

IAS /TMS 2 STOKLAR STANDARDINA VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNE GÖRE STOKLARI DEĞERLEME

Arş. Gör. Dr. İpek TÜRKER*

ÖZET

TMS 2 Stoklar Standardının ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenme sine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir. Standardın kapsamı ekonomik nitelikte olup her ülkede vergi ve diğer mevzuat karşısında farklılık göstermektedir. Stokların değerlendirilmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Stok değerlendirme yöntemlerinin hedefi maliyetleri doğru belirlemek ve finansal tablolara yansıtmaktır. Türk Vergi Sisteminde stoklar ile ilgili hükümler maliyetlerin oluşumunu belirlemektedir.

Anahtar Kelimeler: TMS 2, Stoklar Standardı

ABSTRACT

The standard of TMS 2 Inventories covers the matters as buying and selling goods in enterprises and calculating the cost of the received and manufactured in the manufacturing enterprises and the regulations and principles related to measurement, evaluation and monitoring of sales of those products. The scope of the Standard has an economic quality and it varies in each country according to the tax and other legislation. Various methods are used for inventory valuation. The objective of the inventory valuation methods is to determine the costs accurately and reflect this into the financial tables. Inventory provisions in the Turkish Tax System determine the formation of costs.

Key Words: The standard of TMS 2 Inventories

* İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü

GİRİŞ

Küreselleşme ve finansal entegrasyon ile birlikte ortaya çıkan ve gelişerek tüm ülkeleri etkileyen “Muhasebede Standardlaşma” sürecinin tarihi gelişimi iki evreden oluşmaktadır. Birinci evrede standardlaşma, muhasebeleştirme faaliyetlerine odaklanmış olup bu evrede ölçme ve değerlendirme yöntemlerini kapsayan “muhasebe standartları” oluşturulmuştur. İkinci evrede ise muhasebe standartlarından finansal raporlama standartlarının oluşturulması hedeflenmiştir.

İlk evrede oluşturulan muhasebe standartlarından biri olan 2. nolu muhasebe standardı “stoklar standardı” olup 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. Stoklar standardının kapsamı ekonomik nitelikte olup her ülkede vergi ve diğer mevzuat karşısında farklılık göstermektedir. Başka bir deyişle muhasebe standartlarına göre ölçülerek değerlendirilen stoklar vergi ve diğer mevzuat uygulamaları açısından farklılık göstermektedir.

Stoklar ile ilgili “IAS 2 Stoklar Standardı” olarak anılan Uluslararası Muhasebe Standardı, aynen tercüme edilerek TMSK¹ tarafından “Türkiye Muhasebe Standardı TMS 2- Stoklar” adı altında yayınlanmıştır. Bu nedenle bu çalışmada IAS² ve TMS³ aynı anlamda olmak üzere, birlikte veya ayrı ayrı kullanılmıştır. Bu çalışmanın hedefi, IAS/TMS 2-Stoklar Standardı’nın yanı sıra Türk Vergi Sisteminde stoklar ile ilgili hü-

kümler kapsamında maliyetlerin oluşumunu dikkate alarak stokların değerlendirme olgusunu incelemektir.

1- TMS 2 STOKLAR STANDARDI’NIN AMACI VE TEMEL KAVRAMLAR

İşletmeler malların alım-satım faaliyetlerine göre “ticaret işletmeleri” ve “üretim işletmeleri” şeklinde iki türe ayrılırlar. Ticaret işletmeleri satın aldıkları malları bir değişikliğe uğratmadan (dönüştürmeden) satan işletmelerdir. Bu tür işletmeler için satın alma maliyetleri söz konusudur. Üretim işletmeleri ise bir malzemeyi değişikliğe uğratarak (dönüştürerek) yeni bir mamul veya hizmet üreten işletmelerdir⁴.

İki işletme türünde alım-satım konusu mallar ile ilgili muhasebeleştirme, ölçme ve değerlendirme işlemleri TMS 2 (IAS 2)’ye göre yürütülür. IAS/TMS 2’nin amacı, standart kapsamına giren işletmelerin finansal raporlarında yer alan stoklar ile ilgili muhasebe işlemlerinin açıklanmasıdır. Burada yer alan stokların muhasebeleştirilmesindeki temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasların, satın alınan ticari malların veya üretilerek elde edilen mamullerin mal oluşu ve aktifleştirilerek varlık hesaplarına yansıtılması, maliyetlerin ölçüm yöntemleri ile elden çıkarılma sonucu tükenerek giderleştirilme esaslarını ve değer düşüklüğüne ilişkin kuralların belirlenmesidir.

Stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin bu standart, stok maliyetlerini net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek; stok maliyetlerinin saptanma ve giderleştirilme esaslarının belirlenmesi yanı sıra stok maliyetlerinin oluşumu,

¹ TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

² IAS: International Accounting Standard

³ TMS: Türkiye Muhasebe Standardı

⁴ C. Yiğit ÖZBEK, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, ss. 77-102, Sayı:24, Ocak 2008, s. 81.

kapsamı ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi içermektedir.

TMS 2'ye göre, stoklar şu şekilde tanımlanmaktadır (TMS 2 paragraf 6):

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

Tarım ve ormancılık ürünleri, hasat sonrası tarımsal ürün, maden ve madeni ürün üreticileri veya stoklarını satış maliyetlerini düşerek ölçen ticari mal komisyoncuları veya tüccarlar tarafından tutulan stokların ölçülmesinde stoklar standardı uygulanmamaktadır⁵.

Stoklar, işletmelerin diğer aktif hesaplarından farklı olup değişken ve hareketlidirler. Stoklar işletmeye girdikten sonra şekil değiştirdikleri gibi hem işletmenin değişim sürecinde hem de elden çıkarılma sürecindeki hareketliliğin devir hızı yüksektir⁶.

TMS 2'ye açıklık getir ebilmek için, aşağıdaki kavramlar tanımlanmıştır:

Net gerçekleştirilir 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 eder (paragraf 6). Net gerçekleştirilir değer; bir işletmenin,

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

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 (paragraf 6).

2- STOKLARDA DEĞERLEME

IAS/TMS 2'ye göre, stokların muhasebeleştirilmesinin temel esası maliyettir. *Maliyet*, tüm satın alma maliyetlerinin, dönüştürme maliyetlerinin ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesine sebep olan diğer maliyetlerin toplamı olarak tanımlanmaktadır Bu tanım stoklara dahil edilecek maliyetlerin önemli yorumuna fırsat vermektedir⁷.

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir⁸. TMS 2'ye göre, stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir (paragraf 10).

⁵ Hüseyin FIRAT, KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri – I, Stoklar, **XI Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, İzmir SMMM Odası, Ekim 2007.

⁶ Masum TÜRKER, Stoklarda Değerleme, **Yaklaşım Dergisi**, ss. 40-45, Yıl 6 sayı 62, Şubat 1998, s. 40.

⁷ Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza, **IFRS 2006, Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2006, s. 165.

⁸ Ercan BAYAZITLI - Orhan ÇELİK – Saim ÜSTÜNDAĞ, **Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, TESMER Yayınları, No:67, Ankara, 2006, s. 107.

Yukarıda belirtildiği gibi, net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işinin olağan akışı içinde, stokların satılmasından elde edilmesi beklenen tutarı tanımlar Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirir⁹. Burada, stokların değerlendirme ölçüsü olarak maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanın seçilmesinin temelinde tutuculuk ilkesi yaklaşımı yatmaktadır¹⁰. Bu yaklaşıma göre, stokların değerlendirilmesinde stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirir ve bu süreçte gerçekleşmemiş zarar tanınır. Ancak, net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşmemiş kar tanınmaz; bu durumda stoklar maliyet değerleri üzerinden değerlendirir¹¹.

IAS/TMS 2 kapsamında stokların yapısına bakıldığında;

- a- **Satılmak için elde tutulan stoklar**, Vergi Hukuku bağlamında Tek Düzen Hesap Planına göre 153 nolu **Ticari Mallar Hesabı'nda** tanımlanan stoklardaki tanımla örtüşmektedir.
- b- Satılmak amacıyla **üretilecek mamuller** 152 nolu **üretilecek mamuller** hesabı ile örtüşmektedir.
- c- Üretim sürecinde kullanılacak **ilk madde ve malzemeler** ile üretim sürecinde ortaya çıkan **yarı mamuller** de 150 nolu **İlk Madde ve Malzeme Hesabı** ve 151 **Yarı Mamuller Hesabı** ile örtüşmektedir.

