



T.C.
NIĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

STOK MALİYETLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TMS-2
STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI
OLARAK İNCELENMESİ, HESAPLANMASI VE MUHASEBE
UYGULAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Turhan ERMAN

Niğde
Haziran, 2021

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

STOK MALİYETLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TMS-2
STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI
OLARAK İNCELENMESİ, HESAPLANMASI VE MUHASEBE
UYGULAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Turhan ERMAN

Danışman : Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN

Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Dr. Öğretim Üyesi Erkan UZUN

Niğde
Haziran, 2021

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Stok Maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Hesaplanması ve Muhasebe Uygulamaları” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 24/06/2021.

Turhan ERMAN

ÖNSÖZ

Ülkemizde yürürlükte olan Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu hükümleri karşılaştırıldığında, birçok konuda farklı yaklaşımların olduğu bilinmektedir. Bu değişik yaklaşımlardan birisi de Türkiye Muhasebe Standartlarının esas amacının uluslararası standartlara uyum sağlayacak biçimde, vergiden bağımsız olarak gerçeğe uygun bilgi üretmek iken, Vergi Usul Kanunu açısından bakıldığında, söz konusu mali nitelikteki işlemlerin devletin kamu hizmetlerini yönetmek için toplamakta olduğu vergi alacaklarını korumaya ve kayıtların vergi yasalarına uygun bir şekilde tutulmasına yönelik olduğu bilinmektedir. Bu doğrultuda Vergi Usul Kanunu, işletmelerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede vergi matrahlarının ilgili yasadaki usul ve esaslara göre doğru olarak belirlenebilmesini hedeflerken, muhasebe standartları bilgi amaçlı muhasebe verisi üretmeyi amaç edinmiştir.

Söz konusu düzenlemeler ışığında bu çalışmada stoklar konusunda öncelikle genel bilgiler verildikten sonra her iki düzenlemenin bakış açısıyla detaylı bir şekilde stoklar konusu ele alınmış, karşılaştırılmış ve benzer ve farklı yanları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise her iki düzenleme esas alınarak örnek uygulamalara yer verilmiş ve aynı zamanda temel mali tablolara olan etkileri üzerine açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu çalışmada ilk günden bu yana tecrübesini ve bilgi birikimiyle ışık tutan, manevi desteğini hiçbir zaman esirgemeyerek bana devam etme gücü veren, aynı zamanda akademik düşünme ve yazma yeteneklerimin ilerlemesine de büyük ölçüde katkıda bulunan değerli hocam Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN'a sonsuz teşekkür ederim. Bana kazandırdıkları ve harcadığı emek için minnettarım. Eğitim hayatım süresince birçok değerli kişinin katkıları ve destekleri de olmuştur. Tez yazım sürecinde fikirleriyle yol gösterip desteklerini her zaman yanımda hissettiğim kıymetli hocalarım Prof. Dr. Zeki DOĞAN, Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL ve Doç. Dr. Aslıhan NAKİBOĞLU'na da gönülden teşekkür ederim.

Ayrıca her konuda olduğu gibi, tez çalışmam süresince de manevi desteklerini hep yanımda hissettiğim hayatımda önemli bir yeri olan arkadaşım Makbule OĞUZ'a teşekkür ederim.

Bu çalışmanın başlangıç aşamasından sonlandırma aşamasına kadar giden yolda verdikleri güç, cesaret, destek ve her zaman yanımda buldukları için değerli

aileme minnettarım. Onların anlayışı ve hoşgörüsü olmadan bu hedefe ulaşamazdım.

Turhan ERMAN

Haziran, 2021



ÖZET

STOK MALİYETLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TMS-2 STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ, HESAPLANMASI VE MUHASEBE UYGULAMALARI

ERMAN, Turhan
İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Haziran, 2021, 142 sayfa.

Globalleşmenin bilim, siyaset, ekonomi ve teknolojideki etkileri her geçen gün arttıkça ve her alanda etkisini sürdürmeye devam ettikçe, sermaye hareketlerinin küresel düzeyde serbestleşmesinin de etkisiyle belirli esas ve normlar doğrultusunda tek düzen standart bir muhasebe sistemine gereksinim de artmaktadır. Bu gereksinimin temelinde, ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarının ortadan kaldırılmaya çalışılması yatmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesi, ülkeler arası sermaye hareketlerine hız kazandırmıştır. Bu durumun bir çıktısı olarak yüksek değerde, şeffaf, karşılaştırılabilir, tam set ve doğru olarak hazırlanmış mali tablolara olan gereksinim oldukça önemli hale gelmiştir. Artan rekabet koşullarında işletmeler faaliyetlerini daha iyi bir şekilde devam ettirebilmek için, faaliyette buldukları ülke dışına çıkarak dünyaya açılmışlar ve uluslararası alanda faaliyetlerini arttırmışlardır. Bu durum, işletmelerin hazırlayacağı mali tablolar için ortak bir raporlama stilini ve tek düzen standart bir muhasebe sisteminin uygulanmasını ihtiyaç, hatta zorunlu hale getirmiştir. Bu amacın yerine getirilebilmesi için öncelikle dünyanın farklı ülkelerinde uygulanmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) düzenlenmiş sonra da ülkemizde bu standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) yürürlüğe girmiştir. Söz konusu bu standartlar sermaye piyasalarını daha etkin kılabilmek için herkes tarafından kabul gören bir finansal raporlama lisanı oluşturmayı hedefleyen bütünleştirici bir araçtır ve yatırım kararı almada göz ardı edilemeyecek bir öneme sahiptir.

İşletmelerin dünyaya açılabilmesi ya da üretim ve ticari etkinliklerini düzenli bir şekilde sürdürebilmelerinde en önemli varlık kalemlerinden birisi de stoklardır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarının vergiye dayalı olarak gerçekleştirilmesi nedeniyle, işletmeler de zorunlu olarak stoklara yönelik muhasebe kayıtlarını, raporlamaları ve değerlemeleri Vergi Usul Kanunu’nun hükümlerine göre ele

almaktadırlar. Fakat bazı hükümler yalnızca mali karın tespit edilmesi için bir kıstas olup; muhasebe düzenine yönelik kuralların tamamı olarak düşünülmemelidir.

Stokların söz konusu bu öneminden dolayı bu tez çalışmasında öncelikle stoklar Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri çerçevesinde olası bütün yönlerden ele alınarak karşılaştırılmış ve benzer ve farklı yönleri bir tablo şeklinde verildikten sonra, stokların Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiş, böylece her iki düzenleme arasındaki yaklaşım farklılıklarının mali tablolara etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stok Maliyetleri, Vergi Usul Kanunu, TMS-2



ABSTRACT

MASTER THESIS

COMPARATIVE REVIEW, CALCULATION AND ACCOUNTING APPLICATIONS OF STOCK COSTS IN TERMS OF TAX PROCEDURE AND TAS-2 STOCKS STANDARD

ERMAN, Turhan

Business Administration

Supervisor: Professor Abitter ÖZULUCAN

June 2021, 142 page.

As the effects of globalization in politics, science, technology and economy increase day by day and continue to affect every field, the need for a uniform standard accounting system in line with certain norms and principles increases with the effect of the liberalization of capital movements at the global level. The basis of this requirement is to try to eliminate the accounting differences between countries. The globalization of economic activities has accelerated capital movements between countries. As a result of this situation, the need for high quality, comparable, transparent, accurate and fully prepared financial statements has become very important. In the conditions of increasing competition, businesses have opened up to the world by going out of the country in which they operate and increased their activities in the international arena in order to continue their lives in a better way. This situation has made it necessary, even compulsory, to apply a common reporting style and a uniform standard accounting system for the financial statements to be prepared by enterprises. In order to fulfill this purpose, first of all, International Financial Reporting Standards (IFRS) and International Accounting Standards (UIMS) have been prepared to be applied in different countries of the world, and then Turkish Accounting Standards (TAS) in accordance with these standards have entered into force in our country. These standards are an integrative tool that aims to create a financial reporting language that is accepted by everyone in order to make the capital markets more effective, and they have an undeniable importance in making investment decisions.

Inventories are one of the most important assets for businesses to open up to the world or to maintain their production and commercial activities on a regular basis. Due to the fact that accounting practices in Turkey are tax-based, businesses also deal with the accounting records, reporting and valuations for inventories in accordance with the provisions of the Tax Procedure Law. However, some provisions are only a criterion for determining financial profit; should not be considered as the whole of the rules for the accounting system. Due to this importance of stocks, in this thesis study, first of all, inventories are compared by considering all possible aspects within the framework of the provisions of the Tax Procedure Law and TAS-2 Stocks Standard, and after the similar and different aspects are given in a table, the stocks are compared according to the Tax Procedure Law and TAS-2 Stocks Standard. In this way, the

effects of the differences in approach between the two regulations on the financial statements have been tried to be revealed.

Keywords: Stock Costs, Tax Procedure Law, TAS-2



İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR	xv

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

STOKLARLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Stok Kavramı	4
1.2. Stok Hesapları	5
1.2.1. Dönen Varlıklar İçerisinde Yer Alan Stok Hesapları.....	6
1.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme	6
1.2.1.2. Yarı Mamuller.....	7
1.2.1.3. Mamuller.....	7
1.2.1.4. Ticari Mallar	7
1.2.1.5. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri	8
1.2.1.6. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri	8
1.2.1.7. Diğer Stoklar	8
1.2.1.8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	9
1.2.1.9. Verilen Sipariş Avansları	9
1.2.2. Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Stok Hesapları	10
1.2.2.1. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	10
1.2.2.2. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar.....	10
1.2.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	10

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLARDA ENVANTER, DEĞERLEME VE MALİYETLENDİRME İŞLEMLERİ

2.1. STOKLARDA ENVANTER İŞLEMLERİ	11
2.1.1. Envanterin Tanımı	11
2.1.2. Envanter Türleri	11
2.1.2.1. Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri.....	12
2.1.2.2. Muhasebe İçi Envanter İşlemleri	12
2.1.4. Stoklarda Kayıtlama Yöntemleri.....	13

2.1.4.1. Aralıklı Envanter Yöntemi.....	13
2.1.4.2. Sürekli Envanter Yöntemi.....	15
2.2. STOKLARDA DEĞERLEME İŞLEMLERİ	16
2.2.1. Değerlemenin Tanımı.....	16
2.2.2. Değerlemenin İşlevleri	17
2.2.2. Stok Maliyetlerini Değerleme Yöntemleri	19
2.2.2.1. Maliyet Değeri ile Stok Değerleme Yöntemleri	19
2.2.2.1.1. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi	19
2.2.2.1.2. Ortalama Maliyet Yöntemi	20
2.2.2.1.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi	20
2.2.2.1.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	21
2.2.2.1.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	22
2.2.2.1.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi	22
2.2.2.1.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi	23
2.2.2.2. Piyasa Fiyatıyla Değerleme	23
2.2.2.3. Maliyet ya da Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme	24
2.2.2.4. Diğer Maliyet Yöntemleri.....	24
2.2.2.4.1. Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi	24
2.2.2.4.2. Standart Maliyet Bedeli ile Değerleme.....	25
2.3. STOKLARI MALİYETLENDİRME YÖNTEMLERİ	25
2.3.1. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri	26
2.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi.....	26
2.3.1.2. Normal Maliyet Yöntemi	26
2.3.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi	27
2.3.1.4. Asal Maliyet Yöntemi.....	28
2.3.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri.....	28
2.3.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	29
2.3.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	30
2.3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi.....	30
2.3.3. Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri.....	31
2.3.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	31
2.3.3.2. Safha Maliyet Yöntemi	32

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 KAPSAMINDA STOKLAR

3.1. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE STOKLAR.....	33
3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Stokları Değerleme Ölçüleri	33
3.1.1.1. Tasarruf Değeri	34
3.1.1.2. Borsa Rayici.....	35
3.1.1.3. Rayiç Bedel.....	35
3.1.1.4. Mukayyet Değer.....	35
3.1.1.5. İtibari Değer	36

3.1.1.6. Emsal Bedeli	36
3.1.1.7. Vergi Değeri.....	37
3.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda Finansman Giderleri, Prim ve İskontolar ve Fireler	38
3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda Finansman Giderleri.....	38
3.1.2.1.1. Vade Farkları	38
3.1.2.1.2. Kredi Faizi	38
3.1.2.1.3. Kur Farkları.....	39
3.1.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda İskonto İşlemleri.....	39
3.1.2.2.1. Stoklarda Alış İskontoları	40
3.1.2.2.2. Stoklarda Satış İskontoları	40
3.1.2.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Fireler.....	40
3.1.3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda Maliyet Unsurları.....	41
3.1.3.1 Yurt içinden Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları	42
3.1.3.2. Yurt Dışından Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları.....	42
3.1.3.3. İşletme Tarafından retilen Stokların Maliyet Unsurları	43
3.1.3.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	44
3.1.3.3.2. Direkt İşçilik Giderleri.....	44
3.1.3.3.3. Genel retim Giderleri	44
3.1.3.3.3.1. Değişkin Genel retim Giderleri	45
3.1.3.3.3.2. Sabit Genel retim Giderleri	46
3.1.3.3.4. Diğer Maliyet Unsurları.....	46
3.1.3.3.4.1. Genel Yönetim Giderlerinden Stokların Aldığı Pay	46
3.1.3.3.4.2. Ambalaj Malzemesi Giderleri	47
3.1.4. Stokların Envanterden ıkışı Esnasında Değerlemesi	47
3.1.5. Stokları Değerleme Yöntemleri.....	48
3.1.5.1. Gerçek (Fili) Maliyet Yöntemine Göre Değerleme	48
3.1.5.2. Ortalama Maliyetle Değerleme Yöntemi.....	48
3.1.5.2.1. Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	49
3.1.5.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	49
3.1.5.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	50
3.1.5.2.4. FİFO (İlk Giren İlk ıkar) Yöntemine Göre Değerleme.....	50
3.1.5.2.5. LİFO (Son Giren İlk ıkar) Yöntemine Göre Değerleme.....	51
3.1.5.2.6. Piyasa Fiyatıyla Değerleme	53
3.1.5.2.7. Maliyet Ya da Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme	53
3.1.6. Özellik Arz Eden Stoklarda Değerleme	54
3.1.6.1. Manipülasyona Tabi Emtiada Değerleme.....	54
3.1.6.2. alınan ve Kaybolan Mallarda Değerleme.....	55
3.1.6.3. İşletmeden Yapılan Emtia ekişlerinde Değerleme	56
3.1.6.4. Firelerde ve Artıklarda Değerleme İşlemleri	56
3.1.6.5. Değeri Düşen Stoklarda Değerleme.....	58
3.2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 KAPSAMINDA STOKLAR.....	58
3.2.1. Stoklar Standardının Amacı	59

3.2.2. Stoklar Standardının Kapsamı.....	59
3.2.3. Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar	61
3.2.4. Stokların Envanter Aşamasında Değerlemesi	62
3.2.5. Stoklarda Satın Alma Maliyeti	63
3.2.6. Stoklarda Vade Farkları.....	64
3.2.7. Dönüştürme Maliyetleri	65
3.2.8. Diğer Maliyetler	66
3.2.9. Stoklarda Maliyet Hesaplama Yöntemleri	66
3.2.10. Stoklarda Maliyet Ölçüm Teknikleri.....	68
3.2.10.1. Standart Maliyet Yöntemi.....	68
3.2.10.2. Perakende Yöntemi	69
3.2.7. Stoklarda Karşılık İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi.....	69
3.2.8. Stokları Gider Olarak Kaydetme	71
3.2.9. Stokların TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile İlişkisi.....	72
3.3. VUK İLE TMS 2'NİN KARŞILAŞTIRILMASI VE MUHASEBE	
 UYGULAMALARI.....	74
3.3.1. VUK ile TMS 2'ye Göre Stok Türleri.....	74
3.3.1.1. VUK'a Göre Stok Türleri	74
3.3.1.2. TMS 2'ye Göre Stok Türleri.....	75
3.3.2 VUK ile TMS 2'ye Göre Stok Maliyeti Türleri	75
3.3.2.1 VUK'a Göre Stok Maliyeti Türleri.....	75
3.3.2.2 TMS 2'ye Göre Stok Maliyeti Türleri	76
3.3.3 VUK ile TMS 2'ye Göre Stoklarda Finansman Giderleri.....	77
3.3.3.1. VUK'a Göre Stoklarda Finansman Giderleri ve Muhasebe İşlemleri	77
3.3.3.2 TMS 2'ye Göre Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi.....	84
3.3.4. VUK ile TMS 2'ye Göre Stoklarda Ticari İskontoların Maliyetle	
İlişkilendirilmesi.....	87
3.3.4.1. VUK'a Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi	87
3.3.4.2 TMS 2'ye Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi.....	89
3.3.5. Stok Değerleme Yöntemleri Yönünden VUK ile TMS 2'nin	
Karşılaştırılması.....	90
3.3.5.1. VUK'a Göre Stok Değerleme Yöntemleri.....	90
3.3.5.2. TMS 2'ye Göre Stok Değerleme Yöntemleri	91
3.3.6. Fireler Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması.....	91
3.3.6.1. VUK'a Göre Fireler	91
3.3.6.2. TMS 2'ye Göre Fireler	93
3.3.7. Mamul Maliyetinin Kapsamı Yönünden VUK ile TMS 2'nin	
Karşılaştırılması.....	94
3.3.7.1 VUK'a Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı	94
3.3.7.2. TMS 2'ye Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı.....	94
3.3.8. Stokların Envanterde Değerlemesi Yönünden VUK ile TMS 2'nin	
Karşılaştırılması.....	95
3.3.8.1. VUK'a Göre Stokların Envanterde Değerlemesi.....	95

3.3.8.2. TMS 2'ye Göre Stokların Envanterde Değerlemesi	95
3.3.9. Karşılık Ayırma Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması	96
3.3.9.1. VUK'a Göre Karşılık Ayırma.....	96
3.3.9.2. TMS 2'ye Göre Karşılık Ayırma	98
3.3.10. Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması.....	100
3.3.10.1. VUK'a Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri	100
3.3.10.2. TMS 2'ye Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri.....	100
3.3.11. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünler Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması	101
3.3.11.1. VUK'a Göre Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi.....	101
3.3.11.2 TMS 2'ye Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi.....	101
3.3.12. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması.....	102
3.3.12.1. VUK'a Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi	102
3.3.12.2 TMS 2'ye Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi	103
3.3.13. Karşılıklar İçin Vergi Varlığı Hesaplama Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması.....	104
3.3.13.1. VUK'a Göre Vergi Varlığı	104
3.3.13.2.TMS'ye Göre Vergi Varlığı.....	104
3.4. STOKLARIN TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI	106
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA	115
ÖZGEÇMİŞ.....	123

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Ağırlıklı Ortalama Yöntemine Göre Stok Kartı.....	50
Tablo 2: Hareketli Ortalama Yöntemine Göre Stok Kartı.....	50
Tablo 3: FIFO. Yöntemine Göre Stok Kartı.....	51
Tablo 4: LIFO Yöntemine Göre Stok Kartı.....	52
Tablo 5: Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması.....	110



ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1:** Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri..... 27
- Şekil 2:** UFRS/TFRS/TMS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları 63



KISALTMALAR

FIFO: İlk Giren İlk Çıkar

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

LIFO: Son Giren İlk Çıkar

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

NIFO: Yeni Giren İlk Çıkar

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standardı

THP: Tekdüzen Hesap Planı

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Gelişmekte olan bilişim ve teknoloji sistemleri; yatırımcıları ve girişimcileri coğrafi bölgelerin ötesine taşımıştır. Taşıma imkanlarının gelişmesiyle birlikte dış ticaret hacmi artmış, bu da parasal hareketleri meydana getirmiş ve iletişim teknolojilerinin de artmasıyla birlikte parasal hareketlerin dolaşım hızı, güvenilirliği ve doğruluğu artırılmış ve finansal sistem giderek gelişmiş, bu gelişmeler dış ticaret hacmini daha da artırmıştır. Bunun sonucunda insanlar, finansal varlıklar ve mallar dünya üzerinde daha güvenli ve hızlı yer değiştirmeye başlamıştır. Şirketler bu sürece uyum sağlayabilmek amacıyla öncelikle ulusal şirketlerden uluslararasına daha sonra uluslar üstü şirketlere evrimleşmiştir. Yatırımcılar böyle bir düzende büyük bir hızla dünyanın bir noktasından diğerine yatırımlarını yönlendirir hale gelmişlerdir (Şahin, 2012:1). Bu oluşum sürerken, uluslararası sermaye piyasalarındaki yatırımlar için ihtiyaç duyulan finansal verilerin; içeriği, açıklanması ve raporlanmasında uyum problemi meydana gelmiştir. Bu problemin ortadan kaldırılabilmesi ve şirketlerin çıkarlarının korunması için küresel arenada genel kabul görececek muhasebe standartları geliştirilmeye başlanmıştır.

Küresel çevrede kullanılmaya başlanan muhasebe standartlarına uyum sağlama sürecinin ülkemizde de kaçınılmaz bir hal almasıyla Uluslararası Muhasebe Standartları çeviri yapılarak “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” olarak ülkemizde yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (KGK)’nın 2002 yılında faaliyete geçmesiyle birlikte yapmış oldukları çalışmalara paralel olarak oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları’ndaki esas amaç, sürekli bir şekilde gelişen dünyada varlığını devam ettirmek isteyen işletmelerin tutarlı, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bilgileri kapsayan mali tablo hazırlamalarını sağlamaktır.

Ulusların muhasebe standartlarının iç hareketlerine ve vergi mevzuatlarına göre saptanması, uluslararası arenada meydana getirilen muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyumu güçleştirmektedir. Mali tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiyi sağlayabilmek için belli büyüklükteki işletmelerin mevzuat hükümlerine göre yapıldığı mali tablolarını uluslararası standartlara uygun bir biçimde sunması gerekmektedir.

Ülkemizde yürürlükte olan muhasebe sisteminde birçok kanunun uygulanmasından dolayı tam bir uygulama birliği sağlanamamaktadır. İşletmeler

muhasebe uygulamalarında genel olarak Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerini dikkate aldıkları için, VUK ile TMS arasında işletmenin dönem kar/zararını etkileyecek bir takım farklılıklar doğal olarak ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklara neden olan unsurlardan birisi de birçok işletmenin aktifleri arasında önemli bir büyüklüğe sahip olan stoklardır. Stokların gerek VUK hükümleri gerekse TMS hükümleri arasında birçok yönden farklı ele alınması, doğal olarak muhasebe kayıtlarını ve mali tabloları doğrudan etkilemektedir.

VUK'un hükümleri incelendiğinde, genel olarak ilgili Kanunun devletin vergi alacaklarının korunmasına ve uygun düzeyde tutulmasına yönelik hazırlandığı görülmektedir. VUK'un hedefi, işletmelerin vergi matrahlarının ve dolayısıyla vergi tutarlarının hesaplanmasına bağlı olarak, esasların ve usullerin belirlenebilmesine yol göstermektir. TMS-2 Stoklar Standardının hedefi ise, işletmelerin mevcut konumdaki stok durumlarını, uluslararası kurallara uyum sağlayacak şekilde, vergiden bağımsız, ticari karı baz alan daha gerçekçi muhasebe kurallarına göre saptamaktır.

İşletmelerin mali yapılarını anlamada muhasebe oldukça önemli bir konuma sahiptir. TMS-2 Stoklar Standardının uygulanmasıyla birlikte VUK ile TMS-2 Stoklar Standardının arasında özellikle değerlendirme, üretim maliyetinin hesaplanması ve raporlama gibi konularda önemli farklılıklar görülmüştür. Bu farklılıklar, işletmelerin ürettiği mamul maliyetinin farklı hesaplanmasına ve mali tabloların farklı rakamlarla raporlanmasına neden olmaktadır. VUK ve TMS-2 arasındaki söz konusu bu uygulama farklılıkları; raporlanan stok maliyetlerini, maliyete göre saptanacak satış fiyatlarını ve mali tabloları doğrudan etkilemektedir.

Bu tez çalışmasında stoklar, VUK ve TMS-2 Stoklar Standardı hükümleri çerçevesinde detaylı olarak incelenmiş olup, her iki düzenlemede yer alan hükümler karşılaştırılarak benzer ve farklı yanların ortaya konulması ve işletmelere neler yapması konusunda fikir verilmesi amaçlanmıştır. Bu çalışmanın birinci bölümünde konunun tam anlaşılması açısından yararlı olacağı düşünülen stok kavramı ve stok türleri, stok hesapları gibi kavramlardan kısaca bahsedilmiştir. İkinci bölümde, stok kavramı daha detaylı olarak ele alınarak stoklarda envanter (envanterin tanımı, envanter türleri, envanter işlemlerinin aşamaları, stoklarda kayıtlama yöntemleri gibi), değerlendirme (değerlemenin tanımı, değerlendirme kuralları gibi) stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde araştırmanın ana konularından olan VUK ve TMS-2 kapsamında stoklar ele alınmış ve konunun

daha iyi anlaşılabilmesi adına bu bölümde kavramlarla ilgili detaylı bilgilere de yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümün sonunda VUK ile TMS-2 Stoklar Standardı karşılaştırılarak örnek muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Sonuç kısmında çalışmada elde edilen ve ortaya konulan bilgiler özetlenerek, işletmelerin yapmaları gereken konularda önerilerde bulunmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

STOKLARLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Stok Kavramı

Stoklar, bir işletmenin satmak, mamul üretiminde kullanmak ya da tüketmek gibi nedenlerle elde ettiği ilk madde ve malzeme, diğer bir ifadeyle hammadde, mamul, yarı mamul, ticari mal, artık, yan ürün, hurda gibi bir dönemden (yıldan) daha kısa sürede nakde dönüştürülebilir veya kullanılabilir varlıklardır (Kutlu, 2011: 84). Stokların önemi işletmelerin türlerine göre değişebilmektedir. Örneğin, büyük ölçekli bir üretim işletmesinde stoklar bilanço toplamı içinde çoğu zaman tutar olarak yüksek tutarda olmasına rağmen, toplam varlıklar içinde oransal değeri az olabilmektedir. Oysa bir ticaret işletmesinde toplam varlıklar içinde stokların oranı çok daha fazla olmasına rağmen, stokların değeri çoğu zaman büyük/orta ölçekli bir üretim işletmesinin toplamı kadar değildir. Bu nedenle stoklar hem üretim işletmeleri hem ticaret yapan işletmeler hem de hizmet işletmelerinin devamlılığını sağlayabilmesi için büyük bir öneme sahip varlık türüdür.

Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartlarındaki tanımı ile

- (a) Olağan iş akışı içerisinde kar elde etmek amaçlı satılmak üzere envanterde tutulan,
- (b) Olağan iş akışı içerisinde kar elde etmek amaçlı satılmak üzere işletmede imal edilen,
- (c) Üretim devam ederken veya hizmet sunumunda kullanılmak üzere malzeme ve hammadde olarak bulundurulmuş varlıklardır (TMS-2, Md.6) şeklinde ifade edilmiştir.

Stoklar, 1 seri numaralı “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki” (MSUGT) tanımı ile “İşletmenin üretimde kullanmak, tüketmek veya satmak için elde ettiği, ilk madde ve malzeme, mamul, yarı mamul, ticari mal, artık, hurda ve yan üründür” (GİB gov tr, agis, 2019).

Yukarıdaki tanımlarda bahsedilen stok çeşitleri, işletmenin ticaret veya üretim işletmesi olmasına göre farklılık göstermektedir. Örneğin, üretim işletmelerinde mamul, yarı mamul ve üretim sürecinin tamamlanmasıyla oluşan ve üretim kayıpları olarak ifade edilen kusurlu mamul, bozuk mamul, artık gibi stok çeşitlerinin olması söz konusudur. Oysa ticaret yapan işletmelerde, üretim işletmelerinde ortaya çıkan stok çeşitleri yerine, çok önemli bir oranda ticari mal stokları (ayrıca temizlik, gıda ve

kırtasiye stokları da) bulunmaktadır (Özulucan, 2017:180). Bunun nedeni, ticaret işletmelerinin üretim yapmamasıdır. Hizmet işletmelerinde ise stok çeşitliliği ticaret yapan ve mamul üreten işletmelere göre hem daha az miktarda hem de daha az ekonomik değerdedir.

1.2. Stok Hesapları

Tekdüzen Hesap Planı (THP) incelendiğinde, işletmenin stokları; “dönen varlıklar içerisindeki stoklar” ve “duran varlıklar içerisindeki stoklar” olmak üzere bilançonun iki farklı hesap sınıfında yer almaktadır. Stokların bu şekilde farklı hesap sınıflarında ve farklı hesaplarda izlenmesi, bilançonun varlık yapısını değiştirecektir. Dolayısıyla bilançonun varlık kısmı üzerinde yapılacak olan yorumlar, analizler ve izlenecek politikalar farklılık gösterecektir (Özulucan, 2010:4). Örneğin, alınması düşünülen kredi açısından üçüncü kişiler nezdinde işletme varlıklarının likidite özelliğinin büyük önem taşıması gibi.

THP’de bilançonun varlık kısmındaki dönen varlıklar içerisinde yer alan Stoklar Grubu’nda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır.

15 Stoklar

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

THP’de, “Duran varlıklar“ içerisinde yer alan stok hesapları ise, aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

- 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

1.2.1. Dönen Varlıklar İçerisinde Yer Alan Stok Hesapları

Dönen varlıklar içerisinde yer alan stoklar, işletmenin üretimde kullanmak, satmak ya da tüketmek için edindiği, ilk madde ve malzeme, mamul, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, hurda ve artık gibi bir yıldan (dönemden) daha kısa bir sürede faydalanılacak olan ya da bir yıl içerisinde nakde dönüştürülebileceği öngörülen stok türlerinden meydana gelir (Soylu, 2008: 60). Başka bir ifadeyle bir yıl içinde kullanılması, tüketilmesi, satılması düşünülen stok türleri dönen varlıklar içerisinde yer almaktadır.

1.2.1.1. İlk Madde ve Malzeme

“İlk Madde ve Malzeme” hesabı, üretimde veya diğer işlemlerde kullanılmak için işletme stoklarında mevcut olan hammadde, işletme malzemesi, yardımcı madde ve diğer malzemelerin takip edildiği ve çoğunlukla üretim işletmeleri tarafından kullanılan aktif karakterli bir hesaptır. Örneğin, cam üretiminde kum, çips üretiminde patates, mobilya üretiminde sunta, kağıt üretiminde kereste hammadde olarak işlem görür. Bu hesap her ne kadar çoğunlukla üretim işletmeleri tarafından kullanılsa da ticaret ve hizmet işletmeleri tarafından da kullanılmaktadır.

150 numaralı bu hesapta izlenen stok türleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

İlk Madde (Hammadde): Üretim işletmesi tarafından üzerinde değişim işlemleri uygulanmasıyla birlikte üretilecek mamulün bünyesini oluşturan maddelerdir (Sevilengül, 2016:300). Örneğin, kumaş üretiminde yün, otomobil üretiminde çelik gibi.

Yardımcı Madde: Yardımcı madde, hammadde kadar önemli bir role sahip olmasa da mamulün üretilmesine katkı sağlamaktadır. Fakat bu maddeler esas olarak mamulün bünyesini oluşturmamaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:161). Örneğin, kumaş üretiminde boya, konfeksiyon üretiminde tela, mobilya üretiminde çivi gibi.

İşletme Malzemesi: Üretimde kullanılması mecburi olmakla birlikte, üretilen mamulün bünyesine dahil olmayan maddelerdir (Özulucan, 2017:181). Örneğin, üretimde kullanılan makinelerin çalışması için ihtiyaç duyulan makine yağı, bakım işinde kullanılan yedek parça veya temizlik için kullanılan üstüğü gibi.

Ambalaj Malzemesi: Mamullerin ve ticari malların tanıtımının, korunmasının ve satışının gerçekleştirilebilmesi için faydalanılan malzemelere ambalaj malzemesi denilmektedir. Ambalaj malzemeleri, mamuller ve satılan ticari mallar ile birlikte

alıcıya verilir. Bu tür stokların iadesi veya geri alınması genel itibariyle mümkün değildir (Özulucan, 2010:6). Fakat bu tür stoklar içerisinde istisnai durumlar da mevcuttur. Örneğin; gazlı içecek satışı yapan bir işletmenin faydalandığı cam şişeleri depozito karşılığında verip tekrar alıp kullanması mümkün iken, helva satışında kullanılan kağıt, peynir satışında kullanılan teneke, süt ve su satışında kullanılan pet şişeler, beyaz eşya satışında kullanılan kağıtlar gibi ambalaj malzemeleri genel olarak ekonomik değeri olmayan stok türleridir.

Diğer Malzemeler: İşletmenin üretim dışında faydalanmak için satın aldığı malzemelerdir. Örneğin, temizlik için kullanılan sabun, havlu peçeteler, muhasebe veya evrak işlerinde kullanılacak kırtasiye malzemeleri, toner gibi.

1.2.1.2. Yarı Mamuller

Direkt ilk madde ve malzeme ile birlikte direkt işçilik giderlerinden ve genel üretim giderlerinden kullanılan (tüketilen) miktarın ve tutarın dahil edildiği, fakat tam anlamıyla mamul haline gelmemiş üretim sürecindeki yani henüz tamamlanmamış mamullerin yer aldığı hesaptır (Çonkar vd., 2002:159). Örneğin, henüz üretim aşaması tamamlanmamış mobilya takımları, arabalar, bilgisayarlar, herhangi bir yiyecek maddesi (bisküvi, sucuk, makarna vb.) gibi.

1.2.1.3. Mamuller

Üretim yapan işletmelerin envanterlerinde buldukları ilk madde ve malzeme ile yarı mamullerin kullanılması neticesinde elde ettikleri ve satışa hazır hale getirdikleri stokların (mamullerin) kayıt edildiği hesaptır. Bu hesap, işletmelerin kendi bünyelerinde ürettikleri stokların izlenmesinde kullanılmaktadır. Örneğin; beyaz eşya üretimi yapan bir işletmenin kendi bünyesinde ürettiği buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi veya teknolojik ev eşyaları gibi. Bu stok türünün özelliği; işletmenin sattığı söz konusu varlığı (mamulü) kendisinin üretmesi ve ilgili varlığın satışa hazır konumda olmasıdır.

1.2.1.4. Ticari Mallar

İşletmelerin herhangi bir değişiklik yapmadan satmak için satın aldıkları ticari malları (emtiyaları) kaydettikleri hesaptır. İlgili hesabı kullanan işletmeler üretici işletme ile müşteri arasında aracı rolü oynar. Örneğin, üretim sürecine katılmadan

sadece taşıt alım satımıyla uğraşan bir işletme için alım satımını yaptığı her türlü taşıt araçları (otomobil, kamyon, tır gibi) ticari maldır.

Yukarıdaki tanım göz önüne alındığında, ticari malların temel özelliği üzerinde (veya kimyasında) herhangi bir değişim yapılmadan doğrudan müşteriye satılmak amacıyla edinilmesidir.

1.2.1.5. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

Tamamlanmamış hizmet maliyetleri, hizmet işletmelerinde hala tamamlanmamış yani devam eden hizmet üretimi için katlanılan giderlerin takip edilmesinde kullanılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:182). Örneğin, televizyon ve proje program yapımları ile ilgili harcamalar bu hesapta izlenir. Bu hesap, izlenen bilginin özelliği itibariyle üretim işletmelerinde henüz tamamlanmamış 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabı ile benzerlik gösterir (Özerhan ve Yanık, 2010:146).

THP’de “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ile ilgili hesaba yer verilmemiştir. Stoklar Standardı, 15. grup kapsamında hizmet maliyetlerinin de yer alması gerektiği belirtildiği için, “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda hizmet maliyetlerinin izlenebileceği hesaplar arasında 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri hesabı da öneri olarak sunulmuştur.

1.2.1.6. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

Üretimi tamamlanmış fakat henüz hasılatı gerçekleşmemiş, stok konumundaki hizmet maliyetlerinin takip edilmesinde kullanılan bu hesap, nitelik bakımından mamul stokları hesabıyla benzerlik göstermektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:184). Örneğin, web yazılımı yapan bir işletmede yazılım programı hazırlanmış fakat henüz satışı yapılmamış ise, 740 no.lu hesapta toplanan tutarlar yansıtma hesabı aracılığıyla bu hesaba aktarılır (Özerhan ve Yanık, 2010:146). “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda tamamlanmış hizmet maliyetlerinin izlenmesi amacıyla 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabı öneri olarak sunulmuştur.

1.2.1.7. Diğer Stoklar

Farklı bir büyük defter (defter-i kebir) hesabı açılarak takip edilenler dışında yer alan stokların kayıt altına alındığı hesaptır. Doğal afete maruz kalan, modası geçen, değeri düşen mallar, hurda, artık, (özellikle teknolojik mallarda zamana bağlı

değer düşüşleri görülenler) tali (yan) ürünler, numune olarak alınan mallar gibi kalemler “157 Diğer Stoklar“ hesap grubunda yer alır (Uysal ve Şenlik, 2013:128). Yani özetle bu hesapta, Stoklar Hesap Grubunda yer alan stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen stok kalemleri izlenir.

1.2.1.8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

15 no.lu Stoklar grubu içerisinde düzenleyici hesap olarak yer alan tek hesap “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabıdır. Bu hesap, bu grupta yer alan stok hesaplarını brüt değerinden bilanço günündeki net değerine indirgeyen düzenleyici hesap niteliğindedir. Örneğin, bu hesap 153 Ticari Mallar, 157 Diğer stoklar hesabının düzenleyici hesabı şeklinde kullanılabilir.

