

# VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN İNCELENMESİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NA GÖRE MUHASEBE UYGULAMALARI\*

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN<sup>a</sup>  
Dr. Öğr. Üyesi Ergin TEMEL<sup>b</sup>

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili  
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Kasım 2020; 13 (3): 911-947*

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 çerçevesinde stok kalemlerinin; türleri, stok maliyetinin türleri, finansman giderleri, iskonto, stok değerlendirme yöntemleri, fireler, maliyetin kapsamında kullanılan yöntemler, karşılık ayırma, maliyetin ölçüm teknikleri, tarımsal işletmelerin varlıkları arasında yer alan zirai ürünlerin ve hayvanların değerlendirilmesi, stokların gider olarak kaydedilmesi ve vergi varlığının hesaplanması yönünden karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Ayrıca, stokların "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"na göre hem Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de Türkiye Muhasebe Standardı-2 (TMS-2) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve benzer ve farklı yanların ortaya konulması da amaçlanmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Stok, Stokların Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Stoklarda Envanter, Vergi Usul Kanunu'nda Stoklar, Türkiye Muhasebe Standardı-2.

**JEL Kodları:** M40, M41.

## APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özulucan, A., Temel, E. (2020). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 Çerçevesinde Stokların İncelenmesi Ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 911-947.

\* Makalenin gönderim tarihi: 04.05.2020; Kabul tarihi: 17.08.2020, iThenticate benzerlik oranı %26

<sup>a</sup> Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [abitter42@ohu.edu.tr](mailto:abitter42@ohu.edu.tr)

ORCID: [0000-0002-4157-8218](https://orcid.org/0000-0002-4157-8218)

<sup>b</sup> Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Erbaa Sağlık Bilimleri Fakültesi, [ergin.temel@gop.edu.tr](mailto:ergin.temel@gop.edu.tr)

ORCID: [0000-0003-3572-4722](https://orcid.org/0000-0003-3572-4722)

## INVESTIGATION OF STOCK WITHIN THE FRAMEWORK TAX LAW PROCEDURE AND TURKEY-2 ACCOUNTING STANDARD AND ACCOUNTING PRACTICES ACCORDING TO DRAFT ACCOUNT PLAN CONFORMING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS

### ABSTRACT

The purpose of this article is comparatively to examine stocks; types, types of stock cost, financing expenses, discount, stock valuation methods, waste, methods used in the scope of cost, provisioning, cost measurement techniques, agricultural products and animals which are among the assets of agricultural holdings, valuation of stocks and the calculation of tax assets within the framework Tax Procedure Law (TPL) and Turkish Accounting Standard-2 (TAS-2). In addition, to make accounting transactions of stock items according to "Financial Reporting Standards Appropriate Account Plan Draft" both in the framework of Tax Procedure Law and the Turkish Accounting Standard-2 and to determine the similarities and differences.

**Keywords:** Stock, Measurement and Accounting of Stocks, Inventory in Stocks, Stocks in Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standard-2.

**JEL Codes:** M40, M41.

### 1. GİRİŞ

Kimi zaman satmak, kimi zaman üretimde kullanmak ve kimi zamanda üretim faaliyetleri esnasında tüketmek amacıyla elde bulundurulmuş stoklar; üretim, ticaret ve hizmet işletmeleri için son derece önemli varlık kalemidir. Dolayısıyla, söz konusu bu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan işlemler de bir o kadar önemlidir. Çünkü başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere, işletmelerin düzenlemek durumunda olduğu birçok mali tablonun verilerini, seçilen bir yöntem ya da farklı bir uygulama doğrudan değiştirmektedir.

TMS'nin uygulama hayatına girmesi ile birlikte işletmelerin muhasebe uygulamaları da doğal olarak değişmiştir. Vergi mevzuatı esas alınarak yapılan işlemler ve düzenlenen mali tablolar ile TMS esas alınarak yapılan işlemler ve düzenlenen mali tablolarda birçok yönden fark ortaya çıkmıştır. Bu farkı oluşturan en önemli unsurlardan birisi de stoklardır. Söz konusu farklar arasında; finansman giderlerinin stoklarla/dönem giderleriyle ilişkilendirilmesi, genel yönetim giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi, üretilen mamulün maliyetinin kapsam olarak tayini, değerlemesi ve değerlemede kullanılan ölçekler, stok maliyetlerinin ölçümü ile ilgili kullanılan teknikler, satıcının yaptığı indirimlerin muhasebeleştirilmesi gibi uygulamaları örnek göstermek mümkündür. Bu farklılıkların yanı sıra her iki düzenleme arasında; normal firelerin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi, anormal firelerin dönem gideri olarak kaydedilmesi, stoklara ilişkin maliyet türleri, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması gibi ortak yönler de vardır.

Hem üretim işletmeleri hem ticaret işletmeleri hem de hizmet üreten işletmeler için gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi ortaya konulabilmesi ve finansal tablo okuyucularının doğru ve güvenilir bilgi ihtiyaçlarının karşılanabilmesi açısından stokların önemi tartışılmazdır. Tabii ki toplam varlıklar içinde stokların oransal olarak değeri arttıkça ortaya konulan bilginin önemi de artmaktadır. Bu nedenle stokların gerek değerlemesi gerekse muhasebeleştirilmesinde izlenecek politikalar hem işletmenin geleceği hem de müşteriler açısından önem arz etmektedir. Stokların bu öneminden dolayı değerlemesi, maksimum ve minimum stok düzeylerinin saptanması, sipariş miktarının tayini, stok bulundurma maliyetleri ve muhasebeleştirilmesinde esas alınan yöntemler işletmenin geleceği açısından göz ardı edilmemesi gereken uygulamalardır.

Bu nedenle, bu çalışmada stoklar çok geniş bir perspektifte ele alınarak hem satın alma hem üretme hem değerlendirme hem elden çıkarma aşamasında olası etkenler göz önüne alınarak, VUK ve TMS-2'ye göre açıklamalara ve karşılaştırmalara yer verilmiştir. Yapılan muhasebe işlemlerinde, "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" esas alınarak, bundan sonra bu konuda yapılacak çalışmalara örnek teşkil etmesi amaçlanmıştır.

## 2. VUK İLE TMS-2'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

### 2.1. Stok Türleri Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

#### 2.1.1. VUK'a Göre Stok Türleri

- VUK'da aşağıda belirtilen stok türleri yer almaktadır.
- Ticari mallar (VUK madde 274),
- Yarı mamul ve mamuller (VUK madde 275),
- İlk madde ve malzeme (hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemesi) (VUK madde 275),
- Zirai ürünler ve hayvanlar (VUK madde 276 ve 277),
- Adına ayrı bir büyük defter hesabı açılmayan ve yukarıda belirtilen stok kalemlerinin hiçbirini kapsamına girmeyen diğer stoklar; değeri düşen mallar/mamuller/yarı mamuller, hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar, yan ürünler gibi (VUK madde 278).

#### 2.1.2. TMS-2'ye Göre Stok Türleri

TMS-2 madde 6'da stokların türleri ile ilgili; işin normal akışı içinde (*olağan işletme faaliyetleri kapsamında*) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bir açıklama yer almaktadır.

Bu maddeye göre stoklar genel olarak; ticari mallar, ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller ve mamuller şeklinde sınıflandırılmıştır.

Madde 8 ve 37’de stok türleri genel olarak sınıflandırılmıştır. Bu maddelere göre; stoklar işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri ve ticari malları kapsamaktadır. Yine Standartta, satışı yapılmak üzere edinilen arsa ve binaların da ticari mal olarak stoklar kapsamında yer aldığı belirtilmiştir.

TMS-2 madde 14’de; “...Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir.” şeklinde bir açıklama yer almaktadır. Dolayısıyla, üretilen mamullerde ana (*esas*) ve yan mamul şeklinde bir sınıflamaya gidildiği de görülmektedir.

## 2.2 Stok Maliyetinin Türleri Yönünden VUK ile TMS-2’nin Karşılaştırılması

### 2.2.1 VUK’a Göre Stok Maliyetinin Türleri

VUK madde 274’de “Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir...” denilmektedir. Fakat maliyet türlerinin ne olduğu bu maddede açıklanmamıştır.

