

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI(T.M.S. 2) İLE VERGİ USUL KANUNU
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Elif TOPÇAKIL

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Prof.Dr. Barış SİPAHİ

İSTANBUL, Eylül 2013

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI(T.M.S. 2) İLE VERGİ USUL KANUNU
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Elif TOPÇAKIL

(112012049)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Barış SİPAHİ

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ

: Yard. Doç. Dr. Hüseyin MERT

İSTANBUL, Eylül 2013

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR	viii
ŞEKİL LİSTESİ	xi
TABLO LİSTESİ	xii
GİRİŞ	xiii
1. MUHASEBENİN VE MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE İŞLEVLERİ	1
1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ	1
1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE İŞLEVLERİ	2
1.3. MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE STANDARTLARIN ÖNEMİ	4
1.4. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA YÖNTEMLERİ ..	5
1.4.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi.....	5
1.4.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi.....	6
1.4.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi	7
1.5. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİ	8
1.5.1. İngiliz-Amerikan Modeli.....	8
1.5.2. Kıta Avrupası Modeli	8
1.5.3. Güney Amerika Modeli.....	8
1.5.4. Karma Ekonomi Modeli	9

1.6. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINDA ETKİN OLAN ULUSLARARASI KURULUŞLAR.....	9
1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	9
1.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC).....	12
1.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	13
1.6.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF).....	16
1.6.5. Standart Danışma Konseyi (SAC).....	17
1.6.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC).....	17
1.7. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK OLARAK YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	18
1.7.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	19
1.7.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)	21
1.7.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	21
1.7.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	23
1.7.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	24
2. STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ	27
2.1. STOKLARIN TANIMI	27
2.2. STOK HESAPLARI	28
2.2.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150)	29
2.2.2. Yarı Mamuller-Üretim Hesabı(151).....	30
2.2.3. Mamuller Hesabı (152)	32
2.2.4. Ticari Mallar	32
2.2.5. Diğer Stoklar	33
2.2.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	34
2.2.7. Verilen Sipariş Avansları	35
3. STOKLARIN ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ.....	36
3.1. STOKLARIN ENVANTER İŞLEMLERİ.....	36
3.1.1. Envanter Tanımı	36
3.1.2. Envanter Türleri	37
3.1.3. Envanter İşlemlerinin Aşamaları.....	37
3.1.3.1. Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri.....	38
3.1.3.2. Muhasebe İçi Envanter İşlemleri	39
3.1.4. Envanter Zamanı	39
3.1.5. Envanter Defteri Ve Listeleri	41
3.1.6. Stoklarda Kayıtlama Yöntemleri.....	42

3.1.6.1. Aralıklı Envanter Yöntemi (Tecrübi Yöntem).....	42
3.1.6.2. Aralıksız (Devamlı) Envanter Yöntemi	43
3.2. STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ	44
3.2.1. Değerleme Kavramı ve Değerleme Ölçüleri	44
3.2.1.1. Değerlemenin Tanımı	44
3.2.1.2. Değerleme Zamanı.....	45
3.2.1.3. Değerleme Kuralları	46
3.2.1.4. Değerleme Ölçüleri.....	47
3.2.1.4.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri	47
3.2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri.....	49
3.2.1.4.3. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri.....	54
3.2.1.4.4. T.M.S. / T.F.R.S. Açısından Değerleme Ölçüleri.....	56
3.2.2. Stokların Değerlemesi	59
3.2.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	59
3.2.3.1. Gerçek (Belirli, Spesifik, Has, Fiili) Maliyet Yöntemi.....	59
3.2.3.2. Ortalama Maliyet Yöntemi	60
3.2.3.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi	60
3.2.3.2.2. Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet Yöntemi	60
3.2.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	61
3.2.3.3. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	61
3.2.3.4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LIFO)	61
3.2.3.5. Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi	62
3.3. VERGİ USUL KANUNUNDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ.....	62
3.3.1. Satın Alınan Malların Değerlemesi	62
3.3.1.1. Vade Farkları	63
3.3.1.2. Kredi Faizi	63
3.3.1.3. Kur Farkları.....	64
3.3.1.4. Prim ve İskontolar.....	65
3.3.2. İmal Edilen Malların Değerlemesi	65
3.3.2.1. Mamulün İmalinde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme.....	66
3.3.2.2. Mamule İsbet Eden İşçilik	66
3.3.2.3. Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	66
3.3.2.4. Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	67
3.3.2.5. Ambalaj Giderleri	68
3.3.2.6. Maliyetlendirme Yöntemleri.....	68

3.3.2.6.1. Tam Maliyet Yöntemi	68
3.3.2.6.2. Normal Maliyet Yöntemi	69
3.3.2.6.3. Değişken Maliyet Yöntemi	69
3.3.2.6.4. Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi	70
3.3.3. Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi	71
3.3.3.1. Zirai mahsuller	71
3.3.3.2. Hayvanlar	71
3.3.4. Değeri Düşen Malların Değerlemesi	72
3.3.5. Özellik Arzeden Durumlar	72
3.3.5.1. İmalat Artıkları	72
3.3.5.2. Manipasyona Tabi Mallar	72
3.3.5.3. Konsinye Mallar	73
3.3.5.4. Çalınan Veya Kaybolan Mallar	73
3.3.5.5. İşletmeden Çekilen Ve Ortaklara Satılan Malların Değerlemesi.....	74
3.3.5.6. Fireler.....	74
3.3.6. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu	75
4. STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2(T.M.S2)	
AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	77
4.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI.....	77
4.1.1. Standardının Amacı	77
4.1.2. Standardın Kapsamı	77
4.2. STOKLAR STANDARDINDA YER ALAN TANIMLAR.....	79
4.2.1. Stoklar	79
4.2.2. Net Gerçekleşebilir Değer	79
4.2.3. Gerçeğe Uygun Değer	80
4.3. STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE STOKLARLA İLGİLİ MALİYETLER	81
4.3.1. Stokların Değerlemesi	81
4.3.2. Stokların Maliyetleri.....	81
4.3.2.1. Satın Alma Maliyetleri.....	81
4.3.2.2. Dönüştürme Maliyetleri	82
4.3.2.3. Diğer Maliyetler	84
4.3.3. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	84
4.3.4. Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler	88

4.3.4.1. Standart Maliyet Yöntemi.....	88
4.3.4.2. Perakende Yöntemi.....	88
4.3.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	90
4.3.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	90
4.3.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	91
4.3.5.2.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyeti.....	91
4.3.5.2.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyeti.....	91
4.3.5.3. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	92
4.3.6. Net Gerçekleşebilir Değer	94
4.3.7. Gider Olarak Kaydetme.....	97
4.3.8. Stoklarla İlgili Olarak Raporlanacak Bilgiler.....	98
4.3.9. Stoklar ve Borçlanma Maliyetleri	99
4.4. STOKLARIN T.M.S. 2 Ve V.U.K. AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	103
5. SONUÇ	105
KAYNAKÇA	108

ÖZET

Küreselleşmenin siyaset, bilim, teknoloji ve ekonomideki etkileri günümüzde her alanda görülmeye başlanmış, sermaye hareketlerinin ülkeler arası serbestleşmesinin de etkisiyle belirli norm ve esaslar doğrultusunda tek düzen standart bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Muhasebe standardı, muhasebe bilgi kullanıcılarının şirket kararları için doğru, anlaşılabilir, gerçeğe uygun, anlamlı ve karşılaştırılabilir bilgilerin belirli muhasebe ilke ve standartlara göre finansal tablo haline dönüştürülmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda yapılan çalışmaların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (T.M.S.K.) tarafından oluşturulan ve dünyanın birçok ülkesinde kabul görüp uygulanmaya başlayan Uluslararası Muhasebe Standartları gelmektedir. Türkiye’de bu standartları esas alarak Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını oluşturmuştur. Türkiye’de V.U.K. hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenecektir.

T.M.S. 2 ve V.U.K. arasındaki en büyük farklılıklar değerlendirme konusunda ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin varlık kalemleri içerisinde önemli bir paya sahip olan stoklar farklı maliyet unsurları içermekte olup finansal tabloların sonuç hesaplarını etkilemektedir. Bu çalışmada stoklar, T.M.S. 2 ve V.U.K.’a göre değerlendirilmiş ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Stoklar, T.M.S. 2, V.U.K. , Değerleme

ABSTRACT

Nowadays, the effects of the globalization on politics, science, technology and economy is started to be seen in all areas and with the effects of transnational liberalisation of the capital movements in line with specific norms and rules, it is needed to present a uniform accounting system. Accounting standard aims to convert the accounting information user's accurate, understandable, realistic, meaningful and comparable informations to financial tables according to specific accounting principles and standards for the company's decisions. The leading studies within this scope is International Accounting standards which is established by Accounting Standards Council and well accepted and applied by most of the Countries. Also Turkey, has been established the Accounting/Financial Reporting on the basis of these standards. The financial tables prepared on the basis of Tax Procedure Law (T.P.L.) in Turkey, would have been prepared appropriately to Turkish Accounting Standards (T.A.S.).

The major differences between T.A.S. 2 and T.P.L. is arised on measurement basis. Inventories; which have a significant share on assets and include different cost elements effects the operating accounts of financial tables. In this study, inventories are evaluated according to T.A.S. 2 and T.P.L. and the differences on accounting standards is comparatively examined.

Keywords : Inventories, T.A.S 2, T.P.L. , Measurement

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
APB	: Muhasebe İlkeleri Kurulu
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
Bkz.	: bakınız
CIF	: Mal Bedeli Sigorta ve Navlun Ödenmiş Olarak Teslim
D.İ.G.	: Direkt İşçilik Giderleri
D.İ.M.M	: Direkt İlk Madde Malzeme
D.İ.M.M.G.	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
Ed.	: Editör
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
F.İ.F.O	: İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi
FMAC	: Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi
G.Ü. G	: Genel Üretim Giderleri
HİFO	: En Yüksek Giren İlk Çıkar
IAPC	: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFAD	: Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
IMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
IOSCO	: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar Yöntemi

MB	: Maliye Bakanlığı
Md.	: madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
N.G.D	: Net Gerçekleşebilir Değer
N.İ.F.O	: Yeni Giren İlk Çıkar Yöntemi
PCAOB	: ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
PSC	: Kamu Kesimi Komitesi
RG	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
SAC	: Standart Danışma Konseyi
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SF	: Satış Fiyatı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
S.T.M.M	: Satılan Ticari Mallar Maliyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSG	: Tahmini Satış Giderleri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TVM	: Türk Vergi Mevzuatı
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları

v.b.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu
YTL	: Yeni Türk Lirası

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1: Muhasebe Standartlarının Yeri.....	2
Şekil 2: Tam Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri	68
Şekil 3: Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri	69
Şekil 4: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri	70
Şekil 5: Asal (İlk-Esas) Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri	71

TABLO LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1: ABC İşletmesinin Döneme Ait Gelirleri ve Giderleri.....	86
Tablo 2: Uygulamanın F.İ.F.O. Yöntemine Göre Çözülmesi.....	93
Tablo 3: Uygulamanın Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemine Göre Çözülmesi	94
Tablo 4: Stok Edinimi İle İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması	102

GİRİŞ

Günümüzde ekonominin globalleşmesinin etkisiyle sınırların ortadan kalkması, ekonomik ilişkileri ve şirket hissedar yapılarını çok uluslu hale getirerek firmaların finansal tablolarını kullananların ve ilgilenenlerin sayısının artmasına neden olmuştur. Dünyada finansal raporlamada standartlaşmayı sağlayabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (U.F.R.S) geliştirilmiştir.

Ülkemizde yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'na bakıldığında, genel itibariyle kanunun devletin vergi alacaklarını korumaya ve en uygun seviyede tutmaya yönelik olarak şekillendiği görülmektedir. VUK'un amacı, işletmelerin vergi matrahlarının hesaplanmasına yönelik, usul ve esasların belirlenmesi için muhasebe sistemine yön vermektir. TMS-2 Stoklar Standardının amacı ise, işletmelerin stok durumlarını uluslar arası normlara uygun, ticari karı baz alan, vergiden bağımsız ve daha gerçekçi muhasebe kurallarına göre belirlemektir.

Bu farklılıkları ortadan kaldırmak için Türkiye bu gelişmelerin ışığında Uluslararası Muhasebe Standartları (U.M.S.)'na uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartları (T.M.S)'ni geliştirmiştir.

Bu çalışmada TMS-2 Stoklar Standardı, işletmelerin varlık kalemleri içinde önemli bir yere sahip olan stokları mevcut vergi uygulamaları ile karşılaştırmayı ve bu çerçevede benzer ve farklı yönlerini kapsamlı bir şekilde ele almayı amaçlamaktadır.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; Muhasebe Standartlarının Tanımı ve İşlevleri, Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç Ve Standartların Önemi, Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Yöntemleri, Muhasebe Standartlarına Yön Veren Uygulama Modelleri, Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Etkin Olan Uluslararası Kuruluşlar ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Yapılan Çalışmalar hakkında genel bilgiler verilmekte olup, bu sürece katkı sağlayan kurum ve kuruluşlar incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; stoklara genel olarak bakılmış ve stok hesapları incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, stoklarda envanter ve değerlendirme işlemleri Türk Vergi Mevzuatı ve muhasebe uygulamalarındaki yeri ele alınmıştır. Envanterin tanımı yapılarak, stok kayıt yöntemlerinden Aralıksız (Devamlı) Envanter Yöntemi ve Aralıklı Envanter (Tacrübi Yöntem) yöntemleri açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde değerlendirme kavramı kapsamlı bir şekilde irdelenirken stoklarla ilgili olarak literatürde yer alan değerlendirme yöntemleri de incelenmeye çalışılmıştır. Stoklar Vergi Usul Kanunu açısından da incelenmiştir. Satın alınan emtia, imal edilen emtia, özellik arz eden bazı durumlarda emtia, zirai mahsuller ve canlı hayvanlar ile kıymetinde düşme olan emtia kanun uyarınca tek tek incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise stoklar, T.M.S. 2 açısından incelenmeye çalışılmıştır. Standardın amacı, kapsamı, stokların değerlemesi ve net gerçekleştirilir değer kavramı bu bölümde ele alınmıştır.

1. MUHASEBENİN VE MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE İŞLEVLERİ

1.1. MUHASEBENİN TANIMI VE İŞLEVLERİ

Muhasebe genel olarak, işletmelerin finansal ve mali nitelikli faaliyetlerinin saptanarak, sınıflandırılması, kayıtlanması, raporlanması ve yorumlanması olarak tanımlanır. Bu fonksiyonuyla muhasebe, mali raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili ortaklar, potansiyel yatırımcılar, alacaklılar, işletme yöneticileri, kredi kuruluşları ve devlet gibi çeşitli kişi ve kuruluşların, birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışır. Bu ihtiyaçların giderilmesinde, bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçlarını dikkate alması gereken mali tabloların, işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini açık, anlaşılabilir biçimde, tarafsızca, karşılaştırılabilir bir anlayış içinde ve tam olarak yansıtması istenir.¹

Bu nedenle, finansal bilgilerin gerek üretilmesi, gerekse ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması sırasında “**muhasebe standartları**” adı verilen kurallar göz önünde bulundurulmalıdır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar; nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle, yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir.²

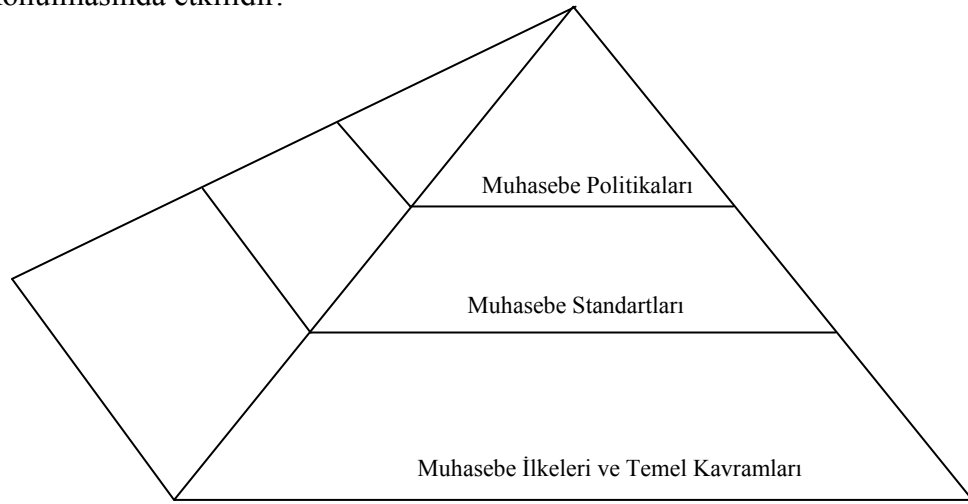
Gelişen ekonomilerde yatırımların artması, ticaret ve üretimin büyük hacimlere ulaşması sonucu, söz konusu ticaret ve üretimin gerçekleşmesini sağlayan işletmeler de gerek sayısal gerekse yapısal olarak büyümekte ve karmaşıklaşmaktadır. Buna paralel olarak işletmelerin muhasebe işlemleri de aynı ölçüde gelişip genişlemektedir. İşletmelerin yapılarında meydana gelen gelişmeler, işletme sahipleri ile işletme yöneticilerinin ayrı gruplar haline gelmiş olmaları, kamu otoritelerince uygulanan, firma

¹ H.Belgin Şensoy, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu”, Gazi Üniversitesi, S.B.E. , Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s.5

² Murat Kiracı, Tunç Köse, “IASC, FASB ve TMUDESİK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı: III, Haziran, 2002, s.1

üzerinde etki yaratan ve zaman içinde devamlı değişikliklere uğrayan politikalar ve diğer etkenler, muhasebenin önem kazanıp gelişmesinde ağırlığı olan öğelerdir.³

Muhasebe, bir bilgi sistemidir. Finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sunar. Bu bilgi sunumu da mali tablolar aracılığıyla olur. Muhasebe teorisi ve uygulamalarına temel teşkil eden üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; ilkeler ve temel kavramlar, standartlar ve politikalarıdır. Bu unsurların birbiriyle olan ilişkilerini piramit şeklinde varsayarsak (Bkz. Şekil 1), muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri mali tabloların ortaya konulmasında piramidin temelini oluşturur. Muhasebe standartları ise piramidin ortasında yer almaktadır. Piramidin tepesini ise muhasebe politikaları oluşturmaktadır. Bu üç unsur; doğru, tam, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir mali tabloların ortaya konulmasında etkilidir.⁴



Şekil 1: Muhasebe Standartlarının Yeri

Kaynak: Kiracı, M. Köse, T. ‘‘IASC, FASB ve TİMÜDESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma’’, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: III, Haziran, 2002, s.2

1.2. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE İŞLEVLERİ

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır. Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş

³ P.Başak Berberoğlu, ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması’’, Akdeniz Üniversitesi, S.B.E. , Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2002, s.3

⁴ Kiracı, Köse, a.g.m. , s.2

ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür.⁵

Muhasebe standartlarının taşınması gereken bazı kriterler vardır. Bu çerçevede Basel Komitesi, standartların değerlendirilmesinde kullandığı on özel kriter belirlemiştir. Bu özel kriterlerin pek çoğunun kaliteli muhasebe standartlarına destek oldukları dünyada geniş ölçüde kabul edilir. Muhasebe standartlarının taşınması gereken kriterler aşağıda yer almaktadır;⁶

- Muhasebe standartları, uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.
- Muhasebe standartları, ele alınan konuyla ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için tutarlı ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.
- Tercihen muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muhasebe muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.
- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu veya performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.

⁵ Hilal Kocamaz, ‘**Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci**’, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, Aralık, 2012, s.106

⁶ Vedat Ekergil, ‘**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması-Yorum, Açıklama, Örnekler**’, ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2009, 3.Baskı, s.5

- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda da uygulanabilir olmalıdır.

1.3. MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE STANDARTLARIN ÖNEMİ

Muhasebenin, sermaye piyasasından ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar için beklenen fonksiyonunu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi gerekmektedir. Bunun için muhasebe, benzer olayları benzer şekilde ifade etmeli, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak, belirli formlardaki mali tablo ve raporları ilgililere ulaştırmalıdır. Sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli “**muhasebe standartları**” oluşturulması ve standartların uygulanması ile sağlanabilmektedir.⁷

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılık ülke içerisinde dahi olabilmektedir. Dünyamızın hızla küreselleştiği bir devirde ülke içindeki farklılıklar o ülke için çok büyük bir olumsuzluktur. Dünya artık her ülkenin benimseyeceği standartların oluşturulması için çaba sarf etmektedir. Bu amaç için kurumsallaşmaktadır. (IASC'de olduğu gibi).Standartlara olan ihtiyaç ilk olarak ülke içinden geldiği için öncelikle ülke içindeki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gidermek gereklidir.⁸

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı aşağıdaki başlıklarda ele alabiliriz:⁹

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

⁷ Saim Üstündağ, “**Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan, 2000, s.31

⁸ Kiracı, Köse, **a.g.m.** , s.2

⁹Hülya Çakır “**Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Avrupa Birliği Uyum Sürecindeki Gelişmeler (II)**”, 2005, www.muhasebetr.com (erişim tarihi: 25.01.2013)

1.4. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMA YÖNTEMLERİ

Finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlarına uyumlu olması gerekmektedir.¹⁰

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olmuştur. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda ileri sürülen görüşler, kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla¹¹ olmak üzere üç başlık altında toplanabilir;

1.4.1. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur.¹²

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulanmasında yaptırımlar getirmektedir. Bu noktada, son yaptırım organının ve başvuru mekanizmasının mahkemeler olması da, hem standartların uygulanmasının sağlanmasını hem de standartlara uyulmaması halinde yaptırım uygulamasını pekiştiren bir nokta olarak gündeme gelmektedir. Örneğin; Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları bu şekilde

¹⁰ Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran, 2002, s.73

¹¹ Vladimir Timoşenko, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kırgızistan'da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bişkek, 2007, s.5

¹² Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma", Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2.Baskı, 2004, s.6

Konsey Direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir.¹³

Muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi bir takım avantajlar ihtiva etmekle birlikte; bu yöntemde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri teknik muhasebe konuları üzerinde iktidardaki partinin politik görüşleri doğrultusunda karar verebilmesidir. Ayrıca, konunun politik öneminin yeterince farkına varılmaması muhasebe düzenlemelerinin zaten sınırlı olan yasama süresi içinde yer bulmasını zorlaştıracaktır. Yasamanın genel olarak ilgili bürokratların ve bürokratlar ile politikacılar üzerinde etkili olan grupların görüşleri doğrultusunda karar alma ihtimalide göz önüne alındığında; bu şekilde bürokratlar tarafından hakim olunan muhasebe düzenleme sisteminin toplum için özel sektör düzenlemelerinden daha iyi olacağını ileri sürmek mümkün görünmemektedir. Yasama gündemine muhasebe düzenlemelerinin alınması ve sürecin devamında karşılaşılan zorluklar mevcut muhasebe düzenlemelerinin değiştirilmesinde caydırıcı etki gösterecek, muhasebe düzenlemelerinde ekonomik koşulların gerektirdiği yeniliklerin zamanında yapılamamasına yol açacaktır.¹⁴

1.4.2. Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşları görev alabilirler. Özel sektör tarafından oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Dolayısıyla burada en önemli sorun, standartlara uyum sağlanmasında bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamalarıdır.¹⁵

Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna

¹³ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.1

¹⁴ M.Vefa Toroslu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi”, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.5

¹⁵ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. , s.2

başvurmaktadırlar.¹⁶ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika'da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir.¹⁷

1.4.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır.¹⁸ Ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı, Muhasebe Standartları Komisyonu ve 1999 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), bu özelliğe sahip kuruluşlardır.¹⁹

ABD'de bu yöntem uygulanmaktadır ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir.²⁰

Düzenleyici kuruluşlar politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmaktadırlar. ABD'de SEC'in yasal desteği olmasına karşın Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB)'da aynı yöntemi izlemektedir.²¹

Bu yöntemin diğer bir avantajı da, bu şekilde yapılandırılacak kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebilecekleridir. Bu yönteme getirilen eleştiri, yapı olarak özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemine kıyasla daha güçlü bir otoriteye sahip olması nedeniyle yapılacak düzenlemelerde keyfi davranılması ihtimalinin arttırılması ve bu

¹⁶ M.Vefa Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", Yaklaşım Dergisi, Mayıs, 2009, Sayı 197, s.2

¹⁷ Necdet Sağlam, "Bölümsel Raporlama ve Uygulaması", Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1282, Eskişehir, 2001, s.15

¹⁸ Akgül, Akay, a.g.e. , s.7

¹⁹ Hanifi Ayboğa, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:180, Eylül, 2003, s.106.

²⁰ Bostancı, a.g.e. , s.74.