Su basması, deprem, yangın gibi doğal afetler, kırılmak, çatlamak, paslanmak, çürümek, bozulmak, moda değişiklikleri ve teknolojik gelişmeler nedeniyle stokların ekonomik ve fiziki değerlerinde kayda değer düşüşlerin meydana gelmesi veya bunların haricinde diğer nedenlerle stokların piyasa değerlerinde azalmaların ortaya çıkması nedeniyle oluşan kayıpları telafi etmek üzere ayrılan karşılıklar bu hesaba kaydedilir (Çonkar vd., 2002:189).

Bu hesap, değer düşüklüğüne maruz kalmış stokların bilançoda gerçek değeri ile gösterilebilmesi için düzenlediği ilgili hesabın altında (-) işareti ile yer alır. Bu şekilde yapılan bir gösterim, ilgili stokların bilançodaki hem değer düşüklüğü ile birlikte o günkü net değerini hem de maliyet değerini açıkça ortaya koyar (Özulucan, 2017:206). Böylece işletmeler değer düşüklüğüne uğramış olan stoklarını gerçeğe uygun değeri ile raporlamış olurlar.

1.2.1.9. Verilen Sipariş Avansları

Verilen siparişe istinaden ödenen paranın ya da verilen avansın karşılığında hizmet veya mal isteme yetkisini temsil eden ve normal bir şekilde hizmet ya da malın maliyetine dönüşecek olan, karşı işletmeye önceden ödenmiş paralar avans olarak tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2016:366).

Bu hesap, işletmenin yurt içinden veya yurt dışından satın alacağı stoklar için yaptığı avans niteliğindeki ödemeler için kullanılır. İleri bir tarihte mal/hizmetin maliyetinden mahsup edilecek söz konusu bu tutar, ödeme tarihi itibarıyla işletmenin alacağını ifade eder.

1.2.2. Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Stok Hesapları

Çeşitli nedenlerle 1 yıl içinde kullanılması, tüketilmesi, satılması mümkün olmayan veya düşünülmeyen stok kalemleri duran varlıklar içinde yer alan ilgili hesap grubunda izlenir.

1.2.2.1. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

Bu stok hesabı, ihtiyatlı imal etme ve satın alma politikası gereği ve stok dönüş hızının az olması nedeniyle işletmede mevcut olan ve işletmenin bir senelik bir süre içerisinde tüketebileceğinden/satabileceğinden daha çok miktarda olan stok kalemlerinin izlendiği hesaptır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı [MGB], 1992: 73). Bu tür stokların kullanım ya da satış süresi/dönemi bir senenin altına düştüğünde bu hesapta izlenen stok kalemleri, 15 grupta yer alan stok türlerinin izlendiği ilgili hesaba aktarılır.

1.2.2.2. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

Bu hesap, bazı nedenlerden dolayı işletmede kullanılamayacak, satış fırsatını kaybetmiş stoklar ve duran varlıkların takip edildiği hesaptır (MGB, 1992: 73). Yani bu tür stoklar işletmeden tasfiye edilene kadar bu hesapta izlenir. Örneğin, içinde bulunulan yıl itibarıyla modası geçmiş ve kısa vadede satış olanağı olmadığı düşünülen ticari mallarda olduğu gibi.

1.2.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Duran varlıklar hesap sınıfında yer alan stok hesaplarında yer alan stok türleri için ayrılan karşılıkların izlendiği düzenleyici bir hesaptır. Bu hesabın kullanılması ile birlikte söz konusu stokların değeri bilançoda gerçeğe uygun yani cari değeri ile raporlanmış olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLARDA ENVANTER, DEĞERLEME VE MALİYETLENDİRME İŞLEMLERİ

2.1. STOKLARDA ENVANTER İŞLEMLERİ

2.1.1. Envanterin Tanımı

Muhasebe uygulamalarının hukuki dayanağını düzenleyen ve ilgili uygulamalara yön veren Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) çerçevesinde envanter benzer şekillerde tanımlanmıştır. 6102 sayılı TTK'nın 66. maddesinde envanter şöyle tanımlanmaktadır: “*Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır*”. VUK'un 186. maddesine göre “*Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir*“ şeklinde ifade edilmektedir. Ticari teamüle göre sayılması, tartılması ve ölçülmesi muhtemel olmayan malların değerleri ise tahmini olarak belirlenir (VUK, Md. 186). TTK ve VUK'da envanter ile ilgili yapılmış olan tanımlar incelendiğinde, tanımlarda yer verilen ifadeler birbirine yakın olmakla birlikte, anlam olarak bir farklılık olmadığı görülmektedir.

Her iki tanımda da bilançoda yer alan kalemlerin (mevcutlar, alacaklar ve borçlar) öncelikle “miktar olarak belirlenmesi” ve daha sonra da sözü edilen unsurların “parasal olarak ifade edilmesi” envanterin temel yapısını meydana getirmektedir. Tanımlarda öne çıkartılan bu özelliklerden dolayı envanter her iki Kanun'da da muhasebe sistemi dışında devam ettirilen işlemler bütünü olarak algılanmaktadır (Özulucan, 2005:1). Böylelikle işletmeler envanter çıkarmakla hem varlık ve kaynak yapılarını envanter tarihi itibarıyla düzeltme ve düzenlemeye tabi tutarlarken hem de vergi mevzuatı açısından doğru matrahın ve vergi tutarının hesaplanmasını sağlamış olmaktadır.

2.1.2. Envanter Türleri

Envanter işlemleri, “Muhasebe Dışı Envanter ve Muhasebe İçi Envanter” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.1.2.1. Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri

Envanter işlemlerinin yapılmasının esas nedeni, dönem sonu muhasebe kayıtlarının yapılmasına temel oluşturacak tutarların doğru tespit edilmesidir. Bu hedef doğrultusunda, muhasebe dışı envanter işlemlerinde, öncelikle iktisadi varlıkların miktarı sonra da değerlemesi yapılır (Örten ve Karapınar, 2013:5). Anlaşılacağı üzere, muhasebe dışı envanter iki ayrı çalışmadan meydana gelmektedir. İlk olarak varlık ve borçlar miktar olarak belirlenmekte, daha sonra da bunların parasal değerleri saptanmaktadır. Varlıkların tespiti için, sayım ekipleri kurulur ve varlıklar yapılan sayımlar sonucunda tespit edilir. Borçların tespiti içinse, uygulamada genelde doğrulama mektuplarından yararlanılmaktadır.

2.1.2.2. Muhasebe İçi Envanter İşlemleri

Muhasebede dönem sonu işlemlerinin tamamlanabilmesi için muhasebe dışı envanterde değerlendirme ve sayım işlemleri sonucunda ulaşılan bilgi ve verilerin, muhasebe içi envanter işlemleriyle bağdaştırılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, dönem sonunda hem ilgili kanunlar çerçevesinde hem de muhasebede belirtilen ilgili hesapların yansıtılması ve buna müteakip hesap kalanlarının bilançoda işletmenin olağan durumunu göstermesinin sağlanabilmesi için yapılan kayıt işlemleri, muhasebe içi envanter olarak adlandırılabilir (Çanakçıoğlu vd., 2016:37).

Muhasebe uygulamasında genel anlamda envanter işlemleri aşağıdaki sıralamaya göre yapılır (Yıldız, 2006:11-12);

- Dönem sonunda, mevcut muhasebe verilerine göre genel geçici mizan hazırlanır.
- Muhasebe dışı envanter işlemlerinin yapılmasıyla birlikte iktisadi kıymetlerin gerçek değerleri tespit edilir. Yani ilgili varlıklar değerlemeye tabi tutulur.
- Elde edilen muhasebe dışı envanter bilgileri ve geçici mizan sonuçları kıyaslanır olası farklar ortaya çıkartılır.
- Ortaya çıkartılan farkların nedenine göre ilgili muhasebe kayıtları yani düzenleme, düzeltme gibi amaçlarla yevmiye kayıtları ve büyük defter kayıtları yapılır.
- Envanter sonuçları ile muhasebe kayıtlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan düzenlenir.
- En son aşamada ise bilanço ve gelir tablosu düzenlenir.

Muhasebe içi envanter; yukarıda sırasıyla belirtilmiş işlemler göz önüne alındığında, muhasebe dışı envanterden faydalanılan tutarlar temel alınarak, “düzenleme ve düzeltme işlemlerinin yapıldığı envanter” şeklinde de tanımlanabilir.

2.1.4. Stoklarda Kayıtlama Yöntemleri

Stok hareketlerinin izlenmesinde teoride üzerinde durulan iki esas yöntem vardır. Bunlar; aralıklı envanter yöntemi ve sürekli envanter yöntemidir.

İşletmeler; faaliyet hacimleri, ticaretini yaptıkları stok kalemlerinin çeşitliliği ve maliyetlerinin büyüklüğü, muhasebe sisteminden beklentileri ve ilgili stok kalemlerinin özelliğini dikkate alarak bu yöntemlerden birisini tercih ederler.

2.1.4.1. Aralıklı Envanter Yöntemi

Bu yöntemde satılan malların maliyetinin saptanabilmesi amacıyla stokların (örneğin ticari malların) fiziki olarak sayılması ve görülmesi zorunlu olduğu için, literatürde fiziki envanter yöntemi, tecrübi yöntem, dönemsel (periyodik) envanter yöntemi ve görgül yöntem adlarıyla da anılmaktadır.

Stok devir hızı yüksek, birim maliyeti ve dolayısıyla satış fiyatı düşük, izlenmesi güç olan stoklar ile ilgili ticaret yapan işletmelerin kullandıkları bu yöntemde; dönem içinde satış esnasında sadece hasılataya yönelik kayıt yapılır. Dönem sonunda stokların fiili envanteri yani sayımı ve değerlemesi yapıldıktan sonra, dönemde satın alınan ve dönem başı stoklar toplamından (varsa alış giderleri eklenip, alış iade ve ıskontoları çıkartıldıktan sonra), değerlendirilen stokların bedeli çıkartılarak, satılan stokların maliyeti hesaplanır. Dolayısıyla maliyetin hesaplanabilmesi için, dönemin bitmesi gerekir. Bu nedenle stokların maliyetinin dönem sonunda hesaplanması, bu yöntemin hem en zayıf yanı hem de en önemli özelliklerinden biri olarak kabul edilebilir. Bu yöntemde hesaplanan maliyet tutarı esas alınarak dönem sonunda sadece bir defaya mahsus maliyet kaydı yapılır (Özulucan, 2010: 42).

Bu yöntem çeşit ve miktar olarak çok farklı özellikte mal satışı yapan perakendeci işletmeler tarafından tercih edilmektedir (Uysal ve Şenlik, 2008:117). Örneğin; konfeksiyon, kırtasiye, züccaciye vb. varlıkların alım-satım işlemlerinde aralıklı envanter yönteminin uygulanması daha uygundur. Zira bu işletmelerde satılan her malın maliyetinin takip edilmesi ve her mal satışında meydana gelecek zarar ya da

kar tutarını belirlemek oldukça maliyet, zaman ve zahmet gerektirir. Dahası söz konusu malların fiziki miktarlarını ve satışlarını izlemek son derece zor ve zahmet gerektiren bir iştir (Acar ve Tetik, 2006:164). Bu nedenle dönem içinde sadece hasılatla yönelik yevmiye kaydı yapılır. Dolayısıyla bu yöntemin uygulanması durumunda daha ilk satıştan itibaren ilgili stok hesapları gerçek değerini göstermekten uzaklaşır.

Bu yöntemde mal alış ve satışından ne kadar kar veya zarar edildiğini görmek istenildiğinde mutlaka envanter çıkartılması gerekmektedir. Mevcut durum belirlenince de elden çıkarılan kısmın maliyeti hesaplanabilir. Maliyet ile satış tutarları arasında oluşan fark, kar veya zararı ifade eder. Bu yöntemde mevcut stokların olması gereken tutarda olup olmadığını kayıtlara bakarak teyit etme imkanı bulunmamaktadır. Sayımda belirlenen tutarların doğru olduğu varsayılarak yıl sonunda varlık hesabı bu duruma uygun şekle getirildiğinden, mesela, fire miktarını veya bütün satışların kaydedilip-kaydedilmediğini, sayımın doğru yapılıp-yapılmadığını belirlemek mümkün değildir (Sevilengül, 2016:147). Bu nedenle de bu yöntem suiistimale açıktır. Şöyle ki bu yöntemde stokta bulunmayan her stok kaleminin satılarak işletmeden çıktığı varsayılmaktadır. Oysa uygulamada genellikle bu durum böyle değildir. Çünkü çalınan, eksik teslim alınan, fazla teslim edilen, fire veren, yenilmiş ve içilmiş olan vb. stok kalemlerinin bedeli satılan malların maliyeti içinde muhasebeleştirilmektedir. Bu durum işletmenin denetimi ve geleceğe yönelik alınacak kararlar açısından doğru bir yaklaşım değildir.

Aralıklı envanter yönteminde, her satıştan sonra satış bedeli üzerinden işletmenin satış gelirlerini ya da hasılatını temsil eden “Yurtiçi Satışlar veya Yurtdışı Satışlar“ hesabı alacaklandırılır, kredili olmasına göre veya alıcının ödeme şekline göre ise ilgili hesap/hesaplar borçlandırılır. Yöntemin özelliği gereği, her satıştan sonra satılan malların maliyeti ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmaz. Bu nedenle, ilk satıştan sonra Ticari Mallar hesabının kalanı, işletmede olması gereken stok tutarını göstermekten uzaklaşır.

Satılan malların maliyetini ya da mal satış kar veya zararını belirleyebilmek için, dönem sonunda yapılan muhasebe dışı envanter işleminden sonra, tespit edilen satılan malların maliyetine ilişkin yevmiye kaydı yapılır. Bu yevmiye kaydı, muhasebe dışı envanter işleminden sonra ve yılda veya belirlenen dönemin sonunda yapılır. Edinilen sonuca göre, işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı bir defada ve tek

kayıtla yapılır (Özulucan, 2010: 44). Böylece bu kayıttan sonra stoklar gerçek durumunu gösterir hale getirilmiş olur.

Örnek: İşletmenin dönem (yıl) sonunda Ticari Mallar hesabının borç toplamı 12.000 TL iken, alacak toplamı 5.000 TL'dir. Yapılan envanter işlemleri sonucunda dönem sonu mal stokunun 3.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Ticari Mallar hesabının;

● Borç toplamı	12.000 TL
● Alacak toplamı (-)	(5.000 TL)
● Borç kalanı (=)	7.000 TL (Satılabilir –kalan- malların maliyeti)
Dönem sonu mal mevcudu (-)	(3.000 TL)
Satılan ticari mallar maliyeti (=)	4.000 TL

Yukarıda yapılan hesaplama sonrası, tespit edilen satılan ticari mal maliyeti 153 Ticari Mallar hesabından düşülür.

Bu durumda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR	/	4.000
MALİYETİ		
153 TİCARİ MALLAR		4.000

Yukarıda yapılan yevmiye kaydından sonra dönem sonu mal mevcudu ile Ticari Mallar hesabının borç kalanı eşitlenmiş olmaktadır. Başka bir ifadeyle fiili durum ile kayıtlı durum eşitlenmiştir. Fakat daha önce de ifade edildiği gibi stokta olmayan malların satılan malların maliyeti olarak kayda alınması, bu yöntemin sakıncalı yanlarından birisidir. Çünkü yukarıdaki örnekte stokta olmayan (4.000 TL) malların tamamının satılarak işletmeden çıktığını söylemek her durumda doğru olmayabilir.

2.1.4.2. Sürekli Envanter Yöntemi

Bu yöntem, işletmelerin ilgili dönem süresince ticaretini yaptıkları stok türlerine ilişkin işlemlerin gerçekleştikleri zamanda işletme kayıtlarına alınması esasına dayanan bir kayıtlama yöntemidir (Kepçe, 2012: 157). Yani bu yöntemde ticari işlemin gerçekleştiği anda eş zamanlı olarak hem hasılat kaydı hem de maliyet kaydı yapılır.

Yöntem, tutar olarak yüksek ve yapılan her satışın aynı zamanda maliyetini satış anında tespit etme olanağı bulunan işletmeler tarafından tercih edilir. Bu yöntem ilgili stok maliyetini dönem sonunda belirlemek yerine, her çıkış yapıldığında belirlemeyi esas alır. Buna göre işletmeden çıkışı yapılan her stok kalemi (örneğin, ilk madde ve malzeme) maliyet ve miktar olarak stok kartına işlenir (Civelek ve Özkan, 2011:129). Böylelikle işletme anlık olarak, hesaplarını kontrol ederek elde bulunan mal ya da herhangi bir stok türü ile ilgili mevcutlarını, sattıkları malların satış kar ya da zararını ve maliyetlerini kolaylıkla öğrenebilmektedir.

Sürekli envanter yöntemi çoğunlukla aynı anda değişik niteliği olan malların ticareti ile uğraşan, stok ve tedarik dengesi önemli, faaliyet hacmi fazla olan, bu nedenle de mal giriş çıkışlarını optik okuyuculu cihaz aracılığıyla gerçekleştiren işletmeler tarafından kullanılmaktadır (Kepçe, 2012:157). Stok hareketlerinin izlenmesinde bu yöntem tercih edilmiş ise, her satış sonrasında hasılat kaydı ile birlikte maliyet kaydı yapıldığı için, dönem içinde işletme kaç defa satış gerçekleştirmiş ise, aynı sayıda maliyet kaydı yapması zorunludur. Örneğin, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı, dönem içerisinde yapılan satış sıklığına göre her defasında kullanılır. Böylece stok hareketlerini takip etmede bu yöntemi kullanan işletmeler, dönem içinde herhangi bir zamanda gelir tablosu ve bilanço düzenlemek istediklerinde, stoklardan dolayı gerçekleşen satış karını hesaplayabilmek için, aralıklı envanter yönteminde olduğu gibi, başka bir işlem (envanter işlemi) yapmak zorunda değildirler (Özulucan, 2010:52) Ancak söz konusu işletmelerin ilgili kanunlara göre her dönemin sonunda envanter çıkartma zorunlulukları olduğu unutulmamalıdır.

Bu yöntem, uygulayan işletmelere herhangi bir tarih itibariyle; brüt hasılat tutarlarını, satılan malların maliyetini, kar ve zarar durumunu ve ayrıca olması gereken stokların maliyet bedelini öğrenme imkanı tanırken, her defasında yapılması zorunlu olan maliyet kaydı nedeniyle de muhasebede işlem kalabalığı ve beraberinde (zaman ve mali yönden) ek külfete neden olur.

2.2. STOKLARDA DEĞERLEME İŞLEMLERİ

2.2.1. Değerlemenin Tanımı

Değerleme, muhasebe biliminin karmaşık ve vazgeçilmez nitelikte kavramlarından birisidir. Belirli bir tarihte sayma, ölçme ve tartma yoluyla belirlenen

miktarların, birim değer ile çarpılması sonucunda işletmenin aktif ve pasifini oluşturan kaynak ve varlık kalemlerinin değerinin para birimiyle ifade edilmesidir.

Yukarıdaki tanıma göre; muhasebe dışı envanter işlemlerinde borçlar ve varlıkların miktarı saptandıktan sonra, değerlendirme gününde ilgili borç ve varlıkların belli bir para cinsinden ifade edilmesi söz konusudur. Değerleme işlemi gerek işletmenin mali durumunun doğru olarak mali tablolara yansıtılabilmesi gerekse dönem karının doğru olarak saptanabilmesi açısından, son derece önem arz eden bir envanter işlemidir (Özulucan, 2010:18).

VUK'da (Md.258) değerlendirme kavramı, "*Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin tespit ve takdiri*" şeklinde tanımlanmaktadır.

VUK'da geçen tanım uzun olmamasına rağmen, değerlemeye tabi temel işlemleri içinde barındırmaktadır. Burada esas alınan temel düşünce, değerlemenin vergilendirmeye tabi olacak tutarının doğru bir şekilde saptanmasına yönelik bir uygulama olmasıdır. Çünkü vergi ödeme yükümlülüğü olan işletme, değerlendirme işleminde ilk olarak vergi matrahının vergi kanunları karşısında uygun bir şekilde hesaplanmasını amaçlamak zorundadır (Aydın, 2002: 29). Türkiye'de yapılan uygulamalarda daha çok vergi odaklı muhasebe anlayışı önde olduğu için, mali karın tespit edilebilmesi, işletmelerin önceliğidir. Bu nedenle değerlendirme ölçeğinin seçilmesinde işletmeler VUK'un bu konuda belirlediği ölçeği kullanmak zorunda kalmaktadırlar.

Değerleme sadece vergi muhasebesi açısından değil, aynı zamanda bilgi muhasebesi açısından da üzerinde titizlikle durulması gereken konudur. Şöyle ki; herhangi bir bilanço kaleminde yapılan değerlendirme sonucunda işletmenin temel mali tabloları olarak nitelendirilen bilanço ve gelir tablosu başta olmak üzere (direkt/endirekt olarak) diğer mali tablolar da etkilenmektedir. Dolayısıyla yapılan değerlendirme işlemi, bu tablolara dayanarak karar alacak iç ve dış paydaşların görüşlerinde doğrudan etkili olacak sonuçlar doğurabilmektedir.

2.2.2. Değerlemenin İşlevleri

Değerleme gününde bilançoda yer alan hesap kalemlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanması hem bilgi muhasebesi hem de vergi muhasebesi için yapılması gereken bir envanter işlemidir.

Değerleme yapılmaksızın gerçeğe uygun bilgi üretmek ve iç ve dış paydaşların alacakları kararlara doğru yön vermek mümkün değildir. Bu nedenle hem mali tabloların değerlendirme gününde gerçekleri ifade eden bilgi/bilgileri ortaya koyabilmesi hem de vergi mevzuatına göre gerçeğe uygun vergi matrahı ve dolayısıyla vergi hesaplayabilmek için değerlendirme yapılması zorunludur.

Değerlemenin iki temel işlevi vardır. Bunlar; vergi matrahının doğru saptanması ve faaliyet sonuçlarının ve mali tabloların işletme içi ve dışı çıkar gruplarına doğru olarak sunulmasıdır. Böylece işletmenin gerçek etkinliği ve performansı ortaya konulabilecektir. Stokların bilanço gününde gerçek değerlerinden farklı bir değerle değerlemeye tabi tutulması, işletmenin faaliyet sonucunu doğrudan etkileyecektir. Şöyle ki; stokların yüksek bir değerle değerlemeye tabi tutulması, satılan malların/mamullerin maliyetinin düşük çıkmasına neden olur. Bu durumda işletmenin dönem karı yüksek hesaplanmış olacaktır. Stokların düşük değerle değerlemeye tabi tutulması durumunda ise, satılan malların/mamullerin maliyetinin yüksek çıkması söz konusu olacaktır. Bu durumda da işletmenin dönem karı düşük hesaplanacaktır. Dolayısıyla uygulanan farklı yöntemler, işletmenin öz kaynaklarının toplam tutarını da değiştirecektir (Özulucan, 2010:19). Stokların, satılan malların/mamullerin maliyetinin ve kar/zararın farklı olarak hesaplanması, işletme hakkında farklı analizler ve farklı yorumların yapılmasına neden olacaktır. Bu nedenle envanter sonuçlarının doğruyu ifade edebilmesi için, değerlendirme ölçeğinin doğru olarak seçilmesi hem işletme içi hem de işletme dışı paydaşların alacakları kararın isabeti açısından ve değerlemenin işlevlerini yerine getirmesi için çok büyük öneme sahiptir.

Yukarıda belirtilen temel işlev yanında değerlemeden beklenen başka işlevler de vardır. Bunlar (Öngen, 2000:106, 107);

- a. Yasal zorunlulukların yerine getirilmesi:** VUK, TTK, Türk Borçlar Kanunu, Bankalar Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ve İcra İflas Kanunları gibi kanunlarda işletmelerin uymakla yükümlü oldukları hükümler yer almaktadır.
- b. Birim sayılarının kontrol edilmesi:** İlgili varlıkların birim sayılarının kontrol edilmesi istendiğinde, standart maliyetle değerlendirme yapılarak tahmini bir sonuç elde edilebilir.
- c. Sermayenin korunma isteği:** Varlıklar yerine koyma değeri ile değerlendirme yapılarak işletmeye konulan sermayenin, dönem sonunda korunabilme durumu gözlemlenebilir.

- d. Dönem sonucunun hesaplanması:** Dönem sonucunun tespit edilebilmesi ve sonucun tayin edilebilmesi için değerlendirme doğrudan etkili olmaktadır.
- e. Öz sermayenin hesaplanması:** Dönem başı sermaye ile dönem sonu sermaye tespit edildikten sonra dönem sonucuna ulaşılırken, işletmeden çekilen ve ilave edilen varlıkların değerlemesi yapılır.

2.2.2. Stok Maliyetlerini Değerleme Yöntemleri

İşletmede imal edilen ya da satın alınan stoklar, ilgili hesapta maliyet değeri ile izlenir. Dönem sonu geldiğinde mevcut malın maliyetinin net bir şekilde izlenebilmesi için dönem içerisindeki hesaptan çıkışların da maliyet değeri ile muhasebeleştirilmesi gerekir (Sevilengül, 2016:289).

Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri literatürde farklı kapsamlarda ele alınmaktadır. Aşağıda üzerinde en çok durulan maliyet değeri ile değerlendirme yöntemleri ve diğer yöntemler (piyasa fiyatı ile değerlendirme ve piyasa veya maliyet değerinden düşük olanla değerlendirme yöntemleri) hakkında bilgi verilmiştir.

2.2.2.1. Maliyet Değeri ile Stok Değerleme Yöntemleri

2.2.2.1.1. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi

Gerçek maliyet yönteminin, mutlak bir çalışma için ayrılan stoklar kapsamında kullanılması gerekmektedir. Bu stokların dışarıdan temin edilmesi ya da işletmece üretilmiş olması önemli değildir. Dönem sonunda stokta yer alan malların her birinin ayrı ayrı alış bedeli bilinmelidir (Özulucan, 2005:74-75). Yöntemin, sıklıkla kullanıldığı yer yüksek değerli ve büyük parça mal alım satımı yapılan iş kollarıdır. Örneğin; otomobil, iş makineleri, beyaz ve kahverengi eşya satan işletmelerde olduğu gibi. Ticareti yapılan malların küçük parçalar halinde olduğu ortamda çok mal giriş ve çıkışı olduğundan yani stok devir hızı yüksek olduğundan, uygulanma ya da tercih edilme durumu zayıftır.

Bu yöntemin en fazla önem arz eden özelliği ise; bir stok kalemi elden çıkarıldığında (satıldığında), ilgili stokun fiili maliyetine işletmenin muhasebe kayıtlarından ulaşılabilmesi ve ilgili tutarın kayıtlı bulunduğu hesaptan örneğin ticari mallar için “Satılan Ticari Mallar Maliyeti” hesabına aktarılabilmesidir.

2.2.2.1.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde stoktan çıkışın yapıldığı zamana kadar ki geçen sürede stoka girişi yapılan değerlerin ortalaması alınarak, çıkan stokların bedeli hesaplanır. Ortalama maliyet yöntemi, son giren stokun ambarda bulunan stoklarla birleşeceği ve ilk maliyet bedeli ile ilişkilerini kaybedeceği hipotezine dayanmaktadır (Sevilengül, 2016:291). Örneğin; petrol istasyonlarında motorin ve benzin ya da zeytinyağı üretiminde zeytinyağı gibi. Bu yöntemde, ortalama maliyetin nasıl ve ne zaman hesaplanacağı faydalanılan stok izleme yöntemine göre farklılıklar gösterir.

Buna göre, ortalama maliyet yöntemi üç farklı şekilde uygulanmaktadır (Çonkar vd., 2002:162-163): Bunlar arasında aşağıdaki yöntemler yer almaktadır.

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

2.2.2.1.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, birbirinden farklı partilere ait stok kalemlerinin birim tutarları toplanır ve hesaplanan toplam tutar, parti sayısına bölünerek, söz konusu stok kaleminin ortalama birim fiyatı belirlenir. Basit ortalama maliyet yönteminin kullanılması diğer ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasına nazaran daha pratiktir (Özsoy, 2015:144). Fakat birim maliyetler göz önünde bulundurularak hesaplanan ortalama maliyet ile yapılan değerlendirme, gerçeği yansıtmayan yani hatalı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir (Yalçın, 1991:1-2). Bunun en önemli nedeni ise bu yöntemin satın alınan miktarı göz ardı etmesidir.

Eğer edinilen stok kalemlerinin birim fiyatları ve edinilen miktar aynı veya birbirine yakın ise, bu durumda hesaplanan tutar, gerçeğe yakın bir sonuç verir. Aksi takdirde stokların ve satılan stok türlerinin maliyeti hakkında doğru sonuç elde etmek mümkün değildir.

Örneğin, “Z” malına ait satın alım tarihleri, alış miktarları ve alış değerleri aşağıdaki gibidir.

- 12 Nisan 2020, 100 adet, birim fiyatı 35 TL
- 26 Nisan 2020, 200 adet, birim fiyatı 55 TL
- 29 Nisan 2020, 300 adet, birim fiyatı 90 TL

Yukarıdaki verilere göre “Z” malının birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- Birim maliyetlerin toplamı: 35 TL + 55 TL + 90 TL = 180 TL

- Birim maliyet tutarı: 180 TL / 3 Parti = 60 TL.

2.2.2.1.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Literatürde basit ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak da ifade edilen bu yöntemde, belirli bir dönem sonunda (genellikle ay sonlarında) işletmeye girişi yapılan stoklara ilişkin toplam maliyet tutarının, dönem başı stoklar ile birlikte dönemde girişi yapılan stokların toplam birim sayısına bölünerek ortalama birim maliyeti hesaplanır. Gerek stoktaki varlıklar gerekse stoktan satılarak veya kullanılarak çıkan stok kalemleri, hesaplanan ortalama birim fiyat ile çarpılarak hem stokların hem de satılan ya da üretimde kullanılan stok kalemlerinin toplam maliyetine ulaşılır (Özulucan, 2010: 32). Kısaca bu yöntemde satın alım maliyetleri toplamı, toplam satın alınan miktara bölünerek ortalama birim maliyet hesaplanır. Hesaplanan bu birim maliyet ile stok miktarı çarpılarak, stokların dönem sonundaki değeri hesaplanır. Yine söz konusu bu birim maliyet tutarı ile satılan stokların miktarı çarpılarak da satılan malların maliyeti hesaplanır.

Örneğin, Aralık ayı içinde toplam 80.000 TL ödenerek, 20.000 adet mal satın alınmıştır. Dönem sonunda stoklarda 6.000 adet mal mevcut ise, söz konusu ticari malların birim başına ağırlıklı ortalama maliyeti ve stok maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- $80.000 \text{ TL} / 20.000 \text{ Adet} = 4 \text{ TL} / \text{Adet}$ (1 adet malın maliyet tutarı)
- $4 \text{ TL} \times 6.000 \text{ Birim} = 24.000 \text{ TL}$ (Stokların toplam maliyeti)
- $4 \text{ TL} \times 14.000 \text{ Adet} = 56.000 \text{ TL}$ (Satılan malların toplam maliyeti)

Bu yöntem bilhassa fiyat dalgalanmalarının ortaya çıktığı durumlarda, farklı zamanlarda satın alınmış olan stok kalemlerini ortalama bir değerle değerlemeye tabi tuttuğu için, güvenilir ve adil bir yöntem olarak nitelendirilmektedir (Ünlü, 2018:157). Bu yöntemin stok çeşidi fazla, fiyat değişiminin sıklıkla yaşandığı piyasalarda tercih edilmesinin nedenleri arasında; uygulanmasının kolay olması ve fiyat değişimlerini maliyete daha adaletli yansıtması yer almaktadır.

2.2.2.1.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

İşletmelerin bu yöntemi kullanabilmesi için sürekli envanter yöntemine uygun kayıt tutmaları gerekir (Kaya, 2004:11). Bu yöntem, sürekli envanter yöntemi uygulayan işletmeler tarafından ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden faydalanılarak yeni alınan stokun envantere girişinde ortalama maliyetin tekrardan hesaplanması temeline dayanır. Aynı zamanda bir yıldan az olan vadelerde fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki payını en aza indirme ya da hafifletme yönelimindedir (Taşpınar, 2010: 64). Bu değerlendirme yönteminde birim maliyet tutarı, ilgili stok kalemlerinin satın alındığı anda toplam maliyet tutarının, toplam birim sayısına bölünmesi şeklinde hesaplanır (Özulucan, 2010: 33). İşletmeye yeni bir stok girişi yapıncaya kadar ise hesaplanan ortalama birim maliyet değişmez. Fakat son olarak hesaplanan ortalama birim maliyet tutarından farklı bir birim maliyette stok girişi yapıldığında, ortalama birim maliyet farklılık gösterir.

2.2.2.1.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

“FIFO yöntemi”, “ilk giren ilk çıkar yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde, ilk giren stokların ilk olarak satıldığı (çıktığı) veya faydalandığı ve son giren stokun dönem sonu mal mevcudu olarak işletmede kaldığı kabul edilmektedir (Kalenderoğlu, 2006:201). Fakat fiziki olarak ilk giren malların çıkması gibi bir zorunluluk yoktur. Piyasada fiyatların yükseldiği dönemlerde (enflasyonist dönemlerde) ilk giren stoklar daha ucuz, son giren stoklar daha pahalı olacaktır ve satılan ticari mallar maliyeti hesaplamasında, satılan ticari malın maliyeti düşük çıkacak ve işletmenin karı ise yüksek hesaplanacaktır. Şirkette stok kalması durumunda ise kalan stoklar yüksek fiyattan alınanlar olacağından, bilançoda stokların değeri piyasa değerine yakın çıkacaktır. Bu nedenle şirket fiktif kar üzerinden vergi ödeyeceğinden şirketin mali yapısı daima gerileyecektir (Tanış, 2009:118). Bu yöntem deflasyonist koşullarda (fiyatların düştüğü dönemlerde) satılan stok maliyetinin fazla ve dönem karının ise az çıkmasına neden olacaktır. Bu durumda işletme gerçek olmayan (fiktif, zahiri) karlar üzerinden vergi ödemek durumunda kalmayacaktır (Abdioğlu, 2012:164). Fakat deflasyonist dönemlerde stok bulunması durumunda, ilgili stok kaleminin değeri piyasa değerine göre nispeten yüksek çıkacaktır. Böylece bilançoda, stoklar nedeniyle işletme piyasa değerine göre kıyaslandığında, daha varlıklı raporlanmış olacaktır.

2.2.2.1.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

Bu yöntemde, en son giren stokların, ilk olarak çıktığı kabul edilir (Örten ve Karapınar, 2013: 94). Ama fiziki olarak son giren stokun ilk çıkması gibi mutlak bir durum söz konusu değildir. Burada en son fiyat esas alınarak stokların işletmeyi terk ettiği varsayımı kabul edilmektedir (Özulucan, 2005:78).

4008 Sayılı Kanununun 8. maddesi ile VUK'un 274. maddesinde yapılan değişiklikle mükelleflere, 01.01.1996 tarihinden itibaren LİFO yöntemini kullanabilme imkanı tanınmıştır (Ataman ve Akgül, 2001:331). Ancak bu yöntem fiyatlar seviyesinin devamlı bir şekilde yükseldiği ekonomilerde (enflasyonist koşullarda) kullanılmaya devam edilirse, bilançoda yer alan stokların, ilk alınan stoklardan olduğu kabul edilecek ve dolayısıyla düşük fiyatla değerlemesi söz konusu olacaktır. Bu durum işletmenin stok varlığının, cari piyasa fiyatlarını göstermeyeceği sonucunu ortaya çıkardığı gibi, söz konusu bu stokların değerlendirme fiyatının düşük olmasına da neden olacaktır. Dolayısıyla stokların maliyeti piyasa koşullarına göre çok düşük çıkacaktır ve işletme stoklarının satışı ile fiktif (gerçekte olmayan) karlar elde etmiş olacaktır. Bu durumda işletme gerçek olmayan karın vergisini ödeyecek veya bu karı dağıtmak zorunda kalabilecektir (Abdioğlu, 2012:166). Bu tür olumsuzlukları engelleyebilmek için Hazine ve Maliye Bakanlığı 01.01.2004 tarihinden itibaren 5024 sayılı Kanunla LİFO yöntemini yürürlükten kaldırmıştır.

2.2.2.2. Piyasa Fiyatıyla Değerleme

Bu yöntemde değerlendirme, örneğin ilk madde ve malzemenin imalata sevk edildiği andaki piyasada geçerli olan fiyatı esas alınarak yapılır (Abdioğlu, 2012: 171). Piyasadan satın alım gerçekleştirileceği zaman hangi fiyat geçerli ise, ilgili fiyat söz konusu ilk madde ve malzemenin birim fiyatı olarak kabul edilir. Piyasa fiyatıyla değerlendirme yöntemindeki temel amaç ise, imalata sevk edilen ilk madde ve malzemenin, satın alma tarihi ile imalata gönderilme zamanı arasında geçen süreden meydana gelen maliyet farkını yok etmektedir. İlk madde ve malzemenin piyasa fiyatının belirlenebildiği durumlarda bu yöntemi uygulamak daha kolay ve pratiktir (Özsoy, 2015:3). Piyasa fiyatıyla değerlendirme yöntemi gerçeğe uygun değerlendirme yaptığı için, düzenlenen mali tabloların geçerliliğini artırmaktadır.

