alması doğru bir yaklaşım olacaktır.

Tablo 17: Tamamlanmamış Hizmet Maliyetlerinin VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Değerlendirilmesi

	Görüş 1	Görüş 2	Toplam
Gelirler Kontrolörü	13 % 52	12 % 48	25
Maliye Müfettişi	2 % 40	3 % 60	5
Hesap Uzmanı	2 %15	11 % 85	13
Vergi Denetmeni	12 % 27	33 % 73	45
Toplam	29 % 33	59 % 67	88

VUK açısından, sabit genel üretim giderlerinin tamamı, üretilen mamul maliyetine eklenmelidir. “TMS 2 Stoklar” standardına göre ise, sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen mamullere dağıtımında, normal kapasite dikkate alınmalıdır. Söz konusu standarda göre, maksimum kapasiteye göre hesaplanacak birim maliyetlerden; üretilen mamul miktarına düşen kısım dışındaki sabit genel üretim maliyetleri, doğrudan ilgili yıl giderlerine atılacaktır. Bu kapsamda, aşağıdaki hangi görüşe katılırsınız? sorusuna verilen cevaplar tablo 18 de yer almaktadır.

□Sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı, üretilen mamul maliyetine eklenmelidir. Çünkü, bir mamulün gerçek maliyeti, ancak o mamule münhasır tüm giderlerin toplanmasıyla bulunabilir. Dolayısıyla, bir kısım üretim maliyetlerinin, hasılatla ilişki kurulmadan cari dönemde doğrudan giderleştirilmesi, safi kar üzerinden hesaplanacak verginin, dönem kayması yoluyla ötelenmesine yol açacaktır.

□Sabit genel üretim maliyetlerinin dağıtımında normal kapasite dikkate alınmalı, boş kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetleri, doğrudan giderleştirilmelidir. Çünkü bu durumda, üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmaları önlenecek ve dönemler arasında karşılaştırma yapılmasına imkan sağlanacaktır. Öte yandan, çok yüksek üretim dönemlerinde, sabit genel üretim giderlerinin payı düşeceğinden, stoklar yüksek maliyetle değerlenmemiş olacaktır.

Tablo 18: Sabit Genel Üretim Maliyetlerinin VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Dağıtım Esasları

	Görüş 1	Görüş 2	Toplam
Gelirler Kontrolörü	7 % 28	18 % 72	25
Maliye Müfettişi	2 % 40	3 % 60	5
Hesap Uzmanı	7 % 50	7 % 50	14
Vergi Denetmeni	16 % 36	28 % 64	44
Toplam	32 % 36	56 % 64	88

Bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (TMS 2 / Md. 18) Bu maddeyi, VUK’nda yer alan maliyet bedeli tanımı ile değerlendirdiğiniz de, aşağıdaki hangi görüşe katılırsınız? sorusuna verilen cevaplar tablo 19 da yer almaktadır.

□VUK’nun 262’nci maddesine göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı

maliyet bedelini oluşturur. Buna göre; ister fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun; vade farkları, doğrudan mal alışı ile ilgilidir ve vade farkları, henüz satılmamış olan stokların maliyetine eklenmelidir.

□Peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark olan vade farklarının, bir finansman unsuru içerdiği açıktır. Buna göre, satıcı işletmeye ödenen vade farkı ile kredi alınarak bankaya faiz olarak ödenen bedel arasında, nitelik açısından bir fark yoktur ve ikisi de bir finansman gideridir. Dolayısıyla, finansman gideri niteliğindeki vade farklarının; aynen faiz giderleri gibi vade süreleri dikkate alınarak ilgili dönemlerde, doğrudan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi, doğru bir uygulama olacaktır.

Tablo 19: Vade Farklarının VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı” Çerçevesinde Değerlendirilmesi

	Görüş 1	Görüş 2	Toplam
Gelirler Kontrolörü	13 % 52	12 % 48	25
Maliye Müfettişi	1 % 20	4 % 80	5
Hesap Uzmanı	6 % 43	8 % 57	14
Vergi Denetmeni	16 % 36	28 % 64	44
Toplam	36 % 41	52 % 59	88

4. ANKET SONUÇLARI

- Ankete katılan denetim elemanlarının büyük çoğunluğu (% 87,9), Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının kabul edilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulanmasının ülkemizdeki işletmeler için zorunlu olacağını bildiğini ifade etmiştir.

- Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin bilgileri almak için internetten yararlandığını ifade eden katılımcıların oranı % 76,1'dir. İkincisi sırada ise kitaplar gelmekte olup, oranı % 35,9 'dur.

-“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, işletmelere vizyon sağlayacaktır” ve “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, hem yönetimde karar almayı hem de yatırımları daha etkin kılacaktır” ifadeleri hakkında, Gelirler Kontrolörlerinin, Hesap Uzmanlarının ve Vergi Denetmenlerinin çoğunluğu, “katılıyorum” seçeneği ile olumlu görüş verirken, Maliye Müfettişlerinin bu konularda olumsuz düşündüğü görülmüştür.

