

**STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
İLE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ VE FARKLILIKLARIN
MUHASEBE AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Ayşe POYRAZ TUĞRUL

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mehmet ERKAN

Haziran, 2011

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
İLE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ VE FARKLILIKLARIN
MUHASEBE AÇISINDAN İNCELENMESİ

Hazırlayan

Ayşe POYRAZ TUĞRUL

Danışman

Doç. Dr. Mehmet ERKAN

AFYONKARAHİSAR 2011

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usûl Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça'da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

28/11/2011



Ayşe POYRAZ TUĞRUL

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI


JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Mehmet ERKAN

Jüri Üyeleri : Prof.Dr. İsmail AYDOĞUŞ

: Doç.Dr. Oğuzhan AYDEMİR

İmza



İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Ayşe POYRAZ TUGRUL'un "**Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usûl Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi**" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 28.06.2011 günü saat 14.00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzalan bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

Prof. Dr. Mehmet KARAKAŞ

MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ
STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ USUL
KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE
FARKLILIKLARIN MUHASEBE AÇISINDAN İNCELENMESİ

Ayşe POYRAZ TUĞRUL

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
HAZİRAN 2011

Danışman: Doç. Dr. Mehmet ERKAN

Küreselleşme ile birlikte gelişen ve dönüşen finansal piyasalar, ortak bir finansal raporlama dilini gerekli kılmaktadır. Farklı ülkelerde oluşturulan finansal raporların benzer şekilde yorumlanabilmesi ve uluslararası ölçekte geçerli olacak ortak muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi adına birçok önemli çalışma yapılmıştır. Bu kapsamda yapılan çalışmaların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan ve dünyanın birçok ülkesinde kabul görüp uygulanmaya başlayan Uluslararası Muhasebe Standartları gelmektedir. Türkiye’de de bu standartları esas alan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Temmuz 2012’de yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret kanunuyla birlikte, şuan VUK hükümlerine göre hazırlanan Finansal Tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanacaktır. Türkiye Muhasebe Standartlarından ikincisi Stoklara ilişkin düzenlenmiştir. İşletmelerin en önemli varlık kalemlerinden biri olan stoklar, farklı maliyet unsurları içermekte olup dönem kar veya zararını etkilemektedir. TMS ve VUK arasındaki en büyük farklılıklar değerlendirme konusunda ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada stoklar, TMS-2 ve VUK’ a göre değerlendirilmiş ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS-2 Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartları, VUK

ABSTRACT

THE EVALUATION OF THE STOCKS WITH REGARD TO TMS-2 / TPL AND EXPLORING THE DIFFERENCES WITH RESPECT TO ACCOUNTING APPLICATIONS

Ayşe POYRAZ TUĞRUL

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF MANAGEMENT**

JUNE 2011

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mehmet ERKAN

A result of the globalization, developing financial markets requires the common language of financial reporting. There are lots of significant works on common evaluating system of financial raportings which are produced in different countries and developing accaunting applications which are applicable within an international systems. International Accounting Standards (IAS) which is developed by International Accounting Standards Board is the uppermost one which is accepted and aplied in many of the country. Türkiye Financial /Accounting Raporting Standards(TFRS) are also generated based upon International Accounting Standards(IAS). Financial tables which are constittuted accoring to desicions of Tax Procedure Law, will be constituted based upon Türkiye Accounting Standards (TMS) with the new Turkish Commercial Code(TTK) which will be coming into effect in 2012. The second one of Türkiye Acconting Standarts are arranged according to stocks. The stocks which are one of the most important assets of the enterprises have different cost factors and they affects the profit/loss. The most important difference between TMS and TPL is related with the valuation. In the thesis, the stocks are evaluated with regard to TMS-2 and Tax Procedure Law (TPL), and the differences of accoutding applications are explored comparatively.

Keywords: TMS-2 Stocks , Türkiye Accounting Standards, TPL

ÖNSÖZ

Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi isimli çalışma, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi Olarak sunulmuştur.

Çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartlarının gelişim süreci açıklanmış, stoklar ve değerlemesi; TMS-2 Stoklar Standardı ve VUK hükümlerince incelenmiş, uygulamadaki farklı yaklaşımlar açıklanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında hiçbir zaman katkılarını esirgemeyen değerli hocam Doç.Dr.Mehmet ERKAN'a, desteklerinden dolayı SMMM Hayri SEKİ'ye, POYRAZ ve TUĞRUL ailelerine, eşim Mehmet TUĞRUL'a sonsuz şükranlarımı sunarım.

Ayşe POYRAZ TUĞRUL

İÇİNDEKİLER

| | SAYFA |
|--|-------|
| YEMİN METNİ..... | i |
| TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI..... | ii |
| ÖZET..... | iii |
| ABSTRACT..... | iv |
| ÖNSÖZ..... | v |
| İÇİNDEKİLER..... | vi |
| TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ..... | xi |
| KISALTMALAR DİZİNİ..... | xii |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRK MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

| | |
|---|----|
| 1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRK MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ..... | 3 |
| 1.1. KÜRESEL MUHASEBE STANDARTLARI EĞİLİMİ..... | 3 |
| 1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINDA ETKİN OLAN ULUSLAR ARASI KURULUŞLAR | 6 |
| 1.2.1. IASC..... | 6 |
| 1.2.2. IASB..... | 7 |
| 1.2.3. IFAC..... | 11 |
| 1.2.4. IOSCO..... | 12 |
| 1.2.5. FASB..... | 13 |
| 1.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK DÜNYADAKİ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE YAPILAN ÇALIŞMALAR..... | 15 |
| 1.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Çalışmalar..... | 15 |
| 1.3.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan Çalışmalar..... | 17 |

| | |
|---|-----------|
| 1.3.3. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar..... | 19 |
| 1.3.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 20 |
| 1.3.3.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 21 |
| 1.3.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar | 21 |
| 1.3.3.4. Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 22 |
| 1.3.3.5. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar | 22 |
| 1.3.3.6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 23 |
| 1.3.3.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 24 |
| 1.3.3.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 24 |
| 1.3.3.9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar..... | 25 |

İKİNCİ BÖLÜM

STOKLAR VE TMS-2 STOKLAR STANDARDI

| | |
|---|-----------|
| 2. STOKLAR VE TMS-2..... | 27 |
| 2.1. STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ..... | 27 |
| 2.1.1. Stok Hesapları | 27 |
| 2.1.2. İlk Madde ve Malzeme Hesabı..... | 28 |
| 2.1.3. Yarı Mamuller- Üretim Hesabı | 29 |
| 2.1.4. Mamuller Hesabı..... | 30 |
| 2.1.5. Ticari Mallar Hesabı..... | 30 |
| 2.1.6. Diğer Stoklar Hesabı..... | 31 |
| 2.1.7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı..... | 31 |
| 2.1.8. Verilen Sipariş Avansları Hesabı..... | 32 |
| 2.2. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ..... | 32 |

| | |
|---|-----------|
| 2.2.1. Sürekli Envanter Yöntemi | 33 |
| 2.2.2. Aralıklı Envanter Yöntemi..... | 34 |
| 2.2.2.1. Görgül Yöntem..... | 35 |
| 2.2.2.2. Gelişmiş Görgül Yöntem..... | 36 |
| 2.3. TMS-2 STOKLAR STANDARDI..... | 36 |
| 2.3.1. Standardın amacı..... | 37 |
| 2.3.2. Standardın Kapsamı..... | 37 |
| 2.3.3. TMS-2 Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar..... | 39 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS-2 VE VUK'A GÖRE STOKLARDA ENVANTER VE DEĞERLEME

| | |
|--|-----------|
| 3. TMS-2 VE VUK'A GÖRE STOKLARDA ENVANTER VE DEĞERLEME..... | 40 |
| 3.1. ENVANTERİN TANIMI | 40 |
| 3.1.1. Envanter Türleri | 42 |
| 3.1.1.1. Muhasebe Dışı Envanter..... | 42 |
| 3.1.1.2. Muhasebe İçi Envanter | 44 |
| 3.1.2. Envanter İşlemi Yapacak Olanlar | 45 |
| 3.2. DEĞERLEME İŞLEMİ | 46 |
| 3.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme | 47 |
| 3.2.2. Türk Ticaret Kanun Tasarısında Yer Alan Değerleme İlkeleri | 48 |
| 3.2.3. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme | 49 |
| 3.2.4. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Değerleme | 51 |
| 3.3. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ..... | 52 |
| 3.3.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli ile Değerleme..... | 52 |
| 3.3.2. Ortalama Maliyet Bedeli ile Değerleme..... | 53 |
| 3.3.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi..... | 54 |
| 3.3.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi | 55 |
| 3.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi | 56 |
| 3.3.3. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemine Göre Değerleme..... | 57 |
| 3.3.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemine Göre Değerleme | 58 |

| | |
|--|-----|
| 3.3.5. Yerine Koyma Değeri | 60 |
| 3.3.6. Standart Maliyet Bedeli ile Değerleme..... | 60 |
| 3.3.7. Perakende Satış Yöntemi ile Değerleme..... | 61 |
| 3.3.8. Temel Stok Değeri İle Değerleme..... | 62 |
| 3.3.9. Piyasa Fiyatı İle Değerleme..... | 62 |
| 3.3.10. Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme..... | 62 |
| 3.4. STOKLARIN TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEĞERLEMESİ | 63 |
| 3.4.1. Mevcut TTK'na Göre Stokların Değerlemesi..... | 63 |
| 3.4.2. Yeni TTK'na Göre Stokların Değerlemesi..... | 64 |
| 3.5. STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ..... | 65 |
| 3.5.1. TMS ' da Yer Alan Maliyet Değerleme Esasları..... | 65 |
| 3.5.1.1. Tarihi Maliyet..... | 65 |
| 3.5.1.2. Cari Maliyet..... | 66 |
| 3.5.1.3. Gerçekleşebilir Değer..... | 66 |
| 3.5.1.4. Bugünkü Değer..... | 66 |
| 3.5.1.5. Gerçeğe Uygun Değer..... | 67 |
| 3.5.2. TMS'de Stok Değerleme işlemleri..... | 67 |
| 3.5.2.1. Stokların Maliyeti..... | 67 |
| 3.5.2.2. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri..... | 88 |
| 3.5.2.3. Stokları Envanterde Değerleme..... | 90 |
| 3.5.2.4. Stokları Gider Olarak Kaydetme..... | 96 |
| 3.6. STOKLARIN VUK'A GÖRE DEĞERLEMESİ..... | 98 |
| 3.6.1. Satın Alınan Malların Maliyeti..... | 99 |
| 3.6.2. Üretilen Malların Maliyeti..... | 100 |
| 3.6.2.1. Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarfolunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli | 100 |
| 3.6.2.2. Mamule İsbet Eden İşçilik | 101 |
| 3.6.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse..... | 101 |
| 3.6.2.4. Genel Yönetim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse..... | 102 |

| | |
|--|------------|
| 3.6.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arzedilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli | 102 |
| 3.6.3. Zirai Mahsüllerin ve Hayvanların Değerlemesi..... | 103 |
| 3.6.4. Değeri Düşen Malların Değerlemesi..... | 103 |
| 3.7. VERGİ USUL KANUNUNDA STOK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ | 104 |
| 3.7.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü | 104 |
| 3.7.2. Emsal Bedel Ölçüsü..... | 104 |
| 3.8. VERGİ USUL KANUNUNDA STOKLARI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ..... | 107 |
| 3.9. TMS VE VUK ARASINDAKİ STOK DEĞERLEME FARKLILIKLARI..... | 109 |
| 3.9.1. Stokların Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar..... | 109 |
| 3.9.2. Stokların Dönüştürme Maliyetlerinin Belirlenmesinde Farklılıklar | 111 |
| 3.9.3. Genel Yönetim Gideri..... | 112 |
| 3.9.4. Stokların Değerlemesindeki Farklılıklar..... | 113 |
| SONUÇ..... | 115 |
| KAYNAKÇA..... | 119 |

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: IAS/IFRS'nin Dünya'da Kullanımı

Tablo 2 : IASC ve IASB arasındaki Yapısal Değişimler ve Reformlar

Tablo3: VUK ve TMS-2 Açısından Stok Maliyetlerinin Belirlenmesindeki Farklılıklar

Şekil 1: Avrupa Birliği'nde UFRS

KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|--------------|--|
| AB | Avrupa Birliği |
| ABD | Amerika Birlesik Devletleri |
| AICPA | Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants) |
| BDDK | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu |
| FASB | Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board) |
| IAS | Uluslar arası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards) |
| IASB | Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) |
| IASC | Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committie) |
| IFAC | Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants) |
| IFRS | Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards) |
| IMKB | İstanbul Menkul Kıymetler Borsası |
| IOSCO | Uluslar arası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions) |
| m. | madde |
| MGB | Maliye ve Gümrük Bakanlığı |
| MSUGT | Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| p. | paragraf |
| RG | Resmi Gazete |

| | |
|----------------|---|
| SEC | Sermaye Piyasaları Komisyonu (The Securities and Exchange Commission) |
| SPK | Sermaye Piyasası Kurulu |
| TDHP | Tekdüzen Hesap Planı |
| TDMS | Tekdüzen Muhasebe Sistemi |
| TFRS | Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TMS | Türkiye Muhasebe Standartları |
| TMSK | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| TMUD | Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği |
| TMUDESK | Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu |
| TTK | Türk Ticaret Kanunu |
| TÜRMOB | Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müsavirler ve Yeminli Mali Müsavirler Odaları Birliği |
| t.y | tarih yok |
| UFRS | Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları |
| UMS | Uluslar arası Muhasebe Standartları |
| UMSK | Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu |
| US-GAAP | Birlesik Devletler-Genel Kabul Görmüs Muhasebe İlkeleri (United States-Generally Accepted Accounting Principles) |
| VUK | Vergi Usul Kanunu |

GİRİŞ

20.YY.'ın son çeyreğine damgasını vuran 'Küreselleşme' olgusu, siyasal, sosyal, kültürel etkilerinin yanı sıra, iş dünyasında da birçok yeni risk ve fırsatı beraberinde getirmiştir. Bu fırsatlardan en önemlisi, şirketlerin uluslararası alanda faaliyet göstermelerinin önünün açılması, uluslararası şirketlerin oluşması ve şirketler arası entegrasyonun kolaylaşmasıdır. Ekonomik entegrasyon şirketlerin uygulamalarının da standartlaştırılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu uygulamaların başında da şirketlerin muhasebe sistemleri gelmektedir. Şirketlerin muhasebe bilgi ve uygulamalarının ülkeden ülkeye farklılık göstermemesi, muhasebe standartlarının küreselleşmesi ile mümkün olacaktır. Bu anlamda birçok ulusal ve uluslar arası kuruluş muhasebe sistemlerinin standartlaştırılması adına önemli çalışmalarda bulunmuş ve bu çalışmalar sonucunda Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) birçok ülkede uygulanmaya başlanmıştır.

Uluslararası piyasalarda, muhasebe sistemlerinin standartlaştırılmasına ilişkin yapılan çalışmalar karşısında Türkiye'de de Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) uygun Türkiye Muhasebe Standartları geliştirilmiş ve kısmen uygulamaya geçilmiştir. Ülkemizde yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Ancak bugün VUK'a göre yapılan işlemler, Temmuz 2012'de yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte TMS'ye göre yapılacaktır. Dolayısıyla bugün sadece halka açık şirketlerce uygulanan standartlar bütün işletmeler için geçerli olacaktır.

TMS-2 Stoklar Standardı, işletmelerin varlık kalemleri içinde önemli bir yere sahip olan stokları kapsamlı bir şekilde ele almıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yayınlanan ve IAS-2 'nin çevirisi olan TMS-2 Stoklar Standardının amacı işletmelerin stok durumlarını uluslar arası normlara uygun, ticari karı baz alan, vergiden bağımsız ve daha gerçekçi muhasebe kurallarına göre belirlemektir.

Ülkemizde halen yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu uygulamalarına bakıldığında, bunların devletin vergi gelirlerini korumaya ve optimum seviyede tutmaya yönelik kurallar bütünü olduğu görülmektedir. VUK' un amacı, işletmelerin

vergi matrahlarının hesaplanmasına yönelik, usul ve esasların belirlenmesi için muhasebe sistemine yön vermektir.

Bu çalışmanın amacı, stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmesi ve aradaki farkların muhasebe açısından incelenmesidir. Üç bölümden oluşan çalışmamızın ilk bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartlarının gelişim sürecine değinilmiş, bu sürece katkı sağlayan kurum ve kuruluşlar incelenmiştir.

İkinci bölümde stok hesapları tanımları yapılmış, stok kayıt yöntemleri açıklanmış ve genel olarak incelenmiştir. Ayrıca TMS-2 Stoklar Standardının amacı, kapsamı ve içerisinde geçen tanımlar açıklanmıştır.

Son bölümde stokların envanter ve değerlemesi, TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde incelenmiş, her iki yaklaşımın kuralları açıklanmış ve aradaki farklılıklar ortaya konulmuştur. Genel değerlendirme yapılmıştır.

Bu çalışmada, Muhasebe alanında, çalışma konusuyla bağlantılı birçok kitap, dergi, makale, konferans ve seminer incelenmiş, kapsamlı bir literatür taraması yapılmıştır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan TMS-2 Standardı ile Vergi Usul Kanununun Stoklarla ilgili kanun maddeleri ve bunlara ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğler irdelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Muhasebe Standartları, finansal tablo ilkelerinin uygulanmasını sağlayarak, finansal tablolara düzen getiren ve muhasebe uygulamalarını düzenleyen kurallardır. Bu standartlar sayesinde işletmelerin finansal durumlarının karşılaştırılması ve denetimin kolaylaştırılması sağlanmış olacaktır. Bu da karar vericilerin daha sağlıklı kararlar vermelerinin önünü açacaktır (Akgül ve Akay, 2004: 4).

Muhasebe teorisini oluşturan kavram ve ilkeler ile yasal düzenlemeler, ülkelerin muhasebe sistemini etkilemektedir (Ayboğa, 2003: 102). Dolayısıyla muhasebe uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ancak, küreselleşmeyle birlikte işletmeler tüm dünya ile rekabet etme durumunda kalmışlardır. Bu açıdan işletmelerin mali durumlarının ve karlılıklarının karşılaştırılabilir olması zorunluluğu ortaya çıkmıştır (Aysan, 2007: 51).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, bütün ülkelerde geçerli olacak, yüksek kaliteli, anlaşılabilir Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını oluşturmuştur. 01.05.2005 tarihinden itibaren dünya çapında 90'dan fazla ülke bu standartları uygulamaya başlamış, Türkiye'de de bu standartları esas alan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları düzenlenmiştir (Akdoğan, 2007: 108).

1.1. MUHASEBE STANDARTLARININ KÜRESELLEŞMESİ EĞİLİMİ

Küreselleşme, bilgiye dayalı ekonominin gelişmesini hızlandırmış, bilgiyi ve bilgiye dayalı meslekleri önemli hale getirmiştir. Muhasebe mesleği açısından küreselleşme; küresel düşünmeyi öğretmiş, ortak bir işletme dili geliştirme ihtiyacını

ortaya çıkarmış ve kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgi kapsamını genişletmiştir (Fujinama, 2002). Ortak bir muhasebe dili oluşturmak adına birçok çalışma yapılmıştır. Çünkü günümüzde özellikle kurumsallaşmış büyük ölçekli yatırım fonları yatırım yapacakları ülkeleri belirlerken, kurumsal yönetim ile uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını dikkate alan ülkeleri tercih etmekte, gerekli koşulları sağlamayan ülkelerden yatırımlarını çekebilmektedir. Şirketlerin muhasebe bilgi ve uygulamalarının ülkeden ülkeye farklılık göstermemesi, muhasebe standartlarının küreselleşmesi ile mümkün olacaktır (Pirgaip, 2004: 2).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar; finansal tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerdir. Muhasebe standartları (Akgül Ataman ve Akay, 2004: 5-6);

- İşletme performanslarının farklı dönemlerde aynı kriterlerle karşılaştırılmasını ve dolayısıyla işletme adına alınacak kararların isabetli ve doğru olmasına yardımcı olurlar,
- İşletmelerin finansal durumlarının analizinin doğru yapılmasını sağlayarak ileriye yönelik hedefler için doğru planlamanın belirlenmesine yardımcı olurlar,
- İşletmelerin hem iç hem de dış denetimlerinin kolaylaşmasını sağlarlar,
- Muhasebe eğitimini kolaylaştırırlar.

Muhasebe standartları, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını; doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilir (Bostancı, 2002: 2). Ancak bu ilke ve kurallar ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir. Bu farklılıklar her ülkenin sosyoekonomik yapısının, kültürel değerlerinin ve politik duruşlarının farklı özelliklere sahip olmasından kaynaklanmaktadır. İşletmelerin uluslararası sermaye piyasalarından fon sağlayabilmesi için öncelikle muhasebe uygulamalarındaki farklılıklardan kaynaklanan düzenlemeleri değiştirmesi gerekmektedir. Böylece finansal tabloların yorumlanması ülkeden ülkeye değişmeksizin objektif bir şekilde yapılabilecek ve yatırımcıların daha kolay ve doğru değerlendirme yapabilmelerinin önu açılacaktır (Haverty, 2006: 50).

Finansal Tabloların en önemli kullanıcılarından biri olan yatırımcılar, kararlarını şirketlerin mali tablolarını analiz ederek vermektedirler. Ancak küreselleşme sonucu ekonomik krizler, birçok işletmeyi etkilemiş ve uluslararası yatırımcıların zarar etmesine neden olmuştur. Bu durum yatırımcıları, finansal tablolardaki bilgileri sorgular hale getirmiştir (Akdoğan, 2007: 101). Kimi zaman ülke içindeki farklı uygulamalar, kimi zaman da uluslararası farklı uygulamalar yatırımcıların doğru karar vermelerine olanak sağlamamaktadır. Dolayısıyla bu durum, önce ülkelerin kendi içinde bir standardı yakalamalarını, daha sonra da uluslararası ölçekte bir standardizasyonu gerekli kılmaktadır.

Uluslararası ticaret ve sermaye hareketlerinin yaygınlaşması, muhasebe standartlarının ve işletmelerdeki şeffaflık ilkesinin uluslararası normlarla uyumlaştırılmasını zorunlu kılan en önemli etmenlerden biridir. Finansal piyasalarda etik olarak uyulması bir zorunluluk olan şeffaflık ilkesi, küreselleşen ekonomik sistemlerin yapılandırılmasında önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası ekonomik ve ticari sistemlerde faaliyet gösteren kuruluşların etkin ve rekabetçi olarak varlıklarını sürdürebilmeleri için bu ilkeye uyum esası günümüzde daha da elzem bir hal almaktadır (Poroy, 2008: 30).

İşletmelerin, uluslararası sermaye piyasalarından fon sağlayabilmesi için, finansal tablolarını ülkeden ülkeye herhangi bir değişikliğe gerek duyulmaksızın, uluslararası normları esas alarak düzenlemesi gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin muhasebe uygulamalarında, uluslararası piyasalarda kabul görmüş ve tüm dünyada anlamlı kabul edilen uluslararası muhasebe standartlarını esas almaları bir zorunluluk haline gelmiştir (Koç Yalkın vd., 2006: 293).

Yukarıda söylenenleri özetleyecek olursak; Uluslararası finans piyasalarında çıkan karmaşanın azalması ve bunun ortadan kaldırılması için katlanılan maliyetlerin düşürülmesi, ortak gelişmelerin dışında kalınmaması, şeffaflık ilkelerine uyum sağlanabilmesi, yatırımcıların objektif kararlar almalarının önünün açılması ve farklı muhasebe sistemlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkan sorunların ortadan kaldırılabilmesi için, ortak bir muhasebe setine yönelik kaçınılmaz olmaktadır. Ekonomik ve yönetsel açıdan birçok avantaj sağlayacak olan ortak bir muhasebe

setinden bütün ülkelerin aynı oranda faydalanabilmesi ancak bu ortak muhasebe standartlarının küreselleşmesi ile mümkün olacaktır.

1.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞMESİNDE ETKİN OLAN KURULUŞLAR

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır (Demir, 1998: 21). Bu kurulun amacı, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde geçerliliğini sağlamak ve verimli bir çalışma ortamı yaratmaktır (Saltoğlu, 2005: 106).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), uluslararası muhasebe standartlarının gelişmesinde etkin olan başlıca kuruluşlardır.

1.2.1. IASC

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar 1960' larda başlamış ve bu çalışmaların bir örgüt tarafından yürütülmesi için somut adımlar ilk defa 1972 yılında Sydney' de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi' nde atılmıştır. Bu adımların atılmasından bir yıl sonra, 9 kurucu üyenin ve 16 mesleki muhasebe örgütünün girişimiyle, 1973 yılının Haziran ayında, merkezi Londra' da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kurulmuştur. 9 Kurucu üye arasında, ABD, Avustralya, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya, Kanada, Meksika, ve Hollanda yer almaktadır (Başpınar, 2004: 53).

Kurulun ana hedefi, kamu yararını gözeterek, yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilir ve tüm dünyada uygulanması zorlanabilir nitelikte ortak bir standartlar seti geliştirilerek, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile

karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamaktır. Böylece, dünya sermaye pazarlarında işlem yapanlarla, diğer kullanıcıların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlanacaktır (Başpınar, 2004: 53).

IASC' nin faaliyetlerini finanse eden kuruluşlar, üye meslek örgütleri, IFAC ve işletmelerdir. Finansal kuruluşlar vb. tarafından yapılan bağışlar ve yayınlardan elde edilen gelirler de yine IASC' nin finansman gelirlerinde önemli paya sahiptir. IASC' nin üyeleri tam zamanlı çalışmamakta ve ücret almamaktadırlar (Üstündağ, 2000: 57).

Komite, 1999 yılında kendini feshetmiş ve yerine IASB adıyla yeni bir kurul oluşturulmuştur. Komitenin faaliyet süresi boyunca 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) yayınlamıştır (Hines, 2007: 8-9).

1.2.2. IASB

1 Nisan 2001 tarihinde Londra' da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) tüm sorumluluklarını üstlenmiştir. Amacı bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlamak ve yayınlamak olan kurul, bu anlamda dünyada kabul görmüş tek otoritedir (Oksay ve Acar, 2005: 46-50).

12 tam zamanlı ve 2 yarı zamanlı çalışan üyelerden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), kendinden önceki otorite olan IASC'ın muhasebe mesleği tarafından kontrol edilmesi eleştirildiğinden mali tablo kullanıcıları, akademisyenler gibi muhasebe mesleği dışından da üyeler edinmiştir. Kurula belli bir grubun ya da coğrafi bölgenin hakim olmamasından mütevelliler sorumludur (Hines, 2007: 7).

Görevi, standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin yorumlarını onaylamak olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, daha önce IASC tarafından çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartları ve yorumları onaylamıştır. Ancak bundan sonra çıkacak olan

standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını oluşturacaktır (Gökçen vd., 2006: 16).