2.2.2.3. Maliyet Ya da Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme

Bu yöntemde stokta bulunan malların piyasa fiyatları ile maliyet bedelleri karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda piyasa veya maliyet fiyatından hangisi düşük ise, stok değerlemesinde o tutar esas alınır (Özulucan, 2017:193).

Piyasa veya maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirme yöntemi, aşağıda ifade edilen biçimlerde uygulanabilmektedir (Ataman ve Akgül, 2001:337).

- Bütün stok kalemleri için piyasa değerleri ve maliyet bedelleri farklı şekilde karşılaştırılır ve bunun sonucunda hangisinin değeri düşük ise değerlemede o değerden faydalanılır.
- Stoklar gruplar altında toplanır, piyasa ve maliyet değerleri ile karşılaştırılır, bunlardan hangisinin değeri düşük ise değerlendirme o değer kullanılır. Bu yöntemin çok çeşitli mal satan büyük perakendeci işletmelerde uygulanması mümkündür. Bu tür işletmelerde satılan her çeşit malın maliyeti yerine, o mal gruplarının maliyeti hesaplanır.
- Bu yöntemde, tüm stokların maliyet değeri ile piyasa değeri karşılaştırılarak stokların değeri tespit edilebilir.

2.2.2.4. Diğer Maliyet Yöntemleri

Yukarıda verilen stok değerlendirme yöntemleri dışında literatürde yer alan bazı stok değerlendirme yöntemleri de vardır.

2.2.2.4.1. Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi

Bu yöntemde stoklardan çıkartılan ilgili stok türü maliyetleri, çıkış anından sonra stoklara eklenecek olan (stoklarda bulunmasa dahi sipariş istenmiş olan ilgili stok türü de dahil) partinin birim maliyet değeri üzerinden belirlenir. NIFO yönteminde sipariş edilen stok türü işletme stoklarına gelmemiş olsa bile, ilgili stok türünün maliyetleri sipariş maliyetleri üzerinden hesaplanır ve yeni giren ilk çıkar yönteminde stok maliyeti belirlenirken piyasa fiyatı değerinde bir tutar meydana gelir (Özsoy, 2015:145). Bu durumda işletmenin stok kalemleri cari değeri veya zamana bağlı olarak cari değerine yakın değeri ifade etmiş olacaktır. Ayrıca hesaplanan kar da genel olarak gerçeğe yakın karı ortaya koyacaktır.

2.2.2.4.2. Standart Maliyet Bedeli ile Değerleme

Standart maliyet yöntemine göre maliyetini hesaplayan işletmeler örneğin, üretimde kullandıkları ilk madde ve malzeme alımları için standart fiyat belirlerler. Bu standart fiyat, bütün dönem boyunca satın alınan ve üretimde kullanılan malzemelerin değerlemesinde kullanılır. Bu yapılırken standart fiyat bu sürecin iki aşamasında dikkate alınır. İlk aşamada standart fiyat uygulaması ilgili stokların satın alınması aşamasında uygulanır. Bu stok kalemleri, stokta bekledikleri süre boyunca standart fiyat üzerinden ifade edilirler. Üretime verilme aşamasında fiyat farkı hesaplanmaz. Ancak miktar farkı hesaplanmak zorundadır. İkinci aşamada ise, satın alınan stok kalemleri fiili tutar ile stoklara alınır. Satın alma esnasında fiyat farkı hesaplanmaz. Üretime gönderme esnasında hem miktar hem de fiyat farkı hesaplanır (Yükçü, 2018:137). Bu yöntemle göre stokların değerleme yapılmasının en önemli nedenleri arasında maliyet ve üretimin daha etkin kontrol edilme isteğidir.

Bu yöntemin VUK'a göre uygulanması mümkün değildir. Ancak işletmelerin vergi matrahlarını doğru tespit etmeleri koşuluyla ilk etapta etkin bir maliyet ve üretim kontrolü sağlayabilmek için bu yöntemi geçici olarak kullanmalarında sakınca yoktur.

Bu yöntemin kullanılması durumunda işletmelerin ilgili dönem sonlarında fiili maliyet ile standart maliyet arasındaki fark tutarını hesaplamaları, hesapladıkları bu tutarları da stoklar ile satılan stok kalemlerinin maliyeti arasında orantılı olarak dağıtmaları gerekmektedir. Böylece standart maliyetten fiili maliyete ulaşıldığı için, vergi mevzuatı açısından bu tür bir uygulama sakınca doğurmayacaktır (Özulucan, 2010: 36). Çünkü VUK'un 275 maddesine göre, fiili maliyetlerin kayıtlarda kullanılması koşuluyla, mükelleflerin diledikleri yöntemi uygulamaları mümkündür.

2.3. STOKLARI MALİYETLENDİRME YÖNTEMLERİ

Stokları maliyetlendirme yöntemleri; maliyetin kapsamına, maliyetin saptanma zamanına ve maliyetin saptanma şekline göre sınıflandırılabilir.

Aşağıda bu kriterler göz önüne alınarak her bir yöntem ayrı ayrı tanıtılmıştır.

2.3.1. Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Bu yöntemler arasında dört yöntemden bahsetmek mümkündür. Bunlar; tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi ve asal maliyet yöntemidir.

2.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, üretimle ilgili gerçekleştirilen giderlerin bütünü mamul maliyetine ekleyen bir yöntem olmakla birlikte değişken ve sabit üretim giderlerinin tümünü mamul birim maliyetinin belirlenmesinde dikkate almaktadır. Bir başka ifadeyle, mamul birim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin bütününden oluşmaktadır (Karakaya, 2007:325). Bu yöntem Türkiye genelinde kullanılan ana yöntem olarak kabul edilmektedir. Ayrıca Vergi Mevzuatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle de herhangi bir bağdaşmazlığı bulunmamaktadır. İşletmelerin geneline yakın bir kısmının muhasebe sistemlerinde değişken-sabit gider ayırımına girilmemekte ve bunların büyük kısmında dönemin üretim giderlerinin tümü ilgili dönemde imal edilen mamullere dahil edilmektedir (Büyükmirza, 2016:520). Bu yöntem işletmelerin üretim kapasitelerini tam kullanmaları durumunda mutlak sonuç verecektir. Ancak kapasite kullanım oranı azaldıkça, bu yöntemden elde edilen sonuçlar da bilgi muhasebesi açısından gerçekleri göstermekten uzaklaşacaktır.

2.3.1.2. Normal Maliyet Yöntemi

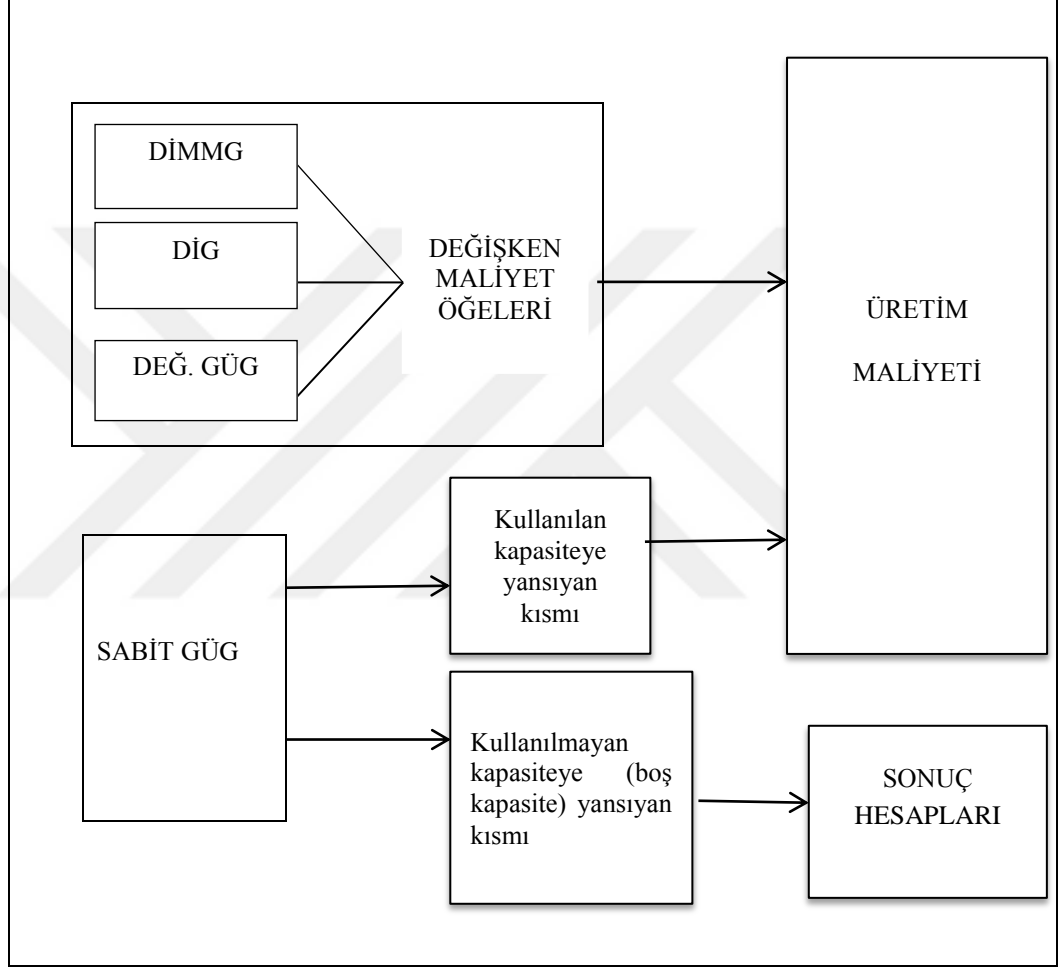
Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin, direkt işçilik giderlerinin ve değişken genel üretim giderlerinin hepsini, sabit genel üretim giderlerinin ise tüketilen kapasiteye ayrılan kısmını üretim maliyetlerine ilave eden yöntemdir. Normal maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin belirli bir kapasite oluşturmak veya mevcut kapasiteyi devam ettirmek amacı ile yapıldığını, bu nedenle, ifade edilen giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden faydalanma yüzdesine göre eklenmesi gerektiğini benimser (Büyükmirza, 2016:500).

Türkiye Muhasebe Standardında yer alan Stoklar Standardı normal maliyet yöntemini esas almaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2006:85). Bu yöntemde sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine dahil edildikten sonra, boş

kapasiteye dahil edilen bölüm ise dönem giderleri hesabında muhasebeleştirilir (Gürbüz, 2016:12).

Normal maliyet yönteminde maliyet unsurlarının üretim maliyetlerine veya dönem giderlerine yansıtılmasına ilişkin şekil aşağıdaki gibidir.

Şekil 1: Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri



Kaynak: “Yereli, A. N. , Kayalı N. Demirlioğlu L.(2012) , “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, Mali Çözüm, (110), 27.”

2.3.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetine ekleyen, sabit üretim giderlerinin tamamını ise dönem gideri olarak kabul eden bir yöntemdir (Gökgöz, 2012:249).

İlk olarak genel üretim giderlerini, değişken ve sabit olarak ayıran değişken maliyet yöntemi, ürün ücretlerinin belirlenmesinde, planlamada, işletme faaliyetlerinin sonuçlarının analizinde, başabaş noktası belirlemede ve yönetimin karar almasında etkilidir. Dahası verilecek kararlarda, değişken maliyetlerin etki oranı kolaylıkla görülür ve sabit maliyetler paylaştırılmadığı için dağıtımda meydana gelebilecek hatalar da giderilir (Yereli vd.,2012:25).

Sağladığı bu faydalara nazaran yöntemin dezavantajları, kimi zaman genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayrılmasının zor olması ve yarı değişken giderlerin sınıflandırılmasında hatalı karar verilmesine yol açmasıdır.

2.3.1.4. Asal Maliyet Yöntemi

Mamul ile direkt ilişkili olan üretim maliyetlerini mamul maliyetine ilave eden bir yöntemdir. Mamule dolaylı nitelikte etki eden maliyet elemanları ise dönem gideri şeklinde sonuç hesaplarına kayıt edilmektedir. Asal maliyet yönteminde, mamul birim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinden meydana gelmektedir. Bu iki maliyet ögesinin birleşimi “ilk maliyet” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu yöntemde genel üretim giderlerinin tümü dönem gideri hesabında muhasebeleştirilerek gelir tablosuna yansıtılır (Karakaya, 2007:326). Asal maliyetin bilinmesi ile birlikte birim maliyet daha kolay hesaplanabilecektir. Fakat satış fiyatının belirlenmesinde kar marjının çok iyi hesaplanması gerekir. Aksi takdirde sadece asal maliyetin üstünde saptanan bir satış fiyatı her zaman sonuçta işletmenin karını vermeyebilir. Bunun nedeni genel üretim giderlerinin bu maliyetlendirme yönteminde üretim maliyetine eklenmemesidir. Ayrıca bu yöntem esas alınarak brüt satış karı/zararının hesaplanması durumunda diğer maliyetlendirme yöntemlerine nazaran kar yüksek, zarar ise düşük hesaplanacaktır.

2.3.2. Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Saptanma zamanı kavramında, maliyetin faaliyetlerin tamamlanmasına müteakip mi yoksa tamamlanması gerçekleşmeden mi hesaplanacağı kastedilmektedir. Maliyetlerin zamana göre belirlenmesinde, gerçekleşmiş tutarlar ya da bütçelenmiş tutarlardan faydalanılarak iki ana yöntem kullanılabilir. Bütçelenmiş maliyet yöntemleri ise standart ve tahmini maliyet yöntemi olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Güngörmüş ve Boyar, 2010:113). Sözü edilen bu yöntemler her ne

kadar vergi mevzuatı açısından kabul edilmese de dönem sonunda fiili maliyetin esas alınması koşuluyla dönem içinde kullanılmalarında herhangi bir sakınca yoktur.

2.3.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde maliyet, faaliyet gerçekleştirildikten sonra giderlerin fiili tutarları temel alınarak hesaplanır. Maliyetin hesaplanmasında gerçek veriler kullanılır. Üretim maliyetin saptanmasında fiili maliyet yönteminin kullanılması durumunda; üretim maliyeti, üretim tamamlandıktan sonra gerçekleşmiş tutarlar kullanılarak hesaplanmaktadır. Fiili maliyetin olağan durumu göstermesi, yönetim tarafından arzu edilen bir durumdur. Fakat fiili maliyet yönetimi ile maliyetlerin düzgün bir şekilde kontrolü sağlanamaz. Çünkü verilerin karşılaştırılmasında kullanılacak bir ölçüt mevcut değildir. Ancak yönetimin etkili kararlar alabilmesi için standart maliyet bilgilerine de gereksinim vardır. Bu ihtiyaca karşılık veren yöntem ise standart maliyet yöntemidir (Kartal ve Gündüz, 2015: 17).

Fiili maliyet yöntemi içinde faydalanılan ön tahmin yönteminin, standart maliyet yöntemiyle aynı olmadığını bilmesi gerekmektedir. Ön tahmin yöntemi, fiili giderlerin tam olarak belirlenme sürecinin uzaması durumunda, maliyetlerin beklemeye gerek duyulmadan belirlenmesi için, o giderin bedeli ile ilgili yapılan yaklaşık öngöründen oluşmaktadır. Ön tahmin yönteminde maliyetlerin hesaplanmasında oluşabilecek gecikmeden dolayı değer tahmin edilip maliyet hesaplarına borç, gider karşılık ya da gider yansıtma hesapları olarak ifade edilen fiili giderleri bekleme niteliğindeki hesaplara alacak olarak yansır. Fiili giderlerin net değeri belirlenince ilgili hesaplar kapatılır.

Oluşan farklar dönemin tamamlanmasına doğru birbirini yok eder veya önem teşkil etmeyen bir değere düşürülür. Düşürülen farklar dönem sonunda ya mamul stokları ve satılan mamullerin maliyetleri arasında pay edilerek ya da direkt sonuç hesaplarına yansıtılarak kapatılır. Fiili giderlerin böylelikle ön tahminleri yapılarak kayıtlara alınması, fiili maliyet yönteminin yapısında bir değişiklik meydana getirmez. Türkiye’de diğer yöntemlere kıyasla daha fazla fiili yöntemin kullanıldığı bilinmektedir (Akdoğan, 2000:45). İlgili stok kaleminin elde edilmesi için yapılan fiili harcamaların dağıtım anahtarından faydalanılarak birim ve toplam maliyetlere

yüklendiği bu yöntemde gerçek elde etme maliyeti hesaplandığı için satış, mamul ve müşteri bazında yapılan analizlerde doğrudan katkı sağlayacağı açıktır.

2.3.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, daha önceden belirlenen ve gerçekleşmesi muhtemel maliyetler kullanılmaktadır. Muhasebe işlemleri açısından standart maliyet yöntemine benzemektedir. Her iki yöntemde de gelecekle ilgili maliyet bilgileri kullanılmaktadır. Fakat tahmini maliyet yönteminde maliyet tutarı önceki tecrübelerle ilgili olarak belirlenirken, standart maliyet yönteminde ilgili maliyet bilimsel kriterler ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle, tahmini maliyet yöntemi gelecekte alınacak fiyatlama kararlarında yöneticilere destekte bulunurken, maliyet (gider) kontrolü bakımından, geçmişte meydana gelen verimsizlikleri barındırma olasılığı nedeniyle günümüzde önemini kaybetmiştir (Lazol,2004:211). Bunun en önemli nedenlerinden birisi bu yöntemin özelliğinin geçmiş dönemin verilerinden ve gelecekte beklenen maliyetlerin tahmin edilme zorunluluğundan kaynaklanmasıdır. Çünkü özellikle enflasyonist dönemlerde hem geçmiş tutarlardan hem de gelecekte beklenen maliyet tutarlarından yararlanarak tahminde bulunmak ve edinilen sonuca göre maliyet hesaplamak oldukça güçtür.

2.3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi

Bilimsel ve teknik temellere dayanan ve belli şartlar altında meydana gelmesi beklenen maliyetlerdir. İşletmeler maliyet sistemlerini oluşturabilmek için esasları ve yöntemi belirledikten sonra, üretim eylemlerinin özelliğine göre maliyet hesaplama hususlarını da belirlemek durumundadırlar (Çıkrıkçı ve Dabbağoğlu, 2007: 82).

Standart maliyet yöntemine göre belirlenen maliyetler, ilgili mamullerin fiili maliyetlerinin nasıl olması gerektiğini göstermektedir. Bu maliyetler belirli bir gelişme seviyesinde belirli şartlara bağlı olarak bir işletmede gerçekleşmesi beklenen ve bilimsel yöntemlere göre belirlenen verilerdir. Böylelikle standart maliyet yönteminin kullanıldığı işletmelerde, işletme içi faaliyetlerin denetlenebilmesine olanak sağlayacak ölçüler ya da normlar elde edilecektir. Standart maliyetlerin fiili maliyetlerden farklı olması durumunda, fiili maliyetlerin standartlardan kaynaklı sapmaları tahlil edilerek nedenleri araştırılmakta ve kontrol edilebilir özellikte olan bölümleri kontrol edilemeyen bölümlerden ayrıştırılarak yönetime raporlanmaktadır

(Akdoğan, 2000: 45). Böylelikle bilimsel ve teknik olarak hesaplanan rakamlar ile fiili rakamlar yönetime gerekli düzeltici önlemleri ve hızlı kararları alma imkanı sağlayacaktır. Bu sayede hem işletmenin gerçek kar/zarar rakamları hesaplanabilecek hem de düzenlenen mali tablolar aracılığıyla alınacak kararlar daha isabetli olabilecektir. Başka bir ifadeyle hesaplanan olumlu ve olumsuz sapmaların yorumlanması sonucunda maliyet kontrolünün sağlanması ve mevcut faaliyetin gerçek etkinlik düzeyinin ölçülmesi ve elde edilen sonuçlara göre daha sağlıklı kararlar alınması mümkün olabilecektir. Fakat beklenen bu tür faydaların sağlanabilmesi için hem işletme hem de makro ekonomi açısından istikrarlı bir ticari ortamın olması zorunludur.

Bu yöntemin söz konusu yararlarının yanı sıra bazı olumsuz sonuçlar doğurması da mümkündür. Bunlar arasında; sistemin maliyet hesaplarında standartlara fazla önem verilerek fiili maliyetlerin göz ardı edilmesine yol açabilmesi, sistemin denetlenebilmesi bakımından pahalı hesap ve kayıt işlemlerini gerektirmesi, standartların personel nezdinde baskı oluşturması sonucunda işletme içi beşeri ilişkileri gerginleştirmesi, her işletmenin yapısının böyle bir sistemin uygulanmasına olanak tanınamaması gibi (gembadanismanlik.com , 2021) unsurları saymak mümkündür.

2.3.3. Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri

2.3.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Üretimi (genellikle) sipariş ile doğru orantılı olarak yapılan, birbirinden değişik özellikleri barındıran mamullerin üretiminde, birim maliyetlerin ayrı ayrı takip edilmesine yol açan bir yöntemdir. Maliyetler, siparişler özelinde takip edilmektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2010:115). Böylece bu yöntem tercih edildiğinde iş emirleri dikkate alınarak ve sipariş maliyet kartından yararlanarak söz konusu siparişin üretim süreci boyunca üretim maliyet unsurları ayrı ayrı izlenme imkanı ortaya çıkmaktadır.

Sipariş maliyet yöntemi, sipariş üzerine üretim, parti üretim ve proje tipi üretimde mevzu olabilmektedir. Zira bu tarz üretimlerde üretilen hizmet ve mamuller için kullanılmakta olan malzemelerde, yapılan iş ve işlemlerde, işletme bakımından bir standartlaşma söz konusu olamamaktadır. Bu husus, maliyetler ve üretilen mamuller bakımından ciddi ölçüde değişikliklere neden olabilmektedir. Bu nedenle, bu tarz hizmet ve mamul gruplarının ayrı olarak takip edilmesi gerekmektedir (Karakaya,

2007:465). Bu yöntemi uygulayan işletmeler arasında; inşaat, mobilya, mücevher üreten işletmeleri örnek göstermek mümkündür.

Bu yöntemde verilmiş olan sipariş emirleri; müşteriler için sipariş emirleri, stok için verilen iş emirleri olmak üzere iki biçimde sınıflandırılabilir. Müşteri için verilen sipariş emirlerinde üretilecek olan ürünün alıcısı hazır durumdadır. Stok için verilen sipariş emrinde ise durum bu şekilde olmayıp ürünün alıcısı hazır değildir. Bunlar için kısa süreli bir stoklama faaliyetinden sonra satış için çaba harcanır. Stok için verilmiş olan emirler ile üretimdeki partiler arasında farklı fiziksel veya kimyasal ayrılıklar olabilir. Eğer bütün partiler birbirlerine eşdeğer nitelikte olsaydı, sipariş maliyet sisteminin kullanılmasına ihtiyaç kalmazdı (Yükçü,2018:347). Bu nedenle, bu yöntem, her ne kadar yoğunlukla müşterilerin siparişleri ile ilgili çeşitli türde mamul/mamul grubunun üretilmesi için tercih edilse de zaman zaman stoklamak amacıyla da üretilen mamul/mamul grupları için de kullanılabilir.

2.3.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi birbirini takip eden ve birbirilerine bağlantılı süreçlerde seri ve sürekli olarak kütle şeklinde ürün elde edilen işletmelerde kullanılmaktadır. Safha maliyet yönteminde safhalara ait maliyetlerin ölçülmesi temeldir. Bu yöntemi kullanan işletmelere; un, şeker, yağ, gibi mamulleri üreten gıda sanayi, tekstil sanayi, petro kimya sanayi, elektrik santralleri örnek verilebilir. Safha maliyet sisteminin ana unsuru, her safhanın maliyetlerini ayrı şekilde toplamak ve bulunan toplamları o safhalarda üretilen birim miktarına bölerek birim maliyetine ulaşmaktır (Hiperlink (Firma), 2016: 81). Başka bir ifadeyle, bu yöntemde her bir safhanın sonunda ilgili döneme ait toplam üretim giderleri toplanır, daha sonra da o safhadan geçmiş birim sayısına bölünerek söz konusu safhanın maliyeti hesaplanır. Tüm safhaların maliyetleri de bir araya getirilerek üretilen mamulün birim maliyeti saptanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 KAPSAMINDA STOKLAR

3.1. VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE STOKLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un ele aldığı konular arasında, genel olarak işletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerden dolayı hesaplanması gereken matrah ve vergilerin tespit edilmesine ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. Bu noktada üzerinde durulan konulardan birisi de stoklardır. Stoklar, çoğu işletmelerin varlıkları arasında önemli bir yere sahip olduğu için, VUK'da özellikle stoklarla ilgili yapılacak değerlendirme ve maliyet hesaplamalarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bunun temel nedeni, mali anlamda karın ve dolayısıyla verginin gerçekçi bir şekilde tespit edilmesidir.

VUK'da devletin vergi alacağına doğru tespit edilmesini hedefleyen hükümler arasında stoklar ile ilgili değerlendirme yöntemlerinin önemi çok büyüktür. Çünkü seçilen değerlendirme ölçüsü, devletin vergi alacağını direkt olarak etkilemektedir.

3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Stokları Değerleme Ölçüleri

Değerlemenin sözcük anlamı değer belirtmektir. Değerleme, fiziksel biçimde sayım işlemleri yapıldıktan sonra tespit edilen kıymetlerin değerinin belirlenmesi işlemidir. Başka bir ifadeyle değerlendirme işlemi, işletmenin sahip olduğu varlık ve borçlarının bilanço günündeki parasal tutarlarını ortaya koymaktır (Karacan, 2009: 22).

Değerleme işleminin doğru ve gerçeğe en yakın biçimde yapılabilmesi için, vergi mevzuatında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Vergi kanunlarında açıklamalarıyla birlikte yer alan değerlendirme ölçüleri, esas itibarıyla devletin kamu giderlerini karşılamak için topladığı vergiyi güvence altına almak için geliştirilmişlerdir (Ergin ve Sevim, 2001). VUK'da belirtilen değerlendirme ölçülerinin mutlaka vergi matrahının tespiti için yapılacak değerlemede temel alınması gerekmektedir. VUK'un 261. maddesinde değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre değerlendirme ölçülerinden biriyle yapılır denilmiştir (Güngör,2007:9). Başka bir ifadeyle, değerlendirme direkt vergi matrahının hesaplanmasıyla ilişkili bir işlem olduğundan, VUK'da

değerleme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceği net bir şekilde belirtilmiş olup, bu konuda mükelleflere ayrıcalık kullanma ve tercihte bulunma hakkı bırakılmamıştır (Ergin,2016: 15).

Değerleme ölçüleri VUK'un 261'inci maddesinde düzenlenmiş olup, bunlar aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti olarak sıralanmaktadır.

Bu bilgilere göre, iktisadi kıymetin değerlendirme işlemi, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyeti göz önünde bulundurularak bu ölçülerden birisine göre yapılacaktır. Aşağıda yer alan bölümlerde VUK'da kabul edilen tespit edilmesi kolay, işletme yöneticileri ve sahiplerine belirleme imkanı tanımayan, tartışılmaz ve soyut olmayan bu değerlendirme ölçüleri hakkında bilgi verilmiştir.

3.1.1.1. Tasarruf Değeri

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme zamanında işletme için ifade ettiği değer, tasarruf değer olarak ifade edilmektedir (VUK, Md. 264). Bir başka tanıma göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günü içerisinde sahibi için arz ettiği gerçek değer anlamına gelmektedir (Özbirecikli, 2011:9). Bu değerlendirme ölçüsü, işletmenin istemesi durumunda senede bağlı alacak ve borçlar için kullanılmaktadır. Başka bir ifadeyle, eğer işletme istemez ise senede bağlı borç ve alacaklarını tasarruf değeri ile değerlendirme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle çok sık kullanılan bir değerlendirme ölçüsü değildir. Bununla beraber, eğer bir işletme alacak senetlerini tasarruf değeri ile değerlendiriyorsa, aynı işletmenin borç senetlerini de tasarruf değeri ile değerlendirmesi gerekmektedir (Atabey vd.,2013:538).

Söz konusu bu kanuni ifade, subjektif bir anlam taşımakla birlikte, 281 ve 285. maddelerde tasarruf değerinin nasıl uygulanması gerektiği belirtilmiştir (Ergin, 2016:16). 281 ve 285. maddelere göre, tasarruf değeri ile değerlendirme, aşağıdaki hesap kalemleri için geçerlidir:

- Kredi veya mevduat sözleşmelerine bağlı alacak ve borçlar,
- Vadesi henüz oluşmamış olan senede bağlı ticari alacak ve borçlar (isteğe bağlı),
- Banker, banka ile sigorta şirketlerinin alacak ve borçları.

3.1.1.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek kambiyo borsası ve menkul kıymetlere, gerekse ticaret borsalarına üye olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini bildirir. Normal dalgalanmalar dışında, fiyatlarda belirgin kararsızlıklar görülen durumlarda, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içerisinde ortalama rayici temel olarak aldirmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK, Md. 263). Yani, eğer fiyatlarda normal dalgalanmalar dışında bariz bir şekilde kararsızlık olduğu görülürse, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın işlem yapılan son gün yerine değerlemeye kadar ki otuz gün içerisinde ortalama rayici aldirmaya yetkisi bulunmaktadır (Özbirecikli,2011: 9).

3.1.1.3. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, “Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.” (VUK, Mükerrer Md. 266). Bu değerlendirme ölçüsüne modern değerlendirme sisteminde, cari değer de denilmektedir (Özulucan, 2010: 22). VUK'da belirtilen değerlendirme ölçülerinden doğrudan rayiç bedelle değerlendirme yapılması gereken iktisadi bir varlık ismi ifade edilmemiştir (Atabey ve diğerleri, 2013: 539-540). Bunun temel nedeni, rayiç bedelin suiistimale açık olmasıdır. Rayiç bedel, iktisadi varlıkların reel değerini gösteren bir ölçüttür. Bununla birlikte, VUK'da geçen “normal alım-satım değeri” terimi görüş ayrılığına açık bir ifadedir.

3.1.1.4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, “Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.” (VUK, Md. 265). Tanımdan da anlaşılacağı gibi, iktisadi bir varlığın işletme kayıtlarında yer alan tutarı, o varlığın mukayyet değerini göstermektedir.

Mukayyet değerle değerlendirme yapılacak iktisadi kıymetler aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (Ergin, 2016:16);

- Senetsiz alacak ve borçlar (VUK Md. 281 ve 285),

- Muhasebeleştirilen ilk taazzuv ve tesis giderleriyle şerefiyeler (VUK Md. 282),
- Aktif geçici hesap kıymetleri (VUK Md. 283) (Tahakkuk eden ancak tahsil edilmemiş hasılatlar-gelir tahakkukları, gelecek yıllar için peşin ödenen giderler gibi),
- Pasif geçici hesap kıymetleri (VUK Md. 287), (Tahakkuk eden ancak ödenmemiş giderler-gider tahakkukları, gelecek yıllar için nakit tahsil edilmiş hasılat),
- Karşılıklar (VUK Md. 288).

3.1.1.5. İtibari Değer

İtibari değer, “Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.” (VUK Md. 266). Bu değer, hangi cinsten olursa olsun, bütün senetlerde esham (pay/hisse) ve tahvillerin üstünde yazılı olarak yer alan değerdir. Ara sıra, nominal değer olarak adlandırılmaktadır. Para ve pulların üzerinde yazılı olarak bulunan değerleri de itibari değer olarak kabul edilmektedir (Özbirecikli,2011:9).

Başka bir ifadeyle, itibari değer; değerli evrakların üzerinde yer alan nominal (yazılı) değer anlamına gelmektedir. Yazılı değeri bulunan bütün kıymetler, itibari değer ile değerlendirilmemektedir. İtibari değer ile değerlendirilecek kıymetler, çıkarılmış tahviller ve kasa mevcutları olarak kanunda ifade edilmiştir (VUK Md. 284-286).

3.1.1.6. Emsal Bedeli

Emsal bedeli, gerçek bedeli bilinmeyen, olmayan ya da bedeli doğru bir şekilde belirlenemeyen bir malın, değerlendirme zamanında satılması durumunda benzerlerine nispeten sahip olacağı değerdir (VUK Md. 267). Emsal bedel sırasıyla; maliyet bedeli esas, ortalama fiyat esas ve takdir esasına göre olmak üzere tespit edilir.

1. Ortalama Fiyat Esası: Aynı tür ve cinsteki stoklardan sırayla değerlemenin belirleneceği ayda veya daha sonraki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedel bu satışların tutar ve miktarına göre işletme tarafından öne sürülecek olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanmaktadır. Bu esasın kullanılabilmesi için, aylık yapılması gereken satış tutarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir ürünün miktarına nazaran % 25’ten küçük olmaması gerekmektedir (Ergin, 2016:17).

2. Maliyet Bedeli Esası: Değerleme yapılacak stokun ortalama fiyat esasına göre emsal bedeli belirlenemediği durumda, maliyet bedeli esasına göre belirlenir. Emsal bedeli belli edilecek stokun maliyet bedelinin çıkarılması mümkün olursa veya

bilinirse, bu takdirde ilgili işletme bu maliyet bedeline, perakende satışlar için % 10, toptan satışlar için % 5 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder (Gökkaya, 2013: 96). Maliyet bedeli esasının kullanılabilmesi için gerçek bedeli bilinmeyen veya belirsiz olan ya da doğru bir şekilde belirlenemeyen stokun maliyet bedelinin bilinmesi gerekmektedir. Maliyet bedeli de bilinmeyen stoklar için maliyet bedeli esasının uygulanması mümkün olmadığında, söz konusu stokların bedeli takdir esasına baz alınarak belirlenir (Yılmaz, 2005:5).

3. Takdir Esası: Takdir esasına göre, emsal bedel, ancak ortalama fiyat esasına göre tespit edilemezse, ilgililerin idareye başvurusu üzerine Takdir Komisyonunca takdir yoluyla belirlenebilmektedir (Örten ve Karapınar, 2013: 95). Takdirler, piyasa kıymetleri ve maliyet bedeli araştırılmak ve kullanılmış stok için ayrıca eskime dereceleri nazara alınmak için yapılmaktadır. Takdir edilen fiyatlara işletmelerin, vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Fakat dava açılması verginin tahsilini ve tahakkukunu durdurmaz (Gökkaya, 2013: 96).

3.1.1.7.Vergi Değeri

Vergi değeri, “Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre belirlenen değerdir.” (VUK Md. 268). VUK 29. madde çerçevesinde emlak değeri Takdir Komisyonlarınca belirtilen arsa değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyetleri esas alınarak tespit yapılmakta ve her sene yeniden değerlendirme oranının % 50’si kadar yükseltilmektedir (Yılmaz, 2005:6). Tekdüzen Hesap Planında maddi duran varlıklar sınıfında yer alan bina ve araziler, normalde maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bununla beraber, maliyet bedeli ile değerlemesi mümkün olmayan bina ve araziler, vergi değeri ile değerlemeye tabi tutulur.

3.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda Finansman Giderleri, Prim ve İskontolar ve Fireler

3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda Finansman Giderleri

Bu bölümde stoklara ilişkin finansman giderleri yani vade farkları, kredi faizi ve kur farkları ele alınmıştır.

3.1.2.1.1. Vade Farkları

Vade farkları, stok bedelinin peşin ödenmemesinden dolayı, stokun peşin bedeline ilave yapılan ödemelerdir. Vade farkları malın fatura tutarına eklenebileceği gibi, ödemelerin ve/veya ödemenin gecikmesinden dolayı daha sonrasında da meydana gelebilmektedir (Ay, 2007:7). İster sonradan meydana geldiği için farklı bir fatura ile kesilmiş olsun, ister fatura bedeline dahil edilmiş olsun, vade farkları doğrudan stokun alışıyla ilgilidir. Vade farkları, doğrudan stokla ilgili olduğu için maliyete eklenir. Fakat maliyete eklenecek olan vade farkları stokun satışına kadar ki geçen sürede yapılır. Stok satıldıktan sonra meydana gelen vade farkları dahil edilecek oldukları maliyet sonuç hesaplarına yansıtılmış olacağı için, maliyete ilave edilmeden direkt gider hesaplarına kaydedilir (Suer, 1998:7).

VUK'a göre stok alımlarında meydana gelen vade farkı alış tutarı içinde yer almaktadır. Yani stok tutarından ayırtılmamaktadır. Stok edinimi sırasındaki ödemelerin gecikmesinden dolayı gerçekleşen vade farkları, stokun maliyetine eklenmeden dönem gideri olarak kayıt altına alınır (Avcı ve Avcı, 2016: 80).

3.1.2.1.2. Kredi Faizi

VUK Genel Tebliğinin 238 seri numaralı maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından dönem sonu stokların değerlemesi hususunda kredi faizleriyle ilgili aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“İşletmelerin finansman temin edebilmesi için bankalardan ya da benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri elzem değildir. Buna göre mevcut ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, istedikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dâhil edebileceklerdir.” (Şimşek, 2003:6).