²¹ Üstündağ, a.g.e. , s.35

kuruluşların, politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir.²²

1.5. MUHASEBE STANDARTLARINA YÖN VEREN UYGULAMA MODELLERİ

1.5.1. İngiliz-Amerikan Modeli

Özellikle İngiltere, Amerika ve Hollanda'da geçerli olan muhasebe modelidir. Şirketlerin büyük miktarlarda sermaye sağladığı büyük ve gelişmiş sermaye piyasaları olan bu ülkelerde; muhasebe, yatırımcılar ile kreditorlerin karar vermelerine ve kamunun aydınlatılmasına hizmet etmeye yönelik olarak şekillenmiştir. Bunun yanında, bu ülkelerde eğitim düzeyleri yüksek ve dolayısıyla mali tablo kullanıcıları gelişmiş olup, çok sayıda çokuluslu büyük şirket faaliyet göstermektedir. İngiliz-Amerikan muhasebe modelinin günümüzde birçok ülke uygulaması üzerinde etkili olduğu görülmektedir.²³

1.5.2. Kıta Avrupası Modeli

Kıta modelini benimseyen ülkelerin başında kıta Avrupası ülkeleri ve Japonya gelmektedir. Fransızca dilini konuşan Afrika ülkeleri de aynı model kapsamındadırlar. Bu ülkelerde işletmeler bankalarla çok yakın ilişki içerisindeyler. Sermaye temininde onlardan yakın destek görürler. Muhasebe yasa ve kurallara uygun olarak yönlendirilmekte ve devletin korumacılık zihniyeti ağırlık kazanmıştır. Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları karar vermeye yönelik olarak benimsenmemiştir. Tam tersine devlet-vergi temelinde ve makro ekonomik planlar üzerine kuruludur.²⁴

1.5.3. Güney Amerika Modeli

Güney Amerika ülkelerinde, Portekiz dilini benimseyen Brezilyanın dışında birçoğunun benimsemiş olduğu bir modeldir. Güney Amerika'da ülkelerin çoğunluğu

²² Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. , s.3

²³ Nail Sanlı, “Global Muhasebe Standartları”, Mali Çözüm, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2002, s.2

²⁴ A.Ümit Gökdeniz, “Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi”, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, s.24

İspanyolca dilini konuşmakta ve ortak kültür mirasına sahiptirler. Söz konusu ülkelerde, finansal tabloların karşılaştırılabilir olma özelliği enflasyon için uygulanmaktadır. Muhasebe karışık bir çerçevede tekdüzen bir anlayışa göre ve devlet planlamacılarının gereksinimlerine, işletme varlıklarının vergilendirilmesine yönelik düzenlenmektedir. Vergi temelinde muhasebe ise finansal raporlama için uygulanmaktadır.²⁵

1.5.4. Karma Ekonomi Modeli

Karma Ekonomi modeli, 1989-1990 Doğu Avrupa'daki ve eski Sovyetler Birliği'nin yönetiminin ortadan kalkmasıyla birlikte, ulusal bir değişim sürecine girmiş olan bu ülkelerin benimsemeye çalıştıkları yeni modeller ve serbest piyasa ekonomisini ve eski yönetimin uzantılarının karışmış olduğu özellikleri taşıyan bir model olarak nitelendirilebilir. Önceki Sovyet sistemine göre, muhasebe devletin sahip olduğu işletmelerin, sermaye ve her türlü varlıklarının muhasebeleştirilmesi temelindedir. Birleşmiş Milletler, ulusal değişim birliği çerçevesinde aktif destekler vererek, bu ülkelerde karma ekonomi modelini benimsetmeye çalışmaktadır.²⁶

Doğu Avrupa ve eski Sovyetler Birliği'nde son yıllarda gerçekleşen politik değişiklikler ortama özgü, hem sıkı merkezi planlama ve kontrolün kalıntılarına, hem de piyasa merkezli işletme faaliyetlerine cevap vermeye çalışan bir muhasebe modeli ortaya çıkarmıştır. Bu modelin uygulamasında işletmeler ikili muhasebe sistemi tutmaktadırlar. Biri gerçek mali bilgiden çok tek düzen hesap planına dayanan, güdümlü ekonomi modeline alışkın yöneticilere bilgi üretmektedir. Diğeri ise, kapitalist piyasa merkezli ve İngiliz-Amerikan modelini taklit etmekte olup; yatırımcılar, kreditorler ve kapitalist ülkelerin mali analistleri için bilgi üretmeyi amaçlamaktadır.²⁷

1.6. MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINDA ETKİN OLAN ULUSLARARASI KURULUŞLAR

1.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için faaliyet gösteren en önemli kuruluş Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International

²⁵ Gökdeniz, **a.g.e.** , s.24

²⁶ Gökdeniz, **a.g.e.** , s.25

²⁷ Üstündağ, **a.g.m.** , s.37

Accounting Standards Committee-IASC)'dir. 1972 yılında Sidney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde uluslararası muhasebe standartları çalışmalarının bir komite tarafından yürütülmesi fikri gündeme gelmiştir.²⁸

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1973 yılında Kanada, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır.²⁹

Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 100'den fazla ülkeden 2 milyarı aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır.³⁰

IASC'nin ana hedefleri kuruluş sözleşmesinin(Constitution) 2.maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir;³¹

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

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TMUD) bu kuruluşu üyedir. Üyeliği 1979 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır.1994 tarihinde TMUD'nin desteği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği de IASC üyeliğine alınmıştır.³²

IASC ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-International Federation of Accounts) arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile koordine kararı alınmış, ayrıca

²⁸ Toroslu, **a.g.m.** , s.3

²⁹ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı:146, Mayıs-Ağustos, 2004, s.53

³⁰ Başpınar, **a.g.m.** , s.53

³¹ Akgül, Akay, **a.g.e.** , s.36

³² Gökçen, Ataman, Çakıcı, **a.g.e.** , s.15

bu anlaşma ile IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece IASC ve IFAC bir çatı altında toplanmış olmaktadır.³³

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından muhasebe standardı oluşturulmasında izlenen aşamalar şu şekildedir:³⁴

- Kurul bir ‘‘Standart Geliştirme Komitesi’’(Komite) oluşturur. Kurul üyelerinden biri standart geliştirme komitesine başkanlık ederken, IASC üyesi en az üç ülkenin temsilcileri de yer alır. Komite ayrıca, Kurul’da veya Danışmanlık Grubu’nda temsil edilen örgütlerin temsilcilerini veya ilgili konuda uzman olan kişileri de içerebilmektedir.
- Komite söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler. IASC’nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standartlarda uygulanıp uygulanamayacağını değerlendirir. Diğer taraftan, Komite farklı koşullarda farklı muhasebe uygulamalarının gerekli olabileceği durumlar için ulusal ve bölgesel ihtiyaçları inceler. Bu incelemeler sonucu, Kurul’a bir ‘‘Görüş Özeti’’ sunar.
- Komite, Kurul’un Görüş Özeti’ne ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra, ‘‘İlkeler Rapor Taslağı’nı’’ hazırlar. Bu raporun amacı, Açıklama ve Duyurma Taslağı’nın veya Son Taslak’ın (Exposure Draft) hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektir. Bu taslakta, alternatif uygulamalar ile bunların kabul veya reddine ilişkin gerekçelerde yer alır. İlgililerin belli bir süre içinde görüşlerini bildirmeleri istenir. Bu süre genellikle üç dört aydır. Kurul, yürürlükteki bir standardın oluşturulmasından sonraki gelişmeleri göz önünde bulundurarak değiştirilmesi durumunda Komiteye doğrudan doğruya Son Taslağı hazırlamasını önerebilir.
- Komite, İlkeler Rapor Taslağı’na ilişkin görüşleri inceler ve Kurul’a sunulacak İlkeler Nihai Raporu üzerinde görüş birliğine varır. Bu rapor Önerilen Uluslararası Muhasebe Standardı’nın son taslağının hazırlanmasına temel alınır. İlkeler Nihai Raporu, resmen yayınlanmaz, ancak talep üzerine ilgililere sunulması mümkündür.

³³ Sağlam, a.g.e. , s.36

³⁴ Üstündağ, a.g.e. , s.47

- Komite, Kurul'un onayına sunulmak üzere son taslağı hazırlar. Değişiklikler yapıldıktan ve Kurul'un en az üçte ikisinin onayından sonra, son taslak yayınlanır. Belirli bir süre içerisinde ilgililerin görüşlerini bildirmesi istenir. Bu süre, en az bir ay olmak üzere genellikle 3-6 ay arasında değişmektedir.
- Komite, görüşleri inceler ve Kurul'un incelemesine sunulmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı'nı hazırlar. Kurul'un bu taslakta değişiklikler yapmasından ve Kurul'un dörtte üçü tarafından onaylamasından sonra, standart yayımlanır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu arasında, 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmıştır. Ayrıca bu anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Federasyonu üyeleri, aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece her iki kurul, bir meslek örgütünde bir çatı altında toplanmış olmaktadır.³⁵

1.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuştur. IFAC'ın başlıca amacı uyumlaştırılmış muhasebe standartları ile dünyada eşgüdümü sağlamış bir muhasebe mesleği geliştirmektir. Günümüzde IFAC'a 127 ülkeden 167 kuruluş üyedir.³⁶

Ülkemizden Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bu kuruluşa kurucu üye olarak katılmıştır. 1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üye olmuştur.³⁷

IFAC bünyesinde beş ayrı teknik komite görev yapmaktadır. Bunlar; Eğitim Komitesi, Meslek Ahlakı Komitesi, Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (FMAC), Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ve Kamu Kesimi Komitesi (PSC)'dir.³⁸

³⁵Ahmet Hayri Durmuş, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu", s.2, archive.ismmmo.org.tr (erişim tarihi: 29.01.2013)

³⁶www.ifac.org (erişim tarihi:30.01.2013)

³⁷Toroslu, a.g.e. , s.13

³⁸Edibe Yalnız Yanık, "Ara Dönem Mali Tablolarda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Örneği", Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.16

1.6.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

1973 yılından beri finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 24 Mayıs 2000 tarihinde IFAC’ında katılımıyla Edinburg’da yapılan Genel Kurul toplantısında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır.³⁹ Amaç geçmişte Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) dünya çapında geçerlilik kazandırmaktır.⁴⁰

IASB’nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB’nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır.⁴¹

IASB’nin görevleri şunlardır:⁴²

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,

³⁹Osman Başbilici, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi”, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2006, s. 64

⁴⁰ Müge Saltoğlu, “Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart, 2005, s. 100

⁴¹ Şükran Erdem, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartları Nasıl Gelişti?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 234, Haziran, 2012, s.3

⁴² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Faaliyet Raporu, 2010, s.14, (erişim tarihi:30.01.2013)

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

IASB'nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2 tanesi yarı zamanlı 12 tanesi de tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyuyla alınmaktadır.⁴³

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) çalışmalarını, çok sayıda uluslararası kuruluş desteklemektedir. Özellikle 1990 yılından bu yana uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda rol alan ve halen IASB'nin de çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şunlardır:⁴⁴

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions –IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development - IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board - FASB)

⁴³ www.kgk.gov.tr (erişim tarihi:30.01.2013)

⁴⁴ Orhan Çelik, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya Ve Türkiye”, 2008, s.5, [elektronik ortam] http://dosya.izsmmmo.com:80/documan/TMSS_XII.../orhan_celik (erişim tarihi: 01.02.2013)

- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB)

- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission -SEC)

Uluslararası Muhasebe Standartları(IASB)'nin bir standart(IFRS/IAS) oluşturma süreci şu şekildedir: ⁴⁵

IASB bir standardı gündemine almak için öncelikle Standart Danışma Konseyine danışır. Projeler, IASB'nin amaçlarına, planlarına ve stratejisine uygunluğuna, muhasebe standartlarının birbirleriyle yakınlaştırılmasını sağlamasına ve ele alınacak konuyla ilgili birbiriyle çakışan çok fazla standart bulunmasına veya hiç standart bulunmamasına göre önceliklendirilir.

Projenin IASB'nin gündemine alınması kararlaştırıldıktan sonra, IASB projeye ilgili görüş almak üzere bir danışma grubu kurabilir. IASB büyük projelerde, kilit konuları ele alan, kapsamlı bir özet ve Kurulun görüşlerini içeren ve içinde kamuoyunun cevaplaması için sorular bulunan bir tartışma belgesi (discussion paper) hazırlayıp yayımlayabilir. Belgeye ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB personelinin araştırmaları ve tavsiyeleri, Standart Danışma Konseyinin görüşleri, kamuoyunun ve ulusal standart koyucuların görüşleri incelendikten sonra, taslak metin (exposure draft) yayımlanır. Taslak, onay sürecinde ortaya çıkan karşıt görüşleri de içerir. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 90 gündür. IASB bu süreyi kısaltabilir veya uzatabilir. IASB, Ana Tüzüğünde yer almamakla birlikte, önerilen standartları tartışmak üzere kamuya açık oturumlar da düzenleyebilir. Ayrıca, IASB, önerilen standartların etkinliğini ve uygulamada nasıl sonuçlar vereceğini daha iyi görmek üzere, taslak standardı gerçek bir olayda kullanarak test edebilir (saha çalışması field test). Son olarak, IASB, taslakla ilgili görüşleri topladıktan sonra tartışılan konularla ilgili ortak bir sonuca varıldığına kanaat getirdiğinde standardı onaylar. Onay için 14 üyeden en az 9'unun oyu gerekmektedir. Yayımlanan standart IASB'nin standartla ilgili kendisine gelen görüşleri nasıl değerlendirdiği ve standardın onay sürecinde hangi karşıt görüşlerin (dissenting opinions) yer aldığı gibi konuları da içermek zorundadır. (basis for conclusion)

Onaylanan standartlar 6 ilâ 18 aylık bir geçiş süresi verildikten sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde, ya standardı geriye dönük olarak

⁴⁵ Faaliyet Raporu 2010, s.15, www.kgk.gov.tr (erişim tarihi: 01.02.2013)

uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek ya da standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar.

1.6.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde kar amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir. Vakfın, 6 tanesi Kuzey Amerika, 6 tanesi Avrupa, 6 tanesi Asya Okyanusya bölgeleri ve 4 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak diğer bölgelerden gelen toplam 22 üyesi bulunmaktadır. Üyeler, finansal tablo hazırlayıcıları ve okuyucuları, denetçiler ve akademisyenlerden oluşmaktadır. Dörtte üç çoğunluğu gerektiren tüzük değişikliği oylamaları hariç, kararlar basit çoğunlukla alınmaktadır. Tüm yapının organlarını ve temel görevlerini belirleyen IASCF Ana Tüzüğüne göre, vakfın görevleri şunlardır:⁴⁶

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun stratejisini yıllık olarak gözden geçirmek,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ve Standart Danışma Konseyi (SAC) üyelerini tayin etmek,
- Tüzük değişikliklerini onaylamak,
- IASB, IFRIC ve SAC'ın çalışma prosedürlerini belirlemek,
- Yılda bir kere IASB'nin etkinliğini ve stratejisini gözden geçirmek,
- Yılda bir kere IASB'nin bütçesini gözden geçirmek ve finansman yolları bulmak,
- Muhasebe standartlarına ilişkin stratejik sorunlarla ilgilenmek,
- IASB'nin faaliyetlerini desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını teşvik etmektir.

⁴⁶ Başbilici, a.g.e. , s. 66

1.6.5. Standart Danışma Konseyi (SAC)

Konseyin ilk ismi Standart Danışma Konseyi(Standards Advisory Council- SAC) olup 01.07.2010 tarihinde ismi IFRS Danışma Konseyi(IFRS Advisory Council) olarak değiştirilmiştir.⁴⁷

Standart Danışma Konseyi (Standards Advisory Council-SAC), yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacıyla, IASB'nın çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur. SAC'ın üyeleri, her üç yılda bir, IASCF tarafından atanır. Konsey'in farklı coğrafi bölgelerden ve farklı fonksiyonlara sahip uzmanlardan oluşan 50 üyesi bulunmaktadır.⁴⁸

SAC'ın temel görevi; IASB'nin gündemi, çalışma programı ve öncelikleri hakkında görüş oluşturmaktır. Bununla birlikte, oluşturulması planlanan standartlara ilişkin olarak, ilgili kişi ve kuruluşların bakış açılarını IASB'e bildirir. Standartların uygulanma aşamasında ise, IFRIC tarafından oluşturulacak yorumlar hakkında, inceleme yapar ve görüş oluşturur.⁴⁹

1.6.6. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC)

UMS/IFRS'lerin doğru yorumlanması en az oluşturulması kadar önem taşımaktadır. Bu noktada 2001 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC) olarak yeniden yapılandırılan, eski adıyla Standart Yorumlama Komitesi (Standing Interpretation Committee-SIC) devreye girmektedir.⁵⁰

IFRIC, IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayımlayarak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumlamaları yaparken, benzer ulusal kurallarla da işbirliği içinde çalışır. IFRIC'nin başlıca görevleri; IASB tarafından oluşturulan standartları doğru şekilde yorumlanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbirleriyle

⁴⁷ Kadir Gürdal, "Muhasebe Dünyasından Haberler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:32, Ekim 2010, s.120

⁴⁸ Gökdeniz, a.g.e. , s.36

⁴⁹ Başbilici, a.g.e. , s.67

⁵⁰ Saltoğlu, a.g.e. , s.108

çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da görevleri arasında yer almaktadır.⁵¹

IFRIC'in toplam 12 üyesi bulunmaktadır ve bu üyeler Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından üç yıllığına atanmaktadır. IFRIC Gündem Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Agenda Committee-IFRIC AC), IASCF'ye gündeme alacağı konularla ilgili tavsiyelerde bulunur. IFRIC, gündeme alınmasını istemediği konularla ilgili olarak da görüşlerini açıklar. Gündeme almayı kararlaştırdığı konulara ilişkin ise ulusal muhasebe standartları kurulları başta olmak üzere ilgili tüm çevreleri dikkate alarak, kamuoyunun görüşlerine sunmak üzere bir taslak yorum hazırlar. Taslağa ilişkin görüş verme süresi genellikle 60 gündür. IASB bazı durumlarda bu süreyi 30 günden az olmamak kaydıyla kısaltabilir. Kamuoyunun görüşleri alındıktan sonra taslağa son şekli verilir. Taslağın hazırlanması için, en az 9 üyenin olumlu oy vermesi gereklidir. Yorumun son halinin de IASB tarafından en az 9 oyla onaylanması şarttır.⁵²

1.7. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞTURULMASINA YÖNELİK OLARAK YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına genellikle Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun yön verdiği, ancak bu kanunlardaki hükümlerin yetersiz kaldığı konularda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarındaki işletmeler için yönlendirici çalışmalarda buldukları görülmektedir.⁵³ Bu durum, ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı finansal tablolar düzenlemesine yol açmaktadır. Bu finansal tablolarda yer alan bilgiler kendi standartları itibarıyla doğru olsalar dahi karşılaştırılabilir olma özelliğini kaybetmektedirler.⁵⁴

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını yönlendiren kuruluşlar şunlardır;⁵⁵

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

⁵¹ Başbilici, a.g.e. , s.67

⁵² Suna Oksay, Onur Acar, "Sigorta Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri",TSRŞB, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Aralık 2005, s.31, www.tsrbsb.org.tr (erişim tarihi: 05.02.2013)

⁵³ Yahya Arıkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran, 1996, s.2

⁵⁴ Bülent Üstünel, "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005, s.18

⁵⁵ Arıkan, a.g.m. , s.2

- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Bankalar Birliği
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Sigorta Denetleme Kurulu
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Standartları Komisyonu
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Bu kuruluşlardan bazıları aşağıda incelenmiştir;

1.7.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Ülkemiz sermaye piyasasında, finansal tablo kullanıcıları veya finansal raporlama müşterileri küçük, orta ve büyük, yerli veya yabancı menkul kıymet yatırımcıdır. Bunların, raporu alan ve kullanan olarak, raporlayanlar üzerinde bir otorite veya yaptırım olanakları bulunmamaktadır. Ancak, toplum çıkarlarının korunması ve toplumun tam olarak bilgilendirilmesi ile görevlendirilen Sermaye Piyasası Kurulu, ilgili taraflar adına çeşitli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür. Ülkemizde menkul kıymetleri sermaye piyasasında işlem gören veya belirli bir sayının üzerinde ortak sayısının olduğu işletmelerde UMS ve UFRS'den esinlenerek hazırlanmış muhasebe ve raporlama standartları uygulanmaktadır. Bu konuda 15 Kasım 2003 tarihli Mükerrer Resmi Gazete'de "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No:25 yayımlanmıştır.⁵⁶

Bu tebliği, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün ya da görmesin tüm aracı kurumları, portföy yönetim şirketlerini ve anılan işletmelerin bağlı ortaklığı, iştiraki veya müşterek yönetime tabi teşebbüsü konumunda olan konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış şirketler açısından geçerlidir. Böylece, SPK'ya tabi olarak faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir bölümü Seri: XI, No:25 Tebliği çerçevesinde finansal tablolarını hazırlamakta olup, anılan düzenlemenin Kasım 2003 itibariyle yürürlükte bulunan Uluslararası

⁵⁶ Recep Pekdemir, "UFRS Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:79, Ocak-Şubat 2007, s.113

Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenebilir. Söz konusu tebliğ, 01.01.2005 tarihinden sonraki ilk ara dönem finansal tabloları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş, anılan tarihten önce uygulamayı tercih eden işletmelerin için ise izleyen dönemlerde de uygulanmasına devam edilmek şartıyla daha önceki bir tarihte uygulamayı seçme olanağı verilmiştir.⁵⁷

25 No'lu tebliği uygulama zorunda olan şirketlerde bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan bağımsız denetçilerin Seri: X No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” in 2. Kısım “Yönetici ve Bağımsız Denetçiler” başlıklı 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereği 3568 Sayılı kanuna göre SMMM veya YMM unvanlarına sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca, (d) bendinde Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Lisans Belgesine sahip olmaları şartı aranmaktadır. Aynı tebliğin Geçici Madde 3 (1) gereğince sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen sorumlu ortak baş denetçi unvanıyla çalışanlar ile sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenler bu şartı yerine getirmiş sayılacaklardır.⁵⁸

Yukarıda belirtildiği gibi SPK' nın 25 ve 22 no lu tebliğleri gereğince Sermaye Piyasasında bağımsız denetim yetki belgesine ilişkin olarak, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve SPK arasında bir görüş birliği sağlanamamıştır. Tebliğde meslek mensuplarının, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen sorumlu ortak baş denetçi unvanıyla çalışanlar ile sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalışanlar hariç, yeniden sınava tabi tutulmaları söz konusudur. Bu konunun meslek mensupları arasında yetki sorunu ortaya çıkarması muhtemeldir.⁵⁹

⁵⁷Burçin Gözlüklü, “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinek Nokta”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:308, Nisan 2007, s.84

⁵⁸ Seçkin Gönen, Gülşah Uğurluel, “Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık 2007, s.5

⁵⁹Gönen, Uğurluel, a.g.m. , s.5

1.7.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

1999 yılında bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki bu parçalı yapının ortadan kaldırması ve sektöre ilişkin tek bir bağımsız denetleyici ve düzenleyici kurumun kurulması kararlaştırılmıştır. Buradaki temel amaç, düzenleme ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulmasıdır. Bu gelişmelerin sonucu olarak, 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999’da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) kurulmasına karar verilmiş ve Kurum Ağustos 2000’de faaliyetlerine başlamıştır.⁶⁰

BDDK, Türkiye’de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemine ilişkin esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliğini 2002 yılında yayınlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS’yi esas alacakları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarihten sonra tekdüzen hesap planı, finansal tablo formatları ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır.⁶¹

1.7.3. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 09.02.1994 tarihinde, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.⁶²

⁶⁰ BDDK Tanıtım Kitapçığı, s.5, www.bddk.org.tr (erişim tarihi:07.02.2013)

⁶¹ Yavuz Çiftçi, Alper Erserim, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte olan Piyasalar Sempozyumu, Bandırma, 24-27 Nisan 2008, s.15

⁶² Gökçen, Akgül, Çakıcı, a.g.e. , s.9

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUEDESK) 09.02.1994 tarihinde kurulduktan sonra ve aynı tarihte örgütlendiği komisyonlar aracılığı ile muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Muhasebe standartları ile ilgili olarak aynı konuda yayımlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak otuz komite kurulmuştur. TMUEDESK Genel Kurulu, 14.04.1996 tarihli toplantısında ilgili komisyonlar tarafından hazırlanan on bir adet Türkiye Muhasebe Standardını kabul etmiş ve bu standartların 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesini öngörmüştür. Ayrıca TMUEDESK Genel Kurulu, 17.06.1999 tarihli Genel Kurulu'nda beş adet Türkiye Muhasebe Standardını da kabul etmiş ve yayımlamıştır. Bu beş standarttan bir tanesi "Türkiye Muhasebe Standardı-1'in yenilenmiş ve düzeltilmiş şeklidir."⁶³

TMUEDESK'in muhasebe standartlarını saptama ile ilgili amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.⁶⁴

- a) "Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak",
- b) "Türkiye Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasında uyum sağlamak",
- c) "Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimleri göz önünde bulundurmak",
- d) "Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonu ile ilgili çalışmalar yapmak",
- e) "Ülke Muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktır".

TMUEDESK, bu amaçlar ve esaslar doğrultusunda çalışmalarını sürdürmüş ve ilk olarak 14.04.1996 tarihinde 11 adet standart taslağını Türkiye Muhasebe Standardı olarak kabul ederek 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlamıştır. Bu 11 adet standart TMUEDESK'in ilk yayınladığı standartlardır; kurul faaliyet süresi boyunca 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak, TMUEDESK tarafından kabul edilen standartlar uygulamaya yansıtılmamıştır. Bunun nedeni, TMUEDESK'in

⁶³ Yüksel Koç Yalkın, "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUEDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:5, Ekim 2001, s.2

⁶⁴ Baki Yılmaz, "Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı", SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.143,
http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/81348002220.pdf (erişim tarihi:07.02.2013)

yayımladığı standartları işletmelere uygulatabilmesi için herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasıdır.⁶⁵

1.7.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Kurul, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır. Kurul üyelerinin görev süresi üç yıldır.⁶⁶

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun temel görevi; Kurul tarafından yayımlanmış olan yıllık faaliyet raporlarında “denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak” şeklinde belirtilmiştir.⁶⁷

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir. TMSK, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. Bu karar doğrultusunda TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile bir telif ve lisans anlaşması imzalanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmış ve 1 adet Kavramsal Çerçeve, 28 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve 13 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı(TFRS) olmak üzere toplam 41 adet standart ile 23 adet Yorum bulunmaktadır.⁶⁸

⁶⁵ Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir, Defne Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Sayı:76, Kasım, 2006, s.297

⁶⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Faaliyet Raporu, 2010, s.5

⁶⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Faaliyet Raporu, 2010, s.5

⁶⁸ www.tmsk.org.tr (erişim tarihi:08.02.2013)

1.7.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. Söz konusu KHK'nin amacı 1.maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.⁶⁹

660 sayılı KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kapatılmış ve muhasebe standartları ile ilgili olarak her türlü düzenleme yapma yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna verilmiştir. Söz konusu Kararnamenin 9.maddesine göre Kurum'un muhasebe standartları ile ilgili olarak görev ve yetkileri şunlardır;⁷⁰

- Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

⁶⁹ M.Vefa Toroslu, "Muhasebe Teorisi", Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.217

⁷⁰ 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (erişim tarihi:08.02.2013)

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,

- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmaktır.