Kurulun görevleri şunlardır; (<http://www.tsrbsb.org.tr/sayfa/iasb>):

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine uyumlaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

Günümüzde, 9'u IFRS ve 41'i IAS olmak üzere toplam 50 adet standart yürürlüktedir. IAS/IFRS'lerin borsada işlem gören şirketler tarafından yerel raporlamada kullanımı ile ilgili olarak Deloitte'in Mart 2008 tarihi itibariyle yaptığı araştırmanın sonuçları aşağıdaki tabloda görülmektedir.

| | Ülke Sayısı |
|---|-------------|
| IAS/IFRS'ye izin verilmiştir. | 26 |
| IAS/IFRS'ye izin verilmemiştir. | 35 |
| IAS/IFRS, borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur. | 7 |
| IAS/IFRS, borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur. | 81 |
| Ülkede borsa yoktur. | 15 |
| TOPLAM | 164* |

Tablo 1. IAS/IFRS'nin Dünya'da Kullanımı

Kaynak: Deloitte, UFRS Kitapçığı, 2008, s.16-22'den derlenmiştir. Araştırma, 159 ülkede yapılmış olup, baz alınan tabloda bazı ülkeler için her iki seçenek birlikte işaretlenmiş olduğundan tablomuzdaki toplam 164 olarak gerçekleşmiştir.

IAS/IFRS, araştırmaya konu olan ülkelerin %51'inde borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunlu olarak kullanılmaktadır. %0.4'ünde ise borsada işlem gören bazı şirketler için zorunlu olarak kullanılmaktadır. Yine bu ülkelerin %16'sında IAS/IFRS' nin kullanımına izin verilmekle birlikte yasal bir zorunluluk sözü konusu değildir. Ülkelerin %22'sinde ise IAS/IFRS' nin kullanımına izin verilmemiştir. Araştırmanın yapıldığı 159 ülkeden 15'inde borsa yoktur. Bunlardan 8'inde IAS/IFRS kullanılabilir. Kalan 7'sinde ise ya ülkenin kendi ulusal genel kabul görmüş standartları ya da Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) kullanılmaktadır. Genel olarak yasal zorunluluk dikkate alınmadığında, IAS/IFRS araştırmaya konu olan ülkelerin %70'inde (114 ülkede) kabul görmüştür.

IASB ile IASC arasında temelde 3 konuda farklılık bulunmaktadır (Uysal, 2006: 97);

• IASB’ ye göre kurula atanma önceliği, muhasebe ve işletmecilik alanındaki teknik deneyim ve bilgi birikimiyle ilişkilendirilmiştir, Ancak IASC’ a göre ulusal temsil temeli esas alınır.

• IASB üyeleri tam zamanlı bir statüde çalışmaya başlamışlardır.

• IASB üyeleri yalnızca Kurul’da çalışmak üzere değil, aynı zamanda ülkelerinde yerel düzeydeki muhasebe standartları kurullarıyla ilişki kurma rolünü de üstlenmek üzere atanmaya başlamışlardır.

Kurulların yapısal tasarımlarına ilişkin değişimler ve reformlar karşılaştırılmalı olarak aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Uysal, 2006: 98).

| IASC’nin Önceki Yapısı | IASB’ın Mevcut Yapısı |
|---|---|
| Gönüllülük temelinde yarı zamanlı üye ile standart hazırlayan yapı mevcuttur. | 12 bağımsız tam zamanlı, 2 yarızamanlı gönüllü üye ile standart hazırlayan bir yapı mevcuttur. |
| Yalnızca bağışlara dayalı finansal yapı mevcuttur. | Yalnızca bağışlara dayalı finansal yapı mevcuttur. |
| Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlıdır. | ABD, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmıştır. |
| Kuşatıcı muhasebe İlkeleri çevresinde merkezlenmiştir. | Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği görülmektedir. |
| Avrupa merkezli kuruldur. | Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar hakimdir. |
| “5 Büyük” muhasebe firmasının önemli rol oynadığı bir karar süreci içerisindedir. | Yerel gruplarla irtibat kurmak üzere atanan 7 üye mevcuttur. |

Tablo 2 : IASC ve IASB arasındaki Yapısal Değişimler ve Reformlar

1.2.3. IFAC

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants), 1977 yılında Münih’ de yapılan 11.Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na (IFAC) üye olan muhasebe örgütlerinin sayısı 156 olup, bu örgütler 114 ülkeyi temsil etmektedirler. Muhasebecilik mesleğinin evrensel bir organizasyonu olan IFAC’ ın misyonu, kamu yararına sürekli olarak yüksek nitelikli hizmetler sunulmasını mümkün kılan entegrasyonu tamamlanmış standartlarla, muhasebe mesleğinin evrensel olarak gelişmesini ve artışı sağlamaktır (www.ifac.org/about).

Ulusal profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından oluşturulan IFAC; kamu, özel sektör, sanayi, eğitim alanlarının yanı sıra muhasebe konularıyla sıkça karşı karşıya kalan uzmanlaşmış gruplarda görev alan muhasebecileri temsil etmekte olan uluslararası bir kurumdur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 462).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu üye kuruluşlara aşağıdaki konularda yardımcı olur;¹

- Ülkedeki muhasebe meslek standartlarının, uluslararası standartlarla uyumlaştırılmasının sağlanması,
- Mesleğe giriş kriterlerinin geliştirilmesi, muhasebecilerin mesleki mücadele hakkının ve sosyal sorumluluğa sahip olabilmelerinin sağlanması,
- Muhasebecilerin yasal hak ve görevleri ile teknolojik gelişmelerden ve yönetim alanındaki uluslararası çalışmalardan haberdar edilmeleri,
- Sermaye piyasalarının ve rekabet ortamının etkin bir şekilde çalışmasına katkıda bulunulması

¹ <http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslararasıstandartlar.doc#parapolitikasi>.

IFAC' ın yönetimi, her bir üye muhasebeci kurumdan bir temsilci ile oluşan "IFAC Meclisi" dir. Meclis tarafından seçilen konsey, Yönetici Komitesi sayesinde, IFAC' ın politikalarını ve görevlerini yürütür (Poroy, 2000: 27).

IFAC bünyesinde görev yapan beş ayrı teknik komite bulunmaktadır. Bunlar (Şensoy, 2008: 62);

- Eğitim Komitesi,
- Meslek Ahlak Komitesi
- Finansal Yönetim Komitesi(FMAC)
- Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi(IAPC)
- Kamu Kesimi Komitesi(PSC) dir.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) IFAC' a kurucu üye olarak katılmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) üyeliği ise 1994 yılında kabul edilmiştir (Türkot, 2005: 6).

1.2.4. IOSCO

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), 177 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir. Bu komisyonlar arasında, ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (the Securities and Exchange Commission), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (the Financial Services Authority), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bulunmaktadır (İbiş ve Akarçay, 2003).

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonunu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alışverişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. SPK, 1988 yılında IOSCO' ya üye

olmuş ve kurul bünyesindeki komite çalışmalarına aktif olarak katılmıştır. SPK, kurulun amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi adına politika oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır.²

IOSCO, sermaye piyasalarına ilişkin uluslararası standart koyucu olarak kabul edilmektedir. Organizasyon sahip olduğu geniş üye kitlesi ile dünya sermaye piyasalarının %95' inden fazlasına düzenleme altına almaktadır. Dünyanın en önemli uluslararası işbirliği forumu olan IOSCO' nun üye sayısı devamlı olarak artmaktadır.³

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi çerçevesinde IOSCO, IASC/IASB' nin çalışmalarını destekleme politikası benimsemiştir. Bu anlamda, Mayıs 2000' de IASC/IASB tarafından oluşturulan uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere yayınlanan standartlar setini onaylamıştır. IOSCO tarafından verilen kararlar her üye ülke arasında bağlayıcı olmamakla birlikte, IOSCO, UMS/UFRS' nin (IAS/IFRS) kullanımını tüm üyelerine tavsiye etmektedir (Uluslararası, 2005: 18).

1.2.5. FASB

FASB 1973 yılında FAF tarafından kurulmuştur. Kurulun temel görevi özel sektör işletmeleri ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için muhasebe uygulamalarındaki standartları düzenlemek ve bunları finansal muhasebe standartları (FAS) adıyla yayınlamaktır. FASB tarafından oluşturulan bu standartlar genel kabul edilmiş ve otoriter standartlar olarak bilinmektedir.⁴ FASB' nin bir diğer görevi de muhasebe uygulamalarında ortak bir dil oluşturmak adına hazırlanan muhasebe standartlarının geliştirilmesinde kullanılan 'genel kavramlar' ile bu standartların daha anlaşılabilir olmasına yönelik yorumlar hazırlamak ve yayınlamaktır (Başpınar, 2004: 443).

²<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=771&submenuheadernull>

³ <http://www.iosco.org/about/index.cfm?section=background>

⁴ Financial Accounting Foundation, FAF Organizational Structure, http://www.fasb.org/faf/faf_info.shtml,

FASB' nin standart oluşturma sũreci aşağıdaki sũreçten meydana gelmektedir (Şensoy, 1997: 36-37):

1. Bir konu veya proje tanımlanıp kurulun gündemine alınır,
2. Gũndeme alınan konu ile ilgili çeyitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir Gũrev Gũcũ (Task Force) oluşturulup sorunlar, çũzũm ȃnerileri ve alternatif yaklaşımlar tanımlanır,
3. FASB' de oluşturulan teknik kadro tarafından gerekli araştırma ve analizler yapılır,
4. Bir araştırma yȃntemi taslağı hazırlanır ve açıklanır,
5. Taslağın açıklanmasından 60 gũn sonra kamuya duyurma ve gȃrũř alma toplantısı dũzenlenir,
6. Kamuoyundan gelen tepkileri tartışılır ve değerlendirir,
7. Kurul yaklaşımları istışare eder ve açıklanmak ũzere bir Eleştiriye Açık Taslak Metin (Exposure Draft) hazırlar,
8. Kamuoyunun yorumları için en az 30 gũn beklenir ve eleştiriye açılan konularla ilgili alınan geribildirimler değerlendirilir,
9. Kamuoyundan gelen yorumlar için açık taslak ũzerinde çalışmak ve gerekli dũzeltmeleri yapmak ũzere bir komite kurulur ve dũzenlemeleri yapar,
10. Tũm ũyeler toplanarak dũzeltiymiř taslak metne nihai halini verir ve bir standart bildirisini olarak yayınlanması için oylamaya sunar.

2002 ABD ve kũresel muhasebe standartlarının uyulaştırılması konusunda, FASB ve IASB arasında anlaşma yapılarak, bu kurumun IASB ile birlikte gȃrevini yerine getirmesi sağlanmıştır (Karabınar, 2006: 145).

1.3. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK DÜNYADAKİ GELİŞMİŞ ÜLKELERDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Muhasebe standartlarının belirlenmesine yönelik Dünya’ da gelişmiş birçok ülke tarafından çalışmalar yapılmıştır. Her bir çalışma, kendine has farklı yaklaşımlar üretmiştir. Bu yaklaşım farklılıkları, ülkelerdeki yasal düzenlemelerden, işletmelerin finansal yönetim ilkelerinden, muhasebe mesleğinin ve muhasebe bilgi kullanıcılarının gelişmişlik düzeyinden kaynaklanmaktadır (Üstündağ, 2000: 36). Ancak, Uluslararası çapta ortak bir muhasebe sisteminin kullanılması işletmeler için, hem zaman, hem maliyet, hem de güvenilir bilgi sağlamak açısından önemlidir.

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak dünyadaki gelişmiş bir çok ülkede yapılan çalışmalar, Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve Türkiye açısından değerlendirilerek, aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1.3.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Çalışmalar

ABD’de finansal muhasebe ve raporlamanın standart ve kılavuzu olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (GAAP) kabul edilmektedir. Bu prensipler aynı zamanda ABD’deki ülkelerin muhasebe yasaları konumundadır (Kıracı ve Köse, 2002: 47). US GAAP standartlarının meydana gelmesinde etkin olan kuruluşların başında; 1887 yılında kurulan Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü(AICPA), 1934 yılında kurulan ABD Sermaye Piyasası Kurulu(SEC), ve 1973 yılında kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(FASB) gelmektedir. Bu kuruluşlardan yalnızca ABD Sermaye Piyasası Kurulu(SEC) bir kamu kurumudur, diğerleri ise özel sektör kuruluşlardır (Şanlı, 2002: 3).

ABD’de muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenlemeler, 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile hüküm altına alınmıştır. ABD sermaye piyasası düzenleyici kuruluşu olan Securities Exchange Commission (SEC) 1933 Yasası’nı

uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC' ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilksin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir (Şanlı, 2002: 4). SEC kurulduğu andan itibaren muhasebe alanında bazı düzenlemeler yapmıştır ancak genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim gözetim fonksiyonuyla sınırlı tutarak, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına müsaade etmiştir (Üstündağ, 2003: 4).

ABD'de muhasebe standartlarının oluşturulmasında etkin olan kuruluşlar bazında üç döneme ayırmak mümkündür. İl dönem, AICPA' nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure -CAP)" dönemidir. İkinci dönem 1959 yılında başlayan ve 1973 yılına kadar devam eden "Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemidir. Üçüncüsü ise 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması işlevini yerine getiren "Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)" dönemidir (Şanlı, 2002: 60).

AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure / CAP), AICPA tarafından 1936 yılında kurulmuş ve 1939 yılında yeniden yapılandırılarak daha düzenleyici bir rol üstlenmiştir. Ocak 1939'dan itibaren CAP, uygulama için destek sağlamak üzere 42 adet Muhasebe Araştırma Bülteni (Accounting Research Bulletins / ARBs) yayımlamıştır. CAP, çalışmalarını spesifik muhasebe konularına yönlendirmiş ve bir çok sorunlu uygulamaya çözüm getirmiştir. ARBs, birçok alanda alternatif uygulamaların kabul edilmesi eğilimi göstermiş ancak muhasebe uygulamalarındaki farklılık problemi ile mücadele etmede başarısız olmuştur. Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin belli yazılı kurallara bağlanmamış olması, CAP'in ortadan kaldırılmasına neden olmuştur (Üstündağ, 2000: 57).

1959 yılında, CAP'in yerine Muhasebe Prensipleri Kurulu(APB) kurulmuştur. 1959-1973 yılları arasında faaliyet gösteren APB' nin amacı, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin yazılı olarak ifade edilmesi, benzer konuda görülen farklı muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların giderilmesi ve üzerinde henüz anlaşma sağlanmamış çözüm ve öneri bekleyen konuların

tartışılmasının sağlamaktır (Tokay, 1987: 62). APB' nin üyelerinin tamamının muhasebe mesleği mensuplarından oluşması, diğer grupların eleştirilerine neden olmuştur. İlgili grupların fikirlerinin dışlanması ve APB'nin bağımsız denetim firmalarının kontrolüne geçmesi gibi eleştiriler sonucu kurul 1973 yılında kaldırılmış ve yerine FASB kurulmuştur.

APB'ye yöneltilen eleştirileri ortadan kaldırmak ve Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartları oluşturmak için 1973 yılında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kurulmuştur. FASB, her olay ve durum için farklı çözüm arayışlarında bulunmuştur. FASB' den önceki çalışmalara göre, konuyu daha geniş kapsamlı ve uzun vadeli bir proje olarak ele almıştır. Projenin amacı, muhasebe ile ilgili farklı gruplara, hangi maksatla kullanılmak üzere, ne tür temel kavramlara dayanarak, hangi ihtiyaçlara cevap verecek nitelikte bilgi vermesi gerektiğini belirleyen genel kavramlar çerçevesi ortaya çıkarmaktır (Yılmaz, 1994: 11).

1.3.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan Çalışmalar

Avrupa Birliği'nde muhasebe standartlarının uyumlaştırılması çalışmaları 1970'lerde, direktifler yoluyla sağlanmaya çalışılmıştır. Bunlardan 25.07.1978 tarihinde yayımlanan Dördüncü Direktif, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesinden; 13.07.1983 tarihinde yayımlanan Yedinci Direktif, ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesinden ve 10.04.1984 tarihinde yayımlanan Sekizinci Direktif ise ortaklıkların mali tablolarının yasal denetiminden sorumlu kişilerin nitelikleri konularından bahsetmektedir (Bostancı, 2002: 58).

Yayımlanan direktifler Avrupa Birliği içerisinde karşılaştırılabilirlik ve uyumun gerçekleşmesi adına büyük katkılar sağlanmıştır (Bilginoğlu, 1983: 83). Ancak üye ülkeler arasındaki farklılıkların, direktiflere rağmen devam etmesi, Avrupa çapında muhasebe standartları oluşturacak bir kurulun oluşturulmasını gerekli kılmıştır. 1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB'de muhasebe uygulamaları konusunda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan "Muhasebe Danışma Kurulu" oluşturulmuştur. Muhasebe Danışma Kurulu ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde "Muhasebe

Uyumu: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum” başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Bu bildiri ışığında aşağıdaki öneriler ortaya çıkmıştır (Zaif, 2004: 138):

- Avrupa şirketlerinden uluslararası piyasalarda faaliyet gösterenleri, muhasebe yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
- Uygulamadaki muhasebe yönergelerini güncellemek,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu’nu kurmak,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
- IASB’ ye üye olmak.

Bu bildiriye takiben, AB komisyonu 2000 yılında “AB’nin Mali Raporlama Stratejisi: İleriye Gitmek” başlıklı tebliği kabul etmiştir. Bu tebliğ ile 2005 yılından itibaren, banka ve sigorta şirketleri ile hisse senedi borsada işlem gören halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarını UMS/UFRS ile uyumlu hazırlanması ve muhasebe standartlarının bütün üye ülkelerde aynı biçimde uygulanması yönünde karar alındı (Aksoy, 2005: 71).

Avrupa Birliği Komisyonu, yayınlanan standartları kabul etmeden önce değerlendirmek üzere Muhasebe Düzenleme Komitesi’ni (Accounting Regulatory Committee,ARC) oluşturmuştur.ARC, Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin temsilcilerinden oluşmaktadır. Muhasebe Düzenleme Komitesi’ne , muhasebe alanında uzman kişilerden oluşan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Kurulu (European Financial Reporting Advisory Group,EFRAG) destek vermektedir (Avcı, 2008: 10).

Şekil 1: Avrupa Birliği' nde UFRS



Kaynak: TMSK 2006 Yılı Faaliyet Rapor

Kırmızı: UFRS' yi Kabul Eden Ülkeler

Turuncu: UFRS' ye Geçiş Politikasını Benimseyen Ülkeler

Sarı: Henüz Belirleme Aşamasında olan Ülkeler

1.3.3. Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının ve muhasebe standartlarının gelişimi sürecine devlet öncülük etmiştir. Standartların gelişim sürecinde ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınmış ve standartların gelişiminde bu ülke uygulamaları etkili olmuştur (Gökçen vd., 2000: 57).

Türk Muhasebe Sistemi, Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemleri ve Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında Fransa ve Almanya'nın etkisi altında kalmıştır. 1950'li yıllardan itibaren ise ABD ile olan ticari ve siyasi ilişkilerin sonucunda Amerika Birleşik Devletlerinin etkisinde kalmıştır. 80'li yılların sonlarına doğru ise Türkiye'nin AB tam üyelik için çalışmaların başlaması ile AB uyum sürecine girilmesi ve küreselleşme sonucu Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu düzenlemeler finansal piyasalarda karşılaştırma imkanı sağlayacak, açık, anlaşılır, şeffaf, güvenilir muhasebe standartları oluşturulmasının önünü açacaktır (Toraman vd., 2006: 474).

Türkiye' de Muhasebe uygulamalarında temel alınan esaslar Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerince belirlenmektedir. Eğer bu hükümler ilgili konulara cevap vermede yetersiz kalırsa, yasal statüye sahip bazı kuruluşlar

kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde, işletmeler adına farklı çalışmalar yapabilmektedir (Arıkan, 1996: 62). Bu kuruluşların en önemlileri İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (IDTYDK), Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Sigorta Murakabe Kurulu, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu olup aşağıda, bu kurumların muhasebe standartları ile ilgili yapmış oldukları çalışmalar incelenmiştir.

1.3.3.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır (Gökdeniz, 1996: 10).

Devlet Planlama Teşkilatı tarafından 1968 yılından itibaren yayınlanmaya başlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi başlıca (DPT, 2000: 4);

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Muhasebenin Temel Kavramlar ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Raporlama Sistemi,
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi,

kitaplarından oluşmuştur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 1972 yılından itibaren Türkiye'de tüm KİT'lerde uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenmiştir. Bu çalışma sayesinde KİT'ler arasında muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması adına önemli bir adım atılmış ve düzenleme özel sektör kuruluşlarına bir örnek teşkil etmiştir (Sağlam, 2001: 46).

1.3.3.2. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan alışmalar

Bankalar Birliği, 1958 yılında İstanbul’da kurulmuştur. Kuruluş amacı Serbest piyasa ekonomisi ve tam rekabet ilkeleri çerçevesinde, bankacılık düzenleme ilke ve kuralları doğrultusunda bankaların hak ve menfaatlerini savunmak, bankacılık sisteminin büyümesi, sağlıklı olarak çalışması ve bankacılık mesleğinin gelişmesi, rekabet gücünün artırılması amacıyla çalışmalar yapmak, rekabetçi bir ortamın yaratılması ve haksız rekabetin önlenmesi için gerekli kararları almak/alınmasını sağlamak, uygulamak ve uygulanmasını talep etmektir.⁵

Bankalar arasında uygulama birliği sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapan Bankalar Birliği, 1969 yılında yrrle giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyen, Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik eden bir çalışma yapmıştır. Ayrıca bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tekdüzen hesap planı ve finansal raporları, bankalar arasında ortak bir uygulamanın gerçekleşmesini sağlayan önemli bir düzenlemedir (Gökdeniz, 1995: 26).

1.3.3.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları zel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan alışmalar

Komite 1987 yılında kurulmuştur. Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilen komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Komitenin teknik kurullarından geçip yayınlanmaya hazır hale gelen standartlar aşağıdadır; (Arıkan,1996: 63)

- “Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama Kar-Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye ilişkin Açıklama Standardı’ dır

⁵ http://www.tbb.org.tr/tr/tbb/Genel_Bilgiler.aspx?SectionId=1&SubSectionId=1

Komite tarafından hazırlanan standartlar, Avrupa Birliği Dördüncü Direktifine uyum ve türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemli bir adımdır. Ancak, uygulamaya bakıldığında, TSE'nin hazırlamış olduğu standartların etkin olduğu söylenememektedir (Sağlam, 2001: 48).

TÜRMOB' un kurulmasıyla birlikte, komite çalışmalarına ara vermiştir. Muhasebe standartlarının tek bir merkezden oluşturulması kararı alınmış ve bu amaçla Muhasebe Standartları Kurulu' nun kurulması komite tarafından da benimsenmiştir (Arıkan, 1996: 63).

1.3.3.4. Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta ve reasürans şirketleri 01.01.1994 tarihinden itibaren tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar. Bu plan Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan 'Tekdüzen Hesap Planı Komitesi' tarafından hazırlanmıştır (Kahya, 2001: 98). Bu tekdüzen hesap planının amacı, sigorta şirketlerinin gelişiminin sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi ile ilgililerin ihtiyaç duydukları objektif bilgiye erişmelerini sağlamaktır(Koçak, 2000: 31).

Resmi Gazete' de 14.07.2007 tarihinde yayınlanan, 25687 sayılı yönetmeliğe göre, 01.01.2008 tarihinden itibaren, sigorta sektöründe de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla bire bir uyumlu şekilde belirlenen Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulanacaktır (md 1.).

1.3.3.5. Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu, UMS/UFRS' lerin halka açık şirketlerde uygulanmasını zorunlu kılan ilk adımı atan kuruluştur. SPK kamunun aydınlatılması

amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak, özellikle bilanço, kar zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları duyurmak amaçlı birçok tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır (Arıkan, 1996: 64). Bu tebliğlerden en sonuncusu 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazete’ de yayınlanan 25920 sayılı Seri XI, 25 No’ lu tebliğdir. Tebliğe göre, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan tüm şirketler 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yine asgari formatları SPK tarafından belirlenerek muhasebe standartlarının uygulanacağını belirtmektedir (Uçma, 2005: 89).

1.3.3.6. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe Standartları Komisyonu, ülkemizdeki standart karmaşasına son vermek üzere bağlayıcı nitelikte muhasebe standartları hazırlamak için 1990 yılında, çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulmuştur. Bu komisyon çalışmaları sonucu Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde, 21447 sayılı Resmi Gazete’ de 1 sıra no’ lu ‘Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ nde yapılan düzenlemeler aşağıda mevcuttur (Arıkan, 1996: 66).

1. Muhasebenin temel kavramları,
2. Muhasebe politikalarının açıklanması,
3. Mali tablolar ilkeleri,
4. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
5. Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

1.3.3.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) Türkiye Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB), 09.02.1994 Tarihinde, ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamak amacıyla kurulmuştur (Sayar, 2002: 78).

TMMOB' in hazırlamış olduğu muhasebe standartlarının amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin amaçları arasında bir farklılık bulunmamaktadır. TMMOB, komisyon tarafından hazırlanan 11 adet Muhasebe Standardını 14 Nisan 1996 tarihinde kabul etmiştir. Yine 17 Haziran 1999 tarihinde toplanan Genel Kurulda, 5 adet standart daha yayınlanmak üzere kabul edilmiştir (Yalkın Koç, 2002: 3-4).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarihinde eklenen madde hükmünce, kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, TMMOB bugüne kadar yaptığı bütün çalışmalarını ve bundan sonraki görevlerini bu kuruma devretmiştir (Anıl vd., 2006: 34).

1.3.3.8. Muhasebe Standartları Kurulu (TMMOB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer üye, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur.

Kurulun amacı; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmalarına yönelik ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve kabul görmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını hazırlamak ve yayımlamaktır.⁶ Kurulun bir diğer amacı da küreselleşen dünyada gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak adına, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu standartlar üretmektir (Üstünel, 2005: 72).

1.3.3.9. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankaların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumunun sağlanması amacıyla, Uluslar arası Muhasebe Standartlarına paralel uygulamalar içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ aşağıdaki gibidir (Gökçen vd., 2006: 12):

- 1 Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 2 Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine ilişkin Muhasebe Standardı
- 5 Sayılı Tebliğ: Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

⁶ www.tmsk.org.tr/faaliyet_raporlari/rapor_2004.pdf

- 7 Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 15 Sayılı Tebliğ: Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ: Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 17 Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı
- 18 Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 19 Sayılı Tebliğ: Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı

2. STOKLAR ve TMS-2

2.1. STOK KAVRAMI

Tekdüzen Hesap Planı'nda stoklar grubu, *“İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar”* olarak ifade edilmiştir.

İşletme; satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelere genel olarak “stok” denir (Sevilengül, 2001: 269).