Kanunda, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerin artırılması ya da bunlara bağılı olarak gerçekleştirilen her türlü gideri içereceğı hüküm altına alınmıştır. Bu tanım dikkate alındığında, aynı vade farklarında olduğı gibi, satın alınan bir stokun alımı anında kullanılan krediler karşılığında ödenen faizlerin de maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiğı sonucuna varmak mümkündür (Tokmakkaya, 1999:7).

3.1.2.1.3. Kur Farkları

238 sıra no'lu VUK Genel Tebliğı uyarınca, stok alımlarına ilişkin olarak hesaplanan kur farklarının stokların işletmenin deposuna girdiğı tarihe kadar ki geçen süreçte doğan kısmı malın maliyetine ilave edilecektir. Stokların işletmenin deposuna girmesinden sonra hesaplanan kur farkları ise maliyete dahil edilebileceğı gibi, direkt genel gider olarak da kaydedilebilecektir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, stoklar ile ilgili hesaplanan kur farkları aktifleştirme tarihine kadar zorunlu olarak maliyete intikal ettirilirken, aktifleştirme tarihinden sonra hesaplanan kur farkları ihtiyari olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Yani maliyete eklenebileceğı gibi, doğrudan dönem gideri olarak da kaydedilebilir.

3.1.2.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Stoklarda İskonto İşlemleri

Prim ve ıskonto kavramları birçok kez eş anlamlı sözcükler gibi ifade edilseler de aslında birbirinden uzak kavramlardır. Prim kavramı, satıcı tarafından alıcı işletmeye belirli bir zaman aralığında alınan ürün fiyatı üzerinden sürümün karşılığı olarak dönem sonlarında ödenir. İskonto kavramı ise, satış bedeli üzerinden nakit ödemeler ya da farklı nedenlerden verilen indirimlerdir. Bu indirimler satın alınan emtianın değerlemesinde nitelik sunmaktadır. Prim, niteliğı itibariyle, satışı teşvik etmek için alındığından dolayı satın alma maliyetiyle ilişkilendirilmeden ve direkt olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. İskontoda ise durum farklıdır. Değerlemede ıskontolar malın maliyeti ile ilişkilendirilerek göz önüne alınır (Öngen, 2000:151). Satın alınan bir mal ile ilgili olarak, alış faturası üzerinde bulunan malın fiyatından düşürülen tutara ıskonto denir. Faturada yazan ıskonto sonrası miktar, malın satın alınan tutarıdır. Alış faturasında tek cins ürün var ise problem yoktur. Fakat faturada birden çok ürün varsa ve ıskonto tek bir kalemede toplanmışsa; yapılmış olan ıskonto faturadaki mallar arasında orantılı olarak dağıtılmalıdır. Ayrıca, daha önceden alınmış

bir mal ile ilgili olarak planlanan vadeden önce yapılan ödemeye istinaden sonradan gerçekleştirilen erken ödeme ıskontosu maliyet bedelinden çıkarılmaz, gelir olarak aktarılır (Akyol, 2008:4).

3.1.2.2.1. Stoklarda Alış İskontoları

Ticari malların alımı sırasında nakit veya yüksek miktarlarda alış yapıldığında satıcı tarafından işletmeye yapılan ıskontolar takip edilir. İskontolar ticari malların miktarında bir değişiklik yapmazken, sadece alış maliyetinde bir azalma yaratır (Muhasebenet, agis, 2020).

3.1.2.2.2. Stoklarda Satış İskontoları

Satış ıskontoları, satışa ilişkin faturanın düzenlenip, satış gerçekleştirdikten sonra yapılan her türlü kasa ve miktar ıskontolarıdır. Kasa ıskontosu, vadeli bir satıştan meydana gelen alacağın gününden önce ödenmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Miktar ıskontosu ise alıcının belirli bir zamanda asgari satıcının belirlediği miktar/tutardan çok mal satın almasından ötürü alıcıya bir indirim yapılmasıdır. (Erkal, 305).

Satış ıskontoları işletmenin satış miktarları üzerinde bir değişiklik yapmazken, satış hasılatı üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olup, satış hasılatını düşürecektir. Bu durumda muhasebe kaydı satış iadelerinde belirtildiği gibi gerçekleşmektedir (Muhasebenet, 2020).

3.1.2.3. Vergi Usul Kanununa Göre Fireler

Fire kavramı, buharlaşma, genleşme, kuruma gibi işin normal akışı esnasında ya da beklenmeyen olaylar sonucunda meydana gelen miktar azalmaları olarak ifade edilmektedir. Fire, sanayi işletmeleri bakımından ise tüm üretim kayıplarını içeren bir kavramdır. Üretim aşamasına giren hammaddelerin küçülmesi, buharlaşması, uçması, kırılması sonucu meydana gelen ve ekonomik bir değeri olmayan miktar kaybıdır (Yıldırım Aktaran, Yaşaran, 2009: 13).

Miktarın azalmasıyla fire kavramı doğrudan ilişkilidir. Miktar azalışları üretim sürecinde meydana gelebileceği gibi satış sürecinde ya da korumak için stoklama sürecinde de oluşabilmektedir. Faaliyet gösterilen sektöre göre normal karşılanabilecek fire oranları vardır. Olağandışı durumlar yokken mutad olan bu

oranlardan çok fazla sapmalar normal değildir. Bu durumda bazı işletmeler fire oranlarını olduğundan yüksek gösterilebilmekte ve zayi olmayan malları el altından kayıt dışı satabilmektedirler (Uyanık, 2013:65). Tabii ki bu durum hem bilgi muhasebesi hem de vergi muhasebesi açısından doğru değildir. Çünkü söz konusu işlem ile ilgili elde edilen bütün verilerin yasal anlamda geçerliliği yoktur.

Fire oranları her zaman aynı şekilde çıkmamaktadır. Üretimin doğası gereği bazen daha önce belirlenmiş olan fire oranının üstünde çıkması olasıdır. Fakat muhtemel araştırmada bu farkın kanıtlanabilmesi için mükelleflerin kapasite raporlarında ya da fire tespit raporlarında gereken güncellemeleri yapmaları veya normal olmayan firelerle ilgili açıklamalara dair zamanında gereken belgeleri hazırlamaları gerekmektedir (Yücel, 2010:367). Aksi takdirde normal ve anormal fire miktarları yanlış hesaplanacaktır. Bu durum hem stokların maliyetini hem de dönem giderleri ile birlikte doğal olarak brüt satış kar/zararını doğrudan etkileyecektir.

3.1.3. Vergi Usul Kanununa Göre Stoklarda Maliyet Unsurları

Üretimde kullanılan stokların maliyeti, üretimin başlaması için söz konusu stok kaleminin alınıp ambara konulmasına kadar geçen süreçteki her türlü gider unsurunu kapsar. Ancak ambarda bulunan stokların satılmak üzere başka bir depoya nakledilmesi durumunda katlanılan giderler stokların maliyetine kaydedilir. Stokların satın alınması veya satılması için yapılan giderler, stokların maliyetine dahil edilmez (Sağlam vd., 2018:113).

Stokların maliyeti, bütün satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu duruma ve mevcut konumuna ulaştırılabilmesi için üstenilen başka maliyetleri barındırır (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018:2).

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınamayan diğer vergileri, nakliye, yükleme maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle direkt olarak ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri barındırır. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin tespit edilmesinde indirim konusu olabilir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2018:2).

VUK'a göre üretilen bir mamulün maliyet unsurları arasında; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri ve ihtiyari olmak üzere genel yönetim giderleri yer almaktadır.

3.1.3.1 Yurt içinden Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları

Yurt içinden satın alınan bir stokun maliyeti, stokun satın alma maliyetiyle beraber satın almada gerçekleşen giderleri ve stokun istenilen noktaya getirilmesi için yapılan sigorta gideri, taşıma vb. harcamalardan meydana gelir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 155).

Yurt içerisinde satın alınan stoklarda maliyet tutarının temel unsurları şunlardır (Arısoy, 2018:357);

- Satın alma bedeli (Fatura tutarı),
- Stokun satın alımı ile ilgili finansman giderleri,
- Alış komisyonları,
- Stokun işletmeye getirilinceye kadar ki geçen sürede ödenen sigorta giderleri,
- Stokun işletmeye getirilinceye kadar ki geçen sürede katlanılan hamaliye ve nakliye giderleri,
- Stokun işletmeye getirilinceye kadar ki geçen sürede yapılan depolama giderleri.

İşletmelerin stok satın alabilmek için finansman temini ile ilgili bankalardan veya farklı kredi mecralarından temin ettikleri krediler için ödedikleri komisyon ve faiz giderlerinden stokun maliyetine pay verilmesi zorunlu değildir. Buna göre işletmeler mevcut ödemelerini direkt olarak gider yansıtabilecekleri gibi, malın maliyetine de ekleyebilirler (Şimşek, 2003:2). Eğer stoklar satılmamış ise ilgili gider unsurlarının stokların maliyeti ile ilişkilendirmesi maliyet esası kavramının ruhuna daha uygun bir uygulamadır.

3.1.3.2. Yurt Dışından Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları

Yurt dışından gerçekleştirilen satın alımlarda, yurt içinden gerçekleştirilen satın alımlardaki maliyetlere ilaveten akreditif giderleri, gümrük vergisi, gümrük giderleri vb. satın almayla ilişkili başka harcamalar da dahil edilir.

İthalat şeklinin nasıl olduğuna bakılmaksızın, ithalat teminatları için yapılan komisyon ve faiz ödemelerinin maliyete dahil edilmesi zorunludur (Suer, 1998:8) .

İthal edilen stoklara yüklenecek maliyetler (Kaya, 2004:4);

- İthal edilen stokun CIF maliyeti, gümrükte ödenen vergileri ve stokun gümrükten istenilen yere gelinceye kadar ki yapılan komisyon, nakliye vb. giderleri,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- VUK Genel Tebliğinde 238 Seri no.lu madde ile yapılmış olan açıklamalara istinaden; stokun satın alınıp işletme stoklarına girdiği zamana kadar geçen sürede oluşan kur farklarının maliyete eklenmesi zorunludur. Sonrasında oluşacak kur farklarının ise, oluştukları yıllarda malın maliyetine dahil edilmesi veya gider yazılması konusunda şirketlerin inisiyatif hakkı bulunmaktadır.
- Stokun işletme ambarına girinceye kadar ki geçen sürede meydana gelen maliyet esastır. Mesela, hesap döneminin başlangıcında satın alınan stokun, tüm hesap dönemi süresince ambar memurunun ücreti, korunması için inşa edilen depo amortisman giderleri ya da kirası ve benzeri gider unsurlarından dönem sonunda mevcut stoklara pay verilmemektedir. Bu giderler stokların edinilmesiyle alakalı değildir ve stok değerinde de bir yükseliş oluşturmamaktadır (Şimşek, 2003:2).

3.1.3.3. İşletme Tarafından Üretilen Stokların Maliyet Unsurları

VUK'un 274. maddesinde üretilen stokların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. VUK'un 275. maddesinde ise üretilen stokun maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğuna dair açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre üretilen stokun maliyet bedeli, aşağıda yazılı unsurları kapsamaktadır.

- Mamulün oluşturulmasında harcanan iptidai¹ ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın mamulün maliyetine eklenmesi ihtiyaridir),
- Ambalajlı olarak piyasaya çıkarılması zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli üretilen mamul stokunun maliyetini oluşturmaktadır.

Şirketler, ürettikleri stokun maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları kapsamak kaidesiyle diledikleri usulde tayin edebilmektedirler.

¹Küçükte olsa bir imal safhasından geçmiş bulunan maddelerdir.

3.1.3.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İmal edilen bir stokun bünyesine doğrudan giren, üretim süreci sonunda değiştirilmiş olan ve mamulün temelini teşkil eden stok türüne ilk madde denir. İlk madde, daha önce bir üretim sürecinden geçmiş olabileceği gibi (araba üretiminde kullanılan lastik, motor, akü gibi), doğrudan doğadan elde edilen hammadde (pamuk, salatalık, biber, zeytin, maydanoz, ayçiçeği gibi) şeklinde de olabilir. İlk maddelerin hangi mamul için ne kadar harcandığı yani maliyetler ile doğrudan ilişkilendirilmesi her zaman teknik ve ekonomik açıdan mümkündür. Örneğin; halı üretiminde yün ve pamuk, peynir üretiminde süt, mobilya üretiminde ahşap ve kumaş, konut üretiminde çimento, tuğla ve demir gibi (Özulucan, 2010:5).

Stokun üretilmesi için kullanılan iptidai ve ham maddelerin maliyet bedelleri, üretilen stokun maliyet bedeline eklenecektir. Bu maliyet bedelleri; ithal etme, satın alma veya üretim hallerinde ortaya çıkmış olan bedeller olacaktır (Elidolu, 2010:4). Örneğin; iadesi mümkün olmayan ithalat vergileri, taşıma, hamaliye, taşıma esnasında katlanılan sigorta giderleri, kimi durumlarda faiz ve kur farkları gibi.

3.1.3.3.2. Direkt İşçilik Giderleri

Üretime doğrudan doğruya dahil olan ve üretim hattında çalışan personellerin ücretleri direkt işçilik gideri olarak sınıflandırılır (Civelek, Özkan, 2011:14).

Üretimle ilgili meydana gelen işçilik maliyetleri incelediğinde, bir kısım işçiliklerin üretilen mamulle doğrudan doğruya ilişkisinin kurulabildiği görülür². Hangi ürün için ne kadar çalışıldığı izlenebilen ve üretilen mamul ile doğrudan ilişkisi kurulabilen işçilikler direkt nitelikli olup, bunlara yönelik yapılan harcamalar ya da tahakkuklar “direkt işçilik gideri“ olarak ifade edilir. Böylelikle mevcut işçilik direkt olarak ilgili olduğu mamule yansıtılır (Karakaya, 2007: 58). Örneğin; araba, mobilya ya da beyaz eşya üretiminde fiilen çalışan kişilere ödenen ücretler bu kapsamda yer alır.

3.1.3.3.3. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, üretimle ilişkili olup direkt işçilik ile direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan tüm giderleri kapsar. Genel üretim giderleri içerisine endirekt hammadde, endirekt malzeme, aydınlatma, ısınma, emlak vergisi,

² Ayakkabı üretiminde, derinin ve tabanının kesilmesi vb. gibi.

amortisman, üretimle ilgili ekipmanın tamiri, bakımı onarımı ve sigortalanması gibi işlerden meydana gelen giderler girmektedir. Dolayısıyla üretimin bu gider türündeki maliyet unsurları çok çeşitli özellikteki gider kalemlerinden oluşmaktadır (Abdioğlu, 2012:225). Bunlar;

a. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

- İşletme malzemeleri,
- Madeni maddeler,
- Kırtasiye malzemeleri,
- Elektrik malzemeleri,
- Giyecek ve yiyecek malzemeleri.

b. Endirekt İşçilik Giderleri:

- Yardımcı işçilik,
- Fazla çalışma ücretleri,
- Üretim primleri,
- Sosyal ödemeler.

c. Diğer Endirekt Giderler:

- Tamir bakım giderleri,
- Üretimle ilgili amortismanlar,
- Vergi, resim ve harçlar.

d. Dışarıya Yaptırılan İşler

- Sigorta giderleri,
- Çalışmayan kısım giderleri,
- Finansman giderleri (Doğrudan üretimle ilgili olanlar).

3.1.3.3.3.1. Değişkin Genel Üretim Giderleri

Maliyetler, çıktı miktarı ile olan ilişkilerine göre sabit ve değişken maliyet olarak iki grupta incelenir. Çıktı miktarındaki değişime paralel olarak değişen maliyetlere değişken maliyet, çıktı miktarı değiştikçe, belirli bir miktara kadar değişmeyip sabit kalan maliyetler ise sabit maliyet olarak tanımlanabilir. Bahsedilen çıktılar, yönetimin hangi kararda kullanacağına bağlı olarak ürün ya da faaliyet gibi farklı unsurlar olabilir (Arıkboğa, 2019:8).

Değişken maliyet yönteminden yararlanan işletmeler, sabit genel üretim giderlerini dönem gideri olarak kabul ederken, direkt ilk madde ve malzeme, direkt

işçilik ve değişken genel üretim giderlerini mamul maliyeti olarak kaydederler (Karakaya, 2004). Fakat Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin çoğunluğu tam maliyet yöntemini kullandıkları için genel üretim giderlerinin tamamı üretimin maliyeti ile ilişkilendirilmektedir.

3.1.3.3.3.2. Sabit Genel Üretim Giderleri

Sabit giderler, belli sınıra kadar ve belli zaman diliminde çıktı miktarından bağımsız olarak toplamda her zaman aynı kalan giderlerdir. Bu kavramı daha iyi algılamak için tanımda belirtilen bazı unsurlara değinmekte fayda vardır. İlk olarak, sabit gider tanımı belirli bir zaman dilimi için yapılabilir. Uzun vadede tüm giderler değişkendir. İkinci olarak, sabit gider belirli bir çıktı kapasitesine (miktarına) kadar değişmez. Bu kapasite aşıldığında sabit giderlerde artış olur. Fakat yine de çıktı miktarına bağlı olmadan hareket eder (Arıkboğa, 2019:9). Örneğin, üretim yapmak için depo kiralayan işletmenin bir dönemlik (yıllık) kira tutarı, üretim miktarı ne olursa olsun (üretim yapmasa bile) aynı olacaktır. Fakat belirli bir üretim miktarını aşmak daha büyük bir alan gereksinimi oluşturacağından yeni bir deponun daha kiralanması gerekir. Bu durumda bir dönemlik kira bedeli artacak, ama yine üretim miktarından ayrı olarak hep aynı olacaktır. Aynı husus işletmenin mülkiyetinde olan fabrika binasının amortisman giderlerinde de geçerlidir.

3.1.3.3.4. Diğer Maliyet Unsurları

İlk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, işletme içerisinden temin edilemeyen yarar ve hizmetler, vergi ve harçlar, amortisman ve tükenme payları, finansman giderleri gibi maliyet unsurları dışında yer alan başka işletme giderlerinin tümünü içine alan giderlerdir. Sigorta giderleri, yolluk giderleri, üyelik aidatları gibi (Şener, 2000:32) giderler bu grupta yer alabilecek gider türlerindedir.

3.1.3.3.4.1. Genel Yönetim Giderlerinden Stokların Aldığı Pay

Genel yönetim giderleri, imal edilen stoklarla doğrudan ilişkilendirilemeyen ancak üretimin devam edebilmesi açısından zorunlu olarak ortaya çıkan giderler olarak tanımlanmaktadır. Genel yönetim giderlerinin belirli bölümü yalnızca bir stok ile ilgili olmasına rağmen, diğer bölümü birden fazla stok veya bütün stoklarla ilgili olabilir. Bu giderlerin imal edilen stoklardan yalnızca birisiyle ilişkili olanları o stokun

maliyetine, başkalarının ise belli yöntemler kullanılarak imal edilen stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir (Koçulu, 2009:162-163).

VUK'un 275. maddesinde genel yönetim giderlerinden üretilen stokun maliyetine pay verilmesi şirketlerin inisiyatifine bırakılmıştır. Şirketler uygun görürlerse bu giderlerden imal ettikleri stokun veya stokların maliyetine pay verirler veya bu giderleri doğrudan dönem gideri olarak kaydederler. Genel yönetim giderlerinden stok maliyetine pay verilip verilmemesi konusunda yapılacak seçim genel yönetim giderlerinin tamamını içerir. Genel yönetim giderlerinin bir bölümünü maliyete eklenip, geri kalan kısmının da doğrudan gider yazılması mümkün değildir (Akyol, 2008: 5). Uygulamada genel yönetim giderlerinin daha çok faaliyet giderleri arasında izlendiği söylenebilir.

3.1.3.3.4.2. Ambalaj Malzemesi Giderleri

Stok kaleminin korunması ve tanıtımının yapılması amacıyla faydalanılan her türlü malzemelerdir (Özulucan, 2017: 181). Örneğin; su için pet şişe, zeytinyağı için teneke, baharat için naylon torba, peynir için teneke kutu gibi.

Ambalaj malzemeleri, edinildikleri anda stok değerlemesiyle ilgili esaslara göre hesaplanacaktır. Satış sırasında yok olan ambalaj malzemelerinin bedelleri stok maliyetinin bir faktörü olarak göz önünde bulundurulacaktır (Tokmakkaya, 1999: 10). Fakat satıldığı anda geri alınması öngörülen ve tekrar teslim alınan ambalaj malzemelerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilemeyeceği açıktır.

3.1.4. Stokların Envanterden Çıkışı Esnasında Değerlemesi

Stok hesapları, daha önce de belirtildiği üzere bilançonun varlık kısmında yer alan önemli kalemler arasında yer alır. Öyle ki; dönem karının hesaplanmasına faaliyet giderleri dahil edilmediğinde satışların maliyeti ile esasen satışlardan gelen hasılat arasındaki olumlu farktır. Stok hesaplarına mevzu olan öğeler zaten parasal olarak ifade edilemedikleri için aktifleştirilememektedirler. Değerlemenin yapılabilmesi için ilgili öğelerin parasal açıdan ifade edilmesi gerekmektedir. İşletme için olması gereken değerinden az veya daha fazla değeriyle aktife kayıt edilen stok, satışların maliyetini doğrudan doğruya etkileyecek ve dönem karını artırıcı ya da azaltıcı tesirler ortaya çıkaracaktır. Bundan dolayı VUK'un 274. maddesinde stokların olağan dışı olmayan koşullarda maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır ve stokların değerlemesinin sınırlarını tanımlamıştır (Taşpınar, 2010:62).

3.1.5. Stokları Değerleme Yöntemleri

VUK'da mal stoklarının değerlemesinin maliyet bedeline göre yapılacağı yer almaktadır. Fakat maliyet bedelinin hangi yöntem aracılığıyla tespit edileceğine dair yazılı bir hüküm yer olmadığından, maliyet bedeli esasına dayanan diğer stok değerlendirme yöntemleri de stokların envanterden çıkışı esnasında değerlendirme yapılması için kullanılabilir (Yalçın, 1991:1).

Gerek stoklarda bulunan gerekse üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılan temel stok değerlendirme yöntemleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özsoy, 2015:2):

- a) Gerçek Maliyet Yöntemi
- b) Ortalama Maliyet Yöntemi
 - b.1) Basit Ortalama Maliyet Yöntemi
 - b.2) Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi
 - b.3) Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi
- c) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi
- d) Son Giren İlk Çıkar Yöntemi
- e) Piyasa Fiyatı Yöntemi
- f) Piyasa Fiyatı ile Alış Maliyetinden Düşük Olanıyla Değerleme Yöntemi

3.1.5.1. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemine Göre Değerleme

Normal şartlarda satın alınan hizmetlerin veya malların maliyeti ya da özel projeler için üretilen, birbirleriyle ikamesi olmayan stok kalemleri, bütün varlıklara ilişkin özel maliyeti göz önünde bulundurularak hesaplanır. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklarla ilgili olarak üretilmiş veya satın alınmış olmasına dikkat edilmeksizin kullanılması uygundur (Gökçen vd.,2011: 131).

3.1.5.2. Ortalama Maliyetle Değerleme Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi stoklarda mevcut olan emtianın bütün alışlardan olabileceği varsayımına dayanır. Ortalama maliyet yöntemi; Basit Ortalama Maliyet Yöntemi, Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ve Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi olmak üzere üç farklı şekilde uygulanabilir (Taşpınar, 2010: 63).

Bu yöntemin örneklendirilmesinde kullanılan veriler aşağıdaki gibidir.

Örneğin; Aylık olarak mali tablo hazırlayan “XYZ” A.Ş. ilaç üretmektedir. İşletmenin Ekim 2021 dönemine ilişkin hammadde hareketleri aşağıdaki gibidir.

- 01.10.2021 tarihinde 300 birim 100 TL'den satın alınmıştır
- 05.10.2021 tarihinde 100 birim 120 TL'den satın alınmıştır
- 06.10.2021 tarihinde 50 birim üretime gönderilmiştir.
- 15.10.2021 tarihinde 100 birim 200 TL'den satın alınmıştır
- 20.10.2021 tarihinde 275 birim üretime gönderilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre, farklı maliyet yöntemleri esas alınarak düzenlenecek stok kartı ve yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibidir³.

3.1.5.2.1. Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Basit Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminde öncelikle birim maliyetlere ait olan toplam alınır, sonra da alış parti sayısına bölünerek basit ortalama hesaplanır. Bu yöntemin en büyük sakıncası, satın alınan stok türüne ait miktarın göz ardı edilmesidir.

Yukarıdaki verilere göre ticari malın basit ortalama birim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Birim maliyet tutarı $420 \text{ TL} / 3 \text{ parti alım} = 140 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır.

3.1.5.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde belirli bir dönemde satın alınan stok kalemlerinin toplam değeri, aynı dönemde satın alınan stok sayısına bölünmek suretiyle hesaplanır. Başka bir ifadeyle bu yöntemde birim maliyet, her bir stok kaleminin maliyeti, üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalaması veya dönem başında satın alınan benzer varlıklar ile dönem içinde alınan benzer varlıkların maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasının hesaplanması şeklinde bulunur (Demirel, 2009: 53).

Bu yönteme göre düzenlenecek stok kartı aşağıdaki gibidir.

³ Hesaplamalarda kimi rakamlar yaklaşık olarak ifade edilmiştir.

Tablo 1: Ağırlıklı Ortalama Yöntemine Göre Stok Kartı

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01/10/2021	300	100	30.000	-	-	-	300	-	-
05/10/2021	100	120	12.000	-	-	-	400	-	-
06/10/2021	-	-	-	50	-	-	350	-	-
15/10/2021/	100	200	20.000	-	-	-	450	-	-
20/10/2021	-	-	-	275	-	-	175	-	-
TOPLAM	500	-	62.000	325	124	40.300	175	124	21.700

3.1.5.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Sürekli envanter esasına göre işlemlerini yapan işletmelerde, yeni mal girişi olduğunda mevcutta bulunan stokların ağırlıklı ortalama maliyeti alınır. Dönem sonu mal mevcudu da son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlemeye tabi tutulur. Bu yöntem, kısa vadede fiyat dalgalanmalarının stok değeri üzerindeki tesirini azaltma eğilimindedir. Her yeni mal girişi, var olan ortalama maliyetten farklı bir tutarla yapıldığı durumda, hesaplanacak yeni ortalama maliyet bedeli de değişime paralel olarak değişecektir (Demireller, 2012:164).

“Hareketli Ortalama” yöntemine göre stok kartı aşağıdaki gibi düzenlenebilecektir.

Tablo 2: Hareketli Ortalama Yöntemine Göre Stok Kartı

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
1/10/2021	300	100	30.000	-	-	-	300	100	30.000
5/10/2021	100	120	12.000	-	-	-	400	105	42.000
6/10/2021	-	-	-	50	105	5.250	350	105	36.750
15/10/2021	100	200	20.000	-	-	-	450	126,11	56.750
20/10/2021	-	-	-	275	126,11	34.680,25	175	126,11	22.069,25
TOPLAM	500	-	62.000	325	-	39.930,25	175	126,11	22.069,25

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

FIFO yönteminde, tüketilen/satışa verilen ilgili stok kalemi en eski stok kaleminden başlanarak belirlendiğinden, enflasyonist bir ortamda stokların değeri günün fiyatlarına yaklaşık olarak hesaplanır. Örneğin üretim için kullanılan malzemede hem üretilen mamul maliyeti hem de dolayısıyla satılan mamul maliyeti düşük hesaplanacaktır. Üretim dışında tüketilen malzemede ise, dönem giderlerinin

düşük çıkması söz konusudur. Gelirler değişmeksizin dönem giderleri ve satılan mamul maliyeti düştükçe, dönem karı yükselecektir (Büyükmirza, 2006: 164).

Burada ilgili stok türünün fiziki olarak işletmeyi terk etmesi her zaman söz konusu değildir. Bu yöntemde esas, ilk giren fiyatlı stok türünün işletmeyi ilk terk ettiği, dolayısıyla işletmede kalan stokların son giren fiyatlı stoklar olduğu varsayılır. Böylece stokların değeri enflasyonist dönemde cari değerlere yakın olarak tespit edilmiş olacaktır.

Yukarıda verilen örnek veriler esas alınarak FIFO yöntemine göre stok kartı aşağıdaki gibi düzenlenebilir.

Tablo 3: FIFO Yöntemine Göre Stok Kartı

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
1/10/2021	300	100	30.000	-	-	-	300	100	30.000
5/10/2021	100	120	12.000	-	-	-	300 100	100 120	30.000 12.000
6/10/2021	-	-		50	100	5.000	250 100	100 120	25.000 12.000
15/10/2021	100	200	20.000	-	-	-	250 100 100	100 120 200	25.000 12.000 20.000
20/10/2021	-	-		250 25	100 120	25.000 3.000	75 100	120 200	9.000 20.000
TOPLAM	500	-	62.000	325		33.000	175	-	29.000

3.1.5.2.5. LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Yöntemine Göre Değerleme

Her parti stok türünün örneğin ilk madde/malzemenin giriş sırası, miktar ve birim maliyeti, bu yöntemin uygulanışında da dikkate alınır. LİFO yöntemine göre de her parti ilk madde/malzeme kendi alış birim maliyetiyle ambarda kayıt altına alınır. Üretime giden ve üretimde kullanıldığı kabul edilen ilk madde/malzeme partisinin birim maliyetinden yararlanılarak üretilen mamullerin maliyeti ve stok değeri saptanır. Üretimden istenilen stok türü, ambara en son giren partiden tedarik edilir ve her partinin kendi birim maliyetiyle üretime aktarılması ilkesi kabul edilir. Ambarda kalan ilk madde/malzemeler ilk olarak ambarda mevcut olan ve daha önce satın alınan ilk madde/malzemelerdir ve bu partilerin maliyetiyle değerlendirilir. Bu nedenle,

ambarda kalan ilk madde/malzemelerin maliyeti, enflasyonist dönemlerde cari piyasa fiyatlarıyla yapılacak değerlemeye göre az hesaplanacaktır (Akdoğan vd., 2014: 55).

Bu değerlendirme yönteminin uygulanmasında en son olarak satın alınan ilk madde ve malzemelerin ilk olarak üretime verildiği kabul edilir. Önce satın alınan ilk madde ve malzemelerin stokta beklediği varsayılır. Burada ilgili stok türünün fiziki olarak işletmeyi terk etmesi her zaman söz konusu değildir. Bu yöntemde esas, son giren fiyatlı stok türünün işletmeyi ilk terk ettiği, dolayısıyla işletmede kalan stokların ilk giren fiyatlı stoklar olduğu varsayılır.

Yukarıda verilen örnek veriler esas alınarak LIFO yöntemine göre stok kartı aşağıdaki gibi düzenlenebilir.

Tablo 4: LIFO Yöntemine Göre Stok Kartı

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
1/10/2021	300	100	30.000	-	-	-	300	100	30.000
5/10/2021	100	120	12.000	-	-	-	300 100	100 120	30.000 12.000
6/10/2021	-	-	-	50	120	6.000	300 50	100 120	30.000 6.000
15/10/2021	100	200	20.000	-	-	-	300 50 100	100 120 200	30.000 6.000 20.000
20/10/2021	-	-	-	100 50 125	200 120 100	20.000 6.000 12.500	175	100	17.500
TOPLAM	500	-	62.000	325		33.000	175	100	17.500

LIFO değerlendirme yöntemi özellikle fiyatların devamlı yükselme gösterdiği enflasyonist ekonomilerde uygulama imkanı bulur. Enflasyonist ortamlarda işletmelerin enflasyondan daha az etkilenmeleri için bir önlem olarak düşünülebilir. Fiyatlar genel seviyesinde artış gösterirken, son olarak alınan stok türünün fiyatı önce alınanlardan daha yüksek olacağından, son alınanların stoklardan çıkması ile birlikte, satılan ya da üretime verilen stok türlerinin maliyetleri devamlı olarak yüksek teşekkül edecektir. Bu da maliyetler ile satış fiyatı arasındaki kar tutarı azaltılarak daha az kar hesaplanmasına neden olacaktır. Daha düşük kar da daha az vergi ve kar payı ödemesi ile işletme aktiflerinin korunması anlamına gelmektedir.

VUK'un 274 maddesine göre üretilen ya da satın alınan mallar, maliyet esasına göre değerlemeye tabi tutulur. Fakat içinde bulunulan tarih itibariyle işletmeler LIFO değerlendirme yöntemiyle stoklarını değerleyemezler. Çünkü LIFO uygulaması 5024 sayılı enflasyon düzeltmesi kanunu ile 01.01.2004 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır.

3.1.5.2.6. Piyasa Fiyatıyla Değerleme

Bu değerlendirme yöntemi literatürde “satış fiyatı ile değerlendirme yöntemi” olarak da ifade edilmektedir. Bu yöntemde göre stok kalemleri piyasa veya başka bir ifadeyle satış fiyatları temel alınarak değerlemeye tabi tutulur. Böylece üretimde kullanılan stok türlerinin ya da satılan malların/mamullerin satış fiyatları üzerinden hesaplanması, gerçek mal/mamul satış karının hesaplanmasını da sağlayacaktır. Sonuçta bu yöntem, işletmede enflasyonist dönemlerde fiktif karların hesaplanmasına fırsat vermeyecektir (Özulucan, 2010: 48-49). Fakat stokta bulunan ilgili stok kalemlerinin her zaman satış fiyatı üzerinden çıkışının yapılması mümkün değildir.

3.1.5.2.7. Maliyet Ya da Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme

Bu yöntemde stok kalemlerinin maliyet bedelleri ile piyasa fiyatları karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda maliyet veya piyasa fiyatından hangisi düşük ise, stok değerlemede o fiyat esas alınır (Özulucan, 2015:79). Özellikle enflasyonist ortamlarda muhasebecilerin dikkat ettikleri hususlardan birisi de üretim maliyetlerini olabildiğince piyasadaki fiyat farklılıklarına uydurmaya çalışmaktır. Bu nedenle ilk olarak üretim maliyetini oluşturan unsurların piyasadaki fiyat değişikliklerine adapte edilmesi gerekmektedir (Yükçü,2015:131).

Stokların fiyatı ne kadar yükselirse yükselsin, hiçbir zaman stoklar maliyet bedelinden daha yüksek bir değer ile değerlemeye tabi tutulamaz. Fakat stokların piyasa değeri, maliyet bedelinden az olduğunda, söz konusu hesaplanan düşük tutar, stok değerlemede dikkate alınacaktır (Özulucan, 2010:50).

Örneğin; FIFO yöntemine göre dönem sonunda stokta kalan ilk madde ve malzeme miktarı ve maliyeti şu şekildedir.

$$\begin{aligned} 75 \text{ kg} \times 120 \text{ TL} &= 9.000 \text{ TL} \\ 100 \text{ kg} \times 200 \text{ TL} &= \underline{20.000 \text{ TL}} \\ &29.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Stokların piyasa fiyatının maliyet fiyatından daha düşük olarak gerçekleştiğini; örneğin bir birim ilk madde ve malzemenin piyasa fiyatının 110 TL olduğu kabul edildiğinde;

$$\begin{aligned} 175 \text{ kg} \times 110 \text{ TL} &= 19.250 \text{ TL (Piyasa Fiyatı)} \\ &= \underline{29.000 \text{ TL}} \text{ (Maliyet Fiyatı)} \\ &9.750 \text{ TL (Negatif fark tutarı)} \end{aligned}$$

Söz konusu fark tutarı (9.750 TL) stokların piyasa değerinin düştüğü anlamına gelmektedir. Yani, dönem sonundaki stokların piyasa fiyatı maliyet bedelinden daha düşük olduğundan, mevcut stokların daha düşük değerde olan piyasa fiyatına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda stok kartlarında ve stok hesaplarında söz konusu hesaplanan tutar kadar düzeltme yapılacaktır⁴.

Eğer stokların maliyet fiyatının piyasa fiyatından daha düşük olduğu tespit edilirse, yani piyasa fiyatı maliyet fiyatından yüksek ise örneğin, bir birim ilk madde ve malzemenin piyasa fiyatının 130 TL olduğu düşünüldüğünde;

$$\begin{aligned} 175 \text{ kg} \times 230 \text{ TL} &= 40.250 \text{ TL (Piyasa Fiyatı)} \\ &\underline{29.000 \text{ TL}} \text{ (Maliyet Fiyatı)} \\ &11.250 \text{ TL (Pozitif fark tutarı)} \end{aligned}$$

Maliyet bedeli piyasa fiyatından daha düşük değerde olduğundan, stokların ve üretime gönderilen birimlerin değerlendirilmesinde piyasa fiyatı değil, maliyet fiyatı dikkate alınacaktır.

3.1.6. Özellik Arz Eden Stoklarda Değerleme

3.1.6.1. Manipülasyona Tabi Emtiada Değerleme

Satın alınan bazı malların (tarım ürünlerinin) satış öncesi kalite ayırımına tabi tutulması gerekli olabilir. Uygulamada bu işlem manipülasyon olarak ifade edilmektedir. Manipülasyon işlemine tabi tutulmuş olan mallar da “manipülasyona tabi mallar” (örneğin; fındık, kiraz, zeytin gibi) olarak tanımlanmaktadır (Küçük ve Akyol, 2000:37). Bir emtianın manipülasyona tabi tutulması demek, ilgili stok kaleminin üretimi anlamına gelmemektedir. Burada ilgili tarımsal ürünün elenmesi, ayıklanması, temizlenmesi, sınıflandırılması gibi işlemler söz konusu ürünün manipülasyona tabi tutulmasını ifade etmektedir. Fakat bu tür stok kalemleri için

⁴ Bu durumda 654 Karşılık Giderleri hesabı borçlandırılırken, karşılığında 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı alacaklandırılır.

işçilik, amortisman, enerji, taşıma, sigorta gibi çeşitli giderlere katlanmak da söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla manipülasyona tabi stok kalemlerinin maliyetinin saptanmasında mamul için katlanılan maliyet unsurlarının dikkate alınması gerekir (Şeker, 1999: 141). Bu durumda manipülasyona tabi malların maliyet bedeli, söz konusu stok kalemlerinin satın alma/üretim maliyetleri ile birlikte manipülasyon giderlerini kapsamalıdır.