2. STOK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

2.1. STOKLARIN TANIMI

Türk Dil Kurumu'nun Büyük Türkçe Sözlüğü'nde stok, şu anlamları içermektedir. Stok: 1. Bir satış yerinde satışa hazır bulundurulmuş malların tümü, istif. 2. Bir sanayi dalında yararlanılan ham, işlenmiş veya yarı işlenmiş maddelerin tümü. 3. Bir ihtiyacı karşılayacak maddeden çok miktarda yığılma, istif. 4. Satılmamış, istif edilmiş mal.⁷¹

İşletme; satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelere genel olarak "stok" denir.⁷²

Stoklar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (M.S.U.G.T.) göre ise şöyle tanımlanmaktadır: "İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardır."⁷³

2 no'lu Türkiye Muhasebe Standardında stoklar şöyle tanımlanmıştır: "İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan ticari mallar ile satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır". Hizmet sunulma durumunda, stoklar, işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır.⁷⁴

Bir başka tanıma göre stoklar, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak, tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallardır. Yapılan tanıma göre stok kavramı, gerek ticaret, gerek hizmet ve gerekse üretim işletmeleri açısından stokların anlamını kapsamaktadır.⁷⁵

⁷¹ Türk Dil Kurumu, "Büyük Türkçe Sözlük", www.tdkterim.gov.tr/bts (erişim tarihi:12.02.2013)

⁷² Orhan Sevilengül, "Genel Muhasebe", Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.269

⁷³ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi: 26/12/1992 (erişim tarihi:12.02.2013)

⁷⁴ 25701 Sayılı Resmi Gazete, "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ", Sıra No:3, 15 Ocak 2005, s.3 (erişim tarihi:12.02.2013)

⁷⁵ Şevket Kudret Sayın, "İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:54, Ocak-Şubat-Mart 2001, s.1

V.U.K.'ta "emtia" olarak ifade edilen stoklar kavramı, V.U.K.'un 274. ve 275. maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır.⁷⁶

2.2. STOK HESAPLARI

Stoklar hesap grubu, Tekdüzen Hesap Planında 15 no'lu grupta yer almakta ve 7 adet hesaptan oluşmaktadır. Ayrıca 29 no'lu grupta 3 adet stok hesabı yer almaktadır. İşletme stokları, her an satılabilecek veya üretime verilebilecek kıymetlerden oluştuğu için sadece bilanço dönen varlıkları içinde yer almaktadır. 15 no'lu Stoklar hesap grubu, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur.⁷⁷

Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:⁷⁸

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

29 no'lu Diğer Duran Varlıklar grubu, kendinden önceki hesap gruplarında sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen, özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemlerinden oluşur. Bu grupta stoklara ilişkin olarak aşağıdaki hesaplar yer alır:⁷⁹

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

⁷⁶ Masum Türker, "Stoklarda Değerleme", Yaklaşım Dergisi, Sayı:62, Şubat 1998, s.40

⁷⁷ Ayşe Poyraz Tuğrul, "Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.27

⁷⁸ MSUGT, 1992, s.79

⁷⁹ Tuğrul, 2011, s.28

2.2.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150)

a) Niteliği⁸⁰

İlk Madde ve Malzeme Hesabı, üretimde veya işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemenin izlendiği hesaptır.

- İlk maddeler, üretim konusu mamul veya hizmetlerin bünyesine giren ve mamul veya hizmet birimine göre takip edilebilen varlıklardır. Koltuk üretiminde kullanılan deri, kumaş, sünger, ağaç iskelet v.b ilk maddeye örnek oluşturur.
- Yardımcı maddeler, üretim konusu mamul veya hizmetin bünyesine girmekle birlikte mamul veya hizmet birimine göre izlenemeyen veya buna değer görülmeyecek kadar küçük olan varlıklardır. Koltuk üretiminde kullanılan yapıştırıcı, iplik, vida, çivi ve benzerleri yardımcı maddelere örnek gösterilebilir.
- İşletme Malzemeleri, üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan ancak üretilen mal veya hizmetin bünyesine girmeyen maddelerdir. Üretim sırasında kullanılan makine yağları, temizlik malzemeleri gibi maddeler işletme malzemelerine örnek teşkil eder.
- Ambalaj malzemesi, mamul hale gelen varlığın korunması, tanıtılması, benzerlerinden ayrılması gibi amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir.⁸¹
- Diğer malzemeler, İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanlar dışındaki maddelerdir.(Örnek: Kırtasiye, ampul, sabun, vb.)⁸²

b) Hesabın İşleyişi

Satın alınan ya da üretilen ilk madde ve malzemeler maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir. İlk madde ve malzeme hesabına, ilk madde ve malzemenin çeşidine göre yardımcı hesaplar açılabilir.⁸³

⁸⁰ Sami Karacan, “Muhasebede Dönem İçi İşlemleri”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, 2012, s.251

⁸¹ İbrahim Lazol, “Genel Muhasebe”, Ekin Yayınevi, Bursa, 18.Baskı, 2012, s.93

⁸² Sevilengül, a.g.e. , s.279

⁸³ Gürbüz Gökçen, “Genel Muhasebe”, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2007, s. 279

Örnek:⁸⁴

İşletme Ocak ayında 1.000 birim mal üretimi için 60 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme, 65 TL Direkt İşçilik Gideri yapmıştır. Ayrıca 30 TL Genel İmal Giderleri yapılmıştır. Üretime sevk edilen 1.000 birim malın yarısı Ocak ayı sonu itibariyle tamamlanmıştır. İşletme genel yönetim giderlerinden üretime pay vermemiştir.

YARI MAMULLER ÜRETİM	155.000	
DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANS. H.		60.000
DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. H.		65.000
GENEL ÜRETİM GİD. YANS. H.		30.000

Tamamlanan ürünlerin maliyetleri üzerinden kayda alınması

MAMULLER	77.500	
YARI MAMULLER ÜRETİM		77.500

2.2.2. Yarı Mamuller-Üretim Hesabı(151)**a) Niteliği**

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.⁸⁵

⁸⁴ www.muhasbeuygulama.com/genel muhasbe/Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Hesaplar ve Örnek Anlatımlar (erişim tarihi: 17.02.2013)

⁸⁵ MSUGT, 1992, s.80

b) Hesabın İşleyişi

Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır.⁸⁶

Hesabın kalanı, maliyet dönemi sonunda henüz üretimi devam eden ya da üretim işlemlerine ara verilen yarı mamullerin değerini gösterdiğinden dolayı hesabın isminde, hem dönem içi fonksiyonunu anlatan “üretim”, hem de dönem sonundaki fonksiyonunu anlatan “yarı mamuller” deyimini yer almaktadır.⁸⁷

Örnek:⁸⁸

İşletme Ocak ayında 1.000 birim mal üretimi için 60 TL Direkt İlk Madde ve Malzeme, 65 TL Direkt İşçilik Gideri yapmıştır. Ayrıca 30 TL Genel İmal Giderleri yapılmıştır. Üretime sevk edilen 1.000 birim malın yarısı Ocak ayı sonu itibariyle tamamlanmıştır. İşletme genel yönetim giderlerinden üretime pay vermemiştir.

/			
YARI MAMULLER ÜRETİM	155.000		
DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANS. H.		60.000	
DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANS. H.		65.000	
GENEL ÜRETİM GİD. YANS. H.		30.000	
/			

Tamamlanan ürünlerin maliyetleri üzerinden kayda alınması

/			
MAMULLER	77.500		
YARI MAMULLER ÜRETİM		77.500	
/			

⁸⁶ MSUGT, 1992, s.80

⁸⁷ Sevilengül, a.g.e. , s.280

⁸⁸ www.muhasbeuygulama.com/genel muhasbe/Tekdüzen Hesap Planında Yer Alan Hesaplar ve Örnek Anlatımlar (erişim tarihi: 18.02.2013)

2.2.3. Mamuller Hesabı (152)

a) Niteliği

Üretim çalışmalarını sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.⁸⁹

b) Hesabın İşleyişi

Üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır.⁹⁰

Örnek:⁹¹

Mart ayında üretimi gerçekleştirilen 100.000 litre yağ, mamul stoklarına 0,45 TL/litre maliyet ile alınmaktadır.

31.03				
MAMULLER		45.000		
YARI MAMULLER- ÜRETİM			45.000	
/				

2.2.4. Ticari Mallar

a) Niteliği

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan Ticari mallar (Emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.⁹²

b) Hesabın İşleyişi

Satın alınan Ticari mallar (Emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.⁹³

⁸⁹ MSUGT, 1992, s.80

⁹⁰ Mehmet Ali Canoğlu, "Yeni Planda Stok Hesapları Ve Görüşlerimiz", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 1993, Sayı:147, s.3

⁹¹ Harun Yartaş, "Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulama Etkisi", İstanbul Ticaret Üniversitesi, S.B.E Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009, s.11

⁹² MSUGT, 1992, s.80

⁹³ Canoğlu, a.g.m. , s.3

Örnek:⁹⁴

2000 liralık ticari mal satın alınarak, karşılığında 1000 liralık çek ciro edilmiş, bakiye açık hesap kalmıştır.

TİCARİ MALLAR	2000	
İNDİRİLECEK KDV	360	
ALINAN ÇEKLER		1000
SATICILAR		1.360
Mal Alışı		

2.2.5. Diğer Stoklar

a) Niteliği

İşletmenin ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal dışında satışa konu iktisadi kıymetleri bilançoya diğer stoklar adı altında aktarılmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilecek stoklar işletmenin normal ticari faaliyeti çerçevesinde işleme konu olmayan mallardır.⁹⁵ M.S.U.G.T.'ne göre, yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.⁹⁶

b) Hesabın İşleyişi

Söz konusu stoklarda artış olduğunda maliyet bedeli ile hesaba borç, satış veya kullanım olduğunda aynı bedelle alacak kaydedilir. Artık, hurda ve yan ürün stokları bir üretim sürecinin amacı olamamakla birlikte onun kaçınılmaz bir sonucudur. Bu tür stokların hangi değerle muhasebeleştirileceği genellikle bir sorun olur. Artık, hurda ve yan ürün stoklarını iz bedelle izleyerek, dönem sonunda emsal bedelle değerlemek mümkündür. Ancak, satış değeri belli olan bu tür stoklara üretim maliyetinden, satış

⁹⁴ Lazol, a.g.e. , s.102

⁹⁵ M. Emin Akyol, “Stok Değerlemesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, Mükellefin Dergisi, Sayı: 131, Kasım 2003, s.91

⁹⁶ MSUGT,1992, s.81

karlılık oranları dikkate alınarak pay verilmesi gerekir. Böylelikle, daha doğru bir mamul maliyeti ve satış fiyatı belirlenmesi sağlanır.⁹⁷

2.2.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

a) Niteliği

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.⁹⁸

b) Hesabın İşleyişi

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri Hesabı'nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı'na aktararak kapatılır.⁹⁹

Örnek:¹⁰⁰

Maliyeti 2.000 TL olan ticari mal için %30 oranında değer düşüklüğü karşılığı ayrılıyor.

KARŞILIK GİDERLERİ	600	
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		600
TİC. MALLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		

⁹⁷ Lazol, a.g.e. , s.120-121

⁹⁸ MSUGT,1992, s.81

⁹⁹ MSUGT,1992, s.81

¹⁰⁰ Sevilengül, a.g.e. , s.335

2.2.7. Verilen Sipariş Avansları

a) Niteliği

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.¹⁰¹

b) Hesabın İşleyişi

Verilen sipariş avansları hesabı, avansın ödenmesi ya da akreditifin atırılmasında borçlanır, avansın mal bedeline mahsubunda alacaklanır. Siparişin iptal edilmesi üzerine avansın geri alınması ya da avansın şüpheli veya değersiz alacak haline gelmesi durumunda da hesaba alacak yazılır.¹⁰²

¹⁰¹ Ümit Ataman, “Genel Muhasebe, Cilt I- Muhasebede Dönem İçi İşlemleri”, Türkmen Kitabevi, 8.Baskı, İstanbul, 2010, s.158

¹⁰² Sevilengöl, a.g.e. , s.337

3. STOKLARIN ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

3.1. STOKLARIN ENVANTER İŞLEMLERİ

3.1.1. Envanter Tanımı

Envanter sözü, Latince kökenli olan “invenire” sözüne dayanmakta ve “bulmak” anlamına gelmektedir. Yine Latince kökenli “inventarium” sözü de, “bulunanların tümü”, daha kapsamlı olarak “belli bir bütünün tümünü oluşturan unsurların teker teker tespit edilmesi” anlamına gelmektedir. Türkçe’de kullanılmakta olan “envanter” sözü, Latince kökenli “inventarium” sözünden dilimize geçmiştir. Bu söz sadece Türkçe’de değil, birçok ulusun dilinde kendine yer bulmuştur ¹⁰³

Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe Sözlüğü’nde envanter, şu anlamları içermektedir. Envanter: 1. Bir ticaret kuruluşunun para, mal ve diğer varlıklarıyla genel olarak borçlu ve alacaklı durumlarını, nicelikleri ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme. 2. Bu durumu gösteren çizelge. 3. Mal ve değerlere ait döküm. 4. Belirli bir dönemin başında veya sonunda bir işletmenin varlıkları ile borçlarının sayılması ve hesaplanması sonucunda elde kalan miktar veya değerlerin saptanması. ¹⁰⁴

Muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve uygulamaların hukuki dayanağını da oluşturan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) ve Vergi Usul Kanununda (V.U.K.) envanter ayrı ayrı fakat benzer şekilde tanımlanmıştır. 6762 sayılı T.T.K’nun 73. m. Envanteri “Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.” şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca aynı maddenin 2.fikrasında mevcutlar, alacaklar ve borçların işletmeye dahil olan iktisadi kıymetleri ifade ettiği belirtilmiştir. ¹⁰⁵

213 sayılı V.U.K’nun 186.m.sinde envanter çıkarmak ise ¹⁰⁶; “bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle

¹⁰³ Ahmet Hayri Durmuş, “Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri”, İİTİA Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1979, s. 1

¹⁰⁴Türk Dil Kurumu, “Büyük Türkçe Sözlük”, (çevrimiçi) www.tdkterim.gov.tr/bts (erişim tarihi: 21.02.2013)

¹⁰⁵ Adem Çabuk, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri”, Yenilenmiş 4.Baskı, Dora Yayıncılık, s.4

¹⁰⁶ Ali Ildır, “Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri”, Nobel Yayın, Ankara, 3.baskı, Kasım, 2006, s.3

kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir. "Bununla birlikte "tartılması, sayılması ve ölçülmesi mümkün olmayan malların değerleri tahmini olarak tespit edilir." şeklinde bir hüküm getirilmiştir. Görüldüğü gibi her iki tanım aynıdır. Her iki maddede geçen "bilanço günü" deyimini envanter ve bilançoların düzenlendiği hesap döneminin son gününü ifade etmektedir.¹⁰⁷

Her iki kanun metninden hareketle bir iktisadi kıymetin envanterinin;¹⁰⁸

- 1- Miktarın belirlenmesi (sayılması, tartılması ve ölçülmesi),
- 2- Değerleme (TL olarak ifade edilmesi) olmak üzere iki aşamadan oluştuğu görülmektedir.

3.1.2. Envanter Türleri

Envanterleri yapıma şekilleri aynı olmakla beraber düzenlenme amaçlarına göre farklı isimler alırlar. Bir işletmenin kuruluşunda çıkarılan envantere "Kuruluş Envanteri", hesap dönemi başında düzenlenen envantere "Başlangıç veya Dönembaşı Envanteri", faaliyet devrelerinin sonunda faaliyetlere ait sonuçları görmek üzere tanzim edilen envantere "Dönemsonu Envanteri", bir işletmenin başka bir işletmeye devri yapılırken çıkarılan envantere "Devir Envanteri", işin terki, tasfiyesi veya iflas hallerinde tasfiye memurları tarafından tasfiyenin veya iflas olayının başlangıcında ve sonunda olmak üzere iki defa çıkarılan envanterlere "Tasfiye Envanteri", "İflas Envanteri" denilmektedir.¹⁰⁹

3.1.3. Envanter İşlemlerinin Aşamaları

Muhasebede dönem sonu envanter işlemlerini Tek Düzen Muhasebe planı, T.T.K. ve V.U.K.'nun ilgili hükümlerini de dikkate alarak değerlendirdiğimizde; envanter işlemlerini muhasebe dışı envanter işlemleri ve muhasebe içi envanter işlemleri olarak ikiye ayırabiliriz. Envanter çıkarmanın iktisadi kıymetlerin tespiti ve değerlendirilmesi aşamaları muhasebe dışı envanter olarak kabul edilir. Bu tespit ve değerlendirme işleminden sonra bulunan sonuçların muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu ifade eder duruma getirilmesi işlemi gelir. Bu işleme, muhasebe içi envanter

¹⁰⁷ Sami Karacan, "Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri", Umuttepe Yayınları, Kocaeli, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4.Baskı, Mart 2012, s.12

¹⁰⁸ Lazol, a.g.e. , s.345

¹⁰⁹ Ahmet Kızıl, "Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme", Der Yayınları, İstanbul,1994, s.200

denir. Muhasebe içi envanter işlemleri gerekli düzenleyici muhasebe kayıtlarını kapsar. Envanter çıkartılırken muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri ile iktisadi kıymetler tespit edilir ve değerlemesi yapılır. Bulunan envanter sonuçlarına göre muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi sağlanır. Böylece muhasebe kayıtlarının envanter sonuçları ile doğruluğu sağlanmış olur.¹¹⁰

Muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter çalışmalarında aşağıdaki sıranın takip edilmesi gerekir.¹¹¹

- Dönem sonu genel geçici mizanı düzenlenir. Düzenlenen mizanla iktisadi varlıkların muhasebe kayıtlarındaki durumu tespit edilmiş olur.
- Sayma, ölçme, tartma ve değerlendirme suretiyle iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.
- İşletmenin gerçek durumunu yansıtan fiili envanter sonuçları ile muhasebe kayıtları arasındaki farklar tespit edilir.
- Farkların nedenleri dikkate alınarak fiili durumu yansıtacak şekilde gerekli düzeltme kayıtları yapılır. Sonuç hesapları dönem karı veya zararı hesabına devredilerek genel kesin mizan düzenlenir.
- Kapanış kayıtları yapılarak işletmenin fiili durumunu yansıtan dönem sonu Bilançosu ve Gelir Tablosu düzenlenir.

3.1.3.1. Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri

TTK ve VUK'nun yaptığı tanımlarda yılda en az bir defa yapılması zorunlu olan envanter, muhasebe dışı envanter ya da tespit işlemleri olarak kabul edilir. Muhasebe dışı envanter, bir işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların sayılması, ölçülmesi, tartılması suretiyle miktarın tespit edilmesi ve tespit edilen miktarların parasal olarak ifade edilmesidir. Miktar tespiti ve değerlendirme işlemleri, muhasebe sistemi dışında yapılan işlemler olduğu için, yapılan bu envantere muhasebe dışı envanter denilmektedir.¹¹²

İşletme bilançolarında yer alacak varlık ve kaynakların mevcudiyeti ancak muhasebe dışı envanter çalışmaları sonucu bulunabilecek bilgilere bağlıdır. Bilanço ile muhasebe

¹¹⁰ Bünyamin Öztürk, Güray Gedik, “Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, ASMMMO, Ankara, Kasım 2007, s.3, www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_kutuphane/file_13.pdf (erişim tarihi: 22.02.2013)

¹¹¹ Çabuk, a.g.e. , s.5

¹¹² Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, Yunus Ceran, “Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri”, 2.Baskı, Ekin Basım, 2010, s.18

dışı envanter çalışmaları arasındaki yakın ilişki Vergi Usul Kanunu'nun 192.maddesinde "bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı değerleri itibariyle tertiplenmiş özetidir" şeklinde açıklanmaktadır.¹¹³

3.1.3.2. Muhasebe İçi Envanter İşlemleri

Muhasebe dışı envanter sonuçları ile dönem içinde yapılan muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması ile ortaya çıkacak farkların muhasebe dışı envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi için yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtlarının tamamına muhasebe içi envanter denir.¹¹⁴

Muhasebe içi envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹¹⁵

- Genel geçici mizanın hazırlanması
- Muhasebe dışı envanter yoluyla sağlanan bilgilerin "envanter kayıtları" yoluyla muhasebe defterlerine aktarılması.
- Varlık ve kaynak hesaplarına ilişkin muhasebe dışı envanter bilgilerinin muhasebeleştirilmesi.
- Dönem içinde yanlış ve hatalı kayıtların düzeltilmesi.
- Dönem içinde unutulmuş kayıtların yapılması.
- Gelir ve gider hesaplarının sonuç hesabına aktarılması.
- Kesin mizanın hazırlanması.
- Temel mali tabloların düzenlenmesi
- Kapanış kayıtlarının yapılması.

3.1.4. Envanter Zamanı

TTK ve VUK'nda yer alan hükümlere göre, işletmelerin işe başlama tarihinde ve her faaliyet dönemi sonunda envanter yapmaları zorunludur.¹¹⁶

Dönem sonu envanteri 31 Aralık tarihli bilanço günü itibariyle yapılır. Ancak envanter işlemleri, işletmenin nitelik ve büyüklüğüne göre bir günde tamamlanabileceği gibi, daha uzun süreyi de gerektirebilir. TTK'nun 72. maddesinde "Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş

¹¹³ İldır, a.g.e. , s.4

¹¹⁴ Erkan, Elitaş ve Ceran, a.g.e. , s.19

¹¹⁵ İslam Çankaya, "Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri", Ankara, 1999, s.28

¹¹⁶ Gülçin Yıldırım, "Türkiye Muhasebe Standardı 2 ve Türk Vergi Sistemi Çerçevesinde Stoklar", Bahçeşehir Üniversitesi, Yüksek Lisans Uzmanlık Projesi, İstanbul, 2011, s.27

yılıının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır” denmektedir. Buna göre envanter, takip eden ilk üç ay içerisinde tamamlanmış olmalıdır. VUK’nun da envanter süresi belirtilmemiştir. Ancak, kurumlar vergisi mükellefleri 4 ay, gelir vergisi mükelleflerinde üç ay olarak belirlenen beyanname süresi aynı zamanda envanter süresi olarak da kabul edilmektedir. Ancak envanter sınırlanan bu süre içerisinde ne zaman tamamlanırsa tamamlansın, envanter sonuçları 31 Aralık tarihli bilanço günündeki sonuçları gösterir.¹¹⁷

V.U.K. m. 190’a göre büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterini 3 yılda bir çıkarabilirler. Bu taktirde envanter çıkarılmayan yıllarda, hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler. Büyük mağazalardan kasıt, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir. Ayrıca Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin gerektiğinde iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına izin verebilir. Burada da envanter yapılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetler envanter defterine kaydolunur.¹¹⁸

Bu hükmün uygulanmasında şu hususlara dikkat edilmek gerekir.¹¹⁹

- Üç yılda bir envanter sadece emtia mevcutları için geçerlidir. İşletmeye dahil, diğer mevcutlarla, borç ve alacak envanterlerinin her yıl yapılması gereklidir.
- Üç yılda bir envanter çıkarılabilmesi için, emtia miktar hareketinin hesaben takip edilmesi ve hesap dönemi sonundaki mevcudun kayden bilinmesi zorunludur. Fiili envanterle tespit edilen miktarlarla, kayden mevcut görülen miktarlar arasında farklılıklar varsa sebepleri bulunarak giderilir.

Böylece, büyük mağazalar, eczaneler veya izin alan büyük sınai işletmeler, emtia mevcutlarını hesaben takip ediyorlarsa, iki yıl kaydi mevcudu esas alırlar. Kaydi durumla fiili durumun uygunluğu, her yıl yerine, üç yılda bir sağlanır. Emtia mevcudu hesaben takip edilmiyorsa, envanterin üç yılda bir yapılmasına imkan yoktur.¹²⁰

¹¹⁷ Mehmet Ali Feyiz, “**Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**”, Murathan Yayınevi, 7.Baskı, Trabzon 2010, s.11

¹¹⁸ Çabuk, a.g.e. , s.6

¹¹⁹ <http://www.temelymm.com/2010-2.doc> (erişim tarihi: 23.02.2013)

¹²⁰ Mehmet Tahir Ufuk, “**Envanter Farklarının Uyumlaştırılmasında Uyulacak Esaslar**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 205, Ocak 2010, s.1

3.1.5. Envanter Defteri Ve Listeleri

Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Listelerin düzenlenmesi durumunda listelerin iktisadi kıymetlerle ilgili toplam değerleri toplu olarak envanter defterine kaydedilir. TTK ve VUK’de envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı bir defter olarak tanımlanmıştır. VUK’nun 185. maddesine göre envanter defteri müteharrik (ayrı) yapraklı olarak da kullanılabilir. VUK’nun 220. maddesine göre de noter tasdikine tabi tutulmuştur. Envanter defterine işe başlama tarihinde ve bundan sonra her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydolunur.¹²¹

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler mal envanteri çıkarttıklarında işlemlere ait kayıtlarla karıştırmamak suretiyle işe başlama halinde işletme defterini baş tarafına, bundan sonra her hesap döneminin sonunda işlem kayıtlarını takip eden sayfalara envanteri kaydederler. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak mal envanterlerini bu deftere kaydedebilirler.¹²²

Envanter listelerinin şekilleri kanunlarımızda açıkça belirtilmemiştir. Bununla beraber, envanter listelerinin geçerli olabilmesi için sahip olması gerekli hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹²³

- Envanter listelerine kaydedilen iktisadi kıymetler sayfa üzerinde sıra numaralanmalıdır.
- Envanter listeleri kendi aralarında sıra numaralanmalıdır.
- Envanter tanzim tarihi belirtilmelidir.
- Envanteri çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanmalıdır.
- Aynen envanter defteri gibi saklanmalıdır.
- Liste toplamları toplam olarak envanter defterine yazılmalıdır.