VUK madde 262’de “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

Dolayısıyla, satın alınan stok türlerinin maliyetine; satın alma bedeli, taşıma, sigorta, hamaliye (*boşaltma, istifleme, yükleme*), gümrük giderleri, gümrük vergileri, montaj, belirli dönemlere ilişkin olmak üzere finansman giderleri (*faiz, komisyon, kur farkları, vade farkları*), akreditif giderleri (Sevilengül, 2003: 284), stokun işletmeye getirilmesi aşamasına kadar katlanılan depolama giderleri, FOB bedeli, ithalat teminatı için yapılan giderler, menşe şahadetnamesi ve lisans alınması için katlanılan giderler (Sağlam vd. 2018: 113, 114), normal oranda gerçekleşen fire maliyetleri (*örneğin, taşıma sırasında kırılma, buharlaşma vd.*) gibi stokların iktisap edilmesi (*sahip olunması, edinilmesi*) ile ilgili direkt ilişki kurulabilen diğer giderler eklenebilecektir. VUK madde 262’den de anlaşıldığı gibi, edinme aşamasından sonra stoklar ile ilgili katlanılan giderler maliyete yüklenemez. Örneğin, depolama, sigorta gibi.

Fakat elde tutulan stokların farklı bir konuma ya da duruma getirilmesi gerekiyorsa, bu türden giderlerin de maliyetle ilişkilendirilmesi gerekir. Örneğin, ilgili stok bulunduğu konumdan başka bir yere taşınacaksa taşınma, sigorta, hamaliye gibi giderler maliyete eklenecektir (Sevilengül, 2003: 285). Bu noktadan sonra yani stok bulundurma aşamasında katlanılan

giderler stok maliyetine eklenmemelidir. Ya da başka bir ifadeyle, dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Örneğin, depolama giderleri gibi.

Üretimi yapılan stokların (*tam ve yarı mamul mallar*) maliyet bedeli arasında;

1. Mamulün üretiminde kullanılan hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay,
4. Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (*Bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir*),
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli, yer almaktadır.

VUK madde 275'e göre, mükellefler, imal ettikleri emtianın (*mamul, yarı mamul gibi*) maliyet bedelini yukarıdaki unsurları kapsamayı koşuluyla diledikleri usulde belirleyebilirler.

### 2.2.2 TMS-2'ye Göre Stok Maliyetinin Türleri

TMS-2 madde 10'da stokların maliyetini; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetler oluşturur, şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Dolayısıyla, bu Standarda göre, stoklar bulunduğu konuma getirildikten sonra yapılan giderler, dönem gideri olarak kaydedilecektir.

TMS-2 madde 11'e göre; satın alma maliyetleri: satın alma fiyatı, iade alınabilecek vergiler hariç olmak üzere ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri (*sigorta giderleri, depolama giderleri, alış komisyonu gibi*) içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinden indirilir.

TMS-2 madde 12'ye göre dönüştürme maliyetleri, ilk madde ve malzemenin üretim işlemine tabi tutularak mamul hale getirilmesinde oluşan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısmının sistematik dağıtımı ile elde edilen tutarlarını içerir.

Yukarıdaki maddeden de anlaşıldığı üzere TMS, üretimle ilgili giderlerin üretilen mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmesinde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim gideri ile sabit genel üretim giderlerinin normal kapasiteye (*TMS-2 madde 13'e göre Normal kapasite, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını ifade eder*) denk gelen kısmını üretim maliyetine dahil eden normal maliyet yöntemini kullanmayı benimsemiştir. Sabit genel üretim giderinin üretilen mamule yüklenmeyen kısmı (*âtil kapasite*) dönem gideri olarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabına (*Bu çalışmada Finansal Raporlama*

*Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre muhasebeleştirme yapılmıştır*) kaydedilir (Özulucan, 2019: 87).

TMS-2 madde 15'e 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.

Faiz, kur farkı gibi borçlanma giderleri, satın alma maliyetine eklenmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak işletmeler, TMS-23 madde 8'e göre, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlık niteliğindeki stoklarına (*örneğin gemi, uçak, şarap gibi*) ilişkin borçlanma maliyetlerini, stokların maliyeti ile ilişkilendirirler. Dolayısıyla, TMS'ye göre borçlanma maliyetleri de gerekli koşulların oluşması durumunda stok maliyetleri ile ilişkilendirilecektir.

### **2.3 Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması**

#### **2.3.1 VUK'a Göre Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi**

Finansman giderleri olarak kabul edilen; kur farkları, vade farkları, kredi faizleri ve komisyon giderlerinin VUK'da ele alınış şekli aşağıdaki gibidir.

*Yabancı Paralı İşlemler ile İlgili Hesaplanan Kur Farkı:* Ticari malların aktifleştirilmesine kadar oluşan kur farkları zorunlu olarak maliyete eklenir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi ya da dönem gideri olarak işleme tabi tutulması ihtiyaridir (VUK Genel Tebliğ).

*Örneğin;* "A" İşletmesi, 9 ay sonra ödemek üzere veresiye olarak 1.000 Euro karşılığında ticari mal satın almıştır. TL cinsinden borçlar 5.000 TL'dir. Aktifleştirme tarihinde 1 Euro = 7 TL'dir.

#### *i. Alıcı İşletmenin Kayıtları*

##### *Kur Farkının Aktifleştirme Tarihinde Hesaplanması*

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	2.000
320 SATICILAR	2.000

Kur farklarının stoklara yansıtılması nedeniyle

(5.000 TL / 1.000 Euro = 5 TL / 1 Euro)

(1.000 Euro x 7 TL = 7.000 TL)

(7.000 TL - 5.000 TL = 2.000 TL)

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

*Kur Farkının Stoklarının Aktifleştirme Tarihinden Sonra Hesaplanması*

*Örneğin;* yukarıdaki örnekte ticari mallar aktifleştirdikten sonra 1Euro = 7,5 TL'ye yükselmiştir.

Burada vergi mevzuatına göre mükellef kur farkını ya maliyete ekleyecek ya da doğrudan dönem gideri olarak kaydedebilecektir.

*Kur Farkının Maliyetle İlişkilendirmesi*

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	500
320 SATICILAR	500

Kur farkının stoklara yansıtılması nedeniyle

$$(7,5 \text{ TL} - 7 \text{ TL} = 0,5 \text{ TL}/1 \text{ Euro})$$

$$(1.000 \text{ Euro} \times 0,5 \text{ TL} = 500 \text{ TL})$$

_____ / _____	
---------------	--

*Kur Farkının Dönem Giderleri İle İlişkilendirmesi*

_____ / _____	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN	
VADE FARKI GİDERLERİ VE	
ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ	
KUR FARKI ZARARLARI	500
320 SATICILAR	500

Kur farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi

_____ / _____	
---------------	--

Alıcı açısından lehte oluşan kur farkları ya maliyetle ilişkilendirilebilir ya da dönem geliri olarak kaydedilebilir. Vergi mevzuatı maliyet bedelini esas değerlendirme ölçeği kabul ettiği için, vergi mevzuatı açısından söz konusu farkın maliyetten düşülmesi şeklinde yapılacak bir uygulama doğru bir yaklaşım olacaktır.

*ii. Satıcı İşletmenin Kayıtları*

Yurt içinde faaliyet gösteren işletmelere, ihraç etmek koşuluyla yapılan satışlarda hesaplanan olumlu kur farkları 602 İhraç Kaydıyla Satışlar hesabında izlenir. Satışın yapıldığı dönemden sonraki dönem/dönemlerde hesaplanan olumlu kur farkları 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade

Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabında, olumsuz kur farkları ise her dönemde 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabında izlenir.

*Örneğin;* yukarıdaki örneğe ilişkin veriler (*KDV hariç*) esas alındığında duruma göre satıcının yapacağı işlemler, aşağıdaki gibi olacaktır.

*Kur Farkının (2.000 TL) Dönem Sonunda Satış Hasılatı Olarak Kaydedilmesi*

_____ / _____		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	2.000	
602 İHRAÇ KAYDIYLA SATIŞLAR		2.000

İhraç kaydıyla satılan mallar ile ilgili hesaplanan kur farkı nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

*Kur Farkının Ertesi Dönem Kaydedilmesi*

_____ / _____		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	500	
640 ESAS FAALİYET ALACAK.		
İLİŞKİN VADE FARKI GELİR		
VE ESAS FAALİYETLERLE		
İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇ.		500

İhraç kaydıyla satılan mallar ile ilgili ertesi dönem hesaplanan kur farkı nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

*Vade Farkı;* bir stok kaleminin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarı, vade farkını ifade eder. Alış sırasında hesaplanan vade farkları malın maliyetine eklenir. Böyle bir uygulama, vergi mevzuatına aykırı değildir. Ticari malların stoklara alınmasından sonra, borcun geri ödenmemesinden kaynaklanan ve satıcı tarafından bildirilen vade farkları ise 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabında izlenir.