Manipülasyona tabi mallarda çoğu zaman büyük oranlarda fiyat farkı oluşabilmektedir. Bu nedenle çeşitli açılardan (kalite, büyüklük gibi) yapılan sınıflama göz ardı edilmeksizin değerlendirilmesi gerekir. Böylece, söz konusu varlıkların bilançoda gerçek değeri ile ifade edilmesi ve doğru faaliyet sonuçlarının tespiti mümkün olabilecektir.

3.1.6.2. Çalınan ve Kaybolan Mallarda Değerleme

İşletme envanterinde bulunan ticari malların kaybolması veya çalınması durumunda meydana gelen envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair VUK’ da herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Kaybolan ya da çalınan malların, kıymeti azalan emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişkilendirilmesi olası değildir. Çalınan mallar işletme için sermayede oluşan azalmadır ve GVK’nın 88. maddesine göre gider olarak kayıt edilemeyecektir. İşletmelerin mal stokunda hırsızlık nedeniyle bir eksilme olduğu durumda, mükellefler nezdinde yapılması gereken kayıt hırsızlık mevzusunun kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre değişiklik göstermektedir. Fakat Takdir Komisyonunun kabul etmemesi durumunda çalınan malların maliyet bedeli kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlenmelidir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) “İndirilemeyecek katma değer vergisi” 30/c maddesi hükmü gereğince bu mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi de mümkün olmamaktadır. Yani, daha önce malların alındığı dönemde indirim konusu edilen KDV’nin bu kez ilgili dönem KDV beyannamesinde “İlave Edilecek Katma Değer Vergisi” satırına eklenerek beyanı gerekmektedir (Vural, 2017:7).

Genellikle kaybolma ve çalınma şeklinde meydana gelen iktisadi kıymetlerin istenilmeyen bir durumdan dolayı elden çıkması durumunda, fiziki olarak işletmede stok bulunmadığı için, ilgili dönem sonunda VUK’un 186. maddesinde belirtilmiş olan biçimde tespit edilip değerlendirilecek bir stok olmayacaktır (Gündüz, 2006:1).

Kaybolan veya çalınan ilgili stoklarla ilgili olarak VUK'un 278. maddesinin uygulanması mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda, kaybolan veya çalınan stokların az tutarla değerlendirilmesi sebebiyle zarar kaydedilmesi 278. maddenin gerek yapısına ve gerekse ruhuna uygun olmadığı gibi, bahsi geçen kayıpların farklı bir yöntemle sonuç hesaplarına kayıt edilmesinin imkanı olmamaktadır. Ayrıca GVK.'nın 88/3. maddesinde yer alan hüküm de bu yöndedir (Koyuncu, 1997:2). Bu durumda sonuç olarak kaybolan veya çalınan stok kalemlerinin yasal olarak ispatı yapılamamış ise, söz konusu stok kalemlerinin maliyet bedellerinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlanması ve mali karın tespitinde mutlaka dikkate alınması vergi mevzuatı açısından zorunludur.

3.1.6.3. İşletmeden Yapılan Emtia Çekişlerinde Değerleme

İşletme sahipleri, eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen mallar GVK'nın 41/1'inci maddesi gereğince emsal bedel ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. İşletme sahibiyle eş ve çocuklarına yapılan satışlar içinde aynı hüküm geçerlidir. KVK'nın 13. maddesinde de benzer bir hüküm bulunmaktadır. Mezkur (anılan) madde hükmüne göre: kurumların, ilişkili kişilerle (paydaşlar, paydaşlarının ilişkili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, denetimi, yönetimi ve sermayesi açısından direkt ya da endirekt olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler) emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak hesapladıkları fiyat veya bedel üzerinden mal alım veya satımında bulunması durumunda, kazanç kısmen ya da tamamen transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacak ve yasal düzenlemelerle belirlenmiş yöntemlere göre tespit edilen emsal bedelle değerlendirilecektir (Yamaç, 2013:88).

3.1.6.4. Firelerde ve Artıklarda Değerleme İşlemleri

Fire, bir malın imalat sürecinde ya da ticari malların tüketiciye arzına kadar olan süre içerisinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlanabilir. Başlangıçta bilinmesi mümkün olmayan fire miktarı ancak dönem sonunda yapılan envanter sonucuna göre tespit edilebilir. Ticari hayatta üretim ve satış aşamasına kadar kendiliğinden oluşan firelerin yanında olağanüstü olarak nitelendirilebilen ve öngörüleemeyen firelerle de karşılaşmaktadır. Örneğin elektrik arızası sonucunda üretim bandının durması nedeniyle bantta bulunan emtianın ziyan olması normal fireden farklı bir durumdur. Fire kendiliğinden oluşan bir küçülmeyi bildirdiği için, envanter işlemleri esnasında

değerleme fırsatı olamamaktadır. Zira fireye maruz kalan miktara karşılık gelen kısmın hasılatı da olmayacağından, bu kısma gelen tutar satılan mal/mamul maliyeti içinde değerlendirilecektir. Gelir İdaresinin yerleşmiş hale gelen görüşü de bu yöndedir. Bununla beraber fireler için herhangi bir belge düzenlenmesine de ihtiyaç yoktur (Yamaç, 2013: 87).

Fireler, imalat sürecinde ilk madde ve malzemelerin; kırılma, buharlaşma, tozuma, çekme, çürüme gibi nedenlerle yok olma veya imalat sırasında maddelerden arta kalanlar döküntülerden kaynaklanan kayıpları ifade etmektedir. Döküntü maddelerin yani firelerin ekonomik açıdan bir değeri söz konusu olmamaktadır. Dahası bunların işletmeden tasfiye edilmesi için ekstra giderlerin yapılması da söz konusudur. Bunları artıklardan ayıran en önemli özellik de budur (Karakaya, 2007:306). Bu durumda sadece hammadde miktarında meydana gelen azalmalar, fire olarak tanımlanmaktadır. Halbuki ekonomik değeri olmayan ve imalat sürecinden geçen hammaddelerin neden olduğu direkt işçilik ve genel üretim giderleri için de fire söz konusudur (Davidson ve Weil, 1978:17 Çeviren: Özulucan, 1999:10). Örneğin, ahşap kesiminde işçilik kullanılmıştır. Yani, ahşabın kesiminde işçi çalışmıştır. Böylece, fire içerisinde işçilik maliyeti de bulunmaktadır. Ahşabın kesiminde makine ve teçhizat ile enerjiden faydalanılmıştır. Böylece hem amortisman giderleri hem de enerji giderleri genel üretim giderleri olarak fire maliyetleri içerisinde yer alacaktır (Altuğ, 1999:426,427)

Dolayısıyla, stokun bünyesine doğrudan yüklenebilen maliyet unsurlarının tamamında fire olayından bahsedilebilir. Çünkü bu tür üretim kayıpları hangi maliyet unsurunda meydana gelirse gelsin, maliyeti yükseltici ve verimliliği düşürücü bir niteliğe sahiptir.

Artıklar, üretim sırasında ortaya çıkan düşük de olsa bir değeri olan maddelerdir. İlk madde ve malzemelerin kesiminden arta kalan parçalar buna örnek gösterilebilir. Artıkların üretimde kullanılması da söz konusu olabilir. Artıkların muhasebeleştirilmesi esasen yan mamullerdeki gibidir. Ancak, artıkların çoğu yan mamullerde olduğu gibi bir piyasaının olması söz konusu değildir (Karakaya, 2007:305). Artıklar; direkt ilk madde ve malzeme olarak tekrardan üretimde kullanılabileceği gibi, yeni bir üretim işlemine tabi tutularak, yeni bir yan mamul de ortaya çıkarılabilir. Fakat bu işlem için ekstra yeni yatırımlar gerekebilir. Artıklar cüzi bir tutar karşılığında elden çıkarılabileceği gibi, kısmen de üretime tekrar gönderilerek

yeni bir mamulün üretilmesin de faydalanılabilir. Artıkların satışından kazanılan gelirler, maliyetlendirme ve muhasebeleştirme işlemlerinde genel olarak iki şekilde dikkate alınmaktadır. İlk olarak; elde edilen gelir mamulün direkt ilk madde ve malzeme maliyetinden çıkarılabilir. İkinci olarak da; artıktan elde edilen gelir, ilgili olduğu mamullerin maliyetinden düşülebilir (Akdoğan vd., 2014: 268). Fakat maliyet esası gereğince artık maddelere ilişkin gelirlerin maliyetten düşülerek işleme tabi tutulması, kuramsal açıdan daha doğru bir yaklaşımdır.

3.1.6.5. Değeri Düşen Stoklarda Değerleme

Değeri düşen mallar; yangın, deprem ve su basması vb. afetler nedeniyle ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi durumlar sonucunda iktisadi kıymetlerinde kayda değer düşüş vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartaların emsal bedeliyle değerlemeye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır (VUK, Md. 278).

Yukarıdaki tanıma istinaden, ifade edilen stokların ekonomik değerlerinde ve fiziki durumlarında önemli kayıpların meydana gelmesi veya bunların haricinde farklı nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında kayıplar olması durumunda, değer düşüklüğü tutarı kadar karşılık ayrılacaktır.

3.2.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 KAPSAMINDA STOKLAR

Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında işletmeler 2012 yılının ilk yarısından itibaren TMS/TFRS'ye geçmek üzere çalışmalarına başlamışlardır. Bu duruma istinaden gerek ilgili yöneticilerin gerekse personelin TMS/TFRS hakkında genel eğitimler alması sağlanmıştır. Başta muhasebe finansman bilim dalında işletmelerin faydalandığı sistemler yer almak üzere, işletmelerin teknik alt yapılarının tamamının bütün yeni çıkarılan düzenlemelere uyum sağlayabilmeleri konusunda çalışmaların gerçekleştirilmesi doğru olacaktır (Web_2, E.T.14.01.2020).

Günümüzde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından düzenlenen ve UMS/UFRS ile aynı olan TFRS/TMS seti, muhasebe kuramı içinde yer alan, herhangi bir işletme ile ilgili olan paydaşların anlaşılabilir, güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacını karşılama amacı güden bir düzenlemedir. Oysa 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi matrahının takdir ve tespitiyle ilişkili mevzuları şekillendirmekte, doğal olarak da vergi odaklı bir yaklaşımı amaçlamaktadır (Çelik, 2012:206). Yani, TMS ilke bazlı ve bilgi muhasebesi düşüncesini esas alırken,

VUK vergi matrahının tespiti ve vergiyi esas aldığı için, vergi odaklı bir muhasebe işlemi yapılmasını öngörmektedir. Her iki düzenlemenin farklı bakış açılarının olması da gerek yapılan kayıt ve düzenlenen mali tablolar gerekse ortaya konulan bilgiler esas alınarak yapılan yorumların farklı olması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

3.2.1. Stoklar Standardının Amacı

Stoklar standardının amacı, hizmet ya da mamul üretmek, işletmede kullanmak veya ticari satış amaçlı bulundurulmuş stokların kayıt edilmesiyle alakalı işlemleri açıklayarak, stokların kullanılmasında ve elden çıkarılmasında, muhasebeleştirilmesinde meydana gelen gelirlerle bu gelirlerin ilgili maliyetlerinin hesaplanarak karşılaştırılmasıdır (Yiğit ve Büyükepekçi, 2019:205). Bu Standardın 1. maddesinde Standardın amacı; stokun net gerçekleşebilir değere indirgenmesi de dahil olmak üzere, stok maliyetinin tespit edilmesi ve daha sonra gider olarak mali tablolara kaydedilmesi ve ek olarak maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama şekilleri için rehberlik sağlayacağı şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

6102 sayılı TTK'da yer alan finansal raporlama süreçleriyle alakalı kanunda yapılan düzenlemeler ile birlikte, 01.01.2013 tarihinden itibaren ilgili işletmelerin muhasebe uygulamalarında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından faydalanılarak hazırlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak muhasebe işlemlerini gerçekleştirme mecburiyeti getirilmiştir. Bu doğrultuda şirketlerin vergi matrahlarının düzgün bir biçimde hesaplanabilmesi için VUK ve TMS uygulamalarının farklılıklarının iyi bilinmesi ve vergi matrahı tutarının belirlenmesinde önemli bir yere sahip olan stok maliyetinin hesaplanması ve bunların doğru bir şekilde değerlendirilmesi gerekir (Akgün, 2012:230). Aksi takdirde hem VUK hem de TTK hükümleri ihlal edilmiş ve dolayısıyla işletmelerin yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları söz konusu olacaktır.

3.2.2. Stoklar Standardının Kapsamı

TMS 2'nin Kapsam kısmında, 2. madde dâhil olmak üzere 5. maddeye kadar (5. madde dâhil) kapsamlı şekilde stok standardına giren, girmeyen faaliyetler ve sözleşmeler yer almıştır (Sönmez, 2007:151).

Bu Standart aşağıdakiler hariç tüm stoklara uygulanır (TMS-2, Md.2):

(a) Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar) ve

(b) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler. THP'ye göre stoklar; ilk madde ve malzemelerden, yarı mamullerden, mamullerden, satılmak üzere elde tutulan ticari mallardan ve diğer stoklardan meydana gelmektedir (Kılınç, 2011:5).

Standart kapsamında ifade edilen stoklar şunlardır (Özerhan ve Yanık, 2010:123);

- İşin olağan akışı içerisinde satmak için elde tutulan stoklar,
- İşletme tarafından gelir elde etmek için üretilmekte olan stoklar,
- Hizmet sunumunda ya da üretim aşamasında kullanılacak ilk madde ve malzemeler,
- İşletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmet maliyeti.

Bu Standart kapsamında aşağıdakiler, işletmeler tarafından elde bulundurulacak stokların ölçümünde dikkate alınmaz (TMS-2, Md. 3):

a) Alakadar sektörlerdeki yerleşik uygulamalar kapsamında net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülmesi durumunda; hasat sonrası tarımsal ürünlerin, tarım ve orman ürünlerinin, madeni ürünlerin ve madenlerin üretimini yapanlar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değer ile ölçüldüğünde, bu değerle ortaya çıkan değişimler, değişimin gerçekleştiği dönemde kar ya da zarara yazılır.

Yukarıdaki paragrafta ifade edilen stoklar, üretimin belli süreçlerinde net gerçekleşebilir değer üstünden hesaplanır. Bu durum örnek olarak; madenlerin çıkarıldığı ya da tarımsal mahsulün hasat edildiği ve bunların satışının bir devlet garantisi veya forward sözleşmesi ile aktif bir piyasasının bulunduğu veya güvence altına alındığı durumlarda ve malın elden çıkarılmama riskinin göz ardı edilebildiği durumlarda vuku bulur. Bu stoklara TMS-2 Standardının sadece ölçüm hükümleri uygulanmaz (TMS-2, Md.4).

b) Stoklarını, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmüş tutar ile ölçen mal alım satımına aracılık edenler⁵. Bu tür stoklar, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmüş tutar üzerinden değerlendirildiğinde, bu değerle oluşan değişimler, değişimin ortaya çıktığı dönemde kar veya zarara yansıtılır.

⁵Alım satım aracılık edenler, başkaları veya kendi hesabına mal alan ya da satan kişilerdir.

Yukarıda “b” paragrafında belirtilen stoklar esas olarak, fiyat dalgalanmalarından ve kısa bir zaman sonra satılmak veya aracılık kazancından kar elde etmek amacıyla edinilir. Bu stokların gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri çıkarılmış tutar üzerinden değerlendirilmesi durumunda, söz konusu stoklara bu Standardın sadece ölçüm hükümleri uygulanmaz (TMS-2, Md. 5).

3.2.3. Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar

Stokların 6. ve 8. maddelerinde stoklar standardıyla ilişkili bazı terimlerin açıklanmasına yer verilmiştir. Standartlar bakımından ifade edilen terimler ; “stoklar”, “gerçeğe uygun değer” ve “net gerçekleştirilir değer”dir (Özbek, 2008: 78).

Stoklar: Tüketilmek veya satılmak amacıyla edinilen maddi varlıklardır. Bu varlıklar genel bir ifadeyle, başka faaliyetlerde ya da üretimde tüketilecek, üretimi hala bitirilmemiş, üretimi bitirilerek satışa hazır duruma getirilmiş ve satılmak için hazır halde temin edilmiş varlıklardır (Büyükmirza, 2016:230). Örneğin; üretim ve üretim dışı faaliyetlerde kullanılacak ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller ve ticari mallar gibi.

Net Gerçekleşebilir Değer: İşin normal akışı sürecinde, tahmini satış giderleri toplamı ve tahmini tamamlanma maliyetinin, tahmini satış fiyatından çıkarılmasıyla elde edilen değer olarak tanımlanmaktadır (Memiş ve Tanrısinatapan, 2016: 18). Bu değer hem işletmeye özgür bir değer hem de işletmenin, olağan iş akışı sürecinde, stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutardır (TMS-2, Md.7).

Net gerçekleştirilir değer, VUK’da rayiç bedele benzerlik göstermektedir. İlgili Kanunun 266. maddesinde “bir iktisadi kıymetin değerlendirilmesindeki normal alım satım değeridir” şeklinde açıklanan net gerçekleştirilir değer ile rayiç bedel arasındaki fark, net gerçekleştirilir değer hesaplanırken alış giderlerinin çıkarılmasıdır. Rayiç bedel de ise böyle bir durum söz konusu olmayıp, satış veya alışı konu edilen tutar, rayiç bedel olarak kabul görmektedir (Gönen ve Demir, 2012:164).

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm zamanında normal bir işlemde, bir ürünün satışından elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyata gerçeğe uygun değer denilmektedir (TFRS-13, Md.9). Yani bu değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde stoka ilişkin gerçek piyasada gerçekleşen olağan satış işleminde oluşan fiyatı yansıtır (TMS-2, Md.7). Gerçeğe uygun değer işletmeye has bir değer olmayıp, piyasa tabanlı bir değerdir (TFRS-13, Md.2).

3.2.4. Stokların Envanter Aşamasında Değerlemesi

TMS 2 Stoklar Standardında stoklar envanter aşamasında net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur (Demir, 2019:13). Bu ifadeye göre, stokların değerlemesinde stokların maliyet değeri, net gerçekleşebilir değerinden yüksekse, stoklar net gerçekleşebilir değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve bu süreçte gerçekleşmemiş zarar dikkate alınır. Fakat maliyet değerinin net gerçekleşebilir değerden düşük olması durumunda gerçekleşmemiş kar dikkate alınmaz. Bu durumda stoklar maliyet değerleri üzerinden değerlemeye tabi tutulur (Tuğay, 2013:212). Bu yaklaşım aynı zamanda ihtiyatlılık kavramının da gereğidir.

Yukarıda ifade edilen değerlendirme ilkesiyle⁶ stokları değerlemek için, aşağıda yer alan aşamaların gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Bahadır, 2012:54): Stok maliyetini hesaplama yöntemlerinin kullanılarak,

- Stok maliyetinin belirlenmesi,
- Net gerçekleşebilir değer hesaplanması,
- Net gerçekleşebilir değer ile stok maliyetinden düşük olanının belirlenmesi,
- Stokların finansal durum tablosunda maliyet değeri veya net gerçekleşebilir değerden az olanı ile raporlanması.

Bazı durumlarda stokların maliyeti, geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha fazla olabilir. TMS 2'de bu durumlar aşağıdaki gibi örneklendirilmiştir (TMS 2, Md. 28):

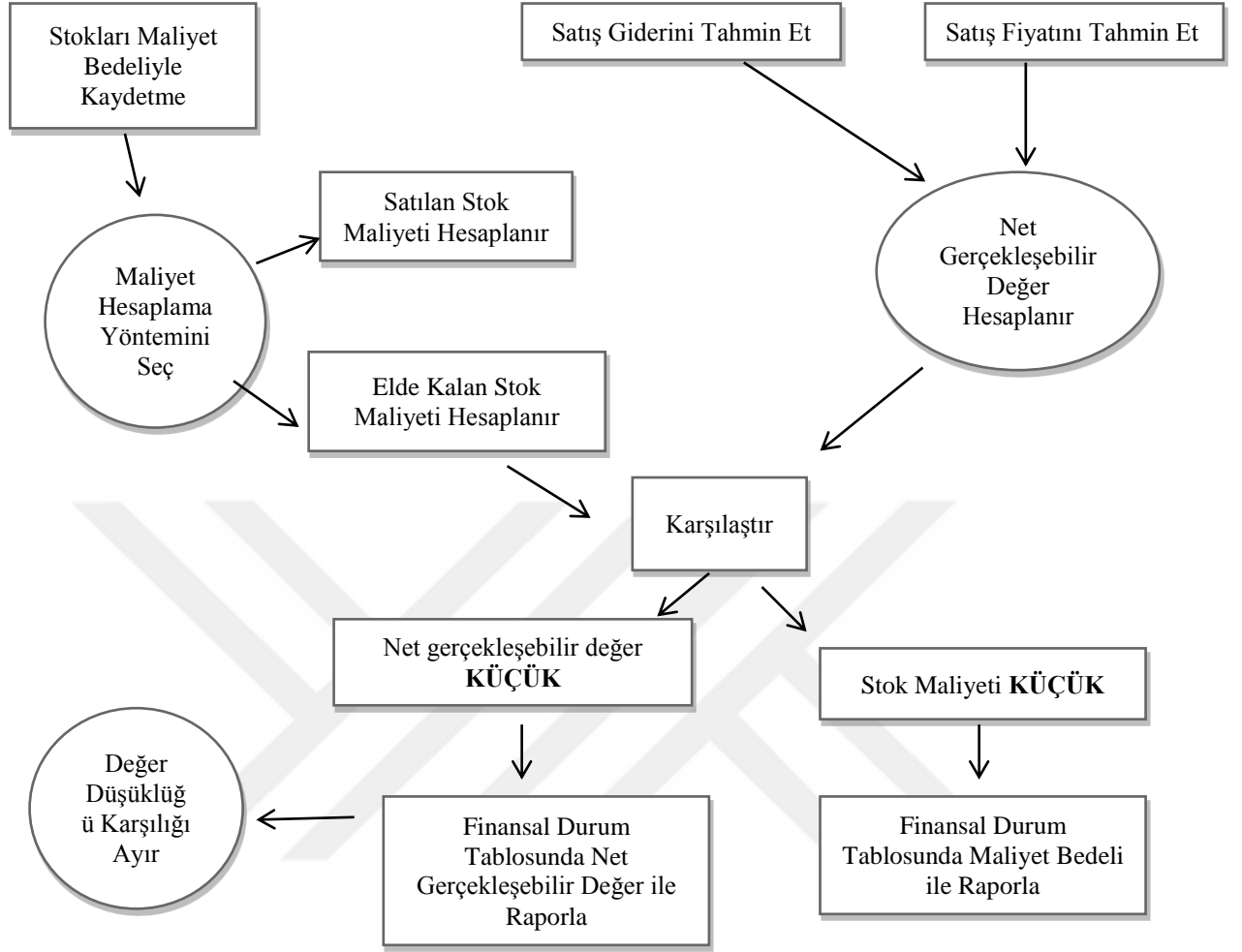
- Stokların zarar uğraması,
- Stokların bir kısmının ya da bütününün kullanılmaz duruma gelmesi,
- Stokların satış fiyatının azalması,
- Stokların öngörülen bitirme maliyetinin yükselmesi,
- Stokların öngörülen satış maliyetinin yükselmesi.

Yukarıda belirtilen ve benzer diğer koşulların gerçekleşmesi durumunda yapılan değerlemede mutlaka bu koşullar dikkate alınmalı ve elde edilen sonuçlara göre değerlendirilmelidir.

Yukarıda verilen aşamalar aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

⁶Net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirme.

Şekil 2: UFRS/TFRS/TMS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları



Kaynakça: Bahadır, 2012: 55.

3.2.5. Stoklarda Satın Alma Maliyeti

Stoklar bu Standart gereği, stoku istenilen duruma getirinceye kadar katlanılan masraflar satın alma maliyetine dahil edilir. Stoklar istenilen duruma getirildikten sonra katlanılan giderler ise maliyete katılmaz, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Özerhan ve Yanık, 2010:125).

Stokların satın alma maliyetleri, aşağıdaki unsurları kapsar;

- Satın alma bedeli,
- İthalat vergileri ve diğer vergiler,
- Malzeme ve hizmetlerin edinimiyle direkt olarak ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetler.

Satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan kur farkı ve faiz giderleri yer almaz (Örten, vd., 2017:44).

İndirimler, ticari ıskontolar ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılıır (TMS 2, Md.11).

Stokların mevcut konuma ve duruma getirilmesi için yapılan diğer harcamalar ise ancak fonksiyonları ölçüsünde stok maliyetine ilave edilirler. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olmayan depolama giderleri; işçilik giderleri, normalin üstündeki fireler ve diğer üretim maliyetleri; satış giderleri ve stoklara katkısı olmayan genel yönetim giderleri stok maliyetine ilave edilemez (Gökkaya, 2013:91).

Borçlanma Maliyeti Standardına (TMS 23) göre borçlanma giderlerinin emtianın maliyetine eklendiği sınırlı sayıdaki koşullar tanımlamıştır. Buna istinaden satışa hazır hale getirilmesi zaman alan stoklar ve nitelikli (özellikli) varlıklar için gerçekleştirilen borçlanma giderleri işletmenin inisiyatifine göre stok maliyetine ilave edilebilir (Sönmez, 2007:154; Boyar ve Güngörmüş, 2008:42). İlgili giderin stok maliyetine eklenmesini istemeyen işletme, gideri ait olduğu dönemde finansman gideri olarak kayıt altına alır. Ayrıca özellikli (nitelikli) varlık vasfında olmayan ticari mallar ile ilk madde ve malzemeye dair faiz giderleri stok veya satın alma maliyetine dahil edilmeden, ilgili finansman gideri hesabına aktarılarak kayıt altına alınır (Gölköy, 2008:14).

3.2.6. Stoklarda Vade Farkları

İşletmeler, stokları vadeli ödeme şartıyla elde ederlerse, anlaşma peşin alış fiyatı ile ödenen fiyat arasında meydana gelen bir farktan oluşan finansman giderini içerdiği takdirde, bu gider faiz unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir. Yani vadeli stok satın alımlarında, ödenen fiyat ile peşin alım fiyatı arasındaki fark tutarı, vade tarihinin sonuna kadar faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda vade farkları stokların maliyetine eklenmeyecek; direkt dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Çünkü Standarda göre kayıt tutan işletmelerin dönem sonunda satılmayan stokları bulunmakta ise, mevcut stoklarının değeri düşük çıkacak ve vergi kaybı meydana gelecektir. Bunun meydana gelmemesi için şirketlerin oluşan vade farklarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak nazım hesaplarda takip etmesi gerekmektedir. Her stok kaleminde ortaya çıkan vade farkları ise ayrıntılı olarak kayıt edilmelidir (Örten vd., 2015: 44).

3.2.7. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri, hammaddelerin mamule dönüştürülmesi esnasında meydana gelen sabit ve değişken genel üretim giderleri ile direkt işçilik giderleri gibi üretim birimleriyle direkt ilişki kurulabilen maliyet unsurlarını kapsar (Akin ve Kurşunel, 2010:320);

Maliyetle ilişkilendirilebilecek bu unsurlar Standartta aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

- Direkt işçilik giderleri,
- Sabit⁷ ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir biçimde dağıtılan tutarları.

Üretim miktarıyla paralel olarak değişime uğrayan dolaylı üretim giderleri ise (Özyapıcı, 2019:655-656);

- Endirekt malzeme,
- Endirekt işçilik giderleri gibi değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

İşletmelerin üretimde kullandıkları varlıkların normal kapasiteleri esas alınarak sabit genel üretim giderleri hesaplanır ve hesaplanan bu tutardan dönüştürme maliyetlerine pay verilir. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından meydana gelen kapasite düşüklüğü de göz önünde bulundurularak, normal şartlarda birkaç sezon ya da dönemde elde edilmesi tahmin edilen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim seviyesinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme giderlerine pay vermesi durumunda bu üretim düzeyi de kullanılabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider miktarı, atıl kapasite veya üretim düzeyindeki düşüklük nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, ortaya çıktığı dönemde dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılır. Olağan dışı bir biçimde fazla üretimin meydana geldiği dönemlerde, her bir üretim birimine pay verilen sabit genel üretim gider tutarı düşer ve böylece stoklar maliyet değerini geçen bir değer üzerinden ölçülmemiş olur (TMS 2, Md.13).

⁷Sabit genel üretim giderleri, üretim miktarından bağımsız olarak fabrika binası ve teçhizatının bakım onarımı ve nispeten sabit kalan amortisman giderleri gibi endirekt üretim maliyetleri ile fabrikanın idaresi ve yönetimi ile ilgili maliyetlerdir (TMS 2, md.12).

3.2.8. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, dönüştürme ve satın alma maliyetleri haricinde olan, yalnızca stokların mevcut konumuna ve durumuna uyarlanması için yapılanlar ölçüsünde stokların maliyetlerine ilave edilir. Örneğin, üretim sonucunda oluşmayan genel maliyetlerin veya özel müşteriler için üretilen ürünlerin planlanmasına ilişkin giderlerin stokların maliyetine dahil edilmesi uygun olabilir (Akgül ve Akay, 2004: 57).

TMS 2 Stoklar Standardına göre aşağıda yer alan maliyetler, stokların maliyetine ilave edilmeyip dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılır (Kısakürek ve Ürgüp, 2018);

- Normalin üzerinde gerçekleşen fire, kayıp, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesi için katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri,
- Özellikle varlık niteliğindeki stoklar için yapılanlar hariç borçlanma maliyetleri.

İşletme, stokları vadeli ödeme yoluyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin biçimde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen, finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara kaydedilir (TMS 2, Md.18). Yani finansman giderleri ilgili stok kaleminin maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin, doğrudan dönemin gideri olarak işlem görür.

3.2.9. Stoklarda Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Kullanılma veya satılma yoluyla elden çıkarılan hammadde, mamul ve ticari mal stoklarına ilişkin maliyetlerin ve satışların maliyetinin finansal tablolarda raporlanacak tutarlarının belirlenmesinde kullanılan farklı yöntemler vardır. Normal zamanda birbirleri yerine kullanılamayan stok kalemleriyle özel projelerde kullanmak için üretilen ya da satın alınan mal ya da hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti göz önünde bulundurularak hesaplanır (TMS 2, Md. 23). Standartta esas itibariyle “gerçek parti maliyet yöntemi”nin benimsendiği söylenebilir.

Gerçek parti maliyet yöntemi aşağıdaki özelliklere sahip stok kalemlerinin maliyetinin hesaplanmasında kullanılır:

- Olağan şartlarda stok kalemleri,
- Özel projeler için satın alınan veya üretilen hizmetler veya mallar.

Bu özelliklere sahip olan stok kalemlerinin maliyeti özel olarak belirlenir. Bu nedenle, her bir stok kalemine ilişkin kendi maliyetinin dikkate alınacağı belirtilmektedir (Karakaya, 2007:170). Her bir stok kalemi maliyetinin ilgili stok için özel olarak hesaplanması, belirli maliyetlerin belirli stok kalemleriyle bağlantılı olduğu ifade edilebilir. Bu yöntemin stokun üretilmiş veya satın alınmış olması göz önüne alınmaksızın, belli bir proje için ayrılmış olan stok kalemleri için uygun olduğu söylenebilir.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini vurgular. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklarla ilişkili olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına dikkat edilmeksizin kullanılması doğrudur. Fakat gerçek parti maliyet yöntemi çoğunlukla birbirleri yerine geçebilen fazla miktardaki kalemlerden meydana gelen stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi olmamaktadır. Bu gibi hususlarda, dönem kar ya da zararı üzerindeki tesirini görmek için stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS 2, Md. 24).

Fakat bütün stok kalemlerine ilişkin maliyetin özel olarak oluşturulması, olağan şartlarda birbirinin yerine kullanılabilen çok fazla miktarda kalemden meydana gelen stoklar için uygun olmamaktadır. Buna benzer durumlarda, kar veya zarar üzerinde daha önceden belirlenen bir etki elde etmek düşüncesiyle, stokta kalan kalemlerin seçilmesi yöntemi uygulanabilir (TMS 2, Md.24).

Olağan şartlarda birbirlerinin yerine kullanılmayan stok kalemleri ile özel projeler için ayrılan ya da üretilen hizmet veya malların dışında kalan stokların maliyeti, ortalama maliyet yöntemleri veya FIFO maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir. Benzer niteliklere ve işletme tarafından benzer kullanımı içeren tüm stoklar için, aynı maliyet hesaplama yönteminden faydalanılır. Kullanımı ya da niteliği farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS 2, Md.25).

Bu doğrultuda stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ortalama maliyet yöntemlerinden⁸ biri kullanılarak belirlenir. Bir işletme benzer kullanıma ve özelliklere sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yönteminden faydalanır.

⁸ Bu yöntemler hakkında tezin önceki bölümlerinde kapsamlı bilgi verildiği için, burada tekrarından kaçınılmıştır.

Türü ya da kullanım alanlarından dolayı farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS 2, Md. 25).

3.2.10. Stoklarda Maliyet Ölçüm Teknikleri

TMS 2’de stok maliyetlerini ölçüm teknikleri olarak aşağıdaki iki yöntemden bahsedilmiştir. Bunlar;

- Perakende yöntemi,
- Standart maliyet yöntemi önerilmektedir.

Daha önce stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri kısmında bahsedilen LİFO yöntemine Standartta yer verilmemiştir. Finansal tablolar için kısmi enflasyon etkisini önleyici bir yöntem olarak kullanılan LİFO yöntemi VUK’un 274. maddesinden de 2004 yılında çıkarılarak uygulanmasına son verilmiştir (Sönmez, 2007: 159).

Genel itibariyle stokların maliyetlerinin hesaplanmasında gerçek parti (fiili) maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Fakat birbirinden farklı birim fiyatlarla ve farklı zamanlarda stok girişinin gerçekleştiği ve birbirinden farklı mamullerin satıldığı işletmelerde bu yöntemi kullanmak nispeten zor görünmektedir. Bu nedenle, maliyet değerinin hesaplanmasında pratik yöntem olarak ifade edilen standart maliyet yöntemine ve perakende yöntemine de yer verilmiştir (Kaval, 2005:278).

3.2.10.1. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyetlerin saptanmasında; malzeme ve hammaddenin, işçiliğin, kapasite kullanımının ve etkinliğin olağan seviyeleri göz önünde bulundurulur. Standart maliyetler düzenli bir şekilde gözden geçirilir ve gerekli görülürse olağan şartlar göz önünde bulundurularak tekrardan hesaplanır (TMS 2, Md.21).

TMS çerçevesinde yer alan Stoklar standardında, standart maliyet yönteminden bahsedilmiştir. Stoklar standardının kullanılması esnasında işletmede gerçek sonuçların beklenmesine gerek kalmadan, maliyeti belirleyen tahmini giderlerin standart tutarları, yapılan uygulamalarla ortaya çıkarılmaktadır. Bu tutarların meydana gelmesinde geçmiş dönemlerden edinilen sonuçlar ve gelecekte oluşması beklenen gelişmeler göz önüne alınarak istatistiki hesaplamaların yapılması neticesinde tahmini maliyetler ortaya çıkmaktadır. Stokların, standart maliyet yöntemine göre değerlendirilmesi durumunda, stok kalemlerinin üretim aşamasına sevk edilmesi veya ambara girmesinde üretim hacmi göz önüne alınmaktadır. Standart maliyet yöntemi sayesinde dönem sonu stokları da kolayca belirlenebilir (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012:33).

3.2.10.2. Perakende Yöntemi

Bu yöntem, perakende satış gerçekleştiren işletmelerce, daha önce açıklamada bulunmuş olan maliyet yöntemlerinin uygulamasının pratik olmadığı, hızla değişen, benzer kar marjlarına sahip fazla miktarda stok kaleminin değerlemesinde kullanılır. Perakende yönteminde, stokların maliyeti, stokların satış tutarından uygun bir brüt kar marjının çıkarılması sonucunda elde edilir. Faydalanılacak yüzde oranının hesaplanmasında, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar göz önüne alınır. Çoğunlukla, her perakende satış kısmı için ortalama bir yüzde kullanılır (Özulucan, 2019, s. 49).

