

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

**STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARININ VERGİ  
MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA  
İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE AFGANİSTAN  
UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Faisalurahman SALEHZADA**

**Niğde  
Kasım, 2019**



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

**STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARININ VERGİ  
MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA  
İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE AFGANİSTAN  
UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Faisalurahman SALEHZADA**

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN  
Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL  
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN

**Niğde  
Kasım, 2019**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Stokların Muhasebeleştirilme Esaslarının Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Türkiye ve Afganistan Uygulamalarının Karşılaştırılması**” Başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiği ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26/11/2019

**Faisalurahman SALEHZADA**

## ONAY SAYFASI

Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN danışmanlığında Faisalurahman SALEHZADA tarafından hazırlanan "Stokların Muhasebeleştirilme Esaslarının Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Kapsamından İncelenmesi: Türkiye ve Afganistan Uygulamalarının Karşılaştırılması" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

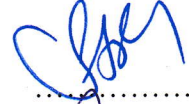

Tarih: 26/11/2019

### JÜRİ :

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN

Üye : Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN

  
.....  
  
.....  
  
.....

### ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun ..... Tarih ve ..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Emin Hüseyin ÇETENAK  
Enstitü Müdürü

## ÖN SÖZ

Günümüzde teknolojinin hızla gelişmesiyle birlikte tüketici tercihlerinin de hızlı bir şekilde değiştiği görülmektedir. Küreselleşen ekonomi şartlarında gerek büyük ölçekli işletmeler gerekse küçük ve orta ölçekli işletmelerin müşterilerinin ihtiyaçlarına en kısa sürede cevap verebilmeleri, bu işletmelerin rakipleri karşısında rekabet gücünü koruyabilmeleri açısından önemlidir. Stoklar işletmelerin bilanço ve gelir tablolarındaki en önemli kalemleri arasında yer almakta ve stokların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada bütün işletmeler için önem arz eden stok kalemleri; Türk Vergi Mevzuatı, Türkiye Muhasebe Standartları ile Afganistan'daki uygulamalarla karşılaştırmalı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada deneyimlerini benden esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN hocama teşekkürlerimi bir borç bilirim. Ayrıca bu çalışma süresince desteklerini her zaman yanımda hissettiğim Prof. Dr. Zeki DOĞAN, Prof. Dr. Ali DERAN, Doç. Dr. Ayşe Gül KÖKSAL ile Dr. Öğr. Üyesi Beyhan BELLER DİKMEN hocama teşekkür ederim. Ayrıca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen ve bana hep güvenen; Babama, Anneme, Sevgili Eşime ve Kardeşlerime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

**Faisalurahman SALEHZADA**

## ÖZET

### YÜKSEK LİSANS TEZİ

# STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLME ESASLARININ VERGİ MEVZUATI VE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ: TÜRKİYE VE AFGANİSTAN UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

**SALEHZADA, Faisalurahman**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Seçkin ARSLAN**

**Kasım 2019, 94 sayfa**

Günümüzde küreselleşmenin etkisini; ekonomi, siyasi ve teknoloji gibi her alanda görebilmek mümkündür. Küreselleşme ile birlikte ülkelerarası sermaye hareketlerinin de serbestleşmesi, ülkelerarası bilgiye ihtiyacı arttırmış, kullanıcılar için belirli bir raporlama ve muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Bu durum sonucunda ilgililer için doğru, anlamlı, anlaşılabilir ve ihtiyaç duydukları bilgileri karşılamak amacı ile çeşitli muhasebe standartları ve muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, stokların muhasebeleştirilme esaslarını; Türk Vergi Usul Kanunu (VUK), Afganistan Gelir Vergisi Kanunu (AGVK), Stoklar Standardı (TMS-2) ile Türkiye’de uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde incelemek ve stoklar ile ilgili düzenlemeler hakkında bilgi vermek olarak belirlenmiştir.

Bu amaç doğrultusunda, çalışmada öncelikle stokların değerlendirme ilkeleri açıklanmış, daha sonra ise stoklarla ilgili özellik arz eden durumlar her üç düzenleme açısından incelenmiştir. Son olarak stokların muhasebeleştirme sürecinde yer alan yöntem ve uygulamalar karşılaştırılmak suretiyle farklılıklar ile benzerlikler incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Stoklar, TMS-2, Vergi Usul Kanunu, Afganistan Gelir Vergisi Kanunu.

## **ABSTRACT**

### **MASTER THESIS**

#### **INVESTIGATION OF INVENTORY ACCOUNTING PRINCIPLES IN TERM OF TAX LEGISLATION AND ACCOUNTING STANDARDS: COMPARISON OF TURKEY AND AFGHANISTAN**

**SALEHZADA, Faisalurahman**

**Business Administration**

**Supervisor: Assist. Prof. Dr. Seçkin ARSLAN**

**November 2019, 94 pages.**

Nowadays it is easy to see the impacts of globalization in the world economics, politics and technologies. With the globalization and liberalization movement of capitals the need for information and a specific reporting and accounting system has increased. In order to provide accurate, meaningful and understandable information, various accounting standards and accounting principles have been arranged.

The aim of this study is to investigate the principles of inventory accounting according to Turkey tax legislation, Afghanistan tax law, International accounting standards, uniform accounting system and giving information about these regulations.

This study examined, first the valuation principles of inventories. Secondly the situations that are related to inventories were reviewed in terms of all mentioned regulations and finally, the difference analysis has been made by comparing the methods and applications in the accounting process of the inventories in all three regulations.

**Keywords:** Inventories, TAS-2, Turkey Tax Procedure Law, Afghanistan Income Tax Law.



## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ .....	İ
ÖZET .....	İİ
ABSTRACT.....	İİİ
İÇİNDEKİLER.....	İV
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	Vİİ
KISALTMALAR LİSTESİ.....	Vİİİ
EKLER LİSTESİ.....	X

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GİRİŞ

1.1. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ.....	1
1.2. ÇALIŞMANIN AMACI .....	2
1.3. ÇALIŞMADA İZLENEN YÖNTEM .....	2
1.4. LİTERATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN LİTERATÜRE KATKISI.....	3
1.5. ÇALIŞMANIN PLANI.....	7

### İKİNCİ BÖLÜM

#### TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2.1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE YER ALAN STOKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	9
2.1.1. Stokların Tanımı .....	9
2.1.2. Stokların Sınıflandırılması.....	10
2.1.2.1. İlk Madde ve Malzemeler .....	10
2.1.2.2. Yarı Mamuller.....	11
2.1.2.3. Mamuller.....	12
2.1.2.4. Ticari Mallar .....	13
2.1.2.5. Diğer Stoklar .....	14
2.1.2.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	14
2.1.2.7. Verilen Sipariş Avansları.....	15
2.1.2.8. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar .....	16
2.1.2.9. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar.....	17
2.1.2.10. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	18
2.2. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE STOKLAR VE STOKLARIN DEĞERLEMESİ .....	18
2.2.1. Satın Alınan Stokların Değerlemesi .....	19
2.2.1.1. Yurtiçinden Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları .....	20
2.2.1.2. Yurtdışından Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları .....	21
2.2.1.3. Satın Alınan Stokların Maliyet Bedelinin Tespitinde Finansman Maliyetlerinin Etkisi.....	22

2.2.2. Üretilen Mamullerin Değerlemesi .....	23
2.2.3. Ziraî Mahsul ve Hayvanlarda Değerleme .....	26
2.2.4. Değeri Düşen Stoklar .....	27
2.3. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ .....	29
2.4. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE KULLANILABİLEN STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ .....	31
2.4.1. Gerçek Maliyet Yöntemi .....	31
2.4.2. Ortalama Maliyet Yöntemi .....	32
2.4.3. İlk Giren – İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi .....	33

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NDA STOKLARIN MUHSEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3.1. STOKLARIN TANIMI .....	35
3.2. TMS-2'DE BELİRTİLEN ÖNEMLİ TANIMLAR .....	36
3.3. TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN SINIFLANDIRILMASI .....	36
3.3.1. İlk Madde ve Malzemeler .....	37
3.3.2. Yarı Mamuller-Üretim .....	38
3.3.3. Mamuller .....	39
3.3.4. Ticari Mallar .....	39
3.3.5. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri .....	40
3.3.6. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri .....	41
3.3.7. Yoldaki Stoklar .....	42
3.3.8. Diğer Stoklar .....	42
3.3.9. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) .....	42
3.3.10. Verilen Sipariş Avansları .....	44
3.4. TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN İLK KEZ KAYDA ALINMASI .....	44
3.4.1. Satın Alma Maliyeti .....	45
3.4.2. Dönüştürme Maliyetleri .....	49
3.4.3. Diğer Maliyetler .....	52
3.4.4. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti ...	53
3.4.5. Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler .....	53
3.4.5.1. Standart Maliyet Yöntemi .....	53
3.4.5.2. Perakende Yöntemi .....	54
3.4.6. TMS-2'de Kullanılan Değerleme Yöntemleri .....	54
3.4.6.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi .....	54
3.4.6.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi .....	55
3.4.6.3. İlk Giren – İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi .....	55
3.5. NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER .....	55
3.6. TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI .....	57
3.7. STOKLARLA İLGİLİ OLARAK RAPORLANACAK BİLGİLER .....	58

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN**  
**AFGANİSTAN'DA YER ALAN DÜZENLEMELER**

4.1. AFGANİSTAN MUHASEBE KILAVUZUNDA YER ALAN STOKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	61
4.1.1. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Tanımı.....	61
4.1.2. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Sınıflandırılması .....	62
4.1.3. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Maliyeti.....	63
4.1.4. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Değerlemesi.....	64
4.2. AFGANİSTAN GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN STOKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	65
4.2.1. Afganistan Gelir Vergisi Kanununa Göre Stokların Tanımı .....	65
4.2.2. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Stokların Sınıflandırılması .....	66
4.2.2.1. Hammadde ve Malzemeler .....	67
4.2.2.2. Yarı-Mamuller .....	67
4.2.2.3. Mamuller.....	68
4.2.2.4. Ticari Mallar .....	68
4.2.2.5. Yoldaki Mallar .....	69
4.2.2.6. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar .....	69
4.2.2.7. Bakım, Onarım ve İşletme Malzemeleri (MRO Ürünler).....	70
4.2.2.8. Diğer Stoklar .....	70
4.2.2.9. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı.....	71
4.3. AFGANİSTAN GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEMESİ .....	71
4.3.1. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Stokların Maliyeti.....	72
4.3.1.1. Satın Alma Maliyeti.....	72
4.3.1.2. Dönüştürme Maliyeti .....	73
4.3.1.3. Depolama (Stok Tutma) Maliyeti .....	74
4.3.1.4. Diğer Maliyetler.....	74
4.3.1.5. Stokların Maliyetinin Tespitinde Özellikli Durumlar.....	74
4.3.2. Stokların Değer Düşüklüğü .....	75
4.3.3. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Stokların Değerleme Yöntemleri .....	76
4.3.3.1. Gerçek Maliyet Yöntemi.....	77
4.3.3.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi .....	77
4.3.3.3. İlk Giren – İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi .....	78
4.3.3.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi .....	79
<b>SONUÇ .....</b>	<b>81</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>87</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>92</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>94</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3. 1: Mamullerin Dönüştürme Maliyetleri.....49



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AFMK</b>	: Afganistan Muhasebe Kılavuzu
<b>AGVK</b>	: Afganistan Gelir Vergi Kanunu
<b>AİAİM</b>	: Avrupa İşletmeler Ağı İstanbul Merkezi
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>Br</b>	: Birim
<b>DİM</b>	: Direkt İşçilik Maliyeti
<b>DİMMM</b>	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
<b>DİR</b>	: Direkt
<b>FIFO</b>	: First In First Out
<b>Gid</b>	: Gider
<b>GÜM</b>	: Genel Üretim Maliyeti
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>LIFO</b>	: Last In First Out
<b>Mad</b>	: Madde
<b>Malz</b>	: Malzeme
<b>MRO</b>	: Maintenance, Repair, and Operations
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TC</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TDMS</b>	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>ÜMM</b>	: Üretilen Mamul Maliyeti
<b>vb</b>	: Ve Benzeri
<b>vd</b>	: Ve Diğerleri

**VUK** : Vergi Usul Kanunu  
**YFRÇ** : Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi



## EKLER LİSTESİ

<b>Ek 1 :</b> Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Düzenlenmiş Bilanço .....	92
<b>Ek 2:</b> Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu.....	93



## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

İşletmeler tarafından yeniden satılmak veya başka mamullerin üretiminde kullanmak ya da işletmenin başka faaliyetlerinde tüketmek amacıyla elde tutulan varlıklara stok adı verilmektedir (Sevilengül, 2009: 279).

Stokların işletmeler için önemi büyüktür. Gerek sanayi gerek ticaret ve gerekse hizmet işletmeleri için stoklar bilançolarda yer alarak işletmenin finansal durumunu etkilemekte, satıldıklarında, üretimde kullanıldıklarında ve tüketildiklerinde ise gelir tablosunda yer alarak işletmenin dönem kârını etkilemektedir.

Stoklar, ticari işletmelerde dönen varlıkların % 60 ile % 90'lık bölümünü oluşturmaktadır. Birçok sanayi işletmesinde ise bu oran % 50'nin üzerindedir. Dönem sonlarında ise stokların kullanılmayan ve satılmayan kısımları bilançoda aktifler içerisinde yer alırken, satılan kısmı ise satışların maliyeti hesapları adı altında gelir tablosunda yer almaktadır (Küçüksavaş, 2005: 287).

#### 1.1. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Günümüzde küreselleşme olgusu ile birlikte ülke ekonomileri için kapalı ekonominin yerini açık ekonomi almaya başlamıştır. Ekonominin küreselleşmesi sonucunda geleneksel muhasebeye göre hazırlanmış olan finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayamayıp çeşitli sorunları beraberinde getirmiştir. Bu tür sorunların temel nedenlerinden biri de, dünyadaki sermaye piyasalarının küreselleşmesine karşılık farklı ülkelerin farklı muhasebe sistemlerini kullanıyor olmasıdır. Günümüzde kullanılan farklı muhasebe uygulamaları ile ilgili ortaya çıkan sorunları giderebilmek için birçok ülkede genel kabul görmüş ve geçerliliği uygun görülen Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları hazırlanmış ve ülkelerarası alanda faaliyet gösteren işletmelerin ortak bir muhasebe diline sahip olmaları sağlanmıştır. Bu durum sonucunda da muhasebe alanındaki farklılıklar giderilerek, karşı karşıya kalınan sorunlar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.



Türkiye’de uygulanmakta olan birbirinden farklı muhasebe uygulamaları bulunmaktadır. Bunlardan birincisi 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 01 Ocak 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, diğerleri ise Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler (KAYİK) tarafından uygulanması zorunlu olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile bağımsız denetime tabi olup da TMS ve TFRS uygulamayan işletmelerin, konsolide ve bireysel finansal tablolarının hazırlanmasında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’dır (Öztürk, 2017: 142).

Afganistan’da ise bugüne kadar muhasebe ile ilgili 18 Mart 2009 tarihinde 976 Sayılı Afganistan Resmi Gazetesi’nde yayınlanmış olan Afganistan Gelir Vergisi Kanunu’nda muhasebe ile ilgili bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu’nda çift taraflı kayıt sisteminin kullanılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu çalışmanın sonucunda; Afganistan Gelir Vergisi Kanununun, Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Mevzuatına göre karşılaştırması yapılarak, Afganistan’da stoklarla ilgili yapılan düzenlemelerdeki eksiliklerin tespit edilmesi ve bu eksiliklerin giderilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

## **1.2. ÇALIŞMANIN AMACI**

Bu çalışmanın temel amacı ise stoklarla ilgili düzenlemelerin incelenerek; VUK, TMS/TFRS ile Afganistan Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan benzerlikleri ve farklılıkları ortaya koymaktır. Bu çalışmada stokların tanımı, stokların sınıflandırılması, stoklara ilişkin maliyet unsurları ile stokların değerlemesi ile değerlendirme yöntemleri; VUK, TMS/TFRS ile Afganistan Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde incelenmiştir.

## **1.3. ÇALIŞMADA İZLENEN YÖNTEM**

“Stokların Muhasebeleştirilme Esaslarının Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi: Türkiye ve Afganistan Uygulamalarının Karşılaştırılması” başlıklı bu çalışma teorik olarak kaleme alınmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu, 2 No’lu Stoklar Standardı ile Afganistan Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan stoklara ilişkin açıklamalar ve yapılan düzenlemeler; karşılaştırma metodu ile incelenmiştir.

Bu çalışma; konuyla ilgili öncelikle kanunlar, yönetmelikler ve tebliğler, yayınlanan standart metinleri, makaleler, tezler, sempozyum, kongre ve konferanslarda yayınlanan bildiriler, bu alanda yayınlanmış kitaplar, dergiler, süreli yayınlar, yetkili kuruluşların raporları ile internet üzerinden ulaşılabilen web siteleri üzerinden yayınlanan dijital kaynaklardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

#### **1.4. LİTERATÜR TARAMASI VE ÇALIŞMANIN LİTERATÜRE KATKISI**

Stoklar ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Vergi Usul Kanunu, 2 No’lu Stoklar Standardı ile Afganistan Gelir Vergisi Kanunu’nu kapsayan bazı çalışmaların özet bilgilerine aşağıda yer verilmiştir.

Öztürk tarafından 2017 yılında yapılan çalışmada, stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir. “İşletmelerin dönen varlıkları içerisinde önemli bir yere sahip olan stokların ölçme ve muhasebeleştirmesine yönelik olarak VUK ve TMS/IFRS arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Bununla birlikte, 2015 yılında kamuoyunun görüşüne sunulan YFRÇ taslağında da gerek VUK’a ve gerekse TMS/IFRS’ye yakınsayan bazı uygulamaların yer aldığı görülmektedir. Bu çalışmada, stok maliyetlerinin ölçme ve muhasebeleştirme esaslarının; VUK, TMS/IFRS ve YFRÇ taslağına açısından nasıl ele alındığının karşılaştırmalı olarak açıklanmış ve yorumlanmıştır” (Öztürk, 2017: 141-157).

Gökkaya tarafından 2013 yılında yapılan çalışmada, stokların TMS-2 ile VUK açısından değerlemesine ilişkin açıklamalar yer almıştır. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonrasında muhasebe standartlarının uygulama alanı daraltılmış olsa da, geçiş dönemi sonrasında mutlaka geniş bir mükellef kitlesi tarafından muhasebe standartların uygulanacağı ve uygulama ile birlikte dönem sonu değerlendirme işlemleri için öncelikle muhasebe standartlarına göre gerekli kayıtlar yapılarak ticari kara ulaşılabileceği belirtilmiştir. Söz konusu değerlendirme ile Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan değerlendirme

arasında bir fark bulunması durumunda ise mali kâra nasıl ulaşılacağı ifade edilmiştir” (Gökkaya, 2013: 90-98).

Kaya tarafından 2018 yılında, Stoklara İlişkin TMS-2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması adlı çalışmada, “TMS-2 ve BOBİ FRS’de yer alan stoklara ilişkin hükümler karşılaştırılarak, standart setleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmiştir. Bu kapsamda stoklar ile ilgili standart setlerinde yer alan düzenlemeler, içerik analizi yaklaşımıyla incelenmiştir. Elde edilen bulgulara göre, stok maliyetinin belirlenmesinde özellikle hizmet işletmelerinde, verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda standart setleri arasında farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bunların dışında stoklar ile ilgili hükümlerin birbiriyle uyumlu olduğu ifade edilmiştir” (Kaya, 2018: 262-285).

Gönen ve Demir tarafından 2012 yılında yapılan çalışmada, stoklar VUK ve KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir. Bu çalışmada, “söz konusu kuramsal bilgileri desteklemek amacıyla “Örnek Olay Çalışması” yöntemi kullanılarak VUK ve KOBİ TFRS Bölüm 13 açısından farklılıklar ortaya konmuş ve değerlendirilmiştir” (Gönen ve Demir, 2012: 163-171).

Gürbüz tarafından 2016 yılında yapılan TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetleri ve Bir Uygulama adlı çalışmada, “TMS-2 Stoklar Standardı; stok maliyetlerinin nasıl belirleneceği, stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğu, stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceği, stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemleri ve stoklara ilgili değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağı açıklanmıştır” (Gürbüz, 2016).

Avcı ve Avcı tarafından 2016 yılında yapılan çalışmada, dönen varlıklar arasında önemli bir yer tutan stoklar hesabı incelenmiştir. “VUK ve TMS kapsamında, borçlanma maliyetlerinin içerdiği vade ve kur farkları, kredi faizleri çalışmanın uygulama kısmında ele alınmıştır. Her iki uygulama arasındaki farklılıklar üzerinde durulmuştur” (Avcı ve Avcı, 2016: 75-90).

Karacan vd. tarafından 2018 yılında yapılan çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde kur değişiminin etkileri, VUK çerçevesinde kur farkları ve

büyük ve orta boy işletmeler için yabancı para çevrim işlemleri kapsamında benzerlik ve farklılıklar ele alınmaktadır. “Bu benzerlik ve farklılıklar; ilk ölçüm, yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevrimi, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevrimi ve finansal tabloların çevrimi konuları kapsamında ele alınmıştır. Çalışmada ortaya çıkabilecek temel benzerlik ve farklılıkların her standart için düzenlenme amaçlarının farklı olmasının neden olacağı sonuçlar ifade edilmiştir. Yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek kurun ne olduğu, işletmelerin yabancı para birimine ilişkin işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrim işlemleriyle ilgili esaslar incelenerek ne tür düzenlemelerin yapılacağı vurgulanmıştır” (Karacan vd., 2018: 1-10).

Kısakürek ve Elden Ürgüp tarafından 2018 yılında yapılan çalışmada, TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK’un maliyetle olan ilişkisini karşılaştırarak aralarındaki farkları ortaya koymuştur. “Bu doğrultuda bir üretim işletmesinde örnek uygulama yapılmıştır. Çalışmaya konu olan üretim işletmesinin vagon üretim, vagon onarım ve metal işleri olmak üzere üç fabrikası bulunmaktadır. Çalışmada bu üç fabrikadan vagon üretim fabrikası üzerinde durulmuştur. Söz konusu fabrikada üretilen vagonlar saptanarak, VUK ve TMS-2’ye göre mamul maliyeti açısından gerekli hesaplamalar yapılmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda birtakım farklılıklar ortaya çıkmış ve TMS-2’nin uygulanması durumunda işletmenin mamul maliyet rakamlarının önemli ölçüde değiştiği tespit edilmiştir” (Kısakürek ve Elden Ürgüp, 2018: 247-256).

Deran ve Acar tarafından 2016 yılında yapılan çalışmada, TMS-2 Stoklar Standardı ve VUK’a göre stok değerlendirme ilkeleri, TMS-2 ve VUK’un maliyetler üzerindeki etkileri ile bu iki düzenleme arasındaki benzerlikler/farklılıkların ortaya konulması, bu benzerlikler/farklılıkların finansal tablolar üzerindeki etkisi incelenmiştir. “Bu çalışmada öncelikle stokların her iki düzenlemeye göre değerlendirme ilkeleri, bunların maliyetler ve finansal tablolar üzerindeki etkisi açıklanmıştır. Daha sonra ise stoklarla ilgili özellik arz eden durumlar her iki düzenleme açısından incelenmiş ve bu durumlara ilişkin örnek muhasebe uygulamaları yapılarak finansal tablolar üzerindeki etkisi ifade edilmiştir. Son olarak stokların muhasebeleştirme sürecinde her iki düzenleme dâhilinde yer alan yöntem ve uygulamalar karşılaştırılmak suretiyle fark analizi yapılmıştır” (Deran ve Acar, 2016: 6-20).

Arısoy ve Tuğay tarafından 2018 yılında yapılan çalışmada, VUK, TMS-2 ve BOBİ FRS'nin stoklarla ilgili düzenlemelerinde farklılıklar mevcut olduğunu belirtmiştir. “VUK stok maliyetlerinin tespitinde tam maliyet yönteminin kullanılmasını zorunlu kılarken, TMS-2 ve BOBİ FRS'ye göre normal maliyet yönteminin kullanılması gerektiğini ifade etmişlerdir. TMS-2 ile birlikte önemi artan normal maliyet yöntemine ilişkin kayıt düzeninde yeterli açıklamanın bulunmadığı ifade edilmiştir. Çalışmada stoklara ilişkin VUK, TMS-2 ve BOBİ FRS hükümleri karşılaştırılarak, stok maliyet yöntemleri vurgulanmıştır. Bu doğrultuda çalışma ile amaçlanan standartlara yönelik uyum sürecinde bir üretim işletmesi araştırması ile bilgi kullanıcılarına faydalı olabilecek önerilerde bulunulmuştur” (Arısoy ve Tuğay, 2018: 155-178).