Vade farkları, satış anında ve satış sonrasında olmak üzere iki farklı zamanda oluşabilir.



*i. Alıcı İşletmenin Kayıtları*

*Satın Alma Tarihinde Hesaplanan Vade Farkının Alıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,*

*Örneğin; “A” İşletmesi peşin fiyatı 5.000 TL olan ticari malları, 5 ay vadeli veresiye olarak satın almıştır. Aylık faiz oranı %2'dir.*

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	5.500
320 SATICILAR	5.500

Veresiye satın alınan mallar nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

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

*Satın Alma Tarihinden Sonra Hesaplanan Vade Farkının Alıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,*

*Örneğin; “A” İşletmesi veresiye borcu olan 70.000 TL'yi ödeme tarihinde ödeyememiştir. Satıcı “B” İşletmesi ile yapılan anlaşma gereği ilgili borç tutarı üzerinden %10 vade farkı hesaplanmıştır.*

_____ / _____	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN	
VADE FARKI GİDERLERİ VE	
ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ	
KUR FARKI ZARARLARI	7.000
320 SATICILAR	7.000

Ödeme tarihinde ödenemeyen borç için  
hesaplanan vade farkı nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari malların alındığı tarihten sonra satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, alıcı işletme tarafından dönem gideri olarak kaydedilmiştir. Satış tarihinde, fatura bedelinin ödeme tarihinde ödenip ödenmeyeceği kesin olarak belli değildir. Bu nedenle, zamanla ortaya çıkan söz konusu vade farkı, 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı

Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları Hesabında izlenecektir.

*ii. Satıcı İşletmenin Kayıtları*

Satış Tarihinde Hesaplanan Vade Farkının Satıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,

*Örneğin:* “A” İşletmesi peşin fiyatı 50.000 TL olan ticari malları, 5 ay vadeli olarak veresiye satmıştır. Aylık faiz oranı %2’dir.

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	55.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	55.000

.... no.lu fatura ile ticari malların veresiye satılması nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, satış tarihinde satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, satıcı işletme tarafından hasılat olarak kaydedilmiştir.

Mevcut olarak kullanılan THP’ye göre işletmeler satış tarihinde hesaplamış oldukları vade farklarını yukarıda yapılan örnekte olduğu gibi ilgili hasılat (600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarının) hesaplarında izlemektedirler. Bu durumda 600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarının kalanları hem ilgili stokun peşin satış fiyatını hem de vade farkını içermektedir. Aynı malı aynı fiyata satışı sunan iki farklı işletmeden birinin peşin, diğerinin vadeli satması durumunda her iki işletmenin satışlar toplamı farklı olacaktır. Bu nedenle, satış tarihinde belli olan vade farklarının 609 Diğer Satış Hasılatları hesabı altında örneğin 609. 01. Vade Farkları tali hesabında izlenmesi hem bilgi muhasebesi hem Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı açısından daha doğru bir yaklaşımdır.

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	55.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	50.000
609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI	5.000
609 06 Vade Farkları	

Veresiye satılan mallar nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

*Satış Tarihinden Sonra Hesaplanan Vade Farklarının Satıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,*

Örneğin: “A” İşletmesi 70.000 TL tutarındaki veresiye borcunu ödeyememiştir. Satıcı konumundaki “B” İşletmesi, yapılan anlaşma gereği ilgili alacak tutarı üzerinden %10 vade farkı hesaplamıştır.

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	7.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	7.000

İşletme lehine hesaplanan vade farklarının  
hasılat olarak kaydedilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari malların alındığı tarihten sonra satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, satıcı işletme tarafından hasılat olarak kaydedilmiştir.

*Stokların Satın Alınması İçin Kullanılan Kredi Faizi;* İşletmelerin banka ve benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklara pay verilmesi ihtiyaridir (VUK 238 Seri No.lu Genel Tebliği). Yani, söz konusu krediye ilişkin faiz giderleri ya maliyetle ilişkilendirilir ya da dönem gideri olarak kaydedilebilir. Yapılacak uygulama mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.

Fakat kredi faizi, ilgili stokların edinilmesi (*iktisap edilmesi*) ile ilgili katlanılan bir gider türü olduğu için, bu giderlerin maliyetle ilişkilendirilmesi, maliyet bedelini esas alan vergi mevzuatı açısından daha yerinde bir uygulama olacaktır.

Örneğin; “A” İşletmesi, üretimde kullanacağı “X hammadde” için “B” Bankası’ndan 10.000 TL tutarında kredi almıştır. Kredi için dönem sonunda 3.000 TL faiz hesaplanmıştır. (*Yıl sonunda faiz ödenecek konuma gelmiştir.*)

Alıcı İşletmenin Kayıtları

*Kredi Faizinin İlk Madde ve Malzemenin Maliyeti ile İlişkilendirilmesi*

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	3.000
300 BANKA KREDİLERİ	3.000

Faiz giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

*Kredi Faizinin Dönem Gideri Olarak Kaydedilmesi*

_____ / _____	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.000
300 BANKA KREDİLERİ	3.000

Faiz giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Faiz giderlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi durumunda bilançoda varlıklar maliyete eklenen faiz giderlerinin tutarı kadar fazla gösterilmiş olacaktır. Dolayısıyla, stokların kârlı satılması durumunda stok satış kârı düşük çıkacaktır. Yani, gelir tablosunda “brüt satış kârı” düşük hesaplanacaktır. Fakat bu durumda işletmenin finansman giderleri azalmış olacaktır.

Faiz giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi durumunda, stokların bilançodaki bedeli daha düşük gözükürken, satış kârı yükselecektir. Yani, gelir tablosunda “brüt satış kârı” yüksek hesaplanacak ama bu durumda finansman giderleri artacaktır.

Sonuçta işletmenin gelir tablosunun ana kalemlerinden birisi olan “Dönem Kârı veya Zararı” tutarı, maliyete ekleme ve dönem gideri kaydetme tercihinin göre değişmeyecektir. Bu durum, temel mali tabloları esas alarak hesaplanacak oranları (*rasyoları*) ve dolayısıyla da yapılacak değerlendirmeleri mutlak surette etkileyecektir.

*Stokların Satın Alınması İçin Kullanılan Krediyeye İlişkin Komisyon Gideri:* İlgili kredi kuruluşlarından alınan kredi ile ilgili banka tarafından işletme üzerine hesaplanan komisyon giderlerinin stok maliyetleri ile ilişkilendirilmesi ihtiyaridir (VUK 238 Seri No.lu Genel Tebliği). Burada da işletmelerin söz konusu giderleri muhasebeleştirmeleri konusunda seçim hakkı tanınmıştır. Kredi faiz giderlerinde olduğu gibi, komisyon giderlerinin de doğru maliyet tutarının hesaplanabilmesi için maliyetle ilişkilendirilmesi gerekir.

### **2.3.2 TMS-2’ye Göre Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi**

TMS-2 madde 18’e göre, stokların vadeli ödeme koşuluyla satın alınması durumunda, eğer yapılan anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içeriyorsa, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir, şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

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

TMS-2 madde 18'e göre, vade farkları maliyete dahil edilmemektedir. Vadeli olarak satın alınan stoklar için alış anında hesaplanan vade farkı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Vade tamamlandığında, 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının alacaklandırılması karşılığında 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabının borçlandırılması gerekir.

Vadeli satış yapıldığında, satış anında hesaplanan vade farkı ise, 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının alacak tarafına kaydedilir. Vade dolduğunda da 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının borçlandırılmasına karşılık, 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabı alacaklandırılır.

*Örneğin*, "A" İşletmesi, peşin fiyatı 6.000 TL olan ticari malları, 01.10.2018 tarihinde 3 ay vadeli 6.360 TL'ye veresiye satın almıştır.