Gerek envanter listeleri, gerekse envanter defterleri V.U.K. m.253’e göre ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl, T.T.K. m.68’e göre ise on yıl süre ile saklanmak zorundadır.¹²⁴

¹²¹ Karacan, a.g.e. , s.17

¹²² Ahmet Kızıl, “Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, Bahar Yayınları, İstanbul, 2004, s. 243

¹²³ Karacan, a.g.e. , s.17

¹²⁴ Çabuk, a.g.e. , s.7

3.1.6. Stoklarda Kayıtlama Yöntemleri

Mal hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde esas alınan yöntemler şunlardır;¹²⁵

- Aralıklı Envanter Yöntemi
- Aralıksız (Devamlı) Envanter Yöntemi

İşletmeler, ticari mal satış kar veya zararını hesaplama dönemlerine göre, ticari malların maliyetlerini (ticari mal stok maliyeti ve satılan ticari mal maliyeti) izlemek amacıyla, bu iki yöntemden birini kullanabilirler. Söz konusu yöntemlerden hangisi uygulanırsa uygulansın, dönem sonu mal mevcudu ve mal satışından doğan kar ya da zarar aynı olacaktır.¹²⁶

3.1.6.1. Aralıklı Envanter Yöntemi (Tecrübi Yöntem)

Aralıklı Envanter Yöntemi, finansal tabloların hazırlanması için mevcut stokların fiziki sayımının her hesap dönemi sonunda yapıldığı bir yöntemdir. Stokların değerini bulmak için mallar sayılır, tartılır, ya da başka şekilde ölçülür ve ardından miktarlar birim fiyat ile çarpılır. Satılan malların maliyeti fiziki sayımla tespit edilen dönem sonu stok miktarına göre hesaplanır ve objektif yaklaşım da bir stokun maliyetinin stok sayımından bağımsız olarak doğrulanamayacağı yönündedir. Mal çeşidinin çok olduğu, küçük hacimli ve ucuz fiyatlı birimlerden oluştuğu işletmelerde (örneğin, kırtasiye, oyuncakçı, konfeksiyon, parfümeri, bakkal, vb.) alım satım işlemleri genellikle bu yönteme göre kaydedilir.¹²⁷

Stok hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre kayıtlarında izleyen işletmelerde stok hesaplarının borç ve alacağına farklı değerlerle kayıt yapılması nedeniyle hesabın bakiyesi ne kar/zararı ne de stoklardaki mevcudu verir. Bu nedenle işletmenin elindeki stok mevcudu ile satış karının muhasebe dışında hesaplanarak kayıtların yapılması gerekir.¹²⁸

Aralıklı envanter yöntemi ile aralıksız envanter yönteminin ticari mal alış kaydı bakımından farkları yoktur. Ancak, aralıklı envanter yönteminde her satışla birlikte satılan ticari malların maliyeti ile ilgili kayıt yapılmaz. Bu yöntemde, dönem içinde ticari

¹²⁵ Yıldırım, 2011, s.31

¹²⁶ Süleyman Yükçü, "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi", Vizyon Yayınları, 4.Baskı, İzmir 1999, s.707

¹²⁷ Yonca Küçük, "Türkiye Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi Ve Denetimi", İstanbul Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010, s.73

¹²⁸ Çabuk, a.g.e. , s.81

mal satıldıkça ilgili hesap karşılığında 600 Yurtiçi Satışlar hesabına satış tutarı ile alacak kaydı yapılır. Satılan ticari mallar maliyetinin bulunarak kayıtlara aktarılması için ticari malların miktar tespiti ve değerlemesi (envanter) yapılır. Bu işlem haftalık, aylık gibi belirli dönemlerde yapılabileceği gibi hesap dönemi sonunda da yapılabilir. Yapılan envanter sonunda bulunan stoktan yararlanarak hesaplanan ticari mallar maliyeti 153 Ticari Mallar hesabının alacağına; 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borcuna kaydedilerek hesaplar düzeltilmiş ve devamlı envanter yöntemine dönülmüş olur.¹²⁹

Dönem sonunda sayım ve değerlendirme yapılarak dönem sonu ticari mal stoku bulunduktan sonra, satılan ticari mallar maliyeti(S.T.M.M.) aşağıdaki eşitlikle bulunabilir:¹³⁰

Dönem Başı Stok + Net Alışlar = S.T.M.M. + Dönem Sonu Stok

S.T.M.M. = Dönem Başı Stok + Net Alışlar - Dönem Sonu Stok

Buradan hesaplanacak tutar 153 Ticari Mallar hesabına alacak kaydedildiğinde bu hesabın borç bakiyesi, sayım ve değerlendirme sonucu bulunan stok değerini gösterir. Bu nedenle, satılan ticari mallar maliyeti doğrudan ticari mallar hesabının bu yapısı kullanılarak da bulunabilir.¹³¹

3.1.6.2. Aralıksız (Devamlı) Envanter Yöntemi

Sürekli envanter yönteminde, dönem içerisinde satın alınan mallar aralıklı envanter yönteminde olduğu gibi maliyet bedeli ile Ticari Mallar hesabının borç sayfasına, satılan mallar ise satış bedeli ile Yurtiçi Satışlar hesabının alacak sayfasına kaydedilir. Bu yöntemde dönem içerisinde, her mal satışında ikinci bir kayıt yapılır. Bu ikinci kayıta, satılan malların maliyet bedeli hesaplanarak Ticari Mallar hesabına alacak, Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabına borç kaydedilir. Yapılan bu kayıtlar sonucunda Ticari Mallar hesabının borç bakiyesi işletmenin sahip olduğu mal stoklarının maliyet bedelini, Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borç bakiyesi ise o ana kadar satılan malların maliyet bedelini gösterir.¹³²

¹²⁹ Lazol, **a.g.e.** , s.113

¹³⁰ Karacan, **a.g.e.** , s.257

¹³¹ Karacan, **a.g.e.** , s.257

¹³² C. Yaşar Özmen, “**Stokların Envanter Değerlemesi Ve Denetimi**”, Marmara Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2008, s.21

Ayrıca dönem içerisinde herhangi bir zamanda, Yurtiçi Satışlar hesabı (veya Yurtdışı Satışlar hesabı) ile satış indirimlerinden oluşan net satış tutarı ile satılan ticari malların maliyeti karşılaştırılarak, mal satış karı veya zararı hesaplanabilmektedir. Dönem sonunda yapılan envanter işlemi sonucunda, fire, çalınma, kaybolma veya kayıtlara geçmeyen bir işlem yoksa ticari mallar hesabının borç bakiyesi ile fiili sayım sonuçlarının eşit olması gerekir. Eğer fark varsa farkın mal sayım noksanı veya mal sayım fazlası olarak kayıtlara geçirilerek nedenlerine göre düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir.¹³³

Bu yöntemde hesap kayıtlarından her zaman ve doğrudan doğruya mal mevcudunu ve mal satışlarının sonucunu görmek mümkündür. Bu yöntemin işleyebilmesi için satılan her malın maliyetinin bilinmesi ve stok kartlarının tutulması zorunludur.¹³⁴

3.2. STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ

3.2.1. Değerleme Kavramı ve Değerleme Ölçüleri

3.2.1.1. Değerlemenin Tanımı

Dilbilimi açısından bakıldığında değerlendirme, “**değer**” kelime kökünden türetilmiştir. **Değer**, Türk Dil Kurumu’nun Büyük Türkçe Sözlüğünde şu anlamlara gelmektedir: 1. Bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık kıymet. 2. Bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı, paha.¹³⁵

Değerlemeye baktığımızda, dilbilimi açısından tanımı şöyledir: 1. Değerlemek işi, değer biçme. 2. bir malın değerini belirleme.¹³⁶

Değerleme, esas olarak bir iktisadi kıymetin belirli bir zamandaki değerinin belirlenmesidir. Daha net bir ifade kullanacak olursak iktisadi kıymetlerin belli zamanlardaki değerinin para cinsinden ifadesidir. Değerleme vergilendirilecek gelirin yani matrahın tespiti açısından önemlidir.¹³⁷

¹³³ Adem Çabuk, ”**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**”, 3. Baskı, Vipaş Yayınları, Bursa, 2001, s.83.

¹³⁴ Ümit Ataman, ”**Genel Muhasebe Cilt II- Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**”, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2005, s.110

¹³⁵ Türk Dil Kurumu, ”**Büyük Türkçe Sözlük**”, (çevrimiçi) www.tdkterim.gov.tr/bts (erişim tarihi: 01.03.2013)

¹³⁶ Türk Dil Kurumu, ”**Büyük Türkçe Sözlük**”, (çevrimiçi) www.tdkterim.gov.tr/bts, (erişim tarihi: 01.03.2013)

¹³⁷ Erkan Aydın, ”**Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s.29

V.U.K.' un üçüncü kitabı (md. 258'den md. 330'a kadar yer alan hükümler) değerlendirme ile ilgili hükümleri kapsamaktadır. V.U.K. md. 258' e göre "değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." Diğer bir ifade ile değerlendirme, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları değerlerin belirlenmesidir.¹³⁸ T.T.K.'da ise değerlemenin tanımı yapılmamıştır. Ancak T.T.K.'nın 75. maddesinde "Bütün aktifler, en çok bilanço günündeki işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunurlar." hükmü yer almaktadır.¹³⁹

Kanunda yer alan tanım kısa olmasına rağmen değerlemeye ilişkin temel unsurları içinde barındırmaktadır. Bunlardan birincisi değerlemenin vergilendirmeye esas alınacak matrahın doğru olarak hesaplanması amacına yönelik bir işlem olmasıdır. Dolayısıyla mükellef değerlendirme işleminde öncelikli olarak matrahın vergi kanunlarına uygun bir şekilde tespit edilmesini amaçlamak zorundadır.¹⁴⁰

İkinci olarak değerlendirme, iktisadi kıymetlere ilişkin bir işlemidir. Değerlemenin yapılabilmesi için her şeyden önce değerlemeye tabi olacak bir ekonomik varlığa ihtiyaç vardır. Bu ise yasal ifade ile "iktisadi kıymet'tir". Ekonomik varlık ile ifade edilmek istenen ise işletmenin veya kişinin servetine dahil olumlu (varlıklar, alacaklar ve haklar) ve olumsuz (borçlar) servet unsurlarının bütünüdür.¹⁴¹

3.2.1.2. Değerleme Zamanı

VUK' nun 259. maddesine göre, değerlendirme, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda yapılacaktır. Sözü edilen gün ve zaman, hesap dönemlerinin son günü olabileceği gibi, iktisadi kıymetlerin alındığı, satıldığı, imal ve inşaatının bittiği, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği veya vergiye tabi olduğu başka bir an olabilir.¹⁴² Örneğin; değerlendirme zamanı, gelir ve kurumlar vergilerinde ilk defa işe başlamada, işe başlama tarihi, daha sonra her hesap döneminin son günüdür.¹⁴³

¹³⁸ Aydın, a.g.e. , s.29

¹³⁹ Ayşe Poyraz Tuğrul, "Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.46

¹⁴⁰ Aydın, a.g.e. , s.29

¹⁴¹ Aydın, a.g.e. , s.29

¹⁴² Murat Tokmakkaya, " Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, İstanbul, Sayı:220, Aralık, 1999, s.2

¹⁴³ Rana Kaplan, "Vergi Usul Kanunu'nda Emtia Değerlemesi", Marmara Üniversitesi, S.B.E Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.7

3.2.1.3.Değerleme Kuralları

Değerlemenin kurallarını dört başlık altında toplamak mümkündür;

a) Değerleme Günü

Bilançoya tabi varlıklarda değerlendirme günü, bilanço günüdür. Bir işletmenin bütün aktif ve pasifleri bilanço gününde değerlendirilir. Genel olarak işletme varlık, alacak ve borçlarının değerlendirildiği günün hesap döneminin son günü olduğunu söyleyebiliriz. Ancak birçok servet unsurlarında değerlendirme günü vergiyi doğuran olayın ortaya çıktığı gündür. Örneğin; vaset ve intikal vergisinde değerlendirme günü, miras yoluyla vuku bulan intikallerde malların vukuken iktisab edildiği gündür.¹⁴⁴

b) Değerlemenin Teklik İlkesi:

VUK madde 260'da "Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir." denilmektedir.¹⁴⁵

Bu hükümden de anlaşılacağı gibi iktisadi kıymetlerin her biri prensip olarak tek başına ve bağımsız olarak dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulur. Toplu olarak değerlendirme yapılması mümkün değildir. Ancak kanun metninde yer alan "tek başına" ifadesinin iktisadi kıymetlerin işletmedeki yeri, fonksiyonu ve satışa konu olup olmadığına bakılarak anlamlandırılması gerekir. Örneğin; sabit tesislerde makinelerden her biri, bir bütün olarak değerlendirilirken, bir makineyi oluşturan parçaları satan kişi bakımından, bu parçaların her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.¹⁴⁶

Vergi sistemimiz her bir varlığın tek tek değerlendirilmesine iki istisna getirmiştir. Bunlar:¹⁴⁷ Örf ve adete göre aynı cinsten sayılan mallar. Örneğin, oyuncak toplar, fiyatları farklı olmayan mendil, çorap vb. gibi mallardır. Düşük değerli çelik eşyalar. Örneğin, eskimiş mobilyalar, artıklar, yangın, deprem ya da su basması yüzünden bozulan, çürüyen, kırılan, paslanan mallar toplu olarak değerlendirilir.

c) Değerlemede Tek Ölçüt Kullanma İlkesi

TMS, TTK ve VUK, her ekonomik varlığın içinde bulunduğu şartlara göre hangi ölçü ile değerlemeye tabi tutulacağını tespit etmiştir. Değerleme işlemini yapacak olan işletme, kişisel görüşlerine veya arzusuna uygun olarak değerlendirme ölçüğünü

¹⁴⁴ Ataman, a.g.e. , s.17

¹⁴⁵ Aydın, a.g.e. , s.38

¹⁴⁶ Aydın, a.g.e. , s.38

¹⁴⁷ Aytekin Kaya, "Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Ders Notları", 2012, s.6, www.aytekinkaya.com (erişim tarihi: 04.03.2013)

değiştiremez. Bu kuralın amacı her ekonomik varlığın niteliğine göre uygun olan veya kolaylıkla tespit edilebilen objektif bir değerlendirme işlemini geliştirmektir.¹⁴⁸

d) Değerlemede Gerçekleşmemiş Kar ve Zararlar

Vergi sistemimiz de, gerçekleşmeyen zararların hesaplara yansıtılabileceği kabul edilmiştir. Örneğin; karşılık müessesesi ile henüz kaybedilmemiş fakat kaybedilmesi mümkün alacaklar değer düzeltimine tabi tutulabilmektedir. Böylece henüz gerçekleşmemiş bile olsa belirli ekonomik varlıklarda gerçekleşmesi muhtemel zararlar dikkate alınabilmektedir. Ancak gerçekleşmeyen gelirler ise dönem karı hesaplanırken dikkate alınmazlar.¹⁴⁹

3.2.1.4. Değerleme Ölçüleri

3.2.1.4.1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri

Ticari kurallar açısından değerlendirme, Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) düzenlenmiştir. Bu kanunda değerlemenin amacı şu şekilde ifade edilmektedir; “İşletme sermayesinin işletme sahipleri veya ortakları arasında haksız bir şekilde dağıtılmasını önleyerek, işletme ile ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini korumak” şeklinde ifade edilmektedir.¹⁵⁰

TTK'da her iktisadi kıymet için bir değerlendirme ölçüsü belirlenmemiştir. Kanunun 75/2 Md.'de “Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinde kayıt olunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilmeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacaklarda itibari miktarlarına göre hesap edilir” denilmiştir. Pasifler hususisiyle bütün borçlar, şarta bağlı ve vadeli olsalar bile itibari değer üzerinden hesaba geçirilirler”.¹⁵¹

Her iki hükümde yüksek değerlendirme ile karı yüksek göstererek sermayenin temettü şeklinde dağıtılmasına engel olmakta ve işletmeden alacaklı durumda olanlarla kredi verecek olan üçüncü şahısları korumaktadır.¹⁵²

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan değerlendirme ile ilgili düzenlemeleri iki ana grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki şahıs işletmelerinde değerlendirme, ikincisi ise

¹⁴⁸ Yıldırım Ercan Çalış, “Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi, S.B.E. Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s.14

¹⁴⁹ Ataman, a.g.e. , s.18

¹⁵⁰ Ümit Gücenme, “Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri”, Marmara Yayınevi, Bursa, 2000, s.59

¹⁵¹ Sibel Özmen, “Tekdüzen Hesap Planı”, İstanbul: Seçkin Yayınları, 2004, s.41.

¹⁵² Çabuk, a.g.e. , s.8

sermaye şirketlerinde değerlemedir. Şahıs işletmeleriyle ilgili değerlendirme hükümlerine göre tüm aktifler en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur denmektedir.¹⁵³

TTK'nun 458. maddesine göre şirket işlerinin devamlı gelişmesini ve yahut mümkün olduğu ölçüde istikrarlı kar payları dağıtılmasını temin açısından uygun ve yararlı olduğu takdirde aktiflerin bilanço günündeki değerlerinden daha düşük bir değerle bilançoya konması suretiyle veya başka bir şekilde gizli yedek akçe ayrılması mümkündür. Ancak ayrılan gizli yedek akçenin kullanım yerleri konusunda yönetim kurulu denetim kuruluna bilgi vermek zorundadır.¹⁵⁴

Kuruluş, teşkilat ve idare masrafları TTK'nun 459. maddesine göre dönem kar veya zararı hesabında masraf olarak gösterilir. Ancak ilk tesisat ve işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için ana sözleşme veya genel kurul kararlarında belirtilen teşkilat masrafları, Damga Resmi tutarları en çok beş yıllık bir zamana bölünebilir. Bu şekilde her yıla ait olan tutar o yılın kar ve zarar hesabında masraf olarak gösterilir. TTK'nun 460. maddesine göre maddi duran varlıklar, gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alet ve edevat ile mobilya gibi devamlı olarak işletmede kullanılan tesisler halin icabına göre uygun olan tenzilat yapıldıktan sonra en fazla maliyet değeri ile bilançoya geçirilir.¹⁵⁵

Aynı maddenin 2.fıkrasına göre maddi olmayan duran varlıklar, haklar, imtiyazlar, ihtira beratları, hususi imal ve istihsal usulleri, ruhsatnameler, markalar ve bunlara benzer sair kıymetler de maddi duran varlıklar gibi değerlendirilir. TTK md.461.'e göre "hammadeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilirler". Bu itibarla emtia değerlemesinde kullanılacak ölçü maliyet değeridir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre "bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilirler" ifadesi ile bir değerlendirme ölçüsü olarak cari değere de yer verilmiştir.¹⁵⁶

¹⁵³ Çabuk, a.g.e. , s.8

¹⁵⁴ Karacan, a.g.e. , s.23

¹⁵⁵ <http://okul.selyam.net/docs/index-77133.html?page=3> (erişim tarihi: 06.03.2013)

¹⁵⁶ Karacan, a.g.e. , s.24

3.2.1.4.2.Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri

Vergi mevzuatımızda değerlendirme temel olarak VUK' nda düzenlenmiştir. VUK' nu her ekonomik varlığın özelliklerini dikkate alarak o ekonomik varlığın hangi değerlendirme ölçüsüyle değerlendirileceğini kesin olarak tespit etmiştir. Değerleme, VUK' na göre vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin değerinin takdir ve tespitidir. Burada VUK' na göre yapılacak değerlemede kullanılacak değerlendirme ölçüleri ele alınacak ve bu ölçülerin hangi iktisadi kıymetlerin değerlemesinde kullanılacağı açıklanacaktır.¹⁵⁷

VUK'nun 261. maddesine göre değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biriyle yapılır.¹⁵⁸

1. Maliyet Bedeli
2. Borsa Rayici
3. Tasarruf Değeri
4. Mukayyet Değer
5. İtibari Değer
6. Vergi Değeri
7. Rayiç Bedel
8. Emsal Bedeli ve Ücreti

1) Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi için yapılmış olan satın alma veya imal etme harcamalarının tümünü kapsamaktadır. VUK'un 262'nci maddesi maliyet bedelini, bir iktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlarla ilgili bütün giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır.¹⁵⁹

Değerleme ölçüleri arasında sayılmamış olmasına rağmen ‘alış bedeli’ ölçüsü olarak Türk ve yabancı esham ve tahvilatın değerlendirilmesinde kullanılır. Alış bedelinin, maliyet bedelinden farkı, satın alma bedeline, bu satın alma ile ilgili bilimum giderlerin katılmayacak olmasıdır.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Kaplan, s.13

¹⁵⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 261

¹⁵⁹ Emre Büyükişik “Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:6, Şubat, 2002, s 93

¹⁶⁰ Karacan, a.g.e. , s.26

Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli, değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişiklik göstermektedir. VUK'a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin, işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar ya da kullanılır hale gelinceye kadar yapılan bütün harcamalardır.¹⁶¹

Satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri birinci grup ve

- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıt alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri gibi harcamalarda ikinci grup harcamalardır.

Birinci grup da ki harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunlu, ikinci grup da ki harcamaların ilavesi ise ihtiyaridir. Diğer bir ifadeyle mükellef ikinci grup harcamaları dilerse maliyet bedeline ekleyebilir. Bir iktisadi kıymetin değerini arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilmektedir.