Akin ve Kurşunel tarafından 2010 yılında yapılan çalışmada, “31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan Stoklar Standardında değerlemeye ilişkin olarak özellik arz eden durumların incelenerek, SPK, TTK ve VUK düzenlemeleri ile karşılaştırılmıştır. Çalışmada Stoklar Standardına göre değerlemede özellik arz eden durumlardan olan; stokların değerlemesinde maliyet, net gerçekleşebilir değer ve gider olarak kaydetme konuları ele alınmıştır. Yapılan bu çalışmada; VUK, SPK ve TMS-2'ye göre satın alınan veya işletmede üretilen stokların, edinme aşamasında maliyet değeri ile değerlendirildiği, VUK, SPK ve TMS-2'de belirtilen maliyet tanımları da birbirine benzediği ifade edilmiştir. TMS-2'nin esas itibarıyla muhasebe sistemine yeni bir değişiklik getirmediği, bunun nedenin ise stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıkların olmasına karşın VUK'un stok değerlemesine ilişkin hükümlerinin TMS-2'den çok da farklı olmadığını” ifade edilmiştir (Akin ve Kurşunel, 2010: 311-330).

Topçakıl tarafından 2013 yılında yapılan çalışmada, stokların, TMS-2 ile VUK çerçevesinde değerlendirilmiştir. “TMS-2 ve VUK arasındaki en büyük farklılıkların değerlendirilme konusunda ortaya çıktığı, işletmelerin varlık kalemleri içerisinde önemli bir paya sahip olan stokların farklı maliyet unsurları içerdiği bunların finansal tabloların sonuçlarını etkilediği ifade edilmiştir. Stoklar, TMS-2 ve VUK'a göre değerlendirilmiş ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir” (Topçakıl, 2013).

Ayral tarafından 2016 yılında yapılan çalışmada, stok maliyet yöntemleri VUK ve TMS-2 uygulamaları dikkate alınarak karşılaştırılmıştır. “TMS-2 ve Türk Vergi Mevzuatının işletmelerde stokları ilgilendiren çeşitli işlemlere yaklaşımları prensipte farklı olduğu ve bu durumun stok maliyetlerinde büyük farklar yaratabildiği ifade edilmiştir. Buna bağlı olarak TMS-2’de belirtilen maliyet yöntemlerinin vergi mevzuatına göre daha gerçekçi ve güvenilir sonuçlar sunduğunu” ifade edilmiştir (Ayral, 2016).

Afganistan’da ise bugüne kadar spesifik olarak stoklarla ilgili veya muhasebe standartlarla ilgili bir çalışmaya yapılmamıştır.

### **1.5. ÇALIŞMANIN PLANI**

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; çalışmanın önemi, amacı, izlenen yöntem ve çalışmanın planı ile ilgili bilgilere yer verilmiş, literatür taraması ile çalışmanın literatüre katkısı incelenmiştir.

İkinci bölümde; Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde stokların; tanımı, sınıflandırılması, muhasebeleştirilmesi, maliyet unsurları, değerlendirme ölçüleri ve değerlendirme yöntemleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; TMS-2’de belirtilen stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise öncelikle Afganistan’da 2001 yılından önce muhasebe alanındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Afganistan muhasebe sistemine göre stokların; tanımı, sınıflandırılması ile muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Daha sonra Afganistan’da 2001 yılından sonra yürürlüğe giren Afganistan Gelir Vergisi Kanunu’ndaki stoklar ile ilgili hususlar belirtilmiştir.

Sonuç ve öneriler kısmında ise stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili yer alan düzenlemeler arasındaki farklılıklar ve benzerlikleri incelenmiş, yapılan araştırma ile ulaşılan bulgular yorumlanmış ve önerilerde bulunularak çalışma tamamlanmıştır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Çalışmanın bu bölümünde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler incelenmiştir. Bu çerçevede stokların tanımı, stokların sınıflandırılması, stoklara ilişkin maliyet unsurları ile stok değerlendirme yöntemleri üzerinde durulmuştur.

#### 2.1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE YER ALAN STOKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Bu bölümünde öncelikle Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan stoklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

##### 2.1.1. Stokların Tanımı

Stokların işletmeler için önemi büyüktür. Stoklar veya stoklara ilişkin maliyet verilerinin finansal tablolarda yer alarak ilgililere sunulması, yapılacak analizlerde ve alınacak kararlarda önem arz etmektedir. Stoklar ticari işletmelerde dönen varlıkların % 60 ile % 90'lık bir bölümünü, sanayi işletmelerinde ise dönen varlıkların % 50'sinden fazlasını oluşturmaktadır. İşletmelerde stokların satılmayan veya kullanılmayan kısımları, dönem sonunda bilançosunda maliyet bedeli ile satılan kısımları ise gelir tablosunda maliyet bedeli ile yer almaktadır. (Küçüksavaş, 2005: 287).

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile çıkarılan "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi" adı altında stokların tanımı yapılarak işleyişleri açıklanmıştır.

Bu çerçevede stoklar; "işletmeler tarafından yeniden satılmak veya başka malların üretiminde kullanmak ya da işletmenin başka faaliyetlerinde tüketmek amacıyla elde tutulan maddeler" olarak tanımlanmıştır (Sevilengül, 2009: 279).



## 2.1.2. Stokların Sınıflandırılması

Genel olarak stokların sınıflandırılması işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Örneğin bir ticari işletme ile bir sanayi ya da bir hizmet işletmesi için stok sınıflandırması farklı olabilir. Ticari işletmeler, satmak amacıyla mal alarak, bu malları tekrar satmaktadır. Bu amaçla alınan mallar 153 Ticari Mallar hesabında izlenir. 15 No'lu Stoklar hesap grubunda ise yedi farklı stok hesabı bulunmaktadır. Bu hesaplar dışında 29 No'lu Diğer Duran Varlıklar hesap grubu içerisinde de stoklara ilişkin üç ayrı stok hesabı yer almaktadır (Küçüksavaş, 2005: 288).

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile çıkarılan Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi başlığı altında stoklar yedi farklı hesaba ayrılmıştır. Bunlar;

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı,

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı,

152 Mamuller Hesabı,

153 Ticari Mallar Hesabı,

157 Diğer Stoklar Hesabı,

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-) ile

159 Verilen 15 No'lu Stoklar hesap grubunda yer almayan ancak sahip olduğu birtakım özellikler nedeniyle 29 No'lu Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan üç farklı stok hesabı da bulunmaktadır. Bu hesaplar ise (Tuğrul, 2011: 29);

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı,

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile

298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabıdır.

### 2.1.2.1. İlk Madde ve Malzemeler

İlk madde ve malzemeler; yeni bir mamul üretiminde veya işletme faaliyetlerinde kullanılmak için işletmelerin elinde bulundurduğu hammadde, işletme malzemesi, yardımcı madde, ambalaj malzemesi Sipariş Avansları Hesabıdır. Tekdüzen Muhasebe Planında 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında

izlenmektedir. Bu hesabın yardımcı hesapları ilk madde ve malzemenin türüne veya gruplanabiliyorsa grubuna göre aşağıdaki şekilde olabilir (Ünkaya ve Aslan, 2009: 163):

150 İlk Madde ve Malzeme  
150.00 Hammadde  
150.01 Yardımcı Madde  
150.02 İşletme Malzemesi  
150.03 Ambalaj Malzemesi

İlk madde ve malzemeler, satın alındığında maliyet bedelleri ile bu hesabın borç tarafına kayıt edilir. Bu madde ve malzemeler üretimde kullanıldığında, tüketildiğinde ya da satıldığında ise 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının alacak tarafında izlenmektedir (Yükçü, 2009: 276).

**Örnek 1:** “ABC” İşletmesi mobilya ve ahşap eşya üretimi gerçekleştirmektedir. İşletme 30.000 TL’lik ahşap ile 1.000 TL’lik yardımcı malzeme nakit olarak satın almıştır. Daha sonra ise 10.000 TL’lik ahşabı üretime göndermiştir. KDV ihmal edilmiştir.

.../.../...		
150 İLK MADDE VE MALZEME 150 01 İlk Madde 150 01 001 Ahşap 150 02 Yardımcı Malzeme	31.000	
100 KASA		31.000
<i>İlk madde ve malzeme satın alınması nedeniyle</i>		
.../.../...		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ	10.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME 150 01 İlk Madde 150 01 001 Ahşap		10.000
<i>İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi nedeniyle</i>		

### 2.1.2.2. Yarı Mamuller

Yarı mamuller genellikle sanayi işletmelerinde bulunmaktadır. Üretim sürecinde olan henüz tamamlanmamış ve mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetlerinden belli oranlarda pay almış varlıklar, Tekdüzen Hesap Planında yer alan 151 Yarı

Mamuller Üretim hesabında izlenmektedir (Arıkboğa, 2011: 146, Ünkaya ve Aslan, 2009: 164).

Dönem sonunda veya üretim süreci tamamlanan varlıklara ilişkin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri hesaplarında biriken tutarlar yansıtma hesapları aracılığı ile 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabına aktarılmaktadır. 151 Yarı Mamuller Üretim hesabında izlenen ve üretimi tamamlanmış olan mamuller ise 152 Mamuller hesabına aktarılır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 164).

**Örnek 2:** “A” İşletmesinde Şubat ayının başında 1.000 birim koltuk üretimi için 80 TL/br’lik Direkt İlk Madde ve Malzeme, 55 TL/br’lik Direkt İşçilik Maliyeti hesaplanmıştır. Ayrıca her birim koltuk için Genel Üretim Maliyetlerinin tutarı 25 TL’dir. Üretime gönderilen 1.000 koltuktan 5.000 koltuğu Mart ayı başı itibariyle tamamlanmıştır.

...../...../.....		
151 YARI MAMULLER ÜRETİM	160.000	
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSITMA HESABI		80.000
721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HESABI		55.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		25.000
<i>Üretim giderlerinin ilgili stok hesabına yansıtılması nedeniyle</i>		
...../...../.....		
152 MAMULLER	80.000	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		80.000
<i>Yarı mamullerin mamul haline gelmesi nedeniyle</i>		

### 2.1.2.3. Mamuller

Sanayi işletmelerinde, üretim işlemleri sonunda elde edilen tamamlanmış ve satılmaya hazır hale gelmiş bulunan varlıklar mamul olarak adlandırılmakta olup Tekdüzen Hesap Planında 152 Mamuller hesabında izlenmektedir. Hesabın yardımcı hesaplara ayrılması üretilen mamulün çeşidine göre veya mamullerin grubuna göre olabilir. Üretim aşamaları tamamlanmış olan mamuller, 152

Mamuller hesabının borç tarafında izlenir. Mamullerin satılması veya herhangi bir nedenle elden çıkarılması durumunda ise alacak tarafına kayıt edilir (Yükçü, 2009: 304).

**Örnek 3:** Bir yağ üretim işletmesinde Nisan ayında üretilmiş olan 100.000 litre zeytinyağı, mamul stoklarına 0,57 TL/litre maliyet bedeli ile kayıt edilmiştir. Bu çerçevede yapılması gereken muhasebe kaydı;

...../...../.....		
152 MAMULLER	57.000	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		57.000
<i>Yarı mamullerin mamul haline gelmesi nedeniyle</i>		

#### 2.1.2.4. Ticari Mallar

Üzerinde herhangi bir işlem yapılmadan yeniden satılmak amacı ile işletmeler tarafından satın alınan mallar, ticari mallar olarak adlandırılmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'na göre ticari mallar, 153 Ticari Mallar hesabında izlenir. Hesabın yardımcı hesaplara ayrılması üretilen mamulün çeşidine göre veya mamul grubuna göre olabilir (Yükçü, 2009: 310). İşletme stoklarına yeni girmiş ve satın alınmış bu mallar maliyet bedeli ile ticari mallar hesabına borç yazılarak izlenir. Aynı zamanda satın alınan bu malların işletmeye getirilmesi ile ilgili katlanılan maliyetler de bu hesaba borç yazılarak kaydedilir. Ticari mallardan satılmış olanlar ise maliyet bedeli ile ticari mallar hesabından alacak olarak yazılarak aktiflerden çıkarılır. Bunun yanında yapılan iskonto ve alış iadeleri de 153 Ticari Mallar hesabının alacak tarafından izlenir ve ticari malların maliyet bedelinin azalmasına yol açar.

**Örnek 4:** “ABC” İşletmesi, “XYZ” İşletmesinden % 18 KDV hariç 21.000 TL tutarında ticari mal satın almıştır. Ayrıca “ABC” İşletmesi tarafından nakliye ve sigorta giderleri için toplam % 18 KDV hariç 3.500 TL nakit ödenmiştir.

...../...../.....		
153 TİCARİ MALLAR	24.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.410	
100 KASA		28.910
<i>Ticari mal alışını nedeniyle</i>		

### 2.1.2.5. Diğer Stoklar

Yukarıda ifade edilen 150 İlk Madde ve Malzeme, 151 Yarı Mamuller-Üretim, 152 Mamuller ile 153 Ticari Mallar hesabı gibi stok kalemlerinin dışında kalan ve hiçbirini kapsamayan mallar ile artık ve hurda gibi stok kalemleri 157 Diğer Stoklar hesabında izlenmektedir (Ünkaya ve Aslan, 2009: 175). Diğer Stoklar hesabının yardımcı hesaplara ayrılması stokların türüne göre yapılabilir. Elde edilen diğer stoklar maliyet bedeli ile 157 Diğer Stoklar hesabının borç tarafına, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında ise 157 Diğer Stoklar hesabının alacak tarafına kayıt edilir (Yükçü, 2009: 325).

**Örnek 5:** “X” İşletmesi, 23.09.2018 tarihinde 1.000 adet ticari malı şehir dışından 27.000 TL’ye satın almış ve ödemeyi işletmenin banka hesabından yapmıştır. Söz konusu ticari mallar 29/12/2018 tarihinde teslim edilecektir.

23/09/2018		
157 DİĞER STOKLAR	27.000	
157 01 Yoldaki Ticari Mallar		
102 BANKALAR		27.000
<i>Yoldaki Ticari Mallar nedeniyle</i>		
29/12/2018		
153 TİCARİ MALLAR	27.000	
157 DİĞER STOKLAR		
157 01 Yoldaki Ticari Mallar		27.000
<i>Yoldaki ticari malların teslimi nedeniyle</i>		

### 2.1.2.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Stok değer düşüklüğü; yangın, deprem, sel, bozulma, doğal afetler, kırılmalar, yırtılmalar, çatlaklar, teknolojik gelişmeler ve demode olma durumu

gibi nedenlerle stokların fiziksel veya ekonomik değer azalışları ortaya çıktığında bu zararları karşılamak amacıyla ayrılan karşılıkları izlemek için kullanılmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda stoklara ilişkin değer düşüklükleri 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabında izlenmektedir. Bu hesap aktif karakterli olmasına rağmen pasif karakterli hesaplar gibi çalışmaktadır. Diğer bir ifade ile hesabın ilk açılışı alacak tarafından yapılmaktadır (Küçüksavaş, 2010: 356).

İşletmelerin, değerlendirme gününde aktifleri arasında yer alan stoklarında değer düşüklüğü tespit edilirse, bu değer düşüklüğünü karşılamak için 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı alacaklandırılır. Ayrılan karşılık tutarları ise değer kaybı yaşayan ilgili varlığın işletme içerisinde kullanılması veya satılması durumunda; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına aktarılarak 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı kapatılacaktır (Topçakıl, 2013: 34).

**Örnek 6:** “X” İşletmesinin aktifleri arasında yer alan 60.000 TL tutarındaki ilk madde ve malzemeleri bir bölümü yıpranmış ve dönem sonunda 8.000 TL karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

31/12/2018		
157 DİĞER STOKLAR	60.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME		60.000
<i>İlk madde ve malzemenin ilgili stok hesabına alınması nedeniyle</i>		
31/12/2018		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	8.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		8.000
<i>Karşılık ayrılması nedeniyle</i>		

#### 2.1.2.7. Verilen Sipariş Avansları

İşletmeler tarafından yurt içinden veya yurt dışından stoklara ilişkin verilmiş siparişlerle ilgili yapılan avans ödemeleri 159 Verilen Sipariş Avanslar hesabında izlenmektedir. Hesap ilk açılışını borç tarafından yapmakta olup, verilen

siparişler işletmeye ulaştığı zamanda hesap alacaklandırılarak ilgili stok hesabına aktarılır. Verilen sipariş avansları iki farklı yardımcı hesaba ayrılabilir (Taştan, 2013: 9).

159 Verilen Sipariş Avansları  
159.01 Yurtiçi Sipariş Avansları  
159.02 Yurtdışı Sipariş Avansları

**Örnek 7:** Ayyıldız İşletmesi, 20/03/2019 tarihinde ticaretini yapmak üzere 85.000 TL tutarında telefon siparişi vermiştir. Sipariş gününde ilgili siparişler için 25.000 TL avans olarak ödenmiştir. 05/06/2019 tarihinde sipariş edilen mallar işletmeye teslim edilmiş olup kalan 60.000 TL ise nakit olarak satıcı işletmeye ödenmiştir. KDV oranı %18'dir.

20/03/2019		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	25.000	
100 KASA		25.000
<i>Avans verilmesi nedeniyle</i>		
05/06/2019		
153 TİCARİ MALLAR	85.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	15.300	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		25.000
100 KASA		73.300
<i>Avansı verilen ticari malların teslim alınması nedeniyle</i>		

#### 2.1.2.8. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

İşletmelerin faaliyetlerini devamlı bir şekilde sürdürebilmesi için tedbirli satın alma politikası gereği veya fiyat artışlarından kaçınmak amacıyla bir dönem ihtiyaçlarından daha fazla stoku ellerinde bulundurabilirler. İşletmenin aktifinde yer alan ve gelecek dönemleri ilgilendiren bu stoklar ise, gelecek yıllar ihtiyacı stoklar olarak adlandırılmaktadır. Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar, Tekdüzen Hesap Planı'nda 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stokları hesabında izlenmektedir. Bu hesap, işletmenin cari dönem ihtiyacından fazla stok alması durumunda borçlandırılmakta ve kullanım dönemine bir yıl kalınca ise stoklar, gelecek yıllar ihtiyacı stoklar hesabından çıkarılarak ilgili stok hesaplarına devredilmektedir (1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: 108).

**Örnek 8:** “ABC” İşletmesi 15/04/2018 tarihinde 450.000 TL tutarındaki ticari malı, cari dönemin ihtiyacından fazla olarak gelecek dönemde kullanmak üzere satın almıştır.

15/04/2018		
293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR	450.000	
100 KASA		450.000
<i>Gelecek dönem için satın alınan ticari mallar nedeniyle</i>		
01/01/2019		
153 TİCARİ MALLAR	450.000	
293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR		450.000
<i>Gelecek dönem için satın alınan ticari mallar ilgili hesaba aktarılması nedeniyle</i>		

#### 2.1.2.9. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

İşletmelerde farklı nedenlerden dolayı kullanılmaz hale gelen veya satış olanaklarını yitiren stoklar, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabında izlenebilir. Tanımdaki niteliğe dönüşen stoklar, buldukları stok hesaplarından alacaklandırılarak çıkarılır ve ilgili hesaba aktarılır (1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: 109).

**Örnek 9:** “ABC” Konfeksiyon İşletmesi modası geçmiş ve satılamayacak hale gelmiş ceketlerini depoya kaldırmıştır. Bu ceketlerin toplam bedeli 150.000 TL’dir.

.../.../...		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	150.000	
153 TİCARİ MALLAR		150.000
<i>Satılamayacak stokların ilgili hesaba alınması nedeniyle</i>		



### **2.1.2.10. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Stok değer düşüklüğü daha önce de ifade edildiği gibi yangın, deprem, sel, bozulma, doğal afetler, kırılmalar, yırtılmalar, çatlaklar, teknolojik gelişmeler ve demode olma durumu gibi nedenlerle stokların fiziksel veya ekonomik değer azalışları ortaya çıktığında bu zararları karşılamak amacıyla ayrılan karşılıkları izlemek için kullanılmaktadır. 29 No'lu Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan varlıklara ilişkin değer düşüklükleri için ayrılan karşılık tutarları bu hesapta izlenmektedir (1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: 109).

## **2.2. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE STOKLAR VE STOKLARIN DEĞERLEMESİ**

VUK'ta stoklarla ilgili spesifik bir tanım yapılmamıştır. Ancak VUK'un 274. Maddesinde değerlendirme konusunda "Emtia" kelimesi kullanılmıştır. "Bir işletmede üretilmiş veya satın alınmış olan iktisadi kıymetlere emtia" denilmektedir. Emtianın Arapça anlamına bakıldığında ise emtia; "satılacak mallar veya eşyalar" anlamına gelmektedir. Stok kelimesinin tanımında yer alan "mamullerin üretiminde kullanılan hammadde ve malzemeler, yardımcı malzemeler, yarı mamul ve mamuller" VUK'un 275. Maddesinde belirtilen mamul ve yarı mamul ibaresi uyarınca de emtia kapsamında değerlendirilebilir (Yartaş, 2009: 77).

Değerleme ise genel anlamda "işletmelerdeki tüm iktisadi kıymetlerin değerlendirme günündeki değerinin para cinsinden ifade edilmesi" işlemidir (Karacan, 2012: 22).

VUK'un 259. Maddesinde değerlendirme ile ilgili olarak; "iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerdir" şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir. Bu açıklamada değerlendirme gününün ise hesap döneminin son günü olduğunu söylemek mümkündür.

İşletme stoklarının dönem sonuna kadar kullanılmayan veya satılmayan kısımları, bilançoda dönen varlıklar hesap sınıfı altında ilgili stok hesabında yer almaktadır. Satılmış olan stok kalemleri ise satışların maliyeti olarak gelir tablosunda yer almaktadır. Başka bir ifade ile stoklar, hem bilançoda hem de gelir

tablosunda yer alarak işletmenin dönem kârını etkilemektedir. Bu nedenle stokların değerlemesi bir işletme için çok önemlidir (Küçüksavaş, 2005: 288).

VUK'un 258. Maddesinde ise değerlendirme ile ilgili olarak "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" ifadesi yer almaktadır. VUK stokların değerlemesini; (Taştan, 2013: 34)

- Satın alınan stokların ve üretilen mamullerin değerlendirilmesi,
- Ziraî mahsullerin ve hayvanların değerlendirilmesi ile
- Değeri düşen malların değerlendirilmesi, olmak üzere üç ayrı başlık altında ele almıştır.

VUK'un 274. Maddesine göre "satın alınmış veya üretilmiş mallar, maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Ancak değerlendirme gününde stoktaki malların maliyet bedeli malların satış bedellerine göre %10 veya daha fazla bir azalış gösterirse işletmeler VUK'un 274. Maddesine göre maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü" kullanabilmektedir.

### **2.2.1. Satın Alınan Stokların Değerlemesi**

VUK'un 274. Maddesine göre emtialar maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Ancak değerlendirme gününde emtiaların satış bedelleri % 10 veya daha fazla bir düşüklük gösterirse işletme maliyet bedeli yerine VUK'un 267. Maddesinin ikinci sırası ("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") hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsü kullanılabilir. Bu durum 275. Maddede belirtilen imal edilen mallar için de geçerlidir.

VUK'un 274. Maddesinde maliyet bedelinin yerine emsal bedelinin kullanılmasının asıl amacı, ekonomideki genel bir depresyondan dolayı fiyatların aşırı düştüğü hallerde; maliyet bedelinin altında dahi satılmasında zorluk bulunan malların, maliyetinin altında değerlendirilmesi durumunda, işletmelerin finansal gücünün zaafa uğramasının önlenmesidir (Elidolu, 2010: 57).

VUK'un 274. Maddesinde sadece emtiaların maliyet bedeliyle değerlendirilmesi açıklanmıştır. Ancak maliyeti oluşturan unsurlardan bahsedilmemiştir. Böylece

satın alınan stokların maliyet bedellerinin belirlenmesinde VUK'un 262. Maddesinin esas alınması mümkündür. VUK'un 262. Maddesine göre; maliyet bedeli "bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya bir malın değerinin arttırılması için yapılan ödemelerin toplamını ifade etmektedir. VUK'un 262. Maddesinde iktisadi kıymet ifadesi yer almaktadır.

VUK'un 262. Maddesine göre maliyet bedelini oluşturan unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- i. Satın alma bedeli,
- ii. Malın işletmeye ulaşmasına kadar ödenen sigorta ödemeleri,
- iii. Malın işletmeye ulaşmasına kadar nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye için yapılan ödemelerin toplamı,
- iv. Malın yurtdışından satın alınması halinde nakliye, sigorta, gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer maliyetler,
- v. İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar ile
- vi. Malların tedariki ile ilgili finansman maliyetleridir.

#### **2.2.1.1. Yurtiçinden Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları**

Yurt içinden satın alınan stokların maliyet bedelini oluşturan unsurlar ise aşağıdaki gibidir (Yartaş, 2009: 78):

- Satın alınan stokların alış bedeli,
- İşletmeye ulaşmasına kadar ödenen taşıma maliyetleri,
- Sigorta maliyetleri,
- Alışa özel finansman maliyetleri,
- İşletmeye girinceye kadar ki depolama maliyetleri ile
- Alış komisyonlarıdır.