-“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandıracaktır” ifadesi hakkında, Gelirler Kontrolörleri, Hesap Uzmanları ve Vergi Denetmenleri ortalama % 30 gibi bir oranda, “katılmıyorum” ve yine ortalama aynı oranda “fikrim yok (kararsızım)” seçeneği ile olumsuz görüş vermiş iken, Maliye Müfettişlerinde “katılmıyorum” seçeneğinin oranı % 80’dir.

- Ankete katılan denetim elemanları, aşağıdaki konularda olumlu düşünmektedir.

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı; işletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına ve isabetli hedef ile amaçların istenen şekilde belirlenmesine yardımcı olur”

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı; aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanılarak yapılan karşılaştırmaların da, sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur”

“Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur”

“Türkiye Muhasebe Standartlarının benimsenmesi, muhasebenin harmonizasyonuna (uyumlaştırılmasına) yönelik büyük katkı sağlayacaktır”

-Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmasının zorunlu olmasının; ülkemiz açısından, faydalı olacağını düşünen katılımcıların oranı % 79,3’ tür.

- Türkiye Muhasebe Standartlarının sektörel olarak düzenlenmesi gerektiğini ifade eden katılımcıların oranı, % 76,1’dir.

- Katılımcıların % 68,5'i, Türkiye Muhasebe Standartlarının daha etkin kullanılmasına yönelik olarak Türkiye’de yapılmakta olan eğitim çalışmalarının ve seminerlerin sayısının yetersiz olduğunu belirtmiştir. Maliye Müfettişlerinin % 40’ı eğitim çalışmaları ve seminerleri yetersiz bulurken, % 60’ı, “Fikrim yok (kararsızım)” seçeneğini işaretlemiştir.

- Türkiye Muhasebe Standartlarının işletmelerde kullanılmasında en önemli engel nedir sorusuna, katılımcıların %44,4 ü “eğitim düzeyi” yanıtını verirken,% 40 ile “vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı” yanıtı 2. sırayı almıştır.

-Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanları ağırlıklı olarak, stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğini ifade ederken, Maliye Müfettişleri ve Vergi Denetmenleri çoğunlukla, stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur. Özellikle Maliye Müfettişlerinde bu oranın % 80 olduğu görülmüştür.

-Başta Hesap Uzmanları olmak üzere, Maliye Müfettişleri ve Vergi Denetmenlerinin büyük çoğunluğu; tamamlanma süresi ertesi yıla uzayan hizmet üretim maliyetlerinin, tamamlanmamış stok maliyetleri hesabında aktifleştirilmesi gerektiğini savunurken, Gelirler Kontrolörlerinin % 52’si, hizmet üretim maliyetlerinin hasılatla ilişkilendirilmeksizin “622- Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabı yoluyla doğrudan giderleştirilmesi gerektiğini savunmuştur. Gelirler Kontrolörlerinin % 48’i de, tamamlanma süresi ertesi yıla uzayan hizmet üretim maliyetlerinin, tamamlanmamış stok maliyetleri hesabında aktifleştirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

-Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri ve Vergi Denetmenlerinin büyük çoğunluğu, üretilen mamul miktarına düşen kısım dışındaki sabit genel üretim giderlerinin, doğrudan ilgili yıl giderlerine atılması gerektiğini savunurken, Hesap uzmanlarının % 50’si bu düşüncüyü; % 50’si de, sabit genel üretim maliyetlerinin tamamının, üretilen mamul maliyetine eklenmesi gerektiğini, ifade etmiştir.

-Başta Maliye Müfettişleri olmak üzere, Hesap Uzmanları ve Vergi Denetmenlerinin büyük çoğunluğu; vade farklarının, aynen faiz giderleri gibi, vade süreleri dikkate alınarak ilgili dönemlerde, doğrudan faiz gideri olarak

muhasebeleştirilmesinin doğru bir uygulama olacağını savunurken; Gelirler Kontrolörlerinin % 52'si, vade farklarının, doğrudan mal alışı ile ilgili olduğunu ve vade farklarının, henüz satılmamış olan stokların maliyetine eklenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Öte yandan, vade farklarının doğrudan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini düşünen Gelirler Kontrolörlerinin oranı % 48 'dir.

“Araştırma Bulguları” bölümünde ayrıntılı olarak yer aldığı üzere; anket çalışmasına katılmış olan Denetim Elemanlarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ağırlıklı olarak olumludur. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartlarının, sadece SPKr'na kote şirketlerce değil, tüm işletmelerce kullanılmasının;

- * İşletmelere vizyon sağlayacağı,

- * Hem yönetimde karar almayı hem de yatırımları daha etkin kılacağı,

- * İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına ve isabetli hedef ile amaçların istenen şekilde belirlenmesine yardımcı olacağı,

- * Aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanılarak yapılan karşılaştırmaların, sağlıklı bir biçimde yorumlanmasını sağlayacağı,

- * İşletmelerin denetimlerini kolaylaştıracığı,

- * Muhasebenin harmonizasyonuna (uyumlaştırılmasına) yönelik büyük katkı sağlayacağı, ve sonuçta,

ankete katılan denetim elemanları tarafından Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasının zorunlu olmasının, ülkemiz açısından büyük fayda sağlayacağı ifade edilmiştir. Ancak, ülkemizdeki işletmelerce, Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılmasındaki en büyük engelin, eğitim düzeyi ve vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı olduğu, yine anket katılımcıları tarafından ifade edilmiştir.