*i. Alıcı İşletmenin Satın Alma Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı*

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	6.000
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDER.	360
320 SATICILAR	6.360
_____ / _____	

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

## ii. Alıcı İşletmenin Ödeme Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
320 SATICILAR	6.360
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE	
FARKI GİDERLERİ VE ESAS	
FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR	
FARKI ZARARLARI	360
100 KASA	6.360
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GİDERLERİ	360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, alış tarihinde hesaplanan faiz tutarının tamamı gerçekleştiği için, faiz tutarı bilanço hesabından (328 No'lu hesap), gelir tablosu hesabı olan 650 No'lu hesaba devredilmiştir. Böylece, işletmenin dönem giderleri vade farkı tutarı kadar arttırılmıştır.

## iii. Satıcı İşletmenin Satış Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	6.360
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.000
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GELİRLERİ	360
_____ / _____	

Satıcı işletme yukarıdaki yevmiye kaydına göre hasılatını peşin değeri üzerinden izlemiştir. Satış tarihinde hesaplanan vade farkı gelirleri ayrı bir bilanço hesabı olan 128 no.lu hesapta izlenmiştir. Böylece hem gerçek hasılat tutarı (peşin satış değeri) hem de süreye bağlı olarak gerçekleşecek olan faiz gelirleri ayrı hesaplarda izlenmiş olmaktadır.

iv. Satıcı İşletmenin Tahsil Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
100 KASA	6.360
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GELİRLERİ	360
120 MÜŞTERİ. ALACAKLAR	6.360
640 ESAS FAALİYET ALACAK.	
İLİŞKİN VADE FARKI GELİR.	
VE ESAS FAALİYETLERLE	
İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇ	360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre satıcı işletme malın peşin bedeli ile birlikte hem vade farkını (360 TL) tahsil etmiş oldu hem de faiz gelirleri gerçekleştiği için ilgili bilanço hesabından (128 No'lu hesap) 640 No'lu gelir tablosu hesabına faiz gelirlerini aktarmış oldu. Böylece, işletme hem hasılatını hem de dönem gelirlerini ayrı ayrı muhasebeleştirilmiş olmaktadır.

TMS-2 ve TMS-23 birlikte düşünüldüğünde eğer edinilen varlık özellikli varlık ise, bu durumda ilgili varlık/varlıklar için katlanılan faiz ve kur farkı giderleri gibi gider unsurları da maliyete eklenecektir.

*Örneğin;* özel bir amaçla özellikli varlık (yat) üreten bir işletme, üretim yapabilmek için çekmiş olduğu kredi ile ilgili yarısı kur farkı kalan yarısı faiz olmak üzere 10.000 TL tutarındaki finansman giderlerini peşin ödemiştir.

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

_____ / _____	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	10.000
100 KASA	10.000
_____ / _____	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	10.000
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	10.000
_____ / _____	

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

## 2.4 Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.4.1 VUK'a Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

VUK'un 262. ve 274. maddeleri birlikte dikkate alındığında, stokların ilk muhasebeleştirilmesinde gerçek maliyet bedeli esas alınır.

Eğer iskonto, satın alma anında yapılmış ise, bu iskonto türüne peşin iskonto, ticari iskonto ya da katalog iskontosu denilmektedir. Bu tür iskonto direkt olarak stokun katalog fiyatından düşülerek ilgili stok türünün alış bedeli (*fatura bedeli*) hesaplandığı için, ödenen/ödenecek olan tutar üzerinden muhasebeleştirme yapılacaktır. Yani, ilgili stok kalemi, faturada alış bedeli ile gösterildiği için, peşin iskonto tutarı muhasebe kayıtlarına konu olmayacaktır.

Eğer, iskonto satış sonrasında kasa iskontosu ya da miktar iskontosu şeklinde elde edilmiş ise, VUK'un maliyet esası göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle de söz konusu indirim türlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekir.

*Örneğin;* ticari mal alımı ile ilgili veresiye borcu olan "A" İşletmesi'ne satıcı işletmenin 1.500 TL indirim (*kasa iskontosu*) yapması durumunda, alıcı işletmenin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
320 SATICILAR	1.500
153 TİCARİ MALLAR	1.500
_____ / _____	

Eğer ticari mallar kısmen veya tamamen satıldıktan sonra indirim hak edilmiş ise, ilgili stok türünün gerçek maliyetine indirgenebilmesi için satılan kısma karşılık gelen kısmı 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının alacağına kaydedilmelidir. Böylece, satılan malların maliyeti sonradan yapılan iskonto tutarı kadar düşürülmüş olur (Özulucan, 2010: 61-63). Eğer stoklar satılmadıysa, indirim tutarı ilgili stok hesabıyla ilişkilendirilmelidir. Bu durumda da stok maliyeti düzeltilmiş olmaktadır



(Özerhan vd., 2012: 130). Daha önce de belirtildiği gibi, VUK'a göre gerçek maliyetin esas alınması Kanunun ruhuyla örtüşecektir. Dolayısıyla, bu türden iskontoların ilgili stok hesap/hesapları ya da ilgili maliyet hesap/hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki örnek esas alındığında, eğer ticari malların tamamı satılmış ise, işletmenin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
320 SATICILAR	1.500
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	1.500
MALİYETİ	
_____ / _____	

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

_____ / _____	
320 SATICILAR	1.500
153 TİCARİ MALLAR	750
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	750
MALİYETİ	
_____ / _____	

#### 2.4.2 TMS-2'ye Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

TMS-2 madde 11'de "...Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır." şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Dolayısıyla, satıcının alıcıya tanıdığı iskonto hiçbir durumda (*satış anında veya satış sonrasında*) maliyetle ilişkilendirilmeyecektir. Bilindiği üzere TMS'ye göre hem alıcı aldığı stok türünü (*istisnai durumlar dışında*) peşin değeriyle hem de satıcı satış hasılatını peşin değeri ile izlemek zorundadır.

TMS-2 madde 18'göre, stokun peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarı, stok maliyetine dahil edilmeyip finansman gideri olarak kaydedilir. Örneğin, vadeli stok alışı yapıldığında vade farkı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Vadeli alışlarda vadesinden önce ödeme yapılırsa, erken ödeme için hesaplanan vade farkı tutarı kadar kasa iskontosu yapılır. İskonto tutarı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri

hesabının alacak tarafına kaydedilerek vade farkı iptal edilir (Özulucan, 2019:122 -126).

*Örneğin;* işletme peşin fiyatı 6.000 TL olan ticari malları, 01.10.2018 tarihinde 3 ay vadeli 6.360 TL'ye veresiye satın almıştır. Fakat borcunu ödeme tarihinden 1 ay önce 6.240 TL olarak nakit ödemiştir.

*i. Alıcının Borcunu 1 Ay Önce 6.240 TL Ödemesi Durumunda Yevmiye Kaydı*

_____ / _____	
320 SATICILAR	6.360
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	240
100 KASA	6.240
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, alış tarihinde hesaplanan faiz tutarının (360 TL) ancak erken ödeme sonucunda 240 TL'lik kısmı gerçekleşmiştir. Bu durumda, işletmenin finansman giderleri 240 TL iken, iptal ettiği vade farkı giderleri toplamı 120 TL'dir.

*ii. Satıcı İşletmenin 1 Ay Önce 6.240 TL Tahsilat Yapması Durumunda Yevmiye Kaydı*

_____ / _____	
100 KASA	6.240
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	360
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAK.	6.360
640 ESAS FAALİYET ALACAK. İLİŞKİN VADE FARKI GELİR. VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇ	240
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre işletme erken tahsilat yaptığı için satış tarihinde hesapladığı vade farkının (360 TL) ancak 240 TL'lik kısmını faiz geliri olarak muhasebeleştirebilmiştir. Başka bir ifadeyle, satıcı işletmenin yapmış olduğu kasa iskontosu sonucunda faiz gelirleri 240 TL olarak gerçekleşmiştir. Kalan 120 TL ise vade farkı gelirlerinin iptali anlamına gelmektedir.

## 2.5 Stok Değerleme Yöntemleri Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.5.1 VUK'a Göre Stok Değerleme Yöntemleri

VUK madde 274'e göre, stokların değerlemesinde esas itibarıyla maliyet bedeli dikkate alınmalıdır. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemleri de kendi içinde farklı sınıflandırılmıştır. VUK bu yöntemler içinde eğer ilgili varlığın kendisine has ya da özgün maliyeti varsa "gerçek maliyet yöntemi" ile stokların değerlemesini istemektedir. Eğer ilgili stokların gerçek/özgün maliyeti belirlenemiyorsa, VUK'a göre ortalama maliyet yöntemlerinden (*basit ortalama, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi*) herhangi birisi veya literatürde FIFO olarak bilinen "İlk Giren İlk Çıkar" yöntemi de uygulanabilir.