Stokların alış bedeli; satın alınan stokların fatura tutarıdır. Alış bedeli satın alınan ilk madde ve malzeme ile ticari mallara ilişkin maliyetin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Stokların taşıma maliyetleri ise satın alınan stokların işletme depolarına kadar getirilmesi için yapılan tüm taşıma maliyetlerini kapsamaktadır. Taşıma maliyetleri, doğrudan stokların maliyetine eklenmektedir. Yurtiçinden satın alınmış stokların bir başka maliyeti ise sigorta maliyetleridir. Stokların

taşınma sırasında kaybolma ve hasar görme risklerine karşı yapılan sigorta maliyetleri de satın alınan stokların maliyetini oluşturan bir başka maliyet unsurudur (Yartaş, 2009: 78).

Yurtiçinden satın alınan stokların alımı sırasında katlanılan finansman maliyetleri de stokların satın alma maliyeti içerisinde yer almaktadır. Ancak işletmenin genel amaçları için alınan krediler malların satın alınmasında kullanılsa bile satın alınan stokların maliyeti ile ilişkilendirilmeyip direkt olarak finansman giderleri hesabında izlenmelidir (Yartaş, 2009: 78).

Malların satın alındıktan sonra işletmeye girinceye kadar ki süreçte bazen farklı yerlerde depolanması gerekebilir. Bu depolara ödenen kiralarda da stokların satın alma maliyeti içerisinde yer alması gerekir. Ayrıca satın alınan stokların işletmeye ulaştığında taşınması ve yerleştirilmesi için hamaliye ücretlerine de katlanmak gerekebilir. Bu maliyetler de stokların maliyetine eklenmektedir. Sonuç olarak satın alınan stokların işletmeye getirilmesine kadar yapılan harcamalar stokların maliyeti içerisinde yer alır (Yartaş, 2009: 78).

Stokların üçüncü kişiler veya işletmeler aracılığı ile satın alınması durumunda ise üçüncü kişiler veya işletmelere ödenen komisyonlarda stokların alış maliyetlerinin bir unsuru olarak stokların maliyetinde yer almaktadır. Ödenen bu komisyonlar alış komisyonları olarak adlandırılmaktadır.

### **2.2.1.2. Yurtdışından Satın Alınan Stokların Maliyet Unsurları**

Yurtdışından satın alınan stokların maliyetini oluşturan unsurları ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yartaş, 2009: 79). Bunlar;

- Mal alış bedeli (Akreditif kuvertür<sup>1</sup> bedeli),
- Akreditif maliyetleri,
- Malların işletmeye gelinceye kadar ki ödenen taşıma maliyetleri,
- Mallar işletmeye gelinceye kadar ki depolama maliyetleri ile
- Gümrük vergilerinden oluşmaktadır.

---

<sup>1</sup> Akreditif karşılığı yapılan ithalat sırasında, akreditif tutarı kadar dövizin muhabir bankada hazır olduğunu ve mal belgeleri ile dekontun verilmesiyle ihracatçıya ödeme yapılması için yetki verildiğinin amir bankaya bildirilmesi işlemidir.

Malların alış bedeli, yurt içinden satın alınan stokları gibi yurt dışından da satın alınan stokları içinde stok maliyetinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. İthalatçı işletme, dış satımda aracı olacak bankaya ihracatçı lehine akreditif hesabı açtırmakta ve akreditifin kuvertür bedelini ya kendi olanakları ile sağladığı nakitle ya da bankadan alınan kredi ile yatırmaktadır. Aracı banka da, söz konusu akreditif tutarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na intikal ettirmektedir (Yartaş, 2009: 79).

Akreditif en genel anlamda dış ticarete kullanılan bir ödeme yöntemidir. Bir bankanın, belirli bir para tutarı için, üçüncü bir şahıs lehine, kefaleti altında, muhabiri nezdinde açtırdığı itibar hesabı olarak ifade edilir. Akreditif işlemi sonucu katlanılan maliyetlerde yurt dışından satın alınan stokların maliyetinin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır (AİAİM, 2015: 16).

Yurt dışından satın alınan stokların da yine aynı şekilde işletmeye ulaşıncaya kadar farklı yerlerde depolanması gerekebilir. Bu depolara ödenen kiralar, işletme ambarlarına gelinceye kadar ki süreçte; taşıma, yükleme, boşaltma ve taşıma sigortası ve ithal edilmiş mallar için ödenen gümrük vergileri de stokların satın alma maliyeti içerisinde yer almaktadır (AİAİM, 2015: 16).

### **2.2.1.3. Satın Alınan Stokların Maliyet Bedelinin Tespitinde Finansman Maliyetlerinin Etkisi**

İşletmelerde ticari faaliyetlerin sürdürülebilmesi için iki çeşit finansman kaynağından yararlanılmaktadır. Bunlardan birisi özkaynaklar ikincisi ise yabancı kaynaklardır. İşletmeler ticari malları bazen kendi öz sermayeleri ile bazen de yabancı kaynaklar aracılığı ile satın almaktadır. İşletmelerin mal satın almaları sırasında ise ister istemez bazı finansman maliyetleri ortaya çıkabilir. Bu maliyetler; kredi faizleri, vade farkları, kur farkları, prim ve iskontolardan dolayı çıkan maliyetlerdir. Bu tür maliyetlerin stokların maliyetine dâhil edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusunda VUK'un 262. Maddesinde genel bir açıklama bulunmaktadır (Yartaş, 2009: 79).

İşletmeler dönem sonlarındaki değerlemelerde kredi faizleri stokların maliyetine pay verip verilmemesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan 238 Seri No.lu VUK Genel Tebliğe göre; "işletmeler

tarafından finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere bankalar veya benzer kredi kuruluşlarından alınan krediler için ödenen faizlerin dönem sonunda satın alınan stokların maliyetine pay verilmesi konusunda bir zorunluluk bulunmamaktadır.” Diğer bir ifade ile işletmelerin tercihine bağlı olarak ister ödenen kredi faizlerini stokların maliyetine ekleyebilmekte, isterse doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

Kâr eden işletmelerin katılan faiz ve komisyon maliyetlerini dönem gideri olarak muhasebeleştirmeyi tercih ettiği, zarar eden işletmelerin ise bu maliyetleri sahip olduğu stoklarının maliyetlerine dâhil ederek zarar tutarının daha yüksek görünmesini önledikleri görülmüştür (Yartaş, 2009: 81).

238 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre; kurlardaki düşüş nedeniyle işletme lehine oluşan kur farklarının olduğu durumlarda ise; satılan mallar için bu kur farklarının gelir yazılması, satılmayıp işletme ambarlarında bekleyen mallarda ise stokların maliyetinden düşülebileceği hususu işletmenin tercihine bırakılmıştır.

Vadeli olarak satın alınan stoklar ile ilgili satıcılara ödenen vade farkları satın alınan stokların maliyet bedelinin bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Ancak satış faturasında tutarın içerisinde yer almayan vade farkları mükelleflerin isteğine göre ya stok maliyetine dâhil edilebilir ya da dönem gideri olarak finansman giderleri hesabında muhasebeleştirilebilir.

Mal alımı sırasında yapılan iskonto tutarları fatura üzerinde gösterilir ve alınan malın maliyet bedelinden düşülür. Dönemler itibarıyla veya yılsonlarında, alınan mal miktarına bağlı olarak satıcı tarafından yapılan iskontolar, ciro primi olarak bilinmektedir. Bu tutarlar mal alış maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gelir yazılmaktadır. Yine ciro primine karşılık bedelsiz mal gönderilmesi halinde ciro primi gelir yazılır, bu tutar aynı zamanda bedelsiz alınan malın alış bedeli olarak kaydedilir. Söz konusu mallar işletme aktifinde bu bedelle gösterilir.

## **2.2.2. Üretilen Mamullerin Değerlemesi**

Üretilen mamullerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'un 275. Maddesine göre; üretilen mamuller veya yarı mamullerin maliyet bedelini oluşturan unsurlar aşağıda belirtilmiştir:

- Mamulün mevcut hale getirilmesinde kullanılan hammadde ve malzeme maliyetleri,
- Direkt işçilik maliyetleri,
- Genel üretim maliyetlerinden mamullere ya da yarı mamullere düşen paylar,
- Genel yönetim maliyetlerinden mamule düşen hisseler (Bu hissenin mamulün maliyetine eklenmesi ihtiyaridir),
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gerekli olan mamullerde ambalaj malzemesinin maliyetidir.

Mükellefler, üretilen mamullerin maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

VUK'un 275. Maddesine göre mamullerin mevcut hale getirilmesi için sarf edilen direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ve direkt işçilik maliyetleri, mamullere dağıtılan genel üretim maliyetleri ile ambalajlı olarak satılması zorunda olan mamullerin ambalaj malzemelerinin maliyeti gibi maliyet unsurlarının üretilen malların tamamlama maliyetine eklenmesi gerekmektedir. VUK'a göre üretim yönetimi ile ilgili olarak katlanılan maliyetlerden üretilen malın maliyetine pay verilmesi hususu, mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Yani üretilen mallarla ilgili olan yönetim maliyetlerini işletmeler, isterlerse üretilen malın maliyetine isterlerse doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirebilmektedir.

VUK'nun 275. Maddesinin birinci bendine göre, mamulün mevcut hale getirilmesi için harcanan hammadde ve malzemelere ilişkin maliyet bedeli, üretilen mamullerin maliyet bedelinin önemli unsurları arasındadır. Tebliğde ilk madde ve malzeme yerine iptidai ve hammadde kavramı kullanılmıştır. İlk madde ve malzemeler üretilecek mamullerin bünyesinde bulunan ancak henüz üretim aşamasına geçmemiş diğer bir ifade ile herhangi bir işlem görmemiş maddelerdir.

İlk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme ile endirekt ilk madde ve malzeme olarak iki ana gruba ayrılmıştır (Yartaş, 2009: 79).

Direkt ilk madde ve malzemeler; üretilen mamullerin bünyesine ana madde olarak giren ve kolay bir şekilde miktar ve tutar olarak hesaplanabilen

maliyetlerdir. İlk madde ve malzemeler doğrudan mamullerin maliyetine yüklenir (Yartaş, 2009: 79).

Endirekt ilk madde ve malzemeler ise yine aynı şekilde üretim sürecinde kullanılıp, direkt ilk madde ve malzemelerin kapsamına girmeyen malzemelerdir. Endirekt ilk madde ve malzemeler; işletme malzemeleri ve yardımcı malzemeler olarak iki gruba ayrılmıştır. İşletme malzemeleri, üretim aşamalarında kullanılmakla birlikte, üretilen mamulün içine girmezler. Yardımcı malzemeler ise üretiminde kullanılan ve üretilen mamulün içinde yer alan ancak mamulün temel esasını oluşturmayan madde ve malzemeleri kapsamaktadır. Yardımcı malzemelerden mamulün bünyesini oluşturanların miktar ve tutar olarak hesaplanması hem zor hem de maliyetli olabilir. Bu nedenle bu malzemeler mamulün bünyesine girse dahi direkt maliyetler arasında yer almayarak endirekt maliyetler olarak ifade edilir. VUK'un 275. Maddesinin birinci bendine göre; ilk madde ve malzemeler doğrudan üretilmiş mamullerin maliyetine yüklenir.

VUK'un 275. Maddesinin ikinci bendinde mamullerin maliyet bedelini oluşturan başka bir unsurun ise mamule isabet eden işçilik maliyetleri olduğu belirtilmiştir. Bir mamulün ve hizmetin üretilmesi için gereken üretim faktörü işgücüdür. İşçilik maliyetleri ise, işletme tarafından işgücüne yapılan ödemelerin tümüdür. İşçilik maliyetleri, mamullere doğrudan yüklenebiliyorsa bu işçilik maliyetleri direkt işçilik, doğrudan yüklenemiyorsa endirekt işçilik maliyetleri olarak adlandırılır.

Direkt işçilik maliyetleri, maliyet bedeli hesaplanacak olan mamulün üretilmesi için fiilen çalışan işçi veya teknik personelin ücretleridir. Endirekt işçilik maliyetleri ise, aynı zamanda birden fazla mamulün üretimi ile ilgili birimlerde çalışan ve üretilmesi planlanan mamulle doğrudan ilişkisi kurulamayan işçiler ile teknik personele ait ücretlerdir. Endirekt işçilik maliyetleri, mamullerin maliyetine bazı dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılır (Yartaş, 2009: 81).

VUK'un 275. Maddesinin üçüncü bendine göre; genel üretim maliyetlerinden üretilen mamullere düşen pay, üretilen mamullerin maliyet bedelini oluşturan bir diğer unsurdur. Bu maliyetlerin;

- Üretilen mamuller veya hizmetler ilgili maliyetler,



- Çeşitlilik ve değer açısından doğrudan değil, dağıtım yoluyla üretilen mamullere ve hizmetlere ilişkin maliyetlere yansıtılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

Genel üretim maliyetleri, yalnızca üretilen mamulün üretiminde kullanılan departmana bağlıysa, sadece o departmanda üretilen mamullere paylaşılır. Ancak birden fazla mamulün üretiminde katlanılan genel üretim maliyetleri belirli anahtarlar kullanılarak üretilen mamullerin maliyetine dağıtılır. Ayrıca bu tür maliyetlerin zaman içindeki düzensizliğinden dolayı, üretilen mamuller ile doğrudan ilişkisinin kurulamaması ve kesin tutarlarının dönem boyunca tam olarak bilinmemesi nedeniyle bu maliyetler, mamullerin maliyetine belirlenen dağıtım anahtarları aracılığı ile dağıtılmaktadır (Yartaş, 2009: 89).

VUK'da bu dağıtım anahtarlarının ne olacağı hususunda bir sınırlama bulunmamaktadır. İşletme doğru maliyet dağıtımını yapabilmek için en makul dağıtım anahtarını dağıtımda kullanmalıdır.

VUK'un 275. Maddesinin dördüncü bendinde; genel yönetim maliyetleri ise genel üretim maliyetleri içerisinde yer almaktadır. Genel yönetim maliyetlerinden mamullerin maliyetine pay verilip verilmemesi hususu işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Diğer bir ifade ile işletmeler genel yönetim maliyetlerinden mamullerin maliyetine pay verebilir ya da isterlerse genel yönetim maliyetlerini dönem gideri olarak muhasebeleştirebilmektedir.

VUK'un 275. Maddesinin beşinci bendinde; ambalaj malzemesine ilişkin maliyetlerin üretilen mamullerin maliyetine yüklenebildiği ifade edilmektedir. Ancak, bu yalnızca piyasaya ambalajlı şekilde sürülmesi gereken mamuller için geçerlidir. Piyasaya sürülmesi için ambalajlanması gerekli olmayan mamuller için kullanılan ambalajlama maliyetlerinin mamullerin maliyetine eklenmesi zorunlu değildir.

### **2.2.3. Zirai Mahsul ve Hayvanlarda Değerleme**

VUK'un 276. ve 277. Maddelerinde, zirai işletmelerde üretilen zirai mahsuller ile hayvanların değerlendirilmesi için ayrı bir hüküm bulunmaktadır. Böylece ayrı bir hükmün bulunmasının nedeni ise zirai mahsuller ve hayvanlar, zirai işletmeler dışında, sanayi ve ticaret işletmelerinde de kullanılabilir. Bu

çerçevede zirai mahsuller ve hayvanlar sanayi ve ticaret işletmelerinde mamul veya demirbaş niteliğinde kullanılıyorsa bunlarla ilgili değerlemede VUK'un 262, 273 ve 274. Maddelerinin dikkate alınacağı, zirai işletmelerde kullanılıyorsa VUK'un 276. ve 277. Maddeleri değerlemede dikkate alınmalıdır.

VUK'un 276. Maddesine göre; zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin özelliklerine göre 275. Maddede belirtilen unsurlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esaslara göre hesaplanır.

VUK'un 277. Maddesine göre hayvanların değerlemesi ile ilgili olarak, "Zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün değilse maliyet bedeli yerine emsal bedeli dikkate alınmalıdır. Bu hükmün uygulanmasında emsal bedeli, işletmenin bulunduğu bölge (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonları tarafından belirlenen ortalama maliyet bedelidir" ifadesi yer almaktadır.

#### **2.2.4. Değeri Düşen Stoklar**

VUK'un 274. Maddesine göre; değerlendirme gününde satın alınan veya üretilen mamullerin satış bedeli malların maliyet bedeline göre % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği takdirde işletmeler malların değerlemesinde maliyet bedeli yerine VUK'nun 267. Maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünün kullanılmasına izin verilmiştir.

Stokların fiziki değerinde azalma söz konusu ve VUK'un 278. Maddesinde belirlenmiş nedenlerden dolayı stokların değeri kısmen veya tamamen kaybedilmiş durumda ise stokların emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu maddede stokların değer kaybetme nedenleri; deprem, yangın, sel gibi doğal afetler nedeniyle veya bozulma, kırılma, çatlama, patlama olarak ifade edilmiştir. Değerlerini kaybeden mallar, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilir.

Ancak VUK'un 278. Maddesinde belirlenmiş olan nedenler dışında herhangi bir nedenden dolayı (çalınma veya kaybolma hallerinde) stoklar değer kaybederse bu hüküm uygulanmamaktadır (Yıldız, 2010: 33).

VUK'a göre stokların değerlemesi sonucunda eğer bir kez stok değer düşüklüğü tespit edilirse ve onun için değer düşüklüğü karşılığı ayrılırsa stokların bir daha ki değer artışında herhangi bir işlem yapılmamaktadır. VUK'un 274 ve 278. Maddelerinde belirtilen koşullar sağlandığında, maliyet bedeli yerine emsal bedel değeri kullanıldıktan sonra artık emsal bedel stokun değerini oluşturacak ve bir daha değişmeyecektir (Tuğay, 2013: 222).

**Örnek 10:** "ABC" AŞ'nin sel baskını sonucu ambarlarında yer alan 300.000 TL'lik ticari malında bozulma tespit edilmiştir. Bu malların değerlemesi için işletme Takdir Komisyonuna başvuruda bulunmuştur. Dönem sonunda Takdir Komisyonu değeri düşen malın değerini 120.000 TL olarak tespit etmiştir. Daha sonra bu mallar 16/01/2019 tarihinde 100.000 TL'ye nakit olarak satılmıştır.

...../...../.....	157 DİĞER STOKLAR	300.000	
	153 TİCARİ MALLAR		300.000
	<i>Değer kaybeden stokların ilgili hesaba alınması nedeniyle</i>		
31/12/2018	654 KARŞILIK GİDERLERİ	180.000	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		180.000
	<i>Değer kaybeden stoklara karşılık ayrılması nedeniyle</i>		
16/01/2019	100 KASA	100.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100.000
	<i>Değer kaybeden stokların satılması nedeniyle</i>		
16/01/2019	623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	300.000	
	157 DİĞER STOKLAR		300.000
	<i>Değer kaybeden stokların satılması nedeniyle</i>		

16/01/2019		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	180.000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		180.000
<i>Karşılık bedelinin iptali nedeniyle</i>		

### 2.3. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

İşletmelere ait stokların değerlendirilmesinde VUK'un 274. Maddesinde belirlenmiş maliyet bedeli veya emsal bedeli dışında, diğer değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır. VUK'ta yer alan diğer değerlendirme ölçüleri ise aşağıdaki gibidir (Yartaş, 2009: 52).

- i. Maliyet Bedeli,
- ii. Borsa Rayici,
- iii. Tasarruf Değeri,
- iv. Mukayyet Değer,
- v. İtibari Değer,
- vi. Vergi Değeri,
- vii. Rayiç Bedel,
- viii. Emsal Bedeli ve Ücretidir.

VUK'un 262. Maddesine göre; maliyet bedeli, yeni bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için (bağlı olarak yapılan her türlü) yapılan harcamaların toplam tutarını ifade eder. Sonuç olarak bir malın veya hizmetin satışa hazır hale getirilmesi için yapılan tüm harcamaların toplamı stokların maliyet bedeli olarak adlandırılmaktadır.

Borsa rayici; ticaret borsaları, menkul kıymetler ve kambiyo borsalarına kayıtlı iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününden bir önceki iş gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değeri olarak tanımlanmıştır. Ayrıca VUK'un 263. Maddesine göre; gerekli görüldüğü durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığı son 30 günün ortalama rayicini esas alabilir.

VUK'un 264. Maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin veya bir malın değerlendirme gününde iktisadi kıymetin sahibi tarafından beklenen gerçek değeridir.

VUK'un 265. Maddesine göre mukayyet değer, işletmenin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir.

VUK'un 266. Maddesine göre itibari değer, bir iktisadi kıymetin her türlü hisse senetleri veya tahvillerin üzerinde yazılı olan değeridir.

VUK'un 266. Maddesine göre rayiç bedel, değerlendirme gününde bir mal veya bir iktisadi kıymetin piyasada normal alım satım değeridir.

VUK'un 267. Maddesine göre emsal bedeli bir iktisadi kıymetin gerçek bedeli bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilmesi mümkün olmayan bir varlığın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre sahip olacağı değerdir. VUK'un aynı maddesinde emsal bedeli tayin etmek için aşağıdaki esaslar sıralanmıştır.

**Birinci sıra (Ortalama fiyat esası):** Aynı cins ve türdeki malların değerlemenin yapıldığı ayda veya önceki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli, işletmeler tarafından malın miktarı ve tutarına göre hesaplanacak ortalama satış fiyatı ile hesaplanmaktadır. Bu esasın uygulanması için, işletmenin aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına göre % 25'ten az olmaması gerekmektedir.

**İkinci sıra (Maliyet bedeli esası):** Bir mal veya bir iktisadi kıymetin emsal bedelinin belirlenmesi için, malın maliyet bedeli bilinir ise bu durumda işletmeler maliyet bedeline, toptan satışları için % 5 ve perakende satışları için % 10 ekleyerek emsal bedeli kendileri tayin edebilir.

**Üçüncü sıra (Takdir esası):** Bir malın emsal bedelinin yukarıdaki belirlenmiş esaslara göre belirlenememesi durumunda, emsal bedel, işletme tarafından takdir komisyonuna başvurularak takdir komisyonu aracılığı ile tayin edilmektedir. Takdir edilecek değer, maliyet bedeli ve piyasa değeri araştırılarak ve kullanılmış varlıkların amortisman oranları dikkate alınarak yapılır. Mükelleflerin takdir yolu ile belirlenmiş bedeller için vergi mahkemesinde dava

açma hakkı vardır. Ancak, dava açma hakkı verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz (VUK, Madde 267).

Emsal bedelinin işletmeler tarafından hesaplandığı durumda ise yapılan hesaplamalarla ilgili kayıtlar ve cetveller işletmelerin tarafından ispat edici deliller olarak muhafaza edilmesi gerekmektedir. Ancak yukarıdaki esaslara göre emsal bedelin değerlendirilmesi imkânsız olan ve yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın ilgili merciler tarafından resmi olarak belirlenen değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücret miktarının bilinmemesi veya doğru tespit edilememesi durumunda, emsal ücreti hesaplanır ve bu emsal ücret de yukarıda belirlenmiş esaslara göre hesaplanmaktadır.

VUK'un 268. Maddesine göre vergi değeri; binalar ve arazilerinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine göre tespit edilen değeridir.

## **2.4. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE KULLANILABİLEN STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ**

VUK'ta stokların değerlendirilmesinde esas alınacak değerlendirme ölçüsü daha öncede belirtildiği gibi maliyet bedelidir. Ancak her bir malın ayrı ayrı maliyetinin tespiti zor bazen ise mümkün değildir. VUK'un 267. Maddesinde bu husus ile ilgili olarak değeri tam olarak tespit edilemeyen stoklar için emsal bedelin dikkate alınacağı, emsal bedelin belirlenmesinde ise daha öncede ifade edildiği gibi sırasıyla; ortalama fiyat, maliyet bedeli veya takdir esasının kullanılabileceği belirtilmiştir. Bu çerçevede stokların değerlendirilmesinde VUK'ta doğrudan belirtilmemekle birlikte literatürde kullanılan ve uygulamada daha çok üzerinde durulan bazı değerlendirme yöntemleri, aşağıda belirtilmiştir:

- Gerçek Maliyetle Değerleme Yöntemi,
- Ortalama Maliyetle Değerleme Yöntemi,
- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemidir.

### **2.4.1. Gerçek Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde, işletmenin mevcut olan tüm stokları değerlendirme gününde satın alınmış bedeli ile ve gerçek maliyetleri üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır.

Gerçek maliyet yöntemi bazı kaynaklarda elde etme maliyet yöntemi olarak da ifade edilmektedir. Gerçek maliyet yöntemi genellikle az çeşitli mal satılan ve bedeli yüksek olan işletmelerde kullanılmaktadır (Fayiz, 2012: 66). Eğer bir işletmede mal çeşitleri çok fazla ve malların maliyetleri de düşük ise bu durumda her bir malın bu yönteme göre maliyetinin hesaplanması zor ve zahmetli olacaktır.