İşletmeye dahil hangi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği VUK' nun ilgili maddelerinde açıklanmıştır. Bunları sayacak olursak;¹⁶²

- Gayri menkuller (VUK m. 269-272)
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar,
- Demirbaş eşya, alet edevat, mefruşat (VUK m. 273)
- Satın alınan emtia (VUK m.274)
- İmal edilen emtia (VUK m.275)
- Zirai mahsuller (VUK m.276)
- Hayvanlar (VUK m.277)

2) Borsa Rayici

Borsa rayici, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki borsa fiyatıdır. VUK'un 263'üncü maddesi borsa rayicini gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde, borsadaki muamelelerinin ortalama değeri olarak açıklamıştır. Borsa fiyatında

¹⁶¹Abdullah Ekinci, "Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri", www.muhasabenet.net (erişim tarihi: 07.03.2013)

¹⁶² Karacan, a.g.e. , s.27

normal dalgalanmalar dışında açık kararsızlık görüldüğü durumda Maliye Bakanlığı son muamele günü yerine değerlemeden önceki 30 günün ortalama rayicini esas alılabilmektedir.¹⁶³

Yabancı para ve yabancı para cinsinden alacak ve borçlar VUK'nun 280. Maddesine göre borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa, bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacaktır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunacaktır. Yabancı para ile düzenlenmiş olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da bu hüküm geçerlidir.¹⁶⁴ V.U.K.'da değerlendirme ölçüsü olmayan veya olup da o ölçüyle değerlemesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici ile değerlendirilir.¹⁶⁵

3) Tasarruf Değeri

Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değere tasarruf değeri denir.(V.U.K.m.264). Bu değer iktisadi varlığın veya borcun değerlendirme günündeki peşin değeridir.¹⁶⁶

Mükellefler isterse senetli alacak ve borçlarını tasarruf değeri ile değerleyebilir. Ancak senetli alacak ve borçlardan herhangi birisi tasarruf değeri ile değerlendirilirse diğerinin de tasarruf değeri ile değerlendirilmesi zorunlu olur.¹⁶⁷

Bankalar, Bankerler ve Sigorta Şirketlerinin ise senetli-senetsiz tüm alacaklarını tasarruf değeri ile değerlemeleri zorunludur.(V.U.K.m.281).Yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan senetli alacak ve borçlarda tasarruf değeriyle değerlendirilebilir. Senette faiz oranı belirlenmişse bu oran, belirlenmemişse değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.(V.U.K.m.280)¹⁶⁸

4) Mukayyet (Kayıtlı) Değer

Mukayyet değer VUK'un 265. maddesinde; "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri" olarak tanımlanmıştır. Değerleme ölçütü olarak

¹⁶³ <http://www.webmuhasebe.com/Konular/degerolcu.htm> (erişim tarihi: 08.03.2013)

¹⁶⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 280

¹⁶⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 289

¹⁶⁶ Çabuk, a.g.e. , s.11

¹⁶⁷ İldır, a.g.e. , s.8

¹⁶⁸ Çabuk, a.g.e. , s.11

mukayyet değerle değerlendirilen iktisadi kıymetler; değeri defter ve hesap kayıtlarında bulunan ve ancak buralardan hesaplanabilecek nitelikte olan kıymetlerdir.¹⁶⁹

Kayıtlı değer olarak da ifade edilen mukayyet değer, değerlendirme ölçüsü olarak kullanıldığı iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir.¹⁷⁰

- Senetsiz alacaklar (VUK Md.281)
- Senetli alacaklar (istenirse, VUK Md.281)
- İlk tesis ve taazzuv giderleri, kuruluş giderleri, peştemallıklar (VUK Md.282)
- Aktif geçici hesap kıymetleri(VUK Md.283), Aktif geçici hesap kıymetleri şu kalemleri içerir:
 - Peşin ödenen giderler,
 - Tahsil edilmemiş hasılat (gelir tahakkukları),
 - İdrak edilmemiş mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri gideri gibi),
 - Senetsiz borçlar (VUK Md.285)
 - Senetli borçlar (istenirse, senetli alacaklar tasarruf değeriyle değerlendirilmemiş ise, VUK Md.285)
- Pasif geçici hesap kıymetleri (VUK Md. 287), Pasif geçici hesap kıymetleri şu kalemleri içerir:
 - Peşin tahsil edilmiş hasılat,
 - Henüz ödenmemiş giderler, karşılıklar,
 - Amortismanlar (VUK Md. 288)
 - Özel haller (değerleme ölçüsü belirtilmemiş ya da belirtilen ölçüyle değerlemesine imkan olmayan hallerde, borsa rayici yoksa iktisadi kıymetler mukayyet değerle değerlendirilir. VUK Md. 289)

5) İtibari (Nominal) Değer

İtibari değer VUK'nun 266.maddesinde "Her nevi senetlerle, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değer" olarak tanımlanmıştır.¹⁷¹

İtibari değer uygulamada nominal değer olarak da anılmaktadır. Diğer taraftan itibari değer ile kayıtlı değer esasen aynı şeyi ifade etmektedir. Ancak itibari değer terimi, kıymetli evrak üzerinde yazılı olan değer için kullanılırken kayıtlı değer, iktisadi

¹⁶⁹ Sema Küçük, "Ek: Değerleme ve Dönem sonu işlemleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı:169, Ocak, 2007, s.6

¹⁷⁰ Karacan, a.g.e. , s.28-29

¹⁷¹ Civan, a.g.e. , s.3

kıymetin defterlerde yazılı olan değeri için kullanılmaktadır.¹⁷² İtibari değer in değerlendirme ölçüsü olarak kullanılacak iktisadi kıymetler şöyledir:¹⁷³

- Kasa mevcudu (yabancı paralar hariç, VUK Md.284)
- Tahviller (eshamli şirketlerle, İKM tarafından çıkarılanlar, VUK. Md.286)

6) Vergi Değeri

VUK' nun 268. maddesine göre, vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.¹⁷⁴

İşletmenin bilançosunda yer alan gayrimenkuller vergi değeri ile değerlendirilmez. Bunlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi ise vergi değeri ile değerlendirilir.(V.U.K. m.289)¹⁷⁵

7) Rayiç Bedel

VUK'nun Mükerrer 266. maddesi uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım bedelidir.¹⁷⁶

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerden rayiç bedelle değerlendirilmesi gereken bir kıymet VUK' da sayılmamıştır. Bu ölçü, Emlak Vergisi Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında yeri olan bir ölçüdür.¹⁷⁷

8) Emsal Bedeli

Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.¹⁷⁸ (V.U.K. m.267)

Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için değerlendirme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmesi veya gerçek değerinin doğru olarak hesaplanabilmesi durumlarında emsal bedeli uygulanamaz. İşletmelerde imalat sırasında veya süreci sonunda ortaya çıkan hurda, döküntü ve ıskartaların maliyet bedellerinin doğru olarak hesaplanamayacağı veya maliyet bedeli ile değerlemenin bu gibi kıymetlerin gerçek değerini yansıtmayacağı

¹⁷² Aydın, **a.g.e.** , s.42

¹⁷³ Karacan, **a.g.e.** , s.29

¹⁷⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 268

¹⁷⁵ Çabuk, **a.g.e.** , s.12

¹⁷⁶ Civan, **a.g.e.** , s.3

¹⁷⁷ Karacan, **a.g.e.** , s.29

¹⁷⁸ İldır, **a.g.e.** , s.9

açıktır. Bu sebeple, iktisadi kıymetin değerinin tam ve doğru olarak tespitine imkan olmayan bu gibi hallerde emsal bedeli kullanılır.¹⁷⁹

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:¹⁸⁰

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

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

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

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

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

3.2.1.4.3. Sermaye Piyasası Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri

Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda yapılacak değerlemede kullanılacak değerlendirme ölçüleri ve bunların tanımları ve kullanım yerleri Sermaye

¹⁷⁹ <http://www.webmuhasebe.com/Konular/degerolcu.htm> (erişim tarihi: 11.03.2013)

¹⁸⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 267

Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan XI Seri ve 1 sıra no'lu tebliğle belirlenmiştir. Bu tebliğde yer alan değerlendirme ölçüleri şunlardır;¹⁸¹

- **Tarihi Maliyet İlkesi:** Varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değerini veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.
- **Elde Etme Maliyeti:** Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.
- **Satın Alma Maliyeti:** Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.
- **Üretim Maliyeti:** Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.
- **İnşa Maliyeti:** İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.
- **Net Gerçekleşebilir Değer:** Varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.
- **Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı:** Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade eder.
- **Tamamlama Maliyeti:** Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.
- **Rayiç Bedel:** Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.
- **İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi:** Satılan veya üretime verilen ilk madde, malzeme, yarı mamul, ara mamul ve mamullerin stoka ilk girenlerden oluştuğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, ambar çıkışları, en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi:** İlk giren ilk çıkar yönteminin aksine, satılan veya üretime verilen stokların son girenlerden olduğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, çıkışlar, en yeni tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise, en eski tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

¹⁸¹ Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, 1 No'lu Tebliğ, Madde 19 (erişim tarihi:11.03.2013)

- **Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde maliyet, stokların toplam elde etme maliyetleri ile alım miktarları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet toplam stok miktarına bölünerek birim maliyet bulunur; bu tutar stok miktarıyla çarpılarak stok maliyetine ulaşılır.
- **Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi:** İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde her yeni alımdan sonra o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanmasını ifade eder.
- **Özel Sipariş Maliyet Yöntemi:** Özel bir proje veya sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların, dönem sonunda değerlemesinde kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde, stoka giren maddenin, üretim işlemleri tamamlanıncaya kadar elde etme maliyetiyle ilişkisi sürdürülür.

3.2.1.4.4. T.M.S. / T.F.R.S. Açısından Değerleme Ölçüleri

I.A.S.B. (The International Accounting Standards Board–Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarında birçok değer ölçüsüne yer verilmiştir. Bu ölçülerin ne anlama geldiği veya nasıl uygulanacağı hususunda uygulamada farklı algılamalar bulunmaktadır. I.A.S.B.’ın bu değerlendirme ölçülerinin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılmasına yönelik yeterli açıklayıcı bilgi veya örnekler vermemesi, değerlendirme ölçülerinin farklı şekilde yorumlanması ve uygulanmasına yol açmaktadır. Aynı durum T.M.S.K.’nın yayınladığı muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan değerlendirme ölçüleri için de geçerlidir.¹⁸²

T.M.S.K.’nın yayınladığı Kavramsal Çerçeve’de, değerlendirme esasları dört ana başlıkta açıklanmakla beraber, T.M.S. ve T.F.R.S.’ler incelendiğinde, standartlarda bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerlendirme ölçüsünün olduğu tespit edilmiştir. Bu ölçüleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.¹⁸³

- **Geri Kazanılabılır Tutar:** Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır(T.M.S. 36: 6). Geri kazanılabılır değer gerçeğe uygun değer olması, (gerçeğe uygun değer kullanım değerinden büyük olması) durumunda, bu ölçü kavramsal çerçevede

¹⁸² Semih Hüseyin Tokay ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008, s.28

¹⁸³ Tokay ve Deran, a.g.m. , s.29–32

belirtilen dört temel değerleme ölçüsünden gerçekleşebilir değer ölçüsüne karşılık gelmektedir. Geri kazanılabilir değer kullanım değeri olması (kullanım değerinin gerçeğe uygun değerden büyük olması) durumunda ise bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

- **Kullanım Değeri:** Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmaktadır. (T.M.S. 36: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.
- **Net Gerçekleşebilir Değer:** İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir (T.M.S 2: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından gerçekleşebilir değer esasına karşılık gelmektedir.
- **Stokların Maliyeti:** Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (T.M.S. 2: 10). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.
- **Satın Alma Maliyeti:** Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır(T.M.S. 2:11). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliye esasına karşılık gelmektedir.
- **Dönüştürme Maliyetleri:** Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (T.M.S. 2: 13). Bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerleme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

- **Defter Değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanmaktadır(T.M.S. 36: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.
- **Amortismanına Tabi Tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder (T.M.S. 36: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.
- **Finansal Varlık Veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan itfa Edilmiş Maliyeti:** Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır (T.M.S. 39: 9). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından, bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.
- **Tahmini Maliyet:** Belirli bir tarihteki maliyet veya amortismanına tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibarıyla ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır (T.F.R.S 1. Ek A.). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.
- **Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (T.M.S. 36: 6). Bu ölçü, işlem anında kavramsal çerçevede belirtilen dört değerlendirme ölçüsünden her birine karşılık gelebilir. İşlem tarihinden sonra ise kavramsal çerçevede belirtilen tarihi maliyet esasını hariç diğer üç değerlendirme esasına karşılık gelebilir.
- **Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer:** Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında

gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir (T.M.S 36: 6). Bir önceki maddede yapılan açıklamalar bu madde içinde geçerlidir.

- **Borçlanma Maliyetleri:** Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır (T.M.S. 23: 4). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından cari maliyet esasına karşılık gelmektedir.
- **Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer T.F.R.S.'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir (T.M.S. 16: 6). Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.
- **İşletmeye Özgü Değer:** Bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.(T.M.S. 16: 6). Bu ölçü, bugünkü değer esasına karşılık gelmektedir.

3.2.2. Stokların Değerlemesi

Stokların değerlendirilmesinde esas amaç, işletmenin dönem kârı veya zararını doğru ve güvenilir bir şekilde tespit etmektir. Kârın veya zararın doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilebilmesi içinse stokların değerinin doğru olarak hesaplanması gereklidir. Stok değerinin gerçekte olması gerekenden düşük veya yüksek tespit edilmesi kâr/zarar rakamı üzerinde etkili olacaktır.¹⁸⁴

3.2.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

3.2.3.1. Gerçek (Belirli, Spesifik, Has, Fiili) Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde değerlendirme gününde işletmede mevcut emtianın, hangi maliyet ile edinildiği saptanarak gerçek maliyet üzerinden değerlendirilmesi esastır. Bu yöntemde satın alınan ya da imal edilen malın dönem sonu stok değeri hesaplanırken, o mal için yapılan

¹⁸⁴ Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, "Ticaret İşletmelerinde Stokların Değerlemesi ve Envanteri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:172, Ocak 2003, s.38

tüm harcamalar dikkate alınır. Söz konusu harcamalar, fatura bedeli, nakliye, sigorta, yükleme, vergi, resim, hammadde bedeli, işçilik vs. gibi harcamalardır. Yöntemin uygulanabilirliği stokta kalan malların hangi fiyattan alındığı veya hangi fiyattan imal edildiğinin bilinmesine bağlıdır. Yine satışlarında çok iyi bir şekilde takip edilmesi gerekmektedir. Bu yöntem ürün çeşidi çok olan işletmelerde çeşitli zorluklar yaratabilir.¹⁸⁵

3.2.3.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi işletmeye değişik tarihlerde giren malların ortalama birim maliyetlerinin esas alınmasına dayalıdır. Ortalama maliyet yöntemi, dönem sonu mal mevcudunun hangi tarihte alınan mallardan oluştuğunun bilinmediği, dolayısıyla kalan malların yıl içinde alınan malların tamamından kalmış olabileceği düşüncesinden hareketle yapılan bir maliyet tespit yöntemidir.¹⁸⁶

Ortalama maliyetler çeşitli yöntemlere göre hesaplanır. Bunları Basit Ortalama Maliyet, Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet ve Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz.¹⁸⁷

3.2.3.2.1. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi

Basit ortalama maliyet yönteminde dönem sonundaki mal mevcudu birim maliyetlerin aritmetik ortalamasının esas alınması yoluyla değerlendirilir. Bu yöntemde maliyetler, yıl içinde satın alınan malların her partiye ait birim maliyetler toplamının parti toplamına bölünmesi suretiyle bulunur. Basit ortalama maliyet yöntemi fiyatların farklı ve alışların miktar itibarıyla çok değişik olduğu zamanlarda hatalı sonuçlar verdiğinden, genellikle fiyatlarda değişimin az olduğu zamanlarda ve eşit partiler halinde mal alımının söz konusu olduğu küçük ölçekli işletmelerde uygulanabilir.¹⁸⁸

3.2.3.2.2. Ağırlıklı (Tartılı) Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde her partide alınan mal miktarı için ödenen tutarlar toplanır ve o dönemde alınan toplam mal miktarına bölünmek suretiyle ortalama maliyet bulunur. Bu yöntemden her partideki mal miktarı da hesaplamada dikkate alındığı için sağlıklı ve gerçekçi sonuç almak mümkündür. Bu nedenle V.U.K

¹⁸⁵ Özgür Şimşek, "İşletmelerde Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 268, Aralık 2003, s.5

¹⁸⁶ Aydın, a.g.e. , s.75

¹⁸⁷ Çabuk, a.g.e. , s.12

¹⁸⁸ Aydın, a.g.e. , s.75

hükümleri açısından uygulanmasında bir sakınca yoktur. Çok çeşitli ve düşük değerde mal satan işletmelerde uygulanabilir.¹⁸⁹

3.2.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemi ise, işlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde, her yeni mal alımından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır. Dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu değerlendirme yöntemi, kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir.¹⁹⁰

3.2.3.3. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

Bu yöntemde, satılan veya üretime verilen malların her zaman stoklara ilk giren mallardan olduğu kabul edilir. Stok maliyet değerlerini en yakın tarihli mal alımının değerine yakınlaştırır. Stoklardan çıkan malların maliyetleri eski birim fiyatlardan, kalan stokların maliyetleri de yakın tarihli birim fiyatlardan oluşacaktır.¹⁹¹

3.2.3.4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)

Son Giren İlk Çıkar yöntemi ise adından da anlaşılacağı üzere FİFO yönteminin tersi bir yöntemdir. Bu yöntemde satılan veya imalata verilen malların işletmeye son giren mallardan olduğu varsayılır. Bu yöntem uygulandığı takdirde satılan veya üretime verilen malların maliyeti yüksek çıkacak, stoktaki malların maliyeti ise düşük çıkacaktır. Bu durumda stok değeri düşük olacağından dönem karı stok değerlemesindeki fark kadar düşük çıkacaktır. Bu yöntem enflasyonist fiyat hareketlerinin olduğu dönemlerde fiktif karların oluşumunu engeller.¹⁹²

Vergi mevzuatına ilk olarak 4008 sayılı kanunla V.U.K.'da yapılan değişiklikle giren LİFO yöntemi, 8 yıllık uygulamanın ardından, 01.01.2004 tarihinden itibaren V.U.K. ile yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁹³

¹⁸⁹ Çabuk, a.g.e. , s.71

¹⁹⁰ Gökçen Gülsüm Koçulu, "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:340, Aralık 2009, s.164

¹⁹¹ Tahir Citer, "Dönem Sonu Emtia Değerlemeleri", Vergi Dünyası, Sayı:376, Aralık 2012, s.146

¹⁹² Şimşek, a.g.m. , s.5

¹⁹³ Tuğrul, s.59

3.2.3.5. Yeni Giren İlk Çıkar (NIFO) Yöntemi

Yeni giren ilk çıkar yönteminde üretime verilen, satılan mallar ile dönem sonunda mevcut stoklar yeni alınacak malın fatura fiyatı ile değerlendirilir. Bu usulde, satılan veya kullanılan malların maliyeti ile dönem sonunda kalan stokların maliyet değeri fiilen katlanılan harcamaya göre değil, tahmin edilen en son fiyatlara göre hesaplanır. Aynı yöntem, en son alınan malların birim alış fiyatının değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmesi şeklinde uygulanabilmektedir. Bu şekildeki bir uygulama daha objektif olmakla beraber, sistemin esası, yeni alınacak malın birim alış fiyatının tahminine dayanır.¹⁹⁴

3.3. VERGİ USUL KANUNUNDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ

3.3.1. Satın Alınan Malların Değerlemesi

VUK'nun 274'üncü maddesinde "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." denilmek suretiyle satın alınan ve imal edilen emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.¹⁹⁵

VUK'un 274. maddesinde satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmü bulunmakla beraber, maliyet bedelinin nelerden oluşacağı belirtilmemiştir. Bu nedenle maliyet bedelinin kapsamı, VUK'un 262. maddesinde yer alan maliyet bedeli tanımına göre belirlenecektir. VUK'un 262. maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisabı ve değerinin artırılması için yapılan ödemelerle birlikte, bunlara müteferri bilimum giderlerin de maliyet bedelinin unsuru olduğu belirtilmiştir.¹⁹⁶

262'inci maddede yapılan tanımdan hareketle emtianın maliyet bedeline giren unsurlar şu şekilde sıralanabilir:¹⁹⁷

¹⁹⁴ www.webmuhasebe.com (erişim tarihi: 25.03.2013)

¹⁹⁵ Şimşek, a.g.m. , s.2

¹⁹⁶ M. Emin Akyol, "Mali Kar Yönünden Dönem Sonu Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:352, Aralık 2010, s.4

¹⁹⁷ Hakan Ay, " Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:256, Aralık 2002, s.2

Dahilde satın alınan emtiada;

- Satın alma bedeli,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri,
- Ödenen alış komisyonları,

İthal edilen emtiada;

- İthal edilen emtianın CIF bedeli, gümrükte ödenen vergiler ve emtianın gümrükten iş yerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon ve benzeri giderler,
- İthal şekli ne olursa olsun, ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar
- Akreditif yolu ile yapılan ithalatta, mal bedelinin finansmanı ile ilgili giderler,

Vergi Usul Kanununda, stok giderlerinin maliyete ilavesi öngörülmemiştir. Emtianın işletme ambarına girinceye kadar olan maliyeti esastır. Örneğin, hesap döneminin başında satın alınmış emtianın, bütün dönem boyunca muhafazası için yapılmış olan, depo kirası veya amortismanı, ambar memurunun ücreti ve benzeri gider unsurlarından, dönem sonunda mevcut emtiaya pay verilmez. Çünkü bu giderler emtia iktisabı ile ilgili olmadığı gibi, değerinde bir artış da meydana getirmemektedir.¹⁹⁸

Ayrıca emtianın maliyet bedeline dahil edilmesi konusunda bazı önemli görülen ve özellik arzeden konuları kısaca özetleyebiliriz;

3.3.1.1. Vade Farkları

Vade farkları, mal bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle, peşin satış fiyatına ek olarak yapılan ödemelerdir. Vade farkları, malın alınma aşamasında belli olup; alış faturasında açıkça gösterilmiş veya alış fiyatı içinde gizlenmiş olabileceği gibi, ödemelerdeki gecikme nedeniyle sonradan da doğabilir. Alış faturasında açıkça gösterilen veya alış fiyatı içinde gizlenmiş olan vade farkları maliyet bedeline dahildir. Bunlar, malın iktisabı aşamasında kesinleşen maliyet unsurlarıdır. Ödemelerdeki gecikme nedeniyle sonradan doğan vade farkları ise, maliyetlerle ilgilendirilmeden doğrudan gider yazılabilir.¹⁹⁹

3.3.1.2. Kredi Faizi

İşletmeler ticari faaliyetleri boyunca belirli dönemlerde veya sürekli olarak kredi kullanmaktadır. Bunun temel nedeni firmalarda işletme sermayesi eksikliğidir. Firmalar

¹⁹⁸ M. Ziya Suer, “ İşletmelerde Emtia Değerlemesi”, Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s.6

¹⁹⁹ Sunay Şen, “Mali Kâr Yönünden Emtia Mevcudunun Değerlemesi”, Vergi Dünyası, Sayı:364, Aralık 2011, s.126

kredileri doğrudan bir mal veya hizmet alımına yönelik olarak kullanabilecekleri gibi, böyle bir amaç gütmeyen işletme faaliyetlerinin tümü için de kullanabilirler.²⁰⁰

VUK'un 262'inci maddesine göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bunlara müteferri (bağlı) bilumum giderlerin toplamından oluşmaktadır. Dolayısıyla, mal alımı için kullanılan kredilere ilişkin olarak doğan faiz giderlerinin malın maliyetine eklenmesi gerekecektir. Ancak Maliye Bakanlığı yayımladığı 238 Seri no.lu VUK Genel Tebliği ile işletmelerin, finansman temini için bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden, dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunluluklarının bulunmadığı, söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerini belirtmiştir.²⁰¹

3.3.1.3. Kur Farkları

Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesi hükmü uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için; iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir. Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Bu konuda 238 Seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde aynı yönde açıklamalar yapılmıştır. Yine anılan tebliğde "stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır" denilmek suretiyle mükelleflere stokta kalan emtiaya ilişkin olarak ortaya çıkabilecek kur farklarını gelir/gider yazma ya da malın maliyetiyle ilişkilendirme konusunda seçimlik hak tanınmıştır.²⁰²

Günümüzde döviz cinsinden düzenlenen sözleşmeler ile emtia alımı, sadece ithalde değil yurtiçi alımlarda da karşımıza çıkmaktadır. Bundan dolayı, Maliye Bakanlığı'nın ithal edilen emtia için yaptığı düzenleme yurtiçinde döviz cinsinden yapılan emtia alımları için de geçerlidir. Dolayısıyla, mükellefler, yurtiçinde döviz cinsinden düzenlenen sözleşmeler doğrultusunda yaptıkları emtia alımlarında, emtianın stoklarına

²⁰⁰ Ay, **a.g.m.** , s.7

²⁰¹ Koçulu, **a.g.m.** , s.164

²⁰² Koçulu, **a.g.m.** , s.165

girdiği tarihe kadar oluşan kur farkını (lehte veya aleyhte) maliyete intikal ettirmek zorundadırlar.²⁰³

Bu açıklamalar uyarınca, mal alımlarına ilişkin olarak doğan kur farklarının malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kısmı malın maliyetine eklenecek, malların işletmenin stoklarına girmesinden sonra doğan kur farkları ise maliyete eklenebileceği gibi, doğrudan genel gider de yazılabilecektir.²⁰⁴

3.3.1.4. Prim ve İskontolar

Yıl içinde yapılan toplam alış miktarı veya tutarına göre alınan primin mallarla birebir ilişkisi yoktur. Genellikle de yıl sonunda verildiği için alınan mallar büyük ölçüde satıldıktan sonra doğmaktadır. Mallarla birebir ilişkisi olmayıp, tüm mallarla ilgili olduğu ve daha çok da işletmenin performansı ile ilgili olduğu için primler mal maliyeti ile ilişkilendirilmeden gelir yazılır.²⁰⁵

İskonto ise yıl içinde alınan mallarla ilgili olarak mal alış sırasında peşin satışı veya büyük miktarda mal alımını özendirmek için yapılan indirimdir. İskonto, “peşin iskontosu” “müşteri iskontosu” “mal fazlası iskontosu” ya da yalnız “iskonto” gibi değişik adlar altında yapılabilir. Hangi ad altında yapılırsa yapılsın iskonto malın maliyetinin tespitinde dikkate alınır. Dolayısıyla dönem sonunda stoklarda kalan malların maliyeti iskontolar düşülmek suretiyle hesaplanan maliyet bedelidir.²⁰⁶

3.3.2. İmal Edilen Malların Değerlemesi

VUK'un 274'üncü maddesinde imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alındıktan sonra, 275'inci maddede ise imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu belirtilmektedir. Buna göre imal edilen emtianın maliyet bedeli, aşağıda yazılı unsurları ihtiva etmektedir:²⁰⁷

- 1) Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- 2) Mamule isabet eden işçilik;
- 3) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

²⁰³ Recep Kaya, “Emtia Değerlemesi”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s.8

²⁰⁴ Suer, **a.g.m.** , s.6

²⁰⁵ Şimşek, **a.g.m.** , s.5

²⁰⁶ Suer, **a.g.m.** , s.7

²⁰⁷ Koçulu, **a.g.m.** , s.162

- 4) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
- 5) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

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

3.3.2.1. Mamulün İmalinde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme

Mamulün imal edilmesi için sarf olunan ham ve iptidai (küçükte olsa bir imal safhasından geçmiş bulunan maddelerdir.) maddelerin maliyet bedelleri, imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilecektir. Bu maliyet bedelleri; satın alma, ithal etme veya imal edilme hallerinde tespit edilmiş olan bedeller olacaktır.²⁰⁸

3.3.2.2. Mamule İsalet Eden İşçilik

Direkt işçilik giderlerinden mamul maliyetlerine pay verilmesi zorunludur. Direkt işçilik giderleri, ilgili mamulün üretiminin gerçekleştirildiği üretim birimlerinde çalışan işçi ve teknik personele ödenen işçilik giderleri yanında sigorta primi işveren payı, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin, genel tatil, hafta tatili ücretleri ile iş veren tarafından yapılan diğer ödemeleri de kapsamaktadır. Üretimle doğrudan ilgisi bulunmayan işçilik giderleri maliyetle ilişkilendirilmez. Üretimle dolaylı olarak ilişkisi bulunan işçilik ve personel giderleri genel üretim giderleri içinde dikkate alınacak olup, işletme için en uygun dağıtım anahtarı belirlenmek suretiyle maliyete intikal ettirilecektir.²⁰⁹

3.3.2.3. Genel İmal Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel üretim giderleri, üretilen mamullerle doğrudan ilişkilendirilemeyen fakat üretimin yapılabilmesi için zorunlu giderleri ifade etmektedir. Genel üretim giderlerinin bir kısmı sadece bir mamul ile ilgili olmasına karşın diğer bir kısmı birden çok mamul veya bütün mamuller ile ilgili olabilir. Bu giderlerden, üretilen mallardan sadece birisi ile ilgili olanları, sadece o mamulün maliyetine; diğerlerinin ise belli dağıtım anahtarları kullanılarak ilgili buldukları tüm mamullerin maliyetine intikal ettirilmesi gerekir. Genel üretim giderleri, birbirinden çok farklı gider kalemlerinden oluşur. Bunlardan en

²⁰⁸ Serkan Elidolu, “Stok Değerlemesi ve Tms 2 Stoklar Standardı Açısından Stoklara Bakış”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:267, Aralık 2010, s.4

²⁰⁹ Citer, **a.g.m.** , s.144

sık rastlananlar, aşağıdaki gibi tasnif edilebilir;²¹⁰

- Yardımcı madde giderleri; mamulün bünyesine giren fakat ilk maddeye nazaran tutar ve miktar olarak önemsiz kalan maddeler. (Ekmek imalatındaki tuz gibi),
- Tüketim malzemeleri; mamulün bünyesine girmeyen ancak, üretim esnasında kullanılan veya tüketilen maddeler. (Yakıt gibi),
- Amortismanlar; fabrika binasına ve üretimde kullanılan makine, alet ve demirbaşlara ilişkin olarak hesaplanan amortisman giderleri,
- İşletmenin üretim bölümüyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar, sigorta giderleri,
- Üretimle ilgili dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; dışarıdan temin edilen bakım – onarım hizmetleri, elektrik, su ve doğal gaz sarfiyatları,
- Üretimle ilgili taşıma ve yer değiştirme giderleri (fabrika sahasındaki ilk madde, yarı mamul ve mamullerin taşınması ve düzenlenmesi gibi);
- Finansman giderlerinin üretimle ilgili olanları.