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

Ayrıca, VUK madde 289'da maliyet bedeli ile değerlemesi mümkün olmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri ise; varsa borsa rayici, yoksa mukayyet (*kayıtlı*) değeri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

### 2.5.2 TMS-2'ye Göre Stok Değerleme Yöntemleri

TMS-2 madde 11'e göre, stoklar ilk edinildiğinde (*satın alındığında veya üretildiğinde*) iskontolar ve diğer indirimler maliyetten düşülmek koşuluyla maliyet bedeli ile kaydedilir. TMS-2 madde 9'a göre izleyen dönemlerde ise stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Böylece, ilgili stok kaleminin maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulması durumunda ihtiyatlılık kavramının da gereği yerine getirilmiş olacaktır.

TMS-2 madde 23 ve 25'e göre, stok maliyetlerini değerlendirme yapabilmek için; gerçek parti maliyet yöntemi, dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar yöntemi (*FIFO*) kullanılabilir.

## 2.6 Fireler Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.6.1 VUK'a Göre Fireler

Vergi mevzuatı dikkate alındığında fireler, normal ve anormal fireler olarak ikiye ayrılır.

Normal fire; taşıma, istifleme, tartma, hava basınç farkları gibi nedenlerden dolayı oluşan işletmenin hiçbir şekilde kaçınmayacağı (*miktarın azaltılması durumu hariç*) fire türüdür. Vergi mevzuatı açısından normal firelerin, Takdir Komisyonu'nun iznine tabi olmaksızın maliyetle ilişkilendirilmesi mümkündür.

Normal sınırların üzerinde gerçekleşen fireye ise anormal fire denir. Vergi mevzuatına göre anormal fireye ilişkin maliyetin hesaplanarak kanunen kabul edilmeyen dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir. Fakat vergi mevzuatı, Takdir Komisyonu'nun onay vermesi (*örneğin; yangın, sel, rüzgâr gibi doğal afetler*) koşuluyla anormal fireleri dönem gideri olarak kabul etmektedir. İtfaiye raporu, sigorta vb. kuruluşlar tarafından anormal firelerin tespit edilmesine ilişkin düzenlenen belgeleri vergi idaresi kabul etmeme eğilimindedir (Hacırüstemoğlu, 1994: 159).

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

*Örneğin;* Benzin istasyonunda benzin stoklarında yapılan sayımda 300 litre benzinin buharlaştığı tespit edilmiştir. Takdir Komisyonu'nun raporuna göre bu miktarın yarısı normal fire kalan yarısı da (*işletmenin sorumluluğundan kaynaklanan*) anormal firedir. Benzinin litre fiyatı 6 TL'dir.

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

_____ / _____	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	
MALİYETİ	900
621 03 Normal Fire Maliyetleri	
625 STOK ANORMAL FİRE VE	
KAYIPLARI	900
625 06 Kanunen Kabul Edilmeyen	
Anormal Fire Maliyetleri	
153 TİCARİ MALLAR	1.800
Normal ve anormal fireler nedeniyle	
(150 litre x 6 TL = 900 TL) (Normal fire)	
(150 litre x 6 TL = 900 TL) (Anormal fire)	
_____ / _____	

İşletmelerin faaliyetleri sırasında yoğun olarak karşılaştıkları bir maliyet türü olan fireler için yasal mevzuatımızda yeterli sayılabilecek düzeyde hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle gerek vergi inceleme elemanları gerekse mükellefler, fire konusunda vergi mahkemesi kararları, Danıştay kararları ve özeldeler çerçevesinde işlem yapmaktadırlar. Gerek ticaret ve sanayi odaları tarafından çeşitli iş kolları ve mamuller için ticari fire oranlarının yayınlanması gerekse konu ile ilgili birçok Danıştay kararı ve muktezanın bulunması, normal düzeyde gerçekleşen firelerin vergi matrahını düşürücü bir gider kalemi olarak kabulü noktasındaki tereddütleri gidermektedir (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/16556-vergi-mevzuatnda-fireler>). Dolayısıyla normal fire maliyetlerinin kanunen kabul edilebilir bir gider olarak işleme tabi tutulması, vergi mevzuatı açısından bir sorun değildir.

### 2.6.2 TMS-2'ye Göre Fireler

TMS-2 madde 16'ya göre, stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler arasında "(a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (*fire ve kayıplar*), işçilik ve diğer üretim maliyetleri" de yer almaktadır. Dolayısıyla TMS-2'ye göre normal fire maliyetleri stokların maliyetine, anormal oranda gerçekleşen fire maliyetleri ise dönem gideri olarak işlem görecektir. Bu durumda, (*normal fire gerçekleşmesi koşuluyla*), kullanılan tüm hammaddelerin maliyeti mamule yüklendiği için örneğin (*7/A Seçeneğini kullanan*) üretim işletmelerinde doğrudan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında, oysa

anormal fire maliyetleri 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları hesabında izlenecektir. (TMS 1 madde 87'ye göre, "İşletme kar veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda -veya tablolarda- ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz.").

## 2.7 Mamul Maliyetinin Kapsamı Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.7.1 VUK'a Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı

VUK madde 275'e göre, üretimi yapılan mamul/yarı mamuller ile ilişkili olmak koşuluyla; hammadde, işçilik, genel üretim giderleri ve ambalaj giderlerinin maliyete eklenmesi zorunlu iken, genel yönetim giderlerinden pay verilmesi ihtiyaridir.

Vergi odaklı muhasebe anlayışının hâkim olduğu ülkemizde Türk Vergi Sistemi'nin tam maliyet yönteminin uygulanmasını istemesi nedeniyle, Türkiye'de çoğunlukla tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemin Türkiye'de tercih edilmesinin bir diğer nedeni de uygulama kolaylığıdır. Yani VUK, maliyeti belirleyen gider unsurlarından genel üretim giderleri ile ilgili sabit ve değişken genel üretim gideri şeklinde bir ayırım yapmamıştır. Hatta bu gider unsurlarına ilaveten ambalaj giderlerini ve ihtiyari olmak üzere genel yönetim giderlerinden mamule pay vermeyi de kabul etmiştir.

### 2.7.2 TMS-2'ye Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı

TMS-2'de madde 11-16'de stokların maliyeti ele alınmıştır. Buna göre, üretimle ilgili giderlerin üretilen mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmesinde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri (*endirekt malzeme, indirekt işçilik gibi*) ve sabit genel üretim giderinin (*amortisman, kira, bakım onarım gibi*) normal kapasiteye karşılık gelen kısmı üretim maliyeti olarak benimsenmiştir. Bu yöntem, kapsamına göre maliyetlendirme yöntemlerinden birisi olan normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmeyen kısmı (*âtl kapasite*) ise, dönem gideri olarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabında izlenecektir.

TMS-2 madde 15'de, "Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir." şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Bu durumda, stokları mevcut konum ve duruma getirilmesi için katlanılan giderler maliyetin bir parçası olmaktadır. Daha önceden de bahsedildiği gibi, eğer üretimi yapılan varlık özellikli bir varlık ise, finansman giderlerinin de üretilen mamulün bir parçası olduğu unutulmamalıdır.

## 2.8 Stokların Envantere Değerlemesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.8.1 VUK'a Göre Stokların Envantere Değerlemesi

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

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

### 2.8.2 TMS-2'ye Göre Stokların Envantere Değerlemesi

TMS-2 madde 23'de, "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 (*gerçek parti maliyet yöntemi*)" denilmektedir. Madde 24'de ise, maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesi anlamına geldiği vurgulanmıştır. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (*gerçek parti maliyet yöntemi*) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir.

TMS-2 madde 25'e göre, "23. madde de belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (*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" şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıdaki maddeler esas alındığında, stokların esas itibarıyla gerçek ya da özgün maliyeti ile değerlendirilmesi önerilmektedir. Bu maliyetin belirlenememesi durumunda ya FIFO ya da ortalama maliyet yöntemlerinden (*ağırlıklı ortalama, hareketli ağırlıklı ortalama*) birisinin kullanılabilmesi (*madde 25'de*) ifade edilmiştir.