#### **2.4.2. Ortalama Maliyet Yöntemi**

Ortalama maliyet yöntemi, gerçek maliyet yöntemine en yakın sonucu veren yöntemlerden biridir. Ancak bu yöntemden doğru bir sonucu elde etmek için stok giriş ve çıkışlarının sağlıklı olarak takip edilebilmesi gerekir. Bunun içinde işletmede sürekli ve düzenli bir şekilde envanter çalışması gerekmektedir. Ortalama maliyet yönteminin üç farklı çeşidi bulunmaktadır. Bunlar (Civan, 2010: 49);

- Basit Ortalama Maliyet Yöntemi,
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ile
- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemidir.

Basit ortalama maliyet yönteminde; birim maliyetlere ilişkin toplam tutar, alış parti sayısına bölünerek hesaplanır. Stokların miktar ve fiyatların eşit olmadığı dönemlerde basit ortalama maliyet yöntemi uygulanması gerçek dışı ve hayali sonuçlar ortaya çıkabilir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; dönem içinde satın alınan ve dönem başı stokların toplam maliyeti, dönem içinde satın alınan ve dönem başı stokların toplam miktarına bölünerek hesaplanmaktadır. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi fiyatların sabit olmadığı enflasyon ve deflasyonun olduğu ekonomilerde tavsiye edilen bir değerlendirme yöntemidir.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin uygulanabilmesi için işletme tarafından sürekli envanter çalışmasının yapılması gerekmektedir. Bu yönteme göre her alıştan sonra birim maliyet hesaplanır. Böylece, her bir yeni işlemten sonra işletmede bulunan malların birim maliyet değerleri bulunmuş olur.

### 2.4.3. İlk Giren – İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

FIFO değerleme yönteminde işletme satılan, tüketilen veya kullanılan stokların işletmenin ilk satın aldığı stoklardan olduğu varsayılmaktadır. Diğer bir ifade ile bu yöntem, stoka ilk giren malların diğerlerinden önce kullanılıyor ya da satılıyor olduğunu ve dönem sonunda kalan malların ise en son giren mallar olduğunu kabul etmektedir. Bu yöntemde satışlar ya da stoktan çıkan mallar ilk giren mallardan başlamakta ve sıra ile devam etmektedir (Kızıl, 1994: 272).

FIFO değerleme yöntemi; enflasyonist dönemlerde satışların maliyetini olduğundan daha düşük göstererek, işletmenin dönem kârının olduğundan daha fazla, fiyatların düştüğü dönemlerde ise satışların maliyetini olduğundan fazla göstererek, işletmenin dönem kârının olduğundan daha düşük hesaplanmasına yol açmaktadır (Kızıl, 1994: 274).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NDA STOKLARIN MUHSEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı olan Stoklar Standardı (TMS-2), 15/01/2005 tarihinde 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (UFRS) ile uyum sağlamak amacıyla bugüne kadar birçok farklı sayılı Resmi Gazete'de TMS-2 ile ilgili birçok güncelleme yapılmıştır. Bu güncellemeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- 01/04/2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 38 sıra No'lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 78 sıra No'lu,
- 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 123 sıra No'lu,
- 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 131 sıra No'lu,
- 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 179 sıra No'lu,
- 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 211 sıra No'lu,
- 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra No'lu,
- 16/12/2017 tarih ve 30272 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan 63 sıra No'lu,
- 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan 95 sıra No'lu tebliğlerdir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında stoklara ilişkin muhasebe düzenlemeleri, TMS-2 içerisinde yer almıştır. TMS-2'nin asıl amacı "stokların muhasebeleştirilmesindeki temel konulardan biri, varlık olarak finansal tablolara alınacak ve ilgili hasılat finansal tablolara yansıtılınca kadar varlık olarak izlenecek olan maliyet tutarının belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesini de içererek, nasıl saptanacağını ve maliyete dönüşeceğini açıklamaktadır. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir (TMS-2, Madde: 1).

TMS-2'nin 1. Maddesinde stok kapsamına giren tüm hammadde, yarı mamul ve mamullerin ilk önce muhasebe işlemleri açıklanmış daha sonra ise

stokların maliyetlerinin hesaplanması, değerlemesi ve finansal tablolarda yer alması ifade edilmiştir.

TMS-2'nin 2. Maddesine göre bu standart, aşağıda belirtilen stokların dışındaki tüm stoklar için uygulanmaktadır. Bu stokları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Finansal araçlar ile
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerdir.

TMS-2'nin kapsamı dışında kalan stoklar için Türkiye Muhasebe Standartlarında farklı standartlar düzenlemiştir. Finansal araçlar için TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirilmesi ve Ölçme ve tarımsal faaliyetler ile ilgili olarak ise TMS-41 Tarımsal Faaliyetler isimli standartlar düzenlenmiştir.

### **3.1. STOKLARIN TANIMI**

Stoklar genel anlamda işletmelerin yeniden satmak veya başka bir mamulün üretiminde kullanmak veya işletmenin başka faaliyetlerinde tüketmek amacıyla elde tutulan ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mallar, yan ürünler, işletme malzemeleri, yardımcı malzemeler, atık ve hurda gibi varlıklardan oluşmaktadır (Toroslu, 2011: 53).

TMS-2'de ise stokların tanımı; "İşletmelerin normal faaliyetlerine devam edebilmesi için satmak amacıyla bulundurduğu ticari mallar, mamuller, üretimi henüz tamamlanmamış yarı mamuller veya mamullerin üretiminde, üretim sürecinde piyasaya sunabilmelerine yardımcı olan hammadde ve malzeme gibi varlıklar olarak ifade edilmektedir" (TMS-2, Madde: 6). Bu tanıma göre, TMS-2'nin 2. Maddesinde belirlenmiş olan stoklar dışındaki stokları kapsamakta olup bu stoklarla ilgili alım-satım ve üretilmiş olan mamullerin maliyetinin hesaplanması ve değerlemesi üzerinde durulmuştur.

TMS-2, ticari işletmelerde ticari malların ve sanayi işletmelerinde ise ilk madde ve malzeme, yarı mamul ile mamullerin değerlendirilmesi, maliyet hesaplaması ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Bu açıklamaya göre TMS-2, bir

yanda finansal muhasebe yönüyle ticari işletmelerle ilgilenirken bir yandan da maliyet muhasebesi kapsamında da mamul ve hizmet üretim işletmeleri ile ilgilenmektedir (Toroslu, 2011: 53).

### **3.2. TMS-2'DE BELİRTİLEN ÖNEMLİ TANIMLAR**

TMS-2'nin tanımlar kısmında; stoklar, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer olmak üzere üç farklı tanıma yer verilmiştir.

Stoklar; daha öncede belirtildiği gibi “Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar olarak tanımlanmaktadır” (TMS-2, Madde: 6).

Net Gerçekleşebilir Değer; “Olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutar net gerçekleşebilir değer olarak ifade edilmektedir” (TMS-2, Madde: 6).

Gerçeğe Uygun Değer ise “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşen olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek olan tutar olarak belirtilmektedir” (TMS-2, Madde: 6).

### **3.3. TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN SINIFLANDIRILMASI**

Stoklar, tekrar satılmak amacıyla satışa hazır olarak satın alınan ticari mallar, üretim işletmelerinde üretilmiş olan mamuller ya da üretim sürecinde kullanmak veya tüketmek amacıyla işletmelerin ambarlarında bekletilen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Bununla birlikte hizmet üreten işletmelerde de hizmetin maliyeti içerisinde yer alabilmektedir. Bu açıklamalara göre stokların TMS-2'ye göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılması mümkündür (Toroslu, 2011: 57);

- İlk Madde ve Malzemeler,
- Yarı Mamuller,
- Mamuller,
- Ticari Mallar,

- Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri,
- Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri,
- Yoldaki Stoklar,
- Diğer Stoklar,
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı,
- Verilen Sipariş Avansları.

### 3.3.1. İlk Madde ve Malzemeler

İlk madde ve malzemeler; yeni bir mamul üretiminde veya işletmelerin başka faaliyetlerinde kullanmak üzere işletmelerin elinde bulundurduğu hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi, işletme malzemesi ile diğer malzemelerin tümü ilk madde ve malzeme hesabının kapsamı içinde yer almaktadır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 163). İlk madde ve malzemeler satın alındığı zaman maliyet bedeli ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir (Yükçü, 2009: 276).

**Örnek 1:** “ABC” İşletmesi mobilya ve ahşap eşyalar üretimi ile ilgilenmektedir. İşletme 30.000 TL tutarında ahşap, 1.000 TL tutarında yardımcı malzemeleri nakit olarak almıştır. İşletme, daha sonra 15.000 TL’lik ahşabı üretime göndermiştir (KDV ihmal edilmiştir).

...../...../.....		
150 İLK MADDE VE MALZEME	31.000	
150 01 İlk Madde		
150 01 001 Ahşap		
150 02 Yardımcı Malzeme		
100 KASA		31.000
<i>İlk madde ve malzeme satın alınması nedeniyle</i>		
...../...../.....		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ	15.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME		
150 01 İlk Madde		
150 01 001 Ahşap		
		15.000
<i>İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi nedeniyle</i>		

### 3.3.2. Yarı Mamuller-Üretim

Yarı mamuller genellikle sanayi işletmelerinde bulunmaktadır. Yarı mamuller üretim işletmelerinde üretim sürecinde olan henüz tamamlanmamış ve mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetlerinden belli oranlarda pay almış stoklardır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 164, Arıkboğa, 2011: 146).

Dönem sonunda veya üretim süreci tamamlanan varlıklara ilişkin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri hesaplarında biriken tutarlar yansıtma hesapları aracılığı ile 151 Yarı Mamuller Üretim hesabına aktarılmaktadır. 151 Yarı Mamuller Üretim hesabında izlenen ve üretimi tamamlanmış olan mamuller ise 152 Mamuller hesabında izlenir (Ünkaya ve Aslan, 2009: 164).

**Örnek 2:** “A” İşletmesi, Şubat ayının başında 1.000 birim koltuk üretimi için 80 TL/br’lik Direkt İlk Madde ve Malzeme, 55 TL/br’lik Direkt İşçilik Maliyeti hesaplamaktadır. Ayrıca normal kapasite dikkate alındığında her birim için hesaplanan genel üretim maliyeti 25 TL/br’dir. Üretime gönderilen 1.000 adet koltuktan yarısı, Mart ayı başı itibariyle tamamlanmıştır.

...../...../.....	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM	160.000
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSITMA HESABI	80.000
721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HESABI	55.000
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	25.000
<i>Üretim giderlerinin ilgili stok hesabına yansıtılması nedeniyle</i>	
...../...../.....	
152 MAMULLER	80.000
151 YARI MAMULLER ÜRETİM	80.000
<i>Yarı mamullerin mamul haline gelmesi nedeniyle</i>	

### 3.3.3. Mamuller

Üretim işletmelerinde, üretim işlemleri tamamlanmış ve piyasaya arz edilmeye hazır olan mamuller stok grubunun altında yer almaktadır. Hesabın alt hesaplara ayrılması üretilen mamulün çeşidine ve mamullerin grubuna göre farklı olabilmektedir. Mamuller hesabı, üretimi tamamlanmış olan mamullerin depolara alınmasıyla borçlandırılmakta, satılması veya herhangi bir nedenle elden çıkarılması durumunda ise alacaklandırılmaktadır (Yükçü, 2009: 304).

**Örnek 3:** Bir yağ üretim işletmesinde Nisan ayında üretilmiş olan 100.000 litre zeytinyağı, mamul stoklarına 0,87 TL/litre maliyet bedeli ile kayıt edilmiştir. Bu çerçevede yapılması gereken muhasebe kaydı;

...../...../.....		
152 MAMULLER	87.000	
151 YARI MAMULLER ÜRETİM		87.000
<i>Yarı mamullerin mamul haline gelmesi nedeniyle</i>		

### 3.3.4. Ticari Mallar

Üzerinde herhangi bir işlem yapılmadan yeniden satılmak amacı ile işletmeler tarafından satın alınan mallar ticari mallar olarak adlandırılmaktadır. Hesabın alt hesaplara ayrılması ticari malların çeşidine göre veya ticari mal grubuna göre farklılık gösterebilmektedir (Yükçü, 2009: 310). İşletmeye yeni girmiş ve satın alınmış mallar maliyet bedeli ile ticari mallar hesabına borç olarak kaydedilir. Aynı zamanda satın alınmış malların, işletmeye getirilmesine kadar ki süreçte katlanılan maliyetler de borç olarak bu hesabın altında kaydedilir. Ticari malların satılmış olan kısımları ise maliyet bedeli ile ticari mallar hesabında alacak olarak kaydedilir. Bunun yanında iskonto ve iadelerde de Ticari Mallar hesabında alacak olarak kaydedilmektedir.

**Örnek 4:** “ABC” İşletmesi 21.000 TL tutarında “B” İşletmesinden ticari mal satın almış ayrıca işletme tarafından nakliye ve sigorta giderleri için de toplamda 3.500 TL nakit olarak ödenmiştir (KDV oranı % 18’dir).

...../...../.....		
153 TİCARİ MALLAR	24.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	4.410	
100 KASA		28.910
<i>Ticari mal alışını nedeniyle</i>		

### 3.3.5. Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri

Bu hesap, “hizmet işletmelerinde henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan harcamalardan, bu harcamalara ilişkin hasılat kaydedilene kadar izlenmesinde kullanılır. Devam eden inşa, proje veya hizmet sözleşmeleri kapsamında, bu sözleşmelerden elde edilen hasılatın TFRS-15 ya da BOBİ FRS Bölüm 5 uyarınca edim yükümlülüklerinin yerine getirildiği ölçüde kaydedildiği durumlarda bu hesap kullanılmaz. Gerektiğinde 14. ve 24.’üncü gruplarda yer alan hesaplar kullanılmaktadır. Bu hesap, yarı mamuller hesabının fonksiyonunu hizmet sektörü için yerine getirmektedir. Dönem sonunda hizmetin henüz tamamlanmamış ve hasılat doğuran olayın gerçekleşmemiş olması durumunda, maliyet hesaplarında izlenen ilgili hizmet üretim maliyetleri bu hesaba aktarılarak hesaba borç olarak kaydedilmektedir. Hizmet tamamlandığında ise bu hesaba alacak “Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabına borç kaydedilir.

**Örnek 5:** Yapımcı bir işletmesi satmak üzere bir TV programı hazırlayacaktır. Henüz program tamamlanmamış ve söz konusu TV programı ile ilgili olarak 23/09/2018 tarihine kadar 130.000 TL nakit harcama yapılmıştır. 31/12/2018 tarihinde programın tamamlanması öngörülmektedir.

23/09/2018		
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	130.000	
100 KASA		130.000
<i>Tamamlanmamış hizmet ile ilgili katılan harcamalar nedeniyle</i>		

31/12/2018		
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	130.000	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		130.000
<i>Tamamlanmış program çekimi nedeniyle</i>		

### 3.3.6. Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri

Bu hesap, “hizmet işletmelerinde üretimi tamamlanmış ancak henüz satış hâsılatı doğmamış hizmet maliyetlerinin izlenmesinde kullanılır. Hesap nitelik bakımından mamuller hesabına benzemektedir. Örneğin; bir yapımcı işletmenin satmak üzere bir TV programı hazırladığında, programın çekiminin tamamlanmasına rağmen henüz programın satılmamış olması durumunda, bu hesap kullanılır”. Hesap, üretilen hizmet türüne göre proje ve program bazında bölümlenir. “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabı alacaklandırıldığında ya da doğrudan maliyet hesaplarından yapılan aktarımlarla tamamlanmış hizmet maliyetleri bu hesaba borç kaydedilir. Hizmet sunulduğunda bu hesaba alacak “622 Sunulan Hizmet Maliyeti (-)” hesabına borç kaydedilir.

**Örnek 6:** Bir yapımcı işletme satmak üzere bir TV programı hazırlayacaktır. 31/12/2018 tarihinde program tamamlanmıştır. Yapımcı işletme tarafından dönem sonunda kadar toplam 130.000 TL harcama yapılmıştır. Program 10/01/2019 tarihinde satılmıştır.

31/12/2018		
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	130.000	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		130.000
<i>Tamamlanmış TV programı nedeniyle</i>		
10/01/2019		
622 SUNULAN HİZMET MALİYETİ (-)	130.000	
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		130.000
<i>Satılan TV programı nedeniyle</i>		



### 3.3.7. Yoldaki Stoklar

Yoldaki stoklar; işletmeler tarafından satın alınmış mülkiyet ve riski işletmeye ait olmuş stoklardır. Henüz işletmeye teslim edilmemiş bu tür mallar satın alındığı zaman yani mülkiyeti işletmeye ait olduğu zaman yoldaki stoklar hesabına borç olarak kaydedilir. İşletme malları teslim aldığı zaman yoldaki mallar hesabı alacak kaydedilerek ilgili hesaba aktarılacaktır.

**Örnek 7:** İşletme 23/09/2018 tarihinde 1.000 birim malı şehir dışından 56.000 TL'ye satın almış ve ödeme işletmenin banka hesabından yapılmıştır. İşletme malları 23/01/2019 tarihine kadar teslim almayacaktır.

23/09/2018		
156 YOLDAKİ STOKLAR	56.000	
102 BANKALAR		56.000
<i>Yoldaki ticari mallar nedeniyle</i>		
23/01/2019		
153 TİCARİ MALLAR	56.000	
156 YOLDAKİ TİCARİ MALLAR		56.000
<i>Yoldaki ticari malların teslimi nedeniyle</i>		

### 3.3.8. Diğer Stoklar

İlk madde ve malzeme, yarı mamuller-üretim, mamuller, ticari mallar gruplarının dışında kalan stoklar, artık ve hurda gibi kalemler diğer stoklar grubunda yer alacaklardır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 175). Diğer stokların alt hesaplara ayrılması stokların çeşidine göre yapılabilir. Belirtilen bu stoklar maliyet bedeli ile diğer stoklar hesabına borç olarak kaydedilir. Satılması, devredilmesi veya kullanılması durumlarında ise diğer stoklar hesabına alacak olarak kaydedilmektedir (Yükçü, 2009: 325).

### 3.3.9. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Stok değer düşüklüğü; yangın, deprem, sel, bozulma, doğal afetler, kırılmalar, yırtılmalar, çatlaklar, teknolojik gelişmeler ve demode olma durumu gibi nedenlerle stokların fiziksel veya ekonomik değer azalışları ortaya çıktığında

bu zararları karşılamak amacıyla ayrılan karşılıkları izlemek için kullanılmaktadır (Küçüksavaş, 2010: 356).

İşletmeler tarafından değerlendirme gününde stoklarda değer düşüklüğü tespit edilirse, bu değer düşüklüğü için ayrılacak karşılık tutarı; 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri(-) hesabı borçlandırılarak, 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabı ise alacaklandırılarak muhasebeleştirilir. İşletmenin ayırdığı bu karşılıkların işletme içerisinde kullanılması veya satılması durumunda; ise 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabının borçlandırılarak kapatılması, 627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar(+) hesabının ise alacaklandırılması gerekmektedir (Topçakıl, 2013: 34).

**Örnek 8:** İşletmedeki 60.000 TL tutarındaki “X” Malı işletme ambarlarında yangın çıkması nedeniyle zarar görmüş ve değer kaybı için işletme tarafından 2018 yılı sonunda 8.000 TL karşılık ayrılmıştır. Daha sonra bu mallar 10.01.2019 tarihinde 56.000 TL’ye % 18 KDV hariç peşin bedel ile satılmıştır.

31/12/2018		
157 DİĞER STOKLAR	60.000	
153 TİCARİ MALLAR		60.000
<i>Ticari malların ilgili stok hesabına alınması nedeniyle</i>		
31/12/2018		
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ	8.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		8.000
<i>Karşılık ayrılması nedeniyle</i>		
10/01/2019		
100 KASA	66.080	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	8.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		56.000
391 HESAPLANAN KDV		10.080
627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		8.000
<i>Daha önce karşılık ayrılan stokların satılması nedeniyle</i>		

### 3.3.10. Verilen Sipariş Avansları

İşletmeler tarafından yurt dışından veya yurt içinden verilmiş olan ve işletme esas faaliyetinin gerçekleştirilmesine konu olan stoklar ile ilgili siparişlerle ilgili yapılan ön ödemeler, 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı borçlandırılarak izlenir. Yapılmış olan siparişler işletmeye ulaştığı zaman verilen sipariş avansları hesabı alacaklandırılarak ilgili stok hesabına aktarılacaktır (Taştan, 2013: 9).

**Örnek 9:** Ayyıldız İşletmesi 20/03/2019 tarihinde 85.000 TL tutarında ticaretini yapmak üzere telefon siparişi vermiştir. İşletme, sipariş gününde ilgili siparişin 25.000 TL'lik kısmını avans olarak ödemiştir. 05/06/2019 tarihinde sipariş edilen mallar işletmeye teslim edildiğinde ise kalan 60.000 TL'lik kısmı da peşin olarak satıcı işletmeye ödenmiştir. (KDV oranı %18'dir)

20/03/2019		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	25.000	
100 KASA		25.000
<i>Avans verilmesi nedeniyle</i>		
05/06/2019		
153 TİCARİ MALLAR	85.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	15.300	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		25.000
100 KASA		75.300
<i>Avansı verilen ticari malların teslim alınması nedeniyle</i>		

### 3.4. TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN İLK KEZ KAYDA ALINMASI

Daha önce de ifade edildiği gibi TMS-2'nin 9. Maddesine göre stokların, maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olan değer ile değerlemesi gerekmektedir.

Stokların maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve son olarak stokların bulunduğu konuma ve duruma getirilmesi için sarf edilen diğer maliyetleri içermektedir (TMS-2, Madde: 10).

Stok olarak aktifleştirilen maliyetler, stokları mevcut hale getirmek üzere gerekli olan tüm direkt ve endirekt maliyetleri içerir. TMS-2’de stokların ölçümüne dâhil olan maliyetleri aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- Satın Alma Maliyetleri,
- Dönüştürme Maliyetleri,
- Diğer Maliyetlerdir.

### 3.4.1. Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyetini oluşturan unsurlar; satın alma fiyatı ya da fatura bedeli, ithalat zamanında ödenmiş gümrük vergileri, diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), yükleme, boşaltma, taşıma maliyetleri ile satın alınan mal veya hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı olan diğer maliyetlerin toplamıdır (TMS-2, Madde: 11).

- **Alış (Fatura) Bedeli:** Stokların alış bedeli satın alınan bu stokların fatura tutarıdır. Sanayi işletmeleri için satın alınan ilk madde ve malzemeler ile ticaret işletmelerinde ise ticari mallara ilişkin maliyetler alış bedelinin önemli unsurlarıdır.
- **Taşıma Maliyetleri:** Satın alınan stokların işletme depolarına kadar getirilmesi için katlanılan tüm taşıma maliyetlerini kapsamaktadır. VUK’ta olduğu gibi TMS-2’ye göre de taşıma maliyetlerinin, stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir.
- **Sigorta Maliyetleri:** Stokların taşınma sırasında kaybolma ve hasar görme risklerini karşılamak amacı ile yapılan sigorta maliyetleri de stok maliyetinin bir unsuru olup, ilk madde ve malzeme ile ticari malların maliyetine eklenmesi gerekmektedir.
- **Gümrük Vergisi:** İthalat ve ihracat işlemlerini gerçekteştirirken ödenen vergilerdir. TMS-2’nin 11. Maddesine göre işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler dışında ki tüm vergiler satın alınan stokların maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

**Örnek 10:** Cep telefonu üreticisi olan bir işletme, üretimde kullanılmak üzere birim fiyatı 21 TL olan elektronik parçalardan 3.500 adet nakit olarak satın

almıştır. Satıcı işletme tarafından nakit yapılan ödeme karşılığında her birim için 1 TL'lik indirim yapılmıştır. Alınan elektronik parçaların işletmeye getirilmesi için toplam 1.500 TL nakliye ile 2.000 TL'de sigorta ile ilgili gidere katlanılmış ve bu harcamalar da nakit olarak ödenmiştir.

İskontolu Fiyat = 21 TL - 1 TL = 20 TL

Satın Alma Maliyeti = Alış Tutarı + Alış Maliyetleri (nakliye, sigorta, gümrük vb.)

Satın Alma Maliyeti = (20 TL × 3500 adet) + (1500 TL + 2000 TL) = 73.500 TL

23/09/2018	
150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 Alış Bedeli 70.000 TL 150.02 Nakliye Maliyeti 1.500 TL 150.03 Sigorta Maliyeti 2.000 TL	73.500
100 KASA	73.500
<i>İlk madde ve malzeme alım nedeniyle</i>	

**Örnek 11:** Cep telefonu ticareti yapan bir işletme, fatura bedeli 1.000 Dolar olan 10 adet cep telefonunu yurt dışından satın almıştır. İşlemin gerçekleştiği tarihte 1 \$ = 5 TL'dir. Telefonların ülkeye getirilmesi toplam için 20.000 TL gümrük vergisi, 3.000 TL nakliye ve 1.000 TL sigorta bedeli nakit olarak ödenmiştir.