Ankete katılan denetim elemanlarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışına ilişkin olarak; standartların olumlu olduğu düşünülen yönlerini ifade

eden önermeler karşısında, “katılıyorum” ve “evet” şeklinde vermiş oldukları cevapların ortalaması (*oranlar toplamı/soru sayısı*); unvanlar ayrımında oransal olarak özetle aşağıdaki gibidir:

(Anket Soru 3- Bölüm Tablo 4, Anket Soru 4- Bölüm Tablo 5, Anket Soru 5- Bölüm Tablo 6, Anket Soru 6- Bölüm Tablo 7, Anket Soru 7- Bölüm Tablo 8, Anket Soru 9- Bölüm Tablo 10, Anket Soru 10- Bölüm Tablo 11, Anket Soru 13- Bölüm Tablo 14)

Gelirler Kontrolörleri: $(580 / 8) = \% 72,5$

Maliye Müfettişleri : $(420 / 8) = \% 52,5$

Hesap Uzmanları : $(593,4 / 8) = \% 74,18$

Vergi Denetmenleri : $(573,2 / 8) = \% 71,65$

Parantez içerisinde, ortalamaya katılan toplam 8 sorunun hangileri olduğu yer almıştır. Bu sorulara, Denetim Elemanlarının unvan bazında “katılıyorum” ve “evet” şeklinde vermiş oldukları cevapların, oransal yüzdeleri toplanmış ve bu toplam soru adedine bölünerek; standartların olumlu olduğu düşünülen yönlerini ifade eden önermelerin ortalamasıyla, Denetim Elemanların, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ölçülmeye çalışılmıştır.

Ankete katılan Denetim Elemanlarının; stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşleri ise, unvanlar ayrımında oransal olarak aşağıdaki tabloda topluca yer almıştır.

Tablo 20: VUK ve “TMS-2 Stoklar Standardı”nın Temel Farklılıklarına İlişkin Görüşlerin Topluca Değerlendirilmesi

	Soru No	Görüş 1	Görüş 2
Gelirler Kontrolörü			
	15	% 64	% 36
	16	% 52	% 48
	17	% 28	% 72
	18	% 52	% 48
	Ortalama	% 49	% 51
Maliye Müfettişi			
	15	% 20	% 80
	16	% 40	% 60
	17	% 40	% 60
	18	% 20	% 80
	Ortalama	% 30	% 70
Hesap Uzmanı			
	15	% 57	% 43
	16	% 15	% 85
	17	% 50	% 50
	18	% 43	% 57
	Ortalama	% 41,25	% 58,75
Vergi Denetmeni			
	15	% 40	% 60
	16	% 27	% 73
	17	% 36	% 64
	18	% 36	% 64
	Ortalama	% 34,75	% 65,25

Yukarıdaki tabloda, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde yer alan “Stoklar” standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden farklı olarak getirmiş olduğu temel kuralların, ankete katılan ve Maliye Bakanlığı’nda Vergi İnceleme Elemanı olarak farklı unvanlarda görev yapan dört denetim birimi tarafından nasıl algılandığının sonuçları yer almıştır. *(Cevaplardan görüleceği üzere, birinci görüş mevcut vergisel düzenlemeleri, ikinci görüş ise, “Stoklar” standardı uygulamalarını ifade etmektedir.)*

Bu sonuçlar, ankete katılan Denetim Elemanlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına olan ve yukarıda oransal olarak yer alan genel bakışı ile karşılaştırılmış ve şu bulgular elde edilmiştir.

Katılımcılar arasında;

Türkiye Muhasebe Standartlarına genel olarak en olumsuz bakan meslek grubunun Maliye Müfettişleri olduğu görülmüştür. Ancak bu bakış açısıyla ters orantılı olarak, Maliye Müfettişleri “Stoklar” standardının getirmiş olduğu prensipleri, en yüksek oranda benimseyen meslek grubu olmuştur.

Vergi Denetmenleri, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile stoklar standardının getirdiği düzenlemelere bakışı arasında en fazla paralellik gösteren meslek grubu olmuştur.

Hesap Uzmanları, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile stoklar standardının getirdiği düzenlemelere bakışı arasında paralellik gösteren ikinci uyumlu meslek grubu olmuştur.

Gelirler Kontrolörleri ise, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile stoklar standardının getirdiği düzenlemelere bakışı arasında ters orantılı olarak en fazla fark olan meslek grubu olmuştur. Bu meslek grubunda, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan olumlu bakışının oransal ifadesi, stoklar standardı prensiplerinin benimsenmesi noktasında tam karşılık bulamamıştır.

SONUÇ

İşletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği stoklar; özellikle ticari ve sınai işletmelerde faaliyetin esas konusunu teşkil eder ve bu halde stok yönetimi, işletmelerin en önemli mesailerinden birisini oluşturur. Stok yönetimi; stokların saklanması, korunması, optimal stok düzeyinin belirlenmesi, envanteri, değerlemesi ve muhasebesi gibi bir dizi faaliyeti ifade eder.