2.1- SATIN ALMA MALİYETİ

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 diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılarak indirilir (paragraf 11).

VUK'un 274. Maddesinde satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Yalnızca değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiştir. Bu nedenle satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde, sadece VUK'un 262. Maddesinde yapılan maliyet bedeli tanımına göre belirleme yapılır. Söz konusu maddede yapılan maliyet bedeli genel ve geniş bir tanımdır. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemeler ile bu ödemelere ilişkin olarak yapılan bilmum giderlerin toplamıdır¹².

Satın alma veya işletmenin üretim yolu ile elde edilen stoklar, maliyet değeri ile değerlendirilir.

Stokların maliyet değeri, stokların elde edilmesine kadar katlanılan tüm parasal fedakârlıkları kapsar.

VUK 262 nci maddesine göre Maliyet Bedeli bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerlerin

⁹ Kadir GÜRDAL, **TMS 2 Stoklar Standardı**, TESMER Yayınları No:69, Ankara, 2007, s. 6.

¹⁰ FIRAT, **a.g.e.**, s. 3.

¹¹ Richard BARKER, **Determining Value: Valuation Models and Financial Statements**, Cambridge, Person Education Editions, 2001, s. 116; FIRAT, **a.g.e.**, s. 3.

¹² Bünyamin ÖZTÜRK - Güray ÖĞREDİK, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 56.

arttırılması münasebetiyle yapılan giderlerle bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamını ifade eder¹³ Bu tanıma VUK'un 238 no'lu Tebliğ'de şu şekilde açıklık getirilmiştir:

“Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkün bulunmaktadır. İşletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stokların pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya düşen kısmı maliyete ekleyebileceklerdir.”

Buna göre, satın alma maliyetlerine; satın alma bedelleri ile birlikte tüm satın alma giderleri ile satın alınan stok konusu malın depolanacağı yere kadar taşınması için ödenen taşıma ve sigorta giderleri dâhildir.

2.2- DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ

TMS 2'ye göre **stokların dönüştürme maliyetleri**¹⁴; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri içerir. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekil-

de dağıtılan tutarları da içerir Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (paragraf 12).

Dönüştürme maliyetleri¹⁵; hammadde ve malzemelerin nihai ürüne dönüştürülmesi sırasında üretim faaliyetine doğrudan katılan hammadde ve malzemelerin bedeli, işçilik gibi üretilen ürün ile doğrudan bağlantılı maliyetler ile sabit ve değişken üretim giderlerinden sistematik bir şekilde üretime dağıtılan maliyetleri içerir.

VUK'un 275. maddesinde, üretilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları içerir:

1. *Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;*
2. *Mamule isabet eden işçilik;*
3. *Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;*
4. *Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse ; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);*
5. *Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.*

¹³ Bünyamin ÖZTÜRK; **Dönemsonu: Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, Aralık 2006, s. 9.

¹⁴ Dönüştürme maliyetlerinin bir diğer adı şekillendirme maliyetidir. Bu konuda benzer görüş için bakınız: Vedat EKERGİL, TMS-2 Stoklar ve Uygulaması, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekleri), Editörler: Necdet SAĞLAM-Salim ŞENGEL-Bünyamin ÖZTÜRK) 3 Baskı, ss. 101-164 Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 112.

¹⁵ Dönüştürme maliyetlerine, şekillendirme maliyetleri olarak bakınız: Feryal Orhon BASIK-İdil KAYA-Serhat YANIK, **Maliyet Muhasebesi, Çözümlü Problemler ve Test Soruları**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2006, s. 4 .

VUK'a göre üretilen stok konusu ürünün, yukarıdaki unsurları kapsamı gerekmektedir

Dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında, sabit maliyetlerin, üretim hamillerine yüklenmesi önemlidir. TMS 2'de dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasına esas olmak üzere, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı; üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (paragraf 13).

Bu dağıtımda, kuramsal olarak yaklaşıldığında, kapasite olgusu önem kazanmaktadır. Ancak maliyet hesaplanmasında, normal kapasitenin dikkate alınması birim maliyetlerin, üretimde oluşacak arza bağlı kapasite dalgalanmalarına karşı etkilenmesini önler.