Mamul üretiminde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemenin değerlendirilmesi yapılırken, ilk madde ve malzemenin kullanımı ile elde

edilecek mamulün satış değeri karşılaştırılır. Eğer mamuller, maliyet tutarının üzerinde satılması bekleniyorsa, ilk madde ve malzemeler maliyetlerinin altında bir tutarla değerlemeye tabi tutulamazlar. Ancak mamullerin maliyetinin, net gerçekleşebilir değerin üstünde olacağı tahmin ediliyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değere düşürülür (Örten vd. 2019: 58). Bu durum zaten TMS-2 madde 9'da "Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir." şeklinde net olarak ifade edilmiştir.

## 2.9 Karşılık Ayırma Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.9.1 VUK'a Göre Karşılık Ayırma

VUK madde 288'de "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

VUK madde 278'e göre, "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." denilmektedir. Bu maddeye göre, stokların değerinin düşme nedeni ya işin normal akışı içinde doğal olması ya da doğal afetler gibi mücbir nedenlerden kaynaklanması gerekir. Bu durumda oluşan olası zararlar için, vergi mevzuatının istediği koşullar yerine getirildiğinde, ayrılan karşılık tutarı vergi matrahını dolayısıyla ödenecek vergi tutarını azaltacağı açıktır.

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

Sonuçta, eğer stokların gerçek bedeli belli değilse veya bilinmiyorsa ya da doğru olarak tespit edilemiyorsa, VUK, mükelleflere karşılık ayırma inisiyatifi tanımıştır. İsterse mükellefler bu haklarını ilgili Kanunun gereğini yerine getirmeleri koşuluyla kullanabilirler.



*Örneğin;* işletmenin stokları arasında yer alan ve kayıtlı (*maliyet*) bedeli 50.000 TL olan mobilya takımı sel sonucunda zarar görmüştür. Takdir Komisyonu söz konusu malların emsal bedelini 12.000 TL olarak belirlemiştir.

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

_____ / _____	
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	
KARŞILIK GİDERLERİ	38.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.	
KARŞILIĞI	38.000
Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması	
(50.000 TL – 12.000 TL = 38.000 TL)	
_____ / _____	

Yukarıdaki örneğe göre, ayrılan karşılık tutarı vergi matrahını düşürecektir. Fakat bu tespit mükellefin kendisi tarafından yapılsa idi, söz konusu bu gider tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem görecekti.

Tespit edilen olası zarar tutarının vergi mevzuatı açısından kabul edilmemesi için, zararın doğal afet kaynaklı (*mücbir sebebler*) olmaması ve mükellefin kendi değer yargılarına göre hesaplama yapması gerekir. Ya da başka bir ifadeyle zarar, işletmenin kendi sorumluluğunu yerine getirmemesi ile ilişkili ise, söz konusu zarar tutarını vergi mevzuatı kabul etmemektedir (Argun, Pamukçu ve Eroğlu, 2020: 162).

Eğer ileri bir tarihte karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalkmış ise, 158 No'lu hesap borçlandırılarak kapatılacak, karşılığında 627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı alacaklandırılacaktır.

### 2.9.2. TMS-2'ye Göre Karşılık Ayırma

TMS-2 madde 9'da "Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlendirilir." şeklinde bir hükme yer verilmiştir.

TMS-2 madde 7'de ise net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, olağan iş akışı içinde stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Eğer, net gerçekleşebilir değer, maliyet değer in altına düşerse, stok değer düşüklüğü ortaya çıkar, dolayısıyla da fark tutarı kadar karşılık ayrılır.

TMS-2 madde 34'de, "..... Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak

muhasabeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasabeleştirilir.” denilmektedir.

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

*Örneğin;* kayıtlı bedeli 20.000 TL, net gerçekleşebilir değeri 17.000 TL olarak tespit edilen ticari mallar için karşılık ayrılacaktır.

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

_____ / _____	
621 SAT. TİC. MALLAR MALİYETİ	3.000
621 02 T. Mallar Değer Düşük. Karşılığı	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.	
KARŞILIĞI	3.000

Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması

Kayıtlı bedel > Net gerçekleşebilir değer

(20.000 TL) > (17.000 TL)

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Bu yöntemle muhasabeleştirme yapılması durumunda, ilgili varlığın net gerçekleşebilir değeri ileri bir tarihte maliyet bedelinin üzerine çıkmış ya da eşitlenmiş ise, örneğin 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı borçlandırılır, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı alacaklandırılır. Böylece hem karşılık iptal edilmiş hem de satılan malların maliyeti düzeltilmiş olur (*Stokların satılmaması durumunda 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabının 158 No’lu hesaba karşı borçlandırılarak işlem yapılacağı açıktır*).

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

TMS-2 madde 33’e göre, “Her finansal tablo dönemi itibariyle, 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 değerinde 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 olanıdır...” şeklinde açıklama yapılmıştır. Yani, bu maddeden de anlaşıldığı gibi, karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalktığında ayrılan karşılık tutarı iptal edilecektir.

*Örneğin;* ticari mallar için ayrılan karşılık (3.000 TL) ayırmanın gerekliliği ortadan kalkmış ve ayrılan karşılık da 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabında izlenmiş ise, iptal kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

_____ / _____	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.	
KARŞILIĞI	3.000
627 STOKLARA İLİŞKİN	
KONUSU KALMAYAN	
KARŞILIKLAR	3.000

Karşılık iptali nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 2.10 Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.10.1 VUK'a Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri

Birbirinden farklı zaman ve fiyatlarla mal girişinin ve dolayısıyla (*benzer kâr marjıyla*) satışının yapıldığı işletmeler (*perakende satış yapan işletmeler*) için, stok maliyetinin kolayca ölçümüyle ilgili teknikler arasında standart maliyet yöntemi ve perakende yöntem de yer almaktadır. Tahmini olarak ve bazı varsayımlar altında stok değerlerinin hesaplandığı bu yöntemler esas itibarıyla VUK'da kabul görmemektedir. VUK'da bilindiği gibi maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemleri esas alınmıştır. Gerçek maliyet bilinmiyorsa ve gerçek maliyete dayalı öteki yöntemlerin de uygulanması mümkün değilse, emsal bedeli uygulanacaktır.

Fakat eğer dönem içinde standart maliyet yöntemi kullanılmış ve yıl sonunda da elde edilen rakamlar fiili rakamlara dönüştürülecek ise, bu durumda VUK açısından standart maliyet yöntemi uygulanabilir (Çabuk, 2001; 78). VUK madde 275'de mükelleflerin imal ettikleri bir mamulü bu maddede belirtilen unsurları kapsamı koşuluyla diledikleri usulde

belirleyebilecekleri açıkça ifade edilmiştir. Çünkü sonuçta yine gerçek maliyet esas alınmış olmaktadır.

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

### 2.10.2 TMS-2'ye Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri

TMS-2 madde 21'e göre, sonuçların maliyete yakın olması durumunda, stok maliyetlerinin ölçümünde, standart maliyet yönteminin ve perakende maliyet yönteminin kullanılabilmesi ifade edilmiştir. Standart maliyet yöntemi; hammadde ve malzemenin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeylerini dikkate alır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullara göre yeniden belirlenir.

TMS-2 madde 22'ye göre perakende yöntem, perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer maliyet yöntemlerinin uygulamasının pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır.

Yukarıdaki maddelerden de anlaşıldığı üzere, TMS-2 koşulların sağlanması durumunda, stokların hem standart maliyet yöntemi ile hem de perakende yöntem ile değerlendirilebileceğini belirtmiştir.

## 2.11 Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünler Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.11.1 VUK'a Göre Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

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

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

Yukarıdaki maddelerden de anlaşıldığı üzere hem zirai ürünler hem de zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır. Maliyet bedelinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, ilgili maddelerde de açıkça belirtildiği üzere, değerlemede emsal bedeli esas alınacaktır.

### **2.11.2 TMS-2'ye Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi**

Bu konuda TMS-2 madde 20, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardını referans göstererek, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stokların, finansal tablolara ilk kez alınması aşamasında hasat anındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyat*) üzerinden ölçüleceğini belirtmiştir. Yine TMS 41 madde 13'e göre, canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin, hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüm yapılacaktır.