Örnek (Gençoğlu, 2007:186): Perakende satış işlemi yapan “A” İşletmesi % 50 kar marjıyla çalışmaktadır. X1 dönemi başında stokta 40.000 TL’lik mevcut bulunan “T” malından 600.000 TL tutarlı alış yapmış ve aynı dönemdeki “A” malı satış tutarı 400.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda “A” İşletmesinin X1 dönemi içindeki “T” malı satış maliyeti ve X1 dönemi sonundaki “T” malı stok tutarı perakende yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Kar tutarı: $400.000 \text{ TL} \times 0,50 = 200.000 \text{ TL}$

Satışların Maliyeti: $400.000 \text{ TL} - 200.000 \text{ TL} = 200.000 \text{ TL}$

Dönem başı stok tutarı 40.000 TL

Alışlar tutarı 600.000 TL

Satılabilir malların tutarı 640.000 TL

Satışların maliyeti (200.000) TL

Dönem sonu stok 440.000 TL

3.2.7. Stoklarda Karşılık İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Stoklar, net gerçekleşebilir değer ve maliyetin az olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinden daha düşük bir tutarda olduğu anda stokların değer düşüklüğü karşılıkları gider olarak kayıt altına alınır. Bu durum dipnotlarda ve gelir tablosunda açıklanmalıdır (Çetinoğlu, 2019:154).

Karşılık giderleri, gelir tablosunun fonksiyon esasına göre düzenlenmesi durumunda, faaliyet giderleri veya satışların maliyeti içerisinde raporlanır. Gelir tablosunun dipnotunda ise, stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin nereden kaynaklandığı ile ilgili açıklama yer alır. İşletme, karşılık giderinin önemli olduğu

kanaatine varırsa, gelir tablosunda farklı bir başlık altında da raporlama yapabilir (Örten, vd., 2017:57)

Stokların hasara uğraması, satış fiyatlarının düşmesi ya da tamamen veya kısmen faydalanılamaz duruma gelmesi durumunda, stokların maliyeti geri kazanılamayabilir. Bu da stok maliyetinin geri kazanılabilir değerden daha fazla olmasına olanak sağlayabilmektedir. Stokların maliyeti, tahmini satış maliyeti ya da tahmini tamamlanma maliyetinin yükselmesi durumunda da geri kazanılamayabilir. Finansal tablolarda stoklar, satılmaları veya kullanımları sonucunda elde edilmesi tahmin edilen bedelden daha yüksek bir tutarla takip edilemez. Maliyetlerin satış ya da kullanım sonucu kazanılacak bedelden fazla olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir (TMS 2, Md.28).

Örnek 1: Bulaşık makinesi ticareti yapan bir işletme, stoklarında birim maliyeti 3.500 TL olan 20 adet bulaşık makinesinin bir üst modelinin üretilmesi sonucunda değerinin düştüğünü belirlemiştir. Bulaşık makinelerinin adedinin 2.000 TL'ye satılabileceği, ek olarak bu satış için de birim başına 100 TL tutarında satış giderinin ortaya çıkacağı tespit edilmiştir.

Maliyet Bedeli : 20 Adet x 3.500 TL= 70.000 TL

Net Gerçekleşebilir Değer : (20 Adet x 2.000 TL) - (20 Adet x 100 TL) = (38.000) TL

Stok değer düşüklüğü : 32.000 TL (70.000 TL - 38.000 TL)

Standarda göre karşılığın ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	/	32.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		32.000

Ya da aşağıdaki gibi karşılık kaydı yapılabilir.

62X STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ	/	32.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		32.000

Böylece yukarıda yapılan işlemler sonucunda hem bilanço hem de gelir tablosu gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmış olmaktadır. Zaten TMS'nin de amacı budur.

Örnek 2: Dönem sonunda işletmenin stokları arasında yer alan “X” malının maliyet bedeli 10.000 TL'dir. Tahmini satış giderleri toplamı 1.000 TL ve tahmini satış fiyatının 9.500 TL olacağı hesaplanmıştır. Hesaplanan değer düşüklüğü karşılığı satılan malların maliyeti ile ilişkilendirilmiştir.

Bu durumda ilgili malın değerlemesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Maliyet bedeli: 10.000 TL

Tahmini satış fiyatı: 9.500 TL

Tahmini satış maliyeti: 300 TL

Tahmini tamamlanma maliyeti: 700 TL

Net Gerçekleşebilir Değer: 8.500 TL

Standarda göre, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değer (NGD) karşılaştırılması sonucunda, düşük olan 8.500 TL NGD olarak dikkate alınır. Bu durumda ilgili stok kaleminde 1.500 TL'lik bir değer kaybı meydana gelmiştir. Stokla ilgili ortaya çıkan değer kaybına ilişkin karşılık kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

<hr/>		/	<hr/>	1.500
621 SATILAN TİCARİ MALLAR				
MALİYETİ				
	158 STOK DEĞER			1.500
	DÜŞÜKLÜĞÜ			
	KARŞILIĞI			
<hr/>		/	<hr/>	

3.2.8. Stokları Gider Olarak Kaydetme

Satılan stokların işletme bünyesinde kayıtlı olan değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara aktarıldığı dönemde gider olarak yansıtılır. Stokları, net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stoklarla ilgili kayıplar ve stok değer düşüklüğü karşılığı tutarları, kayıpların olduğu ve karşılığın ayrıldığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (Demirel, 2009:56). Net gerçekleşebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen indirgeme tutarı ise, ilgili işlemin gerçekleştiği dönemde, gider olarak finansal tablolara aktarılan stok tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara yansıtılır (TMS 2, Md.34).

Dönem içerisinde gider olarak kayıt altına alınan stokların değeri, diğer bir ifadeyle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan oluşur (Gençoğlu, 2007:196). Bunlar;

- Stok maliyetine pay edilmeyerek doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim giderleri,
- Üretim maliyetleriyle ilgili kayıplar ve fire gibi anormal üretim giderleri,
- İşletmeye ait bazı özel durumlar, dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine eklenmesi söz konusu olabilir.

Stokların gidere dönüşmesi, stokun özelliğine bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. İlk madde ve malzeme stokları üretime sevk edildiğinde ve işletme faaliyetlerinde tüketildiğinde gidere dönüştürülür. Üretime sevk edildiğinde, direkt nitelikte olan ilk madde ve malzeme 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında, endirekt nitelikte olanlar ise 730 Genel Üretim Giderleri hesabında muhasebeleştirilir. İlk madde ve malzeme stokunun işletme faaliyetlerinde tüketilmesi durumunda ilgili fonksiyonel gider hesabı borçlandırılır. Örneğin; 770 Genel Yönetim Giderleri, 750 Araştırma Geliştirme giderleri gibi. 152 Mamuller stok kalemi ile 153 Ticari Mallar stok kalemi ise satış gerçekleştiğinde gidere dönüşmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010:156). Yani söz konusu bu stok kalemleri satıldığında “Satışların Maliyeti” grubu içinde yer alan ilgili hesapların borcu karşılığında, ilgili stok hesapları alacaklandırılarak stokların bedeli dönem giderine dönüştürülmüş olur.

Örnek: “B” İşletmesi 60.000 TL maliyetli malını 94.400 TL'ye (% 18 KDV dahil) nakit olarak satmıştır. Satılan mal için önceki dönemde 8.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.

102 BANKALAR HESABI	/	94.400	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		80.000
	391 HESAPLANAN KDV		14.400
	/		
621 SATILAN TİCARİ MAL.		52.000	
MALİYETİ			
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.		8.000	
KARŞILIĞI			
	153 TİCARİ MALLAR.	/	60.000

3.2.9. Stokların TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile İlişkisi

Borçlanma maliyetleri, işletme tarafından yapılmış olan borçlanmalara ilişkin katlanılan faiz, kur farkı vb. diğer giderleri kapsar.

Özellikli varlıklar ise, istenilen kullanıma ya da satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir zaman gerektiren varlıklardır (TMS 23 Md. 5). Örneğin üretimi uzun süreyi gerektiren ve özel olarak üretilen yat, uçak, şarap gibi.

TMS 23 Standardında 2 esas tanım yer almaktadır. (Ergüden, 2020:2): Bu tanımlar borçlanma maliyetleri ve özellikli varlık kavramlarıdır.

Özellikli varlık kavramı, amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa uygun hale getirilmesi uzun bir zaman gerektiren aktiflerdir.

Borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- a) Kredili mevduat hesabı ile uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- b) Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- c) Borç anlaşmalarının düzenlenmeleriyle ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,
- d) ‘‘TMS 14 Kiralama İşlemleri’’ Standardı uyarınca finansal tablolara yazılan kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri.

Özellikli varlıklara örnek olarak; satılabilir duruma getirilmesi için uzun zamana ihtiyaç duyulan stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller verilebilir. Başka yatırımlarla devamlı olarak ya da kısa zaman içinde fazla miktarda tekrarlanarak üretilen stoklar, özellikli varlık olarak kabul edilmemektedir.

TMS 2 Stoklar Standardı ile TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı arasındaki ana husus stokların maliyetinin bulunmasında işletmelerin katlandığı borçlanma maliyetlerinin hangi oranda stokların maliyetine ekleneceğidir. Stokların maliyetinin hangi kalemlerden meydana geleceği TMS 2 Stoklar Standardının 10. maddesinde belirtilmiştir. Buna bağlı olarak stokların maliyeti; bütün satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ulaşabilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden meydana gelmektedir (Toroslu, 2010:138)

TMS 2 Stoklar Standardında stok maliyetlerinin hesaplanmasında işletmelerin üstlendiği borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilmesine ilişkin özel bir düzenleme yer almamaktadır. TMS 2 Stoklar Standardı bu konuda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardını kaynak göstermiştir. İlgili Standardın 17. maddesinde ‘‘TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir.’’ ifadesi bulunmaktadır. Bu kapsamda borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilip edilmeyeceği

konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının yaptığı değişikliklerin dikkate alınması gerekmektedir (Toroslu, 2010:138).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre; işletmelerce, bir özellikli varlığın satın alınması, üretimi ya da inşasıyla direkt ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir kısmı şeklinde muhasebeleştirilir. İşletmeler diğer borçlanma maliyetlerini ortaya çıktıkları anda dönemde gideri olarak aktifleştirirler (TMS 23, Md. 8).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile TMS 2 Stoklar Standardı arasındaki diğer farklılık ise, stokların fiyatının içerisinde finansman unsurunun yer alması durumunda muhasebeleştirme işleminin ne şekilde aktifleştirilmesi gerektiğidir. TMS 2 Stoklar Standardının 18. maddesine göre, “*İşletme stoklarının vadeli ödeme koşulu ile alınmış olması durumunda peşin satış fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki farkın finansman unsuru olarak malın maliyetine ilave edilmeyip, finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir*” ibaresi yer almaktadır. (TMS 2, Md. 18).

3.3. VUK İLE TMS 2’NİN KARŞILAŞTIRILMASI VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Bu bölümde, stoklar konusu VUK ve TMS 2 kapsamı içerisinde çok farklı kriterler dikkate alınarak ayrı ayrı karşılaştırılmıştır. Bunlar; stok türleri, stok maliyetinin türleri, finansman giderleri, ticari iskontolar, stok değerlendirme yöntemleri, fireler, mamul maliyetinin kapsamı, stokların envantere değerlendirilmesi, karşılık ayırma, stok maliyetini ölçüm teknikleri, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünler, stokların gider olarak kaydedilmesi, karşılıklar için vergi varlığı hesaplanması gibi⁹.

3.3.1. VUK ile TMS 2’ye Göre Stok Türleri

3.3.1.1. VUK’a Göre Stok Türleri

VUK’un 274 - 278. maddeleri arasında belirtilen stok türleri aşağıdaki gibidir.

- Ticari mallar (VUK Md. 274),
- Yarı mamuller (VUK Md. 275),

⁹ Bu bölümün kaleme alınmasında Abitter Özulucan, Ergin Temel; “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 Çerçevesinde Stokların İncelenmesi ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’na Göre Muhasebe Uygulamaları” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Kasım 2020; 13 (3): 911-947 isimli çalışmadan yararlanılmıştır.

- Mamuller (VUK Md. 275),
- İlk madde ve malzeme (hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemesi) (VUK Md. 275),
- Zirai ürünler ve hayvanlar (VUK Md. 276 ve 277),
- Değeri düşen mallar/mamuller/yarı mamuller, hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar, yan ürünler gibi (VUK Md. 278).

3.3.1.2. TMS 2'ye Göre Stok Türleri

TMS 2 madde 6'da Stoklar aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

- İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan,
- Satmak için üretilmekte olan,
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanmak için ilk madde ve malzemeler halinde bulunan varlıklar, olarak ifade edilmiştir.
- TMS 2 madde 14'de yukarıdaki stok türlerine ilaveten üretim işletmelerinde üretim aşamasında ana mamul ile birlikte üretilen yan mamullere de yer verilmiştir. Örneğin, petrol üretiminde zorunlu olarak üretilen zift yan mamul olarak kabul edilmektedir.

3.3.2 VUK ile TMS 2'ye Göre Stok Maliyeti Türleri

3.3.2.1 VUK'a Göre Stok Maliyeti Türleri

VUK madde 274'e göre stoklar esas itibarıyla maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmalıdır. Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde varlığın edinilmesi ve değerinin artırılması ile ilgili olan giderler toplamı olarak ifade edilmiştir. Fakat bu giderlerin içeriği hakkında net bir bilgi verilmemiştir.

Stokların maliyet unsurları arasında; satın alma bedeli, taşıma, sigorta, hamaliye, gümrük giderleri, gümrük vergileri, montaj, belirli dönemlere ilişkin zorunlu/isteğe bağlı olmak üzere finansman giderleri (*faiz, komisyon, kur farkları, vade farkları*), akreditif giderleri (Sevilengül, 2003: 284) ayrıca ilgili stok kaleminin stokun işletmeye getirilmesi aşamasına kadar katlanılan depolama giderleri, FOB bedeli, ithalat teminatı için yapılan giderler, menşe şahadetnamesi ve lisans alınması için katlanılan giderler (Sağlam vd. 2018: 113, 114), normal oranda gerçekleşen fire maliyetleri (*örneğin, taşıma sırasında kırılma, buharlaşma vd.*), stokların farklı bir konuma ya da duruma getirilmesi

durumunda, katlanılan giderler, örneğin taşıma, hamaliye sigorta gibi giderler yer almaktadır (Sevilengül, 2003: 285).

Maliyet yüklemesine ilgili stok türü depoya girdikten sonra son verilmelidir. Örneğin, depoya ait kira bedeli, amortisman giderleri, enerji giderleri, bakım-onarım giderleri gibi gider türleri stok maliyetine değil, dönem gideri olarak kaydedilecektir.

VUK madde 275'e göre, üretimi yapılan mamullerin maliyet unsurları, aşağıda verilen unsurları kapsamı koşuluyla serbestçe hesaplanabilir. Bunlar;

- Hammaddelerin bedeli,
- Direkt işçilik,
- Mamule yansıtılan genel üretim giderleri,
- İhtiyari olarak genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay,
- Eğer ilgili stok kalemi ambalajlı olarak satılmak zorunda ise, ambalaj malzemesinin bedeli, olarak ifade edilmiştir.

3.3.2.2 TMS 2'ye Göre Stok Maliyeti Türleri

TMS-2 madde 10'da stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyet unsurlarından meydana gelir. Dolayısıyla, söz konusu Standardın bu maddesine göre, stoklar bulunduğu konuma getirildikten sonra yapılan giderler maliyetle ilişkilendirilemeyecektir. Başka bir ifadeyle, dönem gideri olarak kaydedilecektir.

TMS 2 madde 11'e göre; satın alma maliyetleri: satın alma fiyatı, iade alınabilecek vergiler hariç olmak üzere ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri (*sigorta giderleri, depolama giderleri, alış komisyonu gibi*) içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimlerin olması durumunda ise hesaplanan tutarlar satın alma maliyetinden indirilerek maliyet hesaplanacaktır.

TMS 2 madde 12'ye göre dönüştürme maliyetleri, ilk madde ve malzemenin üretim işlemine tabi tutularak mamul hale getirilmesinde katlanılan direkt işçilik

giderleri ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısmının sistematik dağıtımı ile elde edilen tutarlarını içerir.

Yukarıdaki maddeden de anlaşıldığı üzere TMS 2, üretimle ilgili giderlerin üretilen mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmesinde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim gideri ile sabit genel üretim giderlerinin normal kapasiteye (*TMS-2 madde 13'e göre normal kapasite, normal şartlarda birkaç dönem ya da sezonda elde edilmesi umulan ortalama üretim miktarını ifade eder.*) denk gelen kısmını üretim maliyetine dahil eden normal maliyet yöntemini kullanmayı uygun bulmuştur. Sabit genel üretim giderinin üretilen mamule yüklenmeyen kısmı (*atıl kapasite*) dönem gideri olarak (*680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına*) kaydedilir (Özulucan, 2019: 87).

TMS 2 madde 15'e göre, diğer maliyet unsurları ancak stokları bulunduğu konum ve duruma getirdikleri oranda stok maliyetine ilave edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri dışında kalan giderlerin veya özellikli bir varlığın tasarım ve geliştirme maliyetlerinin stok maliyetlerine dahil edilmesi uygun olabilir. Dolayısıyla stokların mevcut konum ve duruma getirilmesine katkı sağlamayan hiçbir gider unsurunun TMS 2'ye göre stok maliyeti olarak kaydedilmesi mümkün değildir.

Faiz, kur farkı gibi borçlanma giderleri, satın alma maliyetine eklenmeyip (oluştukları dönemde) dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak işletmeler, TMS 23 madde 8'e göre, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlık niteliğindeki stoklara (örneğin yat, uçak, gemi, şarap gibi) ilişkin katlanılan borçlanma maliyetlerini stokların maliyeti ile ilişkilendirirler. Dolayısıyla, TMS 23 faiz ve kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin stoklarla ilişkilendirilmesinde ön koşul ileri sürmüştür. Ancak bu koşullar gerçekleşirse, söz konusu gider unsurları maliyete eklenecektir.

3.3.3 VUK ile TMS 2'ye Göre Stoklarda Finansman Giderleri

3.3.3.1. VUK'a Göre Stoklarda Finansman Giderleri ve Muhasebe İşlemleri

Finansman giderleri, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için borçlanılan tutarlarla alakalı katlanılan faiz, komisyon, kur farkları vb. giderler nedeniyle oluşur. Stokların satın alınması aşamasında yabancı para cinsinden kredi kullanılmış ise, alış kuru ile değerleme yapıldığı tarihte oluşan fark tutarı, kur farkı olarak ifade edilir.

a. Kur farklarının muhasebeleştirilmesi

VUK, kur farklarının muhasebeleştirilmesinde dönemin farklılaşmasına göre farklı olarak ele almıştır. İlgili stokların aktifleştirme tarihine kadar meydana gelen kur farkları zorunlu olarak maliyete eklenirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşan kur farklarının dönem gideri şeklinde kaydedilmesi ya da maliyete ilave edilmesi ihtiyaridir.

Örneğin; “X” İşletmesi, kredili olarak 3 ay sonra ödemek üzere 6.000 Euro karşılığında ticari mal satın almıştır. Malların satın alındığı tarihte 1 Euro = 8,5 TL, aktifleştirme tarihinde ise 1 Euro = 9,5 TL’dir.

Bu durumda kur farklarına ilişkin alıcı ve satıcı işletmenin yapacağı yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

i. Alıcı işletmenin yevmiye kayıtları

- *Aktifleştirme tarihinde kur farklarının muhasebeleştirilmesi,*

153 TİCARİ MALLAR		/	6.000	
	320 SATICILAR			6.000
Kur farklarının stokların maliyetine eklenmesi nedeniyle (6.000 Euro x 8,5 TL = 51.000 TL) (6.000 Euro x 9,5 TL = 57.000 TL) Kur farkı: 6.000 TL				
		/		

- *Aktifleştirme tarihinden sonra hesaplanan kur farklarının muhasebeleştirilmesi,*

Örneğin; yukarıdaki örnekte ticari mallar aktifleştirdikten sonra 1 Euro = 9,8 TL olarak kabul edilmiştir.

Bu durumda mükellef söz konusu kur farkı artışını dönem gideri ya da maliyetle ilişkilendirebilecektir.

- *Kur farkının stok maliyetine eklenmesi,*

153 TİCARİ MALLAR		/	1.800	
	320 SATICILAR			1.800
Kur farkının stoklara yansıtılması (9,8 TL – 9,5 TL = 0,3 TL/1 Euro) (6.000 Euro x 0,3 TL = 1.800 TL)				
		/		

- *Kur farkının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi,*

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	/	1.800	
Kur farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi	320 SATICILAR		1.800
	/		

Kur farklarının farklı olarak muhasebeleştirilmesi doğal olarak temel mali tablolar arasında yer alan bilanço ve gelir tablosunu farklı bir şekilde etkileyecektir. Şöyle ki; eğer kur farkları stokların maliyeti ile ilişkilendirilirse stokların bilançodaki kayıtlı değeri 1.800 TL artacaktır. Oysa kur farkları dönem gideri olarak kaydedilirse, bu durum bilançoda stokların daha düşük gösterilmesi, dönem giderlerinin ise 1.800 TL artmasına neden olacaktır. Dolayısıyla her iki tercihin temel mali tablolara yansımaları farklı olacaktır. Fakat sonuçta iş hayatında işletmeler stoklarını edinebilmek için yabancı kaynaklara sık sık başvurabilmektedirler. Bu nedenle söz konusu giderlerin hem aktifleştirme tarihinden önce hem aktifleştirme tarihinden sonra maliyet ile ilişkilendirilmesi ve söz konusu unsurların maliyetin bir parçası olarak kabul edilmesi, gerçek maliyetin hesaplanması açısından daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Stoklarla ilgili kullanılan kaynak ile ilgili kimi zaman da yani olumlu kur farkının da oluşması söz konusudur. Yani yabancı para cinsinden sağlanan kaynakların kur bedeli zaman zaman düşebilmektedir. Bu durumda da hesaplanan olumlu kur farkları maliyetten düşülerek ya da dönem geliri olarak muhasebeleştirilebilir. Fakat VUK açısından maliyet bedeli esas alındığı için, gerçek maliyetin hesaplanması açısından hesaplanan olumlu kur farklarının stokların bedelinden düşülmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Eğer, stoklar işletme varlıkları arasında yer almıyorsa, bu durumda hesaplanan lehte ve aleyhte kur farkları stokların maliyeti ile ilişkilendirilemez. Bu durumda hesaplanan kur farklarının, doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir (Ürel,2007:495). Yani kambiyo karı veya kambiyo zararı olarak işlem yapılacaktır.

ii. Satıcı işletmenin yevmiye kayıtları,

Yurt içinde faaliyet gösteren işletmelere, ihraç etmek koşuluyla yapılan satışlarda hesaplanan olumlu kur farkları 601 Yurtdışı Satışlar hesabında izlenir. Satışın yapıldığı dönemden sonraki dönem/dönemlerde hesaplanan olumlu kur farkları ise 646 Kambiyo Karları hesabında izlenir.

Örneğin; yukarıdaki örneğe ilişkin veriler esas alındığında duruma göre satıcının yapacağı işlemler, aşağıdaki gibi olacaktır.

- *Kur farkının (1.800 TL) satış hasılatı olarak kaydedilmesi,*

120 ALICILAR	/	1.800
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	/	1.800
İhraç kaydıyla yapılan satışta hesaplanan olumlu kur farkının hasılat olarak kaydedilmesi nedeniyle		

- *Kur farkının ertesi yıl hesaplanması*

120 ALICILAR	/	1.800
646 KAMBİYO KARLARI	/	1.800
İhraç kaydıyla yapılan satışta hesaplanan olumlu kur farkı tutarının dönem geliri olarak kaydedilmesi nedeniyle		

b. Vade farklarının muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatına göre stokların edinilmesi aşamasında ilgili stok kaleminin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki vade farkı malın maliyetine eklenir. Stokların edinilmesinden sonra, borcun geri ödenmemesi nedeniyle hesaplanan vade farkları ise 780 Finansman Giderleri hesabında izlenir. Vade farkları, satış anında ve satış sonrasında oluşabilir.

i. Alıcı işletmenin yevmiye kayıtları,

- *Vade farkının satın alınan malların maliyeti ile ilişkilendirilmesi,*

Örneğin; “A” İşletmesi peşin fiyatı 50.000 TL olan ticari malları, 10 ay vadeli veresiye olarak satın almıştır. Aylık faiz oranı % 3’dür.

153 TİCARİ MALLAR	/	51.250	
320 SATICILAR			51.250
Veresiye satın alınan mallar nedeniyle			
	/		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari malların satın alındığı tarihte satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, alıcı işletme tarafından malın maliyetine eklenmiştir.

Vade farkının satın alma tarihinden sonra hesaplanması,

Örneğin; “A” İşletmesi, “Z” İşletmesi’ne olan 100.000 TL tutarındaki kredili borcunu ödeme tarihinde ödeyememiştir. Satıcı “Z” İşletmesi toplam borç üzerinden % 3 vade farkı hesaplamıştır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	/	3.000	
320 SATICILAR			3.000
Vadesinde ödenmeyen borç için hesaplanan vade farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi nedeniyle			
	/		

Dönem gideri olarak kaydedilen söz konusu bu tutar, vadesinde ödenmediği için sonuç itibariyle özün önceliği esas alındığında satıcının alıcıya kullandığı bir fon gibi düşünülmelidir. Bu nedenle hesaplanan bu fark tutarının finansman gideri olarak kaydedilmesi, muhasebenin kuramsal ilkelerine aykırı değildir.

ii. Satıcı işletmenin kayıtları

Vade farkının satış tarihinde yevmiye kaydında izlenmesi,

Örneğin: “Z” İşletmesi peşin fiyatı 80.000 TL olan ticari malları 2 ay vadeli kredili olarak satmıştır. Aylık faiz oranı % 2’dir.

120 ALICILAR	/	83.200	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			83.200
Veresiye satılan mallar nedeniyle			
	/		

Yukarıda yapılan yevmiye kaydında 600 Yurtiçi Satışlar hesabında hem malın peşin bedeli hem de vade farkı hasılatı dâhil edilerek izlenmiştir. Dolayısıyla vade farkının hasılatı dâhil edilmesi ile birlikte hasılat tutarı gerçek değerinin üzerinde ifade edilmiş olmaktadır. Bu uygulama mali tabloların analizinde analiz eden kişinin yorumunu doğrudan etkileyecektir. Bu nedenle mali tablolarda ortaya konulan bilgi bazında standardın sağlanması ve gerçeğe uygun bilgi üretilebilmesi için hesaplanan bu farkların ayrı bir gelir hesabında izlenmesi daha doğru olacaktır. Söz konusu bu farklar 602 Diğer Gelirler hesabında izlenmelidir.

- *Vade farkının satış tarihinde ayrı izlenmesi durumunda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir.*

	/			
120 ALICILAR		83.200		
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR			80.000
	602 DİĞER GELİRLER			3.200
	6002 01 Vade Farkları			
Veresiye satılan mallar nedeniyle				
	/			

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre hem hasılat tutarı peşin bedeli üzerinden hem de vade farkı hasılatı ayrıştılarak izlenmiştir. Böyle bir uygulama bilgi muhasebesi açısından önemlidir. Çünkü bir işletmenin kar etmesi koşuluyla hasılatı arttıkça o işletmeye duyulan güven de artacaktır. Sonuçta ortaya konulan bilgiler işletme hakkında yapılacak yorumlar açısından önem arz etmektedir.

- *Vade farkının satış tarihinden sonra hesaplanması durumunda yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olabilir.*

Örneğin: “A” İşletmesi, “B” İşletmesi’ne olan veresiye 70.000 TL tutarındaki borcunu ödeyememiştir. Satıcı “B” İşletmesi, yapılan anlaşma gereği ilgili alacak tutarına 3.500 TL vade farkı hesaplamıştır.

	/			
120 ALICILAR		3.500		
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR			3.500
Veresiye satılan mallar için ödeme tarihinden sonra müşteri üzerine hesaplanan vade farkı nedeniyle				
	/			

Hesaplanan vade farkının hasılat olarak kaydedilmesi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği açısından doğru bir uygulamadır.

c. *Kredi faizinin ve komisyon giderlerinin muhasebeleştirilmesi*

VUK'a (238 Seri No.lu Genel Tebliği) göre işletmelerin edindikleri stoklar ile ilgili banka ve benzeri kredi kuruluşlarından temin ettikleri kredi için hesapladıkları faiz ve komisyon giderlerinden stoklara pay vermeleri ihtiyaridir. Yani bu giderler finansman gideri olarak izlenebileceği gibi, stokların maliyeti ile de ilişkilendirilebilir. Fakat hem muhasebenin temel esaslarından birisi olan maliyet esasları hem de vergi mevzuatının esas ilkeleri dikkate alındığında krediye ilişkin faiz ve komisyon giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi daha uygundur.

Örneğin; "Z" İşletmesi, üretimde kullanacağı "Y hammadde için "A" Bankası'ndan 100.000 TL tutarında kredi almıştır. Kredi için dönem sonunda 8.000 TL faiz hesaplanmıştır. (Yılsonunda faiz ödenecek konuma gelmiştir.)

Alıcı İşletmenin Kayıtları

Kredi faizinin ilk madde ve malzemenin maliyeti ile ilişkilendirilmesi

153 TİCARİ MALLAR	/	8.000	
300 BANKA KREDİLERİ			8.000
Faiz giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi	/		

Kredi faizinin dönem gideri olarak kaydedilmesi

180 FİNANSMAN GİDERLERİ	/	8.000	
300 BANKA KREDİLERİ			8.000
Faiz giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi nedeniyle	/		

Faiz giderlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi durumunda stokların maliyeti söz konusu faiz giderleri kadar fazla gösterilmiş olacaktır. Dolayısıyla, stokların karlı satılması durumunda stok satış karı düşük çıkacaktır. Yani, gelir tablosunda "brüt satış karı" düşük hesaplanacaktır. Fakat bu durumda işletmenin finansman giderleri azalmış olacaktır. Bu her iki kalemin farklı hesaplanması ve gelir

tablosuna farklı yansıtılması işletme hakkında yapılacak yorumlar açısından farklı yorumlar ortaya çıkaracaktır.

Faiz giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi durumunda, stokların bilançodaki bedeli daha düşük gözükürken, satış karı yükselecektir. Yani, gelir tablosunda “brüt satış karı” yüksek hesaplanacak ama bu durumda finansman giderleri artacaktır. İşletmenin finansman giderlerinin yüksek hesaplanması demek de bu işletmenin yabancı kaynağa olan ihtiyacının fazla olabileceği şeklinde yorumlanabilir.

Sonuçta işletmenin gelir tablosunun ana kalemlerinden birisi olan “Dönem Karı ya da Zararı” miktarı, maliyete ekleme ve dönem gideri kaydetme tercihinin göre değişmeyecektir. Bu durum, temel mali tabloları baz alınarak hesaplanacak oranları (*rasyoları*) ve dolayısıyla da yapılacak değerlendirmeleri mutlak surette tesir edecektir.

Stokların Satın Alınması İçin Kullanılan Krediye İlişkin Komisyon Gideri

Kredi kuruluşlarından alınan kredi ile ilgili banka tarafından işletme üzerine hesaplanan komisyon giderlerinin stok maliyetleri ile ilişkilendirilmesi ihtiyaridir (VUK 238 Seri No.lu Genel Tebliği). Burada da işletmelerin söz konusu giderleri muhasebeleştirilmeleri konusunda seçim hakkı tanınmıştır. Kredi faiz giderlerinde olduğu gibi, komisyon giderlerinin de doğru maliyet tutarının hesaplanabilmesi için maliyetle ilişkilendirilmesi hem muhasebenin kuramsal ilkeleri hem de vergi anlayışı açısından daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

3.3.3.2 TMS 2’ye Göre Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi

TMS 2 madde 18’e göre, stokların vadeli ödeme şartıyla satın alınması durumunda, eğer yapılan anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman hususu içeriyorsa, bu hususlar finanse edildiği sürede faiz gideri olarak yansıtılır, şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

Ancak işletmeler TMS 23 madde 8’e göre, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir zamanı gerektiren özellikli varlık niteliğindeki stoklarına (*örneğin; gemi, yat, uçak, şarap gibi*) ilişkin borçlanma maliyetlerini stok maliyetleriyle ilişkilendirirler. Dolayısıyla, TMS’ye göre borçlanma maliyetleri de gerekli koşulların oluşması durumunda stok maliyetine eklenecektir.

TMS 2 madde 18'e göre, vade farkları maliyete dâhil edilmemektedir. Vadeli olarak satın alınan stoklar için alış anında hesaplanan vade farkı örneğin 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcuna kaydedilebilir. Vade tamamlandığında, 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının alacaklandırılması karşılığında 780 Finansman Giderleri hesabı borçlandırılır. Böylece sonuçta gerçekleşen faiz tutarı işletmenin finansman gideri olarak sözü edilen hesapta izlenmiş olur.

Vadeli satış yapıldığında, satış anında hesaplanan vade farkı ise örneğin 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının alacak tarafına kaydedilebilir. Vade dolduğunda da 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının borçlandırılmasına karşılık, 642 Faiz Gelirleri hesabı alacaklandırılır. Böylece satış hasılatı ile vade farkından dolayı hesaplanan faiz gelirleri birbirinden ayrıştırılmış olur. Bu durum her ne kadar işletmenin faaliyet sonuçlarını etkilemese de söz konusu gelir unsurlarının ayrı ayrı hasılat ve faiz gelirleri olarak muhasebeleştirilmesi işletme hakkında yapılacak yorumları doğrudan etkileyecektir.

Örneğin, "A" İşletmesi, peşin fiyatı 5.000 TL olan ticari malları, 01.10.2021 tarihinde 3 ay vadeli 5.600 TL'ye veresiye satın almıştır.

i. Alıcı işletmenin satın alma tarihinde yapacağı yevmiye kaydı

		/		
153 TİCARİ MALLAR			5.000	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI			600	
GİDERLERİ				
	320 SATICILAR			5.600
Faiz giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi				
		/		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari mallar peşin değeri üzerinden bilançoda izlenmiş olmaktadır.

ii. Alıcı işletmenin ödeme tarihinde yapacağı yevmiye kaydı

		/		
320 SATICILAR			5.600	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ			600	
320 SATICILAR				6.600
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI				600
GELİRLERİ				
Satıcılara olan borcun ödenmesi ve faiz giderlerinin gerçekleşmesi nedeniyle				
		/		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, alış tarihinde hesaplanan faiz tutarının tamamı gerçekleştiği için, faiz tutarı bilanço hesabından (328 no'lu hesap), ilgili gelir tablosu hesabına aktırılmak üzere 780 no'lu hesaba devredilmiştir. Böylece, işletmenin dönem giderleri vade farkı tutarı kadar arttırılmıştır.

iii. *Satıcı işletmenin satış tarihinde yapacağı yevmiye kaydı*

_____ / _____			
120 ALICILAR		5.600	
	320 SATICILAR		5.000
	128 ERTELENMİŞ VADE FARKI		600
	GELİRLERİ		
Faiz giderlerinin maliyetle			
ilişkilendirilmesi	_____ / _____		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre satıcı işletme TMS'yi esas aldığı için hasılatını peşin değeri üzerinden izlemiştir. Satış tarihinde hesaplanan vade farkı gelirleri ayrı bir bilanço hesabı olan 128 no.lu hesapta izlenmiştir. Böylece hem gerçek hasılat tutarı (*peşin satış değeri*) hem de süreye bağlı olarak gerçekleşecek olan faiz gelirleri ayrı hesaplarda izlenmiş olmaktadır.

iv. *Satıcı işletmenin tahsil tarihinde yapacağı yevmiye kaydı*

_____ / _____			
100 KASA		5.600	
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI		600	
GELİRLERİ			
	120 SATICILAR		5.600
	642 FAİZ GELİRLERİ		600
	_____ / _____		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre satıcı işletme malın peşin bedeli ile birlikte hem vade farkını (600 TL) tahsil etmiş oldu hem de faiz gelirleri gerçekleştiği için ilgili bilanço hesabından (128 no'lu hesap) 642 no'lu gelir tablosu hesabına faiz gelirlerini aktarmıştır. Böylece işletme, satış hasılatını ve dönem gelirlerini ayrı ayrı muhasebeleştirilmiş olmaktadır.

TMS 2 ve TMS 23 birlikte düşünüldüğünde eğer edinilen varlık özellikli varlık ise, bu durumda ilgili varlık/varlıklar için katlanılan faiz ve kur farkı giderleri gibi gider unsurları da maliyete eklenecektir. Çünkü TMS 23'e göre eğer stoklar özellikli varlık olarak kabul ediliyorsa, ancak söz konusu bu mallar için katlanılan hesaplanan

finansman giderleri maliyet ile ilişkilendirilmektedir. Aksi takdirde dönem gideri olarak 780 Finansman Giderleri hesabında izlenecektir.

Örneğin; özel bir amaçla özelliikli varlık (*yat*) üreten bir işletme, üretim yapabilmek için çekmiş olduğu kredi ile ilgili yarısı kur farkı kalan yarısı faiz olmak üzere 20.000 TL tutarındaki finansman giderlerini peşin ödemiştir.