Bilanço kalemlerinin en önemli kısmını oluşturan stokların takibi ayrı bir öneme sahiptir. Ticari işletmelerde stoklar dönen varlıkların %60-%90 gibi önemli bir kısmını oluşturmakta ve birçok sınıai işletmede dahi bu oran %50'nin üzerine çıkmaktadır. Stoklar, hem bilanço kalemlerini hem de gelir tablosu kalemlerini etkilemektedir. Toplam stokların kullanılmayan kısmı, dönem sonlarında bilançolarda dönen varlıklar içerisinde maliyet değeriyle yer alır. Stokların satılan kısımları ise gelir tablolarında maliyet değeri üzerinden satışların maliyeti olarak yer alır (Küçüksavaş, 2005: 287).

2.1.1. Stok Hesapları

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

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

stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir (MGB, 1992):

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

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

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

2.1.2. İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150)

İşletmelerin üretiminde veya diğer faaliyetlerinde kullanmak üzere aldığı hammadde (ilk madde), yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

İlk madde, bir malın içinde yoğun olarak bulunan ve mamulün esas yapısını oluşturan maddedir. Örneğin ekmek üretiminde kullanılan un ilk maddedir.

Yardımcı madde, bir malın içinde ilk maddeye göre daha az bulunan, ve üretilen mamulün bünyesini oluşturmamakla birlikte, üretilmesine katkıda bulunan maddelerdir. Ekmek üretiminde kullanılan tuz örnek olarak verilebilir.

İşletme malzemesi, bir mamulün ya da hizmetin üretilmesi sürecinde kullanılan, tüketilen maddelerdir. Örneğin ekmek üretiminde yakıt olarak kullanılan odun gibi.

Ambalaj malzemesi, ürünlerin muhafaza edilmesi, paketlenmesi, müşteriye ulaştırılması için kullanılan ve karşı taraftan geri dönüşü beklenmeyen malzemelerdir. Marketlerde satılan ekmeğin dışındaki jelatin koruyucu örnek olarak verilebilir.

Diğer malzemeler ise, üretim sürecinde kullanılan diğer madde ve malzemelerin dışında kalan malzemelerdir. Temizlik malzemeleri gibi.

Satın alınan ya da üretilen ilk madde ve malzemeler maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir. İlk madde ve malzeme hesabına, ilk madde ve malzemenin çeşidine göre yardımcı hesaplar açılabilir(Gökçen,2007;279).

2.1.3. Yarı Mamuller- Üretim Hesabı (151)

Tam olarak mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

Her üretim dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları toplamı kadar bu hesaba borç, ilgili hesaplara da alacak kaydı yapılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı, bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır.

Hesabın kalanı, maliyet dönemi sonunda henüz üretimi devam eden ya da üretim işlemlerine ara verilen yarı mamullerin değerini gösterdiğinden dolayı hesabın isminde, hem dönem içi fonksiyonunu anlatan “üretim”, hem de dönem sonundaki fonksiyonunu anlatan “yarı mamuller” deyimini yer almaktadır (Sevilengül, 2001:281).

2.1.4. Mamuller Hesabı (152)

Üretim işletmelerinin çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelen mamullerin izlendiği hesaptır. Üretimi süreci tamamlanan mamuller, yarı mamuller hesabından alınarak mamuller hesabına borç kaydedilir, ancak satılması veya herhangi bir nedenle işletmeden çıkarılması durumunda bu hesap alacaklandırılır.

2.1.5. Ticari Mallar Hesabı(153)

Üzerinde herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satılmak amacı ile alınan ticari malların izlendiği hesaptır. Satın alınan ticari mallar ve mallar için yapılan alış giderleri, maliyet bedeli ile borç, ticari malların satılması veya herhangi bir nedenle işletmeden çıkması durumunda ise maliyet bedeli ile alacak olarak kaydedilir. Alış iadeleri ve iskonto durumlarında da hesap alacaklandırılır.

İşletmeler sürekli envanter yöntemini kullandıkları takdirde ticari mal stoklarını izlemede üç hesaplı kayıt yöntemini kullanmaktadırlar. Bu hesaplar; 153 Ticari Mallar, 600 Yurtiçi Satışlar(veya 601 Yurtdışı Satışlar) ve 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesaplarıdır (Ataman, 2003: 102).

Yurtiçindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında 600 Yurtiçi Satışlar hesabı, yurtdışına satılan mal ve hizmetler karşılığında 601 Yurtdışı Satışlar hesabı kullanılır. Satış gerçekleştiğinde, hasılat tutarı 600 veya 621’li hesaplara alacak kaydedilir.621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti ise herhangi bir değişikliğe uğramadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar. Satılan ticari malların maliyeti 153 Ticari Mallar hesabının alacağına karşılık bu hesaba borç kaydedilir (Ataman, 2005: 142).

2.1.6. Diğer Stoklar Hesabı

Yukarıdaki stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır. Elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir (MGB, 1992).

Bu hesapta, ekonomik veya fiziksel nedenlerle değer düşüklüğüne uğramış mallar, mülkiyeti işletmeye ait ancak satılmak üzere komisyoncuya gönderilen mallar, mülkiyeti işletmeye geçmesine rağmen işletme tarafından teslim alınmamış mallar izlenir.

Diğer stoklar hesabı aktif karakterli bir hesaptır. Bu özelliği ile borç bakiyesi verir. Hesapta hiçbir değer kalmadığı zaman sıfır bakiye verir. Alacak bakiyesi vermesine olanak yoktur (Kumkale, 2005: 603).

2.1.7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı(-158)

Stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde azalışların ortaya çıkması, stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Pasif karakterli olmasına rağmen bilançonun aktifinde yer alan negatif değerli bir hesaptır.

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 158'e alacak kaydedilir, 654. Karşılık Giderleri Hesabına da borç olarak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına aktarılarak kapatılır(Erkan, 2010:104).

2.1.8. Verilen Sipariş Avansları Hesabı (159)

Yurt içinden veya yurt dışından alınmak üzere siparişe bağlanan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemeler ile ticari mallar gibi stoklarla ilgili olarak verilen avans niteliğindeki ödemeler, 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenir.

Yapılan avans ödemeleri ve akreditif açılması bu hesaba borç kaydedilir. Mal teslim alındığında ise mal bedeline mahsup edilerek hesap alacaklandırılır.

Verilen sipariş avansları, işletmenin daha sonraki bir tarihte alacağı mallara ilişkin bir nevi peşin ödemedir. Yani alış maliyetinin bir unsurudur. Ancak işletme söz konusu malları henüz teslim almamış olduğu için, verilen avanslar işletme için alacak niteliğindedir. Verilen avans tutarı bunun için, maliyet veya gider hesapları yerine ayrı bir hesapta (159 Verilen Sipariş Avansları) izlenir (Öztürk, 2006: 213).

Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)' nda tek sipariş avansı hesabı kullanılması, yurt içi ve yurt dışı sipariş avansının bu hesabın tali hesapları olarak açılmasının tercih edildiğini göstermektedir. Yurt dışından alımlarda akreditif yoluyla ödeme yapılması yaygın bir uygulamadır. Dolayısıyla açtırılan akreditif, veren işletme açısından ön ödeme niteliği taşıdığı için, açtırılan akreditif karşılığında yapılan ödemeler de 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenecektir (Sevilengül, 2005: 368).

2.2. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ

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

envanter ve değerlemesi işletmenin mali durumunun doğru yansıtılması ve buna bağlı olarak mali tabloların doğru bir şekilde hazırlanması adına büyük önem taşımaktadır(Erkan vd., 2010: 85).

İhtiyaç duyulan bilgilere göre mal hareketlerinin kayıtlara alınması, işletmenin faaliyet konusunun farklı olması, alım satımı yapılan malların niteliği ve çeşitliliği nedeniyle iki farklı yöntemin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yöntemler (Erkan vd., 2010: 86);

1. Sürekli Envanter Yöntemi
2. Aralıklı Envanter Yöntemi' dir.

İşletmeler, hesap dönemlerine göre, ticari malların maliyetlerini (ticari mal stok maliyeti ve satılan ticari mal maliyeti) izlemek amacıyla, bu iki yöntemden birini kullanabilirler. Dönem sonu mal satışından elde edilen kar ya da zarar her iki yöntemde de aynı çıkacaktır (Bektre vd., 2000: 95).

İşletmelerin elinde kalan mevcut mal (maliyetle), aralıklı envanter yöntemi tercih edildiğinde, dönem sonunda yapılan muhasebe dışı envanter ile; sürekli envanter yöntemi tercih edildiğinde ise her satışta Satılan Malın Maliyet Hesabına maliyet nakli kaydından sonra büyük defter ve her bir mal çeşitidi için yardımcı defter kalanı olarak saptanır. Sürekli envanter yönteminin uygulanması halinde gerçek mevcudu belirlemek için en az yılda bir kere sayım yapılmalıdır. İşletmenin ticari mallar hesabında görülen mevcut stoklar ile sayım sonucu bulunan stok sayısı arasında fark varsa sebebi araştırılmalı ve hesap kalanı gerçek mevcutla eşit duruma getirilmelidir (Cemalcılar ve önce, 1999: 231).

2.2.1. Sürekli Envanter Yöntemi

Bu yöntemde biri mevcut stok miktarını sürekli olarak göstermek (Ticari Mallar Hesabı) diğeri mal satışından doğan kar ve zararı göstermek (Mal Satış Hesabı) olmak üzere en az iki hesap kullanılır. Bir başka anlatımla bu yöntemde kullanılan Ticari Mallar Hesabı mevcut malın izlenmesi, Mal Satış Hesabı (ya da

“Satışlar” ve “Satışların Maliyeti” Hesabı) satışlardan doğma sonuçların izlenmesi ile görevlendirilmişlerdir (Sevilengül, 2005: 283).

Sürekli envanter yönteminde, dönem içinde satın alınan mallar, maliyet bedeli ile Ticari Mallar hesabının borç tarafına, satılan mallar ise, satış bedeli ile Yurtiçi Satışlar hesabının alacak tarafına kaydedilir. Her mal satışında, satılan malların maliyet bedeli hesaplanarak Ticari Mallar hesabına alacak, Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabına borç olarak kaydedilir. İşletmenin satılan ticari mallarının maliyet bedelini, Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borç bakiyesi göstermekte iken, Ticari Mallar hesabının borç bakiyesi ise işletmenin sahip olduğu mal stoklarının maliyet bedelini göstermektedir(Tenker, 1999: 206).

Bu yöntemde hesap kayıtlarından doğrudan doğruya mal mevcudunu ve mal satışlarının sonucunu görmek mümkündür. Bu yöntemin işleyebilmesi için satılan her malın maliyetinin bilinmesi ve stok kartlarının tutulması gerekmektedir (Ataman, 2005: 110). Ancak uygulamada sonuçları her zaman görmek pek mümkün olmamaktadır, şöyle ki; araba, beyaz eşya veya bu büyüklük ve standartta mal satan işletmelerin dışında, her satışın sonunda satılan ticari malın maliyetini hesaplamak kolay olmamaktadır (Lazol, 2001: 92).

2.2.2. Aralıklı Envanter Yöntemi

Aralıklı envanter yönteminde dönem içerisinde satılan malların maliyet bedeline ilişkin herhangi bir kayıt yapılmaz. Dönem sonunda, yapılan mal envanter ve değerlemesi ile işletmenin elinde bulunan malların maliyet bedeli tespit edilir. Ticari Mallar hesabının borç bakiyesinden, mevcut malların maliyet bedelinin çıkarılması ile dönem içinde satılmış olan malların maliyet bedeli hesaplanır. Bu yöntem, dönem içerisindeki mal mevcudu, satılan malların maliyet bedeli ve mal satış karına ilişkin bilgiler vermemesine rağmen, sürekli envanter yöntemine göre daha basit bir yöntemdir(Gürbüz.2007;238).

Aralıklı envanter yöntemi, birbirine benzer, çok sayıda mal satan ve yıl içinde sürekli değişken fiyata sahip mallar satan işletmeler tarafından tercih

edilmektedir(Kızıllı,1990;128). Çünkü bu işletmeler dönem içinde sattıkları malların hangi tarihte ve ne kadar maliyetle alındıklarını saptayamamakta ve bazen de saptamak istememektedirler.

2.2.2.1. Görgül Yöntem

Görgül yöntemde, mal alım satıyla ilgili bütün işlemler tek bir hesapta izlenir ve mal hesabının borcuna giren mallar, maliyet bedeliyle; çıkan mallar ise satış bedeliyle alacağına kaydedilir. Mal hesabının borç tarafına, Dönem başı mal mevcudu, dönem içi alışlar, Alış Giderleri, Satış iadeleri, Satış iskontoları, Mal satış karı kaydedilir. Alacak tarafına ise, Peşin ve kredili mal satışları, Alış iadeleri, Alış iskontoları, Mal satışından doğan zarar, Dönem sonu mevcudu kaydedilir (Ataman, 2005: 98).

| | |
|--|--|
| Satılan Malın Maliyeti=Mal Hesabının Borç Toplamı - Dönem Sonu Mal Mevcudu | |
| Kar/ Zarar | =Mal Hesabının Alacak Toplamı – Satılan Malın Maliyeti |
| Mal satışından kar edilmişse; | Mal satışından zarar edilmişse; |
| ----- / ----- | ----- / ----- |
| Mal Hesabı | Kar / Zarar Hesabı |
| Kar/Zarar H. | Mal Hesabı |
| ----- / ----- | ----- / ----- |

Şeklinde kaydedilir.

Bu yöntemde, satışları bulmak için Mal hesabının alacak toplamından, Alış iade ve Alış iskontolarını çıkarmak gerekmektedir ve Dönem içi alışları bulmak için de Mal hesabının borç toplamından, Dönem başı mevcudunu, Satış iadelerini ve satış iskontolarını çıkarmak gerekmektedir (Ataman, 2005: 99).

2.2.2.2. Gelişmiş Görgül Yöntem

Bu yöntemin, Görgül Yöntemden farkı, tek bir hesap altında izlenen; alışlar, alış giderleri, satış iadeleri, satış iskontoları, ve satışlar, alış iadeleri, alış iskontoları, ayrı hesaplarda izlenir ve dönem sonunda her biri Mal Hesabına aktarılır. Bu yöntemde, Gelir Tablosunda istenilen bilgileri verecek hesaplar kurulur. Dolayısıyla işlemler gider ve hasılat kavramları açısından ele alınır(Cemalcılar,1977;118)

Örnek (Erkan vd., 2010: 87): İşletmenin dönembası mal mevcudu 230.000 TL, dönem içinde aldığı malların toplam tutarı ise 780.000 TL dir. Dönem sonunda yapılan sayım sonucu 200.000 TL' lik bir stok mevcudu saptanmıştır.. Buna göre satılan ticari mal maliyeti ve ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Satılan Ticari Mal Mal.= 230.000 + 780.000 – 200.000 =810.000 TL

| | |
|------------------------------------|---------|
| _____31.12.2010_____ | |
| 621 SATILAN TiC. MAL. MALİYETİ HS. | 620.000 |
| 153 TiCARI MALLAR HS. | 620.000 |
| _____31.12.2010_____ | |

Satılan malların maliyet bedelinin bu şekilde hesaplanmasından sonra, Yurtiçi Satışlar Hesabı (veya Yurtdışı Satışlar Hesabı) ve satış indirimlerinden oluşan net satış tutarı ile karşılaştırılır ve mal satış karı veya zararı hesaplanır (Gökçen, 2007: 238).

2.3. TMS-2 STOKLAR STANDARDI

Stoklar standardı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ilk kez 2005 yılında yayınlanmış ve 31.12.2005 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kurulu'na kote olan şirketlerce uygulanmaya başlanmıştır (Güçlü, 2008: 225).

Standartta yer alan bazı maddeler 2006,2008 ve 2009 yılında değiştirilmiştir. Bu değişiklikler aşağıdadır:

- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 38 (RG, 2006).

- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 78 (RG, 2008).

- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 131 (RG, 2009).

2.3.1. TMS-2 Stoklar Standardının Amacı

Stoklar standardının amacı 1'inci paragrafta, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak olarak tanımlanmaktadır (TMS-2, md.1). Bu maddede, Stokların ilk defa kayda alınması, işletme faaliyetlerinde kullanılması ve elden çıkarılması durumunda maliyetin nasıl hesaplanacağına değinilmektedir. Stok maliyetini oluşturan unsurların neler olduğu, değerleme yöntemleri ve dönem sonlarında net gerçekleşebilir değerin nasıl hesaplanacağı, kayıtlara nasıl aktarılacağı açıklanmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 123).

2.3.2. Standardın Kapsamı

TMS-2 Standardının 6'ncı maddesi kapsamında yer alan stoklar şunlardır (TMS-2, md.6):

- İşin normal akışı içinde 8olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar,

- İşletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmet maliyeti.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi de göz önünde bulundurularak stokların kapsamında aşağıdaki stok kalemleri yer almaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 43):

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM

152 MAMULLER

153 TİCARİ MALLAR

154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

156 YOLDAKİ STOKLAR

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Standardın 2'inci maddesinde değinilen ve standart kapsamına dahil edilmeyen unsurlar şöyledir (TMS-2, md.2):

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, inşaat sözleşmeleri ile ilgili işlemler TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında ele alındığı için stoklar standardına dahil edilmemiştir.
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler. Bu tür ürünler için TMS-41 Tarımsal Faaliyetler standardına atıfta bulunmaktadır.

Standardın 3. maddesi gereği değerlendirme hükümleri kapsamı dışında tutulan stok kalemleri ise şunlardır (TMS-2, md.3):

- Tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar.
- Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stoklar.

Bu Stok kalemleri net gerçekleştirilir değerleri ile değerlendirilmekte ve değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 125).

2.3.3. TMS-2 Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar

Stoklar Standardının 6'ncı paragrafında, standartta geçen terimle şu şekilde tanımlanmaktadır (Gökçen, 2006. 55):

Stoklar; normal işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde bulundurulan, böyle bir satışa yönelik olarak üretim aşamasında bulunan ve satılacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan ilk madde ve malzemeleri ifade eder.

Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde, stokların satışı halinde beklenen satış bedelinden, tahmini tamamlanma maliyetleri (yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ve satış sırasında katlanılacak beklenen satış giderlerinin toplamının düşülmesi ile elde edilecek tutardır.

Gerçeğe Uygun Değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

3. STOKLARDA ENVANTER VE DEĞERLEME

3.1. ENVANTERİN TANIMI

Envanter sözü, Latince kökenli olan “invenire” sözüne dayanmakta ve “bulmak” anlamına gelmektedir. Yine Latince kökenli “inventarium” sözü de, “bulunanların tümü” , daha kapsamlı olarak “belli bir bütünün tümünü oluşturan unsurların teker teker tespit edilmesi” anlamına gelmektedir. Türkçe’ de kullanılmakta olan “envanter” sözü, Latince kökenli “inventarium” sözünden dilimize geçmiştir. Bu söz sadece Türkçe’ de değil, birçok ulusun dilinde kendine yer bulmuştur (Durmuş, 1979: 1).

213 sayılı V.U.K.’un 186. maddesinde ise envanter şu şekilde tarif edilmektedir: “*Envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.*”

T.T.K.’ya göre envanter, “*Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları katî bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder (TTK, m.73).

İşletmelerin belirli dönemlerin sonlarında hazırladıkları finansal tablolar, zaman zaman işletmenin gerçek durumunu göstermeyebilir. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, zaman içinde varlıklarda meydana gelen aşınma ve yıpranmalar, işletme için gerekli bilgilerin gecikmesi, hata ve hileler sonucu hesapların kayıtlı durumu ile gerçek durumu arasında oluşan farklılıklar gibi nedenlerden dolayı işletmeler finansal tablolarını düzenlenmeden önce hesapları bir kez daha gözden geçirmelidir. Bu anlamda varlık ve kaynak hesaplarının tespit edilmesi ve bu tespitle mizan arasındaki farklılıkların giderilmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin tümüne envanter işlemi denilmektedir (Örten vd., 2003: 3).

Bir diğer ifadeyle envanter, işletmelerin her hesap doneminde en az bir defa ve belirli aralıklarla dunenlediği, belli bir tarihteki aktif ve pasif kıymetlerin miktarı ile değerini içeren bir cetvel olarak tanımlanabilmektedir (HUD, 2004: 241).

Muhasebe açısından envanter işlemlerini gerektiren nedenler dort ayrı grupta toplanabilir (Ataman, 2005: 9-12):

a) Muhasebe Tekniği Açısından:

İşletmeler donem sonlarında varlık ve kaynaklarının gerçek durumunu belirlemek, hesapları fiili durumla uyumlaştırmak için envanter işlemleri yaparlar. Ayrıca işletmenin ncu şahışlarla olan gerek ticari gerek finansal ilişkilerinden doğan borç ve alacaklarının saptanması da envanterin konusudur. Bütün bunlardan yola çıkılarak, işletmeler envanter yapmadan muhasebe kayıtlarına güvenirse mali durumu hakkında birçok yanılgıya düşebilirler.

b) Vergi Yasaları Açısından:

Türk Vergi sistemine gore her işletme donem kazancına gore vergi odemekle yükümlüdür. Bu anlamda vergi matrahının ortaya çıkartılabilmesi için donem sonu envanter işlemlerinin yapılması gerekir. Burada amaç, işletmenin faaliyet sonucunu ve iktisadi kıymetlerinin fiili durumlarını ortaya çıkarmak ve sonuca gore ortaya çıkan vergi matrahı üzerinden vergi almaktır.

c) İşletme Yonetimi ve Ortaklar Açısından:

İşletmelerin geleceğe yonelik karar almaları ve hedef belirleyebilmeleri için gerçek mali durumdan haberdar olmaları gerekir. Envanter ve değerleme yapılmadan işletmenin gerçek mali durumu bilinemez ve yonetim açısından bazı sıkıntılar yaşanır.

d) lke Ekonomisi Açısından:

Bir ülkede ekonominin daha verimli ve canlı olması işletmelerin daha etkin bir şekilde çalışmaları ile mümkündür. İşletmelerin daha etkin bir şekilde çalışması yoneticilerin işletmeleri rasyonel bir şekilde yonetebilmeleriyle gerçekleşecektir. Bu da işletmenin mali yapısının gerçek olarak ne durumda olduğunun bilinmesiyle olacaktır. Donem sonu işlemleri yapıldıktan sonra hazırlanan mali tablolar işletmenin durumunu gerçek bir şekilde gosteren raporlardır. Tüm bu işlemlerin ardından,

yönetmel açıdan bir belirsizlik kalmamakta ve idareciler en rasyonel metodları kullanarak işletmeyi daha iyi bir duruma taşımak adına gerekli adımları atacak ve maksimum karı hedefleyeceklerdir. Dolayısıyla daha verimli çalışan işletmeler ülke ekonomisinin de daha verimli olmasına katkı sağlayacaktır.

Envanterler, düzenlenme amaçlarına göre dört farklı şekilde sınıflandırılmaktadırlar. Bunlar; ‘Kuruluş Envanteri, “Dönem Sonu Envanteri”, “ Birleşme Envanteri”, iflas, ittifak veya mahkeme kararı ile işletmenin dağılması halinde “Tasfiye Envanteri” olarak adlandırılmaktadırlar (Erkan vd., 2010: 15).

3.1.1. Envanter Türleri

Envanter işlemleri, yapılış biçimlerine göre Muhasebe Dışı Envanter ve Muhasebe İçi Envanter olmak üzere ikiye ayrılırlar.

3.1.1.1. Muhasebe Dışı Envanter

Envanter işlemlerinden, varlıkların ve borçların sayılması, ölçülmesi, değerlendirilmesi gibi saptama işlemlerini kapsayan bölüme muhasebe dışı envanter denilmektedir. Muhasebe dışı envanter, işletmenin varlıklarının ve borçlarının miktar olarak belirlenmesi ile başlar, gerçekte var olduğu belirlenenlerin değerlendirilmesi yapılarak tamamlanır. Genelde yılsonlarında yapılan muhasebe dışı envanterin işlemlerinin bir bölümü dönem içinde ay sonları itibarıyla de yapılır (kasa sayımı gibi) (Sevilengül, 2005:721).

Muhasebe dışı envanter yapılırken, işletmenin tüm mevcutları ile borçlarının miktar tespiti aşağıdaki hesap kalemlerinde incelenmiştir (Sevilengül, 2005: 722);

a)Kasa Mevcudu

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

b) Banka Mevcudu

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

c) Alacaklar

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

d) Verilen Avanslar

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

e)Stoklar

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

f)Duran Varlıklar

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

g)Alınan Krediler

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

h)Borçlar

Bilançoda yer alan yabancı kaynaklar işletmenin borç aldığı kişi ve kuruluşları ifade eder. Alınan borç, senetli veya senetsiz olabilir. Senetli ve senetsiz borçlar ayrı

ayrı tespit edilerek sayım listelerine yazılmalıdır. Şayet, borç bir bankadan kredi şeklinde alınmış ise bankadan hesap özeti alınarak hesabın durumu netleştirilmelidir.

i)Gelecek Döneme Ait Gelir ve Gider Miktarları

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

j)Gider ve Gelir Tahakkuk Miktarları

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

3.1.1.2. Muhasebe İçi Envanter

Tespit ve değerlendirme işleminden sonra bulunan neticelerin muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu ifade eder duruma getirilmesi işlemine muhasebe içi envanter denir. Muhasebe içi envanter işlemleri gerekli düzenleyici muhasebe kayıtlarını kapsar (Erkan vd., 2010: 19).

Tüm bu bilgiler ışığında muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter çalışmalarında şu sıranın takip edilmesi gerektiği söylenebilir (Yıldız, 2006: 9):

- Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre düzenlenen genel geçici mizanla mizanla iktisadi varlıkların muhasebe kayıtlarındaki durumu tespit edilmiş olur.
- Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.
- Muhasebe dışı envanter sonucu ortaya çıkan işletme elindeki mevcutlar (fiili envanter sonuçları) ile muhasebe kayıtları arasındaki farklar bulunur.
- Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.
- Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan düzenlenir.

- Kapanış kayıtları yapılır ve işletmenin fiili durumunu yansıtan mali tablolardan dönem sonu bilanço ve gelir tablosu düzenlenir.

Envanter esas itibariyle defter üzerinde çıkarılır. Ancak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Envanter, eğer listeler halinde çıkarılıyorsa liste toplamlarının envanter defterine kayıt edilmesi gerekir. Bu envanter listeleri aşağıdaki gibi düzenlenir (VUK, m.278):

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

T.T.K. ve V.U.K.' da yer alan hükümlere göre, işletmelerin işe başlama tarihinde ve her faaliyet dönemi sonunda envanter yapmaları zorunludur. T.T.K.' nın 72. maddesine göre faaliyet dönemi 6 aydan az, 12 aydan çok olamaz, aksine hüküm bulunmadıkça iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek faaliyet döneminin ilk üç ayı içinde tamamlanması gerekir (TTK, m.72).

T.T.K, işletmelere üç aylık süre tanımakla birlikte, çıkarılan envanterin faaliyet döneminin son günü, bilanço günü itibariyle düzenlenmesini zorunlu kılmıştır.

V.U.K.' un 190. maddesine göre büyük mağazalar ve eczaneler, emtia mevcutlarının envanterini üç yılda bir çıkarabilmektedirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda, hesaplara göre mevcut iktisadi kıymetler envanter defterine kaydedileceklerdir (V.U.K., m.190).