İşletme bilançolarında çok önemli bir yeri olan stoklar, uygulama birliğini sağlamak için muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem ve kuramlarına göre oluşturulan uluslararası muhasebe standartları ve bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde düzenlenmiştir.

“TMS-2 Stoklar” standardının amaç bölümü şöyledir: *“Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.”*

Bu amaçlar doğrultusunda düzenlenmiş stoklar standardının işletmeler tarafından uygulanmasında en problemli alanın, mevcut vergisel düzenlemelerle olan uyumsuzluk halinin olacağı düşünülebilir. Vergisel düzenlemelerin standartlarla birebir uyumlaştırılmaması; işletmelerle vergi idaresi arasında, yorum farkına dayalı bir ihtilaf doğurabilir. Fakat standartlarla, vergisel uygulamalar arasındaki farkların, standartlar lehine düzeltilmesi gerekmektedir. Çünkü bu şekilde, standartlar gerçek anlamda amacına ulaşmış ve işletmeler tarafından özümsemiş olacaktır. Ayrıca, TTK tasarısının 88. maddesinde, finansal tablolara uluslararası pazarda geçerlilik kazandırmak amacı ile muhasebeye ilişkin konularda doğrudan TMSK tarafından yayınlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulacağına dair hükümler konmuştur.

Diğer taraftan, Gelir Vergileri (UMS-TMS 12) standardında vergi uygulamaları ile standart düzenlemeleri arasında uyumlaştırmaya yönelik hükümler yer almış ve bu halde, standartlar ile ülkelerin vergi uygulamaları arasındaki farklılıkların, mali tablolarda gösterilmesi ve uyumlaştırılması amaçlanmıştır.

Bu bölümde, “Stoklara İlişkin Kayıt ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı (TMS-2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçişi ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi” başlığı altında inceleme konusu yapılan “TMS-2 Stoklar” standardının, mevcut yasal düzenlemeler karşısındaki temel farkını ortaya koyan durumların özet şekilde ele alınması ve yorumlanması amaçlanmıştır. Diğer taraftan üçüncü bölümde yer alan anket çalışması sonuçları da, burada değerlendirme konusu yapılmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu’nca, 09 Nisan 2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete yayımlanmış olan Seri XI No:29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama İlişkin Esaslar Tebliği”nin 5. maddesine göre; TMSK’ca yayımlanmış ve Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle, UMS/UFRS standartlarına aykırı olmayan TMS/TFRS düzenlemeleri; SPK’na kote bütün şirketlerce esas alınacak ve uygulanacaktır. Bu halde, Türkiye Muhasebe Standartları ile SPK mevzuatı, aykırı haller olmamak kaydıyla, aynı hükümleri ifade edecektir.

Standardın getirmiş olduğu en önemli farkın, “stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı değerlenir.” ifadesi olduğu kabul edilebilir. VUK’nun da ise, stokların maliyet bedeli ile değerlenmesi gerektiği hükmolunmuştur.

Standart, net gerçekleşebilir değerin tahminini, hesaplama anında mevcut ve güvenilir kanıtlara göre, işletmelerce yapılmasını öngörmüştür. Net gerçekleşebilir değer ile, stokların reel değerleriyle bilançolarda yer alması ve işletmelerin ilgili dönemlerde, gerçek karları üzerinden vergi ödemesi amaçlanmıştır. Öte yandan net gerçekleşebilir değer üzerinden bilançolarda gösterilecek olan stoklar, yatırımcıların ve ilgili diğer kişi ve kuruluşların işletmelere güven duymasını sağlayacaktır.

Buna karşılık, stokların maliyet bedeli değerlendirilmesi gerektiği, çünkü net gerçekleşebilir değerin işletmelerce tespitinin, maliyet bedeli aleyhine subjektif unsurlar

içerebileceği ve bu yolla ayrılan karşılıklardan dolayı, ilgili dönemde tahakkuk etmesi gereken vergilerin, dönem kayması yoluyla ötelenebileceği ileri sürülebilir.

Buna ilaveten, VUK'nun 274. ve 278. maddelerinde; satış bedeli ve kıymeti düşen mallara ilişkin hükümlere yer verildiği ve bahse konu maddelerdeki şartlara uyan durumlarda, karşılık gideri yoluyla işletmelerin ilgili dönemlerde stoklarını realize etmesinin sağlanmış olacağı da ifade edilebilir.

Net gerçekleşebilir değerin, subjektif kıstaslarla belirlenebileceği hususu bir ihtimaldir. Ancak, mükelleflerin yeterince bilgilendirilmesi ve işlemlerin yeterince denetlenmesi halinde, doğru değerlendirme yapılması sağlanabilecektir.

Diğer taraftan VUK'nun 274. ve 278. maddeleri, emsal bedel üzerinden değerlendirme yapma imkanı bakımından, kısıtlayıcı ve yoruma açık unsurlar taşımaktadır. Bu duruma şu örnekler verilebilir: VUK'nun 274. maddesinde geçen, satış bedellerinin %10 ve daha fazla düşüklük göstermesi ifadesi ile, piyasadaki genel satış fiyatlarındaki düşüklük kastedilmektedir. Maddenin düzenlenmesindeki amaç, ekonomideki genel bir depresyon dolayısıyla fiyatların aşırı düştüğü hallerde; maliyetin altında dahi satılmasında zorluk bulunan emtianın, maliyetinin altında değerlendirilmesi suretiyle, işletmenin mali bünyesinin zaafa uğramasının önlenmesidir. Bunun dışında, VUK'nun 278. maddesinde tahdidi olarak sayılan şartların yanında, madde de geçen iktisadi kıymette önemli bir azalış ifadesi, muğlak bir anlam taşıyabilmektedir.