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

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır (Bkz. TMS 41, Md. 32). Dolayısıyla, bu maddeden de anlaşıldığı üzere, tarımsal ürünlerin her durumda gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiği kabul edilmiştir. Bu durumda, tarımsal ürünleri değerlemeye tabi tutarken hasat anındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin dikkate alınacağı açıktır.

### **2.12 Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması**

#### **2.12.1 VUK'a Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi**

Stokların gidere dönüştürülmesi ilgili stok kaleminin türüne göre değişmekle birlikte, stoklar genel olarak; satıldığında, üretimde kullanıldığında, tüketildiğinde, fireye dönüştüğünde, satın alma sonrasında iskonto hak edildiğinde, değer düşüklüğü kesin olduğunda, çalındığında, kayıp olduğunda, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde, herhangi bir şekilde örneğin bağış yapıldığında vb. diğer nedenlerle eksildiğinde stok maliyeti, stok türüne göre ve diğer koşullara göre ilgili gider hesabına (*örneğin; 620 Satılan Mamuller Maliyeti, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 623 Diğer Satışların Maliyeti, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar, 689 Diğer Olağandışı Gider ve*

*Zararlar gibi*) borç kaydedilirken, ilgili stok hesabına da alacak olarak kaydedilir.

VUK hangi durumlarda bu tür maliyet unsurlarının gider/zarar olarak kaydedilemeyeceğini ve kaydedilebileceğini açıkça ifade etmiştir. Örneğin, *(bu çalışmanın ilgili bölümlerinde detaylı olarak bahsedildiği gibi)* anormal fire maliyetleri, çalınan mallar, işletmenin kendi sorumsuzluğu nedeniyle zayi olan mallar, Takdir Komisyonu'nun kabul etmediği durumlarda oluşan stok maliyetleri vergi mevzuatına göre zarar olarak işlem görmeyecektir. Ya da vergi mevzuatı; satılan mallar maliyetini, stok ve duran varlık üretiminde kullanılan hammadde maliyetini, işletme faaliyetlerinde kullanılan işletme malzemesi ve ambalaj giderlerini, normal sınırlar içinde gerçekleşen fire maliyetlerini, mücbir *(depren, sel gibi)* sebeplerle oluşan stok kayıplarının maliyetini, satılan stokların maliyetini, Takdir Komisyonu tarafından kabul edilen stok maliyetlerini ve yetkili mercilerin onaylaması koşuluyla çalınan malların bedelini vb. diğer maliyetleri mali karın tespitinde vergi matrahının düşürülmesinde yasal gider/zarar kabul etmiştir.

### 2.12.2 TMS-2'ye Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

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

TMS 2 madde 35'de ise, işletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenecek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür, denilmektedir. Örneğin, tuğla üreten bir işletmenin kullanmak üzere bir depo inşa etmesi durumunda, 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları borçlandırılacak, 152 Mamuller hesabı da alacaklandırılacaktır.

Satılma ve kullanılma dışında: fire, çalınma, tüketilme, kaybolma, kasa ve miktar iskontosu yapıldığında, bağış yapıldığında, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde ve benzeri nedenlerle stoklar eksildiğinde de VUK'da olduğu gibi stoklardan çıkış yapılacağı açıktır. Böyle bir durumda, stokların eksilme nedenine göre ilgili stok hesabı alacaklandırılırken, ilgili gider/zarar/varlık hesabı da borçlandırılacaktır.

## 2.13 Karşılıklar İçin Vergi Varlığı Hesaplama Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

### 2.13.1 VUK'a Göre Vergi Varlığı

*Muhasebe kârı (muhasebe zararı)*, vergi gideri öncesi dönem kârını (*zararını*) ifade eder. Başka bir ifadeyle, muhasebe kârı, işletmenin ticari kârıdır. Muhasebe kârı ya da ticari kâr, esas itibarıyla muhasebe kuralları ve Muhasebe Standartlarına göre tespit edilir.

*Vergiye tabi kâr (mali zarar)*, vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (*vergi geri kazanımı sağlayan*) kârı (*zararı*) ifade eder. Başka bir ifadeyle söz konusu bu kâr, işletmenin mali kârıdır (Özulucan, 2019: 158).

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

### 2.13.2 TMS'ye Göre Vergi Varlığı

TMS-2'ye göre, stokların değerlemesinde, eğer net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına düşerse, aradaki fark tutarı kadar karşılık ayrılır ve ilgili varlığın muhasebe değerindeki azalış tutarı (*karşılık*) üzerinden de vergi varlığı hesaplanır. Değer düşüklüğü tutarının vergi oranı ile çarpılması suretiyle ertelenmiş vergi varlığı tutarı hesaplanır. Hesaplanan bu tutar 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabının borcuna kaydedilir.

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

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

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KARŞILIK GİDERLERİ 22.000

626 02 T. Mallar Değer Düşük. Karşılığı

158 STOK DEĞER DÜŞÜK.

KARŞILIĞI 22.000

Karşılık ayrılması nedeniyle

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

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

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

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

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 4.400

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYET.

ERTELENMİŞ VERGİ

GELİR – GİDER ETKİSİ 4.400

692 08 Ertelenmiş Vergi Varlığı

Gelirleri

(22.000 TL x 0,20 TL) = 4.400 TL

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Yukarıda da belirtildiği gibi vergi mevzuatı açısından, gerçekleşmeyen ya da başka bir ifadeyle olası zarar için böyle bir kaydın yapılması mümkün değildir.



Ertelenmiş vergi varlıkları, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eder. Ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları sonucunda oluşur. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer alan fazla ayrılan amortisman tutarı, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, kasa sayım noksanları, vade farkları gibi unsurlar ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Eğer bir varlığın vergi değeri > muhasebe değeri ise, ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Yani, rakamla ifade etmek gerekirse, stokların alış (*kayıtlı*) bedeli (*yani vergi değeri*) 1.000 TL iken, Muhasebe Standartlarına göre değeri 850 TL ise burada azalış nedeniyle işletme adına vergi varlığı hesaplanır. İşletme, Muhasebe Standartlarına göre bu değer azalışı (*150 TL*) üzerinden örneğin, vergi oranı %20 ise, 30 TL (*150 TL x 0,20*) vergi varlığı hesaplanacaktır (Özulucan, 2019: 159).

### 3. SONUÇ

Stokların önemi her ne kadar işletmeden işletmeye, sektörden sektöre ya da işletmede uygulanan stok politikasına göre değişse de stoklar bütün işletmeler (*üretim, ticaret, hizmet işletmeleri*) için önemli bir varlık kalemidir. Çünkü; stok türlerinin, stok maliyet unsurlarının, finansman giderlerinin, iskontoların, değerlendirme yöntemlerinin, hangi maliyet kapsamı ile muhasebeleştirildiklerinin, değer düşüklüğünün ve gider/zarar olarak çıkışının ele alınma şeklinin yani kullanılacak yöntemlerin işletmenin başta temel mali tablolar olarak bilinen bilanço ve gelir tablosunda yer alan veriler olmak üzere, birçok verisini direkt/endirekt etkilediği açıktır. Dolayısıyla, varlıklar içinde birçok işletme açısından çok önemli bir yeri olan stokların yukarıda belirtilen yönlerden ele alınması hem vergi muhasebesi hem de bilgi muhasebesi verilerini değiştirmektedir.

Bu nedenle bu çalışmada stoklar hem VUK hem de TMS açısından detaylı sayılabilecek bir düzeyde ele alınmış ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınarak işlemler muhasebeleştirilmiştir.

Bu çalışmada VUK ile TMS'nin hükümleri karşılaştırıldığında, benzer ve farklı yönler tespit edilmiştir.

Farklı yönler, genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir.