3.1.2. Envanter İşlemi Yapacak Olanlar

Envanter işlemini yapacak olanları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Atay, 2003: 24):

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

3.2. DEĞERLEME İŞLEMİ

Ticaret ve pazarlama anlamına gelen, Latince “valere” kelimesinden türetilmiş olan ‘değer’, herhangi bir şeyin fayda ve arzu edilme derecesinin göstergesi olarak tanımlanabilmektedir (Tokay ve Doğan, 2008: 19). Değer, satışı veya alımının yapılmasına bir engel bulunmayan malın ya da hizmetin, alıcı ve satıcı arasında karşılıklı olarak belirleneceği fiyatı temsil etmektedir. Değer, bir gerçek değildir, ancak belirli bir zamanda karşılıklı kişi veya gruplar arasında ortaya çıkan ve mal / hizmet alımında ödenecek olası fiyattır (Chambers, 2005: 1). Dolayısıyla değer; gerçekleştiği zamana ve o anki koşullara bağlı olarak değişebilen bir niteliğe sahiptir.

Değerleme ise esas olarak bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesidir (Yılmaz, 2005: 5).

Başka bir tanıma göre değerlendirme, bir işletmenin varlık kalemlerini oluşturan aktif ve pasiflerin, belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesine denilmektedir. Yalnız işletmeye dahil varlık ve borçların değerlendirilmesi ise envantere değerlendirme olarak tanımlanabilmektedir (Ataman, 2005: 17).

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

Muhasebede değerlendirme, işletmelerin sahip oldukları varlıkların ve yükümlü oldukları borçlarının ulusal para cinsinden ifade edilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Sevilengül, 2005: 724).

Finansal gerçekliği olan bütün varlıklar, bir değer taşımaktadırlar. Ancak asıl olan değer yanında değer meydana geldiği kaynağı anlayabilmektir. Değerleme her farklı durum için değişebilmektedir. Genel olarak 3 tür değerlendirme yaklaşımı bulunmaktadır: Birincisi, bir varlığın gelecekte oluşturması beklenen nakit akışlarının bugüne iskonto edilmesi yaklaşımı, ikincisi, varlıkların karşılaştırılmasına dayanan ve fiyatlarına bakılarak yapılan emsal değer tahmini, üçüncüsü ise çeşitli fiyatlandırma modelleri vasıtasıyla, gelecekte yapılacak bir seçim için katlanılacak ödeme olarak, talebe veya opsiyona göre değerlendirme dediğimiz varlığın değerini bulma yaklaşımıdır (Damadoran, 1996: 9).

Değerlemenin amacı; işletmenin belirli bir tarihteki, kar zarar sonucunu tespit etmeye yönelik ekonomik ve mali yönden gerçeğe en yakın durumunu ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla işletmeye ait tüm varlıklar sayı ve miktar olarak tespit edildikten ve borçlar da belirlendikten sonra para cinsinden ifade edilir. Bu açıdan bakıldığında bir fiyatlandırma işlemi de diyebileceğimiz değerlendirme olayı, tercih edilen değerlendirme ölçülerine göre, işletmenin iktisadi ve mali durumunu ve dolayısıyla finansal raporlardaki sonuçları etkileyecektir (Benligiray vd., 1999: 20).

Değerlemede asıl amaçlanan; dönem sonunda işletmedeki varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilmesi ve dönem sonunda hazırlanan bilanço ve kar/zarar tablosunda sonuçların en doğru biçimde yansıtılmasıdır. Bu amaç, işletmenin gerçek ekonomik gücünün ortaya konması, uygulanan muhasebe tekniğinden beklenenin elde edilmesi ve vergi matrahının gerçekçi bir yaklaşımla meydana çıkarılması olarak özetlenebilir (Yılmaz, 2003: 20).

3.2.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme

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

şarta bağlı ve vadeli olsalar bile, itibari değer üzerinden hesaba geçirilirler” hükmü bulunmaktadır.

T.T.K.’ nın 458-464. maddelerinde sermaye şirketlerine yönelik değerlendirme ile ilgili düzenlemeler getirilmiştir. T.T.K.’ nın 458. maddesine göre şirket işlerinin devamlı gelişmesi veya mümkün mertebe istikrarlı kar payları dağıtılmasının sağlanması açısından uygun ve yararlı olduğu takdirde aktiflerin bilanço gününde haiz oldukları değerlerinden daha düşük bir değerle bilançoya konması şeklinde veya başka bir şekilde gizli yedek akçe ayrılması mümkün olmaktadır.

Sermaye şirketlerinde, “en fazla maliyet değeri” ifadesi çok sık geçmektedir. Burada anlatılmak istenen en düşük değer ilkesidir. Eğer değerlendirme gününde ticari malların maliyet değerleri cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer (piyasa fiyatı) üzerinden geçirilebilir denmektedir. Yani değerlemede esas alınacak ölçüt cari fiyat ya da maliyet değerinden düşük olanı olacaktır (Şensoy, 2011: 23).

TTK’ da geçen temel değerlendirme ölçülerini başlıklar halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Borsa Rayici (TTK m.75)
- Tasarruf Değeri (TTK m.75)
- İtibari Değer (TTK m.75)
- Maliyet Değeri (TTK m.460-461 ve 462)
- Cari Değer (TTK m.461)
- Maliyet ve Piyasa Değerinden Düşük Olanla Değerleme (TTK m.461)

3.2.2. Türk Ticaret Kanun Tasarısında Yer Alan Değerleme İlkeleri

Yeni yasa tasarısında değerlendirme ilkeleri genel değerlendirme ilkeleri ve varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri şeklinde düzenlenmiştir. Madde 78’de, yılsonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak ve TMS’ de

öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere aşağıdaki değerlendirme ilkeleri geçerli olacağı belirtilmiştir. (TTK tasarısı, m. 78)

- İşletmelerin bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır,
- Gerçek veya yasal duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliği,
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir,
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse dikkate alınır.
- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır,
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur

Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri madde 79' da düzenlenmiştir. Buna göre, duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir (TTK tasarısı, m. 79).

TTK tasarısında TMSK' ya envanter ve finansal tabloların düzenlenmesi konusunda önemli yetkiler verilmiştir. Bu düzenlemeyle, TTK' ya tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMSK tarafından yayımlanan, TMS' ye ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar (TTK tasarısı, m. 88)

3.2.3. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde “*Değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerler esas tutulur. Vergi kanunlarına göre,

değerleme günü özel dönemler dışında, takvim yılının son günüdür. Yine vergi kanunlarına göre değerlendirme, ekonomik varlığın türü ve niteliğine göre çeşitli ölçütlerde yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu, devletin vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan azami değerlendirme ölçütlerine karşılık, asgari ölçüleri tanımlamıştır. Değerlemede tanımlanan bu alt sınır, vergi adaleti prensibinin uygulanmasına, ve mükelleflerin keyfi uygulamalarının önüne geçilerek, vergi matrahlarının düşük gösterilmemesine olanak sağlamıştır.

Vergi Usul Kanunu 261. Maddesine göre değerlendirme aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılmaktadır (V.U.K., m. 261);

- **Maliyet Bedeli:** Ekonomik bir varlığın edinilmesi ya da değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlarla ilgili olarak yapılan tüm giderlerin toplamını anlatır.
- **Borsa Rayici:** Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsasına kayıtlı ekonomik varlıkların değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini anlatır. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlendirme gününden önce gelen 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.
- **Tasarruf Değeri:** Bir ekonomik varlığın değerlendirme gününde sahibi için kullanım değeri de denilebilecek gerçek değerdir. Gerçek değer, bir borç veya alacağın, değerlendirme günündeki peşin değeridir.
- **Mukayyet Değer:** Bir ekonomik varlığın muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
- **İtibari Değer:** Her tür senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir.
- **Rayiç Bedel:** Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde normal koşullarda alım satım yapıldığı durumda ortaya çıkan değerdir.

- Emsal Bedeli ve Ücreti: Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak saptanamayan bir malın değerlendirme gününde satılması halinde benzerine göre taşıyacağı değerdir.
- Vergi Değeri: Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.

3.2.4. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Değerleme

Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda yapılacak değerlemede kullanılacak değerlendirme ölçüleri ve bunların tanımları ve kullanım yerleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan XI Seri ve 1 sıra no'lu tebliğle belirlenmiştir. Bu tebliğde yer alan değerlendirme ölçüleri şunlardır;⁷

- Tarihi Maliyet (İlkesi): Varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değer veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder. Aslında bu “en düşük değer” yöntemidir.

- Elde Etme Maliyeti: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderlerin toplamından oluşur. Varlıkların satın alma, üretim veya inşaa maliyetini ifade eder.

- Üretim Maliyeti: Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme giderlerin toplamından oluşur.

- İnşaa Maliyeti: İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıkları yüklenilebilen giderler toplamından oluşur.

- Net Gerçekleştirilebilir Değer: Varlıkların gerçekleşmesi tahmin edilen satış bedelinde, katlanması gerekli “tamamlama maliyeti” ile toplam satış giderlerinin indirilmesinden sonraki kalan değeri ifade eder.

⁷ Sermaye Piyasası Kurulu, Seri:XI, 1 No'lu Tebliğ, Madde 19.

- Tamamlama Maliyeti: Yarı mamullerin mamul haline getirilmesi veya tamamlanan mamullerin satılabilir duruma getirilebilmesi için katılan ek maliyetleri ifade eder.

- Rayiç Bedel: Varlıkların değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

- Satın Alma Maliyeti: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.

3.3. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

İşletmelerin nihai hedeflerine ulaşip kar elde edebilmelerinin ilk adımı, mal ve hizmet üretimini yerine getirmektir. Faaliyet dönemi içinde satışa sunulan bu hizmet ve malların üretilebilmesi için çeşitli girdilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu girdilerin maliyeti satılan mal veya hizmet maliyetini oluşturduğu için işletmenin dönem kar veya zararını doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla bu girdilerin ve stokların değerlemesinde uygulanacak yöntemler ile uyulacak usul ve esaslar büyük önem taşımaktadır (Topaloğlu, 2004: 190).

Stok değerlemede kullanılan yöntemlerin amacı, işletmenin sahip olduğu gelir ve giderlerinin tespitinin doğru yapılması ve buna bağlı olarak gerçek karın ortaya çıkarılmasıdır. Ancak gerek ekonomik değişimler gerekse sektörel farklılıklar işletmelerde birbirinden farklı değerleme yöntemlerinin uygulanmasını ortaya çıkarmıştır (Hacıruestemoğlu, 2000: 91). Bu farklı uygulamalar aşağıda ayrıntılarıyla incelenmiştir.

3.3.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli ile Değerleme

Gerçek (Spesifik) Maliyet Yönteminin ilk evresi, satılan malların hangi seriden satıldığı ve elde kalan stokların hangi seriden kaldığının tespiti ile başlamaktadır. İkinci evre ise, satılanlarda satılan malın maliyeti, kalan stoklarda ise dönem sonu stok maliyeti ait oldukları serinin maliyeti ile hesaplanmaktadır. Stokların değerlemesinde en gerçekçi yöntem olmasına rağmen uygulamada bazı

zorluklar ortaya çıkmaktadır. Çünkü satın alınan her birim malın satın alma fiyatının, yapılan satışların hangi alış değerli olduğunun, elde kalan stokların hangi birim maliyetli mallardan olduğunun tespit edilebilmesi, çok çeşitli ve çok sayıda mal alıp satan işletmelerde çok mümkün olmamaktadır. Farklı nitelikte ve çok sayıda mal alımı yapan işletmelerde, dönem sonunda aynı alış fiyatlı maldan ne kadarının kaldığının hesaplanması oldukça güçtür (Kotar ve Dokur, 2002: 55).

Bu yöntemin en önemli özelliği, herhangi bir malın satılması sonucu, muhasebe kayıtlarından satılan malın gerçek maliyetine ulaşıp, bu tutarın 'stok hesabından', 'satılan malın maliyeti' hesabına aktarılabilmesidir. Ancak bu yöntem, her stok için ayrı ayrı maliyet çıkarabilen işletmeler için pratik bir uygulamadır (Marshall ve Mcmanus, 1999: 150). Otomobil, mobilya, mücevher satışı yapan işletmeler kolaylıkla gerçek maliyetle değerlendirme yöntemini uygulayabilirler. Son zamanlarda gelişen teknolojiyle birlikte yaygınlaşan çeşitli bilgisayar programları sayesinde bu yöntemin uygulanması kolaylaşmaktadır (Öztürk, 2006: 233).

3.3.2. Ortalama Maliyet Bedeli ile Değerleme

Ortalama Maliyet Yöntemi ile değerlendirme yapılırken, dönem sonu mal mevcudunun ne zaman ve hangi fiyattan alınan mallardan olduğunun bilinmesine gerek kalmamakla birlikte, elde kalan stokların, yıl içinde alınan malların hepsinden kalmış olabileceği varsayılır (Yılmaz, 2000: 110). Buradan hareketle, aynı cinsten malların alım, satım ya da üretimi ile uğraşan işletmelerin gerçek maliyet yönteminin uygulanmasındaki zorluklardan dolayı, ortalama maliyet yöntemini tercih etmeleri olağan karşılanmaktadır (Aydın, 2002: 75).

Bütün maliyetlerin ortalaması alınarak hesaplanan Ortalama Maliyet Yönteminde, dönem sonunda kalan stok miktarı da, yıl içindeki satın alma maliyetlerinin ortalama birim fiyatı ile hesaplanarak bulunmaktadır (White, 2008: 2).

Ortalama Maliyet Yöntemi kendi içinde Basit Ortalama Maliyet, Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Aydın, 2002: 75). Bu üç yöntem aşağıda örneklerle incelenmiştir.

3.3.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Basit Ortalama Maliyet yönteminde, yıl içinde alınan her bir parti malın, birim fiyatları hesaplanmakta ve bu tutarın parti sayısına bölünmesiyle elde edilen ortalama fiyat, dönem sonu stok miktarıyla çarpılarak dönem sonu stok değeri hesaplanmaktadır. Yıl içinde alınan her partideki mal miktarının aynı olması ve büyük fiyat dalgalanmalarının olmadığı durumlarda tercih edilen bir uygulama olmakla birlikte, pratikte her partideki malın miktarının eşit olamayacağı ve bu durumun dikkate alınmadığı bir yöntem olduğu için çok fazla kullanılmamaktadır (Çabuk, 2001: 69).

ÖRNEK: X endüstri işletmesinin Ocak 2010 dönemi (A) D.İ.M. Malzeme stoku ile ilgili hareketleri aşağıdaki gibidir.

| | | | | |
|------------|--------------------|--------|-----------|--------|
| 01.01.2010 | Dönem başı stoku | 100 kg | kg fiyatı | 500 TL |
| 02.01.2010 | Üretime gönderilen | 50 kg | | |
| 05.01.2010 | Satın alınan | 200 kg | kg fiyatı | 600 TL |
| 09.01.2010 | Üretime gönderilen | 150 kg | | |
| 14.01.2010 | Satın alınan | 100 kg | kg fiyatı | 650 TL |
| 15.01.2010 | Üretime gönderilen | 150 kg | | |
| 24.01.2010 | Satın Alınan | 100 kg | kg fiyatı | 650 TL |
| 31.01.2000 | Satın Alınan | 100 kg | kg fiyatı | 650 TL |

Basit Ortalama Maliyet Yöntemine Göre;

Ortalama Birim Maliyet = $500+600+650+650+650=3050/5=610$ TL.

Dönem Sonu Stok Değeri = $100 - 50 + 200 - 150 + 100 - 150 + 100 + 100$

= 250×610

=152.500TL

Örnekte de görüldüğü gibi her bir parti içindeki mal miktarı dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla her parti içinde bulunan mal miktarının farklı olması sağlıklı bir sonuç almayı engellemektedir.

3.3.2.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, dönem başında mevcut olan mallar ile dönem içinde alınan malların toplam maliyeti toplam miktara bölünerek ortalama birim maliyet bulunmakta ve bu birim maliyet dönem sonunda kalan mal miktarı ile çarpılarak dönem sonu stok değeri hesaplanmaktadır (Kumkale, 2005: 591).

Bu yöntemin, Basit Ortalama Maliyet Yönteminden farkı sadece her partinin birim maliyetinin değil, partideki mal miktarının da hesaplamada önem taşımasıdır. Birim maliyetlerin belirlenmesinde partiler arası miktar farklılığının ağırlığı söz konusu olmaktadır (Lalik, 1986: 140).

İşletmelerde stok sayımının genellikle dönem sonlarında yapılması nedeniyle ağırlıklı ortalama birim maliyeti ancak dönem sonlarında tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla dönem içinde herhangi bir zamanda mal birim maliyetinin hesaplanması mümkün değildir (Altuğ, 1985: 61).

Bu yöntem genellikle işlem sıklığının ve stok çeşitliliğinin fazla olduğu durumlarda, dönem içindeki fiyat dalgalanmalarının etkisini gidermesi nedeniyle tercih edilmektedir (Nuhoğlu, 2001: 102). Ancak, dönem içinde çok farklı fiyatlardan çok sayıda mal alışı yapan işletmelerce, uzun hesaplamalar gerektirmesi nedeniyle pratik bulunmamaktadır (Öztürk, 2008: 224).

ÖRNEK: Basit Ağırlıklı Maliyet Yönteminde kullandığımız örneği bu yöntemle uyarlıysak sonuç aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Birim Maliyet} = 50000 + 120000 + 65000 + 65000 + 65000 = 365000 / 600 = 608,33\text{TL}$$

$$\text{Dönem Sonu Mevcudunun Maliyeti} = 250 \times 608,33 = 152082,50\text{TL}$$

3.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminde, her yeni mal alışından sonra, yeni bir ortalama maliyet hesaplanır ve satışların ya da üretime gönderilen stokların değeri bu yeni ortalama maliyetle bulunur. Böylece her yeni alınan malın, her satılan malın veya üretime gönderilen her hammaddenin, ortalama birim maliyetleri hesaplanır ve çıkan her mal ya da üretime sevk edilen her hammadde bu maliyet ile değerlendirilmektedir (Kızılot, 1999: 2231).

Aralıklı envanter tutulduğu durumlarda Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi uygulanırken, sürekli envanter tutulması veya belli tarihler itibariyle kaydi envanter çıkarıldığı durumlarda Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir (Özbalcı, 2008: 649). Çünkü bu yöntem her alış sonrası yeni bir birim maliyet hesaplamasını gerektirmektedir (Dycman, 2000: 389).

Diğer iki yöntemden farklı olarak, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, kısa vadede fiyatlarda görülen hareketliliğin stok değeri üzerindeki etkisini en aza indirmeyi amaçlamasıdır. Çünkü her yeni mal veya hammadde alışının farklı bedellerle yapılması durumunda, yeni ortalama maliyet fiyat hareketine göre artı ya da eksi yönde değişmektedir (Öztürk, 2008: 224).

Diğer yöntemlerde uyguladığımız örneğimizin Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemine göre çözülmüş hali aşağıdadır.

$$145000/250=580$$

$$123000/200=615$$

$$93750/150=638,33$$

$$160750/250=643$$

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine göre; dönem sonu birim maliyet 643 TL olarak hesaplanmıştır. Ve dönem sonu stok maliyeti ise 160.750 TL olmaktadır.

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

İlk Giren İlk çıkar Yöntemine göre değerlendirme yapılırken, işletmede bulunan mallardan daima en eski tarihli olanının satışının yapıldığı ve dönem sonu işletmede kalan stokların da en son tarihte işletmeye giren mallar olduğu varsayılmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 149). Bu yönteme, ilk giren ilk çıkar denmesinin sebebi de, malların depoya düzenli bir tarih sırasına göre girip, ilk girenlerin depodan önce çıkmasına dayanmasıdır (Paton ve Dixon, 1964: 393).

FİFO yönteminin stok maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılan en yaygın yöntemlerden biri olmasının nedenleri arasında; aralıklı ve sürekli envanter yöntemlerinin her ikisi ile de rahatça uygulanabilmesi, şimdiki değere daha yakın bir stok değeri üretmesi, hilelere açık bir yöntem olmaması sebebiyle daha objektif bir uygulama olarak kabul edilmesi sayılabilir (Dycman vd., 2000: 391).

FİFO Yönteminin en büyük dezavantajlarından bir tanesi, enflasyon dönemlerinde, satılan malların ilk girenlerden olduğu varsayıldığı için, satılan ticari malın maliyetinin düşük çıkması ve buna bağlı olarak mal satış karının yüksek çıkmasıdır (Gökçen, 2007: 239).

ÖRNEK: X Ticaret İşletmesinin 1-31 Aralık 2010 Tarihleri arasındaki 'Y' ticari malına ilişkin alım satım bilgileri tablodaki gibidir.

| TARİH | İŞLEM | BİRİM | BİRİM MALİYET | TUTAR |
|------------|----------|--------|---------------|-----------|
| 1.12.2010 | DEVREDEN | 20.000 | 200 | 4.000.000 |
| 6.12.2010 | ALIŞ | 30.000 | 220 | 6.600.000 |
| 11.12.2010 | SATIŞ | 16.000 | | |
| 16.12.2010 | SATIŞ | 10.000 | | |
| 21.12.2010 | ALIŞ | 24.000 | 240 | 5.760.000 |
| 29.12.2010 | SATIŞ | 20.000 | | |

11.12.2010 tarihinde satılan 'Y' ticari malının maliyetinin hesaplanması:

Kasım ayından devreden stok miktarının 11.12.2010 tarihinde yapılan satışın adedini karşılması nedeniyle, birim fiyat 200 TL olacaktır.

$$16.000 \times 200 = 3.200.000 \text{ TL}$$

16.12.2010 Tarihinde yapılan 'Y' ticari malının maliyetinin hesaplanması:

11.12.2010 Tarihinde yapılan satışın devreden stoktan karşılanması sebebiyle, 1.12.2010 tarihinde elde bulunan stok miktarı 4.000 adettir. Dolayısıyla 16.12.2010 tarihinde yapılan satışın 4.000 adetlik kısmı 200 TL birim fiyattan, kalan 6.000 adetlik stok ise 220 TL birim fiyattan satılacaktır.

$$4.000 \times 200 = 800.000$$

$$6.000 \times 220 = 1.320.000$$

$$800.000 + 1.320.000 = 2.100.000 \text{ TL}$$

29.12.2010 Tarihinde yapılan 'Y' ticari malının maliyetinin hesaplanması:

Devreden stokların tükenmesi sonucu 29.12.2010 tarihindeki 20.000 adetlik satış 220 TL birim maliyetle yapılacaktır.

$$20.000 \times 220 = 4.400.000 \text{ TL}$$

Dönem sonu elde kalan stokların değeri:

$$4.000 \times 220 = 880.000$$

$$24.000 \times 240 = 5.760.000$$

$$880.000 + 5.760.000 = 6.640.000 \text{ TL dir.}$$

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

Bu yöntemde FIFO yönteminin aksine üretime sevk edilen hammaddelerin ya da satışı yapılan ticari malların işletme stoklarına en son giren mallardan yapıldığı varsayılmaktadır (Sevilengül, 2005:297). Satılan malın maliyeti işletmeye en son

giren partinin birim maliyetine göre hesaplanmakta, ve işletmede kalan stokların da işletmeye daha eski tarihte girmiş malların birim maliyetine bakılarak bulunmaktadır (Kızıl, 2001: 318).

Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen işletmelerde, enflasyon dönemlerinde, satılan malın maliyetinin daha yüksek hesaplanması, işletmenin karının olduğundan düşük gösterilmesine neden olacaktır (HUD, 2004: 177). Dolayısıyla düşük kurum kazancı, vergi matrahını da azaltacaktır (Aydın, 2002: 78).

Vergi mevzuatına ilk olarak 4008 sayılı kanunla V.U.K.' da yapılan değişiklikle giren LİFO yöntemi, 8 yıllık uygulamanın ardından, 01.01.2004 tarihinden itibaren V.U.K. ile yürürlükten kaldırılmıştır (Bulut, 2007: 44).

Uluslararası Muhasebe Standartları kavramları içinde LİFO değerlendirme yöntemine yer verilmemiştir (Williams vd., 2005: 334). Dolayısıyla TMS-2 Stoklar Standardında bulunan stokların değerlemesi bölümünde de LİFO yönteminden bahsedilmemektedir.

FİFO yönteminde kullandığımız örneğin LİFO yöntemine göre hesaplanması aşağıdaki gibidir:

ÖRNEK: 11.12.2010 tarihinde satılan 16.000 adet "Y" malının maliyetinin hesaplanması:

11.12.2010 Tarihindeki 16.000 adetlik satışın tamamı, en son 06.12.2010 tarihinde alınan partiden karşılanabildiği için birim maliyet o partiye ait olan 220 TL olacaktır.

$$16.000 \times 220 = 3.520.000 \text{ TL}$$

16.12.2010 tarihinde satılan 10.000 adet 'Y' malının maliyetinin hesaplanması:

Bir önceki satışın tamamı 06.12.2010 tarihli maldan karşılanmıştır ve geriye bu maldan 14.000 adet kalmıştır. Dolayısıyla bu rakam 16.12.2010 daki satış için de yeterli olduğundan burada da birim maliyet 220 TL olacaktır.

$$10.000 \times 220 = 2.200.000 \text{ TL}$$

29.12.2010 tarihinde satılan 20.000 adet ‘Y’ malının maliyetinin hesaplanması:

20.000 adetlik malın, tamamı 21.12.2010 tarihinde alınan 24.000 adetlik maldan karşılanabildiği için, birim maliyet 240 TL olacaktır

$$20.000 \times 240 = 4800.000 \text{ TL}$$

Buna göre dönem sonu stokların maliyetlerinin tamamı şu şekilde hesaplanacaktır:

| | |
|-------------------------|--------------------------|
| 21.12.2010 tarihli stok | 4.000 X 240 = 960.000 TL |
| 06.12.2010 tarihli stok | 4.000 X 220 = 880.000 TL |
| 01.12.2010 tarihli stok | 2.000 X 200 = 400.000 TL |

5.840.000 TL

3.3.5. Yerine Koyma Değeri

‘İkame Değeri’ olarak adlandırılan Yerine Koyma Değeri, değerlemeye konu olan malın, değerlendirme gününde satın alınması veya yeniden üretilmesi halinde, işletmenin katlanacağı bedeli ifade etmektedir (Kızılot, 1999: 2244). Dolayısıyla fiyatların düştüğü stoklar gerçek maliyet bedelinin altında kalacak, fiyatların yükseldiği dönemlerde ise stoklar maliyet bedelinin üstünde bir bedelle değerlendirilecektir.

3.3.6. Standart Maliyet Bedeli ile Değerleme

Standart Maliyet yöntemi, üretime sevk edilen ürünlerin önceden belirlenen standart fiyatlara göre değerlendirilerek maliyet hesaplarına aktarılmasıdır ve daha çok imalat işletmelerinde tercih edilmektedir. Bu yöntemde kullanılan standart fiyatlar hedef maliyet değerleridir ve fiili maliyet değerleri ile karşılaştırılarak işletmenin

performansının ölçülebilir hale getirilmesiyle, verimliliğin kontrol edilmesini sağlamaktadırlar (Öztürk ve Özer, 2003: 130).