Sonuçta, stokların net gerçekleşebilir değer üzerinden hesaplama anında mevcut ve güvenilir kanıtlara göre değerlendirilmesi; daha reel ve daha doğru sonuçlar doğurması yanında, işletmelerin ilgili dönemlerde gerçek karları üzerinden vergi ödenmesini de sağlayacaktır.

Halen yürürlükte olan 6762 sayılı TTK'nun 461. maddesinde geçen hükümle de, sermaye şirketlerinde stokların, maliyet değeri veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesini öngörölmüş ve böylece bu hüküm özelinde, stoklar standardı ile paralellik taşımıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde yer aldığı üzere; İstanbul İlindeki; Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu İstanbul Grup Başkanlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nda görev yapan, Vergi İnceleme Elemanlarının bir kısmının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile bahse konu denetim elemanlarının; stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşleri; alan araştırması için veri toplama tekniklerinden birisi olan anket yöntemi ile hazırlanmış bazı sorular karşısında vermiş oldukları cevaplar çerçevesinde incelenmiştir.

Bu kapsamda ortalama olarak; Gelirler Kontrolörlerinin % 72,5'i, Maliye Müfettişlerinin % 52,5'i, Hesap Uzmanlarının % 74,18'i ve Vergi Denetmenlerinin % 71,65'i, Türkiye Muhasebe Standartları hakkında olumlu görüş belirtmiştir.

Bahse konu denetim elemanlarının; stoklar standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşleri değerlendirildiğinde ise; anket katılımcıları arasında, Türkiye Muhasebe Standartlarına, diğer meslek gruplarına nazaran en olumsuz bakışı olan Maliye Müfettişlerinin, stoklar standardının getirdiği prensipleri en çok benimsemiş olan meslek grubu olduğu görülmüştür. Gelirler Kontrolörleri ise, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan olumlu bakışlarına nispetle, stoklar standardının getirdiği temel prensipleri, mevcut vergisel düzenlemeler lehine aynı oranda benimsememiştir.

Vergi Denetmenleri, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile stoklar standardının getirdiği düzenlemelere bakışı arasında en fazla paralellik gösteren meslek grubu olmuştur.

Hesap Uzmanları ise, Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışı ile stoklar standardının getirdiği düzenlemelere bakışı arasında paralellik gösteren ikinci uyumlu meslek grubu olmuştur.

EKLER

Değerli Katılımcı;

Çalışmamın amacı, vergi incelemesi yapan Denetim Elemanlarının; Türkiye Muhasebe Standartlarına olan genel bakışını ve bu standartlar içerisinde yer alan “TMS 2 Stoklar” standardının, mevcut vergisel düzenlemelerden ayrılan temel farklılıklarına ilişkin görüşlerini, incelemektir. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan anket sorularına vereceğiniz cevaplar, kullanılacak istatistiksel yöntemler aracılığı ile değerlendirilecektir.

Çalışmama yapacağınız destek ve katkılarınız için şimdiden teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Serkan ELİDOLU

Marmara Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü
Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

Denetim Elemanının Unvanı: (Lütfen Doldurunuz.)

ANKET SORULARI

1)Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının kabul edilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulanmasının ülkemizdeki işletmeler için zorunlu olacağını biliyor musunuz?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

2) Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin bilgileri nereden alıyorsunuz?

- ☐ İnternet
- ☐ Gazeteler
- ☐ Dergiler
- ☐ Kitaplar
- ☐ Konferanslar

3) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, işletmelere vizyon sağlayacaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

4) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, hem yönetimde karar almayı hem de yatırımları daha etkin kılacaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

5) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandıracaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

6) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, işletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulmasına ve isabetli hedef ile amaçların istenen şekilde belirlenmesine yardımcı olur” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

7) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı, aynı sektördeki diğer işletmelerin finansal performanslarına dayanılarak yapılan karşılaştırmaların da sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

8) Türkiye Muhasebe Standartları sizce sektörel olarak düzenlenmeli midir?

- ☐ Evet
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Hayır

9) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanımı işletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

10) “Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamaya girmesi, muhasebenin harmonizasyonuna (uyumlaştırılmasına) yönelik büyük katkı sağlayacaktır” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

11) “Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılması durumunda sadece muhasebe departmanı değil işletmenin tüm departmanları etkilenecektir” ifadesi hakkındaki düşünceniz nedir?

- ☐ Katılıyorum
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Katılmıyorum

12) Türkiye Muhasebe Standartlarının daha etkin kullanılmasına yönelik olarak Türkiye’de yapılmakta olan eğitim çalışmalarının ve seminerlerin sayısı sizce yeterli midir?