Üretim sürecinde, üretilen mamullerin sayısı birden fazla olabilir. Ana ürünler yanı sıra yan ürünler de üretilebilir. Bu durumda, maliyetlerin dağıtılmasında TMS 2'ye göre, her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır Ma-

liyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (paragraf 14).

3.3- DİĞER MALİYETLER

Üretim sürecinde, olağan maliyetlerin dışında; diğer maliyetler kavramı altında tanımlanabilecek maliyetler ortaya çıkmaktadır Bu maliyetlerle ilgili olarak TMS 2'ye göre, diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (paragraf 15).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir (paragraf 16):

- Normalin üstünde 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.

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı”, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir

lir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir (paragraf 17).

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (paragraf 18). Burada sözü edilen finansman giderleri, uygulamada vade farkı olarak tanımlanır ve vergi uygulamalarına göre stokların maliyetine kaydedilmesi gereken bir giderdir. Vergi hukukuna göre, stoktaki malın (veya mamulün) satıldığı yıl matrahından indirim konusu yapılabılır. Dolayısıyla stok maliyetine verilmemiş ve ilgili döneme doğrudan gider kaydedilmiş finansman maliyetlerine bakılır; stok satılmışsa sorun yoktur; stok satılmamışsa, kar matrahının hesabında ticari kara eklenir. Burada sözü edilen vade farkları muhasebe kayıtlarına yansıtıldığına da ikinci bir yol olarak doğrudan doğruya vergi matrahından indirilmek üzere “kanunen kabul edilmeyen giderler” olarak finansal tablolara yansıtılır¹⁶.

3.4.- HİZMET SUNAN İŞLETMELERDE STOK MALİYETİ

Verilen hizmetle ilgili olan hasılatın muhasebeleştirilirken sonuç hesaplarına aktarılmadığı ve finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda verilen hizmetlerle ilgili giderler, stok hesabına yansıtılır Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve kontrol işlemlerini yürüten üst personelin ücretleri dahil olmak üzere, diğer mali-

yetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir (paragraf 19).

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde genel gider niteliğinde sonuç hesaplarına aktarılarak finansal tablolara yansıtılır

Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretilen hizmetle ilgisi olmayan maliyetleri içermez.

4-MALİYETİN HESAPLANMASIYLA İLGİLİ YÖNTEMLER

Stok kalemlerinin değerlemesi konusunda, muhasebe literatüründe ve uygulamada çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerin her biri kendine özgü sonuçlar doğurur. Dolayısıyla her birinin uygulama şartları ve uygulama alanları farklıdır Genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri şunlardır¹⁷:

- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO),
- Son giren ilk çıkar yöntemi (LİFO),
- Gelecek olan ilk çıkar (NİFO)¹⁸,
- Ortalama maliyet yöntemi (Bu yöntemin kendi içinde üç versiyonu söz konusudur ve en çok kullanılanı ağırlıklı ortalama maliyet tir),
- Fiil maliyet yöntemi,
- Belirli mamullerin izlenmesi yöntemi,
- En son alış fiyatı.

¹⁶ Benzer görüş için bakınız: Remzi ÖRTEN-Hasan KAVAL-Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 53.

¹⁷ Sema KÜÇÜK, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, **Yaklaşım Dergisi Eki**, Sayı: 193, Ocak 2009, s.101 vd.

¹⁸ NİFO için bakınız: TÜRKER, **a.g.m.** s. 44.

Maliyet ölçümü ile ilgili teknikler, IAS/TMS 2’de şu şekilde belirlenmiştir:

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. 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 (paragraf 21).

Perakende maliyet yöntemi¹⁹, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (paragraf 22).

Bu ölçümleme tekniklerine göre, maliyetlerin hesaplanma yöntemleri, IAS/TMS 2’ye göre şöyledir:

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (**Gerçek²⁰ parti²¹ maliyet yöntemi**) (paragraf 23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin

belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi²², 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 (paragraf 24).

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetleri dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (paragraf 25).

Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir (paragraf 26).

FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son

¹⁹ Bu yöntem daha önce Vergi Kanunlarında yer alan “Ortalama Kar Haddi” yöntemine benzemektedir.