Satın Alma Maliyeti = (10 adet x 1000 \$/adet x 5 TL/\$) + 20.000 TL + 3.000 TL + 1.000 TL = 74.000 TL

23/09/2018	
153 TİCARİ MALLAR 153.01 Fatura Bedeli 50.000 TL 153.02 Gümrük Vergisi 20.000 TL 153.03 Nakliye Bedeli 3.000 TL 153.04 Sigorta Primi 1.000 TL	74.000
100 KASA	74.000
<i>Ticari mallar alım nedeniyle</i>	

İşletmeler faaliyetlerine devam etmek ve ihtiyaçları olan fonları sağlayabilmek için çeşitli finansman yöntemlerini kullanmaktadır. Bunlardan birincisi, işletmelerin kendi öz sermayeleri ikincisi ise, yabancı kaynaklardan sağlanmış oldukları kaynaklardır. İşletmelere sağlanan öz sermaye karşılığında ortaklar kâr payı almakta, yabancı kaynaklardan sağlanan fonlar karşılığında ise

faiz ödenmektedir. Bazen alım ve satım işlemlerinde vade farkından dolayı işletme, bazı ek maliyetlere de katlanmak zorundadır. Yabancı para cinsiyle alınmış stoklar ile ilgili ortaya çıkan kur farkları sonucunda kâr veya zarar ile karşı karşıya kalınabilir. İskonto ve indirimler ise stokların maliyetini düşebilmektedir. Bu bölümde finansman maliyetlerinin satın alınan stoklar üzerindeki etkisi muhasebe standartları çerçevesinde açıklanmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları, kredi faizlerinin stokların maliyetine eklenip eklenmemesi konusunda Borçlanma Maliyetleri Standardını (TMS-23) referans göstermiştir. TMS-23'e göre borçlanma maliyetlerinin unsurları aşağıdaki gibidir;

- “TFRS-9 Finansal Araçlar: “Muhasebeleştirme ve ölçme standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz maliyeti”,
- “TFRS-16 Kiralamalar: “Finansal tablolara yansıtılan kira yükümlülükleri ile ilgili faiz”,
- “Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farklarıdır”.

Normal şartlar altında borçlanma maliyetleri stokların maliyetine eklenmemekte, doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. (Toroslu, 2011: 106). Yine aynı şekilde işletme ticaretini yaptığı bazı stokları ise vadeli olarak satabilmektedir. Burada da söz konusu vade farkı yurtiçi/yurtdışı satışlar hesabı yerine faiz gelirleri hesabına ya da dönemsellik ilkesine uygun olarak kaydedilmek üzere ilgili bir hesaba alınmalıdır (Örten vd., 2019: 46).

Bazı özel durumlarda ise TMS-23'de belirtilen şartların sağlanması durumunda finansman maliyetleri stokların maliyetine ilave edilebilmektedir. Bu çerçevede TMS-23'e göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satışa hazır hale getirilebilmesi için uzun bir süreye ihtiyaç duyulan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenebilir. TMS-23'te özellikli varlıklar; kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi için zorunlu olarak uzun bir zamana ihtiyaç duyulan varlıklardır. Özellikli varlıklar için enerji üretim tesisleri, imalat tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller örnek verebilmektedir. Sonuç olarak özellikli varlıklarda borçlanma maliyeti ya dönem

sonunda finansman maliyeti olarak ya da stokların satın alma maliyeti olarak kaydedebilir (Karakaya, 2007: 167).

**Örnek 12:** “X” İşletmesi 130.000 TL tutarında ticaretini yapmak üzere 1.000 adet bilgisayar, 30 gün vadeli olarak satın almıştır. Satıcı işletme tarafından vade farkı nedeniyle 5 TL/gün vade üzerinden faturaya eklemiştir.

...../...../.....		
153 TİCARİ MALLAR	130.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	150	
320 SATICILAR		130.150
<i>Vadeli olarak alınmış ticari mallar nedeniyle</i>		
...../...../.....		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	150	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		150
<i>İlgili aya ilişkin vade farkı nedeniyle</i>		

TMS-2’de kur farkıyla ilgili net bir açıklama yapılmamıştır. Kur farkıyla ilgili açıklama Kur Değişiminin Etkileri Standardının (TMS-21) 21. paragrafında yapılmıştır. Herhangi bir yabancı para birimi ile yapılmış işlemler, işlem gerçekleştiği tarihteki geçerli döviz kuru ile geçerli para birimi cinsinden kayıt altına alınır. Daha sonra oluşan kur farkları ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bu bağlamda satın alma maliyetine alış ile ilgili olan faiz ve kur farkı gibi borçlanma maliyetleri dâhil değildir. Bunun gibi faiz ve kur farkları, TMS-23 borçlanma maliyeti kapsamında yer almaktadır. İşletmenin stokları vadeli olarak satın alınmış ise peşin satın alma ve vadeli olarak satın alınmış tutarın arasındaki fark stokların maliyetine eklenmeyip doğrudan finanse edildikleri dönemde faiz maliyetleri olarak muhasebeleştirilmektedir (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012: 32, TMS-2, Madde: 18).

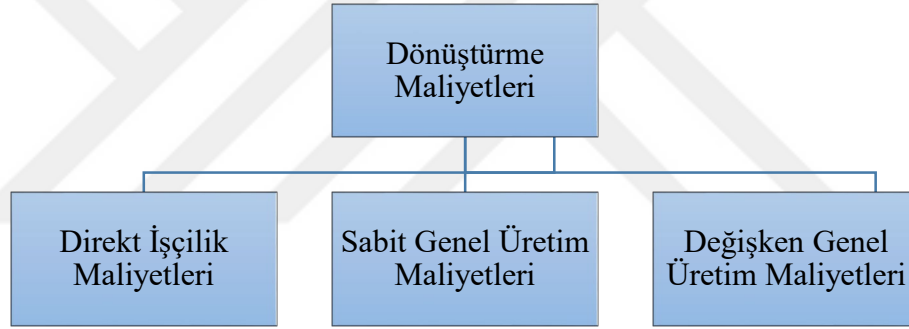
TMS-2’nin 11. Maddesinde iskontolar ve indirimlerle ilgili olarak ise “ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimlerin stok maliyetini azaltıcı indirimler olduğu ve bunların stok maliyetlerini düşüreceği ifade edilmiştir.

### 3.4.2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretim ile direkt ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını da kapsamaktadır (TMS-2, Madde: 12).

Dönüştürme maliyetleri; hammaddelerin üretime gönderilmesi ile başlayıp ve üretilmiş mamullere dönüşme aşamasına kadar ki süreçte hammaddeyi mamule dönüştürmesi için direkt olarak katılmış olan bütün direkt işçilik maliyetleri ve bu sürece bağlı olan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır (Arısoy, 2018: 52).

**Şekil 3. 1:** Mamullerin Dönüştürme Maliyetleri



İlk maddenin mamule dönüştürülmesi için önemli en faktörlerden birisi de emek veya işgücüdür. İşçilik maliyetleri, işletmeler veya işverenler tarafından işgücü ile ilgili yapılan ödemelerin tümünü kapsar. Emek, günlük ihtiyaçlarını karşılamak için gelir elde etmeyi amaç edinmiş insanların fiziksel ve zihinsel çalışmalarıdır. Bu çalışmalara karşılık olarak da işverenler tarafından yapılan ödemeler, işçilik ücreti veya işçilik maliyetidir (Altuğ, 1991: 113).

İşçilik maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri ve endirekt işçilik maliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Direkt işçilik maliyetleri, doğrudan yüklenebilen bir maliyettir. Endirekt işçilik maliyetleri ise genel üretim maliyetleri içinde yer alıp mamul maliyetlerine çeşitli dağıtım anahtarları aracılığı ile dağıtılmaktadır (Altuğ, 1991: 116).



Bu çerçevede mamul ya da hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen nitelikteki işçilikler, direkt işçilik maliyetleri olarak adlandırılmaktadır (Altuğ, 1991: 116). TMS-2'nin 12. Maddesinde direkt işçilik maliyetlerinin de direkt ilk madde ve malzeme gibi doğrudan üretilen mamullerin maliyetlerine yüklenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Üretim işletmelerinde; üretilen mamullerin maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti (DİMMM), direkt işçilik maliyeti (DİM) ve genel üretim maliyetlerinden (GÜM) oluşmaktadır. Genel üretim maliyetleri ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretime bağlı tüm maliyetler kapsamaktadır (Küçüksavaş, 2005: 2).

Genel üretim maliyetleri üretim miktarı ile orantılı olup olmamasına bağlı olarak sabit genel üretim maliyeti ve değişken genel üretim maliyeti şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Sabit genel üretim maliyetleri, işletmenin üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan endirekt üretim maliyetleridir. Sabit genel üretim maliyetleri; fabrika binasının kirası, makine ve teçhizatların amortismanı, bakım ve onarım maliyetleri ile işletmenin yönetimiyle ilgili maliyetler gibi maliyetleri kapsamaktadır (TMS-2, Madde: 12).

Türkiye Muhasebe Standartları, sabit genel üretim maliyetleri üretilen mamullerin maliyetine pay verilmesi konusunda normal kapasiteleri dikkate almaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım ve onarım çalışmaları göz önünde bulundurularak normal şartlar altında, birkaç dönem ve sezonda üretilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Türkiye Muhasebe Standartları normal maliyet yöntemini kullandığı için sabit genel üretim maliyetlerinin sadece kullanılan kapasite ile orantılı bir şekilde dağıtılması gerektiği üzerinde durmaktadır. Kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetlerinin ise dönem giderleri olarak gelir tablosunda yer alması gerekmektedir. İşletmelerde kullanılan ve kullanılmayan kapasite, normal kapasiteye göre belirlenecektir. Anormal bir durumda normal kapasiteden fazla bir üretimin söz konusu olduğu dönemlerde, stokların maliyet değerini aşan bir değer ile gösterilmemesini sağlayacak şekilde, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyeti düşürülür (TMS-2, Madde: 13).

Değişken genel üretim maliyetleri üretim miktarına bağlı olarak orantılı bir şekilde üretimin artması ile birlikte artar ve üretimin azalması ile birlikte azalır. Değişken genel üretim maliyetleri, endirekt ilk madde ve malzeme ile endirekt işçilik maliyetleri gibi maliyetlerden oluşmaktadır (TMS-2, Madde: 12). TMS-2'nin 13. Maddesine göre, değişken genel üretim maliyetleri, üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Endirekt malzemeler ise üretim sürecinde kullanılan veya tüketilen, direkt ilk madde ve malzemelerin dışında kalan üretimin temelini oluşturmayan malzemelerdir. Endirekt malzemeleri, direkt ilk madde ve malzemelerden ayıran belli başlı özellikler aşağıda belirtilmiştir;

- Değer ve miktar olarak direkt ilk madde ve malzemelere göre daha önemsiz orandadırlar.
- Ürünün temel yapısını oluşturmazlar.

Endirekt ilk madde ve malzemeler; işletme malzemeleri ve yardımcı malzemeler olarak iki gruba ayrılmıştır. İşletme malzemeleri ise üretim sırasında kullanılmakla birlikte, üretimin içine girmeyen ve üretim sırasında tüketilip yok olan, yardımcı malzemeler ise üretilen mamulün içinde yer alan ancak mamulün temelini oluşturmayan malzemelerdir (Altuğ, 1991: 48).

Değişken genel üretim maliyetlerinin içinde yer alan bir başka maliyet ise, endirekt işçilik maliyetleridir. Direkt işçilik maliyetleri dışında kalan ve doğrudan üretilen mamullerle ilişkisi olmayan ve üretilen mamullere dağıtılması imkânsız ya da zor olan işçilik maliyetleri endirekt işçilik maliyetleri olarak adlandırılır. Örneğin, ip üreten bir fabrikanın giriş kapısında bekleyen güvenlik görevlisine ödenen ücret endirekt işçilik maliyetidir.

Endirekt işçilik maliyetleri de endirekt ilk madde ve malzeme maliyeti gibi yardımcı işçilik maliyetleri ve yönetici işçilik maliyetleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Yardımcı işçilik maliyetleri; üretimin sorunsuz bir şekilde devam edebilmesi için hizmet veren işçileri, güvenlik görevlileri, temizlik işçileri, yemekhane işçileri gibi personeli yani üretimle bağlantısı olmayan işçiler için ödenen ücretleri oluştururken, yönetici işçilik maliyetleri ise, üretim işlerinin

sürdürülmesini yönlendiren personele ilişkin olup ustabaşı, atölye şefi, mühendis gibi personellere ait maliyetlerden oluşur (Altuğ, 1991: 116).

**Örnek 13:** Normal üretim kapasitesi 10.000 birim olan “ABC” İşletmesi, 2018 yılı Aralık ayında % 85 kapasite ile çalışarak 8.500 birim mamul üretmiştir. Katlanılan maliyetler aşağıdaki gibidir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	70.000 TL
Direkt İşçilik Maliyetleri	20.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyetleri	10.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyetleri	30.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>130.000 TL</b>

Üretilen Mamul Maliyeti (ÜMM) =

DİMMM+DİM+Değişken GÜM+(Sabit GÜM x Kapasite Kullanım Oranı)

ÜMM = 70.000 TL+ 20.000 TL+ 10.000 TL+ (30.000 x 0,85) = 125.500 TL

Birim Maliyet Tutarı = 125.500 TL /8.500 adet = 14,76 TL/adet

Kapasite Sapması = 30.000 TL – 25.500 TL = 4.500 TL

...../...../.....		
151 YARI MAMUL – ÜRETİM	125.500	
680 ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI	4.500	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ YANSITMA HESABI		70.000
721 DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ YANSITMA HESABI		20.000
731 GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HESABI		40.000

### 3.4.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, yukarıda belirlenmiş olan satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan üretilen mamullere bağlı olmayan ve mamullerin mevcut hale getirilmesi için harcanan diğer maliyetlerdir. Diğer maliyetler, katlanıldığı ölçülerde mamullerin maliyetine dâhil edilecektir. (TMS-2, Madde: 15).

TMS-2'nin 16. Maddesine göre aşağıda belirlenmiş olan maliyetler stokların maliyetine dâhil edilmeyecektir ve dönem sonunda dönem gideri olarak finansal tablolarda raporlanmaktadır:

- “Normalin üstünde gerçekleşen; hammadde fire ve kayıpları, işçilik ve diğer üretim maliyetleri”,
- “Üretim sürecinde bir sonraki üretim aşamasından önce gerekli olanlar dışında kalan depolama maliyetleri”,
- “Stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim maliyetleri”,
- “Satış maliyetleridir”.

#### **3.4.4. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti**

Tarımsal Faaliyetler Standardı (TMS-41) uyarınca canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, finansal tablolara ilk kez kayıt altına alınırken hasat anındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Bu standardın uygulanması açısından bu değer, stokun hasat anındaki maliyetidir (TMS-2, Madde: 20).

#### **3.4.5. Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler**

TMS-2’ye göre sonuçların maliyete yakın olması durumunda, kolaylık sağlaması amacıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi, stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler kullanılmaktadır (TMS-2, Madde: 22).

##### **3.4.5.1. Standart Maliyet Yöntemi**

TMS-2’nin 21. Maddesine göre standart mamullerin maliyetlerinin hesaplanması hususunda “ilk madde ve malzemelerin, işçiliklerin, etkinliğin ve kapasite kullanım oranının normal düzeylerin dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görüldüğünde mevcut koşulların dikkate alınarak yeniden belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Standart maliyet yönteminin asıl amacı maliyet kontrolüdür. Bu nedenden dolayı, mamul maliyetleri önceden belirlenmiş maliyetlere göre hesaplanır. Bu yöntemde, standart maliyetler bilimsel teknik ve esaslara göre hazırlanır. Tahmini maliyetler olması bekleneni ifade ederken, standart maliyetler olması gerekeni ifade eder. Bu yöntemde, standartlara göre belirlenen ve mamullere yüklenen maliyetler, fiili maliyetlerle karşılaştırılır ve sapmalara göre analizler yapılır. Bu

yöntem, hem planlama, hem de maliyetlerin düşürülmesi için önemli bir araçtır (Civelek ve Özkan, 2016: 476).

### **3.4.5.2. Perakende Yöntemi**

Bu yöntem, sıklıkla perakende sektöründeki işletmeler için kullanılır. Genellikle perakende sektöründeki işletmelerde benzer kâr marjlarına sahip ve hızlı değişen çok çeşitli ve büyük bir sayıda stokların ölçümünde kullanılır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden, uygun bir brüt kâr marjı yüzdesi çıkarılarak belirlenir. Kullanılacak kâr marjı yüzdesi belirlenirken, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılmış olan stoklar da göz önünde bulundurulur. Her bir perakende satış bölümü için sıklıkla ortalama bir yüzde kullanılır (TMS-2, Madde: 22).

### **3.4.6. TMS-2'de Kullanılan Değerleme Yöntemleri**

TMS-2 stokların maliyet hesaplama yöntemi olarak aşağıda belirtilen yöntemleri önermektedir (Barışçı, 2013: 40):

- Gerçek Parti Maliyet Yöntemi,
- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi ile
- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemidir.

#### **3.4.6.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde işletmenin mevcut olan tüm stoklarının maliyetleri ayrı ayrı gerçek maliyetleri üzerinden hesaplanmaktadır (TMS-2, Madde: 23). Gerçek parti maliyet yönteminin genellikle çeşidi az ve ürün bedelleri yüksek olan işletmelerce kullanılması uygundur (Fayız, 2012: 66). Eğer bir işletmede ürün çeşitleri çok fazla ise ve ürünlerin bedeli az ise bu durumda her bir ürünün maliyetinin hesaplanması oldukça zor olacaktır.

Stokların her bir kaleminin maliyetinin ayrı ayrı belirlenmesi, stok kalemlerinin belirli maliyetler ile ilişkilendirilmesi demektir. Gerçek parti maliyet yöntemi kullanımı belirli bir proje ile ilgili stok kalemleri için uygun yöntemdir. Bir işletmedeki stok sayısı çoksa bu yöntemin uygulaması zor, hatta mümkün olmayabilir. Bu bağlamda yukarıda belirlenmiş stokların dışında kalan stoklar için ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Bu

yöntemlerin kullanım amacı, işletmelerin kâr veya zararı üzerinde önceden belirlenen bir etki elde etmek amacıyla, stokta kalan kalemlerin seçilmesi yöntemini kullanılabilir (TMS-2, Madde: 24).

Benzer niteliklere ve işletme açısından benzer kullanıma sahip bütün stoklar için, aynı maliyet hesaplama yöntemi, niteliği veya kullanımını farklı olan stoklar için, ise farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS-2, Madde: 25).

#### **3.4.6.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi**

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde birim maliyetlerin hesaplamasına ilişkin olarak dönem başı stoklar ile dönem için satın alınan stokların fiyatları ile birlikte miktarları da dikkate alınmaktadır. Fiyat dalgalanmaları olan ekonomilerde uygulama alanı bulabilen, çok yüksek ve çok düşük fiyattan alınan malzemeleri adil bir biçimde ortalama fiyattan değerleyen bir yöntemdir (Kızıllı, 1994: 270).

#### **3.4.6.3. İlk Giren – İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi**

FIFO yöntemi; ilk satın alınan veya üretilen stok kalemlerinin ilk olarak satıldığını ve bunun sonucunda dönem sonunda stokta kalan kalemlerin de en son satın alınan veya üretilen kalemler olduğunu varsaymaktadır. Başka bir ifade ile bu yöntem; stoka ilk girenlerin diğerlerinden önce kullanılıyor ya da satılıyor, dönem sonunda kalan stokların ise en son giren stoklar olduğunu varsaymaktadır. Bu yöntemde satılan ya da stoktan çıkan mallar ilk giren mallardan başlar ve sıra ile devam eder (TMS-2, Madde: 27).

### **3.5. NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER**

TMS-2'nin 7. Maddesinde de ifade edildiği gibi normal şartlar altında, mamullerin tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış maliyetleri çıkarılması ile elde edilen tutar net gerçekleşebilir değerdir.

Stokların maliyetleri; zarar görme, teknolojik gelişmeler, satış fiyatının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya tahmini satış maliyetlerinin artması gibi nedenlerden dolayı geri kazanılamayabilir. TMS-2'nin 28. Maddesine göre; “stokların, maliyet değerinin altındaki net gerçekleşebilir değere indirgenmesi varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır.

Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda ise stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.” Türkiye Muhasebe Standartlarına göre stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi işlemi genellikle her bir kalem için ayrı ayrı yapılmaktadır. Bazı durumlarda benzer veya ilişkin kalemleri gruplandırmak uygun olabilir (TMS-2, Madde: 29).

Net gerçekleşebilir değer tahmini, işletmeler tarafından en güvenilir delilleri kullanarak stokların satılması ya da elden çıkarılması durumunda mal sahibi tarafından beklenen tutarı ifade eder. Yapılan tahminlerde dönem sonundan sonra geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları dikkate alınmaz (Gölköy, 2008: 17).

Net gerçekleşebilir değer hesaplanmasına ilişkin olarak kullanılacak örnekler aşağıdaki gibidir (Gölköy, 2008: 17):

- İlgili stok unsurunun borsalarda işlem görmesi durumunda borsa değerlerinden faydalanmak,
- Stokların devir hızından faydalanarak, son dönemlerde yapılan satış rakamlarından hareket etmek,
- Piyasa fiyatlarından faydalanmak,
- Takdir komisyonlarının görüşlerinden faydalanmak,
- Bilirkişilik kurumundan faydalanmak ve
- Meslek odalarınca oluşturulabilecek komisyonlardan faydalanmaktır.

Net gerçekleşebilir değer tahmini yapılırken ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, kesin olarak gerçekleşecek satış veya hizmet sözleşmelerinin ifası için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değeri belirlenirken sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stok miktarının, söz konusu satış sözleşmelerinde belirtilenden fazla olması durumunda, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri genel satış fiyatına göre belirlenir. Elde tutulan stok miktarından daha fazla stok satışının öngörüldüğü kesin satış sözleşmelerinden veya kesin satın alma sözleşmelerinden, karışıklıklar ortaya çıkabilir. Bu tür karışıklıklar, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı (TMS-37) uyarınca ele alınmaktadır (TMS-2, Madde: 31).

### 3.6. TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN ELDEN ÇIKARILMASI

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde maliyet olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde maliyet olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılıkları o dönemde karşılık maliyeti olarak yazılan tutardan mahsup edilir. İptal edilen karşılık tutarı hesap dönemi içinde ayrılan karşılık maliyetlerinden fazla olması durumunda, aradaki fark stoklara ilişkin konusu kalmayan karşılıklar olarak gelir kaydedilir (TMS-2, Madde: 34).

“İşletmenin inşa ettiği maddi duran varlıkların bir parçası olarak kullanılan stoklar gibi bazı stoklar ise diğer varlık hesaplarına yansıtılabilir. Bu şekilde diğer bir varlık hesabına yansıtılan stoklar, ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılır” (TMS-2, Madde: 35).

**Örnek 14:** Tikno Ticaret İşletmesi'nde dönem sonunda, sel baskını sonucunda işletme ambarlarında yer alan 300.000. TL'lik “X” Malında bozulma tespit etmiştir. İşletme “X” Malının yeniden değerlendirilmesi için takdir komisyonuna başvuruda bulunmuştur. Takdir komisyonu değeri düşen malların değerini 120.000 TL olarak tespit etmiştir. Tikno Ticaret İşletmesi değeri düşmüş olan bu malları 16/01/2019 tarihinde 100.000 TL'ye nakit satmıştır.

31/12/2018		
157 DİĞER STOKLAR	300.000	
153 TİCARİ MALLAR		300.000
<i>Değeri düşen malların diğer stoklar hesabına alınması nedeniyle</i>		
31/12/2018		
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ	180.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		180.000
<i>Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması nedeniyle</i>		



16/01/2019		
100 KASA	100.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100.000
<i>Değer düşen malların satılması nedeniyle</i>		
16/01/2019		
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	300.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	180.000	
157 DİĞER STOKLAR		300.000
627 STOKLARA İLİŞKİN KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		180.000
<i>Maliyet kaydı ile değer düşüklüğünün iptali nedeniyle</i>		

### 3.7. STOKLARLA İLGİLİ OLARAK RAPORLANACAK BİLGİLER

TMS-2'nin 36. Maddesine göre; finansal tablo dipnotlarında stoklarla ilgili aşağıdaki açıklanmaların yapılması gerekmektedir;

- “Kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri dâhil, stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikaları,”
- “Stokların toplam defter değeri ve işletme için uygun olan stok sınıflarının defter değeri,”
- “Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden izlenen stokların defter değeri,”
- “Dönem boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı,”
- “34. Paragraf uyarınca stoklara ilişkin dönem içinde gider olarak kaydedilen indirgeme tutarı,”
- “34. Paragraf uyarınca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stok tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara alınan iptal edilen indirgeme tutarı,”
- “34. Paragraf uyarınca stoklarda yapılan indirgemenin iptal edilmesine neden olan durum veya olaylar,”
- “Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların defter değeridir.”

“Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda görülen değişimin boyutu hakkındaki bilgiler, finansal tablo kullanıcıları için yararlıdır. Stoklar ile ilgili genel sınıflandırma; ticari mallar, ilk madde ve malzemeler, yarı

mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmelerinde ise stoklar yarı mamul olarak tanımlanabilir (TMS-2, Madde: 37).”



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN AFGANİSTAN'DA YER ALAN DÜZENLEMELER

Afganistan'da stoklarla ilgili ilk kanun 20 Aralık 1967 tarihinde 19 sayılı Resmî Gazete'de "Depolar ve Stokların Yönetmeliği" olarak yayınlanmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı devletin depoları ve stokları ile ilgili yapılan düzenlemeleri açıklamaktır. Maliye Bakanlığı, devlet işletmelerindeki depolarla ve stoklarla ilgili yeni bir kanun daha çıkarılması için çalışmalar yapmış ancak bu hususta ciddi bir düzenleme yapılamamıştır.

28 Nisan 1979 yılındaki darbeden sonra Afganistan'da komünist sistem hâkim olmuştur. Sonrasında bütün işletmeler devlete devredilmiştir. 22 Kasım 1981 yılında 495 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan Afganistan Muhasebe Kılavuzunda, devlet işletmeleri ile devletin % 50'den fazla pay sahibi olduğu işletmelerde muhasebe işlemlerinin nasıl sürdürebileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu Kılavuzun birinci maddesinde belirtilen bu işletmeler için muhasebesi işlemlerin nasıl kayıt edilmesi ve raporlanması konusuna ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

2001 yılından sonrası ise komünist sistem sonrasında Afganistan'da yeni yönetimle birlikte serbest piyasa sistemi yürürlüğe girmiş ve bu düzenleme sadece devlet işletmelerinde kullanılmaya devam etmiştir. Günümüze kadar ise çoğu devlet işletmesi özel sektöre devredilmiş olup özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler için 26 Kasım 2005 tarihinde 867 sayılı Resmi Gazete'de, Afganistan Gelir Vergisi Kanunu yayınlanarak kullanılmaya başlanmıştır. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nda bulunan bazı eksikliklerden dolayı bu Kanun 2009 yılında önemini yitirmiş ve yerine 18 Mart 2009 tarihinde 976 sayılı Resmi Gazete'de 171 numaralı yeni Afganistan Gelir Vergisi Kanunu yayınlanmıştır. Yeni Kanun 17 Bölümden ve 113 Maddeden oluşmaktadır. Bu Kanunun beşinci bölümünde stoklarla ilgili açıklamalar yer verilmiştir.

Bugüne kadar Afganistan'da muhasebe ile ilgili yayınlanmış kanunlar, düzenlemeler ve Kılavuzlar incelendiğinde, stoklarla ilgili çeşitli açıklamalar tespit edilmiştir. 2009 yılında yayımlanmış olan Afganistan Gelir Vergi Kanununun 40. Maddesinde; "işletmelerin sahip olduğu stoklar, Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiş olan prosedürler kullanılarak kaydedilmesi ve muhasebeleştirilmesi

gerekmektedir” ifadesi yer almaktadır. Ancak bugüne kadar bu prosedürlerle ilgili açıklayıcı ve anlaşılır bilgilere rastlanılamamaktadır.

#### **4.1. AFGANİSTAN MUHASEBE KILAVUZUNDA YER ALAN STOKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle Afganistan Muhasebe Kılavuzunda yer alan stoklara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

##### **4.1.1. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Tanımı**

Afganistan’da 1967 yılında yayımlanmış Depolar ve Stokların Yönetmeliğinin ikinci maddesinde genel kavramlar başlığı altında stoklar; “işletmeye ait tüm tüketilen ve tüketilmeyen malzemeler stoklar olarak değerlendirilir ifadesi yer almaktadır. Fiyatı 100 Afgani’den az olan ve başka bir şubeye gönderildiği zaman kayda tabi tutulmayan malzemeler tüketilen malzemeler olarak, fiyatı 100 Afgani’den fazla olan ve başka şubeye gönderildiği zaman kayıta tabi tutulan malzemeler ise tüketilmeyen malzemeler olarak adlandırılır.

1981 yılında yayınlanmış, Afganistan Muhasebe Kılavuzunda varlıklar, duran varlıklar ve dönen varlık olarak iki ana gruba ayrılmıştır. Afganistan Muhasebe Kılavuzunun dördüncü maddesinin genel kavramlar bölümünde dönen varlıklar arasında yer alan varlıklar; hammadde ve malzeme, yardımcı ve işletme malzemeleri, yakıt malzemeleri, artık malzemeler, ambalaj malzemeleri, yarı mamuller ve mamullerin üretiminde tüketilen diğer malzemeler, mamuller, kısa ömürlü ve düşük fiyatlı mallar, nakit ve bankadaki paralar ile vb. ticari alacaklar hesapları olarak belirtilmiştir.

Afganistan Muhasebe Kılavuzunun dördüncü maddesinin 19. fıkrasında emtia ve mallar için ise; “satmak amacı ile satın alınan ve herhangi bir üretim sürecinden geçmeden doğrudan müşterilere sunulması için elde tutulan varlıklar olarak tanımlanmıştır. Stokların bu tanımı sadece ticari mallar kapsamaktadır.

Bu maddenin 20. fıkrasında ise kısa ömürlü ve düşük fiyatlı mallar; kullanım ömrü bir yıldan kısa olan malzemeler ile kullanım ömrü dikkate alınmaksızın devletin belirlediği tutarları aşmayan malzemeler bu kategoride değerlendirilmektedir.

Afganistan Muhasebe Kılavuzununun 18. Maddesinde düşük fiyatlı malzemelerin 3.000 Afgani'den az olması gerektiği belirtilmiştir.

Afganistan Muhasebe Kılavuzunda gibi stoklarla ilgili tek bir tanım bulunmamakta olup her bir stok kalemi için ayrı ayrı tanımların yer aldığı görülmektedir.

#### **4.1.2. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Sınıflandırılması**

Afganistan Muhasebe Kılavuzunda (AFMK) bilanço, işletmenin bütün sermayesi ve varlıklarını karşı karşıya koyan bir senettir ifadesi yer almaktadır. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna göre işletmedeki varlıklar; Duran varlıklar ve Dönen varlıklar olmak üzere iki ana gruba ayrılmıştır. Stoklar ise dönen varlıklar içerisinde 10 farklı hesapta izlenmektedir, Bu hesaplar, AFMK'nın dördüncü maddesinin 13. fıkrasında aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır;

- Hammadde ve Malzemeler,
- Yarı Mamuller,
- Mamuller,
- Ticari Mallar,
- İşletme Malzemeleri ve Yardımcı Malzemeler,
- Yakıtlar,
- Yedek Parçalar,
- Ambalaj Malzemeleri,
- Düşük Fiyatlı ve Kısa Ömürlü Malzemeler ile
- Diğer Malzemelerdir.

Hammadde ve malzemeler, mamullerin üretilme sürecinde kullanılmaktadır. Bu malzemeler satın alınmış ancak üretim sürecine dâhil edilmemiştir.

Hammadde ve malzemeler üretim sürecine dâhil olmuş ancak henüz mamule dönüşmemiş ise bu varlıklar yarı mamul olarak adlandırılmaktadır. Başka bir ifade ile "hammadde ve malzeme maliyetinin üstüne belirli oranlarda işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetleri eklendiğinde mamul haline dönüşmemiş varlıklar yarı mamuller olarak tanımlanmaktadır.

Mamuller, “üretim süreci bitmiş, denetim ve kontrol aşamalarından geçerek, teknik personel tarafından kabul edilmiş, depolara gönderilmiş veya sipariş eden müşteriler tarafından kabul edilmiş varlıklar olarak tanımlanmaktadır.”

Emtia ve mallar; daha öncede belirtildiği gibi, satmak amacı ile satın alınan ve herhangi bir üretim sürecinden geçmeden doğrudan müşterilere sunulması için elde tutulan varlıklar olarak tanımlanmıştır.

İşletme malzemeleri ve yardımcı malzemeler; mamullerin bünyesinde yer almayan ancak üretim sürecinin hızlandırılması ve mamulün tamamlanması için gerekli olan malzemelerdir.

Yakıtlar; işletmelerin faaliyetlerini sürdürmek için kullandığı yakıt türlerini kapsamaktadır.

Yedek parçalar; işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek için gelecek dönemlerde kullanmak üzere elde tutulan parçalar olarak ifade edilmektedir.

Kısa ömürlü ve düşük fiyat mallar; kullanım ömrü bir yıldan kısa olan malzemeler ile kullanım ömrü dikkate alınmaksızın devletin belirlediği tutarları aşmayan malzemeler bu kategoride değerlendirilmektedir. Düşük fiyatlı malzemelerin 3.000 Afgani'den fazla olmaması gerekmektedir.

Ambalaj malzemeleri; mamullerin paketlenmesinde kullanılan malzemelerdir.

Yukarıdaki adı geçen stokların dışında kalan stoklar ise diğer stoklar olarak ifade edilmektedir.

#### **4.1.3. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Maliyeti**

AFMK'nın 22. Maddesine göre, stokların tamamlanma maliyeti; satın alma i, yükleme, taşıma ve işletmenin depolarına getirilmesine kadar ki süreçte katlanılan tüm maliyetlerin toplamından oluşmaktadır. Sanayi işletmelerinde ise stokların tamamlanma maliyeti; Devlet Planlama Komitesi ve Afganistan Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kılavuza göre belirlenmektedir.

AFMK'nın 20. Maddesine göre maliyetleri dengelemek için mevsimsel çalışan işletmeler, faaliyet gösterilmeyen mevsimlere ilişkin sabit genel üretim maliyetlerini,

dönem sonuna kadar gelecek dönemlere ait maliyetler hesabında kaydetmekte ve işletme faaliyete başlayınca bu maliyetler stokların maliyetine eklenmektedir.

#### **4.1.4. Afganistan Muhasebe Kılavuzuna Göre Stokların Değerlemesi**

AFMK esas olarak devlet işletmeleri için düzenlendiği için değerlendirme konusunda tamamlanma maliyeti ve devlet yetkilileri tarafından belirlenen fiyatlara göre yapılmaktadır. Bu çerçevede stokların AFMK'ya göre nasıl değerlendirileceği her stok kalemi için ayrı bir şekilde açıklanmıştır.

AFMK'ya göre, bilançoda yer alan kalemlerin her biri ayrı ayrı ve farklı zamanlarda değerlendirilmektedir AFMK'nın 47. Maddesine göre;

- İşletmedeki duran varlıklar yılda bir defa yılın 11. ayının birinci gününde,
- İnşaat yatırımları ve zirai mamuller her yıl birinci ayda,
- Hammadde ve malzeme, ticari mallar, yakıtlar, artık mallar, tamamlanmış mamuller, düşük fiyat ve kısa ömürlü stoklar her yıl 10. ayın birinci gününde ve
- Yarı mamuller ise her ayın başında değerlendirilmektedir.

AFMK'nın, beşinci bölümünün 22. Maddesine göre; hammadde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, yakıtlar, ticari mallar, düşük fiyat ve kısa ömürlü mallar gerçek tamamlanma maliyeti ile hesaplara kaydedilmektedir. Dönen varlıkların gerçek tamamlanma maliyeti, satın alma maliyeti ve depolara gönderilmesi için katlanılan yükleme, boşaltma ve taşıma maliyetlerinin toplamıdır. Hammadde ve malzemeler, yakıtlar ve artık mallar tahmini tamamlama maliyeti ile de kaydedilebilir. Ancak daha sonra tahmini tamamlama maliyeti ve gerçek tamamlama maliyeti arasındaki fark bağlı olan hesaplara dağıtılacaktır (AFMK, 23. Madde).

Mamullerin ise maliyeti, tahmini tamamlama maliyetine göre hesaplara kayıt edilir. Daha sonra tahmini tamamlama maliyeti ve gerçek tamamlanma maliyeti arasındaki fark ilgili stoklara dağıtılır. Yarı mamuller ise gerçek tamamlanma maliyeti ile kayıt edilir (AFMK, 24. Madde).

Bir mamulün üretilmesi için kullanılacak hammadde ve malzemeler, başka bir işletme veya organ tarafından işletmeye vermiş ise bu tür hammadde ve malzemeler teslim alan işletmenin varlıkları arasında yer almamaktadır. Hammadde ve malzemeler,

teslim alan işletmenin bilanço dipnotlarında sözleşme fiyatı ile kaydedilir (AFMK, 24. Madde).

AFMK'nın 30. Maddesinde üretim atıkları; üretim sürecinde ortaya çıkan ve yetkili personeller tarafından geri kullanılabilir ve satış fiyatları dikkate alınarak hesaplara kaydedilmektedir.

Ticari mal satan işletmelerin sahip olduğu ticari malları gerçek tamamlanma maliyetine göre değil, devlet tarafından belirlenmiş olan fiyata göre kaydetmesi gerekmektedir. Belirlenmiş olan fiyat ve gerçek tamamlanmış maliyet arasındaki fark ayrı bir hesapta izlenmektedir (AFMK, 31. Madde).

Değerleme zamanında stoklarla ilgili değer düşüklüğü veya kayıp durumları ortaya çıkarsa dönen varlıklar, Maliye Bakanlığı kararıyla, duran varlıklar ise Bakanlar Kurulu kararıyla yeniden Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirilip işletme hesapları yeniden düzenlenmelidir (AFMK, 42. Madde).

## **4.2. AFGANİSTAN GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN STOKLARA İLİŞKİN DÜZENLEMELER**

Çalışmanın bu bölümü Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan stoklara ilişkin düzenlemeler incelenmiştir.

### **4.2.1. Afganistan Gelir Vergisi Kanununa Göre Stokların Tanımı**

Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nda (AGVK) genel kavramlar bölümünde stoklar; “işletmeler tarafından satın alınmış ve üretilmiş mamulleri, yeniden satmak veya değiştirmek amacı ile elde tutulan malları kapsamaktadır”. Bu alım ve satım işlemlerinin asıl amacı kâr elde etmektir. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'ndaki stok kavramı üretim ve hayvancılık sürecinde kullanılan hammadde ve malzemeyi de kapsamaktadır (AGVK, 2. Madde).

AGVK'ya düzenlenmiş bilanço (Ek-1) ve gelir tablosuna (Ek-2) göre dönem sonunda işletmede yer alan stoklar bilançonun; Dönen Varlıkları arasında 40. satırında Mamuller, 60. satırında Hammadde ve Malzemeler, 80. satırında Yarı Mamuller ve 90. satırında ise Diğer Dönen Varlıklar yer almaktadır. Gelir tablosunda ise stoklar ile ilgili hesaplar incelendiğinde; 310. satırda Toplam Gelir veya Satışlar, 320. satırda Dönem Başı Stoklar, 330. satırda Dönem İçerisinde Satın Alınan Mallar(Kişisel Kullanım İçin



Mallar dışında), 350. satırda Dönem Sonu Stoklar ve 360. satırda Satılan Mallar Maliyeti yer almaktadır.

Dönem sonunda işletmede yer alan stoklar, bilançoda dönen varlıkların altında raporlanacaktır. Stokların satılan kısımları ise satılan malın maliyeti olarak kâr ve zarar tablosunda yer alacaktır. Stoklar, işletmenin nakit ihtiyacı olduğu zaman en kolay nakde çevrilebilen varlıklarından biridir. Bunun için işletmenin akışkanlığını etkileyen önemli bir unsurdur (Ülker, 2016: 53).

#### **4.2.2. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Stokların Sınıflandırılması**

Stokların sınıflandırılması işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Örneğin, ticari işletmeler satışa hazır halde malları satın alıp, herhangi bir değişiklik yapmadan müşterilerine sunmaktadır. Üretim işletmelerinde ise genellikle ilk madde ve malzemeler, üretim sürecinden geçerek yarı mamul ve mamullere dönüştürülmektedir. Bu açıklamaya göre her işletmenin kendisine göre stok sınıflandırması farklı olabilir (Zafar, 2017: 24).

Stokların sınıflandırılması stokların maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve dönem sonunda işletmenin kâr veya zararının tespit edilmesi için önem taşımaktadır. Afganistan Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan Limited ve Anonim Şirketler için 8. Kılavuzun 9. Sayfasında, “Afganistan’da faaliyet gösteren işletmeler Profesyonel Muhasebeciler Derneği tarafından kabul görmüş herhangi bir çift kayıtlı muhasebe sistemini kullanma konusunda serbestlerdir” ifadesi yer almaktadır. Bu açıklamaya göre ise Afganistan’da faaliyet gösteren işletmeler, stokları farklı şekillerde sınıflandırmaktadır. Genellikle Afganistan’da faaliyet gösteren işletmelerin kendi iç muhasebelerinde kullandığı stok sınıflandırılması aşağıdaki gibidir (Mudesir, 2015: 38).

- Hammadde ve Malzemeler,
- Yarı Mamuller,
- Mamuller,
- Ticari Mallar,
- Yoldaki Mallar,
- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar,
- MRO Ürünler,

- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı ile
- Diğer Stoklardır.

#### 4.2.2.1. Hammadde ve Malzemeler

Hammadde ve malzemeler, sanayi işletmeleri tarafından üretimde kullanılmak üzere satın alınan hammadde ve malzemelerdir. Hammadde ve malzemeler, belirli bir üretim sürecinden geçtikten sonra mamul haline gelir. Bir işletme için bitmiş mamuller, bir başka işletme için hammadde ve malzeme olabilir. Örneğin, kumaş üretim işletmeleri için ip, hammadde ve malzemeyi kumaş ise mamulü oluştururken, elbise üretim işletmeleri için üretilmiş kumaşlar hammadde ve malzemeyi elbiseler ise mamulü oluşturmaktadır. Üretim işletmelerinde hammadde ve malzemeler stokların önemli bir kısmını oluşturmaktadır (Mudesir, 2015: 39).

**Örnek 1:** “ABC” İşletmesi mobilya ve ahşap eşya üretimi yapmaktadır. İşletme 30.000 TL tutarında ahşap ile 1.000 TL tutarında yardımcı malzemeyi peşin bedel ile satın almıştır. Satın alınan bu varlıklar KDV’den muaftır. Daha sonra 10.000 TL’lik ahşap üretime gönderilmiştir.

...../...../.....			
HAMMADDE VE MALZEMELER	31.000		
YARDIMCI MALZEMELER	1.000		
KASA		31.000	
<i>Hammadde ve malzemenin alım nedeniyle</i>			
...../...../.....			
YARI MAMULLER	10.000		
HAMMADDE VE MALZEMELER		10.000	
<i>Hammaddenin üretime verilmesi nedeniyle</i>			

#### 4.2.2.2. Yarı-Mamuller

Yarı mamuller; ilk madde ve malzeme halinden çıkmış ancak henüz mamul haline dönüşmemiş ve belirli oranda ilk madde ve malzeme, işçilik ile sabit ve değişken genel üretim maliyetleri içermektedir. Yarı mamullerin mamule

dönüşmesi için belli üretim aşamalarından geçmesi gerekmektedir (Mudesir, 2015: 39).

**Örnek 2:** Ayyıldız İşletmesi, 2019 yılı Şubat ayında 2.500 adet mamulün üretimi için 16.000 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ve 8.000 TL'lik direkt işçilik maliyetine katlanmıştır. Daha sonra mamullerin tamamı tamamlanmıştır.

...../...../.....			
YARI MAMULLER ÜRETİM	24.000		
HAMMADDE VE MALZEMELER		16.000	
İŞÇİLİK		8.000	
<i>Üretim giderlerinin ilgili stok hesabına yansıtılması nedeniyle</i>			
...../...../.....			
MAMULLER	24.000		
YARI MAMULLER ÜRETİM			24.000
<i>Yarı mamullerin mamul haline gelmesi nedeniyle</i>			

#### 4.2.2.3. Mamuller

Üretim işletmelerinde üretim sürecini bitirmiş ve satışa hazır hale gelmiş ürünler mamuller olarak adlandırılır (Zafar, 2017: 34).

#### 4.2.2.4. Ticari Mallar

Ticari mallar genellikle müşterilere satmak amacıyla satın alınan hazır mallardır. Bir değişikliğe tabi tutulmadan müşterilere arz edilir (Zafar, 2017: 35).

**Örnek 3:** İşletme 87.000 TL tutarında mal satın alınmış ayrıca nakliye için 13.000 TL, taşıma sigortası içinde 4.000 TL ödemiştir.

...../...../.....			
TİCARİ MALLAR	104.000		
Nakliye Giderleri 13.000			
Sigorta Giderleri 4.000			
Alış Bedeli 87.000			
KASA			104.000
<i>Ticari mal alışını nedeniyle</i>			

#### 4.2.2.5. Yoldaki Mallar

Yoldaki mallar; işletme tarafından satın alınmış ve işletmenin mülkiyetine geçmiş mallardır. Ancak işletmeye henüz teslim edilmemiştir. Bu tür mallar işletmeye gelene kadar yoldaki mallar hesabına kaydedilir. İşletmeye ulaştınca ilgili hesaba aktarılır. Başka bir ifade ile yoldaki mallar; işletme tarafında satın alınmış, bedeli ödenmiş ancak işletmeye ulaşmamıştır (Mudesir, 2015: 41).

**Örnek 4:** İşletme 25/07/2018 tarihinde 1.000 birim malı şehir dışından 85.000 TL'ye satın almış ve ödemesi işletmenin banka hesabından yapmıştır. Ancak ticari mallar 28/12/2018 tarihine kadar teslim edilemeyecektir.

25/07/2018		
YOLDAKİ MALLAR	85.000	
BANKALAR		85.000
<i>Yoldaki ticari mallar nedeniyle</i>		
28/12/2018		
TİCARİ MALLAR	85.000	
YOLDAKİ MALLAR		85.000
<i>Yoldaki ticari malların teslimi nedeniyle</i>		

#### 4.2.2.6. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar, gelecekteki belirsizlikleri karşılamak amacıyla kısa vadede satılması planlanmayan stoklardır. Güvenlik stokları olarak da bilinen, gelecek yıllar ihtiyacı stoklar, işletmenin ihtiyacından fazla bulundurduğu stoklardır. Gelecek yıllar ihtiyacı stokların avantajı, işletmenin sorunsuz üretim akışı, fiyat artışları karşısında avantaj elde edebilme veya müşterilerin isteklerini zamanında yerine getirebilmek olarak ifade edilebilir. Dezavantajı ise bu stoklara ilişkin katlanılan depolama vb. maliyetlerdir (Mudesir, 2015: 42).

**Örnek 5:** “ABC” İşletmesi 15/04/2019 tarihinde 720.000 TL tutarındaki ticari malı gelecek yıl satmak üzere stoklarda bekletme kararı almıştır.

15/04/2019		
GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR	720.000	
KASA		720.000
<i>Gelecek dönem için satın alınan ticari mallar nedeniyle</i>		
31/12/2019		
TİCARİ MALLAR	720.000	
GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR		720.000
<i>Gelecek dönem için satın alınan ticari mallar ilgili hesaba aktarılması nedeniyle</i>		

#### 4.2.2.7. Bakım, Onarım ve İşletme Malzemeleri (MRO Ürünler)

Bakım, onarım ve işletme malzemeleri veya MRO ürünler üretim sürecinde faaliyetlerini yürütülmesi için kullanılan ürünlerdir. Bu ürünler genellikle üretim sürecinin önemli bir bileşenidir. Doğrudan nihai ürünün bir parçası değildir. MRO ürünlere örnek olarak; eldivenler, ambalaj malzemeleri, aletler, zımba, kalem, kurşun kalem, fotokopi kâğıdı ve toner gibi ofis malzemeleri, tekerlekleri döndüren küçük parçaların tümü MRO ürünleri olarak kabul edilmektedir (Mudesir, 2015: 43).

**Örnek 6:** “XYZ” İşletmesi 12/10/2019 tarihinde 25.000 TL değerinde üretim sürecinde kullanmak üzere işletme malzemeleri nakit olarak satın alınmıştır.

12/10/2019		
MRO ÜRÜNLER	25.000	
KASA		25.000
<i>İşletme malzemelerinin satın alınması nedeniyle</i>		

#### 4.2.2.8. Diğer Stoklar

Yukarıda belirtilen stok hesaplarında yer almayan, çeşitli nedenlerle değer kaybına uğrayan ticari mallar, artıklar ve hurdalar gibi kalemler bu hesapta yer alabilir (Mudesir, 2015: 44).

**Örnek 7:** Anadolu İşletmesi dönem sonundaki envanter çalışmaları sonucunda, 98.000 TL değerindeki “B” Malında değer düşüklüğü tespit etmiştir. Değer düşüklüğü için 12.000 TL karşılık ayrılmıştır.