Üretilen malların fiili maliyet ve standart maliyet ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan farklar, dönem sonunda ilgili maliyet hesaplarına devredilerek kapatılmaktadır. Değerleme sonucu ortaya çıkan sapmalar, iki farklı şekilde düzeltilmektedir. İlk yöntem, ortaya çıkan sapmaların tümünün standart maliyetlere göre saptanan satılan malın maliyeti değerine eklenerek sonuç hesaplarına aktarılmasıdır, diğer yöntem ise sapmaların stokta kalan mallar ile satılan malların maliyetleri arasında orantılı bir şekilde dağıtılmasıdır (Hacırüstemoğlu, 2000: 93).

3.3.7. Perakende Satış Yöntemi ile Değerleme

Perakende satış yöntemi, farklı kar marjına sahip ürünlerin olmadığı, ürün çeşitliliğinin fazla olduğu ve hızla değiştiği durumlarda ve diğer yöntemlerin uygulanmasının zor olduğu, perakende satış yapan işletmelerce kullanılmaktadır. Stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesiyle stokların maliyeti hesaplanmaktadır (Gökçen vd., 2006: 58). Kar marjı belirlenirken, perakende satış fiyatı üzerinden yapılan satış indirimleri dikkate alınmakta ve her farklı mal grubu için ayrı kar marjı hesaplanabilmektedir (Kaval, 2005: 278). Perakende satış yöntemi aşağıdaki şekilde uygulanmaktadır (Ataman, 2003: 151).

1) 1. Satış Fiyatı ile Dönem Başı Mevcudu + Dönem İçi Alışların Satış Fiyatı + (varsa) Fiyat Artışları – Satışlar – (varsa) Fiyat İndirimleri = Satış Fiyatı ile Dönem Sonu Mevcudu

2) Maliyetle Dönem Başı Mevcudu + Maliyetle Alışlar

$$\frac{\text{Maliyetle Dönem Başı Mevcudu} + \text{Maliyetle Alışlar}}{\text{Satış Fiyatı İle Dönem Sonu Mevcudu} + \text{Satış Fiyatı İle Alışlar}} = \text{Maliyet Oranı}$$

3) Satış Fiyatı ile Dönem Sonu Mevcudu X Maliyet Oranı = Maliyetle Dönem Sonu Mevcudu.

3.3.8. Temel Stok Değeri İle Değerleme

Bir işletmede, işin hacmine ve niteliğine bağlı olarak belirlenen ve azami derecede bulundurulması gereken mallara temel stok denmektedir (Ataman, 2005: 121). Bu yöntemde, önceden belirlenen temel stok, en düşük ortalama birim maliyetle veya en düşük yerine koyma birim maliyeti ile değerlenmektedir (ztrk ve zer, 2003: 131).

Temel Stok Değeri İle Değerleme Yöntemi, stokları en düşük değerle değerlediği için bilançoda daha düşük değerde bir stok rakamı görünmesine neden olmaktadır, bu durum da gizli ihtiyat ayrılmasını mümkün kılmaktadır(Kennedy ve McMullen, 1967: 93).

3.3.9. Piyasa Fiyatı İle Değerleme

Piyasa fiyatı ile değerleme yönteminde stoklar, piyasa fiyatının maliyet fiyatından düşük ya da yüksek olmasına bakılmaksızın, yerine koyma bedeli ile değerlenmektedir. Bu yöntemde asıl amaç, stokların maliyetini , piyasada dalgalanan fiyatlara uyarlamaktır (İSMMM DSK, 2008: 186).

Stokların tarihi maliyet yerine değişen fiyat düzeyine uygun olarak değerlenmesi, finansal tabloların daha gerçekçi verilerle sunulmasına ve işletmenin mali gücünü korumasına olanak sağlamaktadır (Aydın, 2002: 79).

3.3.10. Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük Olanı ile Değerleme

Maliyet veya Piyasa Fiyatından Düşük olanı ile Değerleme Yöntemi, değerleme gününde, stoklar arasında yer alan malların piyasa veya maliyet bedelinden hangisi daha düşükse o değerle, değerlenmesi kuralına dayanmaktadır. Bir malın piyasa fiyatının maliyet bedelinden düşük olması sonucu o malın piyasa fiyatıyla değerlenmesi, piyasa fiyatının dşmesi neticesinde doğacak zararın satışın

yapıldığı zaman değil, fiyatların düştüğü tarihte karşılanması sağlayacaktır (Kızıl, 2001: 321).

Bu yöntemde, stokların maliyet değeri ile mi yoksa piyasa fiyatı ile mi değerlendirileceği, değerlendirme günündeki piyasa fiyatına bağlanmıştır. Değerleme gününde, söz konusu değerlemeye konu olan malın piyasa fiyatının maliyet bedelinden düşük olması sonucu o mal piyasa fiyatı ile değerlendirilecektir (Hacırüstemoğlu,2000;93). Ancak bu konuyla ilgili muhasebenin tutarlılık ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle olumsuz görüşler bulunmaktadır. Çünkü bu yöntemi uygulayan işletmeler o günün koşullarına göre, stoklarını bir dönem piyasa değeriyle, diğer dönem maliyet bedeliyle değerleyebilmektedirler(Gürsoy,1999;75).

3.4 STOKLARIN TÜRK TİCARET KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE DEĞERLEMESİ

3.4.1. Mevcut TTK' na Göre Stokların Değerlemesi

Türk Ticaret Kanunu'nun şuan yürürlükte olan 75. maddesi stokların değerlendirilmesiyle ilgili ilk açıklayıcı hükümleri bildirmektedir. Bu madde, stokların ticaret borsalarında işlem görmesi ve borsada işlem görmemesine bağlı olarak iki farklı değerlemeye değinmektedir. 75. madde, bütün aktiflerin, en çok bilanço gününde, işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerlemeye tabi tutulmasını öngörmektedir. Ancak işletmenin stokları içinde ticaret borsasında işlem gören mallar varsa, bunlar borsa rayicine göre değerlendirilecek, diğer stoklar ise tarihi maliyetlerine göre değerlemeye tabi tutulacaklardır (Ildır, 2004: 35).

Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin stoklarını hangi yöntemle değerleyecekleri konusu 461. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilirler. Değerleme günü stokların maliyet bedeli, cari piyasa fiyatından yüksek ise stoklar, cari piyasa fiyatında değerlemeye tabi tutulabilmektedirler. Ayrıca TTK' nun 458. maddesine göre

stokların değerleme günü kıymetinden daha düşük bir değerle bilançoda gösterilmelerine olanak sağlanmaktadır (Özmen, 2008: 58).

3.4.2. Yeni TTK' na Göre Stokların Değerlemesi

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olana Yeni Türk Ticaret Kanunu Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nu ("TMSK") Türkiye Muhasebe Standartları'nın ("TMS") konulmasında tek ve münhasır yetkili kurum olarak kabul etmiş, TMSK' ya buna uygun tekel yetkileri vermiştir. Amaç:

- Şirketlerin finansal tablolarına, dolayısıyla Türk işletmelerine uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na ("UFRS/IFRS") tam uyumlu TMS' nin yayımlanmasını gerçekleştirmek,
- Türk işletmelerinin bu alanda uluslararası pazarların dilini konuşmasını sağlayarak Türk işletmelerinin sürdürülebilir rekabet gücünü artırmak,
- Türkiye'yi ekonomide stratejik derinliği olan politikalara ulaştırmaktır.⁸

Türk Ticaret Kanunu'nun 79. maddesi ' *Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.* ' hükmünü içermektedir. Ayrıca 80. madde iktisap ve üretim değerlerini şu şekilde açıklamaktadır ; *'Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir.* '. Yine 81. madde değerlemeyi basitleştirici yöntemlerden şu şekilde bahsetmektedir: *'Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.* '.

⁸ http://www.pwc.com/tr_TR/tr/assets/ins-sol/publ/tktasarisi_tr.pdf Erişim Tarihi:05.05.2011

Bir önceki paragrafta açıklanan, yeni TTK maddelerinden de anlaşılacağı üzere, TTK' nun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' na büyük yetkiler verilecektir. Stokların Değerlemesiyle ilgili düzenlemeler Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerlemesi Bölümünde ayrıntılarıyla incelenmiştir.

3.5. STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ

3.5.1. TMS ' da Yer Alan Maliyet Değerleme Esasları

Türkiye Muhasebe Standartları kavramsal çerçevede, değerlendirme (ölçüm), finansal tablolarda yer alan unsurların bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade etmektedir. Kavramsal çerçevede yer verilen ölçüm esasları aşağıdaki gibidir (Özerhan ve Yanık, 2010: 22):

- Tarihi Maliyet
- Cari Maliyet
- Gerçekleşebilir Değer
- Bugünkü Değer
- Gerçeğe Uygun Değer

3.5.1.1. Tarihi Maliyet

Standarda göre, kavramsal çerçevede Tarihi Maliyet, varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı, şu şekilde tanımlanmaktadır: '*Varlıkların tarihi maliyeti, varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleridir*'. '*Borçların tarihi maliyeti borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan*

borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir'.

3.5.1.2. Cari Maliyet

Cari maliyetin esas alındığı ölçümleme biçiminde varlıklar, değerleme gününde varlığın aynısının veya eşdeğerinin işletmeye alınması durumunda, işletmeye mal olan fiyatı ile gösterilebilmektedirler (Özerhan ve Yanık, 2010: 23). Değerlemeye konu olan unsur borç ise Cari maliyet, kayıtlı değer olmaktadır (Tokay ve Deran, 2008: 27). Örneğin, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeleri 600 TL ye satın alınmış ise tarihi maliyet 600 TL. Bu stok kaleminin yenilenmesi söz konusu olduğunda, ne kadar ödeneceği ise cari maliyeti ifade etmektedir.

3.5.1.3. Gerçekleşebilir Değer

İşletmenin normal koşullarında, varlıkların değeri, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarını temsil etmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 27). Cari maliyet esası ile gerçekleşebilir değer esası karşılaştırıldığında, cari maliyet esasının varsayımsal satın almaya dayandığı, gerçekleşebilir değer esasının ise varsayımsal satışa dayandığı görülmektedir (Kahraman, 2006: 40).

3.5.1.4. Bugünkü Değer

TMSK' nin yayınlamış olduğu kavramsal çerçevenin 100. Maddesinde, bugünkü değer ya da kullanım değeri ile değerlemeye göre varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile borçlar ise kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş tutarları ile gösterilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 24). Varlıkların veya borçların piyasa fiyatının olmadığı ya da güvenilir bulunmadığı zamanlarda bu tutar, gerçeğe uygun değeri temsil etmektedir.

Bugünkü değer ölçüsü, yerine koyma maliyeti ve gerçekleştirilebilir değeri bilinmeyen varlık ve borçların değerlendirilmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır (Tokay vd., 2005: 28).

3.5.1.5. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer kavramına Kavramsal Çerçeve ölçüm esasları altında yer verilmesi de, diğer standartlarda sıkça değinilmektedir. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (Özerhan ve Yanık, 2010: 24).

3.5.2. TMS' de Stok Değerleme işlemleri

3.5.2.1. Stokların Maliyeti

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

- **Stokların Satın Alma Maliyeti**

TMS-2 Stoklar Standardının 11. maddesinde satın alma maliyeti, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler(firma tarafından vergi dairesinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri, mamul malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir (TMS-2, m. 11).

Standarda göre, ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyeti belirlenirken indirim konusu yapılabilmektedir. Stoku bulunduğu konuma getirinceye kadar yapılan harcamalar maliyete ilave edilmekte ancak bundan sonra

yapılan harcamalar maliyete değil dönem giderlerine kaydedilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 125).

TMS-2 ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi arasında uygulamada bir farklılık bulunmamakta ancak stokun vadeli satın alınması durumunda TMS-2' nin hükümleri ve TDHP' nin uygulamasında farklılık ortaya çıkmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 125). Aşağıda satın alma maliyetini oluşturan unsurları içeren bir örnek incelenmiştir.

ÖRNEK:¹ Bir işletme, ithal ettiği 250.000 TL' lik ticari mal ile ilgili olarak aşağıdaki işlemleri yapmıştır:

1. Ticari malın gümrükten çekilmesi sırasında 20.000 TL gümrük vergisi ve mala ilişkin KDV'yi banka aracılığıyla ödüyor.
2. Ticari malın depoya taşınması için 600 TL, depo kirası olarak da 500 TL nakden ödeniyor.
3. Malın 100.000 TL'lik kısmı başka bir şehirdeki satış deposuna gönderiliyor. Taşıma ücreti 150 TL dir. (Tüm işlemlerde KDV oranı %18)

a-Malın satın alınması:

| | |
|---------------------|---------|
| _____ / _____ | |
| 153 TİCARİ MALLAR | 270.000 |
| Alış bedeli | 250.000 |
| Gümrük vergisi | 20.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 45.000 |
| 102 BANKALAR | 315.000 |
| _____ / _____ | |

¹ Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

b-Taşıma bedelinin maliyete ilave edilmesi:

_____ / _____

| | | |
|---------------------|-----|-----|
| 153 TİCARİ MALLAR | 600 | |
| Taşıma bedeli | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 108 | |
| 100 KASA | | 708 |

_____ / _____

c-Depo kirasının ödenmesi

_____ / _____

| | | |
|------------------------------|-----|-----|
| 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ.GİD. | 500 | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 90 | |
| 100 KASA | | 590 |

_____ / _____

d-Ticari malın satılmak üzere başka bir şehre gönderilmesi:

_____ / _____

| | | |
|---------------------------------|-----|-----|
| 760 PAZARLAMA SAT. VE DAĞ. GİD. | 150 | |
| Taşıma bedeli | | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 27 | |
| 100 KASA | | 177 |

_____ / _____

- Stok Alımında Vade Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS-2'nin TDHP' ndan farkının stokların vadeli alımı sonucu ortaya çıktığı yukarıda söylenmiştir. Stoklar standardının 18. maddesine göre, vade farkları stok maliyetine dahil edilmemekte, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Yani peşin alım fiyatı ile vadeli alım fiyatı arasındaki fark finansman unsuru içermesi sebebiyle finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS-2, m.18).

Borçlanma maliyeti olarak da ifade edilen finansman giderleri faiz ve diğer giderleri kapsamaktadır. Finansman giderlerinin stok maliyetine ilave edilmesine bazı özel koşullarda müsaade edilmektedir. Örneğin, satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren, özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine ilave edilebilmektedir (TMS 23, m.10). Vergi mevzuatına göre ise stokların özellikli varlık olup olmadığına bakılmamakta, kredi faizleri ve vade farkları stokların maliyetine dahil edilmektedir (Özerhan ve Yanık,2010: 127). Örneğin gemi üretimi yapan bir işletmenin, yapılan alışlarla ilgili finansman gideri stoklarının maliyetine dahil edilebilecektir.

ÖRNEK:² Finansal tablolarını aylık dönemlerde düzenleyen bir ticari işletme,01.12.2010 tarihinde peşin fiyatı 5.000TL olan bir ticari malı 3 ay vadeli olarak 5.300 TL' ye satın alıyor.

| | |
|------------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 153 TİCARİ MALLAR | 5.000 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU(-) | 300 |
| (ERTELENMİŞ GİDERLER) | |
| 320 SATICILAR | 5.300 |
| _____ / _____ | |

Finansal hesap makinesi yardımıyla, 5.300TL nı 5.000 TL ye indirgeyen iç iskonto oranı 0.266 olarak hesaplanmıştır. Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılır.

$$A$$

$$\frac{A}{(1+n)^t} = A \quad A:\text{Tutar} \quad n:\text{İskonto oranı}$$

$$(t/360)$$

$$t : \text{Vadeye kalan süre}$$

² Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

| Anapara | Vade Tarihi | Vadeye Kalan Gün | Faiz Oranı | Reeskont Tutarı | İndirgenmiş Tutar | Aylık Faiz Gideri |
|---------|-------------|------------------|------------|-----------------|-------------------|-------------------|
| 5.300 | 31.12.2010 | 30 | 0.266 | 103 | 5.197 | 103 |
| 5.300 | 31.01.2011 | 61 | 0.266 | 208 | 5.092 | 104 |
| 5.300 | 28.02.2011 | 89 | 0.266 | 300 | 5.000 | 93 |

31.12.2010 tarihinde yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

_____ / _____

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 103

322 TİCARİ BORÇ REESKONTU 103
(Ertelenmiş Giderler)

_____ / _____

İşletme 2011 yılının ocak ve şubat ayında yukarıdaki kaydı yaparak ertelenmiş giderler hesabında olan 300 TL' nin tamamını finansman giderlerine aktaracaktır. 2010 Yılı sonunda stokların tamamının satılması durumunda, 2010 yılına ait finansman giderleri vergi matrahından düşülebilmektedir. Ancak stokların yıl sonunda tamamı satılmamışsa aralık ayında finansman giderlerine aktarılan 103 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir ve matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Kaydı şu şekilde yapılacaktır (Özerhan ve Yanık, 2010: 129).

_____ / _____

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 20.6

691 VERGİ GİDER/GELİRİ 20.6

*103 x %20 =20.6

_____ / _____

- Stok Alımında Ticari İskontoların Muhasebeleştirilmesi

Standarda göre ticaret iskontosu ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınmaktadır (Dağdemir, 2008: 15). Ticaret iskontosu, satın alınan malın katalog fiyatı üzerinden yapılan iskontodur ve alınan malın bu iskontodan sonraki tutar üzerinden kaydedilmesinden dolayı ticaret iskontolarının muhasebeleştirilmeleri söz konusu olmamaktadır. Vadeli satışın peşin ödenmesi halinde yapılacak iskontoya kasa iskontosu denmekte ve bu tür iskonto bir fiyat düzeltme işlemini gerektirmektedir. Diğer bir iskonto çeşidi ise belirli alış miktarlarının üstüne çıkılmasında yapılandır ki buna da miktar iskontosu denmektedir. Müşterinin ödüllendirilmesi olarak da nitelenebilecek bu iskonto sonrası yapılan indirim tutarı doğrudan gelir yazılmaktadır (Sevilengül, 2008: 317).

Vade farklarının muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve TMS-2 standardının farklı yaklaşımı olduğu daha önceki bölümde açıklanmıştı. Kasa iskontosunun muhasebeleştirilmesinde de bu farklılık göze çarpmaktadır. Vade farkının stok maliyetine ilave edilebildiği Tekdüzen muhasebe sisteminde, kasa iskontosu; stoklar satılmamış ise stok hesabını, satılmış ise satışların maliyetini azaltacak şekilde bir kaydı gerektirmektedir. TMS-2 standardına göre ise, vade farkının finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesinden dolayı kasa iskontosu finansman giderini azaltacak bir kaydı gerektirmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 130).

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

Miktar iskontosunun muhasebeleştirilmesi;

³ Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

| | |
|-----------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 320 SATICILAR | 1.000 |
| 649 DİĞER FAAL.OLAĞAN | 1.000 |
| GELİR VE KARLAR | |
| _____ / _____ | |

ÖRNEK:⁴ Bir işletme peşin bedeli 1.000 TL olan bir malı 3 ay vadeli olarak 01.01.2010 tarihinde 1.300 TL'ye satın almıştır. İşletmenin vadeyi beklemeyip, 2. ayın başında ödeme yapmasından dolayı, satıcı firma tarafından 190 TL kasa iskontosu yapılmıştır.

1)Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre kasa iskontosunun Muhasebeleştirilmesi:

| | |
|----------------------|-------|
| _____01.02.2010_____ | |
| 320 SATICILAR | 1.300 |
| 153 TİCARİ MALLAR | 190 |
| 100 KASA | 1.110 |
| _____ / _____ | |

2)TMS-2 Standardına göre kasa iskontosunun muhasebeleştirilmesi

| | |
|---------------------------|-------|
| _____01.01.2010_____ | |
| 153 TİCARİ MALLAR | 1.000 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 300 |
| (Ertelenmiş Giderler) | |
| 320 SATICILAR | 1.300 |
| _____ / _____ | |

4 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

Birinci ayın sonunda vade farkı 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesabına aktarılır.2.500 TL'yi 2.000 TL'ye indirgeyen iç iskonto oranı 1.89 olarak bulunmuştur.

(30/360)

1.300/(1,89) - 1.300 = 110 TL

| _____31.01.2010_____ | |
|---------------------------|-------|
| 780 FİNANSMAN GİDERİ | 110 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 110 |
| _____ / _____ | |
| _____01.02.2011_____ | |
| 320 SATICILAR | 1.300 |
| 100 KASA | 1.110 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 190 |
| _____ / _____ | |

ÖRNEK:⁵ Bir üretim işletmesi 01.12.2010 tarihinde 10.000 TL'lik ilk madde satın alıyor.Kdv satıcıya virman yoluyla ödeniyor(%18). Mal bedeli için 61 gün vadeli borç senedi düzenleniyor.Faiz oranı %20.

Etkin faiz yöntemine göre faiz hesaplandığında 304 TL bulunmaktadır.

| _____01.12.2010_____ | |
|---------------------------|--------|
| 150 İLK MADDE MALZEME | 9.696 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 1.800 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 304 |
| 102 BANKALAR | 1.800 |
| 321 BORÇ SENETLERİ | 10.000 |
| _____ / _____ | |

5 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

| Ana para | Vade Tarihi | Vadeye Kalan Süre | Faiz Oranı | Reeskont Tutarı | İndirgenmiş Tutar |
|----------|-------------|-------------------|------------|-----------------|-------------------|
| 10.000 | 31.12.2010 | 30 | 0.20 | 151 | 9.849 |
| 10.000 | 31.01.2011 | 61 | 0.20 | 304 | 9.696 |

Dönem sonunda, 30 günlük işleyen faiz tutarı hesaplanmakta ve Ticari Borç Reeskontu hesabından 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılmaktadır. Ancak vade farkının 182 Ertelemiş Giderler hesabına işlenmesi durumunda, yıl sonunda 182 Ertelemiş Giderler hesabının 322 Ticari Borç Reeskontu hesabına aktarılması, izleyen yılın başında da tekrar iptal edilmesi gerekmektedir(Özerhan ve Yanık,2010;134).

Etkin faiz yöntemine göre 30 günlük faiz 151 TL dir.

| | |
|---------------------------|-----|
| _____31/12/2010_____ | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 151 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 151 |
| _____ / _____ | |

ÖRNEK:⁶ İşletme 02.01.2010 günü peşin değeri 28.500 TL olan bir malı kredili olarak 30.000 TL'ye almıştır. Vadesi 26.01.2010 tarihinde dolacak olan borcunu 10.01.2010 tarihinde ödüyor, ödeme üzerinden %5 oranında indirim yapılıyor, ödeme çekle yapılıyor. Satın alınan malın ¼'ü satılmıştır.

A) Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre

| | |
|----------------------|--------|
| _____02.01.2010_____ | |
| 153 TİCARİ MALLAR | 30.000 |
| 320 SATICILAR | 30.000 |
| _____ / _____ | |

6 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

| | |
|--------------------------|--------|
| _____10.01.2010_____ | |
| 320 SATICILAR | 30.000 |
| 103 VER.ÇEKLER VE ÖD.EM. | 28.500 |
| 153 TCARİ MALLAR | 1.125 |
| 621 SMM | 375 |
| _____ / _____ | |

B) TMS-2 Standardına göre:

| | |
|---------------------------|--------|
| _____02.01.2010_____ | |
| 153 TİCARİ MALLAR | 28.500 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 1.500 |
| 320 SATICILAR | 30.000 |
| _____ / _____ | |

| | |
|---------------------------|--------|
| _____10.01.2010_____ | |
| 320 SATICILAR | 30.000 |
| 103 VER.ÇEK.VE ÖD.EM. | 28.500 |
| 322 TİCARİ BORÇ REESKONTU | 1.500 |
| _____ / _____ | |

• **Stokların Dönüştürme Maliyeti**

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin yarı mamule, sonrasında da mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içermektedir (Gökçen vd., 2006: 56).

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

kullanılan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları dönüştürme maliyetini oluşturmaktadırlar (Dağdemir, 2008: 66).

TMS- 2 Stoklar standardının 12. maddesine göre stokların dönüştürme maliyetleri direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetlerin içinde mamulün üretim aşamasında kullanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılmış tutarları da bulunmaktadır. Sabit genel üretim maliyetleri, üretim miktarından bağımsız olarak sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetler iken, değişken genel üretim giderleri, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetlerine denilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 138).

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

Normal kapasitenin baz alınması, mevsimsel ya da dönemsel değişikliklerden kaynaklanan dalgalanmaların kabul edilmesini ve normal maliyetin bunların etkisinden arındırılmasını sağlamaktadır. Bu yöntemin amacı da dalgalanmaların birim sabit maliyet üstünde oluşturacağı etkiyi gidermek ve maliyeti normalleştirmektir (Büyükmirza, 2003: 517).

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

arttırılmasına izin vermemektedir. Ancak işletmenin afaki derecede yüksek üretim yapması halinde, standart normal maliyetten tam maliyet esasına geçilmesini öngörmektedir (Büyükmirza, 2003: 517).

TMS-2 Stoklar standardı ve Vergi Usul Kanunu arasında, tercih edilen kapasitenin farklı olması nedeniyle bir uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de VUK gereğince sabit genel üretim giderlerinin stokların maliyetine yüklenmesinde teorik kapasite dikkate alınmaktadır. Ayrıca sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde vergi mevzuatı, tam maliyet yöntemini esas alırken, standart normal maliyet yöntemini benimsemektedir (Susmuş ve Yükçü, 2005: 69).

Üretimle ilgili giderlerin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesinde kullanılan yöntemler 4 gruba ayrılmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 138):

1. Tam Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, endirekt, sabit değişken olmasına bakılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara aktarılması esası benimsenmektedir (Akdoğan, 1994: 40). Ülkemizde, halen vergi mevzuatı açısından tam maliyet yöntemi benimsenmektedir. Tam maliyet yönteminde mamul maliyetine; direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve sabit ya da değişken olmasına bakılmaksızın genel üretim giderleri dahil edilmektedir.
2. Normal Maliyet Yöntemi: Bu yöntem, değişken giderlerin tamamının, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanmaktadır (Akdoğan, 1994: 42). TMS-2 standardında normal maliyet yöntemi benimsenmektedir. Bu yöntemde üretim maliyetine direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı ile sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye ait olan kısmı maliyetlere dahil edilmektedir.
3. Değişken Maliyet Yöntemi: Maliyetlerin sadece değişken giderlerin esas alınarak hesaplandığı yöntem olan değişken maliyet yönteminde, yalnızca değişken nitelikte olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmı dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 1994: 41).

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

Türk vergi kanunlarına göre tam maliyet yönteminin uygulanması gerekmektedir. Normal maliyet yönteminin uygulanması halinde sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyulmama kaydının yapılması gerekmektedir. Çünkü bu giderlerin maliyet içerisinde raporlanması gerekmektedir (Dönem gideri değil). Bu gider tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır. Bu işlemde kaynaklanan geçici fark, stoklar satıldığında ortadan kalkacaktır (Örten vd., 2007: 49).