**Fark 1:** VUK'a göre finansman giderleri (*kur farkları, faiz, vade farkları, komisyon giderleri*) kimi zaman zorunlu olarak maliyete intikal ettirilirken (*örneğin, kur farklarının stokların aktifleştirme tarihine kadar gerçekleşen kısmı*) kimi zaman da ihtiyari olarak maliyetle ilişkilendirilebilmektedir. (*örneğin, kur farklarının stokların aktifleştirme tarihinden sonra gerçekleşen kısmı*). Herhangi bir stok kaleminin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarının yani vade farkının satın alma esnasında maliyete

eklenmesi vergi mevzuatı açısından herhangi bir aykırılık teşkil etmemektedir. Yine, işletmelerin banka ve benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklara pay verilmesi ihtiyaridir. Standarda göre söz konusu finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, vergi mevzuatından farklıdır. Şöyle ki; stokların vadeli satın alınması durumunda vade farkı geçici olarak örneğin 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabında izlenebilmekte, vade tamamlandığında bu hesap 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabına aktarılmaktadır. Böylece, ilgili stokun peşin fiyatı ile vade farkları ayrı ayrı izlenmiş olmaktadır. Fakat bu uygulama satılabilir konuma getirilmesi uzun süreyi alan özellikli varlıklar arasında yer alan stoklar (*gemi, yat, uçak, enerji üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller, satılabilir hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, gibi*) için geçerli değildir. Sözü edilen özellikli varlıklar ile ilgili katlanılan finansman giderleri (TMS-23) maliyete eklenecektir. Çünkü TMS-23 madde 1’de temel ilke olarak “Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.” denilmektedir.

**Fark 2:** Standarda göre (*madde 16/c*) stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri maliyete yüklenemez. Oysa VUK’a göre genel yönetim giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi ihtiyaridir.

**Fark 3:** Farklılıklardan bir diğeri, üretilen mamulün maliyetinin kapsamı yönünden ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatına göre üretilen mamulün maliyeti, tam maliyet yöntemine göre tespit edilmektedir. Oysa, Standarda göre, üretilen mamulün maliyeti normal maliyet yöntemine göre tespit edilecektir. Dolayısıyla, vergi mevzuatına göre genel üretim giderlerinin hepsi maliyete intikal ettirilirken, Standarda göre genel üretim giderlerinden âtil kapasiteye ilişkin olan kısmı maliyete intikal ettirilmeyecektir. Hesaplanan bu giderin dönem gideri (*624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabında*) olarak kaydedilmesi gerekir. Eğer ilgili işletme tam kapasite ile çalışıyor ise, maliyet tutarının, tam maliyet yöntemi ya da normal maliyet yöntemine göre değişmeyeceği açıktır.

**Fark 4:** Standarda (*madde 9*) göre, stokların envanterde değerlemesinde “maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı” ile değerlendirilir. Yani, Standartta değer düşüklüğü ile ilgili herhangi bir oran verilmemiştir. Oysa VUK’a göre esas itibarıyla gerçek maliyeti ile ölçüm yapılır. Eğer gerçek maliyeti ile ölçüm yapılamıyorsa, gerçek maliyet bilgilerinin kullanıldığı yöntemlerde (*FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri*) ölçümleme yapılır. Eğer, stokların maliyet bedeli, satış bedeline göre (*madde 274’e göre*) %10 veya daha fazla düşmüş ise, bu durumda da emsal bedeli ile

değerleme yapılacaktır. Fakat değer düşüklüğü %10'un altında ise, emsal bedelinin kullanılamayacağı açıktır.

**Fark 5:** Ülkemizdeki mevcut uygulamalar ile Standardın önemli ortak özelliklerinden birisi öncelikle mümkün olması durumunda stok maliyetinin tespit edilmesinde gerçek maliyet yönteminin kullanılmasıdır. Gerçek maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmaması durumunda hem VUK hem de Standart FİFO ve ortalama maliyet yöntemlerinin uygulanabileceği noktasında hem fikirdir. Ancak Standarda (*madde 27*) göre, stokların maliyetinin tespit edilmesinde 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*) kullanılabilir. Yani basit ortalamadan bahsedilmemiştir. Oysa, VUK'da ortalama yöntemlerden herhangi birisinin kullanılabileceği belirtilmiştir.

**Fark 6:** Standartta (*madde 21*), sonuçların maliyete yakın çıkması durumunda, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi tekniklerin kullanılabileceğini belirtmiştir. Oysa, bu ölçüm teknikleri VUK açısından geçerli değildir. Fakat eğer dönem içinde standart maliyet yöntemi uygulanmış ve yıl sonunda da sonuçlar fiili maliyete dönüştürülmüş ise, VUK açısından standart maliyet yönteminin kullanılmasında bir sakınca yoktur. VUK'un 190. maddesine göre bazı işletmelere (*büyük mağazalar, eczaneler, büyük sınıai işletmeler*) gerektiğinde iki veya üç yılda bir envanter çıkarma izni verilmiştir.

**Fark 7:** Standarda göre alıcının erken ödeme yapması durumunda (*kasa iskontosu*) elde edilen gelir, vade sonunda oluşacak faizin (*328 No'lu hesap*) iptali ile muhasebeleştirilir. Eğer söz konusu varlık özellikli varlık ise, vade farkı ilk muhasebeleştirilirken maliyete eklendiği için iskonto tutarı da maliyetten düşülecektir. Oysa VUK'a göre, eğer iskonto satış sonrasında kasa iskontosu ya da miktar iskontosu şeklinde elde edilmiş ise, VUK'un maliyet esası gözardı edilmemelidir. Bu nedenle de söz konusu indirim türlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekir.

**Fark 8:** Standarda göre örneğin fazla ayrılan amortisman tutarı, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, kasa sayım noksanları, vade farkları için (*vergi etkisini ortaya koymak açısından*) vergi varlığı hesaplanırken, VUK'a göre bu tür gider unsurları için vergi varlığı ayırma gibi bir uygulama söz konusu değildir.

VUK ile TMS arasında genel olarak benzer yönler arasında; (*bazı durumlar hariç*) normal ve anormal oranda gerçekleşen firelerin maliyetle ilişkilendirilmesi ve dönem gideri olarak kaydedilmesi, stok maliyet türleri, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılma gerekliliği, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi, stokların gider olarak kaydedilmesi gibi uygulamalar yer almaktadır.

Sonuç olarak yukarıda belirtildiği üzere, vergi mevzuatı ile TMS arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da vardır. Bunun en önemli nedeni vergi mevzuatı, vergi odaklı (*verginin tespiti ve takdiri*) düşünürken, TMS'nin bilgi odaklı (*nitelikli, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bilgi*) muhasebe anlayışı içinde olmasıdır. Hızla küreselleşen dünyada salt vergi odaklı ve ulusal geçerliliği olan bilginin üretilmesi, makro ekonomi açısından da (*bilginin niteliği, karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği vb. kriterler açısından*) olumsuz ekonomik sonuçlar doğuracaktır. Bu nedenle özellikle VUK başta olmak üzere vergi mevzuatımızın (*vergi anlayışının izin verdiği en üst düzeyde*) mümkün olduğunca evrensel geçerliliği de olan bilgi odaklı anlayışı benimsemesi, sadeleştirilmesi ve aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları ve dolayısıyla TMS ile paralellik göstermesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak bir çalışma hem uygulamanın içinde olan meslek mensuplarına hem de öğrenen ve öğreten konumunda olan tüm paydaşlara kolaylık sağlayacaktır. Böylece, mümkün olan en üst düzeyde evrensel nitelikli bilgi ortaya konulmuş olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- Argun, D., Pamukçu, F., Eroğlu, Z. (2019). *Envanter ve Finansal Tablolar*, İstanbul.
- Çabuk, A. (2009), *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Bursa.
- Hacıüstemoğlu, R. (1994). *İmalat Defteri Uygulaması Randıman İncelemesi*, İstanbul.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS-TFRS*, Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Ankara.
- Özerhan, Y., Yanık, Serap. (2012). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*, TÜRMOB YAYINLARI-427, Ankara.
- Özulucan, A. (2010). *Stok Muhasebesi Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından*, İstanbul.
- Özulucan, A. (2019). *Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı (Soru-Açıklamalı Cevap)*, Konya.
- Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A. O. (2018). *Örneklerle UFRS Kayıtları*, Ankara.
- Sevilengül, O. (2003); *Genel Muhasebe*, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara.
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*  
TMS-2  
Türkiye Muhasebe Standardı 23.Borçlanma Maliyetleri (TMS-23)

Türkiye Muhasebe Standardı. Tarımsal Faaliyetler (TMS-41)

TMS/TFRS 2020 Seti, 2020,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%202.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf) (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2023.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2023.pdf) (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2041\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2041(1).pdf) (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/16556-vergi-mevzuatnda-fireler> (Erişim Tarihi 25.04.2020)