31/12/2019			
DİĞER STOKLAR	98.000		
TİCARİ MALLAR			98.000
<i>Ticari malların diğer stoklar hesabına alınması nedeniyle</i>			
31/12/2019			
KARŞILIK GİDERLERİ	12.000		
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI			12.000
<i>Karşılık ayrılması nedeniyle</i>			

#### 4.2.2.9. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Stok değer düşüklüğü karşılığı; yangın, deprem, sel ve bozulma gibi doğal afetler, kırılmalar, yırtılmalar, çatlaklar, teknolojik gelişmeler ve demode olma gibi değişiklikler sonrasında stoklarda fiziksel ve ekonomik değer azalışları sonucu bu zararları karşılamak amacıyla ayrılan giderler karşılıklar olarak ifade edilmektedir. (Mudesir, 2015: 44).

### 4.3. AFGANİSTAN GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEMESİ

AGVK'nın 40. Maddesinde değerlendirme ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddeye göre dönem sonunda (değerleme gününde) stoktaki her bir ticari malın birim fiyatı ile ticari malın sayısı çarpılarak o ticari malların toplam değeri hesaplanır. Bu işlem işletmedeki tüm stoklar için yapılmaktadır. Bu değerlerin toplamı stokların dönem sonu toplam değeridir. Stokların toplam değeri dönem sonunda AGVK'ya göre düzenlenecek bilanço ve gelir tablosunda; gelir tablosunun 350. satırında dönem sonu stoklar olarak ve bilanço da ise dönen varlıkların altında 40. 60. 80. ve 90. satırlarda hammadde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller ve diğer varlıklar olarak izlenmektedir.

AGVK'nın 40. Maddesinde stokların maliyet bedeli veya piyasa değerinden hangisi düşük ise o değer ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. AGVK'nın 40. Maddesinde piyasa değeri ise; bir malın normal satışından mal sahibi tarafından beklenen fiyatından tahmini satış maliyeti ve tahmini tamamlanma maliyeti düşüldükten sonra elde edilen tutar olup bu tutar genellikle malın maliyet bedelinden fazladır ifadesi yer almaktadır.

Stokların doğru değerlendirilmesi için hangi maliyetlerden stokların maliyetine pay verilip verilmeyeceği önemlidir (Şehidi, 2017: 72).

#### **4.3.1. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Stokların Maliyeti**

AGVK'nın 43. Maddesinde stokların maliyeti aşağıdaki gibi sıralanmıştır. Bunlar;

- Satın Alma Maliyeti,
- Dönüştürme Maliyeti,
- Depolama Maliyeti ile
- Diğer Maliyetlerdir.

##### **4.3.1.1. Satın Alma Maliyeti**

Stokların ana ve temel maliyetini oluşturan satın alma maliyetleri, işletmeler tarafından satın alınmış malların işletmeye kadar getirilmesi için ödenmiş tutarları kapsamaktadır. Stokların satın alma maliyeti; satın alınmış malın fatura tutarı, işletmeye ulaşmasına kadar ödenmiş yükleme, taşıma, gümrük vergileri ve sigorta giderlerinin toplamıdır. Bu tutardan satın alma zamanında satıcı işletme tarafından yapılan indirimler ve devlet tarafından alınmış desteklerin toplamı çıkarılır, kalan tutar ise malların satın alma maliyetini göstermektedir. Satın alma maliyeti her işletmenin ana stok maliyetini oluşturur (Şehidi, 2017: 74).

Yukarıda ifade edildiği gibi satın alma maliyeti her işletme için önemli ve ana maliyetlerden biridir. Bunun için bu maliyetleri düşük tutmak gerekir. Güvenilir tedarikçilerle uzun vadeli, karşılıklı yarar sağlayan ortaklıklar geliştirerek bu maliyetler düşürülebilir. Tedarikçiler, maliyetleri makul bir seviyede tutabilmek için fiyat veya hacim indirimleri ile fiyat sözleşmeleri sunabilir (Şehidi, 2017: 74).

#### 4.3.1.2. Dönüştürme Maliyeti

Hammaddelerin mamullere dönüştürülmesi için katlanılan direkt işçilik maliyetleri ile genel üretim maliyetlerinin toplamına dönüştürme maliyeti denir. Genel üretim maliyetleri de sabit genel üretim maliyetleri ve değişken genel üretim maliyetleri olarak iki gruba ayrılmıştır. Dönüştürme maliyetleri mamul maliyeti içerisinde yer almaktadır (AGVK, 43. Madde).

AGVK'nın 43. Maddesinde belirtildiği gibi stok maliyetlerinin bir unsuru da direkt işçilik maliyetleridir. Bu maliyetler doğrudan mamullerin maliyetine eklenmektedir.

AGVK'da direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerine ilişkin açık açıkça ifade edilen bir tanım bulunmamaktadır. Diğer kaynaklar incelendiğinde, direkt işçilik maliyetleri ile ilgili olarak; "hammadenin mamule dönüştürülmesi için bir başka faktör ise emek veya işgücüdür. İşçilik maliyetleri ise işletmeler ve işverenler tarafından işçilere yapılan ödemelerin tümünü kapsamaktadır. Emek, insanların günlük ihtiyaçlarını karşılamak için gelir elde etmeyi amaç edinmiş fiziksel ve zihinsel çalışmalardır ve bu çalışmalara karşı işverenler tarafından yapılan ödemelere işçilik ücretleri veya işçilik maliyetleri denir" ifadesi yer almaktadır. İşçilik ücretleri işveren tarafında iki yöntem kullanılarak ödenmektedir. Birincisi, iş zamanına göre ikincisi ise iş sonucuna göre ödemelerdir (Şahidi, 2017: 73).

AGVK'nın 43. Maddesindeki mamullere ilgili bir başka maliyetin ise genel üretim maliyetleri olduğu ifade edilmiştir. Üretim işletmelerinde üretim maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır (Şehidi, 2017: 74). Genel üretim maliyetleri ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretime bağlı diğer tüm maliyetleri kapsar (Küçük, 2005: 2).

Daha öncede ifade edildiği gibi genel üretim maliyetleri iki ana gruba ayrılmıştır. Bunlar sabit genel üretim maliyetleri ve değişken genel üretim maliyetleridir. AGVK'nın 43. Maddesindeki açıklamaya göre; "sabit genel üretim maliyetleri, değişken genel üretim maliyetleri gibi üretime bağlı olarak stokların maliyetine dağıtılır. Bu nedenle genel üretim maliyetlerin sabit genel üretim



maliyetler ve değişken genel üretim maliyetler olarak ayrılmasına gerek yoktur. Bahsedilmiş olan bu maddenin içerisinde sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin adı geçmiştir. Muhasebe kayıtlarında ikisi aynı şekilde dağıtıldığı için ayrılıp ayrılmaması bu maddeye göre önemli değildir.

AGVK'nın 43. Maddesinde, sabit genel üretim maliyetleri doğrudan üretilmiş mamullerin maliyetine eklenir. Burada TMS-2 Stoklar gibi normal kapasitenin dikkate alınması söz konusu değildir. Sabit genel üretim maliyetleri doğrudan üretilmiş malların sayısına göre dağıtılmaktadır. Bu çerçevede AGVK'da mamul maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yönteminin kullanıldığı ifade edilebilir.

Sabit genel üretim maliyetleri; "işletmenin üretim kapasitesinin değişmediği varsayımı altında üretim miktarındaki artış veya azalışlara karşı değişmeyen bir üretim maliyetidir" (Fabrika binası kirası, teçhizatların amortismanı ve bakım onarım maliyetleri gibi), Bu maliyetler işletmeler tarafından her bir faaliyetle ilgili bağımsız olarak hesaplanabilen maliyetlerdir (Şehidi, 2017, 74).

#### **4.3.1.3. Depolama (Stok Tutma) Maliyeti**

Stokların depoda ya da bir satış noktasında depolanması ek ücrete tabidir. Stok tutma maliyeti, stokların depolanması için ödenmiş depo kiralrı ve depoların düzenlenmesi ve kontrolü ile işgücü maliyetlerin toplamıdır. (Şehidi,2017: 75).

#### **4.3.1.4. Diğer Maliyetler**

AGVK'nın 43. Maddesinde diğer maliyetler ise yukarıda belirlenmiş maliyetler dışında kalan ve stokların mevcut konuma getirilmesi için yapılan tüm harcamaları kapsar. Bu maliyetler de stokların maliyetine eklenir ifadesi yer almaktadır.

#### **4.3.1.5. Stokların Maliyetinin Tespitinde Özellikli Durumlar**

İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için öz sermaye veya kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Öz sermaye ortaklar tarafından ya da hisse senetlerinin satışından elde edilir. İşletmeler bu hisseler karşılığında ortaklarına kâr payı dağıtır. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar genellikle

bankalar ya da sigorta şirketlerden kredi olarak alınır ve bu kaynaklar için işletmeler faiz ödemek zorunda kalmaktadır.

AGVK'nın 48. Maddesine göre işletmeler tarafından kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar için ödenen faizler işletme için bir maliyet unsuru olup işletmenin gelir tablosunda yer alır.

AGVK'da kurlardaki düşüş nedeniyle lehte kur farkı olduğu durumlarda veya vadeli olarak satın alınan ticari mallarla ilgili olarak bir açıklama bulunmamaktadır. Tarımsal ürünlerle ilgili de bir madde bulunmamaktadır.

AGVK'nın 45. Maddesine göre; ticari iskontolar, devletten alınan destekler ve benzeri diğer indirimler stok maliyetini azaltıcı indirimler olup bunların stok maliyetlerinden düşülmesi gerekmektedir.

#### **4.3.2. Stokların Değer Düşüklüğü**

AGVK'ya göre stokların piyasa değeri, genellikle stokların maliyet bedelinin üstündedir. Bazı istisna durumlarda stokların maliyet bedeli piyasa değerinin üstünde olabilir. Bu istisna durumları aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Stoklardaki mallara benzer piyasada bir mal bulunması ve fiyatının stoktaki mallardan ucuz olması (ikame malın ucuz olması),
- Piyasada stoktaki mallara karşı talebin azalması,
- Stoklardaki malların hasar görmesi veya eskimesi,
- Devlet yasalarının değişmesi,
- Doğal afetlerden dolayı stokların zarar görmesidir.

Bu tür durumlarda AGVK'nın 41. Maddesine göre; eğer bir ticari malın belirli sebeplerden dolayı maliyet bedeli piyasa değerinin üstünde ise işletmeler tarafından değer düşüklüğü tespit edilir ve dönem sonunda karşılık ayrılır.

**Örnek 8:** İşletmedeki 60.000 TL tutarındaki bir mal için dönem sonunda 8.000 TL karşılık ayrılmıştır. Daha sonra 16/01/2019 tarihinde değeri düşmüş olan ticari mallar 52.000 TL'ye satılmıştır.

31/12/2018	DİĞER STOKLAR TİCARİ MALLAR <i>Değer kaybeden stokların ilgili hesaba alınması nedeniyle</i>	60.000	60.000
31/12/2018	KARŞILIK GİDERLERİ STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI <i>Değer kaybeden stoklara karşılık ayrılması nedeniyle</i>	8.000	8.000
16/01/2019	KASA SATIŞLAR <i>Değer kaybeden stokların satılması nedeniyle</i>	52.000	52.000
16/01/2019	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ DİĞER STOKLAR <i>Değer kaybeden stoklara ilişkin maliyet kaydı nedeniyle</i>	60.000	60.000
16/01/2019	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI IPTALI <i>Karşılık bedelinin iptali nedeniyle</i>	8.000	8.000

#### 4.3.3. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Stokların Değerleme Yöntemleri

AGVK'nın 40. Maddesinde stok değerlendirme yöntemleri açıklanmıştır; Buna göre; stoklar gerçek maliyet yöntemine göre değerlendirilir. Ancak bazı durumlarda gerçek maliyet yöntemi kullanılması zor ya da imkânsız olabilir. Bu durumlarda işletmenin tercihinin göre ilk giren ilk çıkar (FİFO), son giren ilk çıkar (LİFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin kullanılmasına karar verilebilir.” Bir işletme bu yöntemlerden tercih ettiği yöntemi en az beş yıl süreyle kullanmak zorundadır.

#### 4.3.3.1. Gerçek Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, işletmenin mevcut olan tüm stokları değerlendirme gününde satın alınmış bedeli ile gerçek maliyeti üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Gerçek maliyet yöntemi bazı kaynaklarda elde etme maliyet yöntemi olarak da ifade edilmektedir. Gerçek maliyet yöntemini daha çok az çeşitli malların satıldığı ve bedeli yüksek olan malları satan işletmeler tarafından kullanılması uygundur (Fayız, 2012: 66). Eğer bir işletmede mal çeşitleri çok fazla ise ve ürünlerin bedeli az ise bu durumda her bir ürünün maliyetinin hesaplanması zordur. Buna karşın araba satan işletmelerde dönem sonunda hangi ürünün hangi fiyata satın alınmış olduğu kolayca hesaplanabilir.

#### 4.3.3.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

İşletmeler tarafından üretimde kullanılan hammadde ve malzemelerin veya diğer stok kalemlerinin hangi aralıklarla ve hangi partiye ait oldukları her zaman bilinmeyebilir. Bunun için fiyat dalgalanmaları olmayan zamanlarda gerçek maliyet yöntemine en yakın sonucu, ortalama maliyet yöntemi verebilir. Ortalama maliyet yönteminde işletmenin ambarlarında mevcut olan ve yeni giren stokların toplam parasal değerinin stokların miktarına bölünmesi ile ortalama bir fiyat hesaplanır (Civan, 2010: 51).

**Örnek 9:** Cep telefonu ticareti ile uğraşan “X”, işletmesinin 2018 yılı cep telefonu alım ve satım bilgileri aşağıdaki gibidir.

Tarih	İşlem	Miktar(Adet)	Birim Maliyeti(TL)	Toplam(TL)
01.01.2018	Dönem Başı Stoklar	120	1.000	120.000
03.03.2018	Satış	80		
04.05.2018	Alış	60	1.100	66.000
07.06.2018	Satış	40		
13.08.2018	Alış	50	1.250	62.500
17.12.2018	Satış	70		

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre işletmenin stoklarına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

AÇIKLA MA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar (Adet)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (Adet)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (Adet)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
01.01.2018 Dönem Başı Stoklar	120	1.000	120.000	-	-	-	120	1.000	120.000
03.03.2018 Satış	-	-	-	80	1.000	80.000	40	1.000	40.000
04.05.2018 Alış	60	1.100	66.000	-	-	-	100	1.060	106.000
07.06.2018 Satış	-	-	-	40	1.060	42.400	60	1.060	63.600
13.08.2018 Alış	50	1.250	62.500	-	-	-	110	1.146,4	126.100
17.12.2018 Satış	-	-	-	70	1.146,4	80.248	40	1.146,4	45.896

#### 4.3.3.3. İlk Giren – İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

FIFO değerlendirme yönteminde işletme; satılan, tüketilen veya kullanılan stokların işletmenin ilk satın aldığı ya da stoklara ilk önce girenlerden olduğunu dikkate almaktadır. Stoklara ilk girenlerin diğerlerinden önce kullanıldığı ya da satıldığı kabul edilir. Dönem sonunda kalan stokların ise en son giren stoklar olacağı varsayılır. Bu yöntemde satılan ya da stoktan çıkarılanlar ilk girenlerden başlayarak sırası ile devam eder (Şehidi, 2017: 81).

FIFO değerlendirme yöntemi enflasyon olduğunda, işletmenin ilk satın aldığı stokların ilk çıktığını varsaydığı için dönem sonunda kalan stoklar yüksek bir fiyat değerlendirilir. Bu durumda işletmenin dönem kârı olduğundan daha fazla gösterilecektir. Diğer bir ifade ile işletme daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır. Aksi durumda ise deflasyonist dönemlerde, FIFO yöntemi işletme kârının olduğundan az gösterilmesini sağlayarak, işletmenin daha az vergi ödemesine yol açacaktır (Şehidi, 2017: 81).

**Örnek 10:** “Cep telefonu ticareti ile uğraşan “X”, işletmesinin 2018 yılı cep telefonu alım ve satım bilgileri aşağıdaki gibidir.

Tarih	İşlem	Miktar(Adet)	Birim Maliyeti(TL)	Toplam(TL)
01.01.2018	Dönem Başı Stoklar	120	1.000	120.000
03.03.2018	Satış	80		
04.05.2018	Alış	60	1.100	66.000
07.06.2018	Satış	40		
13.08.2018	Alış	50	1.250	62.500
17.12.2018	Satış	70		

FIFO yöntemine göre işletmenin stoklarına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01.01.2018 Dönem Başı Stoklar	120	1.000	120.000	-	-	-	120	1.000	120.000
03.03.2018 Satış	-	-	-	80	1.000	80.000	40	1.000	40.000
04.05.2018 Alış	60	1.100	66.000	-	-	-	40	1.000	40.000
07.06.2018 Satış	-	-	-	40	1.000	40.000	60	1.100	66.000
13.08.2018 Alış	50	1.250	62.500	-	-	-	60	1.100	66.000
17.12.2018 Satış	-	-	-	60 10	1.100 1.250	78.500	40	1.250	50.000

#### 4.3.3.4. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

Bu yöntem, FIFO yönteminin tam tersidir. Diğer bir ifade ile satılmış veya üretimde kullanılmış stokların son girmiş stoklar olduğu varsayılır. Bu yöntemde üretime gönderilen ilk madde ve malzemelerin veya satılmış stokların en son satın alınan partiden yapıldığı kabul edilmektedir (Şehidi, 2017: 83).

LIFO değerlendirme yöntemi son dönemlerde çoğu ülkede uygulanmamaktadır. Ancak AGVK, LIFO yöntemin kullanmasını en az 5 yıl uygulama şartı ile izin vermektedir (AGVK, 40. Madde).

Enflasyonist dönemlerde LIFO değerlendirme yöntemi sonucunda diğer yöntemlere göre satışların maliyeti daha yüksek hesaplandığı için işletmenin dönem kârını olduğundan daha az hesaplanmaktadır. Başka bir ifade ile işletme bu yöntemi kullandığında daha az vergi ödeyecektir. Aksi durumda fiyatların düştüğü dönemlerde ise satışların maliyetini azaltarak işletmenin kârını olduğundan fazla göstererek, işletme daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır (Şehidi, 2017: 83).

Yukarıdaki açıklamalara göre işletmeler, enflasyonist dönemlerde LIFO değerlendirme yöntemini, deflasyonist dönemlerde ise FIFO değerlendirme yöntemini kullanması daha avantajlıdır.

**Örnek 11:** “Cep telefonu ticareti ile uğraşan “X”, İşletmesinin 2018 yılı cep telefonu alım ve satım bilgileri aşağıdaki gibidir.

Tarih	İşlem	Miktar(Adet)	Birim Maliyeti(TL)	Toplam(TL)
01.01.2018	Dönem Başı Stoklar	120	1.000	120.000
03.03.2018	Satış	80		
04.05.2018	Alış	60	1.100	66.000
07.06.2018	Satış	40		
13.08.2018	Alış	50	1.250	62.500
17.12.2018	Satış	70		

AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01.01.2018 Dönem Başı Stoklar	120	1.000	120.000	-	-	-	120	1.000	120.000
03.03.2018 Satış	-	-	-	80	1.000	80.000	40	1.000	40.000
04.05.2018 Alış	60	1.100	66.000	-	-	-	40	1.000	40.000
07.06.2018 Satış	-	-	-	40	1.100	44.000	60	1.100	66.000
13.08.2018 Alış	50	1.250	62.500	-	-	-	20	1.100	22.000
17.12.2018	-	-	-	50	1.250	62.500	50	1.250	62.500
				20	1.100	22.000	40	1.000	40.000

## SONUÇ

Bu çalışmada, işletmelerin varlık kalemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan stokları Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları ve Afganistan Gelir Vergisi Kanunu ile karşılaştırılmış ve bu çerçevede benzerlikler ve farklılıklar kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

Stok maliyetlerinin gerek saptanması ve gerekse hesaplanması aşamasında VUK, TMS ve AGVK açısından bazı benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır.

Stokların tanımı konusunda VUK, TMS-2 ve AGVK'da stokların tanımı hemen hemen aynıdır. Genel olarak stoklar işletmeler tarafında yeniden satmak veya üretimde kullanmak üzere elde tutulan varlıklardır.

VUK'un 262. Maddesinde maliyet bedeli; "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilimum maliyetlerin toplamı" olarak tanımlanmaktadır. Bu madde uyarınca, TDMS göre yapılan ilk muhasebeleştirmede stoklar maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Benzeri şekilde AGVK açısından da ilk muhasebeleştirme maliyet bedeli dikkate alınmaktadır.

Stokları sınıflandırılmasında ise her üç kanunda bazı benzer stok grupları mevcuttur. Bu stok grupları; ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar ve diğer stoklardır. Bu stok grupları; VUK, TMS-2 ve AGVK ile benzerlik göstermektedir.

Stokların maliyet unsurları konusunda AGVK ile TMS-2 stok maliyetlerine üç başlık altında yer vermiştir. Bu maliyetler hammadde ve malzemeler, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetlerdir. Ancak VUK stokların maliyetini daha detaylı bir şekilde belirtilmektedir.

Bir başka benzerlik ise stokların değerlemesinde kullanılan yöntemlerde de görülmektedir. VUK, TMS-2 ve AGVK her üçü de gerçek maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemlerinden herhangi birisinin kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Ancak AGVK'da LIFO'nun da kullanımına izin verilmektedir.



TMS-2'ye göre stoklar, maliyet bedeli veya net gerçekleştirilir değerden düşük olan ile ölçülür. Aynı şekilde AGVK'da da stoklar, maliyet bedeli veya piyasa değeri düşük olan ile ölçülmektedir. AGVK'daki piyasa değerinin tanımı ile TMS-2'deki net gerçekleştirilir değer tanımı birbirine benzemektedir. Aynı şekilde değer düşüklüğü tespitinde de TMS-2'ye göre de net gerçekleştirilir değer, stokların maliyet bedelinin altında ise değer düşüklüğü tespit edilmektedir. AGVK'da da stoklardaki değer düşüklüğü için karşılık ayrılacağı ifade edilmektedir. Ancak VUK'a göre; değerlendirme gününde stokların maliyet bedeline nazaran satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterirse maliyet bedeli yerine 267. Maddenin 2.sirasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünün kullanılmasına belirtilmektedir.

Stokların maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemler; AGVK ile VUK uyum sağlamaktadır. Yani her iki kanun da tam maliyet yönteminin kullanılmasını önermektedir. VUK ve AGVK sabit genel üretim maliyetlerinin mamullerin maliyetine dağıtıldığında kapasite sapmasına dikkate almamakta ve değişken genel üretim maliyetleri gibi sabit genel üretim maliyetlerinin de stokların tamamlanma maliyetine eklenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Ancak TMS-2'nin VUK ve AFGK'dan ayrıldığı diğer bir nokta ise imalat ya da dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında TMS-2'nin normal maliyet sistemini benimsenmesidir. Bu farklılık, kapasite kullanımına bağlı olarak bazı maliyetlerin doğrudan gider hesaplarıyla ilişkilendirilmesi nedeniyle, karlılık ve vergi matrahı üzerinde azaltıcı etkiler meydana getirebilmektedir.

Stoklar ile ilgili olarak kur farkı ve vade farkından kaynaklanan maliyetlerin, stokların tamamlanma maliyetine dâhil edilip edilmeyeceği konusunda VUK ve TMS-2 açısından farklılıklar bulunmaktadır. Bununla birlikte, AGVK'da bu durumlarla ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.

Bunun yanında Stokların maliyet hesaplaması konusunda TMS, VUK ve AGVK farklı değerlendirme yöntemleri uygulanmaktadır. Türkiye'de 2004 yılı öncesinde kullanılan LIFO yöntemi 2004 yılından itibaren kullanılmamaktadır. AGVK'da ise LIFO değerlendirme yönteminin kullanılmasına en az 5 yıl uygulamak şartıyla izin verilmektedir.

Bir başka husus ise üretimle ilgili maliyet hesaplamaları yapılırken VUK'un 275. Maddesi uyarınca mamul maliyetlerine genel yönetim giderlerinden pay verilebilmekte iken, TMS-2'de genel yönetim giderlerinden üretim maliyetine pay verilemeyeceğini açık bir biçimde belirtmiştir. AGVK'da ise genel yönetim giderleri ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Afganistan Maliye Bakanlığı tarafında hazırlanmış olan bilanço ve gelir tablosuna bakıldığında genel yönetim giderleri dönem gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

VUK'un 262. Maddesi satın alma zamanındaki stoklar ile ilgili kur farkı veya vade farkı ortaya çıktığında stokların maliyetine eklenmektedir. TMS-2'ye göre ortaya çıkmış vade ve kur farkı doğrudan finansman giderleri olarak muhasebeleştirilmektedir. Buna göre, vadenin bir sonraki faaliyet dönemine geçtiği durumlarda finansman giderlerinin de dönemlere ayrılması gerekmektedir. Bunun için etkin faiz yönteminden yararlanılması mümkündür. Diğer yandan, AGVK'da vade ve kur farkı ile ilgili açıklama bulunmamaktadır. Afganistan'da işletmeler genellikle kur farkı ve vade farkından oluşan maliyetleri dönem sonunda dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Muhasebe kayıtlarına göre, AGVK, VUK ve TMS-2 arasındaki en büyük fark ise hesap adlarının yanında hesap kodlarının da kullanılmasıdır AGVK'da ise sadece hesap adları kullanılmaktadır.