3.3.2.4. Genel İdare Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel idare giderleri, üretim ile ilişkisi olmayan yönetim giderleri ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Bu giderlerin bazıları şunlardır:²¹¹

- İdari ünitelerin amortismanı, kira, bakım, tamir, temizlik, yakıt ve enerji giderleri,
- İdari işlerde çalışan personel ücretleri,
- Kırtasiye, iletişim, temsil ve dava giderleri,
- Üretim birimlerinde kullanılmayan araçlar ile idare binası amortismanları,
- Anonim şirketlerde ihraç edilen tahvil faizleri, genel kurul ve yönetim kurulu toplantı giderleri, vb.

Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinin 4'üncü bendi hükmü uyarınca; mükellefler, genel idare giderlerinden mamullerin maliyetine pay verip vermeme konusunda serbesttirler. Diğer bir ifade ile mükellefler, genel yönetim giderlerini mamullerin maliyetine dahil edebilecekleri gibi doğrudan giderde yazabilirler. Bu serbestlik dönem bazındadır. Genel idare giderlerini bir dönem maliyetine intikal ettiren mükellef dilerse diğer dönem doğrudan gider de kaydedebilir. Ancak bu hakkın

²¹⁰ Şen, **a.g.m.** , s.125

²¹¹ Koçulu, **a.g.m.** , s.163

giderlerin tamamı için kullanılması gerekir. Bazı giderlerin paylaşılması bazılarının doğrudan genel gider olarak kaydı mümkün değildir.²¹²

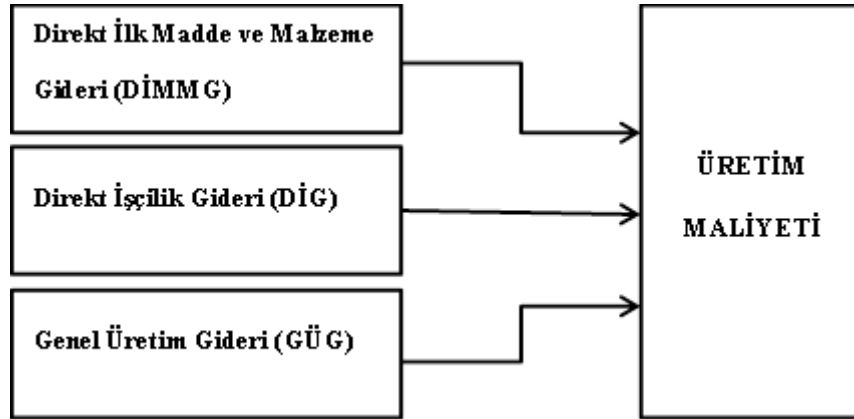
3.3.2.5. Ambalaj Giderleri

Ambalaj malzemeleri, iktisap edildikleri sırada emtia değerlemesiyle ilgili esaslara göre değerlendirileceklerdir. Mamülün satışı sırasında onunla birlikte alıcıya verilmesi zorunlu olan ambalaj maddelerinin bedelleri, mal maliyetinin bir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, ambalaj malzemesinin bir bedel (depozito) mukabili verilmesi halinde ambalaj malzemesi bedelinin maliyetle ilişkilendirilmeksizin amortismanına tabi tutulması veya doğrudan gider yazılması gerekir.²¹³

3.3.2.6. Maliyetlendirme Yöntemleri

3.3.2.6.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, ister değişken, ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan üretim giderlerinin hepsine üretim yapmak için katlanıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin tamamının üretilen mamullere (ve varsa yarı mamullere) yüklenmesi gerektiğini kabul eder.²¹⁴



Şekil 2: Tam Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri

Kaynak: Yereli, A. N. , Kayalı N. Demirlioğlu L. , ‘‘Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması’’, Mali Çözüm, Sayı:110, Mart - Nisan 2012, s.24

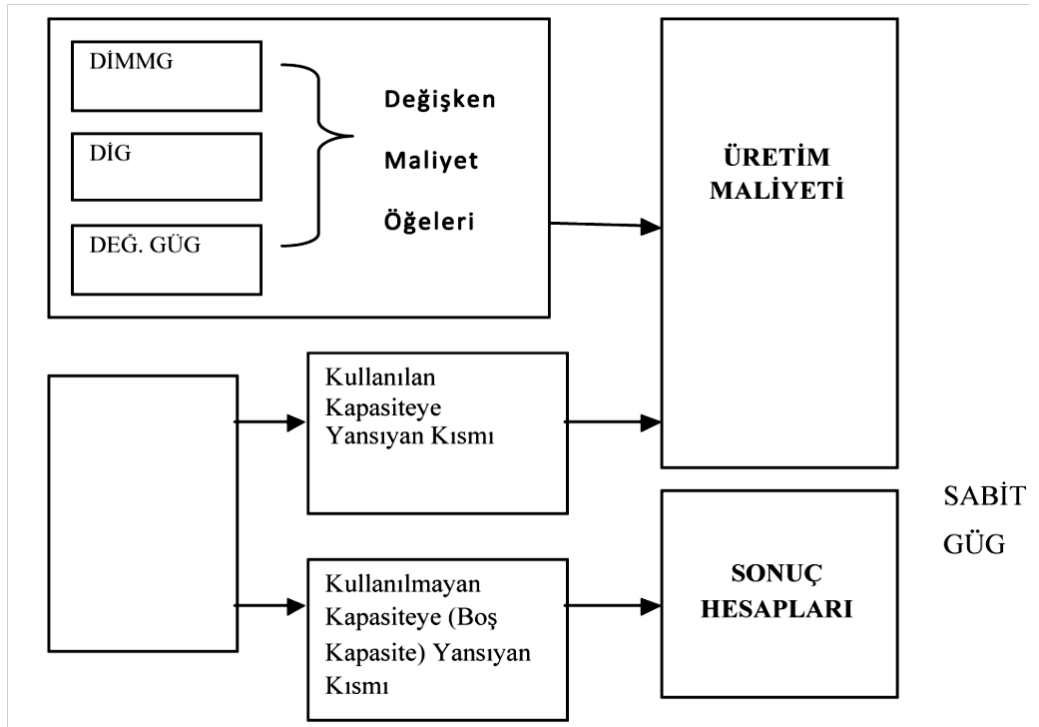
²¹² Koçulu, a.g.m. , s.163

²¹³ Kaya, a.g.m. , s.6

²¹⁴ Kamil Büyükmirza, ‘‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi’’, Gazi Kitabevi, 15.Baskı, Ankara, s.498

3.3.2.6.2. Normal Maliyet Yöntemi

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntemdir. Normal maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını, bu nedenle, söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder.²¹⁵



Şekil 3: Normal Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri

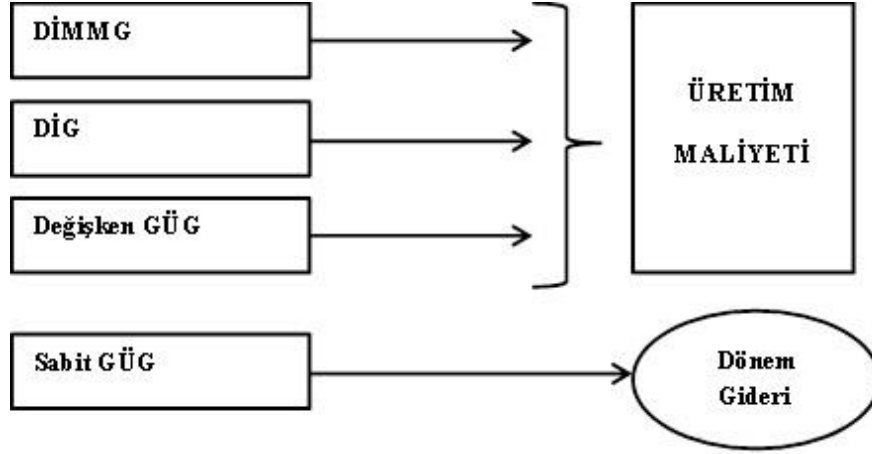
Kaynak: Yereli, A. N. , Kayalı N. Demirlioğlu L. , ‘‘Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması’’, Mali Çözüm, Sayı:110, Mart - Nisan 2012, s.27

3.3.2.6.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken Maliyet Yönteminde, maliyeti bulunacak birimlere, üretime bağlı olarak değişen giderler (DİMM, DİG, Değişken GÜĞ) yüklenmekte, üretime bağlı olarak değişiklik göstermeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda dönem içerisinde üretim ile ilişkisi bulunmayan sabit genel üretim giderleri Şekil 4’de gösterildiği gibi direkt olarak dönem gideri sayılmaktadır.²¹⁶

²¹⁵ Büyükmirza, **a.g.e.** , s.500-504

²¹⁶ Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, **a.g.m.** , s.24-25



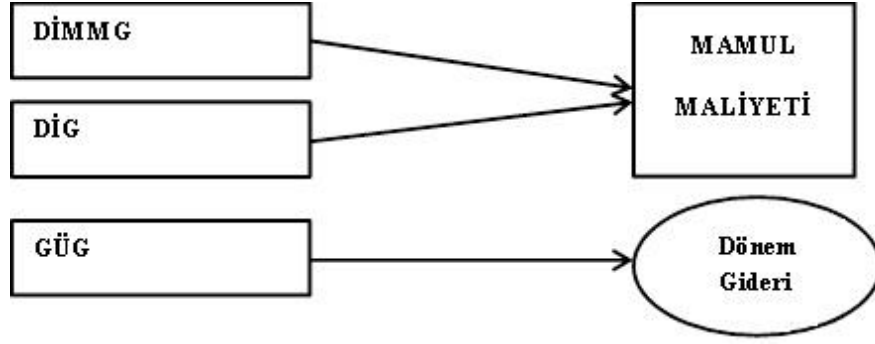
Şekil 4: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri

Kaynak: Yereli, A. N. , Kayalı N. Demirlioğlu L. , ‘Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması’, Mali Çözüm, Sayı:110, Mart - Nisan 2012, s.25

3.3.2.6.4. Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi

Direkt maliyet yöntemi olarak da isimlendirilen asal maliyet yöntemi, Genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde karşılaşılan iş ölçüsü seçimi, dağıtım ölçü ve anahtarlarının tespiti, yükleme oranlarının saptanması, genel üretim giderlerini oluşturan giderlerin değişken ve sabit olma özelliklerine göre ayrımı vb. gibi güçlükleri ortadan kaldırmak düşüncesiyle ortaya çıkmıştır. Şekil 5’de görüldüğü gibi yöntem, sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerini üretim maliyeti kapsamına almaktadır. Genel üretim giderleri, üretim dışında düşünülmekte ve dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Fakat günümüzde genel üretim giderleri mamul maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olduğundan bu yöntemin uygulama alanı kısıtlıdır.²¹⁷

²¹⁷ Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, **a.g.m.** , s.26



Şekil 5: Asal (İlk-Esas) Maliyet Yönteminde Maliyetlerin Oluşumunu Sağlayan Maliyet Öğeleri

Kaynak: Yereli, A. N. , Kayalı N. Demirlioğlu L. , ‘Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması’, Mali Çözüm, Sayı:110, Mart - Nisan 2012, s.26

3.3.3. Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi

3.3.3.1. Zirai mahsuller

VUK’nun 275. maddesine göre; Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Mahsulleri kendi topraklarında yetiştirip ticarethanesinde satan mükellefler, civardaki emsal bedelleri baz alarak maliyetlerine intikal edeceklerdir. Emsal bedellerinin ortalama birim fiyatını en yakın Ticaret Borsası’ndan da tedarik edebilirler.²¹⁸

3.3.3.2. Hayvanlar

Zirai işletmelerdeki hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilecek, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde emsal bedel göz önüne alınacak ve emsal bedel de maddede yazılı esaslar dahilinde tespit edilecektir. Maliyet bedeli ile değerlendirilmesi mümkün olmayan canlı hayvanlar, emsal bedeli ile değerlendirilir. Mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedeli; ortalama fiyat esas, maliyet bedeli esas ve takdir esas ile tespit edilir.²¹⁹

²¹⁸ Sabri Odak, ‘Zirai Kazanç, Değerlemesi Ve Amortismanları’, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:65, Ekim-Kasım-Aralık 2003, s.5

²¹⁹ Odak, a.g.m. , s.5

3.3.4. Değeri Düşen Malların Değerlemesi

Emtianın değerinde çeşitli nedenlerle kayıplar meydana gelebilir. Bu kayıplar, emtianın parasal veya fiziksel değerinde olmak üzere iki farklı yönden söz konusu olabilmektedir. Vergi hukukunda bu konuya ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanunu'nun iki ayrı maddesinde düzenlenmiştir. Emtianın parasal değerindeki azalmaların nasıl dikkate alınacağı VUK'nun 274. maddesinde, fiziki değerinde meydana gelen azalmalara ilişkin hükümler ise, aynı Kanun'un 278. maddesinde yer almaktadır.²²⁰

3.3.5. Özellik Arzeden Durumlar

3.3.5.1. İmalat Artıkları

Bu grup mallar hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskarta gibi esas olarak kullanılmış ve bu kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılmayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallardır. VUK'un 278. maddesi uyarınca maliyet hesaplanması mutlak olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar, emsal bedeli ile değerlendirilmektedir.²²¹

İmalat artıklarını da kendi içerisinde ikiye ayırmak gerekir:²²²

- Belirli bir ekonomik değere sahip olanlar,
- Hiçbir ekonomik değeri olmayanlar.

Belli bir değeri olan imalat artıkları emsal bedelle değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken 267'inci maddenin birinci sırasında yer alan ortalama fiyat esasına ile ikinci sırasında yer alan maliyet bedeli esasının uygulanıp uygulanmadığına bakılmalıdır. Eğer bu iki sıra uygulanamaz ise üçüncü sıra olan takdir esasına, emsal bedelin tespitinde kullanılmalıdır.

3.3.5.2. Manipülasyona Tabi Mallar

Satın alınan bazı malların satış öncesi kalite ayırımına tabi tutulması gerekebilir. Uygulamada bu işleme manipülasyon denilmektedir. Manipülasyon işlemi imalat niteliğinde olmadığından değerlemenin imal edilen emtia ile ilgili esaslara göre

²²⁰ Fırat Coşkun Güçlü, "TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, Ocak 2008, s.14

²²¹ İsmail Işık, Funda Diril, "Emtia Değerlemesinde Özellik Arzeden Hususlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:303, Kasım 2006, s.5

²²² Koçulu, a.g.m. , s.169

yapılması mümkün değildir. Öte yandan bu işlemle ilgili işçilik vb. giderler söz konusu olduğu için, satın alınan emtia ile ilgili hükümlere göre de değerlendirilemez. Bu nedenle manipülasyona tabi malların değerlemesinde; kalite farkları da dikkate alınarak, maliyete satın alma bedeli ve buna müteferri gider unsurlarından başka manipülasyon işçiliğinin dahil edilmesi, makine kullanılması halinde makine amortismanlarından da pay verilmesi suretiyle toplam maliyetin tespit edilmesi ve tespit edilen bu maliyetinin kaliteler itibarıyla dağıtımının piyasa fiyatları esas alınarak yapılması gerekmektedir.²²³

3.3.5.3. Konsinye Mallar

Konsinye mallar alıcı işletmelerde emanet olarak tutulan mallardır. Bir satış yöntemi olarak uygulanan konsinyasyon usulünü uygulayan işletmeler alıcılarda konsinye olarak duran malların envanterini kayıtlar üzerinden çıkartacaklar ve değerlendirilerek bilanço aktifine kaydedeceklerdir. Değerleme diğer ticari mallara uygulanan yöntemle göre yapılacaktır. Bünyesinde başka işletmelerin konsinye malı bulunan işletmeler ise bu malları stoklarına dahil etmeyecekler ve değerlendirme konusu yapmayacaklardır. Bu mallar her iki işletmenin de nazım hesaplarında ayrıca izlenecektir.²²⁴

3.3.5.4. Çalınan Veya Kaybolan Mallar

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması veya kaybolması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan veya kaybolan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir.²²⁵

Çalınan veya kaybolan mallarla ilgili olarak V.U.K.'nun 278. maddesinin uygulanması mümkün değildir. Bu hallerde, çalınan veya kaybolan malların düşük bedelle değerlendirilmesi suretiyle zarar yazılması 278. maddenin gerek lafzına ve gerekse ruhuna uymadığı gibi, sözü edilen kayıpların başka bir yolla dahi sonuç hesaplarına aktarılmasına imkan yoktur. Ayrıca G.V.K.'nun 88/3. maddesinde yer alan hüküm de bu doğrultudadır.²²⁶

²²³ İrfan Vural, "Dönem Sonu Stok Değerlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:183, Aralık 2003, s.155

²²⁴ Mehmet Tahir Ufuk, "Dönem Sonu Stoklarının Değerleme İlkeleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı:228, Aralık 2011, s.4

²²⁵ Vural, a.g.m., s.155

²²⁶ Mesut Koyuncu, "Değeri Düşen Malların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s.2

Çalınan veya kaybolan mallar vergi hukuku açısından kanunen kabul edilemeyen gider niteliğindedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (d) bendinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla çalınan veya kaybolan mallarla ilgili alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz. Çalınma veya kaybolma olayının tespit edildiği dönemde bu mallara ilişkin indirimin düzeltilmesi gerekmektedir. İndirimi kabul edilmeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde bir gider unsuru olarak da kabul edilmeyecektir. İndirilemeyen bu katma değer vergileri, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.²²⁷

3.3.5.5. İşletmeden Çekilen Ve Ortaklara Satılan Malların Değerlemesi

İşletme sahipleri, eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen mallar Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1'nci maddesi uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir. Bu hüküm işletme sahibi ile eş ve çocuklarına yapılan satışlar için de geçerli olmaktadır. Emsal bedel, Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesinin hükümleri çerçevesinde belirlenir. Diğer taraftan, KVK'nun 17/1'nci maddesi hükmü uyarınca, şirket tarafından ortaklarına, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere, yönetimi, denetimi ve sermayesi bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere satılan malların emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedelle yahut bedelsiz olarak satılması durumunda örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı kabul edilerek emsal bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu hükmünün uygulanabilmesi için sayılan kişilere satılan malın bedelinin emsal bedelinden düşük olması yeterli olmayıp, emsaline göre göze çaracak derecede düşük olması gerekir. Göze çaracak derecenin ise tanımı olmayıp bunu "önemli ölçüde" olarak anlamak ve her olayın özelliğine göre değerlendirmek gerekir.²²⁸

3.3.5.6. Fireler

Envantere konu malların üretim, taşıma, depolama gibi işlemlere tabi tutulması aşamasında fiziki miktarlarında belli oranlarda azalmalar meydana gelebilir. Firelerden

²²⁷ Koyuncu, **a.g.m.** , s.4

²²⁸ Kaya, **a.g.m.** , s.17

kaynaklanan değer düşüklükleri işletmeler için gider niteliğindedir. Ancak firelerin gider olarak dikkate alınabilmesi için, firenin sebebinin ekonomik ve teknik icaplara göre zorunlu olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Firenin oluşmasında ekonomik ve teknik icaplara uymayan sair sebepler ve ihmaller olmuşsa, bu sebeplerden kaynaklanan fireler mali kar açısından gider olarak kabul edilemeyecek, KKEG niteliğinde değerlendirilecektir.²²⁹

3.3.6. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletmeler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve bu durum daha pratik ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye'nin Avrupa Birliği (AB) uyum süreci nedeniyle başta temel kanunlarını değiştirmesi, finans ve sermaye piyasaları ile ilgili düzenlemelerden başlamak üzere ulusal ve uluslararası anlamda ticari hayatı kolaylaştırıcı hükümler getirmesi zorunluluk arz etmiştir. Diğer taraftan, Türkiye'nin AB uyum sürecinin dışında uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için özellikle finansal raporlamada şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş konseptleri içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması gerekmiştir.²³⁰

Bu bağlamda, 6762 sayılı TTK'yı tümüyle değiştirmek amacıyla yeni bir kanun tasarısı hazırlanmış ve bu tasarı 2005 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TMMM)'nin ilgili alt komisyonlarında görüşülmeye başlanmıştır. Uzun süren çalışmalar sonucunda 6102 sayılı Yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.²³¹ 6102 sayılı yeni TTK 1 Temmuz 2012 yılında bazı hükümleri ise 2013 yılında yürürlüğe girmiştir.²³²

²²⁹ Vural, **a.g.m.** , s.156

²³⁰ Ernst & Young Türkiye, “**100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme, Anonim ve Limited Şirketler Hukuku**”,s.8,[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf) (erişim tarihi: 20.04.2013)

²³¹ Hikmet Ulusan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, “**6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:55, Temmuz, 2012, s.12

6102 sayılı Yeni TTK'nın pek çok yeni hükmü AB müktesebatına paralel düzenlemeler getirmekte olup Yeni TTK ile AB uyum sürecinde önemli bir adım atılmış olmaktadır. Yeni TTK Türk iş hayatı için çağdaş ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanmıştır. Yeni TTK esas itibarıyla şeffaflık ve denetim üzerine oturmaktadır. Yeni TTK kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukunda birçok yenilik öngörmektedir. Yeni TTK'nın getirdiği yenilikler ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile temel ticari işlemler, muhasebeleştirme, kayıt düzeni ve değerlendirme hususları yeni baştan ele alınacaktır. Türk iş dünyasına yön veren yasalarda 54 yıl sonra gelen bu kapsamlı değişiklik Türk şirketlerini dünya klasmanına taşıırken, getirdiği çağdaş ve ayrıntılı düzenlemeler ile ekonomide ciddi bir dönüşümün başladığını haber vermektedir.²³³

²³² Salim Şengel, “Yeni Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Vol.3, No.2, 2011, s.22, <http://dieweltdertuerken.org/index.php/ZfWT/article/viewFile/246/sengel> (erişim tarihi: 22.04.2013)

²³³ Ulusan, Eren, Köylü, a.g.m. , s.12

4. STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 2(T.M.S2) AÇISINDAN İNCELENMESİ

4.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TMS 2 stoklar standardı ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir.²³⁴

4.1.1. Standardının Amacı

Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi altında stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemek, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir.²³⁵

Bu standart; stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını, stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu, stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini, stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemini ve stoklarla ilgili değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.²³⁶

4.1.2. Standardın Kapsamı

Ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmesi için satılmak ya da kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş; malları, ilk madde ve malzemeleri, yarı mamulleri ve mamulleri kapsamaktadır. Bu durumda stoklar Tekdüzen Hesap Planı'na göre aşağıda belirtilen hesaplarla ilişkilendirilebilir.²³⁷

²³⁴ Ali İhsan Akgün, "Tms-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2012, s.232

²³⁵ Gürbüz Gökçen, Başak A. Akgül ve Cemal Çakıcı, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", Beta Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 2006, s.55

²³⁶ Yakup Selvi, "Tms 2 Stoklar", 6.Bölüm, 2009, s.91, archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf (erişim tarihi: 22.05.2013)

²³⁷ Sağlam, Şengel, Öztürk, 2009, s.103-104

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamuller – Üretim
- 152 Mamuller
- 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar

Ancak bazı stoklar ya özel durumlarından dolayı ya da daha detaylı incelenmesi amacıyla farklı bir standartta incelenmektedir. Canlı varlıkları üretilip satan, inşaat taahhüt işletmeleri gibi özel duruma sahip işletmelere ilişkin stoklar bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Bu standart aşağıdakiler dışındaki tüm stoklar için uygulanır.²³⁸

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

Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:²³⁹

- a) Belirli sektörde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.
- b) Stokların rayiç (gerçeğe uygun) değerini satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan elinde bulundurdukları stoklar, bu standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

²³⁸ TMS 2, Madde 2

²³⁹ TMS 2, Madde 3.4.5

4.2. STOKLAR STANDARINDA YER ALAN TANIMLAR

Standartın 6.-8. maddeleri, konuyla ilgili bazı kavramların tanımlanmasına ve açıklanmasına ayrılmıştır. Standart açısından ifade ettiği anlamı belirtilen kavramlar; “stoklar”, “net gerçekleştirilebilir değer” ve “gerçeğe uygun değer” kavramlarıdır.²⁴⁰

4.2.1. Stoklar

Olağan işletme faaliyetleri kapsamında, satılmak üzere elde tutulan; satılmak için üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Bu tanımdan hareketle, stokları tek düzen hesap planında göstermek gerekirse şu şekilde olacaktır;²⁴¹

- Üretimde kullanılmak için bekletilen ilk madde ve malzemeler (150-İlk Madde ve Malzeme Stok)
- Üretim sürecinde mamul haline gelmeyi bekleyen yarı mamuller (151- Yarı Mamuller)
- Üretimi tamamlanmış mamuller (152-Mamuller)
- Satılmak için elde tutulan emtia (153-Ticari Mallar)
- Hizmet sunulma durumunda ise, işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyeti(740,741 154,155 no.lu hesaplar)
- Stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stoklar.