Bu durumda (*üretimi devam eden yat için*) yapılacak yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	/	20.000	
100 KASA			20.000
Finansman giderlerinin (faiz ve kur farkı) dönem gideri olarak kaydedilmesi nedeniyle			
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	/	20.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİYANSITMA HESABI			20.000
Finansman giderlerinin (faiz ve kur farkı) üretilen mamulün maliyetine yansıtılması nedeniyle			

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, üretimi devam eden yat için katlanılan finansman giderleri (*faiz ve kur farkı*) bankadan çekilen bir kredi ile ilişkili olduğu için önce 780 no'lu hesaba kaydedilmiş sonra bu hesaptan yansıtma hesabı aracılığı ile 151 no'lu hesaba aktarılmıştır. Böylece özelliikli varlığın (*burada öncelikle yarı mamullerin*) maliyeti katlanılan faiz tutarı kadar artırılmıştır. Üretim işlemi tamamlandığında 151 Yarı Mamuller Üretim hesabı alacaklandırılarak kapatılacak, 152 Mamuller hesabı da borçlandırılarak açılacaktır. Sonuçta söz konusu finansman giderleri mamullerin maliyetine yansıtılarak, üretim maliyeti artırılmıştır.

3.3.4. VUK ile TMS 2'ye Göre Stoklarda Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

3.3.4.1. VUK'a Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

VUK'un 262. ve 274. maddeleri birlikte dikkate alındığında, stokların ilk muhasebeleştirilmesinde gerçek maliyeti esas alınır. Eğer iskonto, satın alma anında yapılmış ise, bu iskonto türüne peşin iskonto, ticari iskonto ya da katalog iskontosu denilmektedir. Bu tür iskonto direkt olarak stokun katalog fiyatından düşülerek ilgili stok türünün alış bedeli (*fatura bedeli*) hesaplandığı için, ödenen/ödenen olan tutar

üzerinden muhasebeleştirme yapılacaktır. Yani, ilgili stok kalemi, faturada alış bedeli ile gösterildiği için, peşin ıskonto tutarı muhasebe kayıtlarına konu olmayacaktır.

Satış sonrasında edinilen kasa ıskontosu ya da miktar ıskontosu, VUK'un maliyet esas dikkate alınarak işlem yapılmalıdır. Bu nedenle hem kasa ıskontosu hem de miktar ıskontosuna ilişkin ilgili tutarların stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekir.

Örneğin; satıcı işletmenin ticari mal alımı ile ilgili veresiye borcu olan "A" İşletmesi'ne 2.000 TL indirim (kasa ıskontosu) yapması durumunda, alıcı işletme aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapabilecektir.

320 SATICILAR	/	2.000	
153 TİCARİ MALLAR	/		2.000

İndirimin ticari mallar kısmen veya tamamen satıldıktan sonra hak edilmesi durumunda, ilgili stok türünün gerçek maliyetine indirgenebilmesi için satılan kısma karşılık gelen tutar 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının alacağına kaydedilmelidir. Böylece, satılan malların maliyeti sonradan yapılan ıskonto tutarı kadar düşürülmüş olur (Özulucan, 2010: 61-63). Eğer stoklar satılmadıysa, indirim tutarı ilgili stok hesabıyla ilişkilendirilmelidir. Bu durumda da stok maliyeti düzeltilmiş olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 130). VUK'a göre gerçek (has /fili) maliyetin esas alınması Kanunun ruhuyla örtüşecektir. Dolayısıyla, bu türden ıskontoların ilgili stok hesap/hesapları ya da ilgili maliyet hesap/hesaplarıyla ilişkilendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Yukarıdaki örnekte, ticari malların tamamı satılmış ise, işletmenin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

320 SATICILAR	/	2.000	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	/		2.000

Yukarıdaki verilere göre, eğer ticari malların yarısı satılmış kalan yarısı da stoklarda ise, işletmenin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

320 SATICILAR	/	2.000	
153 TİCARİ MALLAR			1.000
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ			1.000
	/		

Yukarıdaki işlem ile birlikte malların yarısı satıldığı yarısı da stoklarda beklediği için hem stokların bedeli hem de satılan malların maliyeti gerçek değerine indirgenmiştir.

3.3.4.2 TMS 2'ye Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

TMS 2 madde 11'e göre "Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.". Bu nedenle, satıcının alıcıya tanıdığı olduğu iskonto hiçbir durumda (satış anında veya satış sonrasında) maliyetle ilişkilendirilmeyecektir. TMS'ye göre hem alıcı işletme aldığı stok türünü (istisnai durumlar dışında) peşin değeriyle hem de satıcı işletme satış hasılatını peşin değeri ile izlemek zorundadır.

TMS 2 madde 18'göre, stokun peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarı, stok maliyetle ilişkilendirilmeksizin finansman gideri olarak kaydedilir. Örneğin, vadeli stok alışı yapıldığında vade farkı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Vadeli alışlarda vadesinden önce ödeme yapılırsa, erken ödeme için hesaplanan vade farkı tutarı kadar kasa ıskontosu yapılır. İskonto tutarı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının alacak tarafına kaydedilerek vade farkı iptal edilir (Özulucan, 2019:122 -126).

Örneğin; işletme peşin fiyatı 10.000 TL olan ticari malları, 01.10.2020 tarihinde 4 ay vadeli 11.000 TL'ye veresiye olarak satın almıştır. Fakat borcunu ödeme tarihinden 2 ay önce 10.500 TL olarak banka hesabından EFT yaparak ödemiştir.

i. Alıcının borcunu 2 ay önce 10.500 TL ödemesi durumunda yapılacak yevmiye kaydı,

320 SATICILAR	/	11.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		500	
102 BANKALAR			10.500
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	/		1.000
	/		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, alış tarihinde hesaplanan faiz tutarı 1.000 TL'dir. Ancak erken ödeme sonucunda 500 TL tutarında faiz gerçekleşmiştir. Bu durumda, işletmenin finansman giderleri 500 TL iken, iptal ettiği vade farkı giderleri toplamı ise yine 500 TL'dir. Çünkü 4 ay vadeli alınan ticari mallara ilişkin ödeme satış tarihinden 2 ay sonra yapılmıştır. Dolayısıyla kalan 2 ay ise erken ödeme anlamına gelmektedir.

ii. *Satıcı işletmenin 2 ay önce 10.500 TL tahsilat yapması durumunda yevmiye kaydı*

100 KASA	/	10.500	
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI		1.000	
GELİRLERİ			
	120 ALICILAR		11.000
	642 FAİZ GELİRLERİ		500
	/		

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre işletme erken tahsilat yaptığı için satış tarihinde hesapladığı 1.000 TL tutarındaki vade farkının 500 TL'lik kısmını faiz geliri olarak muhasebeleştirebilmiştir. Başka bir ifadeyle, satıcı işletmenin yapmış olduğu kasa ıskontosu sonucunda faiz gelirleri 500 TL olarak gerçekleşmiştir. Kalan 500 TL tutarındaki vade farkı gelirleri ise iptal edilmiştir.

3.3.5. Stok Değerleme Yöntemleri Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.5.1. VUK'a Göre Stok Değerleme Yöntemleri

VUK'un 274. maddesinde stokların değerlemesinde maliyet bedelinin esas alınması gerektiği açıklanmıştır. Maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemlerinin VUK'da kendi içinde farklı sınıflandırıldığı görülmektedir. VUK bu yöntemler içinde eğer ilgili varlığın kendisine özgü/fiili ya da özgün maliyeti varsa değerlemede "gerçek maliyet yönteminin" kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Stokların gerçek/özgün maliyetinin belirlenememesi durumunda, VUK'a göre ortalama maliyet yöntemlerinden basit ortalama, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve hareketli ağırlıklı

ortalama yöntemi ile birlikte bilinen “İlk Giren İlk Çıkar” (FİFO) yöntemi de uygulanabilir.

Değerleme gününde eğer stokların piyasa fiyatı maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla oranda düşmüş ise, (267. madde ikinci sırasında verilen usul hariç olmak üzere) VUK madde 274’e göre, mükellefler stoklarını maliyet ve piyasa fiyatından düşük olanıyla değerlendirilebilirlerdir.

VUK madde 289’a göre maliyet bedeli ile değerlemesi mümkün olmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri ise; varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet (*kayıtlı*) değeri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilecektir.

3.3.5.2. TMS 2’ye Göre Stok Değerleme Yöntemleri

TMS 2 madde 11’e göre, stoklar *satın alındığında veya üretildiğinde*, iskontolar ve diğer indirimler maliyetten düşülmek koşuluyla maliyet bedeli ile işlem görürler. İlerleyen dönemlerde ise TMS 2 madde 9’a göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmak zorundadır. Böylece, ihtiyatlılık kavramı esas alınmış olmaktadır. Şöyle ki ilgili stok kaleminin maliyet ve net gerçekleşebilir değerin az olanıyla değerlemeye tabi tutulması mevcut kavramın gereğinin yerine getirilmesi anlamı taşımaktadır.

TMS 2 madde 23 ve 25’e göre, stok maliyetlerini değerlendirilebilmek için farklı yöntemlerin kullanılması mümkündür. Bunlar arasında; gerçek parti maliyet yöntemi, dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hareketli ağırlık ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar yöntemi (*FİFO*) yer almaktadır.

3.3.6. Fireler Yönünden VUK ile TMS 2’nin Karşılaştırılması

3.3.6.1. VUK’a Göre Fireler

Vergi mevzuatına göre fireler, normal ve anormal fireler olarak ikiye ayrılır. Normal fire; taşıma, istifleme, tartma, hava basınç farkları gibi nedenlerden dolayı oluşan işletmenin hiçbir durumda kaçınamayacağı (*miktarın azaltılması durumu hariç*) fire türüdür. Vergi mevzuatına göre normal firelerin, Takdir Komisyonu’nun iznine tabi olmaksızın maliyetle ilişkilendirilmesi veya dönem gideri olarak kaydedilmesi mümkündür.

Eğer hesaplanan fire miktarı normal sınırların üzerinde gerçekleşirse, bu fireye de anormal fire denilmektedir. Esas itibariyle vergi mevzuatına göre anormal fireye ilişkin maliyetin kanunen kabul edilmeyen dönem gider olarak işlem görmesi gerekir. Fakat vergi mevzuatı, Takdir Komisyonu'nun onay vermesi (*örneğin; yangın, sel, rüzgâr gibi doğal afetler*) koşuluyla anormal fireleri dönem gideri olarak kabul etmektedir. İtfaiye raporu, sigorta vb. kuruluşlar tarafından anormal firelerin tespit edilmesine ilişkin düzenlenen belgeleri vergi idaresi kabul etmeme eğilimindedir (Hacırüstemoğlu, 1994: 159).

VUK madde 3/B'ye göre, "...Vergiyi meydana getiren olay ve bu olayla alakalı muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması durumunda ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.". Bu maddeden de anlaşıldığı üzere, anormal firenin yasal geçerliliği olan belge/belgelerle ispatlanması durumunda kanunen kabul edilebilir bir gider olarak işlem göreceği ve vergi matrahının indirilmesinde dikkate alınabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Örneğin; kolonya satan bir işletmede kolonya stoklarında yapılan sayımda 50 litre kolonyanın buharlaştığı tespit edilmiştir. Takdir Komisyonunun raporuna göre bu miktarın yarısı normal fire kalan yarısı da (işletmenin sorumluluğundan kaynaklanan) anormal firedir. Kolonyanın litre fiyatı 10 TL'dir.

Bu durumda (stokların satıldığı varsayımı altında) normal ve anormal firelere ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR	/	250
MALİYETİ		
621 01 Normal Fire Maliyetleri		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE		250
ZARARLAR		
689 01 Kanunen Kabul Edilmeyen		
Anormal Fire Maliyetleri		
153 TİCARİ MALLER		500
Normal ve anormal fireler nedeniyle		
(25 litre x 10 TL = 250 TL) (Normal fire)		
(25 litre x 10 TL = 250 TL) (Anormal fire)	/	

Fireler, işletmelerin faaliyetleri esnasında sıklıkla karşılaştıkları bir maliyet çeşidi olmasına rağmen, fireler ile ilgili yasal mevzuatımızda istenilen düzeyde düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Bu nedenle gerek vergi müfettişleri, gerekse mükellefler, fire konusunda vergi mahkemesi kararları, Danıştay kararları ve özeldeler kapsamında işlem yapmaktadırlar. Gerek ticaret ve sanayi odası tarafından mamuller ve çeşitli iş kolları için ticari fire yüzdelerinin yayınlanması, gerekse konuyla ilgili birden fazla Danıştay kararı ve muktezanın (özelgenin) yer alması, normal düzeyde gerçekleşen firelerin vergi matrahını azaltıcı bir gider kalemi olarak kullanılması hususundaki karmaşıklığı ortadan kaldırmaktadır (ozdogrular.com.tr, 2020). Dolayısıyla normal fire maliyetlerinin ve yasal geçerliliği olan koşulların gerçekleşmesi durumunda anormal firelerin kanunen kabul edilebilir bir gider olarak işleme tabi tutulması, vergi mevzuatı açısından kabul edilebilir bir durumdur.

3.3.6.2. TMS 2'ye Göre Fireler

TMS 2 madde 16'ya göre, stokların maliyetine dahil edilmeyen ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler arasında “anormal bir şekilde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (*fire ve kayıplar*), işçilik ve diğer üretim maliyetleri” de yer almaktadır. Dolayısıyla TMS 2'ye göre normal fire maliyetleri stokların maliyetine, anormal oranda gerçekleşen fire maliyetleri ise dönem gideri olarak işlem görecektir. Bu durumda, (*normal fire gerçekleşmesi koşuluyla*), kullanılan tüm hammaddelerin maliyeti mamule yüklendiği için örneğin (*7/A Seçeneğini kullanan*) üretim işletmelerinde doğrudan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında, oysa anormal fire maliyetleri ise örneğin 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları hesabında izlenebilir. TMS'ye göre anormal firelerin olağandışı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü TMS 1 madde 87'de, “İşletme kar veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda veya tablolarda ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz.” şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Dolayısıyla bu tür giderlerin hesaplanması durumunda, söz konusu tutarın ayrı bir hesapta (625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları) izlenmesi mümkündür.

3.3.7. Mamul Maliyetinin Kapsamı Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.7.1 VUK'a Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı

VUK madde 275'e göre üretimi yapılan mamul ve yarı mamuller ile ilgili maliyete eklenmesi zorunlu unsurlar arasında; hammadde, işçilik, genel üretim giderleri ve ambalaj giderlerinin maliyete eklenmesi zorunlu iken, genel yönetim giderlerinden üretimi yapılan ilgili stok türüne pay verilmesi mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.

Ülkemizde Türk Vergi Sistemi mükelleflerden tam maliyet yönteminin uygulanmasını istediği için, vergi anlayışlı muhasebenin benimsendiği görülmektedir. Bu nedenle mükellefler vergi mevzuatı karşısında cezalı duruma düşmemek için maliyetin saptanmasında da genellikle tam maliyet yöntemini tercih etmektedirler. Ayrıca bu yöntemin kolayca uygulanabilmesi de tercih edilmesinin bir diğer nedeni olarak ifade edilebilir. Yani VUK, maliyeti belirleyen gider unsurlarından genel üretim giderlerinin tamamını maliyetle ilişkilendirmede herhangi bir sakınca olmadığını belirtmiştir. Bu nedenle mükellefler maliyetin saptanmasında sabit ve değişken genel üretim giderleri ayırımına gitmemektedirler. Fakat gerçeğe uygun maliyetin tespiti ve bilgi muhasebesinin anlayışı esas alındığında, bu anlayış doğru değildir. Gerçeğe uygun olmayan bilgiler esas alınarak düzenlenen mali tabloların da tüm iç ve dış paydaşları doğru yönlendirebileceği açıktır.

3.3.7.2. TMS 2'ye Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı

TMS 2'de madde 11-16 aralığında stokların maliyetine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Stokların maliyetinin belirlenmesinde kapsamına göre maliyetlendirme yöntemleri arasında yer alan normal maliyet yönteminin uygulanması gerektiği açıklanmıştır. Bu yöntemle göre, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile birlikte direkt işçilik giderleri her durumda maliyet ile ilişkilendirilirken, genel üretim giderlerinden koşullu olarak maliyete pay verilecektir. Şöyle ki; üretimle ilgili giderlerin üretilen mamulün maliyetine; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı (*endirekt malzeme, indirekt işçilik gibi*) ve sabit genel üretim giderlerinin (*amortisman, kira, bakım onarım gibi*) normal kapasiteye karşılık gelen kısmı üretim maliyetine eklenebilecektir. Normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin

maliyete yüklenmeyen kısmı (*atıl kapasite*) ise, dönem gideri olarak işlem görecektir. Atıl kapasitenin olmaması durumunda, VUK'da olduğu gibi TMS'de gider unsurlarının tamamı maliyete eklenecektir. Sonuçta her iki düzenlemeye göre maliyet tutarı aynı hesaplanacaktır.

TMS 2 madde 15'de, “*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.*” şeklinde bir hükme yer verilmiştir. Bu açıklamadan da anlaşıldığı üzere, stokları mevcut konum ve duruma getirilmesi için katlanılan giderler maliyetin bir parçası olarak kabul edilecektir. Fakat eğer üretimi yapılan varlık özellikli bir varlık ise, finansman giderlerinin de üretilen mamulün bir kısmı olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

3.3.8. Stokların Envanterde Değerlemesi Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.8.1. VUK'a Göre Stokların Envanterde Değerlemesi

VUK'a göre stokların gerçek (*has, özgün*) maliyeti ile değerlemesi esas alınmıştır. Fakat gerçek maliyetin ve miktarın kimi zaman tespit edilmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda (*VUK madde 190 ve 267 hükümleri hariç*) gerçek rakamları yani maliyeti kullanarak değişik yöntemler ile stokların değerlemesi mümkündür. Bunlar arasında aşağıdaki yöntemler yer almaktadır.

- a. Gerçek (Has) Maliyetle Değerleme Yöntemi,
- b. Ortalama Maliyetle Değerleme Yöntemi,
 - i. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi,
 - ii. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi,
 - iii. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
- c. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (İ.G.İ.Ç)

3.3.8.2. TMS 2'ye Göre Stokların Envanterde Değerlemesi

TMS 2 madde 23'de, “ Olağan koşullarda birbirlerinin yerine kullanılamayan stok kalemleriyle özel projeler için üretilen veyahut satın alınan mal ya da hizmetlerin maliyeti, her bir varlık için ilişkin özel maliyeti göz önünde bulundurularak

hesaplanır” biçiminde bir hükme yer verilmiştir. Madde 24’de ise, maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesi anlamına geldiği vurgulanmıştır. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış ya da üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Fakat özel maliyet yöntemi çoğunlukla birbirleri yerine geçebilen büyük tutardaki kalemlerden meydana gelen stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir.

TMS 2 madde 25’e göre, “23. madde de belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak tespit edilir. Bir işletme benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü ya da kullanım şekilleri itibarıyla birbirinden ayrılan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıdaki maddelere göre, stokların esas itibarıyla gerçek ya da özgün maliyeti ile değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Söz konusu maliyetin belirlenememesi durumunda ya FIFO ya da ortalama maliyet yöntemleri arasında yer alan ağırlıklı ortalama veya hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birisinin kullanılabilmesi (*madde 25’de*) ifade edilmiştir.

Mamul üretiminde kullanılmak için mevcut olan ilk madde ve malzemenin değerlendirilmesi yapılırken, ilk madde ve malzemenin kullanımı ile elde edilecek mamulün satış değeri karşılaştırılır. Fakat mamuller, maliyet tutarının üzerinde satılması bekleniyorsa, ilk madde ve malzemeler maliyetlerinin altında bir tutarla değerlemeye tabi tutulamazlar. Eğer mamullerin maliyetinin, net gerçekleşebilir değerin üstünde olacağı tahmin ediliyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değere yansıtılır (Örten vd. 2019: 58). Bu durum zaten TMS 2 madde 9’da “Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin az olanı ile değerlendirilir.” şeklinde net olarak ifade edilmiştir.

3.3.9. Karşılık Ayırma Yönünden VUK ile TMS 2’nin Karşılaştırılması

3.3.9.1. VUK’a Göre Karşılık Ayırma

VUK madde 288’de “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları

karşılıkla maksadıyla hesaba ayrılan meblağlara karşılık denir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

VUK madde 278’e göre, “Yangın, deprem ve su basması vb. afetlerden dolayı ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir düşüş vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeri.” şeklinde ifade edilmektedir. Bu madde esas alındığında, stokların değerinin düşme nedeni iki aşamada ele alınabilir. Bunlar stokların ya işin normal akışı içinde doğal olarak değer kaybetmesi ya da doğal afetler gibi mücbir nedenlerden dolayı değer kaybetmesi gerekir. Bu durumda yani vergi mevzuatının belirlediği koşullar gerçekleştiğinde ilgili zarar tutarları için, ayrılan karşılık tutarı vergi matrahını dolayısıyla ödenecek vergi tutarını azaltacaktır. Aksi durumda ayrılan karşılık bilgi muhasebesi açısından ya da muhasebe kuramı açısından gider yazılabilirken, vergi mevzuatı açısından tespit edilen karda (mali kar) mutlaka dikkate alınmak zorundadır.

VUK madde 274’e göre, “Emtia, maliyet bedeliyle değeri. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.” denilmektedir. Emsal bedelinin tespitinde üç esas vardır. Bunlardan ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esas kullanılması durumunda emsal bedeli mükellef tarafından, takdir esasında ise mükelleflerin müracaatı üzerine Takdir Komisyonu tarafından yapılır. (Özulcan, 2010: 152, 163). Emsal bedelini Takdir Komisyonunun tespit etmesi durumunda, ayrılan karşılık vergi mevzuatı açısından geçerlidir. VUK madde 267/2 Kanununun hem lafzına hem de ruhuna aykırıdır. 267/1 Kanunun sadece ruhuna aykırıdır, fakat uygulanabilirliği oldukça kısıtlıdır.

VUK’a göre eğer stokların gerçek bedeli belli değilse veya bilinmiyorsa ya da doğru olarak tespit edilemiyorsa, mükellefler istemeleri durumunda karşılık ayırabileceklerdir.

Örneğin; işletmenin stokları arasında bulunan ve kayıtlı (*maliyet*) bedeli 30.000 TL olarak bilinen beyaz eşyalar sel sonucunda zarar görmüştür. Takdir Komisyonu söz konusu malların emsal bedelini 10.000 TL olarak belirlemiştir.

Bu durumda karşılık ayrılmasına ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	/	20.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI			20.000
Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması (30.000 TL – 10.000 TL = 20.000 TL)	/		

Yukarıda yapılan yevmiye kaydı ile birlikte ilgili stok kalemi kayıtlı bedeli ile bilançoda temsil edildikten sonra, karşılık hesabının düzenleyici bir rol oynaması sonucunda stoklar değerlendirme günündeki net değeri ile raporlanmış olacaktır.

3.3.9.2. TMS 2’ye Göre Karşılık Ayırma

TMS 2 madde 9’da “Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.” şeklinde bir hükme yer verilmiştir. TMS 2 madde 7’de ise net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, normal iş süreci içerisinde stokun satışından elde etmeyi planladığı net tutarı tanımlar. “Eğer, net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına düşerse, stok değer düşüklüğü ortaya çıkar, dolayısıyla da fark tutarı kadar karşılık ayrılır” şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

TMS 2 madde 34’de, “... Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla alakalı zayıf, indirgemenin ve kayıpların meydana geldiği dönemde gider olarak kayıt edilir. Net gerçekleşebilir değerinde oluşan artıklar yüzünden iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık miktarı, iptalin meydana geldiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini düşürecek şekilde muhasebeleştirilir.” denilmektedir.

Dolayısıyla TMS 2, değer düşüklüklerinin stokların satılması koşuluyla maliyetle ilişkilendirilmesine hükmetmiştir. Eğer, bir stok kalemi net gerçekleşebilir değeri, kayıtlı (*maliyet*) değerinin altına düşmüş ise, değer düşüklüğü, örneğin, stok türü ticari mal ise satılan ticari malların maliyeti ile ilişkilendirilebilecektir. Bu durumda 621 no’lu hesap borçlandırılır, karşılığında değer düşüklüğünün izlendiği 158 no’lu hesap alacaklandırılacaktır.

Örneğin; kayıtlı bedeli 18.000 TL, net gerçekleşebilir değeri 15.000 TL olarak tespit edilen ticari mallar için karşılık ayrılması kararlaştırılmıştır.

Ayrılan karşılığın maliyetle ilişkilendirilmesi durumunda işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

621 SAT. TİC. MALLAR MALİYETİ	/	3.000	
621 03 T. Mallar Değer Düşük. Karşılığı			
158 STOK DEĞER DÜŞÜK			3.000
KARŞILIĞI			
Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması			
Kayıtlı bedel > Net gerçekleşebilir değer			
(18.000 TL) > (15.000 TL = 3.000 TL)	/		

İleri bir tarihte ilgili varlığın net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinin üzerine çıkmış ya da eşitlenmiş ise, bu yöntemin uygulanması durumunda, 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı borçlandırılıp, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı alacaklandırılarak düzeltme işlemi yapılabilir. Böylece bir taraftan karşılık iptal edilmiş diğer taraftan da satılan malların maliyeti düzeltilmiş olmaktadır.

Karşılık giderleri, gelir tablosunun fonksiyon esasına göre düzenlenmesi durumunda satışların maliyetiyle ilişkilendirilebileceği gibi faaliyet giderleri içerisinde de raporlanır. Örneğin, eğer söz konusu stoklar işletmenin yönetim departmanı ile ilgili olsa idi, bu durumda 770 no'lu hesap borçlandırılırken 158 no'lu hesap alacaklandırılacaktır (Örten vd., 2019: 57, 60).

Örneğin; ticari mallar için ayrılan karşılık (3.000 TL) ayırmanın gerekliliği ortadan kalkmış ve ayrılan karşılık da 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabında izlenmiş ise, iptal kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI	/	3.000	
644 KONUSU KALMAYAN			
KARŞILIKLAR			3.000
Daha önce ayrılan karşılık tutarının iptali nedeniyle	/		

3.3.10. Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.10.1. VUK'a Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri

Birbirinden farklı zaman ve fiyatlarla mal girişinin ve dolayısıyla (*benzer kar marjıyla*) satışının yapıldığı işletmeler (*perakende satış yapan işletmeler*) için, stok maliyetinin kolayca ölçümüyle ilgili teknikler içinde standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi de yer almaktadır. Tahmini olarak ve bazı varsayımlar altında stok değerlerinin hesaplandığı bu yöntemler esas itibariyle VUK'da kabul görmemektedir. VUK'da bilindiği gibi maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemleri temel alınmaktadır. Gerçek maliyet belirsiz bir halde ise ve gerçek maliyete dayalı öteki yöntemlerin de uygulanması mümkün değilse, emsal bedeli uygulanacaktır. Ancak eğer dönem içinde standart maliyet yöntemi kullanılmış ve yılsonunda da elde edilen rakamlar fiili rakamlara dönüştürülecek ise, bu durumda VUK bakımından standart maliyet yöntemi kullanılabilir (Çabuk, 2001; 78). VUK madde 275'de mükelleflerin imal ettikleri bir mamulü bu maddede belirtilen unsurları kapsamı koşuluyla diledikleri usulde belirleyebilecekleri açıkça ifade edilmiştir. Çünkü sonuçta yine gerçek maliyet esas alınmış olmaktadır.

VUK'un 190. maddesine göre bazı işletmelere envanter çıkarma zamanı konusunda ayrıcalık tanınmıştır. Bu işletmeler; büyük mağazalar (*çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethaneler*) ve eczaneler, emtia mevcutlarının envanterini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu işletmeler, envanterin çıkartılmadığı yıllarda, hesaben (*kayden*) mevcut iktisadi kıymetleri, envanter defterine (*veya listesine*) kaydedeceklerdir.

3.3.10.2. TMS 2'ye Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri

TMS 2 madde 21'e göre, stok maliyetlerinin ölçümünde, standart maliyet yönteminin ve perakende maliyet yönteminin kullanılabilmesi için, sonuçların maliyete yakın hesaplanması gerekmektedir. Standart maliyet yöntemi; hammadde ve malzemenin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının olması gereken düzeylerini dikkate alır. Standart maliyetler sistemli bir şekilde gözden geçirilir ve ihtiyaç duyulursa mevcut koşullara göre tekrardan hesaplanır.

TMS 2 madde 22'ye göre perakende yöntem, perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer maliyet yöntemlerinin uygulamasının pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, çok çabuk farklılık gösteren fazla miktarda kalemden meydana gelen stokların değerlemesinde kullanılır.

Yukarıdaki maddeler esas alındığında, TMS 2'de belirtilen koşulların sağlanması durumunda, stokların hem standart maliyet yöntemi ile hem de perakende yöntem ile değerlemesi mümkündür. Eğer sonuçlar maliyete yakın hesaplanamaz ise bu yöntemlerin uygulanması da mümkün değildir.

3.3.11. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünler Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.11.1. VUK'a Göre Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

VUK madde 276'da "Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değeri. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır." denilmektedir.

VUK madde 277'de, "Zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değeri. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıdaki maddeler esas alındığında hem zirai ürünler hem de zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır. Fakat maliyet bedelinin uygulanması olası değilse, değerlemede emsal bedeli baz alınacaktır.

3.3.11.2 TMS 2'ye Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

TMS 2 madde 20 TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardını referans göstererek, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stokların, finansal tablolara ilk kez alınması aşamasında hasat zamanındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüleceğini belirtmiştir. Yine TMS 41 madde 13'e göre, canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin, hasat

noktasında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüm yapılacaktır.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, 30. maddede yer verilen gerçeğe uygun değerlerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar dışında, gerçeğe uygun değerlerinden, satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (Bkz. TMS 41, Md. 12).

Bu Standarda göre işletmeler üretmiş oldukları tarımsal ürünlerini sürekli olarak, hasat zamanında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini çıkarmak şartıyla ölçeceklerdir. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat zamanında, gerçeğe uygun değerinin devamlı güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır (Bkz. TMS 41, Md. 32). Dolayısıyla, söz konusu bu maddeye göre, tarımsal ürünlerin her durumda gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiği kabul edilmiştir. Bu nedenle de tarımsal ürünleri değerlemeye tabi tutarken mutlaka hasat zamanındaki satış maliyetleri çıkarılmış gerçeğe uygun değerinin dikkate alınması gerekmektedir.

3.3.12. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.12.1. VUK'a Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stokların gidere dönüştürülmesi ilgili stok kaleminin türüne göre değişmektedir. Şöyle ki stoklar genel olarak; satıldığında, üretimde kullanıldığında, tüketildiğinde, fireye dönüştüğünde, satın alma sonrasında ıskonto hak edildiğinde, değer düşüklüğü kesin olduğunda, çalındığında, kayıp olduğunda, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde, herhangi bir şekilde örneğin bağış yapıldığında vb. diğer nedenlerle eksildiğinde stok maliyeti, stok türüne göre ve diğer koşullara göre ilgili gider hesabına borç kaydedilir. Bu hesaplar arasında *örneğin; 620 Satılan Mamuller Maliyeti, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 623 Diğer Satışların Maliyeti, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar, 689 Diğer Olağandışı Gider Zararlar gibi hesaplar yer almaktadır.* Sözü edilen bu hesaplara karşı ise ilgili stok hesabı alacaklandırılır. Örneğin; 150 İlk Madde ve Malzeme, 153 Ticari Mallar ve 157 Diğer Stoklar hesabı gibi.

VUK hangi durumlarda bu tür maliyet unsurlarının kanunen kabul edilen gider/zarar olarak kaydedilemeyeceğini ve hangi durumlarda kanunen kabul

edilmeyen gider olarak kaydedilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Örneğin, anormal fire maliyetleri, çalınan mallar, işletmenin kendi sorumsuzluğu nedeniyle zayı olan mallar,

Takdir Komisyonunun kabul etmediği durumlarda oluşan stok maliyetleri vergi mevzuatına göre zarar kaydedilecektir. Ya da vergi mevzuatı; satılan mallar maliyetini, stok ve duran varlık üretiminde kullanılan hammadde maliyetini, işletme faaliyetlerinde kullanılan işletme malzemesi ve ambalaj giderlerini, normal sınırlar içinde gerçekleşen fire maliyetlerini, mücbir (*deprem, sel gibi*) nedenlerle oluşan stok kayıplarının maliyetini, satılan stokların maliyetini, Takdir Komisyonu tarafından kabul edilen stok maliyetlerini ve yetkili mercilerin onaylaması koşuluyla çalınan malların bedelini vb. diğer maliyetleri mali karın tespitinde vergi matrahının düşürülmesinde yasal gider/zarar kabul etmektedir.

3.3.12.2 TMS 2'ye Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stoklar satıldığında veya kullanıldığında söz konusu stokların kayıtlı değeri, TMS 2 madde 34'e göre, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, ticari mal satıldığında 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti hesabı borçlandırılırken 153 Ticari Mallar hesabı alacaklandırılır, endirekt malzeme üretim için kullanıldığında 730 Genel Üretim Giderleri borçlandırılırken 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı alacaklandırılır (Özulucan, 2019: 89).

İşletmelerde kullanılmak için imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar TMS 2 madde 35'e göre, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür. Mesela, demir üreten bir işletmenin kullanmak üzere bir depo inşa etmesi durumunda, 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları borçlandırılacak, 152 Mamuller hesabı da alacaklandırılacaktır. Böylece ilgili mamul (demir) maliyeti üretim maliyeti ile ilişkilendirilmiş olacaktır.

Satılma ve kullanılma dışında: fire, çalınma, tüketilme, kaybolma, kasa ve miktar ıskontosu yapıldığında, bağış yapıldığında, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde ve benzeri satılma ve kullanılma dışında: fire, çalınma, tüketilme, kaybolma, kasa ve miktar ıskontosu yapıldığında, bağış yapıldığında, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde ve benzeri nedenlerle stoklar eksildiğinde de VUK'da olduğu gibi

stoklardan çıkış yapılacaktır. Böyle bir durumda, stokların eksilme nedenine göre ilgili stok hesabı alacaklandırılırken, karşılığında ilgili gider/zarar/varlık hesabı da borçlandırılacaktır.

3.3.13. Karşılıklar İçin Vergi Varlığı Hesaplama Yönünden VUK ile TMS 2'nin Karşılaştırılması

3.3.13.1. VUK'a Göre Vergi Varlığı

Muhasebe karı (muhasabe zararı), vergi gideri öncesi dönem karını (*zararını*) ifade eder. Başka bir ifadeyle, muhasebe karı, işletmenin ticari karıdır. Muhasebe karı ya da ticari kar, esas itibariyle muhasebe kuralları ve Muhasebe Standartlarına göre tespit edilen kar tutarını ifade eder.

Vergiye tabi kar, vergi otoriteleri (VUK, KVK, GVK gibi) tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) karı (zararı) ifade eder. Başka bir ifadeyle söz konusu bu kar, işletmenin mali karıdır (Özulucan, 2019: 158). Ya da başka bir ifadeyle bu kar tutarı vergi matrahını ifade eder.

Türkiye'de mevcut uygulamalar esas alındığında muhasebe karı yani ticari kardan vergi hesaplanmamaktadır. Dolayısıyla, muhasebe karı esas alınarak vergi varlığı hesaplaması da söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle, VUK'da "vergi varlığı" diye bir kavram yoktur. Fakat normalde kanunen kabul edilmeyen bir gider için ilgili mercilerden izin alındığında, eğer o gider/zarar, mali karın tespitinde vergi matrahını düşürüyor ise, bu durumda ödenmeyen vergi tutarı kadar, işletme bir varlığı bünyesinde tutmuş olmaktadır. Örneğin, vergi mevzuatında, Takdir Komisyonunun onay vermesi (*örneğin; yangın, sel, rüzgâr gibi doğal afetler*) koşuluyla anormal fire maliyetlerinin dönem gideri olarak kabul edilmesi gibi.

3.3.13.2. TMS'ye Göre Vergi Varlığı

TMS 2'ye göre, stokların değerlemesinde, eğer net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına düşerse, başka bir ifadeyle stokların maliyet değeri net gerçekleşebilir değer üzerinde ise, aradaki fark tutarı kadar karşılık ayrılır ve ilgili varlığın muhasebe değerindeki azalış tutarı (karşılık) üzerinden de vergi varlığı hesaplanır. Değer düşüklüğü tutarının vergi oranı ile çarpılması suretiyle ertelenmiş

vergi varlığı tutarı hesaplanır. Hesaplanan bu tutar örneğin 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabının borcunda izlenebilir.

Örneğin; “A” İşletmesi’nin stoklarında bulunan “X” malının birim kayıtlı bedeli 50 TL’dir. Malın demode olma olasılığı göz önüne alınmış ve aracı bir işletme ile anlaşarak birim fiyatı 35 TL üzerinden 1.000 adet malın satılması kararlaştırılmıştır. Aracı işletmeye satış bedeli üzerinden % 20 komisyon ödenecektir.

Bu durumda, TMS esas alındığında, karşılık ile ilgili yapılacak yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	/	22.000
KARŞILIK GİDERLERİ		
626 02 T. Mallar Değer Düşük. Karşılığı		
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.		22.000
KARŞILIĞI		
Karşılık ayrılması nedeniyle		
	/	

- Ticari malların birim net gerçekleşebilir değeri 35 TL- (35 TL x 0,20) = 28 TL’dir.
- Toplam maliyet tutarı 50.000 TL (1.000 adet x 50 TL)
- Toplam net gerçekleşebilir değer tutarı 28.000 TL (1.000 adet x 28 TL)
- Ayrılacak toplam karşılık tutarı 22.000 TL (50.000 TL – 28.000 TL)

Olası zarar tutarı 22.000 TL üzerinden TMS’ye göre vergi varlığı hesaplanacaktır (*Vergi oranı % 20 kabul edilmiştir*).