VUK ve TMS-2 ve Afganistan Muhasebe Kılavuzu arasındaki benzerlikler ve farklılıklara bakıldığında farklılıklar gözlemlenebilir. Çünkü Afganistan Muhasebe Kılavuzu'nun komünizm devletinin hâkim olduğu zamanlarda düzenlenmesi bu Kılavuzun da sadece devlet işletmeleri için düzenlenmesi bu Kılavuzun VUK ve TMS-2 ile karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır.

Karşılaştırma Konusu	VUK	TMS-2	AGVK
<b>İlk Muhasebeleştirme</b>	Maliyet bedeli ile kaydedilir.	Maliyet bedeli ile kaydedilir.	Maliyet bedeli ile kaydedilir.
<b>Vade Farkı Ve Kur Farkı Maliyetlerinin İzlenmesi</b>	Vade ve kur farkları maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkları ayrıştırılarak dönem gideri olarak izlenir.	AGVK bu konu ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.
<b>Özellikli Varlık Olarak Sınıflandırılan Stoklarda Vade Ve Kur Farkı</b>	Vade ve kur farkı maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkı maliyet bedeli içerisinde izlenir.	AGVK bu konu ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır.

<b>Maliyetlerinin İzlenmesi</b>			
<b>Kullanılabilecek Stok Değerleme Yöntemi</b>	Gerçek parti maliyeti yöntemi, FIFO yöntemi, hareketli ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti maliyeti yöntemi, FIFO yöntemi ile hareketli ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti maliyeti yöntemi, FIFO yöntemi, LIFO yöntemi ile hareketli ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri kullanılabilir.
<b>Stok Değeri Ölçümü</b>	Maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Değerleme günü satış bedelinin, maliyet bedelinin %10 veya daha fazla altında olması halinde maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile ölçülür.	Maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülür.	Maliyet bedeli veya piyasa değerinden (net satış fiyatı) düşük olanı ile ölçülür.
<b>Değer Düşüklüğünün Tespiti</b>	Değerleme günü satış bedelinin, maliyet bedelinin %10 veya daha fazla altında olması halinde değer düşüklüğü vardır.	Net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin altında olması halinde değer düşüklüğü vardır.	Stokların piyasa değeri maliyet bedelinin altında olması halinde değer düşüklüğü vardır.
<b>Değer Düşüklüğünün İptali</b>	Satış esnasında değer düşüklüğüne bağlı olarak ayrılan karşılığın tamamı iptal edilir.	Stokların değerindeki artışa bağlı olarak iptal edilebilir.	Satış esnasında değer düşüklüğüne bağlı olarak ayrılan karşılığın tamamı iptal edilir.
<b>Stokların Maliyetlerinin Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemi</b>	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.	Normal maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanır ve dönem gideri olarak kaydedilir.	Tam maliyet yöntemi uygulanır. Kapasite sapması hesaplanmaz.

Sonuç olarak AGVK'ın, bazı hususlarda VUK ile bazı hususlarda ise TMS-2 ile benzer yanları da farklılıkları da bulunmaktadır. Afganistan'da 30 yıl süren savaştan sonra çoğu alt yapı çökmüştür. 2001 yılında ise yeni yönetimin hâkim olmasıyla birlikte birçok şey yeniden yapılandırılmaya başlanmış ancak yeterli değildir. Buradaki temel problemlerin başında Afganistan'da savaş öncesi dönemde komünizmin hâkim olması ve beraberinde çıkarılan yasal düzenlemelerin de bu çerçevede hazırlanmış olmasıdır.

Afganistan'da komünizm döneminde devlet işletmeleri için detaylı bir şekilde Afganistan Muhasebe Kılavuzu yayımlanmıştır. Afganistan'da 2001 yılından sonra ise serbest piyasanın hâkim olması ve çoğu devlet işletmesinin özel sektöre devredilmesi ile birlikte Afganistan Muhasebe Kılavuzunda eksikliklerin

olması yeni bir düzenlemenin hazırlanması ihtiyacını oluşturmuştur. Bu nedenle Afganistan'da 2005 yılında işletmelerin muhasebe işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla ilk Afganistan Gelir Vergisi Kanunu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 2009 yılında ise Afganistan Gelir Vergisi Kanunu revize edilerek halen kullanılmaktadır.

2009 yılında yayınlanmış olan Afganistan Gelir Vergisi Kanunu genellikle işletmelerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusuna odaklanmaktadır. İşletmelerin vergilendirme konusunun dışında kalan muhasebe işlemleri için detaylı ve fazla açıklamalar yapılmamıştır. Afganistan Gelir Vergisi Kanunu dışında kalan muhasebe işlemleri için işletmeler, herhangi bir çift taraflı muhasebe sistemini kullanması hususunda serbest bırakılmıştır. İşletmeler Afganistan Gelir Vergisi Kanunu dışında kalan tüm işlemlerini istedikleri şekilde muhasebeleştirebilmektedir. Aynı zamanda Afganistan Gelir Vergisi Kanunu açıklamasına göre denetim memuru herhangi bir şüpheli konuda müdahale edebilir. Daha öncede ifade edildiği gibi Afganistan'da bugüne kadar belirli bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Bir işletmenin muhasebe işlemleri başka bir işletmeye göre farklılık gösterebilir. Bu konu ise çoğu zaman idari yolsuzluklara yol açmaktadır.

Afganistan'da belirli bir muhasebe sistemi olmadığı için işletmeler açısından nasıl bir muhasebe işleminin yapılacağı hususunda açıklık bulunmamaktadır. Bu durum sonucunda da işletmeler farklı yöntemleri kullanarak hazırladığı finansal tablolar farklı sonuçlar ortaya koyabilmektedir. Yukarıda ifade edilmiş problemlerin giderilmesi için aşağıda belirtilen önerilerde bulunmak mümkündür;

- Afganistan Maliye Bakanlığı tarafından en yakın zamanda Afganistan için kapsamlı bir şekilde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu muhasebe standartları düzenlenmelidir.
- Düzenlenecek muhasebe standartlarının üniversitelerin ders planlarına dâhil edilmesi gerekmektedir.
- Afganistan'daki işletmelerin aynı muhasebe yöntemlerini kullanması hem devlet için hem de ilgili başka kurumlar için finansal tabloların analizinde ve denetiminde kolaylık sağlayacaktır.

- Bu çalışmada, sadece bilanço ve gelir tablosunda yer alan stoklar incelenmiştir. Bunun yanında uluslararası muhasebe standartlarında yer alan başka muhasebe standartlarının, Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na göre incelenmesi gerekmektedir. İnceleme sonucuna göre Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden revize edilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmanın sonucunda Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'nda stoklarla ilgili bulunan eksiklikler tespit edilmiştir. Bu eksikliklerin Afganistan Maliye Bakanlığı tarafından giderilmesi beklenmektedir. Böylece Afganistan Gelir Vergisi Kanunu daha da zengin bir hâl alacaktır.



## KAYNAKÇA

- Akin, H. ve Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 13(1-2), 311-330.
- Altuğ, O. (1991). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar* (10.Baskı). İstanbul.
- Arıkboğa, D. (2011). *Finansal Muhasebe*. Topkapı-İstanbul: Dar Yayınları.
- Arısoy, K. (2018). *Üretim İşletmelerinde Stok Maliyet Yöntemlerinde TMS-2 Stoklar Standardı, Vergi Usul Kanunu ve BOBİ FRS Açısından İncelenmesi: Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Arısoy, K. ve Tuğay, O. (2018). Stok Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33(1),155-178.
- Avcı, A. ve Avcı Ö.B. (2016). Vade Farkı, Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin TMS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi. *Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan Sayısı, 75-90.
- Avrupa İşletmeler Ağı İstanbul Merkezi (2015). *Dış Ticarete Bankacılık İşlemleri ve Akreditif*. İstanbul: Umur Basım Sanayi Ve Tic. A.Ş.
- Ayrıl, M. (2016). *Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve Tms-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Barışçı, A. (2013). *TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Civan, M. (2010). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre Örnek Uygulamalar*. Ankara: Siyasal Kitabevi

- Civelek, Ö ve Özkan A. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Deran, A. ve Acar, A. (2016). TMS-2. Stoklar Standardı Ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stok Değerleme İlkeleri, Bu Düzenlemelerin Maliyetler Üzerindeki Etkileri İle İki Düzenleme Arasındaki Farkların Analizi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 424, 6-20.
- Elidolu, S. (2010). *Stoklara İlişkin Kayıt ve Raporlama Sistemlerinin Ulusal Muhasebe Standardı(TMS2) Çerçevesinde Uygulamaya Geçişi ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Fayız, A. (2012). *Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*(9.Baskı). Trabzon: Murat Han Yayınevi.
- Gökkaya, M. (2013). TMS-2 Stoklar Standardı ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Stokların Değerlemesi. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 17, 90-98.
- Gölköy, O. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları-2 Stoklar. *Mali Ufuklar Dergisi*, Sayı:43, 9-22.
- Gönen, S. ve Demir, Ç. (2012). Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4(2), 163-171.
- Gürbüz, A. (2016). *TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetleri ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Karacan, S. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*(4.Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S. Çiftçioğlu, S. ve Kutlu, T. (2018). TMS - BOBİ FRS-VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması. *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2(1), 1-10.

- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi, Geliştirilmiş(3.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, P. (2018). Stoklara İlişkin TMS-2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.
- Kısakürek, M.M. ve Elden Ürgüp, S. (2018). TMS-2 Stoklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu'nun Maliyet Açısından İlişkinin Karşılaştırılması ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*, 4(19), 247-256.
- Kızıl, A. (1994). *Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme*, İstanbul: Der Yayınları.
- Küçük, E. (2005). Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri Ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 25, 1-23.
- Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)(10.Baskı)*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Mudersir, Z. (2015). *Finansal Muhasebe(1.Baskı)*. Kabil: Cehan İslam Yayınevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları(12.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öztürk, E. (2017). Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 28, 141-157.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şahidi, N. (2017). *Maliyet Muhasebesi(8.Baskı)*. Kabil: Yosufzad Yayınevi.
- Taştan, O. (2013). *Stoklarda Değer Düşüklüğü'nün Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi ve Mali Tablolarda Yansıtılması*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler, İstanbul.



- Topçakıl, E. (2013). *Stokların Türkiye Muhasebe Standartları(TMS-2) ile Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Toroslu, M. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS-2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 26
- Tuğrul, A. P. (2011). *Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Ülker, M. (2016). *Finansal Muhasebe*, Kabil: Mevlana Celaldin Mehmet Balhi Üniversitesi Yayıncılık.
- Ünkaya, G. ve Aslan, S. (2009). *Tekdüzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe(1.Baskı)*. İstanbul: Beta.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kocamaz, H. (2012) TMS-2 Stoklar Standardı İle Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki, *İzmir SMMMÖ Dayanışma*, 27-40.
- Yartaş, H. (2009). *Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler, İstanbul.
- Yıldız, A. M. (2010). *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*. Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınları.
- Yükçü, S. (2009). *Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık*, İzmir.
- Zafar, A. (2017). *Finansal Muhasebe*, Kabil: Hatiz Yayınevi.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- Türkiye Vergi Usul Kanunu.
- Stoklar Standardı (TMS-2) .

Afganistan Gelir Vergisi Kanunu.

Afganistan Muhasebe Kılavuzu.



# EKLER

## Ek 1: Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Düzenlenmiş Bilanço

Schedule B - Balance Sheet (Complete Annual Income Tax Return Corporations and Limited Liability Companies)		نسخه ۸ - بیلانço (اطهارنامه تکمیل سالانه مالیات بر عایدات برای شرکت های سهامی و محدودالمسئولیت)		Version: 2017-03-028-001-ED	
1	Taxpayer Identification Number	□ □ □ □ □ □ □ □ □ □		نمبر شناسنامه نهاد	
2	Name of Taxpayer			اسم نهاد	
<b>Assets (Varlıklar)</b>		<b>Current Tax Year</b>	<b>Previous Tax Year</b>	<b>دارائی ها</b>	
<b>Current Assets</b>		<b>Dönen Varlıklar</b>		<b>دارائی های جاری</b>	
10	Cash and Cash Equivalents at Bank	AFS	Bankada Nakit ve Nakite Eşdeğer Varlıklar	افغانی	پول نقد و معادل آن در بانک
20	Cash and Cash Equivalents on Hand	AFS	Bankada Nakit ve Nakite Eşdeğer Varlıklar	افغانی	پول نقد موجود و معادل آن
30	Financial Investments	AFS	Finansal Yatırımlar	افغانی	سرمایه های مالی
40	Inventories / Finished Goods	AFS	Stoklar/ Mamuller	افغانی	مخامنه موجود / ایدین کان تمام
50	Other Intangible Assets	AFS	Diğer Maddi Olmayan Varlıklar	افغانی	سیر دارائی های غیر ملموس
60	Raw Materials	AFS	İlk Madde ve Malzeme	افغانی	مواد خام
70	Trade and Other Receivables	AFS	Ticari ve Diğer aAacıklar	افغانی	معاملات و سیر طلبیات
80	Work in Progress / Unfinished Goods	AFS	Yarı Mamuller	افغانی	معمولات/ایدین نا تمام
90	Other Current Assets	AFS	Diğer Dönen Varlıklar	افغانی	سیر دارائی های جاری
100	<b>Total Current Assets</b>	AFS	<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	افغانی	<b>مجموع دارائی های جاری</b>
<b>Non-Current Assets (Fixed Assets)</b>			<b>Duran Varlıklar</b>	<b>دارائی های غیر جاری یا ثابت</b>	
110	Financial Investments	AFS	Finansal Yatırımlar	افغانی	سرمایه های مالی
120	Goodwill	AFS	Şerefiyeler	افغانی	سرفیلی
130	Land and Buildings	AFS	Arsa ve Binalar	افغانی	زمین و تعمیرات
140	Other Intangible Assets	AFS	Diğer Daddi Olmayan Varlıklar	افغانی	سیر دارائی های غیر ملموس
150	Other Receivables	AFS	Diğer Alacaklar	افغانی	سیر طلبیات
160	Property, Plant and Equipment	AFS	Mülk, Fabrika ve Teçhizat	افغانی	تعمیرات، ماشین آلات و وسیله
170	Other Non-Current Assets	AFS	Diğer Duran Varlıklar	افغانی	سیر دارائی ثابت
180	<b>Total Non-Current Assets</b>	AFS	<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	افغانی	<b>مجموع دارائی های ثابت</b>
190	<b>Total Assets</b>	AFS	<b>Toplam Varlıklar</b>	افغانی	<b>مجموع دارائی ها</b>
<b>Liabilities and Equity</b>		<b>Borçlar ve Öz Sermaye</b>		<b>لیون و سرمایه</b>	
<b>Current Liabilities</b>		<b>Kısa Vadeli Borçlar</b>		<b>لیون جاری</b>	
200	Bank Overdrafts	AFS	Kısa Vadeli Banka Kredileri	افغانی	اسفاه برات بکنی
210	Borrowings (Current portion)	AFS	Borçlar(Cari Kısmı)	افغانی	ترویس (بخش جاری)
220	Current Tax Liabilities	AFS	Can Vergi Borçları	افغانی	وچینه مالیاتی جاری
230	Provisions (Short-term)	AFS	Karşılıklar(Kısa Vadeli)	افغانی	ذخیر (کوتاه مدت)
240	Trade and Other Payables	AFS	Ticari ve Diğer Borçlar	افغانی	معاملات و سیر لیون
250	Other Current Liabilities	AFS	Diğer Cari Kükümlükler	افغانی	سیر لیون جاری
260	<b>Total Current Liabilities</b>	AFS	<b>Toplam Kısa Vadeli Borçlar</b>	افغانی	<b>مجموع لیون جاری</b>
<b>Non-Current Liabilities (Fixed Liabilities)</b>		<b>Uzun Vadeli Borçlar</b>		<b>لیون ثابت (طویل مدت)</b>	
270	Accumulated Depreciation	AFS	Birikmiş Amortismanlar	افغانی	ذخیره استهلاکت (دارائی های ملموس و غیر ملموس)
280	Borrowings	AFS	Borçlar	افغانی	ترویس جا
290	Provisions	AFS	Karşılıklar	افغانی	ذخیر
300	Other Non-Current Liabilities	AFS	Diğer Uzun Vadeli Borçlar	افغانی	سیر لیون ثابت
310	<b>Total Non-Current Liabilities</b>	AFS	<b>Toplam Uzun Vadeli Borçlar</b>	افغانی	<b>مجموع لیون ثابت</b>
320	<b>Total Liabilities</b>	AFS	<b>Toplam Borçlar</b>	افغانی	<b>مجموع لیون</b>
<b>Equity</b>		<b>Öz Sermaye</b>		<b>سرمایه</b>	
400	Capital	AFS	Sermaye	افغانی	سرمایه
410	Other Reserves	AFS	Diğer Yedekler	افغانی	سیر ذخایر
420	Retained Earnings / Profit	AFS	Dağıılmayan Karlar	افغانی	بقار یا مندر حفظ شده
430	Share Capital	AFS	Hisse Senedi Sermayesi	افغانی	سهم سرمایه
440	Other Equity	AFS	Diğer Sermayeler	افغانی	سیر سرمایه جا
450	Net Profit / Loss	AFS	Kar/Zarar	افغانی	بقار یا مندر خلاص
460	<b>Total Equity</b>	AFS	<b>Toplam Sermaye</b>	افغانی	<b>مجموع سرمایه</b>
470	<b>Total Liabilities and Equity</b>	AFS	<b>Toplam Borçlar ve Sermaye</b>	افغانی	<b>مجموع لیون و سرمایه</b>
Ministry of Finance/Yellow (leave with Tax Return)			Taxpayer/Blue		
وزارت مالیات/رد (ضمیمه اظهارنامه گردد)			مالیه دهنده/آبی		

**Ek 2: Afganistan Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Düzenlenmiş Gelir Tablo**

<p>جمهوری اسلامی افغانستان وزارت مائیه ریاست عمومی عواید Islamic Republic of Afghanistan Ministry of Finance Afghanistan Revenue Department</p>				<p>Reference Number <b>301-</b></p>	<p>شماره مسلسل</p>
<p>Version: 2010-01-001-001-ED</p>		<p>صفحه سوم</p>			
page 3	<p><b>Annual Income Tax Return for Corporations and Limited Liability Companies (1389 and later)</b></p>		<p>اظہارنامہ سالانہ مالیات پر عایدات برای شرکت های سهامی و محدودالمسئولیت (۱۳۸۹ و سالهای بعدی)</p>		<p>شماره مسلسل</p>
1	<p>Taxpayer Identification Number</p>		<p>نمبر تشخیصیه مائیه دهنده</p>		<p>۱</p>
2	<p>Name of Taxpayer</p>		<p>اسم نهاد</p>		<p>۲</p>
<p><b>Section 3: Assessable Income Calculation</b> بخش سوم: محاسبه عواید قابل سنجش</p>					
<p><b>Assessable Income by Income Type</b> انواع عواید قابل سنجش</p>					
310	Gross receipts or sales	AFS	Gelir Toplamı veya Satışlar	افغانی	۳۱۰ سرجمع عواید با فروشات
320	Inventory at beginning of year	AFS	Dönem Başı Stoklar	افغانی	۳۲۰ موجودی اول سال
330	Purchases less cost of items withdrawn for personal use	AFS	Alışır Eksi Kişisel Kullanım İçin Satın Alınan Malların Değeri	افغانی	۳۳۰ ارزش اجناس خریداری شده منفی قیمت اقلام جهت استفاده شخصی
340	Add line 320 and line 330	AFS	Satır 320 ve Satır 330 Toplamı	افغانی	۳۴۰ سطر ۳۲۰ و ۳۳۰ جمع گردد
350	Inventory at end of year	AFS	Dönem Sonu Stoklar	افغانی	۳۵۰ موجودی ختم سال
360	Cost of goods sold (subtract line 350 from line 340)	AFS	Satılan Malların Maliyeti(340 Satır Eksi 350 Satır)	افغانی	۳۶۰ قیمت تمام شد اجناس فروخته شده (سطر ۳۵۰ از سطر ۳۴۰ تفریق گردد)
400	Gross Profit (Subtract line 360 from line 310)	AFS	Brüt Kar (Satır 310 Eksi 360)	افغانی	۴۰۰ مفاد ناخالص (سطر ۳۱۰ از سطر ۳۶۰ تفریق گردد)
410	Dividends	AFS	Temettüler	افغانی	۴۱۰ مفاد سهم
420	Foreign income (attach schedule 7)	AFS	Yabancı Gelir (Ekli Program 7)	افغانی	۴۲۰ عواید منابع خارجی (جدول شماره ۷ ضم گردد)
430	Interest	AFS	Faiz	افغانی	۴۳۰ تکانه
440	Rental Income	AFS	Kira Geliri	افغانی	۴۴۰ عواید کرایه
450	Royalties	AFS	Gayrimaddi Haklar	افغانی	۴۵۰ حق الامتياز
460	Sale from sales, exchange or transfer of assets (from Line 7 of Schedule 9)	AFS	Satış, Değişim veya Varlık Transferinden Satış (Çizelge 9, Satır 7'den)	افغانی	۴۶۰ عواید فروش، تبدیلیه یا انتقال دارایی ها (از سطر ۷ جدول ۹ استفاده گردد)
470	Miscellaneous income	AFS	Muhtelif Gelirler	افغانی	۴۷۰ عواید متنفره
500	<b>Total assessable income (add lines 400 through to line 470)</b>	<b>AFS</b>	<b>Toplam Değerlendirilebilir Gelir (400 ile Satır 470 Arasındaki Satırları Ekleyin)</b>	<b>افغانی</b>	<b>۵۰۰ مجموع عواید قابل سنجش (سطر ۴۰۰ الی ۴۷۰ جمع گردد)</b>
550	Did you receive exempt income? (If Yes, attach a list of exempt income sources and amounts)	AFS	Vergiden Muaf Gelir Elde Etinizmi? (Evet ise, Vergiden Muaf Gelirlerin Kaynaklarının ve Tutarlarının Bir Listesini Ekleyin)	افغانی	۵۵۰ آیا عواید معاف از مائیه بدست آورده اید؟ (هرگاه جواب مثبت باشد لیست عواید معاف از مائیه با منبع و مقادیر آن ضم گردد)
600	Have you received any payments from a connected person? (If Yes, attach a completed Schedule 5 from the Tax Guide)	AFS	Bağlı Bir Kişiden Herhangi Bir Ödeme Aldınız mı? (Evet ise, Vergi Rehberinden Tamamlanmış Bir 5. Çizelgeyi Ekleyin)	افغانی	۶۰۰ آیا از اشخاص مرتبط تانیت اخذ کرده اید؟ (هرگاه جواب مثبت باشد جدول تکمیل شده پنجم مندرج رهنا ضم گردد)
<p>I affirm that the information contained in this form is true and accurate and relevant books, records and source documents have been kept</p>			<p>باین وسیله تصدیق می‌نماید که تمام معلومات ذکر شده فوق درست و دقیق بوده، و تمام دفاتر، سوابق و اسناد منبع حفظ گردیده است.</p>		
<p>Date: _____</p>			<p>تاریخ</p>		
<p>Authorized Officer Signature: _____</p>			<p>امضای کارمند نوصلاح</p>		
<p>Authorized Officer Name: _____</p>			<p>اسم کارمند نوصلاح</p>		
<p>Authorized Officer Position: _____</p>			<p>وظیفه کارمند نوصلاح</p>		
<p>Have your accounts been externally audited? Yes / No</p>			<p>آیا حسابات شما بررسی بیرونی شده است یا خیر؟</p>		

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Faisalurahman SALEHZADA  
Doğum Yeri ve Tarihi : Kapisa/Afganistan 1995  
Medeni Hali : Evli  
İletişim Bilgileri : faisalsalehzada@gmail.com  
0552 265 36 44 (GSM)



### EĞİTİM

2000-2010 Ariana Afgan Türk Lisesi  
2011-2014 Kabil Üniversitesi İktisat Bölümü  
2016-2019 Niğde Ömer HALİSDEMİR Üniversitesi Sosyal  
Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek  
Lisans Programı

### İŞ DENEYİMİ

2011-2015 Info Gateway IT Solution – Finans ve Yazılımcı  
2015-2016 Nazir-Faisal Ltd. Co.- Başkan Yardımcısı  
2018-2018 BD Electronics– Sistem Yönetici

### YABANCI DİL

İngilizce İleri  
Türkçe İleri  
Farsça Ana Dili  
Peştonca İleri