- ☐ Evet
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)
- ☐ Hayır

13) Türkiye Muhasebe Standartları uygulamasının zorunlu olması ülkemiz açısından sizce faydalı olacak mıdır?

- ☐ Evet
- ☐ Fikrim yok (kararsızım)

☐ Hayır

14) Türkiye Muhasebe Standartlarının işletmelerde kullanılmasında en önemli engel sizce nedir?

☐ Maliyetler

☐ Eğitim düzeyi

☐ İç raporlama ve dış raporlamanın uyumsuzluğu

☐ Vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı

☐ (Başka bir görüşünüz varsa lütfen belirtiniz.)...

15) “TMS 2 Stoklar” standardına göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin¹³⁷ düşük olanı ile değerlendirilir. Bu ifadeyi Vergi Usul Kanununun (VUK), stokların maliyet bedeli ile değerlemesi gerektiği hükmünden hareketle değerlendirdiğinizde, aşağıda yer alan hangi görüşe katılırsınız?

☐ Stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. Çünkü net gerçekleşebilir değerin işletmelerce tespiti, maliyet bedeli aleyhine subjektif unsurlar içerebilir ve bu yolla ayrılan karşılıklar, ilgili dönemde tahakkuk etmesi gereken vergilerin, dönem kayması yoluyla ötelenmesine yol açabilir.

☐ Stoklar net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmelidir. Çünkü işletmelerin aktiflerinde önemli bir rolü olan stokların, reel değerleri ile bilançoda yer alması, hem işletmelerin ilgili dönemlerde gerçek karları üzerinden vergi ödemelerini hem de yatırımcıların ve ilgili diğer kişi ve kuruluşların işletmelere güven duymasını sağlar. Öte yandan standarda göre işletmeler zaten net gerçekleşebilir değer tahminini, hesaplama anında mevcut ve güvenilir kanıtlara göre yapmak zorundadır.

☐ (Başka bir görüşünüz varsa lütfen belirtiniz.)...

16) Uzun süreli bir hizmet üretiminde, tamamlanma süresinin ertesi yıla uzaması mümkündür ve bu halde birikmiş hizmet üretim maliyetleri oluşacaktır. Tek Düzen Hesap Planında (TDHP); “yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri” hesabı dışında, “stoklanabilir hizmet üretim maliyeti” hesabı yoktur ve hizmet üretim maliyetlerinin, dönemsellik ilkesi dikkate alınmadan “satılan hizmet maliyeti” hesabına aktarılmasına izin verilmektedir. VUK’nda da, “stoklanabilir hizmet üretim maliyetleri” ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamıştır. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri

¹³⁷ **Net Gerçekleşebilir Değer:** İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirme için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değerin tahmini; hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre, stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak işletmelerce yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonunda oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu ve kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir.

dışında hizmet üretim maliyetlerinin hasılatla doğrudan ilişki kurulmadan “satılan hizmet üretim maliyetleri” adı altında gider yazılması mümkün olabilmiştir. Öte yandan, “TMS 2 Stoklar” standardında verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmete ilişkin giderlerin stok hesabında yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde aşağıda yer alan hangi görüşe katılırsınız?

☐ Gayrimaddi olan ve gereksinimleri gideren tüm faaliyetler olarak tanımlanan hizmete ilişkin sektörlerde, hizmetin verilmesini sağlayan fiziki ürünler stoklanabilir; ancak nihai ürün, sunulan hizmetin kendisi olduğundan, üretildiği yerde tüketilir ve stoklanamaz. Nitekim, hizmet üretimine ilişkin olarak, TDHP’ında hizmet üretim stokları hesabının yer almamasının ve VUK’unda hizmet üretim maliyetlerine ilişkin bir hükmün bulunmamasının nedeni budur. Bu durumda, hizmet üretim maliyetlerinin hasılatla ilişkilendirilmeksizin “622- Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabı yoluyla doğrudan giderleştirilmesi doğru bir uygulamadır.

☐ Dönemsellik ilkesinde, döneme ait gelir ve giderin karşılaştırılması esas alınır. Bu ilke gereği, maliyetlerin sonuç hesaplarına yansıtılmadığı durumlarda varlıklaştırılması gerekir. Maliyetler, faydası tükendikçe gidere dönüşür ve sonuç hesaplarına aktarılır. Mevcut sistemde; dönemsellik ilkesi, ticari ve üretim işletmeleri için uygulanırken, bu ilkenin hizmet işletmeleri için uygulanmaması, kendi içerisinde bir tezat oluşturmaktadır. TDHP’da, hizmet işletmeleri için dönemsellik ilkesi dikkate alınmadığından, bu ihtiyacı karşılayacak bir hesap bulunmamaktadır. Bu nedenlerle, hasılatın gelir olarak mali tablolara yansıtılmadığı durumlarda, tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin stok hesaplarında yer alması doğru bir yaklaşım olacaktır.

☐ (Başka bir görüşünüz varsa lütfen belirtiniz)...