Türk vergi kanunlarının benimsediği tam maliyet yöntemi ile, TMS-2 standardının benimsediği normal maliyet yöntemi arasındaki tek fark, normal maliyet yaklaşımının ‘kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini’ kapsamamasıdır. Bu giderler maliyete katılmayıp, dönemin gelir tablosunda, ‘çalışmayan kısım gider ve zararları’ başlığında raporlanmaktadır (Selvi vd., 2009: 92).

ÖRNEK:⁷ Bir üretim işletmesinin dönem ilişkin üretim giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir. Bu işletmenin normal kapasitesi 600.000 birimdir ve dönemde 500.000 birim üretim yapılmıştır.

| | |
|----------|--------------|
| DİMM | 1.000.000 TL |
| DİG | 400.000 TL |
| GÜG | 800.000 TL |
| Değişken | 500.000 TL |
| Sabit | 300.000 TL |

7 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

| Üretim Giderleri | Tam Maliyet Yöntemi | Normal Maliyet Yöntemi | Değişken Maliyet Yöntemi | Direkt Maliyet Yöntemi |
|------------------|---------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|
| DİMMG | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| DİG | 400.000 | 400.000 | 400.000 | 400.000 |
| GÜG | | | | |
| Değişken | 500.000 | 500.000 | 500.000 | - |
| Sabit | 300.000 | 250.000 | - | - |
| Toplam Maliyet | 2.200.000 | 2.150.000 | 1.900.000 | 1.400.000 |
| Birim Maliyet | 4.4 | 4.3 | 3.8 | 2.8 |

| | |
|----------------------------------|-----------|
| _____ / _____ | |
| 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM | 2.150.000 |
| 680 ÇALIŞILMAYAN KIS.GİD.VE ZAR. | 50.000 |
| 711 DİMM YANSITMA HS. | 1.000.000 |
| 712 DİG YANSITMA HS. | 400.000 |
| 713 GÜG YANSITMA HS. | 800.000 |
| _____ / _____ | |

Standarda göre stok maliyetine eklenmeyip sonuç hesabına aktarılan gider, Türk vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır ve üretilen mamulün ilgili dönemde satılması halinde bir sorun olmayacaktır, ancak satılmaması halinde vergi mevzuatına uyarlanması açısından aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir (Örten vd., 2007: 58).

| | |
|--|--------|
| _____ / _____ | |
| 950 VERGİ MEVZ.KABUL EDİLMEYEN GİD | 50.000 |
| 951 VERGİ MEVZ.K.EDİLMYEN G.ALC. HAKKI | 50.000 |
| _____ / _____ | |
| _____31/12/2010_____ | |
| 284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI | 10.000 |
| 691 VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK.KARŞILIĞI | 10.000 |
| *50.000x%20=10.000 Kurumlar Vergisi | |
| _____ / _____ | |

*Çok yüksek üretim yapılması durumunda normal maliyet yöntemine göre birim maliyetlerin hesaplanması:

| | | | |
|-------------|------------|-----------------|---------------|
| Örnek:DİMMG | 200.000 TL | Normal Kapasite | 60.000 Birim |
| DİG | 80.000 TL | Fiili Üretim | 100.000 Birim |
| GÜG | 130.000 TL | | |
| Değişken | 100.000 TL | | |
| Sabit | 30.000 TL | | |

Bu durumda tam maliyet yöntemine göre hesaplama yapılacak, üretim giderlerinin tamamı mamul maliyeti ile ilişkilendirilecektir.

Toplam üretim maliyeti = 410.000 TL

Birim Maliyet = 410.000/100.000= 4.1 TL

Eğer üretim miktarı normal kapasitede gerçekleşseydi;

Sabit GÜG yükleme oranı = 30.000/60.000=0.50 TL

Maliyete verilecek sabit GÜG = 0,50X60.000=30.000 TL

Toplam Maliyet = 410.000 TL

Birim Maliyet = 410.000/60.000= 6.8 TL

Görüldüğü gibi üretim hacminin yükselmesi birim başına düşen sabit maliyeti azaltmaktadır.

- Ortak Ürün Maliyetinin Hesaplanması

İşletmelerde, üretim süreci boyunca aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilmektedir. Bu ürünler, her ürünün ana ürün olduğu ‘ortak ürünler’ ya da ana ürün ve yan ürün olabilmektedir. Üretimde ortaya çıkan her bir ürünün üretim maliyetinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, maliyetler ürünler arasında rasyonel bir temele bağlı olarak dağıtılmaktadır. Dağıtım yapılırken, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerleri esas olarak alınabilmektedir (TMS-2, m.14).

Standartta maliyetlerin rasyonel ve tutarlı bir şekilde dağıtılması öngörülmekte, ancak birleşik mamullerin maliyetinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarla ilgili kesin bir yöneme değinilmemektedir. Standartta geçen ‘piyasa değerlerini esas alan dağıtım yöntemi’ alt başlığında açıklanan dağıtım şekli maliyetlerin dağıtılmasına yönelik bir yöntem olarak göze çarpmaktadır (Karakaya, 2007: 309).

Ortak Ürünler, aynı hammaddeden ve aynı üretim işlemlerinden elde edilmekte ve üretim sürecinin belli bir aşamasında ya da sonucunda ortaya çıkan ürünlerdir. Mamullerin birbirinden ayrıldığı ayrışma noktasına kadar yapılan tüm üretim giderleri ortaktır. İşte bu ayrışma noktasına kadar yapılan birleşik giderlerin dağıtımını üzerinde durulması gereken bir konudur (Karakaya, 2007: 291).

Ayrışma noktasına kadar ortak ürünlere yapılan giderlerin mamullere dağıtımında 2 yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan ilki ürün miktarını esas alan dağıtım yöntemi diğeri ise piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemidir. TMS-2 Stoklar standardına göre ürünlerin piyasa değerlerinin birbirine yakın olması durumunda piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemi önerilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 142).

ÖRNEK:⁸ Bir işletmede, A,B, ve C olmak üzere 3 birleşik ürün üretilmektedir. Toplam birleşik maliyet 380.000 TL dir. Ürünlere ait bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

| Ortak Ürünler | Miktar | Birim Fiyat | Satış Hasılatı | Oran | Birleşik Giderlerin Ürünlere Dağıtımı |
|---------------|--------|-------------|----------------|------|---------------------------------------|
| A | 100 | 1.200 | 120.000 | %21 | $380.000 \times 0.21 = 798$ |
| B | 150 | 1.300 | 195.000 | %35 | $380.000 \times 0.35 = 886$ |
| C | 200 | 1.250 | 250.000 | %44 | $380.000 \times 0.44 = 836$ |
| Toplam | 450 | | 565.000 | | |

- Yan Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması

Ana mamullerin üretimi sırasında ortaya çıkan, miktar ve değer olarak ana mamullere kıyasla önemsiz olan yan ürünlerin değerlemesinde iki yaklaşım söz konusudur. İlki, yan ürünlere maliyetten pay verilmemesini öngörmekte iken, ikinci yaklaşım, pay verilmesini öngörmektedir (Karakaya, 2007: 297). Yan ürünlere maliyetten pay verilmemesi durumunda, bu ürünler stoka alınmamakta ve satış bedelleri Yurt içi Satışlar veya Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında raporlanmaktadır. İkinci yaklaşıma göre, standartta da öngörülen ‘Net Gerçekleşebilir Değer’ yöntemi kullanılmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2010: 143).

Standarda göre, Net Gerçekleşebilir Değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi ile elde edilen tutar olarak tanımlanmaktadır (TMS-2, m.6).

⁸ Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık’ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

Yan ürünlerin net gerçekleşebilir değeri bulunurken ayrışma noktasından sonra yapılacak tahmini ek giderler ve satış için yapılması planlanan giderler dikkate alınarak, tahmini satış fiyatından indirilmesi gerekmektedir.

ÖRNEK:⁹ Bir un fabrikasında unun yanı sıra yan ürün olarak kepek üretimi de gerçekleşmektedir. Birleşik üretim giderleri toplamı 100.000 TL ve yan ürünün tahmini satış fiyatı 4.000 TL. Ayrışma noktasından sonraki yan ürün tamamlanma giderleri 200 TL dir. Yan Ürünün net gerçekleşebilir değeri;

=4.000- 200=3.800 TL dir.

Ana ürün maliyetinden, yan ürünlerin net gerçekleşebilir değerini düştüğümüzde, mamule dağıtılacak tutarı elde ederiz. Muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır:

| | |
|--------------------------|---------|
| _____ / _____ | |
| 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM | 100.200 |
| 711-721-731 YANSITMA HS. | 100.200 |
| _____ / _____ | |
| _____ / _____ | |
| 152 MAMULLER | 96.200 |
| 157 DİĞER STOKLAR | 4.000 |
| 151 YARI MAMUL-ÜRETİM | 100.200 |
| _____ / _____ | |

⁹ Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

*Yan mamullerin satışı yapıldığında ise aşağıdaki kayıt yapılmaktadır:

| | |
|---------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 100 KASA | 4.000 |
| 623 DİĞER SATIŞ MALİYETİ | 4.000 |
| 602 DİĞER SATIŞ GİDERLERİ | 4.000 |
| 157 DİĞER STOKLAR | 4.000 |
| _____ / _____ | |

- **Diğer Maliyetler**

TMS-2 Stoklar standardının 15. maddesinde stokların diğer maliyetleri, satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan, stokları mevcut konuma ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilen maliyetler olarak tanımlanmaktadır (TMS-2, m.15). Örneğin, özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım ve geliştirme maliyetleri stok maliyetleri kapsamına alınabilmekte ve diğer maliyetler kapsamına alınabilmektedir (KPMG, 2008: 589).

Standardın 16. maddesine göre stokların maliyetine alınmayan ve oluştuğu dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şu şekildedir (Civan, 2005: 14):

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde malzeme(fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Üretim sürecinde, bir sonraki evre için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri(Genel Yönetim Giderleri)
- Stokların bulunduğu konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri(Genel Yönetim Giderleri)
- Satış Giderleri(Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri).

- a. Maliyete yansıtılması gereken giderlere örnek olarak(KPMG, 2008: 589):
Satıcıdan alınan malın taşıma maliyetleri,
- b. Üretim sürecinin bir ara kademesinden kaynaklanan taşıma veya dağıtım maliyetleri,
- c. Stokların depodan satış noktasına getirilmesi için katlanılan taşıma veya dağıtım maliyetleri,
- d. Üretim sürecinin ileriki bir kademesinden önce gerekli olan depolama giderleri,
- e. Stokların satışa hazırlanmasından kaynaklanan ambalaj maliyetleri sayılabilir.

- **Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri**

TMS-2 Stoklar standardının 19. maddesine göre, işletmelerin vermiş oldukları hizmetler karşılığında oluşan hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılmaktadır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, bu hizmetlerin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 146).İşletmede satış ve genel yönetimde bulunan personelin işçilik giderleri ile bunlarla ilgili diğer giderler hizmetin maliyetine dahil edilmemekte ve gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara alınmaktadır. Sunulan hizmetin satış fiyatına dahil edilen ve üretimle ilgili olmayan maliyetler ile hizmetin kar marjları hizmet sunan bir işletmede stokların maliyetine eklenmemektedir (TMS-2, m.19).

Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre, hizmet üretimi ile ilgili giderler 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına borç olarak kaydedilmekte, dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılmaktadır (Akdoğan, 2003: 111).

TMS-2 Stoklar standardının 19. maddesine göre ise dönem sonunda 740 no'lu hesapta toplanan giderlerin, 622 no'lu hesap yerine tamamlanmamış hizmet maliyetleri stoku ve tamamlanmış hizmet maliyetleri stok hesabına (satışı yapılmamış ise) aktarılması gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 883).

Bir işletmede, henüz tamamlanamayan hizmet üretimi için gerekli olan harcamaların izlenmesinde tamamlanmamış hizmet maliyetleri kullanılmakta, üretimi tamamlanan ancak henüz hasılatı doğmamış hizmetler için katlanılan maliyetler ise tamamlanmış stok maliyeti hesabında izlenmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 110).

Standart hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde dönemsellik kavramına uygun hareket etmektedir. Dönemsellik ilkesi, hizmet işletmelerinin, sundukları hizmetlerin gelirleri ile giderlerini aynı faaliyet dönemi içerisinde gelir tablosu ile ilişkilendirilmesini öngörmektedir. Dolayısıyla verilen hizmet karşılığında doğan hasılatın finansal tablolara yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılmaktadır (Selvi vd., 2009: 93).

Özetle TMS-2, muhasebe standartlarının ruhuna uygun olarak, dönemsellik ilkesini esas almaktadır, hizmet üretim maliyetlerinin gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak muhasebeleştirilmesi öngörmektedir ve hizmet üretimi dışındaki giderleri dönem gideri olarak görmektedir (Güngörmüş ve Boyar, 2008: 22).

ÖRNEK:¹⁰ Bir film şirketi 2010 yılı içinde belgesel hazırlamak için çalışmalara başlamış ve toplam 50.000TL harcamada bulunmuştur. Belgeselin çekimi henüz tamamlanmamıştır. Aynı işletme,2010 yılı içinde ayrıca, bir reklam filminin çekimine başlamış ve toplam 20.000TL harcama yapmıştır. Yılsonunda reklam filmi tamamlanmasına rağmen henüz satışı yapılmamıştır.

| | |
|----------------------------|--------|
| _____ 10/01/2010 _____ | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 70.000 |
| İLGİLİ HESAPLAR | 70.000 |
| _____ / _____ | |

10 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

_____31/12/2010_____

| | |
|--------------------------------------|--------|
| 154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ | 50.000 |
| 155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ | 20.000 |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 70.000 |

_____ / _____

Henüz tamamlanamayan belgesel tamamlandığında ve satışı yapıldığında 154 nolu hesaba alacak, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına borç kaydedilir. Ancak belgesel tamamlanmasına rağmen satış hasılatının gelecekte oluşması söz konusuysa maliyet, 154 nolu hesabın alacağına karşılık 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 44).

İzleyen yılın başında belgesel tamamlanamadığı için hizmet maliyeti tekrar 740 Hizmet Üretim Maliyetine aktarılmalıdır.

_____01/01/2011_____

| | |
|------------------------------|--------|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 50.000 |
| 154 TAMAMLANMAMIŞ MALİYETLER | 50.000 |

_____ / _____

3.5.2.2. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS-2 Standardına göre stok maliyetleri aşağıdaki yöntemlerle hesaplanabilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 148):

- Maliyet bedelini esas alan yöntemler; gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO, ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi
- Perakende Yöntemi
- Standart maliyet yöntemi

Stok değerleme yöntemleri bölümünde bahsettiğimiz LİFO yöntemine standartta yer verilmemektedir. Finansal tablolar için kısmi enflasyon etkisini giderici bir yöntem olarak tercih edilen LİFO yöntemi VUK md'274'ten de 2004 yılında çıkarılarak uygulamadan kaldırılmıştır. Günümüzde LİFO' ya gerek kalmamasının nedeni gerektiğinde enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesidir (Sönmez, 2007: 159).

TMS-2 standardında, gerçek parti maliyeti yöntemi en ideal stok maliyeti hesaplama yöntemi olarak önerilmektedir. Ancak bu yöntem, özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetler ile normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemlerinin maliyetini hesaplamada elverişlidir. Birbirinden farklı çok sayıda ürünlerin satıldığı ve buna bağlı olarak farklı zaman ve farklı fiyatlarda çok sayıda mal girişi olan işletmelerde pratik bir yöntem olmamaktadır. Bu tür işletmelerde uygulanmak üzere perakende yöntem ve standart maliyet yöntemi kolaylaştırıcı bir yol olarak sunulmaktadır (Kaval, 2005: 278).

Gerçek parti maliyet yönteminde, spesifik projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alarak belirlenmektedir (Gökçen vd., 2006: 58). Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirli stok kalemleriyle ilişkili olduğunu ifade etmektedir. Yani gerçek parti maliyet yöntemi, büyük miktardaki ve farklı kalemlerden oluşan ve birbiri yerine kullanabilen stoklar için uygulamadaki zorluklar nedeniyle tercih edilen bir yöntem olmamaktadır (Karakaya, 2007: 170)

Gerçek parti maliyet yönteminin uygulanmasının pratik olmadığı işletmelerde FİFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi tercih edilmektedir. Bir işletme aynı veya benzer özellikteki stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini, farklı stokları için farklı maliyet hesaplama yöntemini kullanabilmektedir (Gökçen vd., 2006: 58).

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

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan

veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması ile tespit edilmektedir. Ağırlıklı ortalamanın hesaplanacağı dönem, işletmenin iş akışına bağlı olarak periyodik olarak ya da her alım –üretim sonrasında olmak üzere belirlenmektedir (TMS-2, m.27).

Perakende satış yapan ve benzer kar marjlarına sahip çok sayıda stok bulunduran işletmeler perakende yöntemini tercih etmektedir. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden belli bir brüt kar marjının düşülmesiyle bulunmaktadır. Bu brüt kar marjı belirlenirken, normalde gerçek fiyatından daha düşük bedelle satılan stoklar dikkate alınmakta ve genelde her satış bölümü için farklı oranlar kullanılmaktadır (TMS-2, m.22).

Standardın önerdiği bir diğer yöntem olan Standart Maliyet Yönteminde, ilk madde malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmakta ve bunların dikkate alınması sonucu ortaya çıkarılan standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilmekte ve gerek görülürse mevcut koşullara göre yeniden ayarlanmaktadır (TMS-2, m.21).

3.5.2.3. Stokları Envanterde Değerleme

TMS-2 Standardının 9. maddesine göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmektedir (TMS-2, m.9). Net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, işin normal akışı içinde stokların satılması sonucu elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir. Net Gerçekleşebilir değer formülü aşağıdaki gibidir (Selvi, 2007: 97).

$$\text{NGD} = \text{Satış Fiyatı} - \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} - \text{Tahmini Satış Gideri}$$

Net Gerçekleşebilir Değerin, Gerçeğe uygun Değerden en büyük farkı işletmeye özgü bir değer olmasıdır. Stokların NGD' i stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle bulunacak tutara eşit olmayabilir, çünkü NGD işletmenin piyasadan bağımsız olarak belirlediği bir değerdir. Gerçeğe uygun değer ise stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade etmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 150).

Standardın 28. maddesine göre, stoklar finansal tablolarda, işletmede kullanılmaları veya satılmaları halinde, elde edilmesi beklenen değerden daha yüksek bir bedelle izlenemezler. Dolayısıyla stok maliyetlerinin satış sonucu elde edilecek değerden yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak, muhasebe ilkelerinden ihtiyatlılık kavramının gereği de yerine getirilmiş olacaktır (Ekerşil, 2007: 134). Stok maliyetinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirme ilkesine de uyumludur (TMS-2, m.28).

ÖRNEK:¹¹ Bir işletme, stoklarındaki birim maliyeti 2.500 TL olan 10 adet çamaşır makinesinin, yeni modellerinin çıkması nedeniyle değerinin düştüğünü tespit etmiştir. Çamaşır makinesinin adedini 2.000 TL ye satılabileceği ayrıca bu satış için de 100 TL tutarında satış giderinin olacağı varsayılmaktadır.

$$\text{Maliyet Bedeli} = 10 \times 2.500 = 25.000 \text{ TL}$$

$$\text{Net Gerçekleşebilir Değer} = (10 \times 2.000) - (10 \times 100) = 19.000 \text{ TL}$$

$$\text{Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı} = 25.000 - 19.000 = 6.000 \text{ TL}$$

A) Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre;

| | |
|---------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 654 KARŞILIK GİDERLERİ | 6.000 |
| 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. | 6.000 |
| _____ / _____ | |

B) TMS-2 Stoklar standardına Göre; Karşılık giderlerinin, satışların maliyeti bölümünde açılacak bir hesapta izlenmesi gerekmektedir;

| | |
|--------------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 627 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. GİD. | 6.000 |
| 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. | 6.000 |
| _____ / _____ | |

¹¹ Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

Standardın 29. maddesine göre, net gerçekleşebilir değerin, her bir stok kalemi için ayrı ayrı belirlenememesi durumunda gruplandırılabilceğini belirtmektedir. Yani, aynı coğrafi bölgede üretimi ve satışı yapılan, benzer amaca ve nihai kullanıma sahip, ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer stoklardan pratikte ayrılması mümkün olmayan stok kalemleri, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilmektedirler. Ancak bu gruplama yapılırken, stoklar, mamul mallar veya belli bir coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmazlar. Şöyle ki, ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak değerlemeye tabi tutulmaktadır (TMS-2, m.29).

ÖRNEK:¹² Bir işletmede, teknolojik gelişmeler nedeniyle değer düşüklüğüne uğrayan no-frost ve derin donduruculu buzdolabı bulunmaktadır. İşletme bu ürünleri daha düşük maliyetle Güneydoğu Anadolu bölgesine satmayı planlamaktadır.

| | <u>No-frost Buzdolabı</u> | <u>Derin Donduruculu Buzdolabı</u> |
|----------------------|---------------------------|------------------------------------|
| Maliyet Bedeli | 1.400TL | 1.100TL |
| Tahmini satış Fiyatı | 1.700TL | 1.000TL |
| Satış Gideri | 100TL | 50TL |

İşletmenin stoklarında değer düşüklüğü olup olmadığını iki farklı şekilde ele almak mümkündür.

1) Toplam Değerlerden Hareket Edilirse;

| Buzdolabı Cinsi | Maliyet | Tah.Satış Fiyatı | Satış Gideri | NGD |
|-------------------|---------|------------------|--------------|-------|
| No-Frost | 1.400 | 1.700 | 100 | 1.600 |
| Derin Donduruculu | 1.100 | 1.000 | 50 | 950 |
| Toplam | 2.500 | 2.700 | 150 | 2.550 |

12 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

Toplam değere bakıldığında, Toplam NGD'in Toplam Maliyet Değerinden daha yüksek olduğu görünmektedir. Bu durumda stoklar daha düşük olan maliyet bedeli ile izlenmeye devam edecektir.

2) Stok Kalemleri Ayrı Ayrı Analiz Edilirse;

Tabloya baktığımızda, No-frost buzdolabı için maliyet bedelinin, net gerçekleşebilir değerinden daha düşük olduğunu görmekteyiz, dolayısıyla bu ürünler 1.400 TL maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak Derin donduruculu buzdolabı için durum tam tersi görünmektedir. Bu ürünün NGD' nin daha düşük olması sebebiyle değerlendirme tutarı 950 TL olacak ve 150 TL'lik fark için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır. TMS-2 stoklar standardının 29. maddesine göre, her bir stok kalemi ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulacak ve ürün bazında stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak gerekecektir (TMS-2, m.29).

Standardın 30. maddesine göre, Net Gerçekleşebilir Değerin tahmini hesaplaması yapılırken, dönem sonu ve bu dönemden sonra oluşacak olan fiyat ve maliyet dalgalanmaları göz önünde bulundurulurken, geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları dikkate alınmamaktadır (TMS-2, m.30.)

Standardın 31. maddesi, net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, stokların elde tutulma amaçlarının dikkate alınması gerektiğini öngörmektedir. Örneğin, eğer bir işletme, kesin satış veya hizmet sözleşmesi taahhüt etmişse ve bu taahütte bağlı olarak elinde tuttuğu stokları varsa bunların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde sözleşme fiyatı esas alınmaktadır. İşletmenin elinde bulundurduğu stoklar, taahhüt edilen satış sözleşmesinde belirtilen tutardan yüksek ise fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları göz önünde bulundurularak belirlenmektedir (TMS-2, m.31).

ÖRNEK:¹³ İşletme birimi 20.000 TL den 100 adet otomobil satın almıştır. Dönem sonunda işletme bu otomobillerin tamamı için birimi 19.000 TL den kesin satış sözleşmesi yapmıştır. Otomobilin piyasa fiyatı 17.000 TL dir.

13 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

Bu örnekte bir satış sözleşmesi olması sebebiyle, stokun net gerçekleşebilir değeri olarak sözleşme fiyatı dikkate alınmalıdır. Her bir otomobil için 1.000 TL ve toplamda 100.000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaları gerekmektedir. Eğer işletme 100 değil de 80 adet otomobil için sözleşme yapmış olsaydı, elde kalan 20 otomobilin net gerçekleşebilir değeri olarak piyasa fiyatı olan 17.000 TL baz alınacaktı. Bu durumda stok değer düşüklüğü karşılığı $= (80.000 \times 1.000) + (20 \times 3.000) = 140.000$ TL olacaktır.

Standardın 32. maddesine göre, bir işletmede üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin maliyetinin, üretilen mamulün beklenen satış fiyatına eşit veya bu fiyattan daha az olacağı varsayılıyorsa, bu ilk madde ve malzemeler, mamulün maliyet ve maliyetinin üzerinde satılmasının beklenildiği durumda, maliyetlerinin altında bir bedelle değerlendirilmemektedir. Ancak, bazı yeni koşullar nedeniyle, ilk madde ve malzemenin fiyatındaki düşüşler, mamul maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, bu durumda üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin değeri, net gerçekleşebilir değerine düşürülmelidir. İlk madde ve malzemenin yenileme maliyetleri, böyle durumlarda net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilmektedir (TMS-2, m.32).

ÖRNEK:¹⁴ Bir üretim işletmesinde, birimi 5 TL den 1.000adet İMM stoku bulunmaktadır. Piyasadaki fiyat düşüşlerinden dolayı İMM nin piyasa fiyatı 3 TL ye düşmüştür. Dolayısıyla bu durum mamulün piyasa fiyatının da düşmesine neden olmuş, ve daha önce 12 TL ye satılan ürün 8 TL ye düşmüştür. İşletmede bir birim mamulün maliyetinin şu şekilde gerçekleşeceği tahmin edilmektedir.

DİMMG 5 TL

DİG 3 TL

GÜG 2 TL

Birim maliyet=10 TL

Net Gerçekleşebilir Değer = 8 TL

14 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

Değişen piyasa koşulları nedeniyle, üretim maliyeti net gerçekleşebilir değer üzerinde olduğu için, üretimde kullanılan İMM nin yenileme maliyeti ile değerlendirilmesi standarda uygun bir değerlendirme olacaktır.

Stokların net gerçekleşebilir değeri, her faaliyet dönemi itibariyle yeniden gözden geçirilir ve önceki dönemlerdeki koşulların değişmesi nedeniyle stokların net gerçekleşebilir değerinde meydana gelen yükselişler, önceki dönemde ayrılan karşılıkların iptaline neden olmaktadır. Böylece stokların yeni değeri, maliyet ve revize edilen değerden düşük olanıdır (Gökçen vd., 2006: 60). Standardın 33. maddesi bu durumu, stokların finansal tablo döneminde işletmede bulunması ve satış fiyatının artması halinde geçerli kılmaktadır (TMS-2, m.33).