4.2.2. Net Gerçekleşebilir Değer

“İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirilmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Net Gerçekleşebilir Değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder.”²⁴²

²⁴⁰ C.Yiğit Özbek, “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Stoklar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:24, Ocak 2008, s.78

²⁴¹ Türker Susmuş ve Canan Yükçü, “Türkiye Muhasebe Standardı 2:Stoklar ve Uygulaması”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX (17-21 Kasım 2005 Kıbrıs), s. 63-105

²⁴² Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, paragraf 6-7

Ayrıca 7. maddede net gerçekleşebilir değerın “işletmeye özgü bir değer” olduğu, yani genellenemeyeceği ifade edilmektedir. Aynı zamanda, net gerçekleşebilir değer, tanımlar kısmında yer alan “gerçeğe uygun değer”den de farklı bir değerdir.²⁴³

Net gerçekleşebilir değer uygulaması, muhasebenin temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık kavramının gereği olarak değerlendirilebilir. Çünkü standarda göre, stokların değerlerinde düşüklük meydana geldiğinde, bu stokların maliyet bedeli ile değerlemesi engellemekte ve stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle gerçek değerlerine indirilmesi gerekmektedir. Böylece üçüncü kişi ya da kurumlara karşı daha anlamlı ve gerçekçi mali tablolar sunulabilir.

Yine standartta belirtildiği üzere; net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, güvenilir kanıtların yanında ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır.

Net gerçekleşebilir değerın uygulanmasını gerekli kılan bazı hususlar aşğıdaki gibidir:²⁴⁴

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

4.2.3. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer, 6.maddede ‘‘Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır’ ’ şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca 7.maddede net gerçekleşebilir değerın “işletmeye özgü bir değer” olduğu, yani genellenemeyeceği ifade edilmektedir.²⁴⁵

²⁴³ Özbek, ‘‘a.g.m’’. , s.79

²⁴⁴ Fahri Ayçiçek, “Türkiye Muhasebe standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi, S.B.E Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2009, s.45

²⁴⁵ Özbek, ‘‘a.g.m’’. , s.79

4.3. STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE STOKLARLA İLGİLİ MALİYETLER

4.3.1. Stokların Değerlemesi

Standardın 9'uncu maddesine göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.²⁴⁶ Uluslararası muhasebe standartlarında kabul edilen “net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olanıyla değerlendirilmesi” yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yaklaşımı yatmaktadır. Bu yaklaşıma göre, değerlendirme anında stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecek ve stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirilecektir. Net gerçekleşebilir değerin maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşmemiş kâr muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar maliyet değerleri üzerinden değerlendirilecektir.²⁴⁷

4.3.2. Stokların Maliyetleri

TMS 2 Stoklar standardının “Stokların Maliyeti” başlıklı 10'uncu paragrafına göre; işletmenin stokları elde etmesi ve satılabilir duruma getirebilmesi amacıyla katlandığı maliyetler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.²⁴⁸

- 1) Satın Alma Maliyetleri (Hammadde, Yardımcı Malzeme, İşletme Malzemesi, Ticari Mal vb.),
- 2) Dönüştürme Maliyetleri (Direkt İşçilik, Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri)
- 3) Diğer Maliyetler (Araştırma–Geliştirme Maliyetleri ve Tasarım Maliyetleri)

4.3.2.1. Satın Alma Maliyetleri

TMS'de **stokların satın alma maliyeti**; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri

²⁴⁶ TMS 2, Madde 9

²⁴⁷ Baykal Uyar, “TMS 2 – Stoklar” Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:28, Nisan, 2009, s.137

²⁴⁸ Ali Demireller, “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Çerçevesinde Stoklar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 369, Mayıs, 2012, s.156

diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılarak indirilir.²⁴⁹

Örnek²⁵⁰ : Klima cihazı ticareti yapan bir işletme, fatura bedeli 1.000 Yabancı Para (YP) olan bir cihaz ithal etmiştir. Bu tarihte 1 YP, 600TL.dir. Cihazın gümrükten çekilmesi sırasında 60.000TL. gümrük vergisi ödenmiştir. Ayrıca cihazın işletmeye getirilmesi sırasında 20.000 TL. nakliye, 10.000 TL. sigorta primi ödenmiştir.

153 TİCARİ MALLAR H.	690.000
153.20 Klima Cihazı	690.000
153.20.00 Fatura Bedeli	600.000
153.20.10 Gümrük Vergisi	60.000
153.20.20 Nakliye Bedeli	20.000
153.20.30 Sigorta Primi	10.000
100 KASA H.	690.000

4.3.2.2. Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri üretmeyi planladıkları ürünler için ilk madde ve malzemeleri satın alır, bunları üretim sürecinde birleştirir ve bu sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürür. Satın alınan ilk madde ve malzemeler ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadar ki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Bu süreçte, ilk maddelerin yarı mamule ve nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise "dönüştürme maliyetleri" olarak adlandırılır. Dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri, üretim veya hizmet işletmelerinde üretime sunulan ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesi sırasında katlanılan direkt işçilik, genel üretim veya hizmet üretim maliyetlerini içermektedir.²⁵¹

Standardın 12. maddesine göre stokların dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsamaktadır. Dönüştürme maliyetleri ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit

²⁴⁹ İpek Türker, "IAS /TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:30, Ocak, 2010, s.108

²⁵⁰ Özbek, "a.g.m"., s.82

²⁵¹ Güçlü, a.g.m. , s.8

ve değişken GÜG'den sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. Sabit GÜG; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresiyle ilgili maliyetlerdir. Değişken GÜG, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarıyla birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.²⁵²

Standardın 13.maddesine göre Sabit GÜG'ün dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan, bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanabilmektedir. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakın ise, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit GÜG tutarı, düşük kapasite veya atıl kapasite nedeniyle arttırılmamaktadır. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınmaktadır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış olan sabit GÜG payı düşmekte, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olmaktadır. Değişken GÜG, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmaktadır.²⁵³

TMS 2 kural olarak normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite “normal kapasitedir. Standartta normal kapasite, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen “ortalama” üretim düzeyi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe terminolojisinde bir yıllık kapasite beklenen kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. TMS2'nin normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir.²⁵⁴

“Normal Maliyet” yaklaşımının “Tam Maliyet” yaklaşımından tek farkı, “Kullanılmayan Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderlerini” kapsamıyor olmasıdır. Kapsam dışında tutulan “Kullanılmayan Kapasiteye Düşen Sabit Genel Üretim Giderleri” dönemin üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme

²⁵² Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, Madde 12

²⁵³ TMS 2, Madde 13

²⁵⁴ Ali Haydar Güngörmüş, Ender Boyar, “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, Muhasebe ve Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Cilt:7, Yıl:15, Sayı:16, Ekim 2006, s.85

doğrudan “Gider” yazılıp dönemin Gelir Tablosu ile ilişkilendirilir. Bu giderler Gelir Tablosunda “Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” başlığında raporlanır.²⁵⁵

4.3.2.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebilmektedir. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.²⁵⁶

- Normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri, stokların maliyetine alınmamakta ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen gider olmaktadır.²⁵⁷

İşletme stoklarını vadeli ödeme koşuluyla almış ise, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içermesi durumunda, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.²⁵⁸

4.3.3. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Hizmet sektörü birbirinden farklı özelliklere sahip birçok alt sektörü bünyesinde barındırmaktadır. Hizmet işletmelerinin sundukları hizmetler, üretim ve ticari işletmelerden farklı olarak elle tutulamaz, stoklanmaz, takas edilmez ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katlanılır.²⁵⁹

Başka bir ifadeyle, hizmet işletmelerinde, üretilen hizmetin maliyeti, üretim işletmelerine göre farklılıklar gösterir. Üretim işletmelerinde, üretimi tamamlanan

²⁵⁵ Selvi, **a.g.m.** , s.92

²⁵⁶ TMS 2, Madde 15

²⁵⁷ TMS 2, Madde 16

²⁵⁸ TMS 2, Madde 18

²⁵⁹ Ekergil, **a.g.e.** , s.135

mamuller, önce stoklanır. Daha sonra satılan kısmın maliyeti, stoklardan çıkarılarak, satılan mamul maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir.²⁶⁰

Hizmet işletmelerinde ise, hizmet üretim maliyetleri stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediğinden, bu maliyetler dönem sonunda doğrudan satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilir.²⁶¹

“Hizmet işletmeleri” açısından stok maliyeti TMS 2 kapsamında aşağıdaki gibi belirlenmiştir:²⁶²

a) Hizmet işletmeleri sundukları (tahakkuk eden) hizmetlerin gelirleri ile giderlerini “Dönemsellik Kavramı” gereği aynı faaliyet döneminde gelir tablosu ile ilişkilendirmelidirler. Dönemsellik ilkesi çerçevesinde, eğer verilen bir hizmete ilişkin gelir unsuru dönem sonu itibarıyla dönemin gelir tablosuyla ilişkilendirilmemiş yani döneme gelir olarak kaydedilmemiş ise; söz konusu hizmetin üretilmesine ait maliyet unsurlarının da dönemin gelir tablosuyla ilişkilendirilmemesi yani döneme gider olarak yazılmaması gerekir. Dolayısıyla, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler “stok hesabına” yansıtılmalıdır.

b) Stok hesabı ile ilişkilendirilecek olan hizmet üretim maliyeti unsurları ise; hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderlerden oluşur.

c) Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır.

d) Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

²⁶⁰ Demireller, **a.g.m.** , s.159

²⁶¹ Ali Haydar Güngörmüş, Ender Boyar, “TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, Vergi Dünyası, Sayı:322, Haziran, 2008, s.1

²⁶² Selvi, **a.g.m.** , s.93

Örnek²⁶³: ABC hizmet işletmesinin döneme ait hareketleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: ABC İşletmesinin Döneme Ait Gelirleri Ve Giderleri

Dönem Giderleri

Malzeme	2.000
İşçilik (Hizmet Üretim)	5.000
İşçilik(Yönetim)	500
Genel Giderler (Hizmet Üretim)	2.000
Genel Giderler (Yönetim)	500
Satış Giderleri	1.000
TOPLAM	11.000

Dönem Gelirleri

Satış Gelirleri	15.000
TOPLAM	15.000

Dönemde katlanılan hizmet üretim maliyetinin 2.000 YTL'lik kısmının hasılatı, gelir tablosuna yansımamıştır.

²⁶³ Güngörmüş, Boyar, **a.g.m.** , s.2

TMS – 2’ye göre önerilen muhasebe kayıtları

_____ / _____

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 9.000

760 PAZARLAMA SAT. DAĞ. GİDERLERİ 1.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 1.000

150 İLK MADDE VE MALZEME 2.000

335 PERSONELE BORÇLAR 5.500

102 BANKALAR 3.500

_____ / _____

_____ / _____

154 HİZMET STOKLARI HS. 9.000

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 9.000

YANSITMA HS.

_____ / _____

_____ / _____

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 7.000

154 HİZMET STOKLARI HS. 7.000

_____ / _____

* Kapanış kayıtları ihmal edilmiştir.

Defteri Kebir Kayıtları:

740	741	154	622
2.000	2.000	2.000	7.000
5.000	5.000	5.000	
2.000	2.000	2.000	
9.000	9.000	9.000	7.000

Döneme Ait Gelir Tablosu:

Satışlar	15.000
Satışların Maliyeti	7.000
Brüt Satış Karı	8.000
Faaliyet Giderleri	2.000
Dönem Kârı	6.000

4.3.4. Maliyetlerin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Fiili maliyetler stokların maliyetinin belirlenmesinde temel alınmakla birlikte, sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.²⁶⁴

4.3.4.1. Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.²⁶⁵

Bu yöntemde fiili sonuçlar beklenmez, maliyetini oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenir. Üretim yapıldıkça tespit edilen standart tutarlar üretim maliyetine aktarılırlar. Dönem sonunda, saptanan gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir ve bu sapmaların analizi yapılır. Standart maliyet ilk madde ve malzemelerde de kullanılabilir.²⁶⁶

4.3.4.2. Perakende Yöntemi

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında

²⁶⁴ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, "Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları", Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2007, s.50

²⁶⁵ TMS 2, Madde 21

²⁶⁶ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e. , s.50

fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.²⁶⁷

Büyük mağazalar ve eczaneler dışında perakende yöntemin kullanılması da vergi mevzuatımıza uygun değildir. Çünkü işletmenin belirleyeceği kar marjının doğruluğu kanıtlanabilir ve vergi kanunlarınca düzenlenmiş değildir.²⁶⁸

Örnek:²⁶⁹ Perakende gıda ticareti yapan bir işletmenin geçmiş 5 yılın toplam alış maliyeti 400.000 TL'dir. İşletme maliyet üzerinden %25 karla satış yapmıştır. Dolayısıyla geçmiş 5 yılın ortalama satış tutarı da 500.000 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin 2006 yılı başında stok tutarı 20.000 TL, yıl içindeki alışları 85.000 TL ve satış tutarı 120.000 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin perakende yöntemine göre, 2006 dönem sonu stok tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir

Öncelikle işletmenin satışları üzerinden karlılığı bulunmalıdır;

Brüt satış karı : $500.000 - 400.000 = 100.000$

Brüt satış karlılığı : $100.000 / 500.000 = \%20$

2006 satış tutarı bilindiği için, bu tutarın %20 kar marjı düşülerek satılan malın maliyeti bulunmaktadır. Toplam mal girişlerinden maliyet tutarı düşüldüğünde dönem sonu stok tutarı aşağıda gösterildiği gibi tahmin edilebilecektir.

Satışlar	120.000 TL	
Tahmini Kar Tutarı %20	<u>(24.000) TL</u>	
Tahmini Satış Maliyeti	96.000 TL	
Dönem Başı Stok	20.000 TL	
Dönem İçi Alışlar	<u>85.000 TL</u>	
Toplam Mal Mavcudu (Girişler)	105.000 TL	
Tahmini Satışların Maliyeti (Çıkış)	<u>(96.000) TL</u>	←
Tahmini Dönem Sonu Stok	9.000 TL	

²⁶⁷ TMS 2, Madde 22

²⁶⁸ Örtten, Kaval, Karapınar, **a.g.e.** , s.50

²⁶⁹ Örtten, Kaval, Karapınar, **a.g.e.** , s.59

4.3.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS 2 Stoklar standardında yer alan stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri şunlardır²⁷⁰;

- 1) Gerçek Parti Maliyet Yöntemi
- 2) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
 - Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyeti
 - Hareketli ağırlıklı ortalama maliyeti
- 3) İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi

4.3.5.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade etmektedir. Yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklarla ilgili olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılması uygun olmaktadır. Ancak, gerçek parti maliyet yöntemi genellikle birbirleri ile ikame edilebilen, büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.²⁷¹

Gerçek parti maliyet yöntemi dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenmektedir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.²⁷²

Gerçek maliyet yönteminde, eldeki DİMM'nin hangi partiye ait olduğu bilinmektedir. Üretimde kullanılan DİMM hangi partiden alınmış ise o partinin maliyet bedeli ile üretime yüklenmektedir. Dönem sonu DİMM stoku hangi partiden kalmış ise

²⁷⁰ Demireller, **a.g.m.**, s.163

²⁷¹ TMS 2, Madde 23, 24

²⁷² TMS 2, Madde 25

o partinin maliyeti ile değerlendirilmektedir. Vergi kanunlarına göre stokların maliyet bedeli ile değerlemesinde esas alınan ana maliyet yöntemi, gerçek maliyet yöntemidir.²⁷³

4.3.5.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.²⁷⁴

4.3.5.2.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyeti

Bu yöntemde maliyetin tespiti, dönem başındaki mevcut mallarla, dönem içinde alınanların toplam bedeli, bunların toplam miktarlarına bölünür ve birim miktarın ortalama maliyeti bulunur. Böylece satılan stoklar ile dönem sonu stokları için aynı birim maliyet söz konusu olmaktadır. Bu hesaplama genelde dönem sonunda yapıldığı için bu yöntem, hesap dönemi içinde herhangi bir anda mal birim maliyetinin hesaplanmasını sağlamaz. Bu nedenle dönem içinde satılan malların birim maliyeti ancak dönem sonunda ortaya çıkabildiği için bu yöntem sadece aralıklı envanter yaklaşımını uygulayan işletmeler tarafından kullanılabilir. Ayrıca dönem içinde çok farklı fiyatlardan çok sayıda alış yapılmışsa, bu yöntemin uygulanması hesaplamalar gerektirdiği içinde pratik olmaz.²⁷⁵

4.3.5.2.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyeti

İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde, her yeni mal alımından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır. Dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Bu değerlendirme yöntemi, kısa vadede fiyat hareketlerinin stok değeri üzerindeki etkisini hafifletmek eğilimindedir. Her yeni alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişir.²⁷⁶

²⁷³ Rüstem Hacırüstemoğlu ve Volkan Demir, “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:61, Ekim -Kasım -Aralık 2002, s.4

²⁷⁴ TMS-2, Madde 27

²⁷⁵ Demireller, **a.g.m.**, s.164

²⁷⁶ Güçlü, **a.g.m.**, s.11

4.3.5.3. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi

FIFO yönteminde ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılmaktadır. Yani, bu değerlendirme yönteminin uygulanması için, işletmeye ilk giren malın ilk defa satılması ya da kullanılması gerekmemektedir. İlk giren mal satılsın veya satılmasın, ilk giren malın ilk çıktığı kabul edilerek, değerlendirme en son giren malların maliyetlerine göre yapılmaktadır.²⁷⁷

Örnek:²⁷⁸ İşletmenin A malı stok bilgileri şöyledir:

	Stok Adet	Satılan Adet	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Dönem Başı Stok	100	-	2,1 TL	210 TL
Satışlar	-	75	-	-
Alışlar	150	-	2,80 TL	420 TL
Satışlar	-	100	-	-
Alışlar	50	-	3,00 TL	150 TL
Toplam	300	175		780 TL

FIFO, Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemlerine göre, satılan mal maliyeti ve dönem sonu stok maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

²⁷⁷ Serhat Kutlan, “Stok Değerlemede HİFO ve LOFO (LOİFO) Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:64, Temmuz – Ağustos – Eylül 2003, s.3

²⁷⁸ Gökçen, Ataman ve Çakıcı, **a.g.e.** , s.135

Tablo 2: Uygulamanın F.İ.F.O. Yöntemine Göre Çözülmesi

	Adet	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
Satılan Mal Maliyeti	100	2,10 TL	210 TL
	75	2,80 TL	210 TL
	175		420 TL
Dönem Sonu Stok	50	3,00TL	150 TL
	75	2,80 TL	210 TL
	125		360 TL

Çözüm : (Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi)

Ağırlıklı Ort. Birim Maliyet = Girişlerin Toplam Maliyeti / Girişlerin Toplam Miktarı

$$= (210 \text{ TL} + 420 \text{ TL} + 150 \text{ TL}) / (100 \text{ ad.} + 150 \text{ ad.} + 50 \text{ ad.})$$

$$= 780 \text{ TL} / 300 \text{ ad.} = \mathbf{2,60 \text{ TL/ad}}$$

Satılan Mal Maliyeti = 175 ad. X 2,60 TL/ad = **455 TL**

Dönem Sonu Stok Maliyeti = 125 ad. X 2,60 TL/ad = **325 TL**

Tablo 3: Uygulamanın Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemine Göre Çözülmesi

	Stok Adet	Alışların Maliyeti	Satışların Maliyeti	Stok Maliyet	Birim Maliyet
Dönem Başı Stoku	100	-	-	210,00 TL	2,10 TL
Satışlar 75 ad x 2,10 TL	25	-	157,50 TL	52,50 TL	2,10 TL
Alışlar 150 ad x 2,10 TL	175	420 TL	-	472,50 TL	2,70 TL
Satışlar 100 ad x 2,70 TL	75	-	270,00 TL	202,50 TL	2,70 TL
Alışlar 50 ad x 3,00 TL	125	150 TL	-	352,50 TL	2,82 TL

$$\begin{aligned} \text{Satılan Mal Maliyeti} &= 75 \text{ ad x } 2,10 \text{ TL} = 157,50 \text{ TL} \\ &\quad \underline{100 \text{ ad x } 2,70 \text{ TL} = 270,00 \text{ TL}} \\ &\quad 175 \text{ ad} \quad \quad \quad \mathbf{427,50 \text{ TL}} \\ \text{Dönem Sonu Stok Maliyeti} &= 125 \text{ ad x } 2,82 \text{ TL} = \mathbf{352,50 \text{ TL}} \end{aligned}$$

4.3.6. Net Gerçekleşebilir Değer

TMS-2 Standardının 9.maddesine göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilmektedir.²⁷⁹ “Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar” şeklinde standartta tanımlanmıştır.²⁸⁰

²⁷⁹ TMS-2, Madde 9

²⁸⁰ TMS-2, Madde 6

Net Gerçekleşebilir Değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz:²⁸¹

$$\text{NGD} = \text{SF} - \text{TMM} - \text{TSG}$$

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

SF : Satış Fiyatı

TMM : Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG : Tahmini Satış Giderleri

Örnek:²⁸²

Sezon içerisinde satış değeri 20.000 liradan satılan ceketlerin maliyeti 13.000TL.dir. Ceketlerin, 1.000 liralık reklam gideri yapılması halinde sezon sonunda 10.000 liradan satılması beklenmektedir.Net gerçekleşebilir değer aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{NGD} = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} + \text{Tahmini Satış Giderleri})$$

$$\text{NGD} = 10.000 - 1000$$

$$\text{NGD} = 9.000\text{TL}$$

Standardın 28.maddesine göre, stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.²⁸³

Standardın 29. maddesine göre, stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün

²⁸¹ Selvi, **a.g.m.** , s.97

²⁸² Özbek, **a.g.m.** , s.79

²⁸³ TMS 2, Madde 28

olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleştirilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.²⁸⁴

Net gerçekleştirilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleştirilir değerlerin saptanmasında dikkate alınmaz.²⁸⁵

Net gerçekleştirilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleştirilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleştirilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler, TMS 37 "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" bölümündeki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.²⁸⁶

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleştirilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilir değerine düşürülür.

²⁸⁴ TMS 2, Madde 29

²⁸⁵ TMS 2, Madde 30

²⁸⁶ TMS 2, Madde 31

Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.²⁸⁷

Örnek:²⁸⁸

Araba alım satım işi yapan işletme teşhir amaçlı kullanım için 28.000 TL'ye bir araç satın almıştır. Arabanın nihai satış fiyatı 29.000 TL'dir. Arabanın zamanla eskimesi nedeniyle boyatılarak satılmasına karar verilmiştir. Araba 26.000 TL'ye satışa çıkarılmıştır. Arabanın boyanma maliyeti 600 TL'dir.

Çözüm:

Net Gerçekleşebilir Değer = 26.000 TL – 600 TL = 25.400 TL

Maliyet Değeri(28.000 TL) – N.G.D. (25.400 TL) = 2.600 TL (Stok Değer Düşüklüğü)

654- KARŞILIK GİDERLERİ HSB.	2.600	
158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.600

4.3.7. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı dolayısıyla iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.²⁸⁹

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.²⁹⁰

²⁸⁷ TMS 2, Madde 32

²⁸⁸ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e. , s.137

²⁸⁹ TMS 2, Madde 34

²⁹⁰ TMS 2, Madde 35

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.²⁹¹

4.3.8. Stoklarla İlgili Olarak Raporlanacak Bilgiler

Finansal tablo dipnotlarında stoklarla ilgili olarak aşağıdaki hususlar açıklanır:²⁹²

- Kullanılan maliyet yöntemi dahil olmak üzere stokların ölçülmesinde kabul edilen muhasebe politikaları;
- Stokların toplan kayıtlı değerleri ve stokların işlemeye uygun şekilde sınıflandırılmasındaki kayıt tutarı;
- Stokların gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyeti düşüldükten sonra hesaplanan stokların kayıt tutarı
- Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların tutarı;
- Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların kayıttan düşülen tutarı
- Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların tutarında bir eksilme olarak kaydedilen herhangi bir kayıttan düşülen iptali tutarı
- Stokların kayıttan düşülmesine yol açan koşullar veya olaylar
- Yükümlülükler için teminat olarak taahhüt edilen stokların kayıt tutarı.