²⁰ Burada kullanılan gerçek maliyet kavramı fiili maliyet anlamındadır

²¹ Parti maliyeti kavramı sipariş maliyeti anlamındadır

²² Özel maliyet yöntemi; gerçek parti maliyet yöntemi, başka bir deyişle fiili sipariş maliyeti yöntemidir.

satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır **Ağırlıklı or talama 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 saptanır Ortalama maliyet yönteminde maliyeti hesaplanacak stokların ortalaması, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda alınır Periyodik baz; dönem sonunda alınan ortalama veya her bir yeni alım sonrasında alınana ortalama şeklinde olabilir. Bu durumda maliyet, dönem sonunda alınan ortalama ya göre hesaplanıyorsa, kullanılan maliyet yöntemine **dönem sonu ağırlıklı or talama maliyet yöntemi** denir. Eğer maliyet, her bir yeni alım (veya alımlar) sonrası gerçekleştirilen üretim için, stokta mevcut malların ortalaması alınarak yapılıyorsa kullanılan maliyet yöntemine **hareketli ağırlıklı or talama maliyet yöntemi** denir. Maliyet hesapları bu yöntemlere göre hesaplanabilir (paragraf 27).

Yukarıda açıklandığı gibi, TMS 2’de stokların maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan stok değerlendirme yöntemlerinden

- Özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetlerin üretilmesinde özel maliyeti dikkate alan sipariş maliyeti uygulanır.
- Özel maliyetin belirlenmesi, maliyeti belirlenen stok kalemlerinin maliyetleriyle ilişkilendirilmesidir
- Stokların değerlendirilmesinde, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve ağırlıklı ortalama maliyetleme yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir.

- Burada ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak “dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyetleme yöntemi” veya hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile hesaplanabilir.

VUK’ta ise stokların değerlendirilmesinde maliyet bedeli esas alınır Bu durum, VUK’un 274. maddesinde, VUK 267’de tanımlanan emsal bedeline atıfta bulunarak şu şekilde düzenlenmiştir²³ :

Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtia -nın maliyet bedeline nazaran değerlendirilme gü -nüündeki 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 edilebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.

VUK’a göre aşağıdaki değerlendirme yöntemlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır şunlardır²⁴:

- Fiili maliyet yöntemi,
- Ortalama maliyet yöntemi,
- İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi.

5- STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Maliyet veya piyasa değerinin en küçüğü kuralı tutuculuğu yansıtır Fakat finansal tablo kullanıcılarının çok çeşitli hale gelmesinden dolayı, bu kural artan eleştirilere maruz kalmıştır. İlk olarak tutuculuğun kendisi tanımlanması zor bir kavramdır. Stok değer düşüklükleri başlangıçta tutucu olabilirken, değer düşüklüğünü izleyen dönemde ortaya çıkan daha yüksek marj, kazanç yönetimi için fırsatlar sunmaktadır. İkinci ola-

²³ VUK madde 274

²⁴ Sema KÜÇÜK, a.g.e., s. 102.

rak, yayınlanmış finansal tabloların kullanımının yıllar içerisinde artmasından dolayı, tutuculuk finansal raporlama kurallarının gerçekleştirilmesi için planlanan tarafsız duruşun ihmali olarak pek çok gözlemciyi vuracaktır²⁵

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. Başka bir deyişle, stokların çeşitli nedenlerle bozulması, çürümesi, kırılması, çatlama ve benzer nedenlerle ekonomik değerinde düşüş olabilir veya tamamen değersiz hale gelebilir veya satış fiyatı mal oluş fiyatının altına düşebilir. Bu durumlarda stokların mal oluş değerinin geri elde edilmesi kısmen veya tamamen imkansız hale gelebilir veya satış ile maloluş değerinin altında bir değer elde edilebilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir.

Bu durumların varlığı halinde, finansal tablolar da yer alacak stokların maliyet bedelleri, satılmaları veya kullanılmaları halinde elde edilmesi beklenen hasıllardan veya değerden daha yüksek olabilir. Standarttaki düzenlemeye göre, stoklar finansal tablolarda, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez (paragraf 28). Bu nedenle, stok maliyetlerinin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Bu işlem sonucunda stok maliyetleri net gerçekleştirilebilir değere indirgenmiş olur. Stok maliyetlerinin net gerçekleştirilebilir değere

indirgenmesi olgusu, stokların maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesi ilkesiyle uyumludur (paragraf 28). Bu nedenle, dönem sonlarında “stoklardaki değer düşüklüğü karşılığı” hesaplanarak sonuç hesaplarına yansıtılır; stokların finansal tablolarda gerçekleştirilebilir değerle raporlanması sağlanır.