TMS’ye göre hesaplanan vergi varlığı için aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılabilecektir.

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	/	4.400
691 DÖNEM KARI VERGİ VE		
DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK		4.400
KARŞILIKLARI		
691 08 Ertelenmiş Vergi Varlığı		
Gelirleri		
(22.000 TL x 0,20 TL) = 4.400 TL	/	

Vergi mevzuatı açısından, gerçekleşmeyen ya da başka bir ifadeyle olası zarar için böyle bir kaydın yapılması söz konusu değildir.

Ertelenmiş vergi varlıkları, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eder. Ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları sonucunda oluşur. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer alan fazla ayrılan amortisman tutarı, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, kasa sayım noksanları, vade farkları gibi unsurlar ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Eğer bir varlığın vergi değeri > muhasebe değeri ise, ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Yani, rakamla ifade etmek gerekirse, stokların alış (*kayıtlı*) bedeli 1.000 TL iken, Muhasebe Standartlarına göre değeri 850 TL ise burada azalış nedeniyle işletme adına vergi varlığı hesaplanır. İşletme, Muhasebe Standartlarına göre bu değer azalışı (150 TL) üzerinden örneğin, vergi oranı % 20 ise, 30 TL ($150 \text{ TL} \times 0,20$) vergi varlığı hesaplanacaktır (Özulucan, 2019: 15).

3.4. STOKLARIN TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu arasındaki farklılıklar aşağıdaki maddelerce özetlenebilir;

✓ Türkiye Muhasebe Standardın da işletme yetkililerinin tutumu muhasebe yöntemlerinin seçilmesinde öncü rol olmuştur ve Standart “İlkesel“ yaklaşımı kabul etmiştir (Tunçez, 2019:212). Dahası Standart, esnekliği, karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı temel alırken, VUK, vergi matrahının keyfilikliğini ve aşındırılmasını engellemeyi benimsemektedir (Çelik, 2012:197).

✓ Stoklar Standardında açıklanmış olan stok tanımı, genel itibariyle VUK’da yer alan stoklara karşılık geldiği ifade edilebilir (Demireller, 2012:155).

✓ VUK’un 264. maddesi uyarınca açıklanan “tasarruf değeri” ile TMS’de yer alan “bugünkü değer” ifadesinin arasında benzerlik vardır. VUK’da ifade edilen “tasarruf değerinin” kullanım alanı senetli borçlar ve alacaklar için olup kapsam açısından geniş değildir. Tasarruf değerine indirgeme de basit faiz’den (238 sıra nolu VUKGT) faydalanılarak yapılmaktadır. TMS’de yer alan “bugünkü değer”, borçlara/varlıklara ilişkin nakit para girişlerinin iskonto ettirilmiş değeridir. Iskonto edilen değer için ise etkin faiz yönteminden faydalanılmaktadır (TMS 39, Md. 9).

Etkin faiz yönteminde faiz hesaplaması yapılırken, bileşik faizden yararlanılmaktadır (Ergin, 2016:18).

✓ VUK'un 274. maddesinde, üretilen ve satın alınan stokun maliyet değerine istinaden değerlendirme anındaki satış fiyatları % 10 ve daha fazla bir değer düşüklüğü ortaya çıktığı durumlarda maliyet değeri yerine emsal (benzer) bedeli ölçüsü kullanılmaktadır. Böyle bir durumda maliyet esas kullanımına gerek kalmamaktadır (Örten ve Karapınar, 2013:101). Ayrıca takdir esas veya ortalama fiyat ile değerlemeye tabi tutulur. Stoklar Standardın da ise, net gerçekleşebilir değer veya maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Eğer ki, maliyet bedeli net gerçekleşebilir değer üzerinde bir tutarla değerlendiriliyorsa, bu durumda stok, daha düşük değere sahip olan "net gerçekleşebilir değer" ile değerlendirilmektedir.

✓ Stoklar Standardına göre işletme stoklarını, vadeli ödeme (aylara yayarak satın alma) şartıyla satın alabilir. Satın alma sözleşmesinin aktif bir şekilde bir finansman bileşeni kapsamı durumunda bu bileşen, finansman geliri olduğu dönem içerisinde faiz gideri olarak finansal tablolara aktarılır (TMS 2, Md.18). VUK'a bakıldığı takdirde ise; stokun vadeli satışıyla ilgili özel bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir. Genel itibariyle satış esnasında vade farkı biliniyor ise, fatura vade farkı eklenmiş tutar üzerinden düzenlenmekte ve stok satışına ilave edilmektedir. Bu durumda vadesi gelecek yıla ait vade farkı gelirleri ilgili dönemin geliri olarak tebliğ edilmiş olur (Avcı ve Avcı, 2016: 80).

✓ Stoklar Standardı, stokların fiili değerini belirleyerek, işletmenin finansal durumunun ihtiyaca ve gerçeğe uygun olarak sunulmasını esas amaç benimsemişken; VUK stokların temin edilişindeki tutar üzerine, son konumuna getirilinceye kadar ki geçen sürede işletmenin katlandığı maliyetlerin de dâhil edilmesi ile birlikte ortaya çıkan tutarı muhasebeleştirilmeyi uygun görmektedir (Tunçez, 2019:213).

✓ VUK'a göre, stoklar ilk satın alındığında maliyet bedelleri üzerinden kayıt altına alınırlar ve stokların envantere girişi yapıncaya kadar meydana gelen finansman giderleri maliyete ilave edilirken, stokun elde edilmesinden sonraki süreçte maliyete eklenmesi işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır (Yereli, vd., 2012: 30). Stoklar Standardına göre, stoklar ilk edinimde maliyet tutarları üzerinden muhasebeleştirilirler (Örten ve Karapınar, 2013: 104). Stokların edinim maliyetleri; satın alma tutarı, diğer vergiler (vergi idaresinden geri iade alınabilecek maliyetler

hariç) ve ithalat vergileri ile malzeme, hizmet ve mamul satın alımıyla ilgili direkt bağlantı kurulabilen yükleme-boşaltma, taşıma ve diğer maliyetleri içerisinde barındırır. Ticari indirimler, iskontolar ve diğer benzeri tutarlar satın alma giderleri hesaplanırken indirim konusu olmaktadır (TMS 2, Md.11). Fakat Borçlanma Maliyeti Standardına göre, Stoklar Standardında, satışa hazır hale gelmesi zaman alan özellikli (nitelikli) varlıklar için finansman giderleri maliyete ilave edilebilmektedir. (Örten ve Karapınar, 2013:105).

✓ Üretim içerisinde bulunan unsurlar bakımından karşılaştırma yapıldığı takdirde, bütün faaliyet giderleri Stoklar Standardı açısından üretim maliyeti içerisinde bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu, genel yönetim maliyetlerinin üretim gideri içerisinde gösterilmesini işletmenin inisiyatifine bırakmıştır (Yereli, vd., 2012:29-30)

✓ VUK'da taksitli ödeme koşuluyla satın alınan ticari stoklarda, taksitli fiyat ile peşin alım fiyatı arasındaki fark, stokun maliyeti ile bağdaştırılır. Başka bir ifadeyle, bu durumda vade farkı bedeli ile stok bedeli ayrıştırılmamakta, aksine tamamı malın maliyetine dâhil edilmektedir. Hâlbuki stokları konu olan Standarda göre vade farkları direkt finansman gideri olarak kayıt altına alınır. Fakat, stoklar satılmamış ise ilgili vade farklarının hesaplanıp, muhasebeleştirilmesi ve dolayısı ile vergiyle uyumlama kayıtlarının gerçekleştirilmesi söz konusu olacaktır (Avcı ve Avcı, 2016: 80; Yereli vd., 2013: 89; Arisoy, 2018: 358). Ödemelerde oluşabilecek gecikmelerden dolayı meydana gelen vade farkları konusunda VUK ve Stoklar Standardı uyumluluk göstermektedir.

✓ VUK'a istinaden kıymetlerin değerlendirilmesi için bir tek değerlendirme ölçüsü kesinleştirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standardı ise kıymetlerin değerlendirilmesinde birden çok değerlendirme yöntemi sunmuş ve tercihi işletmenin inisiyatifine bırakmıştır. Bu durum ise ticari karın değişmesine neden olabilmektedir (Tunçez, 2019: 212).

✓ Emtiaların değerlendirme yöntemleriyle ilgili karşılaştırma yapıldığında, VUK'a fiili (gerçek) maliyet yöntemini temel almakla birlikte, ağırlıklı ortalama maliyet ve FİFO yöntemlerinin de kullanımına olanak sağlamıştır. Stoklar Standardı ise stokların değerlendirilmesinde ortalama maliyet yöntemi, FİFO yöntemi temel almakla birlikte, maliyete yakın olması nedeniyle standart maliyet yöntemi ve perakende yönteminin uygulanmasına da izin vermektedir. Olağan şartlarda aralarında ikame edilmeyen stok kalemleriyle, satın alınan veya özel projeler için imal edilenlerin maliyeti fiili (gerçek parti) maliyet yöntemi ile belirlenir. Dahası, benzer kullanıma ve benzer

özelliğe sahip bütün stok kalemleri için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Kullanım ve tür alanları farklı olan stoklar için ise ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve FIFO yöntemi gibi farklı maliyet hesaplama yöntemleri uygulanabilir (Akgün, 2012:233; Yereli, vd. 2012:29).

✓ Stoklar Standardına göre atıl kapasite bulunması durumunda ve imalatın düşük seviyede olduğu dönemlerde atıl kapasiteye tekabül eden sabit genel üretim maliyetleri üretim gideri dışında bırakılır (Akgün, 2012: 234). VUK'a göre ise, stokların maliyetlerinin belirlenmesinde, tam maliyet yönteminin uygulanması mecburidir. Dolayısıyla örneğin üretim bölümü örneğin % 20 kapasiteyle çalışmaya devam etse bile, üretimle ilgili maliyetlerin tamamının imal edilen ürünlere aktarılması gerekmektedir (Örten ve Karapınar, 2013:101).

✓ Muhasebe Standardı, muhasebenin temel kavramlarında yer alan "ihtiyatlılık kavramı" gereği işletmenin oluşabilmesine olasılık dâhilinde baktığı bazı olumsuz varsayımlarına karşılık ayırmasına izin vermektedir (Tunçez, 2019:213). Fakat vergi mevzuatı ise, karşılık ayırmaya finansal nitelikli işlem gerçekleşmeden izin vermemektedir (Tunçez, 2019: 213).

✓ Stoklar Standardında normal maliyetleme yönteminin esas amacı, dönemsel olarak faaliyet hacminde oluşan artış azalışlar nedeniyle sabit maliyetlerin birim maliyetler üzerinde ortaya çıkardığı negatif durumları ortadan kaldırmaktadır (Sönmez, 2007:153). Uygulamada olan THP, normal maliyet yönteminin dikkate alınarak hazırlanmaması nedeniyle işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. İlgili yöntemin tam maliyet yöntemine üstünlük kurduğu durum, imalat hacminde meydana gelen dalgalanmaların birim üretim maliyetlerinin değişmesine olanak sağlamamasıdır. Normal maliyet yönteminin sakıncası ise, kapasite sapmalarının hesaplanması ile değişken ve sabit giderlerin birbirinden ayrılması gibi ek maliyetlere neden olmasıdır. Fakat buradan elde edilen verilerden yönetsel amaçlarla faydalanmayı amaçlayan ve maliyet muhasebesinin kullanılmasına önem veren işletmeler için bunun gerçek bir sorun teşkil etmeyeceği görülmektedir (Kısakürek ve Ürgüp, 2018:250-251)

✓ VUK kapsamında kullanılmasında bir sakınca görülmeyen Tam maliyet yöntemi açısından hazırlanan THP'de normal maliyet yöntemi için uygun bir hesap bulunmamaktadır. Normal Maliyet Yöntemine göre kapasite çoğunlukla yıllık süreçlerle ifade edilmektedir. Sabit genel üretim giderlerinin paylaştırılmasında

meydana gelecek kapasite sapmaları, dönem gideri olarak sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir. Çünkü Stoklar standardına göre, olumlu olan kapasite sapmaları sonuç hesaplarında muhasebeleştirilmez (Sönmez, 2007:153).

✓ Stoklar Standardı kapsamında Normal Maliyet Yöntemi kullanıldığı durumda, vergi bakımından sabit genel üretim giderlerinin döneme kayıt edilen kısmıyla ilgili uyumlaştırma kaydı yapılmalıdır. Çünkü VUK'a göre, ilgili maliyetlerin dönem maliyetleri içerisinde değil, gidere dâhil edilerek kayıt altına alınması gereklidir. Bu gider tutarı, kanunun kabul etmediği gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Stokların elden çıkarılmaması durumunda eksik değerlendirilen stoklar nedeniyle indirilebilir geçici fark meydana gelecektir. Bu tutarın vergi oranıyla çarpılması sonucunda meydana gelen kısım ertelenen vergi varlığını oluşturacaktır (Demirel, 2009: 48).

Yukarıda TMS 2 Stoklar Standardı ve VUK açısından karşılaştırılması yapılan maddeler tablo şeklinde aşağıdaki gibi özet olarak gösterilebilir.

Tablo 5: Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması (Öztürk, 2017:144-145; Deran ve Acar, 2016: 18-19; Arisoy ve Tuğay, 2018: 156-157).

Karşılaştırma Yapılacak Konular	TMS/IFRS	VUK
Stokların ilk aktifleştirildiği anda değerlendirilmesi	Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.	Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.
Stokların aktiften çıkışı esnasında değerlendirilmesi	*FIFO *Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi *Standart Maliyet Yöntemi veya Perakende Satış Yöntemi de kullanılabilir.	*Ortalama Maliyet Yöntemi *FIFO *Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi
Faiz giderleri	Satın alma maliyetine dâhil edilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. (Özellikli varlıklar hariç).	Maliyete dâhil edilip edilmeyeceği işletmenin inisiyatifine bağlıdır. Gerçekleşen ilgili faiz gideri ya dönem gideri olarak kaydedilir ya da maliyetle ilişkilendirilir.
Kur farkının izlenmesi	Satın alma maliyetine dâhil edilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Kur farkı, stokun aktifleştirilmesine kadar ki geçen sürede maliyete dâhil edilmek zorundadır. İlerleyen dönemlerdeyse bu farkın maliyete dâhil edilip edilmeyeceği işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır.
Vade farkının izlenmesi	Satın alma maliyetine dâhil edilmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Vade farkı, stokların edinildiği anda maliyete ilave edilir. İlerleyen dönemlerdeyse bu farkın maliyete dâhil edilip

		edilmeyeceği işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır.
İskontoların takip edilmesi	Miktar iskontosu, stok satılmışsa satılan malın maliyetinden veya kayıtlarda yer alan stok maliyetinden çıkarılır. Kasa iskontosu ise, ertelenmiş vade farkı giderleri hesabından çıkarılır.	Stoklar envantere izlenmeye devam ediliyorsa (stok satışının gerçekleşmediği durum), ilgili stok hesabına indirimler dâhil edilmelidir. Miktar iskontosu, stok satılmışsa satılan malın maliyetinden veya kayıtlarda yer alan stok maliyetinden çıkarılır. Kasa iskontosu ise, aynı şekilde stok satılmışsa satılan malın maliyetinden veya kayıtlarda yer alan stok maliyetinden çıkarılır.
Stoklarda özellikli varlık olarak sınıflandırılan kalemler için kur ve vade farkı giderlerinin takip edilmesi	Kur ve vade farkı stok maliyet bedeli içerisinde takip edilir.	Kur ve vade farkı maliyet bedeli içerisinde takip edilir.
Stoku değerlemek için kullanılacak yöntemler	Dönem sonu ağırlıklı ve hareketli ortalama yöntemleri, FIFO ve Fiili (Gerçek) Parti Maliyet Yöntemi kullanılabilir.	Stokları değerlemek için öncelikle maliyet bedeli esas alınmaktadır. Daha sonra maliyet bedeliyle değerlendirme yöntemleri olarak; ağırlıklı ve hareketli ortalama yöntemleri, basit ortalama yöntemi, FIFO ve Fiili (Gerçek) Parti Maliyet Yöntemi kullanılabilir.
Maliyet yöntemleri	Mamul maliyetinin belirlenmesinde Normal Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır. Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesinde etkisi olan genel yönetim maliyetleri üretim maliyetine ilave edilir.	Mamul maliyetinin belirlenmesinde Tam Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır. Genel yönetim maliyetlerinin üretim maliyetine ilave edilmesi ihtiyaridir.
Bilanço gününde değerlemeye tabi olması	Net gerçekleşebilir değer veya maliyet bedelinden düşük olanı üzerinden ölçülür.	Piyasa veya maliyet değerinden düşük olanı üzerinden değerlemeye tabi tutulur.
Değer düşüklüğünün hesaplanması	Maliyet bedelinin net gerçekleşebilir değerden daha yüksek bir değere sahip olduğu durumda değer düşüklüğü meydana gelecektir. $NGD < \text{Maliyet bedeli}$	Satış tutarının, maliyet bedelinin %10 ya da daha fazla altında olması durumunda değer düşüklüğü meydana gelmiş olacaktır. İlgili değer düşüklüğü ise karşılık giderlerinde kayıt edilecektir.
Değer düşüklüğünün raporlanması	İlgili değer düşüklüğü karşılık giderlerinde kayıt edilecektir.	İlgili değer düşüklüğü karşılık giderlerinde kayıt edilecektir.
Değer düşüklüğünün iptal edilmesi	Stokun değerinde meydana gelen artışa istinaden değer düşüklüğü iptal edilebilecektir. Fakat yeniden değerlemeye tabi tutulan tutarın, stok maliyetini aşmaması gerekmektedir.	Değer düşüklüğünün meydana gelmesi sonucunda ayrılmış olan karşılığın tamamı satış sırasında iptal edilmektedir.
Bileşik mamul	Herhangi bir yöntem önerilmemekle birlikte, piyasa	Bileşik maliyetlerin, bileşik stoklara dağıtımında fiziksel

	değerini esas alan dağıtım yöntemi tercih edilmektedir.	miktarlara göre satış değerine dayalı yöntem ve dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır.
Yan mamul	Yan mamul, üretim maliyetinden düşürülerek ölçümlemesi net gerçekleşebilir değer ile yapılmalıdır. Stoklama yapılamamaktadır.	Açıklama bulunmamaktadır.
Normal ve anormal fireler	Normal firelerin maliyeti stokların maliyetine dâhil edilirken, Anormal fire maliyetleri dönem gideri olarak kayıt edilmektedir.	Normal fireler kanunen kabul edilebilir bir gider olarak kayıt edilmektedir. Anormal fireler (Doğal afet dışında kalanlar) kanunen kabul edilmeyen dönem gideri olarak kayıt edilmektedir.

SONUÇ

Ülkemizde geçmişten günümüze kullanılmaya devam eden mevcut muhasebe sistemi, vergi matrahının hesaplanmasına odaklanan vergi mevzuatına (Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu gibi) ve ticari hayata yön veren Türk Ticaret Kanununa dayanmakta, bu kanunların uygulanma imkânının olmadığı durumlarda ise Sermaye Piyasası Kurumu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gibi kurumlar kendi imkân ve kabiliyetleri ile gerekli düzenlemeleri gerçekleştirmekteydi. Fakat küresel çapta artış gösteren ticaret ilişkileri, gelişen sermaye piyasası ve daha önemlisi küreselleşmenin yaygınlaşmasıyla birlikte bu durum kontrol edilemez bir hal almış, Türk muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe sistemine entegre bir şekilde standartlaşması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmaya başlanmasıyla birlikte, çoğu işletmeler (özellikle üretim ve ticaret yapan işletmeler) için stokların değerlemesi için çok önemli bir hal almaya başlamıştır. Bu standartlar günümüzde işletmelerin mevcut muhasebe sistemlerine/uygulamalarına bir takım yeni farklılıkları da getirmiştir. Örneğin; stokların maliyetinde finansman giderlerinin ele alınışı, seçilebilecek maliyet yöntemleri, maliyetlendirme yönteminin seçimi, karşılık ayırma şekilleri, firelerin maliyetlerle ilişkilendirilmesi, stokların ölçüm teknikleri, vergi varlığı gibi pek çok konu bu çalışmada VUK ve TMS açısından karşılaştırılmış ve benzer ve farklı yönleri açıkça ifade edilmiştir. Her iki düzenlemenin benzer yönleri olduğu kadar farklı yönlerinin de olduğu görülmektedir. Bunun en önemli nedeni VUK “vergi için muhasebe” ilkesini savunurken yani vergi kaygısı içinde hareket ederken, TMS “bilgi muhasebesi” anlayışını öne çıkarmış ve gerçeğe uygun bilginin edinilmesini ilk amaç olarak ortaya koymuştur. Dolayısıyla sözü edilen düzenlemeler esas alınarak hazırlanan mali tablolar da farklılaşmaktadır. Fakat günümüzde ilgili işletmeler her iki düzenlemeyi de esas alarak kayıtlama ve mali tablo düzenlemek zorundadırlar. Bu nedenle de birçok işletme için hayati öneme sahip olan stokların ele alınış şekli göz ardı edilemeyecek kadar öneme sahiptir. Aksi takdirde iç ve dış paydaşların işletme hakkında doğru karar almaları tesadüf olacaktır.

Söz konusu bu öneminden dolayı bu tez çalışmasında stoklar VUK ve TMS 2 Stoklar Standardı hükümleri bakımından çok detaylı olarak incelenmiş olup, her iki düzenlemede yer alan hükümler karşılaştırılarak benzer ve farklı yanlar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca ele alınan konuların çoğu da her iki düzenleme esas

alınarak muhasebeleştirilmiştir. Böylece bu konuda çalışma yapmak isteyen veya uygulama içinde görev alanlara örnek teşkil etmek amaçlanmıştır.

Günümüzde işletmelerin yeniliklere açık olma zorunlulukları, muhasebe işlemleri adına aynı dili kullanılmaları gerektiği artık bilinene ve vazgeçilemez bir gerçektir. Bulduğumuz yüzyılda çoğu işletme için standartlar bağlayıcı özellik taşımaktadır. Her işletme tarafından gerçeği yansıtan ve hatasız mali tabloların oluşturulması, düzgün vergi matrahlarının tespit edilmesi için standartlar ve vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların ortaya konması ve doğru bir şekilde uygulanması gereklilikten öte zorunluluktur. Tabii ki zorunluluğun yerine getirilmesinde yaşanan gerçeklere göre hem vergi mevzuatının hem de TMS'nin piyasada uygulanabilir ve ekonomik gerçeklerle uyumlu kurallara/ilkelere göre kendilerini güncellemeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2012). *Maliyet Muhasebesi*. (1. Baskı). Balıkesir: Dora Yayın.
- Acar, D. ve Tetik, N. (2006). *Tek Düzen Hesap Plânı ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Genel Muhasebe*. (5. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akdoğan, N. (2000). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, (5. Basım). Ankara: Gazi Kitap Evi.
- Akdoğan, N., Gündüz H. E., Sevim, A., (2014). *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O., (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, B.A. ve Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları*. (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgün, A.İ., (2012). TMS-2 stoklar standardı kapsamında tam maliyet ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tabloları karşılaştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2),229-246.
- Akin, H. ve Kurşunel, F., (2010). TMS-2'ye göre stokların değerlemesinde özellik arz eden durumlar. *Selçuk Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu Sosyal Bilimler Dergisi* 13(1-2), 311-330.
- Akyol, M. E., (2008). Mali kar yönünden emtia değerlemesi. *Vergi Dünyası Dergisi* (328), 1-8
- Altuğ, O. (1999). *Maliyet Muhasebesi*. (12. Baskı). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Arıkboğa, D., (2019). *Maliyet Muhasebesi* İstanbul Üniversitesi, Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi. 269.
- Arisoy, K., (2018). Stok satın alma maliyetlerinde vade farkının vergi usul kanunu, tms 2 ve bobi frs açısından incelenmesi. *PressAcademia Procedia, 4th Global Business Research Congress*, 7(1), 356-358.
- Arisoy, K. ve Tuğay, O., (2018). Stok maliyetlerinin ulusal ve uluslararası mevzuat çerçevesinde incelenmesi ve bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33(1), 155-178.
- Ataman, Ü. ve Akgül, B. (2001). *Genel Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Avcı, A. ve Avcı, Ö.B., (2016). Vade farkı, kur farkı ve kredi faizlerinin türkiye muhasebe standartları ve vergi usul kanunu kapsamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (134), 90.

Ay, H., (2007). Emtia değerlemesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (316), 1-15.

Ayçiçek F., (2009). *Türkiye Muhasebe standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Aydın, E. (2002) *Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dâhil Kıymetleri Değerleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda değerlendirme: UFRS/TFRS ve vergi mevzuatı açısından. *Mali Çözüm Dergisi*. (109), 51-68.

Boyar, E., ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar standardında maliyet yöntemi ve bir uygulama önerisi. *Marmara Üniversitesi Analiz Dergisi*, 7(16), 83-91.

Boyar, E. ve Güngörmüş, A.H. (2008), TMS-2 stoklar standardında diğer maliyetler bölümünün tekdüzen hesap planı çerçevesinde ele alınması, *Dayanışma Dergisi* , (101).41-44.

Büyükmirza, K., (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, (21. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi

Büyükmirza, K., (2006), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çelik, E., (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'Nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Çıkrıkçı, M. ve Dabbağoğlu, K. (2007). Fiili değişken maliyet esasında faaliyet sonuçlarının raporlanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35) , 77-87.

Civelek, M. ve Özkan, A. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. (6. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Çabuk, A. (2009) *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, (4.Baskı), Bursa: Dora Yayıncılık

Çanakçıoğlu, M. Pamukçu, ve N. Bursalı H., (2016). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi*. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Eğitim Seminerleri E-Kitap Dizisi. Editör: Mustafa Çanakçıoğlu

Çetinoğlu, T., (2019). TMS 2 stoklar standardı açıklama gerekliliklerinin 2016-2017 yıllarına ilişkin uyum düzeylerinin karşılaştırılması olarak incelenmesi: Borsa

İstanbul'da bir uygulama. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 4 (7), 146-165.

Çonkar, K., Uluşan, H., ve Öztürk, M. (2002). *Genel Muhasebe*. (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Demir, Ş., (2019). Stokların Türkiye muhasebe standartları kapsamında incelenmesi ve muhasebe kayıtları. *Vergi Raporu Dergisi* (238), 11-22.

Demirel, N., (2009). Stoklara ilişkin Türkiye muhasebe standartlarının sermaye piyasası kuruluna kayıtlı halka açık anonim şirketlerde uygulama örnekleri. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(17), 42-68.

Demireller, A., (2012). Türkiye muhasebe standartları (TMS 2) çerçevesinde stoklar. *Vergi Dünyası Dergisi* (369), 155-165

Deran, A., ve Acar, A. (2016). TMS 2. stoklar standardı ve vergi usul kanunu'na göre stok değerlendirme ilkeleri, bu düzenlemelerin maliyetler üzerindeki etkileri ile iki düzenleme arasındaki farkların analizi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 6(424), 6-20.

Ekeril, V., (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. (2. Baskı) Maliye ve Hukuk Yayınları. Editörlü yayın; Sağlam, N., Şener, S., ve Öztürk, B., (Editörler)

Elidolu, S., (2010). Stok Değerlemesi ve TMS-2 Stoklar standardı açısından stoklara bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, (267), 4 .

Ergin, N. E., (2016). Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS'nin değerlendirme ölçüleri açısından karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*, 418, 9-20.

Ergin, H. ve Sevim, Ş., (2001). *Envanter Bilanço*, Kütahya: Ekspres Matbaası.

Ergüden, E., 2020, Vergi usul kanunu ve TMS-23 kapsamında borçlanma maliyetleri, *Lebbib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 201, 1-10.

Erkal, Z.E., (Muhasebe) Değerleme Ve Dönem Sonu İşlemleri), *İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi*, 377.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı Hükümeti Türkiye, Web: <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>, adresinden 10 Temmuz 2019 tarihinde erişilmiştir.

Gembadanışmanlık (2021), <https://gembadanismanlik.com/standart-maliyet-analizi-ve-is-etudu-danismanligi/> adresinden 28 Mayıs 2021 tarihinde erişilmiştir.

Gençoğlu, Ü. G., (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gökgöz, Ahmet (2012). KOBİ TFRS çerçevesinde stokların muhasebeleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi*. 14(2),243-258.

- Gölköy, O. (2008), Türkiye muhasebe standartları 2 stoklar, *Mali Ufuklar Dergisi*, (43) 9-22.
- Gökkaya, M., (2013). TMS-2 Stoklar Standardi ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi. *Vergi Raporu Dergisi* (171), 90-98.
- Gönen, S. ve Demir, Ç. (2012). Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması. *Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi* 4(2), 163-171.
- Gündüz, F. (2006). Çalınan veya kaybolan emtiaya ilişkin yapılacak işlemler. *Yaklaşım Dergisi*, (168).
- Güngör, G.(2007)Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme esasları. *Vergi Raporu* (99)
- Güngörmüş, A. H., ve Boyar, E. (2010). Tms-2 Stoklar standardına göre, standart maliyet yönteminin uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (102), 109-127.
- Gürbüz, A. (2016). *TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetleri ve Bir Uygulama*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Hacırüstemoğlu, R. (1994). *İmalat Defteri Uygulaması Randıman İncelemesi*, İstanbul.
- Hiperlink (Firma). (2016). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Yalın Yayıncılık
- Kalenderoğlu, M. (2006). *Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi*. (3. Baskı). Ankara: Agon Bilgi Akademisi.
- Kamu Gözetim Kurumu (2019). Türkiye Muhasebe Standardı Stoklar 2, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf> adresinden 10 Temmuz 2019 tarihinde erişilmiştir.
- Karacan S., (2009). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*, (3.Baskı), Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kartal, A. ve Gündüz, H.E. (Editörler). (2015). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.
- Kaval, H., (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, R. (2004). Emtia Değerlemesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (280), 1-20.
- Kılınç, Ş. (2011). *UMS 2 Stoklar Standardı Uygulama Örnekleri ve Türk Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu*. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Kısakürek, M. ve Ürgüp, S.E., (2018). TMS-2 stoklar standardı ile vergi usul kanunu'nun maliyet açısından ilişkisinin karşılaştırılması ve bir üretim işletmesinde uygulama. *International Journal of Academic Value Studies* 4(19), 247-256.

Koçulu, G. G. (2009). Emtia değerlemesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (340), 160-172.

Koyuncu M. (1997). Değeri düşen malların vergi kanunları karşısındaki durumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, (187), 4.

Kutlu, H.A. (2011) *Tekdüzen Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yayıncılık.

Küçük, M., ve Akyol, M.E., (2000). *Ticari Emtianın Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları*, Ankara: Türmob Yayınları.

Lazol, İ. (2004). *Maliyet Muhasebesi* (2. Basım). Bursa: Ekin Kitapevi.

Memiş, M.Ü., ve Tanrısinatapan, A., (2016). Türkiye muhasebe standartlarına göre stoklarda muhasebeleştirme esasları. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 25(3), 15-30.

Mgb (Maliye Ve Gümrük Bakanlığı). (1992). 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. T.C. Resmi Gazete, 21447.

Muhasebe.net (2020), https://www.muhasabenet.net/Haber.php?Haber_Id=18142 adresinden 20 Mayıs 2020 tarihinde erişilmiştir.

Muhasebe TR (2020) <https://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/002/> adresinden 14 Ocak 2020 tarihinde erişilmiştir.

Öngen, S., (2000), *Vergi Muhasebesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Özbek, C. Y., (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (24).

Özdoğrular.com (2020). <https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/16556-vergi-mevzuatnda-fireler>, adresinden 20 Mayıs 2020 tarihinde erişilmiştir.

Özerhan Y. ve Yamık, S. (2010). *TMS/TFRS ile uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: TÜRMOB Basın Yayın Servisi.

Örten, R ve Karapınar. A., (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. (5. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten, R., Kaval, ve H., Karapınar, A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS-TFRS*, (12. Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara.

Özbirecikli M., (2011) *Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi*, (4. Baskı) Ankara: Detay Yayıncılık.

Özsoy, İ. (2015). Stok değerleme yöntemleri ve bu yöntemlerin vergi kanunları karşısındaki durumu, *Vergi Dünyası*, (401), 143-152.

Öztürk, E. (2017). Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (28), 142-157.

Özulucan, A. (1999). *Sanayi İşletmelerinde Üretim Kayıplarının Maliyetlere Etkisi ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Özulucan, A. (2005). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Özulucan, A. (2010). *Stok Muhasebesi Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Özulucan, A. (2017). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*. (8. Basım). Konya: Dizgi Ofset.

Özulucan A. ve Temel E. (2020). Vergi usul kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 çerçevesinde stokların incelenmesi ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı'na göre muhasebe uygulamaları, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 913 – 946.

Özyapıcı, H., (2019). TMS-2 Stoklar Standardı'nın atıl kapasite analizine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 12(3), 651-666.

Sevilengül, O. (2016). *Genel Muhasebe*. (18. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Sağlam, N., Yolcu, E., Eflatun, A.O., (2018). *Örneklerle UFRS Kayıtları*. *Muhasebe TR*. Ankara: Özbaran Ofset Matbacılık.

Suer Z. M., (1998). İşletmelerde emtia değerlemesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (208), 1-16.

Soylu, K. (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Sönmez, F. (2007). TMS 2-Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No'lu SPK ve 13 No'lu TMS ile Karşılaştırmalı Olarak Sunumu). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), 150-160.

Şahin, F.S. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerleme Esası (TMS-2), *Vergi Dünyası Dergisi*, (368), 1-10.

Şeker, S., (1999) *Dönem Sonu İşlemleri I*, Ankara: Yaklaşım Yayınlar.

- Şener, R. (2000) *Maliyet Unsurları Muhasebesi Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şimşek, Ö. (2003). İşletmelerde Emtia Değerlemesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (268),1-8.
- Tanış, V. N., (2009). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Taşpınar, İ. (2010). Vergi usul kanunu açısından stokların değerlendirilmesi, *Vergi Raporu Dergisi*, (135), 61-69
- Tokay, S. H., ve Deran, A., (2008). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları'nda değerlendirme ölçüleri, *Mali Çözüm Dergisi*, (90), 15-47.
- Tokmakkaya, M. (1999). Emtia değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (220), 1-15.
- Toroslu, M.V., (2010). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: Tms 2 Stoklar Tms-23 Borçlanma Maliyetleri*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tuğay, O. (2013). Stok değer düşüklüklerinin TMS-2 stoklar standardına göre incelenmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* (26), 208-230.
- Tunçez, H. A. (2019) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile vergi usul kanunu (VUK) açısından değerlendirme ölçümlerinin karşılaştırılması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 208-214.
- Toroslu, M.V., (2010). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: Tms 2 Stoklar Tms-23 Borçlanma Maliyetleri*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uyanık, O.A. (2013) *İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları Ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri*, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Uysal, T. ve Şenlik, M. (2013). *Genel Muhasebe*. (6.Baskı). Ankara;Seçkin Yayıncılık.
- Ünlü, C. (2018). Muhasebe standartlarına göre stok maliyetlerini hesaplama teknikleri ve yöntemleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, (445), 154-158
- Ürel, G., (2007). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Vural, İ., 2017. Dönem Sonu Stok Değerlemesi, *Bakış Dergisi*
- Yalçın H. (1991). Dönem sonu mal stoklarının değerlendirilmesinde uygulanabilecek stok değerlendirme yöntemleri. *Vergi Dünyası Dergisi* (118), 1-4.
- Yamaç, E., (2013). Emtiada Değerleme, *Vergi Raporu*, 171,74-89.

Yardımcıoğlu, M. ve Kocaman, H., (2012). TMS-2 stoklar standardı ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişki. *İzmir SMMMÖ Dayanışma Dergisi*. 27-40.

Yereli, A. N., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2013). Ticari mal alımlarında vade farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi: tms-2 stoklar standardı ile vergi mevzuatının karşılaştırılması. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(2), 89-104.

Yereli, A. N., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin tespitinde normal maliyet yöntemi: TMS-2 stoklar standardı ile vergi mevzuatı'nın karşılaştırılması ve uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, (110), 1-41.

Yıldız, M. (2006). *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, Dönem Sonu İşlemleri Semineri, Ankara

Yıldırım A., H., (2009). Yeterlilik Etüt Raporu, Vergi İncelemelerinde Fire Ve Zayıtlar, Sf.13-17'dan (Aktaran) Erhan Yaşaran, Tüm Yönleriyle Fire Ve Zayıtlar, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara

Yılmaz, K. (2005). Değerleme: Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri. *Aralık Vergi Dünyası Dergisi*, (292),1-6.

Yiğit, E., ve Büyükipekçi, S. (2019). TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı çerçevesinde hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(1), 204-212.

Yücel, A.T. (2010). *Genel Muhasebe*. Ankara: Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Yükü, S. (2018). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (9. Basım). İzmir: Altın Nokta.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı:

Turhan ERMAN

EĞİTİM

2007-2011

İçel Koleji Anadolu Lisesi

2012-2016

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

2017-2021

Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek

Lisans Programı

YABANCI DİL

İngilizce

YÖKDİL: 60,00