17) VUK açısından, sabit genel üretim giderlerinin tamamı, üretilen mamul maliyetine eklenmelidir. “TMS 2 Stoklar” standardına göre ise, sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen mamullere dağıtımında, normal kapasite¹³⁸ dikkate alınmalıdır. Söz konusu standarda göre, maksimum kapasiteye göre hesaplanacak birim maliyetlerden; üretilen mamul miktarına düşen kısım dışındaki sabit genel üretim maliyetleri, doğrudan ilgili yıl giderlerine atılacaktır. Bu kapsamda, aşağıdaki hangi görüşe katılırsınız?

☐ Sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı, üretilen mamul maliyetine eklenmelidir. Çünkü, bir mamulün gerçek maliyeti, ancak o mamule münhasır tüm giderlerin toplanmasıyla bulunabilir. Dolayısıyla, bir kısım üretim maliyetlerinin, hasılatla ilişki kurulmadan cari dönemde doğrudan giderleştirilmesi, safi kar üzerinden hesaplanacak verginin, dönem kayması yoluyla ötelenmesine yol açacaktır.

☐ Sabit genel üretim maliyetlerinin dağıtımında normal kapasite dikkate alınmalı, boş kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetleri, doğrudan giderleştirilmelidir. Çünkü bu durumda, üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmaları önlenecek ve dönemler arasında karşılaştırma yapılmasına imkan sağlanacaktır. Öte yandan, çok

¹³⁸Normal kapasite, planlanan bakım ve onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır.

yüksek üretim dönemlerinde, sabit genel üretim giderlerinin payı düşeceğinden, stoklar yüksek maliyetle değerlenmemiş olacaktır.

□(Başka bir görüşünüz varsa lütfen belirtiniz)...

18) Bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (TMS 2 / Md. 18) Bu maddeyi, VUK’nda yer alan maliyet bedeli tanımını ile değerlendirdiğiniz de, aşağıdaki hangi görüşe katılırsınız?

□ VUK’nun 262’nci maddesine göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı maliyet bedelini oluşturur. Buna göre; ister fatura bedeline dahil olsun, ister sonradan doğduğu için ayrıca fatura edilmiş olsun; vade farkları, doğrudan mal alışı ile ilgilidir ve vade farkları, henüz satılmamış olan stokların maliyetine eklenmelidir.

□ Peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark olan vade farklarının, bir finansman unsuru içerdiği açıktır. Buna göre, satıcı işletmeye ödenen vade farkı ile kredi alınarak bankaya faiz olarak ödenen bedel arasında, nitelik açısından bir fark yoktur ve ikisi de bir finansman gideridir. Dolayısıyla, finansman gideri niteliğindeki vade farklarının; aynen faiz giderleri gibi vade süreleri dikkate alınarak ilgili dönemlerde, doğrudan faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi, doğru bir uygulama olacaktır.

□ (Başka bir görüşünüz varsa lütfen belirtiniz)...

KAYNAKÇA

ALTUĞ, Osman. “Maliyet Muhasebesi”, 9.Baskı, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:434-667, 1989

AKDOĞAN, Nalan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 3, (Eylül 2004)

AKDOĞAN, Nalan. “Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 1995

AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan. “Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, Mart 2007

AKIŞIK, Orhan. “VUK ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Stok Değerlemesi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:73, (Ocak 1999)

AKSOY, Tamer. “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 71, (Nisan – Mayıs – Haziran 2005)

AKYOL, M. Emin. “Stok Değerlemesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 131, (Kasım 2003)

AKYOL, M. Emin ve KÜÇÜK, Muzaffer. “Ticari Emtianın Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları”, **TÜRMOB Sirküler Rapor Yayınları**, Seri No:2000

ALPTEKİN, A. Ercan. “Stok Değerleme Yöntemleri”, **Maliye Postası Dergisi**, Ekim 2002

ALPTÜRK, Ercan. “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 112, (Ocak 1998)

APAK, Talha. “Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak “Vade Farkı ve Fiyat Farkı’nın Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 19, Temmuz 2005

ATAMAN AKGÜL, Başak ve AKAY, Hüseyin. **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2004

ATAMAN, Ümit ve SUMER, Haluk. “Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi”, 9.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2006

ATEŞ, Ali İhsan. “Stok Değerleme Yöntemleri 2”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 56, (Aralık-Ocak 2002)

AYBOĞA, Hanifi. “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulaması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, (Eylül 2003),

AYDIN, Sinan. “Stoklarda Değer Düşüklüğü”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 104, (Mayıs 1997)

BOSTANCI, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 59, (Nisan – Mayıs – Haziran 2002)

BURSAL, Nasuhi ve ERCAN, Yücel. “Maliyet Muhasebesi”, 4. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 888, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 476, 2001

BURSAL, Nasuhi. “Maliyet Muhasebesi Prensipleri ve Tatbikatı” 1.Baskı, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1971

BÜYÜKMİRZA, Kamil. “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, 6. Baskı, Ankara: Barış Kitap Basın Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 1999

DEMİR, Berna ve ASLAN, Ümmühan. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008

DEĞER, Nuri. “Vade Farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Konusu”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 94, (Ekim 2000)

DUMAN, Ömer. “Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 168, (Ağustos 1995)

EKERGİL, Vedat. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, 2.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2008

EROĞLU, Nurettin. “Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu”, 2.Baskı, Ankara: Adalet Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti., 1995

GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN AKGÜL, Başak ve ÇAKICI, Cemal. “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Ekim 2006