IAS/TMS 2, stokların daha düşük maliyetten ve “net gerçekleştirilebilir değer”den ölçülmesi gerektiğini belirtmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Stok değeri bilanço’da gösterilen maliyetin (tarihi maliyet) altına düşmesi durumunda, değer düşüklüğü (write-down) (zarar) kaydedilmelidir. Ters (orijinal değer düşüklüğü miktarı ile sınırlı olarak), daha önceden değer düşüklüğü kaydedilen stok değerindeki sonraki artış için gerekmektedir. Stokların net gerçekleştirilebilir değere herhangi bir değer düşüklüğü kaydının miktarı ve stokların tüm zararları, değer düşüklüğünün veya zararın meydana geldiği dönemdeki bir harcama olarak kabul edilir. Benzer şekilde, net gerçekleştirilebilir değerdeki bir artıştan kaynaklanan stokların değer düşüklüğünün herhangi ters kayıt miktarı, ters kaydın ortaya çıktığı dönemde harcama (satış maliyeti) olarak kabul edilen stok miktarında bir azalma olarak kabul edilmektedir²⁶.

Stokların elde etme maliyetleri, bu Maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleştirilebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırarak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede

²⁵ Lawrence Revsine, Daniel W.Collins, W.Bruce Johnson, **Financial Reporting and Analysis**, Pearson Prentice Hall, Third Edition, New Jersey 2005, s. 480.

²⁶ Thomas R. Robinson ve Diğerleri, **International Financial Statement Analysis**, John Wiley & Sons Inc., USA, 2009, s. 392.

üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer 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 (paragraf 29).

Net gerçekleşebilir 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 gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz (paragraf 30).

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta

bağlı yükümlülükler, TMS 37 “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” bölümündeki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (paragraf 31).

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 gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (paragraf 32).

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olacaktır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur (paragraf 33).

6- VERGİ MEVZUATINA VE TÜRK TİCARİET KANUNU'NA GÖRE STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Vergi hukukumuzda kıymeti düşen mallara ilişkin en belirgin yasal düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 278 nci madde hükmüdür²⁷. Bu madde hükmü şöyledir:

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

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşıldığı gibi emtia yani stokların, yangın, deprem ve su basması gibi beklenmedik koşulların ortaya çıkması veya ticari faaliyetin icapları içerisinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi faktörlerin sonucunda “kıymeti düşen mal” niteliğinde değerlendirilebilmektedir²⁸. Bir iktisadi kıymetin değerindeki düşüklük yangın, deprem su basması gibi tabii afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde meydana gelebilir. Düşüklüğün önemli bir değer kaybına yol açtığı durumlarda değerlendirme emsal bedeline göre yapılır. Ayrıca maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar da emsal bedeli ile değerlendirilir²⁹.

Gelir İdaresi, verdiği muktezalarda³⁰, geçmiş yıla ait olup satılmayan ve elde kalan bazı özellikli malların da kıymeti düşen emtia (stok mal) niteliğinde kabul edilebileceği yönünde görüş bildirmektedir³¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 274'ncü maddesine göre; malların maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde işletme maliyet bedeli yerine 267'nci maddesinin 2'nci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayarak değerlendirme yapabilir. Bu hükümle imal edilen malların maliyet bedeli oluştuktan sonra fiyatların aşağı doğru indiği dönemlerde, işletmelerin gerçek olmayan kazançlar üzerinden vergi ödememeleri amaçlanmıştır³².

İşletmelerin isteğine bağlı olan bu değerlendirme şeklinde kriter olan satış fiyatı, işletmenin kendi satış fiyatı değil piyasada oluşan ortalama fiyattır. Aksine bir düşünce, işletmelerin dönem sonlarında maliyetin altında az bir miktar satış yapmak suretiyle dönem kazançlarını düşük tespit etmelerine imkan sağlardı. Bu nedenle dönem sonu stoklarının emsal bedelle fiyat düzeyinin altında kaldığının ispat edilmesi gerekir³³.

İktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan stoklar emsal bedeli ile değerlendirilir. Stoklarda meydana gelen kıymet kaybının emsal bedelinin tespiti için takdir komisyonuna başvurulmalıdır.

²⁷ MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim İlke ve Esasları Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim. Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 1999, s. 183.

²⁸ A.e., s. 183.

²⁹ Ahmet ESEN, Dönem Sonu İşlemleri, **Maliye Postası Dergisi Özel Sayı**, Sayı: 702, Aralık 2009, s. 119.

³⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 16.02.1984 tarih ve GEL.VUK. 24453-278-61/0988 sayılı Muktezası.

³¹ MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, a.g.e., s. 183.

³² ÖZTÜRK, a.g.e., s. 14 vd.

³³ A.e., s. 15.

Takdir komisyonundan istemde bulunulmadan stoklardaki değer düşüklüğünün vergi matrahına yansıtılması mümkün değildir Kıymeti düşen malların yanısıra maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan hurda ve döküntüler, üstüptü, dese ve ıskartalar da emsal bedelle değerlendirilmesi gerekir³⁴.

Kaybolan ya da çalınan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak değerlendirilerek, maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilir. Ancak, kaybolma ya da çalınma olayının polis raporu ve benzeri belgelerle kanıtlanamaması durumunda bu işlem yapılamaz. Bu gibi durumlarda kaybolan mallar işletmeden çekiş olarak değerlendirilir.³⁵

TTK'nın 75. Maddesine göre stoklar en çok bilanço gününden işletme için haiz olduğu değer üzerinden, emtia borsasında (Ticaret borsasında) işlem görenler ise borsa rayıcı ile değerlendirilir. TTK'nın 461. Maddesi sermaye şirketlerinde stokların değerlendirilmesi konusunu düzenlemiştir. Bu maddeye göre hammadlelere, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya emtia ve satılık diğer malların en fazla maliyet bedeliyle değerlendirilir. Stoktaki malların maliyet bedeli, cari fiyatlardan daha fazla ise maliyet bedeli yerine cari fiyatlarla değerlendirilir. Ayrıca TTK'nın 458. Maddesi sermaye şirketlerinin aktiflerini bilanço günündeki değerinden daha düşük bir bedelle bilançoda yer vermelerine imkan sağlamıştır. Yani sermaye şirketlerine stoklara gerçek değerlerinden daha düşük bir bedelle bilançoda yer vermeleri imkanı sağlamıştır. Bu nedenle sermaye şirketlerinde stoklar gerçek değerlerinden daha düşük

bir değerle değerlendirilebilirler. Sermaye şirketlerinde stokların değerlendirilmesinin ayrıca düzenlenmesi nedeniyle TTK'nın 5. Maddesi sadece şahıs işletmeleri için uygulanabilir³⁶.

7- STOK MALİYETLERİNİN GİDERE DÖNÜŞMESİ

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 artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (paragraf 34).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (paragraf 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 fiire 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 (paragraf 38).

³⁴ A.e., s. 54.

³⁵ Kazım YILMAZ, **Değerleme**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Demeği Yayını, İstanbul, 1997, s. 145.

³⁶ Bünyamin ÖZTÜRK – Mustafa ÖZER, **Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003, s. 107.

8- FİNANSAL TABLOLARIN DİPNOTLARINDA STOKLARA İLİŞKİN BİLGİLER

Finansal tablo dipnotlarında stoklarla ilgili olarak aşağıdaki hususlar açıklanır³⁷:

- a) Kullanılan maliyet yöntemi dahil olmak üzere stokların ölçülmesinde kabul edilen muhasebe politikaları;
- b) Stokların toplan kayıtlı değerleri ve stokların işlemeye uygun şekilde sınıflandırılmasında ki kayıt tutarı;
- c) Stokların gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyeti düşüldükten sonra hesaplanan stokların kayıt tutarı
- d) Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların tutarı;
- e) Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların kayıttan düşülen tutarı
- f) Dönem içinde gider olarak kaydedilen stokların tutarında bir eksilme olarak kaydedilen herhangi bir kayıttan düşülen iptali tutarı
- g) Stokların kayıttan düşülmesine yol açan koşullar veya olaylar
- h) 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 tab-

lo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir (paragraf 37). Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir

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

SONUÇ

Stokların değerlendirilmesinde seçilen yöntemin hedefi, maliyetleri doğru yansıtmaktır. Bu nedenle stoklar, IAS/TMS 2'de ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyetleme yöntemi ile değerlendirilirken, VUK'ta ise maliyet bedeli, belirli durumlarda da emsal bedeli uygulanmaktadır. VUK'a göre maliyet bedeli ile stokların değerlendirilmesinde, ortalama maliyet ölçüsü tekniğinden yararlanılır. Maliyet hesaplama yöntemlerinde VUK'unda fiili maliyetler aranırken, IAS/TMS 2-Stoklar Standardında standart maliyet yöntemi ve perakende maliyet yöntemlerinin kullanılması öngörülmektedir. Stoklardaki değer düşüklüğünde de farklı yöntemler uygulanmaktadır.

37 Mike Bonham ve diğerleri, **International GAAP 2007 Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, LexisNexis, United Kingdom, 2006, s. 1578.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

BARKER Richard, **Determining Value: Valuation Models and Financial Statements**, Cambridge, Person Education Editions, 2001.

BASIK, Feryal Orhon- KAYA İdil-YANIK Serhat Maliyet **Muhasebesi, Çözümlü Problemler ve Test Soruları**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2006.

BAYAZITLI Ercan – ÇELİK, Orhan – ÜSTÜNDAĞ, Saim, **Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, TESMER Yayınları, No:67, Ankara, 2006.

BONHAM, Mike ve diğerleri, **International GAAP 2007 Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, LexisNexis, United Kingdom, 2006.

EKERGİL, Vedat, TMS-2 Stoklar ve Uygulaması, (Necdet SAĞLAM ve diğerleri, **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekleri)**), Editörler: Necdet S Salim ŞENGEL-Bünyamin ÖZTÜRK), 3. Baskı, ss. 101-164 Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

EPSTEIN, Barry J. – MİRZA, Abbas Ali, **IFRS 2006, Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, John Willey & Sons, Inc., USA, 2006.

ESEN Ahmet, Dönem Sonu İşlemleri, **Maliye Postası Dergisi Özel Sayı**, Sayı: 702, Aralık 2009.

FIRAT, Hüseyin, KOBİ Muhasebe Standardı Seçilmiş Bileşenleri – I, Stoklar, **XI Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, İzmir SMMM Odası, Ekim 2007.

GÜRDAL, Kadir, **TMS 2 Stoklar Standardı**, TESMER Yayınları No: 69, Ankara, 2007.

KÜÇÜK Sema, Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, **Yaklaşım Dergisi Eki**, Sayı: 193, Ocak 2009.

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim İlke ve Esasları Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim. Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 1999.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 16.02.1984 tarih ve GEL.VUK. 24453-278-61/0988 sayılı Muktezası.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı)

ÖRTEN, Remzi- KAVAL, Hasan-KARAPINAR, Aydın, **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Genişletilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

ÖZBEK, Yiğit C., Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, ss. 77-102, Sayı:24, Ocak 2008.

ÖZTÜRK, Bünyamin; **Dönemsonu: Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, Aralık 2006.

ÖZTÜRK Bünyamin - ÖĞREDİK Güray, **Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

ÖZTÜRK, Bünyamin – ÖZER, Mustafa, **Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003.

REVSINE Lawrence - COLLINS, Daniel W. – JOHNSON, W.Bruce, **Financial Reporting and Analysis**, Pearson Prentice Hall, Third Edition, New Jersey 2005.

ROBINSON Thomas R. et al., **International Financial Statement Analysis**, John Wiley & Sons Inc., USA, 2009.

Türk Ticaret Kanunu.

TÜRKER, Masum, Stoklarda Değerleme, **Yaklaşım Dergisi**, ss. 40-45, Yıl 6 sayı 62, Şubat 1998.

Vergi Usul Kanunu.

Vergi Usul Kanunu 238 Sayılı Tebliğ.

YILMAZ Yılmaz, **Değerleme**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Demeği Yayını, İstanbul, 1997.