ÖRNEK:¹⁵ Bir işletmede, toplam maliyet bedeli 20.000 TL olan LCD televizyonları için önceki dönemde 3.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. İzleyen dönemde LED tv lerin beklenen ilgiyi görmemesi sonucu, LCD lerin net gerçekleşebilir değerinin 19.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Önceki dönemde ayrılmış olan stok değer düşüklüğü karşılığının bir kısmının iptal edilmesi gerekmektedir. İptal edilen karşılık tutarının satılan malın maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

1) Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre;

| | |
|---------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 158 STOK DEĞER DÜŞ.KARŞ. | 2.000 |
| 644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. | 2.000 |

2) Standarda Göre (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45);

| | |
|---------------------------------|-------|
| _____ / _____ | |
| 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ. | 2.000 |
| 628 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.İPTALLERİ | 2.000 |

15 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

Eğer yukarıda verilen örnekte stokun net gerçekleşebilir değeri 21.000 TL olsaydı, iptal edilecek karşılık tutarı 33. maddeye göre 3.000 TL olacaktı. Çünkü standarda göre iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır ve stoklar maliyet bedelinin üzerinde bir bedelle değerlendirilmemektedir (TMS-2, m.33).

3.5.2.4. Stokları Gider Olarak Kaydetme

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

Stokların gidere dönüşmesi, stokların niteliklerine göre birbirinden farklı şekilde olabilmektedir. Örneğin ilk madde ve malzeme stokları üretime sevk edildiğinde, direkt nitelikte olanlar 710 DİMM giderleri hesabında, endirekt niteliğe sahip olanlar ise 730 GÜG hesabında muhasebeleştirilmektedir. İşletme faaliyetinde tüketilen ilk madde ve malzemeler ise 770 GYG veya 750 ARGE giderleri vb. hesapların borçlandırılması ile muhasebeleştirilmektedir. Ticari malların veya işletmede üretilen mamullerin satışı gerçekleştiğinde ise 152 Mamuller stoku ile 153 Ticari Mallar stokları gidere dönüştürülmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 156).

ÖRNEK:¹⁶ Beyaz eşya ticareti ile uğraşan bir işletme, toplam maliyet bedeli 20.000 TL olan bulaşık makineleri için önceki dönemde 3.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. İzleyen dönemde stokun tamamının 22.000 TL ye satıldığını varsayarsak, muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

16 Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır.

| | |
|------------------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| 621 SMM | 17.000 |
| 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı | 3.000 |
| 153 Ticari Mallar | 20.000 |

_____ / _____

İşletmenin bulaşık makinelerini satması sonucu elde edeceği kar;

=22.000-17.000 =5.000 TL olacaktır.

Örnek: Aynı işletmenin, izleyen dönemde stokların toplam net gerçekleşebilir değerini 20.000 TL olarak tahmin etmiş olsun. Bu durumda ayrılmış olan karşılığın 2.000 TL lık kısmını iptal edecektir. İlerleyen tarihte bu stoklar 19.000 TL ye satılmıştır.

_____ / _____

| | |
|---|-------|
| 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı | 2.000 |
| 628 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri | 2.000 |

_____ / _____

_____ / _____

| | |
|------------------------------------|--------|
| 621 SMM | 19.000 |
| 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı | 1.000 |
| 153 Ticari Mallar | 20.000 |

_____ / _____

Standardın 35. maddesine göre, işletmenin kendi bünyesi içinde kullanılmak üzere imal edilen varlıklar için kullanılan stoklar, kullanıldıkları varlıkları maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülmektedirler (TMS-2, m.35).

ÖRNEK:¹⁷ Ahşap işiyle uğraşan bir işletme, yeni binası için stoklarında bulunan ve maliyet bedeli 10.000 TL olan laminat parkeden kullanmıştır.

| | |
|--------------------------------|--------|
| _____ / _____ | |
| 258 Yapılmakta olan yatırımlar | 10.000 |
| 152 Mamuller | 10.000 |
| _____ / _____ | |

3.6. STOKLARIN VUK'A GÖRE DEĞERLEMESİ

Türk Vergi Mevzuatına göre stokların değerlemesinde esas amaç, işletmenin dönem karı veya zararını doğru bir şekilde tespit etmek ve vergi matrahlarının doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktır. Dolayısıyla stok değerlerinin olması gereken tutardan düşük ya da yüksek gösterilmesi işletmenin elde ettiği kar ya da zarar rakamı üzerinde etkili olacaktır (Pehlivan, 2005: 35).

Vergi Usul Kanununda stoklardan 'emtia' olarak bahsedilmektedir. Emtia, Arapçada satılacak mallar veya Şeyler anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bunlar bizzat işletme tarafından üretilen ürünler olmakla birlikte, satmak üzere alınan ticari mallar da olabilmektedir. Bunlarla beraber, satışa hazır hale gelmemiş ancak üretimde kullanılacak olan ham ve yardımcı maddeler ile yarı mamul ve üretimi tamamlanmış mamuller de emtia tanımına girmektedirler (Özkök ve Sarıçiçek, 2009: 68).

Vergi Usul Kanununun 274. maddesine göre satın alınan veya imal edilen malların maliyet bedeli ile değerlendirildiği belirtilmekle birlikte stokların özelliklerine göre değerlendirme esasları ayrı ayrı belirlenmektedir. Bunlar (Pehlivan, 2005: 35);

- Satın Alınan Malların Değerlemesi
- İmal Edilen Malların Değerlemesi

¹⁷ Bu örnek Yıldız Akbulut ve Serap Yanık'ın IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS adlı kitabından alınmış olup gerekli güncellemeler yapılmıştır

- Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi
- Değeri Düşen Malların Değerlemesidir.

3.6.1. Satın Alınan Malların Maliyeti

Vergi usul kanununun 274. maddesinde satın alınan malların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiş ancak bu maliyet bedeline nelerin gireceği konusuna değinilmemiştir. 262. maddede yapılan tanımlama baz alınarak yurtiçi ve yurtdışı alımlarda, maliyete dahil edilebilecek unsurlar şu şekilde tanımlanabilmektedir (Öztürk, 2008: 63)

- Yurtiçinde Satın Alınan Stokların Maliyeti: Alış bedeli, taşıma giderleri, sigorta gideri, stokların alımında kullanılan kredilerin faiz giderleri, işletmeye ulaşıncaya kadar katlanılan depolama giderleri, stokların alımında aracılara ödenen komisyonlar, mal alışıyla ilgili vade farkları
- Yurtdışından Alınan Stokların Maliyeti: Mal alış bedeli, akreditif giderleri, taşıma giderleri, işletmeye ulaşıncaya kadar oluşan depolama giderleri, gümrük vergileri, damga vergisi ve harçlar, akreditif kapatılıncaya kadar çıkan faiz giderleri, komisyonlar, kur farkları.

Faiz giderleri ile kur farklarının dönem sonlarında nasıl bir işleme tabi tutulacağı tartışma konusu olmaktadır. Stokların satın alındıktan sonra işletmeye girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları stokların maliyetine dahil edilmektedir. Ancak stokta kalan emtiaya ilişkin daha sonra oluşacak kur farkları buldukları yılda gider yazılamamakta veya maliyete dahil edilememektedirler. Kredi faizlerinin maliyete dahil edilmesi veya gider olarak kaydedilmesi işletmelerin tercihine bırakılmıştır (Kaynak, 2003: 68).

Alış iskontosu ve ciro primlerinin maliyetle nasıl ilişkilendirileceği, vergi idaresinin konuya ilişkin yorum ve uygulamasına göre şu şekilde yapılmaktadır (Özbalcı, 2007: 645);

- Alış İskontosu: Mal alımı sırasında yapılan alış iskontosu faturada gösterilir ve alınan mal bedelinden düşülür.

- **Ciro Primi:** Alınan mal miktarına göre, yılın belli dönemlerinde satıcı tarafından işletmeye verilen primlerdir. Bunlar maliyetle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir yazılır. **Ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde, bu prim gelir yazılır ve bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir.**

Vadeli alınan malların bedelinin vadesinden önce ödenmesi durumunda işletmeye satıcı tarafından yapılacak olan kasa iskontosunun ise alınan malın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir (Örten ve Karapınar, 2003: 92).

3.6.2. Üretilen Malların Maliyeti

Vergi Usul Kanununun 275. maddesinde imal edilen emtianın maliyet bedelinin hangi kalemlerden oluşacağı hükmü şu şekilde verilmiştir: “*Madde-275: İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:*

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

2- Mamule isabet eden işçilik;

3- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

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

5- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

3.6.2.1. Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarfolunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli

Tam veya Yarı mamul üretiminde doğrudan kullanılan maddelerin bedeli, maliyet bedelini oluşturan ilk unsudur. Üretimde kullanılan maddeler, doğadan elde

edildikleri şekilleriyle kullanıldıklarında hammadde, başka işletmelerce işlemde geçirildikten sonra üretime dahil edildiklerinde ise iptidai madde adını almaktadırlar (Dağdemir, 2008: 35).

Mamulün vücuda getirilmesi için kullanılan ilk madde ve malzemeler yurtiçinden satın alınarak, ithal edilerek veya işletme içinde üretilerek iktisap edilmiş olabilir (Ay, 2002: 180). Bu şekilde edinilen hammadde ve ilk madde malzemeler, üretilen mamulün bünyesine girdiği oranda maliyete dahil edilmektedirler.

3.6.2.2. Mamule İsbet Eden İşçilik

Bir işletmede mamullerin üretilmesinde doğrudan veya dolaylı olarak görev alan işçilere ödenen ücretler stokların maliyet bedeline dahil edilmektedir. Yani porselenin üzerine çini yapan işçi ile işçilerden sorumlu ustabaşının ücretleri mamulün maliyetine dahil edilmektedir. Bunların dışında, üretim yapılan ünitenin temizliğinden sorumlu görevlinin aldığı ücretler ve ona yapılan diğer ödemeler genel üretim giderleri kapsamında değerlendirilerek maliyete dahil edilmektedir (Dağdemir, 2008: 36).

3.6.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

İşletmelerde üretim sürecinde kullanılan ilk madde ve malzeme ve işçiliğin dışında genel nitelikte olan ve bir mamulün üretimine dahil edilemeyen unsurlar olabilmektedir. Bu giderler mamullere belli oranlarda pay verilerek maliyet bedeline eklenmektedir. Bu giderlerin tespitinde üretim makinelerine isabet eden amortisman tutarının tamamı mamul ya da yarı mamul maliyetine dağıtılmaktadır (HUD, 2008: 967).

Genel üretim giderlerinden mamule düşen hissenin maliyet bedeline gireceği açık olmakla birlikte, Vergi Usul Kanununda söz konusu hissenin nasıl hesaplanacağına dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Buna göre işletmeler, makul ve geçerli yöntemler kullanmak suretiyle mamullere düşen hisseleri hesaplayacaklardır (Dağdemir, 2008: 36)

3.6.2.4. Genel Yönetim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel yönetim giderlerinin en tipik olanları şunlardır (Özyer, 2008: 519):

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

Vergi Usul Kanununa göre genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilip verilmeyeceği işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Ancak maliyete pay verip vermeme konusunda yapılacak seçim genel yönetim giderlerinin hepsini kapsamlı ve bir hesap dönemi boyunca uygulanmalıdır (Şimşek, 2000: 232).

3.6.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arzedilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli

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

zorunlu olup olmadığına bakılmaksızın ürünün maliyetine dahil edilmesi genel kabul görmüş uygulamalarca onaylanmıştır (Dağdemir, 2008: 38).

3.6.3. Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun 275. maddesinde zirai mahsullerin maliyetine hangi unsurların dahil edilebileceğine değinilmiştir (VUK, m.275). Bu maddeye göre mahsulle doğrudan ilişkilendirilebilen ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel idare giderlerinin mahsullere isabet eden kısmı ile ambalaj giderleri mahsullerin maliyetine dahil edilebilir. Vergi usul kanununun 276. maddesine göre zirai mahsuller maliyet bedeline göre değerlendirilmekte ve maliyet bedeli de 275. maddedeki unsurları içermektedir (VUK, m.276).

Vergi Usul Kanununun 277. maddesine göre zirai işletmelere dahil canlı hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir, ancak maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda bu canlılar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Buradaki emsal bedel, zirai işletmenin yer veya kışlak için zirai kazanç komisyoncularınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (Yılmaz, 2005: 137).

Zirai işletme bünyesinde üretilen hayvanların maliyet bedeli; hayvanların doğumundan, ürün verir veya çalışır hale gelinceye kadar yapılan giderlerin toplamıdır. Bu giderlerin ayrı ayrı hesaplarda takip ve buna göre tespit edilmesi gerekmektedir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 547)

3.6.4. Değeri Düşen Malların Değerlemesi

İşletmelerde bulunan emtianın doğal afetler veya başka nedenlerden ötürü tamamen veya kısmen yok olması ya da faaliyet sürecinde meydana gelen kırılma bozulma çürüme gibi olaylar nedeniyle zarara uğraması söz konusu olabilmektedir. Emtianın fiziksel özelliklerinde değişikliğe neden olan bu olaylar sonucu emtianın değerinde de düşüş meydana gelecektir (Dağdemir, 2008: 39).

Vergi Usul Kanununun 278. maddesine göre, doğal afetler veya işletme içi istenmeyen nedenlerden ötürü değerinde azalma olan emtialar ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurda ve döküntüler emsal bedeliyle değerlendirilmektedirler (VUK, m.278).

Emtia için VUK çerçevesine sadık kalınarak belirlenen emsal bedeli ile emtianın maliyet bedeli arasında oluşacak fark için karşılık ayrılması gerekecektir. Eğer değer düşüklüğü kesirse bu fark doğrudan zarar olarak gösterilebilecektir (Dağdemir, 2008: 39).

3.7. VERGİ USUL KANUNUNDA STOK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

3.7.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü

Vergi Usul Kanununun 262. maddesine göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin arttırılması koşuluyla yapılan ödemeleri ve bunlarla ilgili giderleri kapsamaktadır (VUK, m.262). Stokların değerlemesinin maliyet bedeli ölçüsü ile yapılacağı kanunun 274. maddesinde belirtilmektedir (VUK, m.274). Stokların değerlemesi ile ilgili kanun hükmüne bakıldığında, değerlemede fiili maliyet prensibinin benimsendiği görülmektedir. Ancak bazı işletmelerde, stokta kalan malların hangi parti malda veya hangi fiyatlı partiden kaldığı bilinemeyebilir. Böyle durumlarda, ortalama maliyet yöntemini kullanmak daha uygun olacaktır (Öztürk ve Özer, 2003: 133).

3.7.2. Emsal Bedel Ölçüsü

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

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

Emsal bedelin uygulanabilmesi için, malın fiyatının doğru olarak tespit edilememesi veya gerçek değerinin bilinmemesi gerekmektedir (Yılmaz, 2005: 20).

Vergi Usul Kanununun 267. maddesine göre emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin edilmektedir (VUK, m.267);

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

ÖRNEK (Ataman, 2005: 132): A malının satış fiyatı modası geçme nedeniyle maliyetine nazaran % 10'dan fazla düşmüştür. Envanter gününde depoda A malının 1.000 adet olduğu belirlenmiştir. Bu malın birim maliyet değeri 500 TL'dir. A malıyla ilgi son üç ayda yapılan satışlar ve satış fiyatları aşağıdaki gibidir:

| | Satış Miktarı | Ortalama Birim Satış Fiyatı |
|--------|---------------|-----------------------------|
| Aralık | 200 | 300 |
| Kasım | 300 | 270 |
| Ekim | 230 | 250 |

Aralık ayı satış miktarı % 25 koşulunu sağlamadığı için, Kasım ayı ortalama satış fiyatı olan 270 TL emsal değer olarak alınır. Böylece maliyeti 500 TL olan malların birim fiyatı 270 TL olarak belirlenir. 1.000 Birimlik malda toplam 230.000 TL değer düşüklüğü raporlanır. [1.000 x (500-270)].

| | | |
|-------------------------------|--|---------|
| _____ / _____ | | |
| 157 DİĞER STOKLAR | | 500.000 |
| 153 TİCARİ MALLAR | | 500.000 |
| _____ / _____ | | |
| _____ / _____ | | |
| 654 KARŞILIK GİDERLERİ | | 230.000 |
| 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ | | 230.000 |
| _____ / _____ | | |

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

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

ÖRNEK: 20.000 TL tutarındaki malın sel felaketi sonucu zarar gördüğü ve bu zarar gören malların emsal bedelinin 9.500 TL olduğu takdir komisyonu kararıdır.

| | | |
|------------------------|--|--------|
| _____ / _____ | | |
| 157DİĞER STOKLAR | | 20.000 |
| 153 TİCARİ MALLAR | | 20.000 |
| _____ / _____ | | |
| _____ / _____ | | |
| 654 KARŞILIK GİDERLERİ | | 10.500 |
| 158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ. | | 10.500 |
| _____ / _____ | | |

3.8. VERGİ USUL KANUNUNDA STOKLARI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanununun 258 ve 330. maddeleri arasında değerlendirme hükümlerine değinilmektedir. Bu maddeler satın alınan ya da üretilen stokların maliyet bedeli ölçüsü ile değereceğini belirtmekte ve satış gününde stokların maliyetlerine nazaran %10 ve daha fazla değer kaybetmesi halinde ise maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsü ile değerelebileceği hükmünü vermektedir (VUK, m.258-330).

Vergi Usul kanununda stok değerlendirme ölçüleri olarak maliyet ve emsal bedel ölçüsüne değinilmekle beraber, stokların maliyetinin tespitinde hangi yöntemin kullanılacağına açıklık getirilmemiştir. Ancak vergi idaresi temel maliyet belirleme yönteminin fiil maliyet yöntemi olduğunu kabul etmektedir.176 sıra no'lu Vergi Usul Kanununun Genel tebliğinde bu husus açıkça belirtilmekte ve fiili maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda ise ortalama maliyet yönteminin uygulanabileceği belirtilmektedir (Özyer, 2008: 510).

Fiyat hareketlerinin olmadığı dönemlerde kullanılan değerlendirme yönteminin stokların maliyet bedelinde farklılığa neden olmaması sebebiyle değerlendirme yöntemindeki tercih sorun yaratmayacaktır. Ancak enflasyonist bir ortamda kullanılan değerlendirme yöntemleri sonuçların birbirinden farklı çıkmasına neden olacaktır. Stok maliyetlerinde oluşacak bu farklılık işletmelerin dönem karlarını etkileyecek ve vergi matrahının farklı tutarlarda saptanmasına neden olacaktır (Akyol, 2008: 11).

Vergi, kamusal bir borç ilişkisidir dolayısıyla vergi matrahının saptanmasında esas olan işlemler gerçek duruma uygun olmalıdır ve objektif bir tutum sergilenmelidir (Saban, 2006: 898). Stokların değerlemesi konusunda, muhasebe literatüründe ve uygulamada çeşitli yöntemler bulunmakla birlikte VUK' na göre sadece aşağıdaki değerlendirme yöntemlerinin uygulanması mümkündür (Küçük, 2005: 79);

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Ortalama Maliyet Yöntemi

- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi.

Fiili maliyet yönteminde stokların değerlendirilmesinde maliyet bedeli, fiilen stokta bulunan malların kendi maliyetleri esas alınarak hesaplanacaktır. Ancak gerçek maliyetin bilinmemesi halinde örneğin stokların hangi parti maldan kaldığının tespit edilememesi durumunda ortalama maliyet esası uygulanabilecektir (Aydın, 2002: 81). FIFO yöntemi uygulandığında eğer fiyatlar düşme eğiliminde ise, vergi idaresince ilk giren malın ilk çıktığının ispatlanmasının istenmesi ihtimali bulunmaktadır. Ancak fiyatlar artış eğiliminde ise FIFO yöntemi uygulandığında satılan malın maliyeti düşük çıkacak ve dolayısıyla brüt satış karı yüksek çıkacak vergi uygulaması bakımından bir sakınca doğmayacaktır (Kızılot, 1999: 2275).

Vergi mevzuatına ilk olarak 4008 sayılı kanunla VUK’ da yapılan değişiklikle giren LİFO yöntemi, 8 yıllık uygulamanın ardından, 01.01.2004 tarihinden itibaren VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır (Bulut, 2007: 44).

Vergi Usul Kanununa göre standart maliyet yönteminin stok maliyetlerini doğrudan tespit etmede kullanılması mümkün olmamakla birlikte, 275. madde gereği fiili maliyetlerin hesaplanmasında uygulanacak yöntem konusunda işletmeler serbest bırakılmıştır. Yani, fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar stoklar ve satılan malların maliyeti arasında dağıtılarak standart maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülebilmektedir (Öztürk, 2006: 228).

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

Dönem içinde, değeri düşen malların satılması halinde 278. maddeye göre bir değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Değeri düşen mal maliyet bedelinin altında bir bedelle satılacak ve satış fiyatı ile malın maliyet bedeli arasındaki fark da satıştan doğan zarar olarak kaydedilecektir. Ancak, bu malın satış fiyatı, piyasadaki emsal malların satış fiyatı ile karşılaştırıldığında ortaya büyük bir fark çıkıyorsa, satışı

yapılan malın hasar nedenini ve niteliğini ispatlayabilecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekecektir (Karyağdı, 2005: 77).

İşletmelerde meydana gelebilecek hırsızlık ve dolandırıcılık olayları sonucu oluşan kayıpların düşük bedelle değerlenmesi veya başka bir şekilde sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesine Vergi Usul Kanununca izin verilmemektedir (Özbalcı, 2007: 660).

3.9. VUK VE TMS-2 ARASINDAKİ STOK DEğERLEME FARKLILIKLARI

3.9.1. Stokların Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar

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

Vergi Usul Kanununa göre vade farkları bir önceki bölümde de değinildiği üzere stokların maliyetine dahil edilmektedir. TMS-2 stoklar standardının 18. maddesine göre ise bir malın peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark bir finansman unsuru olarak görülmekte ve bu fark malın maliyetine dahil edilmeyip, ilgili dönemin faiz gideri olarak kaydedilmektedir. Öte yandan TMS-18 Hasılat standardına göre, satıcı işletme, vadeli bir satış işleminde vade farkını faiz geliri olarak nitelendirmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 95).

VUK'nun 238 No'lu Genel Tebliğinin kredi faizleri ile ilgili hükmü şöyledir: *“İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”* TMS-2 Stoklar standardına göre ise borçlanma maliyeti olarak nitelenen faiz ve diğer giderler stokların maliyetine dahil edilmemekte ancak TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında değinildiği üzere özellikli varlık niteliğinde olan stoklar için katlanılan

kredi faizleri stokların maliyetine ilave edilmektedir (TMS-23, m.10). Özellikli varlık TMS-23 standardının 5. maddesinde şöyle tanımlanmaktadır: “*Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.*”

Vergi Usul Kanununun 238.Genel Tebliğine göre kur farkları ile ilgili hüküm şu şekildedir: “*Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır*”. TMS-2 Standardına göre, vade farkında olduğu gibi kur farkları da stokların maliyetine dahil edilmemektedir.

Vade farkı, Faiz gideri ve Kur Farkının stokların maliyetinin belirlenmesinde VUK ve TMS-2 arasında oluşan farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo3: VUK ve TMS-2 Açısından Stok Maliyetlerinin Belirlenmesindeki Farklılıklar

| | Vade Farkları | Kredi Faizleri | Kur Farkları |
|-------|---|---|--|
| TMS-2 | Finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. | Özellikli varlık dışında kalan stoklar için katlanılan kredi faizleri finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. | Finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. |
| VUK | Stok maliyetine dahil edilir veya finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. | Stokların maliyetine dahil edilebilir ya da finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. | Stokların aktifleştirilmesine kadar oluşan kur farkları stok maliyetine dahil edilir, daha sonra ortaya çıkan kur farkları stok maliyetine dahil edilir veya finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. |

3.9.2. Stokların Dönüştürme Maliyetlerinin Belirlenmesinde Farklılıklar

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerine denmektedir. Sabit genel üretim giderleri; üretim ile ilgili amortisman, fabrika binası teçhizatının bakım onarım giderleri gibi üretim miktarından bağımsız endirekt üretim maliyetleri ile yönetim ve idareye ilişkin maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri ise endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. (Gökçen vd., 2006: 56).

Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar standardına bakıldığında, sabit genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması konusunda farklı yaklaşımlar olduğu görülmektedir. Bu farklılık sabit genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması esnasında, Vergi Usul Kanununda teorik kapasitenin baz alınması, TMS-2 Stoklar standardında ise normal kapasitenin baz alınmasıdır. Teorik kapasite, herhangi bir aksamanın olmadığı, maksimum verimlilikte üretimin yapıldığı kapasite düzeyidir. (Susmuş ve Yükçü, 2005: 69). Standardın baz aldığı normal kapasite ise , planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak normal koşullarda bir veya birkaç sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (TMS-2, m.13).

İşletmelerin hiçbir aksama olmaksızın maksimum kapasitede çalışması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Teçhizata ilişkin bakım onarım faaliyetleri resmi tatiller gibi kaçınılmayan durumlar sonucu üretimde yavaşlamalar veya durmalar olabilmekte bu da üretim miktarını etkilemektedir. Standardın önerdiği normal kapasite yaklaşımı ortalama üretim miktarını esas almakta ve bu ortalama çevresinde beklenen olağan dalgalanmaları peşinen kabul etmekte normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini sağlamaktadır. Dolayısıyla dalgalanmaların birim sabit maliyet üzerindeki etkisi yok edilerek maliyetler normalleştirilmektedir (Büyükmirza, 2003: 517).

• Ortak Ürün ve Yan Ürünlerin Maliyetinin Hesaplanması

TMS-2 stoklar standardının 14'üncü maddesine göre üretim sürecinde aynı anda birden çok ürün üretilebilmekte ve birlikte üretilen ürünler her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilmektedirler. Her bir ürüne ilişkin üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre paylaştırılır. Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispî satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, genellikle net gerçekleştirilebilir değere göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (Çakmakçı, 2007: 99).

Vergi Usul Kanununa göre üretim işletmeleri mamul maliyetlerini belli bazı maliyet kalemlerini içermek suretiyle diledikleri şekilde tespit edebilirler. Kanuna göre yan ürünlerin nispi satış hasılatı ile kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan değer, bu ürünlerin emsal bedelinden farklı ise aradaki fark gelir ya da gider şeklinde değerlendirilme gününde sonuç hesaplarına alınacaktır (Çakmakçı, 2007: 100).

Standartta göre ortak ürünlerin ayrılma noktasına kadar katlanılan birleşik giderlerin dağıtımında kullanılan başlıca yöntemler, ürün miktarlarını esas alan dağıtım yöntemi ve piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemi olmak üzere iki grupta toplanabilir. Standartta ürünlerin piyasa değerlerinin birbirine yakın olması durumunda önerilen yöntem piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemidir (Özerhan ve Yanık, 2010: 142).