GÖKDENİZ, Ümit. “2005 Yılına Doğru Türkiye ve Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Entegrasyonu ve Bir Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 24, (Ekim 2004)

GÜCENME, Ümit. “Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 19, (Temmuz 2003)

GÜR, Ali ve PERÇİN, Necati. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 91, (Nisan 1996)

HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem. ”Maliyet Muhasebesi”, 1.Baskı, İstanbul:Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, 1995

HİKMET, Nazım. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, (Nisan 2001)

İSLAMOĞLU, A. Hamdi, “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri-SPSS Uygulamalı” Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İzmit, 2009

KARAPINAR, Aydın. “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, (Haziran 2000)

KIZIL, Ahmet. “Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi”, 1.Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 1996

KİSHALI, Yunus. “SPK ve TMS Hedeflerindeki Farklılıklar ve Bunun Finansal Tablolara Yansıması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 10, (Nisan 2001)

KİSHALI, Yunus ve IŞIKLILAR, Sadi. “Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları”, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Şubat 1999

KOÇ YALKIN, Yüksel. “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, (Haziran 2002)

KOÇ YALKIN, Yüksel. “AB ve ABD’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulamasına Geçiş Çalışmaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 19, (Temmuz 2003)

KÖSE, Tunç. “Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi: Toplulaştırılmış Yöntem” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 276, (Ağustos 2004)

MAÇ, Mehmet ve TURUT, Şenol. “Kıymeti Düşen Stok Emtianın Değerlenmesi ve Ticari Fire”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 66, (Haziran 1998)

MERCAN, Eray. “Nitelikli Mal Gruplarında Stok Değerleme Yöntemi Seçiminde Serbestlik”, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 9, Sayı: 103, (Temmuz 2001)

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın. “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları”, 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, Mart 2007

ÖZBALCI, Yılmaz. “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, 1.Baskı, Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd. Şti., Ekim 1998

ÖZDEMİR, İbrahim ve ÇELEN, Mustafa. “Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 264, (Ağustos 2003)

ÖZTÜRK, Bünyamin ve ÖZER, Mustafa. “Ticaret İşletmelerinde Stokların Değerlemesi ve Envanteri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 172, (Ocak 2003)

ÖZTÜRK, Bünyamin. “Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, 4.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006

ÖCAL, Fikret. “Maliyet Muhasebesi”, 2. Baskı, İstanbul: Fatih Matbaası, 1971

POROY, Aylin. “Avrupa Birliği Uluslararası Muhasebe Standartlarını, Uluslararası Denetleme Standartlarını Benimsiyor, Tek Avrupa Sermaye Piyasasını Oluşturmaya Çalışıyor”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 15, (Temmuz 2002)

SANLI, Nail. “Global Muhasebe Standartları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 12, Sayı: 60

SAYAR, Zafer. “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 7, (Ekim 2002)

SAYAR, Zafer ve ÜSTÜNDAĞ, Saim, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, (Nisan 2003), s.49.

SAZAK, İsmail. “Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 145, (Ekim 2000)

SEVİLENGÜL, Orhan. “Genel Muhasebe” 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007

SÖNMEZ, Feriştah. “13 No’lu Muhasebe Standardı-Stoklar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2003

ŞAKRAK, Münir. “Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 106, (Temmuz 1997)

ŞEKER, Sakıp. “Kur Farkları, Yeniden Değerleme ve Kıst Amortisman Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:84, (Eylül 1995)

ŞEKER, Sakıp. “Dönem Sonu İşlemleri”, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, Cilt I

ŞEKER, Sakıp. “Dönem Sonu İşlemleri”, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, Cilt II

ŞEKDUR, Mahmut. “Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Üzerine Farklı Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 236, (Nisan 2001)

TÜRK, Zeynep. “Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 114, (Mart 1998)

TÜRKKOT, Mustafa. “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 148, (Nisan 2005)

USLU, M. Selçuk. “Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi”, 1. Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu, 1991

UZUNOĞLU, Nihat. “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (1)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 268, (Aralık 2003)

ÜSTÜN, Rıfat. “Maliyet Muhasebesi: Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı”, 5.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1996

ÜSTÜNDAĞ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 1, Sayı: 1, (Nisan 2000)

ÜSTÜNEL, Bülent. “2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, (Temmuz – Ağustos – Eylül 2005)

YAZICI, Mehmet. “Muhasebe Standardının Tanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, (Nisan 2003)

YEŞİLYURT, Eren. “Kurumların Örtülü Sermaye Niteliğindeki Dövizli Borçlanmalarında Hesaplanan Kur Farkları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:157, (Ekim 2001)

YILDIZ, Burcu ve YILDIZ, Ali. “Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Raporu, Sayı 114, (Mart 2009)

YILMAZ, Kazım. “Değerleme”, 2.Baskı, Ankara: Kasım 2000

YÜKÇÜ, Süleyman. “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 104, (Ağustos 2001)

Vergi Usul Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

TMSK Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. <http://www.tmsk.org.tr/>

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=BuryaqbSdqf7oxFf&type=teblig>

Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:25)

http://www.spk.gov.tr/teblig/files/Seri_XI_No25.pdf

Tek Düzen Hesap Planı 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

<http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>

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