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir.²⁹³ Bu sınıflama bir zorunluluk değildir. İşletmeler, gerçeğe uygun sunuşa hizmet edeceklerine inandıkları bir başka ayrıma dipnotlarında yer verebilirler.²⁹⁴

Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format

²⁹¹ TMS 2, Madde 38

²⁹² Türker, **a.g.m.** , s.118

²⁹³ TMS 2, Madde 37

²⁹⁴ Örtün, Kaval ve Karapınar, **a.g.e.** , s.53

içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.²⁹⁵

İMKB’de kote olan bir şirketin, denetim raporunun 2. Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar/Stoklar ve 11. Stoklar başlıklarında yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.²⁹⁶

Finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar

Stoklar

Stoklar, maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Stokların birim maliyeti, ağırlıklı ortalama yöntemi ile belirlenmiştir. Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde stokların gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

31 Aralık 2012 ve 2011 tarihleri itibariyle, stokların detayı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2012	31 Aralık 2011
Hammaddeler ve yardımcı malzemeler	113.671.572	99.293.513
Mamüller	48.470.029	34.040.299
Yarı mamüller	564.276	504.146
Değer düşüklüğü karşılığı	(1.047.374)	(2.226.142)
Toplam	161.658.503	131.611.816

4.3.9. Stoklar ve Borçlanma Maliyetleri

İşletmelerin ihtiyaç duydukları finansal kaynağı, özkaynakları dışındaki herhangi bir kaynaktan sağlamaları durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yük genellikle “borçlanma maliyetleri” ya da “finansman giderleri” başlığı altında ele alınmaktadır. Ancak söz konusu finansal yükün gider ya da maliyet olarak muhasebeleştirilmesine

²⁹⁵ TMS 2, Madde 39

²⁹⁶ <http://www.kap.gov.tr> (erişim tarihi: 10.08.2013)

karar verme aşamasında temel alınacak kriterler konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır.²⁹⁷ Örneğin katlanmak zorunda oldukları finansal yük “borçlanma maliyetleri” olarak ele alınacak olursa ilgili tutarın direkt maliyet olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği, “finansman giderleri” olarak ele alınacak olursa ilgili tutarın ortaya çıktığı dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği izlenimi ortaya çıkmaktadır Ancak bu konunun düzenlendiği uluslararası muhasebe standardında (UMS 23) finansman giderleri kavramı yerine borçlanma maliyetleri kavramının kullanılması; bu giderlerin finansman fonksiyonunun yarattığı maliyetler olduğunun vurgulanmasını sağlamaktır. Dolayısıyla yukarıdaki iki kavram aynı tanımı ifade etmektedir.²⁹⁸

Borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilip raporlanacağı TMS 23’de açıklanmıştır. Söz konusu standarda göre “borçlanma maliyetleri”, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan her türlü maliyetlerden oluşmaktadır. Buna göre, kısa ve uzun vadeli TL ya da yabancı para cinsinden borçlanmalarla ilgili faiz, kur farklarının muhasebeleştirilmesi söz konusu standardın konusunu oluşturmaktadır. Borç olarak sınıflandırılmayan imtiyazlı hisse senedi dahil olmak üzere, öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.²⁹⁹

TMS işletmelerin, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirmelerini öngörür. Bunun dışında kalan diğer borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. Standart, sadece “özellikli varlıklar” için borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceğini belirtmektedir. Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.³⁰⁰

Yukarıda belirtilen koşullara bağlı olarak, aşağıdakiler özellikli varlık olabilir:³⁰¹

- Stoklar,

²⁹⁷Nazlı Kepçe, “Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:57, Ekim- Kasım-Aralık 2001, s.1

²⁹⁸ Muharrem Karataş, “Borçlanma Maliyetlerinin Ums 23, Kobi’ler İçin Ufrs ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm, Sayı: 98, Mart-Nisan 2010, s.120

²⁹⁹ Barış Sipahi, “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”, Seçilmiş Finansal Raporlama Standartları, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2009, s.83

³⁰⁰ Demireller, a.g.m. , s. 142

³⁰¹ Karataş, a.g.m. , s.124

- İmalat tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Enerji üretim tesisleri veya
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller(TMS 23/7).

TMS 23 borçlanma maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerinin stok maliyetine eklenmesi gerekmektedir.³⁰²

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından farklı uygulamalar bulunmaktadır. Bu farklı uygulamalar aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur:³⁰³

³⁰² Demireller, **a.g.m.** , s. 142

³⁰³ İlker Kıymetli Şen, “**Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Mevzuatı Ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi**”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.132

Tablo 4: Stok Edinimi İle İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması

KONU	TMS UYGULAMALARI		TÜRK VERGİ MEVZUATI UYGULAMALARI	
	Stokun Durumu		Stokun Durumu	
	Stok Kullanımına Hazır Hale Gelineye Kadar	Stok Kullanımına Hazır Hale Geldikten Sonra	Varlık Aktife Alıncaya Kadar	Varlık Aktife Alındıktan Sonra
FAİZ GİDERLERİ	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
VADE FARKLARI	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
KUR FARKLARI	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
KOMİSYON GİDERLERİ	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

Kaynak: Şen Kıymetli, İ. ‘‘Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi’’, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.134

4.4. STOKLARIN T.M.S. 2 VE V.U.K. AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Stoklara ilişkin TMS 2 ve VUK uygulamaları arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- TMS 2’de yer alan stok tanımı VUK’da düzenlenen emtia tanımına karşılık gelmektedir.³⁰⁴
- VUK’un 274’üncü maddesine göre, işletmeler tarafından satın alınan veya imal edilen stoklar (emtia), emsal bedeli ölçüsü kullanılmasını gerektiren belli durumlar haricinde genel olarak maliyet bedeliyle değerlendirilir ve bilançolara maliyet bedeli ile geçirilir. Bununla birlikte maliyet bedeli cari piyasa değerinin üzerinde olamaz. Ancak TMS 2’ye göre stoklar, gerçekleşmesi beklenen satış fiyatından tamamlama maliyetleri ve satış giderlerinin tenzil edilmesinden sonra bulunacak net gerçekleşebilir değer ya da üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin elde etme maliyetinden hangisi daha düşük ise bu bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁰⁵
- Ticari mallar ve üretilen mamuller için maliyet bedeli tespitine ilişkin farklar aşağıdaki gibi özetlenebilir,³⁰⁶
- TMS 2’ye göre ticari mallarda maliyet bedeli aşağıdaki formül ile ifade edilir:
- Ticari mallarda maliyet bedeli= (Peşin satın alma fiyatı-Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler) + (İthalat ve diğer vergiler + nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri + elde etmeyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler)
- VUK’ a göre; Ticari mallarda maliyet bedelinin hesaplanmasında “peşin satın alma fiyatı” yerine “vadeli satın alma fiyatı” esas alınmaktadır.
- Üretilen mamuller (tam ve yarı mamul) için maliyet bedeli TMS 2’de mamul maliyeti, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Finansman giderleri dahil edilmez. Genel idare giderlerinden pay verilmez. Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak kabul edilir; maliyete pay verilmez.

³⁰⁴ Akgün, **a.g.m.** , s.233

³⁰⁵ Demireller, **a.g.m.** , s.140

³⁰⁶ Şeref Demir, “VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:220, Ocak, 2007, s.2-3

- VUK’ da mamul maliyetinin, finansman giderlerini kapsamaması zorunludur. VUK’ un 275’inci maddesine göre genel idare giderlerinden imal edilen emtiaya pay verilmesi ihtiyaridir.
- Faaliyet giderleri TMS 2’ye göre üretim maliyetlerine dahil edilmez. Faaliyet giderleri araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerini içine alır. VUK, genel yönetim giderlerinin üretim maliyetlerine dahil edilmesini mükelleflerin seçimine bırakmıştır.³⁰⁷
- TMS 2 Stoklar standardı, hizmet üretim maliyetlerinin, dönemsellik kavramına uygun olarak, hasılatın gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabileceğini öngörmektedir. Ancak mevcut sistem, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceğini öngörmediğinden, TDHP’nda buna yönelik bir hesap açılmamıştır.³⁰⁸

Stokların değerlemesine ilişkin asıl farklılık ise çeşitli nedenlerle değerinde düşüklük meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda VUK’a göre emsal bedeline göre değerlendirilmesi gerekmektedir. TMS 2’ye göre ise, bu gibi durumlarda stokun - net gerçekleşebilir değer, maliyetin altına düştüğü durumlara münhasır olmak üzere - işletme tarafından çeşitli tahminlere göre hesaplanan net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi gerekmektedir. Tabii ki net gerçekleşebilir değer işletmelerce gerek kavramsal çerçevede gerekse TMS 2’de belirlenen ilke ve esaslara göre belirleneceği açıktır.³⁰⁹

Yukarıda yapılan özet karşılaştırma sonucu, TMS ve VUK değerlemeleri arasında bir takım farklılıklar doğmakta ve böylece ticari kar ile mali kar rakamları farklılaşmaktadır. Bunun sonucu olarak da ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır.³¹⁰

³⁰⁷Tuğçe Uzun Kocamış, Gülçin Yıldırım, “Stoklar Standardı (TMS 2) ve Uygulaması”, Yaklaşım, Sayı: 224, Ağustos, 2011, s.22

³⁰⁸Güngörmüş, Boyar, **a.g.m.**, s.3

³⁰⁹Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtiyanın (Stokların) Değerlemesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008, s.7-8

³¹⁰Yıldırım, 2011, s.103

5. SONUÇ

Günümüzde Küreselleşme olgusu ile ülke ekonomileri kapalı ekonomi olmaktan çıkarak globalleşmiştir. Ekonominin küreselleşmesi sonucunda geleneksel muhasebe yaklaşımına göre hazırlanan finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelerek birçok yeni sorunla karşı karşıya gelmiştir. Bu sorunların kaynağı, Dünya çapındaki sermaye piyasalarının küreselleşmesine karşılık farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarıdır. Dünyada ki bu farklı muhasebe uygulamalarını tek bir çatı altında toplamak amacıyla birçok ülke tarafından genel kabul görmüş ve geçerliliği olan UMS/UFRS'leri uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin ortak bir muhasebe diline sahip olmaları sağlanarak muhasebe farklılıkları ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Gelişen ve uluslararası hale gelen sermaye piyasalarının etkisiyle uluslararası alanda faaliyet gösteren birçok ülke gibi, Türkiye'de kullanmış olduğu muhasebe standartlarını UFRS ile uyumlaştırma gibi önemli bir süreç yaşamaktadır. Türkiye de bu alanda gerekli alt yapısını oluşturmuş, bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) kurulmuş ve bu kurum tarafından UMS/UFRS'ler Türkçe'ye çevrilerek TMS/TFRS olarak yayınlanmıştır.

Bu çalışmada TMS-2 Stoklar Standardı, işletmelerin varlık kalemleri içinde önemli bir yere sahip olan stokları mevcut vergi uygulamaları ile karşılaştırmayı ve bu çerçevede benzer ve farklı yönlerini kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Yapılan karşılaştırmaya bakıldığında TMS-2 ve VUK arasında farklı yaklaşımlar olduğu görülmektedir.

T.M.S.2'ye göre stoklar, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında, normal maliyet sistemini benimsemektedir. Standardın, sabit G.Ü.G.'nin stok maliyetlerine yüklenmesinde üretim kapasitesinin normal kapasitede olacağını varsayması, vergi mevzuatı açısından örtüşmemektedir. Çünkü Türkiye'deki vergi mevzuatı gereğince sabit G.Ü.G.'nin dönüştürme maliyetine yüklenmesinde üretim kapasitesinin teorik kapasitede olduğu varsayılmaktadır. Yani dönüştürme maliyetleri, tam maliyet sisteminden oluşmaktadır. Bu durumda normal maliyetin tam maliyetten temel farkı ise, kullanılmayan kapasiteye düşen sabit G.Ü.G.'nin üretim maliyetine katılmayıp gider olarak yazılmasıdır.

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

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

T.M.S.2'ye göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eden net gerçekleşebilir değer T.M.S.'nin, muhasebenin temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık çerçevesinde uygulamaya getirdiği bir düzenlemedir. Vergi mevzuatına bakıldığında, maliyet bedeli ve emsal bedel olmak üzere iki ölçek bulunmakta, ancak maliyet bedeli bulunamayan stoklar için borsa rayici, mukayyet değer veya emsal bedelleriyle değerlendirilebilecekleri belirtilmektedir. V.U.K. madde 274' e göre, stoklar maliyet bedeline nazaran değerlendirme

günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde emsal bedeli ile değeriyecek ve bu emsal bedel kanunda belirtilen şekilde tespit edilecektir.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında, devletin vergi gelirlerini optimum seviyede tutmayı amaçlayan kurallardan oluşan Vergi Usul Kanunu baz alınmaktadır. Ancak 2012’de yürürlüğe girmiş olan Yeni Türk Ticaret Kanunuyla birlikte, sadece borsada işlem gören anonim şirketler değil, diğer işletmeler de Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak durumuyla karşı karşıya kalmışlardır. Ancak muhasebe uygulamalarında kullanılacak ortak standartlar sayesinde, finansal tabloların objektifliği, şeffaflığı ve karşılaştırılabilirliği artacaktır. Dolayısıyla işletmeler uluslararası piyasalarda daha kolay rekabet edebilecek, ülke içinde de denetim kolaylaşacaktır. Standartlara geçiş döneminde, TMS/TFRS’ ye uyumun kolaylıkla sağlanabilmesi için, konuyla ilgili kişi ve kurumları bilgilendirmek adına daha çok sayıda çalışma yapılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Akgül, A.B. ve Akay, H. , Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004

Ataman, Ü. Genel Muhasebe Cilt I-Muhasebede Dönem İçi İşlemleri, 8.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010

Ataman, Ü. Genel muhasebe Cilt II-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, 15. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2005

Aydın, E. Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002

Büyükmirza, K.H. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 15.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010

Çabuk, A. Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. 3.Baskı, Bursa: Vipaş Yayınları. 2001

Çabuk, A. Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Yenilenmiş 4.Baskı, Dora Yayıncılık

Çankaya, İ. Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri, Ankara, 1999

Durmuş, A. H. ‘‘Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri’’. İİTİA Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1979

Ekerğil, V. ‘‘Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması-Yorum, Açıklama, Örnekler’’, ed. Sağlam N. Şengel S. Öztürk B, 3.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2009

Erkan, M. Elitaş C. Ceran Y. Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. 2.Baskı, Ekin Basım, 2010

Feyiz, M.A. Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. 7.Baskı, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2010

Gökçen, G. Genel Muhasebe. 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2007

Gökçen, G. Ataman B. ve Çakıcı, C. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011

Gökçen, G. Akgül Ataman, B. ve Çakıcı, C ‘‘Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları’’, Beta Yayınları, 1.Baskı, İstanbul 2006

Gökdeniz, A.Ü. Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi. İstanbul: Avcıol Basım Yayın

- Gücenme, Ü. Ticaret İşletmelerinde Envanter işlemleri, Bursa: Marmara Yayınevi, 2000
- Ildır, A. Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Nobel Yayın: Ankara, 3. Baskı, Kasım 2006
- Karacan, S. Muhasebede Dönem İçi İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2012
- Karacan, S. Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Mart 2012
- Kızıllı, A. Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme. İstanbul: Der Yayınları, 1994
- Kızıllı, A. Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları. İstanbul: Bahar Yayınları, 2004
- Lazol, İ. Genel Muhasebe. Bursa: Ekin Yayınevi, 18. Baskı, 2012
- Örten, R. Kaval H. Karapınar A. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitapevi, Mart 2007
- Özmen, S. Tekdüzen Hesap Planı. İstanbul: Seçkin Yayınları, 2004
- Sevilengül, O. Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi. Genişletilmiş 10. Baskı. 2001
- Sağlam, N. Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001
- Toroslu, M.V. Muhasebe Teorisi, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012
- Toroslu, M.V. Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011
- Yükçü, S. "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi", 4. Baskı, İzmir: Vizyon Yayınları, 1999

SÜRELİ YAYINLAR

- Akgün A. İ. "Tms-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2012
- Akyol, M.E. "Mali Kar Yönünden Dönem Sonu Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:352, Aralık 2010
- Akyol, M.E. "Stok Değerlemesi ve Özellik Arz Eden Durumlar", Mükellefin Dergisi, Sayı: 131, Kasım 2003
- Arıkan, Y. "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", Mali Çözüm, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996
- Ay, H. "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002.

Ayboğa, H. "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanması ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:180, Eylül 2003

Başpınar, A. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004

Bostancı, S. "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", Mali Çözüm, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002

Büyükişık, E. "Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:6, Şubat 2002

Canoğlu, M. A. "Yeni Planda Stok Hesapları Ve Görüşlerimiz", Vergi Dünyası, Sayı:147, Kasım 1993

Citer, T. "Dönem Sonu Emtia Değerlemeleri", Vergi Dünyası, Sayı:376, Aralık 2012

Dağdemir, S. "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi", Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008

Demir, Ş. "VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007

Demireller, A. "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2) Çerçevesinde Stoklar", Vergi Dünyası, Sayı:369, Mayıs 2012

Elidolu, S. "Stok Değerlemesi ve TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Stoklara Bakış". Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:267, Aralık 2010

Erdem, Ş. "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartları Nasıl Gelişti?", Yaklaşım, Haziran 2012, Sayı: 234

Gönen, S. Uğurluel, G. "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası, Sayı:316, Aralık 2007

Gözlüklü, B. "Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinek Nokta", Vergi Dünyası, Sayı:308, Nisan 2007

Güçlü, F.C. "TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 232, Ocak 2008

Güngörmüş, A. H. , Boyar, E. " TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi Ve Bir Uygulama Önerisi", Muhasebe ve Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Cilt:7, Yıl:15, Sayı:16, Ekim 2006

Güngörmüş, A. H. Boyar, E. "TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi", Vergi Dünyası, Sayı:322, Haziran 2008

- Gürdal, K. "Muhasebe Dünyasından Haberler", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:32, Ekim 2010
- Hacırüstemoğlu, R. Demir V. "Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım". Mali Çözüm, Sayı:61, Ekim-Kasım-Aralık 2002
- Işık, İ. Diril F. "Emtia Değerlemesinde Özellik Arzedenden Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı:303, Kasım 2006
- Karataş, M. "Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:98, Mart-Nisan, 2010
- Kaya, R. "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004
- Kepçe, N. "Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:57, Ekim- Kasım-Aralık 2001
- Kiracı, M. Köse, T. "IASC, FASB ve TMSDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: III, Haziran 2002
- Kocamaz, H. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, Aralık 2012
- Kocamış Uzun, T. Yıldırım, G. "Stoklar Standardı (TMS 2) ve Uygulaması", Yaklaşım, Sayı: 224, Ağustos 2011
- Koçulu, G. G. "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:340, Aralık 2009
- Koyuncu, M. "Değeri Düşen Malların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997
- Kutlan, S. "Stok Değerlemede HIFO ve LOFO (LOIFO) Yöntemlerinin Karşılaştırılması", Mali Çözüm, Sayı: 64, Temmuz – Ağustos – Eylül 2003
- Küçük, S. Ek: Değerleme ve Dönem sonu işlemleri, Yaklaşım, Sayı:169, Ocak 2007
- Odak, S. "Zirai Kazanç, Değerlemesi Ve Amortismanları", Mali Çözüm, Sayı:65, Ekim-Kasım-Aralık 2003
- Özbek, C.Y. "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Stoklar", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:24, Ocak 2008
- Öztürk, B. Özer, M. "Ticaret İşletmelerinde Stokların Değerlemesi ve Envanteri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:172, Ocak 2003

- Pekdemir, R. "UFRS Furyası mı? Rantiye Kapısı mı?", Mali Çözüm, Sayı:79, Ocak-Şubat, 2007
- Saltoğlu, M. "Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, Mart 2005
- Sanlı, N. "Global Muhasebe Standartları", Mali Çözüm, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002
- Sayın, Ş. K. "İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, Sayı:54, Ocak-Şubat-Mart 2001
- Şen, S. "Mali Kâr Yönünden Emtia Mevcudunun Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:364, Aralık 2011
- Şimşek, Ö. "İşletmelerde Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı: 268, Aralık 2003
- Suer, M. Z. "İşletmelerde Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998
- Tokay, S. H. Deran, A. "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008
- Tokmakkaya, M. "Emtia Değerlemesi". Vergi Dünyası, İstanbul, Sayı:220, Aralık 1999
- Toroslu, M.V. "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", Yaklaşım Dergisi, Sayı 197, Mayıs 2009
- Türker, M. "Stoklarda Değerleme", Yaklaşım, Sayı:62, Şubat 1998
- Türker, İ. "IAS /TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:30, Ocak 2010
- Ufuk, M.T. "Dönem Sonu Stoklarının Değerleme İlkeleri", Yaklaşım, Sayı:228, Aralık 2011
- Ufuk, M. T. "Envanter Farklarının Uyumlaştırılmasında Uyulacak Esaslar", Yaklaşım, Sayı:205, Ocak 2010
- Ulusan, H. Eren, E. Köylü, Ç. "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:55, Temmuz 2012
- Uyar, B. "TMS 2 – Stoklar" Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:28, Nisan 2009
- Üstündağ, S. "Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci", Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2000

Üstünel, B. "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak", Mali Çözüm, Sayı:72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005

Vural, İ. "Dönem Sonu Stok Değerlemesi", Vergi Sorunları, Sayı:183, Aralık 2003

Yalkın, K. Y. "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:5, Ekim 2001

Yalkın, K. Y. , Demir V. Demir, D. , "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, Mali Çözüm, 17.Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Sayı:76, Kasım 2006

Yereli, A. N. , Kayalı N. Demirlioğlu L. , "Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması", Mali Çözüm, Sayı:110, Mart - Nisan 2012

DİĞER YAYINLAR

Ayçiçek, F. "Türkiye Muhasebe standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi, S.B.E. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2009

Başbilici, O. "Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi", Uludağ Üniversitesi S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2006

Berberoğlu, P.B. "Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması", Akdeniz Üniversitesi, S.B.E. , Yüksek Lisans Tezi, Antalya 2002

Çakır, H. "Muhasebe Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Avrupa Birliği Uyum Sürecindeki Gelişmeler (II)", 2005, www.muhasabetr.com (erişim tarihi: 25.01.2013)

Çalış, Y. E. "Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolara Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi, S.B.E. Doktora Tezi, İstanbul 2008

Çelik, O. , 2008. "Uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin gelişmeler: dünya ve Türkiye" [elektronik ortam] http://dosya.izsmmmo.com:80/documan/TMSS_XII.../Orhan_celik (Erişim Tarihi:01.02.2013)

Çiftçi, Y. Erserim, A. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte olan Piyasalar Sempozyumu, Bandırma, 24-27 Nisan 2008

Durmuş, A. H. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu", archive.ismmmo.org.tr (Erişim tarihi: 29.01.2013)

Ekinci, A."Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerleme Ölçüleri", www.muhasabenet.net (Erişim Tarihi: 07.03.2013)

Ernst & Young Türkiye, “100 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu, Ticari İşletme, Anonim ve Limited Şirketler Hukuku”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf) (Erişim Tarihi: 20.04.2013)

Kaplan, R. “Vergi Usul Kanunu’nda Emtia Değerlemesi”, Marmara Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007

Kaya, A. “Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri Ders Notları” www.aytekinkaya.com (Erişim Tarihi: 04.03.2013)

Küçük, Y. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi”, İstanbul Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010

Oksay, S. , Acar, O. “ Sigorta Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, TSRŞB, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Aralık 2005, www.tsrbs.org.tr (erişim tarihi: 05.02.2013)

Özmen, C. Y. “Stokların Envanter Değerlemesi Ve Denetimi”, Marmara Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2008

Öztürk, B. Gedik, G. “Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, ASMMMO, Ankara, Kasım 2007, www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_kutuphane/file_13.pdf (erişim tarihi: 22.02.2013)

Selvi, Y. Tms 2 Stoklar, archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf. 6.Bölüm, 2009 (Erişim Tarihi: 22.05.2013)

Şen Kıymetli, İ. “Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006

Şengel, Salim. “Yeni Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Vol:3, No:2, 2011, <http://dieweltdertuerken.org/index.php/ZfWT/article/viewFile/246/sengel> (Erişim Tarihi: 22.04.2013)

Şensoy, H.B. , “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu”, Gazi Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2008

Sipahi, B. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri. Seçilmiş Finansal Raporlama Standartları, İstanbul: İSMMO Yayınları, 2009

Susmuş, T. Yükçü, C. “Türkiye Muhasebe Standardı 2:Stoklar ve Uygulaması”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX (17-21 Kasım 2005 Kıbrıs)

Timoşenko, V. ‘‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kırgızistan’da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma’’, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Bişkek 2007

TMSK, Faaliyet Raporu. 2010, <http://www.tmsk.org.tr> (Erişim Tarihi:30.01.2013)

Tuğrul, A. P. ‘‘Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi’’, Afyon Kocatepe Üniversitesi, S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük. (çevrimiçi), www.tdkterim.gov.tr/bts (Erişim Tarihi:12.02.2013)

Yanık, E. Y. ‘‘Ara Dönem Mali Tablolarda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Örneği’’, Kocaeli Üniversitesi S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli 2006

Yartaş, H., ‘‘Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması ve Uygulama Etkisi’’, İstanbul Ticaret Üniversitesi S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009

Yıldırım, G. ‘‘Türkiye Muhasebe Standardı 2 ve Türk Vergi Sistemi Çerçevesinde Stoklar’’, Bahçeşehir Üniversitesi, Yüksek Lisans Uzmanlık Projesi, İstanbul 2011

Yılmaz, B. ‘‘Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı’’, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/81348002220.pdf (erişim tarihi:07.02.2013)

www.bddk.org.tr (Erişim Tarihi:07.02.2013)

www.ifac.org (Erişim Tarihi:30.01.2013)

<http://www.kap.gov.tr> (Erişim Tarihi: 10.08.2013)

www.kgk.gov.tr (Erişim Tarihi: 30.01.2013)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Erişim Tarihi:12.02.2013)

www.muhasabetr.com (Erişim Tarihi:25.01.2013)

www.muhasabeuygulama.com (Erişim Tarihi: 17.02.2013)

<http://okul.selyam.net> (Erişim Tarihi: 06.03.2013)

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, 1 No’lu Tebliğ (Erişim Tarihi:11.03.2013)

<http://www.temelymm.com> (Erişim Tarihi: 23.02.2013)

<http://www.webmuhasebe.com/Konular/digstokdegyon.htm>
08.03.2013)

(Erişim Tarihi:

Vergi Usul Kanunu

25701 Sayılı Resmi Gazete, “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ, Sıra No:3”, 15 Ocak 2005 (Erişim Tarihi:12.02.2013)

02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi:08.02.2013)