3.9.3. Genel Yönetim Gideri

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

Standardın 16. maddesine göre stokların maliyetine alınmayan ve dönem gideri olarak kabul edilen giderler şöyledir (Gökçen vd., 2006: 57):

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

3.9.4. Stokların Değerlemesindeki Farklılıklar

Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar standardı incelendiğinde stokların değerlemesinde bazı farklılıkların olduğu göze çarpmaktadır. Örneğin kanunun 274. maddesi, stokların değer düşüklüğünden bahsedilebilmesi için stokların maliyet bedeli üzerinden %10'dan daha az bir azalış olmaması şartını getirmektedir. Dolayısıyla değer düşüklüğüne tabi tutulacak stoklar maliyet bedelinden en az %10 değer kaybedecek ve bunun sonucu olarak emsal bedelle değerlendirilecektir. Ancak TMS-2 Stoklar standardına bakıldığında, herhangi bir değer düşüklüğü oranı sınır koyulmaksızın, stokların değerinin maliyet bedeli ya da net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile değerlendirileceği öngörülmektedir (TMS-2, m.28).

VUK'un 278 maddesi gereği işletmede meydana gelen doğal afetler veya herhangi bir faaliyet sonucu ortaya çıkan stok değer kayıpları için 3'üncü sıradaki takdir esasının uygulanması gerekmekte ve emsal bedelin takdir komisyonunca tespit edilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (VUK, m.278). Ancak TMS-2 Stoklar standardına bakıldığında, net gerçekleşebilir değer tespit edilmesinde sorumluluk işletmeye verilmekte, herhangi bir kurum veya kuruluş tespitinde zorunlu kılınmamaktadır. Net gerçekleşebilir değer tespitinde, stokların elde tutuluş amaçları dikkate alınmalı ve hesaplama esnasında güvenilir kaynaklara dayanılması gerekmektedir (Dağdemir, 2008: 39).

16.01.2005 tarihinde 25702 sayılı Resmi Gazete’ de ‘‘ Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ’’ in 6’ncı maddesinde bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme TMS ve VUK hükümleri arasında değerlemede oluşabilecek uyumsuzlukları gidermek amacıyla yayınlanmıştır. Bu tebliğin 6. maddesine göre VUK’ daki değerlemeler vergi matrahının hesaplanmasıyla, TMS’ deki değerlemeler ticari karın hesaplanmasıyla ilgilidir. Dolayısıyla TMS’ ye göre ortaya çıkacak ticari kardan hareketle VUK’ un farklı değerlendirme hükümlerinin etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirler bu kara eklemek veya indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahı hesaplanacaktır (Çakmakçı, 2007:95).

SONUÇ

20.Y.Y.'ın son çeyreğine damgasını vuran Küreselleşme olgusu, işletmeler için birçok riski beraberinde getirmekle birlikte çok çeşitli fırsatlar da ortaya çıkarmıştır. Fırsatlardan en önemlisi uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte şirketlerin aynı anda farklı ülkelerde faaliyet göstermelerinin önünün açılması olmuştur. Ayrıca gelişen sermaye piyasaları uluslararası fon transferini kolaylaştırmış ve şirketlerin finansman olanaklarını arttırmıştır. Tüm bu ekonomik ve ticari entegrasyon sonucu, genelde uluslar arası piyasalarda ve özelde ulusal piyasalarda şirket uygulamalarına bir standardizasyon gerekliliği kaçınılmaz olmuştur. Bu uygulamaların başında da muhasebe sistemi gelmektedir. Şirketlerin muhasebe uygulamalarının ülkeden ülkeye farklılık göstermemesi muhasebe sistemlerinin uluslararası geçerliliği olan kurallara göre düzenlenmesiyle mümkün olacaktır. Bu anlamda birçok kurum ve kuruluş muhasebe sistemlerinin standartlaştırılması adına çalışmalar yapmış ve bu çalışmalar sonucu Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) birçok ülkede uygulanmaya başlanmıştır

Türkiye'deki mevcut muhasebe sistemi, genellikle Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununu baz almakta ancak bu kanunların uygulanmadığı durumlarda, SPK ve BDDK gibi kurumlar kendilerine verilmiş yasal yetkiyi kullanarak kendi düzenlemelerini yapmaktadırlar.

Uluslararası piyasalarda yapılan muhasebe standartları çalışmalarına karşılık Türkiye'de de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Türkiye Muhasebe Standartları geliştirilmiş ve kısmen uygulanmaya başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun 09.04.2008 tarihinde 26842 sayılı Resmi Gazete' de yayımladığı 29 No' lu tebliğe göre işletmeler, Avrupa Birliğince kabul edilen IAS/IFRS 'i uygulayacak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan TMS/TFRS' leri temel alacaktır. Şuan sadece borsaya kote olan şirketlerce uygulanan Türkiye Muhasebe Standartları, Temmuz 2012'de yürürlüğe girecek yeni Türk Ticaret Kanunuyla birlikte tüm işletmeler için geçerli olacaktır.

TMS-2 Stoklar Standardı, işletmelerin en önemli varlık kalemlerinden biri olan stokları kapsamlı bir şekilde incelemiştir. TMS-2 Standardı, IAS-2'nin çevirisi niteliğindedir ve stok durumunu uluslararası normlara uygun, gerçekçi ve vergiden bağımsız olarak göstermeyi amaçlamaktadır. İşte bu noktada Vergi Usul Kanunundan farklılaşmaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanununun, vergiden bağımsız düşünen standarda karşın, vergi matrahlarının hesaplanmasına ilişkin usul ve esaslardan oluşan kurallar olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla uygulamaya bakıldığında TMS-2 ve VUK arasında farklı yaklaşımlar olduğu görülmektedir.

TMS-2 ve VUK arasında, vade ve kur farkları ile kredi faizlerinin maliyete dahil edilip edilmemesi hususunda farklılıklar bulunmaktadır. Standartta göre vade ve kur farkı stokların maliyetine dahil edilememekte ve finansman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. VUK' a göre vade farkları için kesin bir hüküm bulunmamakla birlikte maliyete dahil edilebileceği ya da finansman gideri olarak kaydedilebileceği belirtilmektedir. Kur farkının stokların aktifleştirilmesine kadar olan kısmı maliyete dahil edilmekte daha sonra ortaya çıkan kur farkları için kesin bir hüküm bulunmamaktadır. Standartta kredi faizlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili bir istisna bulunmaktadır. Özellikle varlık sınıfına giren stoklar için katlanılan kredi faizleri maliyete dahil edilmekte, bunun dışındaki stoklar için katlanılan faiz giderleri finansman gideri olarak kaydedilmektedir. VUK' a göre ise, stokların maliyetine dahil edilebilmekte ya da finansman gideri olarak kaydedilebilmektedir.

Standart, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında 'normal kapasiteyi' baz almakta, VUK ise 'teorik kapasiteyi' esas almaktadır. Dolayısıyla TMS-2' de dönüştürme maliyetleri normal maliyetten oluşmakta VUK' da ise tam maliyetten oluşmaktadır. Genel üretim giderlerinin stok maliyetine yüklenmesinde üretim kapasitesinin normal kapasitede olacağını varsaymak teorik kapasite varsayımına göre daha gerçekçi sonuçlar vermektedir. Çünkü pratikte, herhangi bir işletmenin hiçbir duraksama olmaksızın maksimum kapasitede çalışması mümkün olmamaktadır.

TMS-2 Stoklar standardına göre stoklar maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Bu yöntem muhasebenin ihtiyatlılık kavramı ile de örtüşmektedir. Herhangi bir nedenle stokların değerinde meydana

gelen düşüş sonucu, stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinden daha düşükse, değerlendirme ölçüsü net gerçekleşebilir değer olacak ve bunun için güvenilir kanıtlar yeterli olacak herhangi 3. bir kişi veya kuruluştan onay alınmayacaktır. Vergi mevzuatına bakıldığında, maliyet bedeli ve emsal bedel olmak üzere iki ölçek bulunmakta, ancak maliyet bedeli bulunamayan stoklar için borsa rayici, mukayyet değer veya emsal bedelleriyle değerlendirilebilecekleri belirtilmektedir. Stoklarda medyana gelecek değer düşüklüğü maliyet bedelinden en az %10 değer kaybetmediği sürece maliyet bedeli ile değerlendirilecek ancak %10 ve daha fazla bir değer düşüklüğü söz konusuysa emsal bedelle değerlendirilecek ve bu emsal bedel kanunda belirtilen şekilde tespit edilecektir.

Standartta stok değerlendirme yöntemi olarak gerçek maliyet yöntemi, FIFO ve Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Ayrıca, eğer işletme tarafından yapılan tahminler gerçeğe yakınsa, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi de tercih edilebilir. Vergi Usul Kanununda bu konuyla ilgili bir hüküm bulunmamakla beraber uygulamaya bakıldığında gerçek maliyet yönteminin kullanılmasının esas olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Gerçek maliyet yönteminin uygulanmadığı durumlarda FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet ve yine standart maliyetlerin fiil, maliyetlere dönüştürülebildiği durumlarda standart maliyet yöntemi uygulanabilir. VUK ve TMS-2'nin değerlendirme yöntemindeki ortak tutumu LIFO yönteminin bulunmamasıdır. VUK' da bir yöntem olarak bulunan LIFO 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır.

TMS-2 Stoklar Standardının VUK' dan farklı bir uygulaması da yalnızca imalat ve ticaret yapan işletmeler için değil, hizmet sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlara da bazı düzenlemeler getirmesidir. Verilen hizmet karşılığında elde edilmesi beklenen hasılat aynı dönemde mali tablolara yansıtılmadığında, hizmetle ilgili giderler stok hesabına yansıtılmaktadır. Henüz hizmetin tamamlanmadığı durumlarda da yapılan hizmet giderleri stok kalemi içinde raporlanmaktadır. Ancak Tekdüzen Muhasebe sistemimizde hizmet maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmamakta bununla çeşitli hesapların açılması önerilmektedir.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında, devletin vergi gelirlerini optimum seviyede tutmayı amaçlayan kurallardan oluşan Vergi Usul Kanunu esas

alınmaktadır. Ancak 2012’de yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunuyla birlikte, sadece borsada işlem gören anonim şirketler değil, diğer işletmeler de Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak durumunda kalacaklardır. Muhasebe uygulamalarında kullanılacak ortak standartlar sayesinde, finansal tabloların objektifliği ve karşılaştırılabilirliği artacaktır. Dolayısıyla işletmeler uluslararası piyasalarda daha kolay rekabet edebilecek, ülke içinde de denetim kolaylaşacaktır. Standartlara geçiş döneminde, TMS/TFRS’ ye uyumun kolaylıkla sağlanabilmesi için, konuyla ilgili kişi ve kurumları bilgilendirmek adına daha çok sayıda çalışma yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR, D. TETİK, N. (2000). *Tekdüzen Hesap Planına Uygun Genel Muhasebe*, 2. Baskı. Tuğra Ofset. Isparta.
- AKDOĞAN, N. (1994). *Tekdüzen Muhasebe sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları* (3. Baskı), Ankara: SMMMO Yayınları.
- AKDOĞAN, N. (2003) .*Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, İstanbul: İSMMMO yayını.
- AKDOĞAN, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:80.
- AKDOĞAN, N. ve TENKER, N.(2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*,(11. Baskı). Gazi Kitabevi. Ankara.
- AKGÜL ATAMAN, B. ve AKAY, H.(2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye 'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AKYOL, M.(2008). Stok Değerlemede Maliyet Bedeli Tespit Edilirken Yöntem Tercihi Yapılabilir mi?,*Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 319.
- ALTUĞ, O. (1985). *Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar*. (2. Baskı). İstanbul: MÜ Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.
- ANIL, N., AYCAN, B., ANIL, A.(2006) .Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta,*E-Yaklaşım*,Sayı34 (Erisim)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index>, 15 Mayıs 2011.
- ARIKAN, Y. (1996) .Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, İSMMMO Yayın Organı, *Mali Çözüm Dergisi*
- ATAMAN, Ü. (2003). *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar* (2. Baskı), İstanbul: Türkmen Yayınları
- ATAMAN, Ü. (2005) .*Genel Muhasebe Cilt 1- Muhasebede Dönemiçi İşlemleri* (6. Baskı), İstanbul: Türkmen Yayınlar.
- ATAMAN, Ü.(2005). *Genel Muhasebe. Cilt. 2*, 15.Baskı, İstanbul: Türkmen

Kitabevi

- AVCI, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*,(YL Tezi), Gazi Üniversitesi
- AYBOĞA, H. (2003). Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması Ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları. *Vergi Sorunlar Dergisi*, sayı: 180.
- AY, H. (2002). “Emtia Değerlemesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 256 (Mevzuat Aboneliği),(Çevrimiçi),<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2951>, 11.03.2011.
- AYDIN, E. (2002). *Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme*. (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- AYSAN, M. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:34.
- BAŞPINAR, A. (2004). Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı:146.
- BENLİGİRAY, Y., ERDOĞAN,N., ve BEKTÖRE, S.(1999). *Envanter ve Bilanço*, Eskişehir: Birlik Yayınları
- BEKTÖRE,S., BENLİGİRAY,Y. ve ERDOĞAN,N.(2000). *Envanter ve Bilanço*, Eskişehir: Birlik Yayınları
- BİLGİNOĞLU, F., Uluslararası Muhasebe, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, 22/1, Nisan1993
- BOSTANCI, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:59. <http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp> Erişim Tarihi 23.05.2011
- BULUT, İ. (2007). Stok Değerleme Yöntemleri ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı : 89
- BÜNYAMİN, Ö. (2006). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*. (Güncelleştirilmiş 3.Baskı). Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları.

- BÜYÜKMİRZA,K.(2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (9. Baskı). Gazi Kitabevi
- CEMALCILAR, Ö. Ve ERDOĞAN, N. (1997). Genel Muhasebe, 4. Baskı. Beta Yayınları. Ankara
- CEMALCILAR, Ö. ve ÖNCE, S. (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı* (1.Baskı) Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Yayınları
- CİVAN, M. (2005).*Türkiye Muhasebe standartları2Stoklar,MardinSMMMOSeminerSunumu*. 11.09.2005. www.mardin.smmmo.org.tr/mehmetcivansunum
- CHAMBERS, N. (2005). *Firma Değerleme*, İstanbul: Avcıol Basım Yayım
- ÇABUK, A. (2001). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*. (3. Baskı). Bursa : Vipaş Yayınları
- ÇAKMAKÇI, A. (2007). Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 309
- DAĞDEMİR, S. (2008). Vergi Usul Kanunu ve TMS-2'ye Göre İletmelerdeki Emtianın(Stokun) Değerlemesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:183
- DAMODARAN, A.(1996). *Investment Valuation*. New York: John Willey&Sons Inc,
- DEMİR, Ş. (1998). Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:113
- DPT, (2000). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, Ankara, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>-(Erişim Tarihi: 02.05.2011).
- DURMUŞ, A. (1979). *Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri*. İstanbul : İİTİA Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı
- DYCKMAN, T.R., DUCES,R.E., DAVIS,C.J. (2000). *Accounting, 5 th Edition*. Irwin McGraw Hill Yayınları
- EKERGİL,V., SAĞLAM,N., ŞENDAL,S., ÖZTÜRK,B.(2007) .*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması-Yorum,Açıklama-Örnekler*, Maliye ve Hukuk Yayınları,Ankara
- FUJINAMA, A. (2002). *Globalization and The Role of The Accounting Profession*

- in The 21st Century, The 16th World Congress of Accountants. Hong Kong*
- GÖKÇEN G., ATAMAN B., ve ÇAKICI C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)* (1. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları.
- GÖKÇEN, G. (2007) *Genel Muhasebe*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları
- GÖKÇEN, G., ATAMAN, A., ve BAŞAK, Ç. C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım
- GÖKDENİZ, Ü. (1995). *Muhasebe Standartları, İİBF, Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi* (Yayın No:1). İstanbul
- GÖKDENİZ, Ü. (1996). *Muhasebe Standartları*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul
- GÖKSEL, Y. (2003). *Kur Farklarının Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi*. (YL) Marmara Üniversitesi, İstanbul
- GÜÇLÜ, F. (2008) .TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 232
- GÜNGÖRMÜŞ, A., ve BOYAR, E. (2008). TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi". *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 322
- GÜRSOY, C.T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. (2. Baskı). İstanbul : Beta Yayınları
- GÜRBÜZ, G. (2007). *Genel Muhasebe*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları
- HACİRÜSTEMOĞLU, R. PEKDEMİR, R. TÜRKER, M., ARSLAN, E. (1996). *Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar*, 2. Baskı. TÜRMOB Yayınları. Ankara.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R. (1997). *Maliyet Muhasebesi, yeniden düzenleme*. (3.Baskı). İstanbul : Türkmen Kitabevi
- HAVERTY, J. L. (2006). Are IFRS and U.S. GAAP Converging? Some evidence from People' s Republic of China Companies Listed on the New York Stock

- Exchange, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Sayı.15.
- HUD. (2004). *Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt. (3. Baskı)*
İstanbul.
- HUD. (2004). *Denetim İlke ve Esasları 2.Cilt. İstanbul*
- HUD.(2008). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, İstanbul
- HINES,T. M. (2007). International Financial Reporting Standards:A Guide to sources for international Accounting Standards. *Journal of Business&Finance Librarianship*. Sayı : 12.
- ILDIR, A. (2004) *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. (2. Baskı)*. Ankara : Nobel Yayınları
- İBİŞ, C. (2001) Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, *MÖDAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* ,Cilt:3,Sayı:4
- İBİŞ, C., ve AKARÇAY A. (2003). *IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanma Süreci. 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16 - 19 Nisan 2003.
- İSMMM Denetim Standartları Komitesi, (2008). *Muhasebe Denetimi, İstanbul, İSMMM Yayınları*. Yayın No : 113
- JAN R. W., HAKA,S.F., ve Mark S. B. (2005). *Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions. (13. Baskı)*. New York : McGraw-Hill/Irwin Yayınları
- KAHRAMAN, O. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması. *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı-V Sempozyum Bildirileri*. Antalya
- KAHYA, M.(2001) *.Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Finansal Analiz, Sentez Reklam Danışmanlık, İstanbul, 2001.*
- KARABINAR, S. (2006). *Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren*

- KARAKAYA, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi
- KARYAĞDI, N.(2005) .Değeri Düşen Malların Değerlemesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 292
- KAVAL, H. (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile*. (2. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi
- KAYNAK, H. (2003). Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi* Sayı: 268
- KENNEDY, R.D., MCMULLEN S.Y. (1967). *Finansal Durum Tabloları: Form Analiz ve Yorumlama*. çev. Attila Gönenli. İÜ İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Yayınları. İstanbul.
- KIZIL, A. (2001) .*Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Der Yayınları.
- KIZILOT, Ş. (1999) *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması. (Föy Volant)*.Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KİRACI, M., ve KÖSE, T. (2002). IASC, FASB ve TMMOB'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı : 3.
- KİŞHALI , Y. İŞIKLILAR, S. (1998). *Genel Muhasebe*, 1. Baskı. Beta Yayınları. İstanbul
- KİŞHALI, Y. ERDEN, S. İŞIKLILAR, S. (2002). *Finansal Muhasebe*, 3. Baskı. Türkmen Kitabevi. İstanbul
- KOÇ YALKIN, Y., DEMİR, V., DEMİR D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal raporlama Standartlarının Gelişimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:76.
- KOÇAK, R. (2000). *Sigorta Muhasebesi*, Gözlem Yayıncılık,İstanbul
- KOTAR, E., ve ŞÜKRÜ,D. (2002). *İşletmelerin Mali İşlemleri ve Muhasebesi*. (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları
- KÜÇÜK, M. (2005). Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, *Yaklaşım Dergisi* Eki, Sayı:145

- KÜÇÜKSAVAŞ, N. (2005). *Finansal Muhasebe*. İstanbul : Kare Yayınları.
- KUMKALE, R. (2005). *Tek Düzen Hesap Planı*. Ankara : Seçkin Kitabevi.
- KUMKALE, R. (2005) . *Tek Düzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL ile Uyumlu, Genişletilmiş* (2. Baskı). Ankara : Seçkin Yayıncılık
- LALİK, Ö. (1986). *Envanter: Dönem Sonu İşlemleri-Gelir Tablosu-Bilanço*. Ankara : Bilim Yayınları.
- LAZOL, İ. (2001) .*Genel Muhasebe*, 7. baskı, Ekin Kitabevi, Bursa
- MARSHALL,D.,MCMANUS,W.(1999). *Accounting: What The Numbers Mean*, (4. Baskı), Irvin Mcgraw Hill
- MGB (Maliye ve Gümrük Bakanlığı). (1992). 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. *T.C. Resmi Gazete*, 21447, 26 Aralık 1992
- NUHOĞLU, İ. (2001). *Principles of Accounting*. İstanbul : Boğaziçi Üniversitesi Yayın Evi
- OSKAY ,S. ACAR, O. (2005). Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri.*Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği,Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3*, Sayı:11.
- ÖRTEN,R., KARAPINAR,A. (2003) .*Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları
- ÖRTEN, R.,KAVAL, H.ve KARAPINAR,A. (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*. Ankara. Gazi Kitabevi.
- ÖZBALCI, Y. (2007).*Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi
- ÖZBALCI, Y.(2008). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara . Oluş Yayıncılık.
- ÖZERHAN, AKBULUT, Y., ve YANIK,S. (2010). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*. Ankara. Türmob Yayınları

- ÖZKÖK, S. ve SARIÇİÇEK, H. (2009). *Kriz Ortamında Stokların Değerlemesi Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 246
- ÖZMEN, Y. (2008). *Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi*. (YL). Marmara Üniversitesi. İstanbul
- ÖZTÜRK, B. (2006). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZTÜRK, B. (2006). *Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*. Güncelleştirilmiş 3.Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara
- ÖZTÜRK, B., ve ÖZER, M. (2003). *Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*. (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- ÖZYER, M. A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
- ÖRTEN, R., ve KARAPINAR, A. (2003). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, (2. Baskı). Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları
- PATON, W.A., ve ROBERT L.D. (1964). *Muhasebenin Temelleri*. Çeviren: Mustafa Aysan. (3.baskı). İstanbul : İÜ İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Yayınları.
- PİRGAİP, B. (2004). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları İle Harmonizasyonu, SPK Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlik Etüdü*, Ankara, Mayıs 2004, <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=387&ct=f&action=displayfile> (30.04.2011)
- POROY, A. (2008). *Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları*. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi No:2.
- POROY, A. (2000). *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı:7.
- SABAN, N. (2006). *Vergi Hukuku*. 4. Baskı. Beta Yayınları. İstanbul
- SAĞLAM, N. (2001). *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No1282, Eskişehir
- SALTOĞLU, M. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine*

Yön Veren Gelişmeler, MÖDAV.

SAYAR, A. ve ZAFER, R. (2002). Olusturulmakta Olan Türkiye Muhasebe

Standartları Kurulu'nun ışığı Altında Türkiye Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma, *Muhasebe ve Denetim Bakışı*. Sayı. 7

SELVİ, Y. (2009). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar*. 2. Baskı. İSMMMO Yayın İstanbul

SEVİLENGÜL, O. (2001). *Genel Muhasebe, Genişletilmiş 10. Baskı*, Gazi Kitabevi, Ankara

SEVİLENGÜL, O. (2005). *Genel Muhasebe 12. Baskı*, Ankara: Gazi Kitabevi

SÖNMEZ, F. (2007). TMS 2- Stoklar: Hüküm ve Açıklamaları *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı: 35

SUSMUŞ, T. ve YÜKÇÜ, C. (2005). Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar ve Uygulaması, *Muhasebe Standartları Sempozyumu IX*

ŞANLI, N. (2002). Global Muhasebe Standartları, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 60, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/07-%2060%20NA_L%20SANLI.doc, 22 nisan 2011.

ŞENSOY, N. (1997). ABD'de Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri, *MÖDAV Bülteni*

ŞENSOY, N. Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler, Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye XXII

Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, http://www.modav.org/Upload/tezler/DEGERLEME_ESASLARINDA_%20EGILIM.doc s:23-24 (30-04-2011).

TAMER, A. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında

Uyumlaştırma ve UMS-UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yönelis Eğilimi. *Mali Çözüm Dergisi*

TENKER, N. (1999). *Finansal Muhasebe*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

TEZCAN, A. (2003). Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 171

- TOKAY, S. ve DERAN, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı. 90
- TOPALOĞLU, B. (2004). Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından Dönem Sonu İş lemleri ve Bu İşlemlerin Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 190.
- TORAMAN, C.BAYRAMOĞLU, M. F. (2006). Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 76.
- TORAMAN C, BAYRAMOĞLU F. (2006). Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi* (Özel Sayı), (17. Dünya Muhasebe Kongresi)
- TOKAY, S. ve DERAN, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı. 90
- TOKAK, S., DERAN,A. ve R. Aktas. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,*Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2
- TÜRKOT, M. (2005). Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:148
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/FINANSALMUHASEBEDEULUSLARARASI STANDARTLAR>
- UÇMA, T. (2005). Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 89
- ULUSAN, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 15
- UYSAL, A. ve EROĞLU, N. (2009). *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*. 4.Baskı. Sözkese Matbaacılık. Ankara
- UYSAL, Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci, IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: Ocak
- ÜSTÜNDAĞ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, Muhasebe

Ve Denetime Bakış ,Sayı:30.

- ÜSTÜNDAĞ, S. (2003). Global Muhasebe Standartlarına Dogru, *Active Dergisi*
- WHİTE, D. (2008). Inventory Accounting Methods- An Overview of the Three Most Common Inventory Valuation Methods, *The Genuine Article Literally*, (Çevrimiçi)http://accounting.suite101.com/article.cfm/inventory_accounting_methods, 03.05.2010.
- YAFES, P. (2005). Stokların Değerlemesi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Ankara
- YALKIN KOÇ, Y. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt. 4, Sayı.
- YILDIZ, M. (2006). Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, *Dönem Sonu İşlemleri Semineri*, Ankara
- YILMAZ, K. (2005). *VUK GVK KVK ve KDVK Açısından Değerleme*, Genişletilmiş 2.Baskı, y.y. Ankara
- YILMAZ, K. (2005). Değerleme: Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 292
- YILMAZ, F. (1994). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, İstanbul Üniversitesi, S.B.E, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul
- ZAİF F. (2004). Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler, 1. *Uluslar arası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, MÖDAV Yayınları, İstanbul

İNTERNET KAYNAKLARI

www.tsrbsb.org.tr/sayfa/iasb Erişim Tarihi: 05.05.2011

www.ifac.org/about Erişim Tarihi: 05.05.2011

<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?action=showpage&pageid=771&submenuheader=null> Erişim Tarihi:01.05.2011

<http://www.iosco.org/about/index.cfm?section=background> Erişim Tarihi: 03.05.2011

http://www.fasb.org/faf/faf_info.shtml, Erişim Tarihi: 01.05.2011

http://www.pwc.com/tr_TR/tr/assets/ins-sol/publ/tktasarisi_tr.pdf Erişim Tarihi:05.05.2011

http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslararasıstandartlar.doc#para_politikasi: Erişim Tarihi: 04.05.2011

http://www.fasb.org/faf/faf_info.shtml, Erişim Tarihi: 05.05.2011

http://www.tbb.org.tr/tr/tbb/Genel_Bilgiler.aspx?SectionId=1&SubSectionId=1 Erişim Tarihi: 07.05.2011