

İŞLETMELERDE DEĞERİNDEN KAYBETMİŞ STOKLARIN DEĞERLEMESİ, DEĞER DÜZELTİM TUTARININ HESAPLANMASI VE TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI

Dr. Cemal İBİŞ

M.Ü.İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Yardımcı Doçeni

Abstract:

The purpose of this paper is to examine the valuation and value adjustments of substandard inventories according to Turkish Tax Procedures Law, Turkish Trade Code, Turkish Capital Market Board Regulations and International Accounting Standards. Additionally we will examine how to book the value adjustments according to Turkish Uniform Accounting System.

I. GİRİŞ

Stoklar; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrileceği düşünülen varlıklardan oluşur¹.

Üretim ve ticaret işletmelerinde stoklar varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu işletmelerde stokların değerlendirilmesi ve sunulması, mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve ortaya konulmasında önemli etkilere sahip bulunmaktadır(1).

Hesap dönemi sonunda, stoklar değerlendirilmesinden iki bölüme ayrılabilir(2):

a. Değerini Koruyan Stoklar: Değerleme gününde satış fiyatı (piyasa fiyatı veya emsal değeri), maliyet bedelinin üstünde olan stoklardır.

b. Değerinden Kaybetmiş Stoklar: Değerleme günündeki satış fiyatı, maliyet bedelinin altında olan stoklardır.

Verilen tanımlardan anlaşılacağı gibi, stokların değerini koruyup korumadığını belirlemede esas alınacak ölçü satış fiyatıdır.

Bu çalışmada, değerinden kaybetmiş stokların; Vergi Usul Kanunu (VUK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'na göre değerlendirilmesi, değer düzeltimi tutarının hesaplanması ve tekdüzen hesap planına göre muhasebe kayıtları incelenmeye çalışılmıştır.

II. DEĞERİNDEN KAYBETMİŞ STOKLARIN DEĞERLEMESİ

Stoklar çeşitli nedenlerle değerlerini kısmen veya tamamen kaybederler. Bu nedenler iki başlık altında toplanabilir(3):

1. Fiziki Nedenler: Stokların fiziki yapıları itibarıyla, sağlamlığını ya da niteliğini kısmen de olsa kaybetmiş olması nedeniyle oluşan değer kaybıdır. Fiziksel değer kaybı çeşitli nedenlerle oluşur. Bu nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

a. Stok Yapısının Bozulması: Yaş sebze ve meyva, yağ, süt, peynir gibi yiyecek maddelerinin yapılarında zamanla bozulma olması.

b. Depolama Hataları: Rutubetli depoda madeni eşyanın paslanması, güneşe maruz depoda bir kısım kumaşın solması gibi.

c. Doğal Afetler: Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler yüzünden stok değerinde önemli bir azalış olması.

d. Nakliye Sırasında Oluşan Kayıplar: Nakliye sırasında meydana gelen kaza, yükleme, boşaltma, istifleme hatalarından dolayı kırılmak, çatlak, bozulmak gibi nedenlerle değer kaybı.

2. Ekonomik ve Teknik Nedenler: Ekonomik nedenlerle değer kaybına örnek olarak giyim eşyalarında modanın geçmesi verilebilir. Teknik nedenlerle değer kaybına örnek olarak teknolojinin gelişmesi sonucunda stok kaleminin kullanılamaz duruma gelmesi verilebilir.

¹ 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği.

Aşağıda, değerinden kaybetmiş stokların değerlendirilmesi; TTK, VUK, SPK ve UMS'ları açılarından ayrı ayrı ele alınarak açıklanacaktır.

A. Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerinden Kaybetmiş Stokların Değerlemesi

VUK'nun 274'üncü ve 278'inci maddelerinde, değerinden kaybetmiş stokların değerlendirilmesi konusu ele alınmıştır. Söz konusu maddelerde yer alan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

VUK'nun 274'üncü maddesi'ne göre ticari mallar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ancak, ticari malların piyasa fiyatının maliyet bedeline göre % 10 ve daha fazla bir oranda düşüklük göstermesi halinde, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin 2'nci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ile değerlendirilebilir. Ayrıca bu hükmün işletmede üretilen mamuller için de uygulanabileceği kabul edilmiştir.

VUK'nun 274'üncü maddesinin uygulanabilmesi için stokun değerlendirme günündeki piyasa değeri, maliyet bedeline göre en az % 10 oranında düşük olmalıdır. Diğer bir deyişle, değer kaybı % 10 ve daha fazla bir oranda olmadığı takdirde değerinden kaybetmiş stok söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, VUK'nun 274'üncü maddesine göre, emsal bedel ölçüsünü kullanmada işletmeye seçimsel bir hak tanınmıştır. Başka bir anlatımla, iktisadi ve teknik bakımdan değerinden kaybetmiş stoklar için, işletme maliyet bedeli ya da emsal bedelini uygulamada serbesttir.

VUK'nun 278'inci maddesi hükmüne göre: yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde bir malın iktisadi kıymetinde önemli bir azalış ortaya çıkmış ise bu mallar emsal bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca, maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar da emsal bedeli ile değerlendirilir.

VUK'nun 278'inci maddesinin uygulanabilmesi için malın iktisadi kıymetinde "önemli bir azalış" olmasından söz edilmiştir. Maddede önemlilik için herhangi bir ölçüye yer verilmemiştir. Oysa, VUK'nun 274'üncü maddesinde stokun % 10 ve daha fazla değer kaybetmesi, değerinden kaybetmiş stok sayılma için yeterli olarak kabul edilmiştir. VUK'nun 278'inci maddesinde sözü edilen "önemli bir azalış" ifadesinden stokların en az % 10 değer kaybını anlamak gerekir. Buna karşın, piyasa fiyatında meydana gelen az bir düşme değer kaybı olarak kabul edilmeyecektir(2). Ayrıca, VUK'nun 274'üncü maddesinde mükelleflere tanınan seçimsel hak, VUK 278'inci maddesinde zorunluluk halini almıştır.

VUK'nun 267'nci maddesinde emsal bedelinin tanımı şu şekilde yapılmıştır: "...Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir."

VUK'nun 267'nci maddesine göre emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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

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

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

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

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ... emsal bedeli yerine geçer."

Maddeden anlaşılacağı gibi emsal bedelinin tayininde önce ortalama fiyat esası uygulanır. Bu esasın uygulanamaması halinde ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esası uygulanır. Bu esasında uygulanamaması halinde üçüncü sırada yer alan takdir esası uygulanır.

Ortalama fiyat esası ile maliyet bedeli esası işletme tarafından hesaplanır. Bu durumda, hesaplamalara ilişkin kayıt ve cetveller ispat edici kayıtlar olarak saklanır. Takdir esası ise, mükellefin vergi dairesine başvurusu üzerine takdir komisyonu tarafından yapılır.

Uygulamada değerinden kaybetmiş stoklar için, hesap dönemi içinde takdir komisyonunca değerlendirilmesi istenmektedir.

Değerlemede genel kural gereği; her iktisadi kıymet ayrı bir birim olarak kabul edilmiştir. Stoklarda değer düşüklüğünün saptanması, stokların toplamı veya gruplar halinde değerlerinin karşılaştırılması suretiyle değil, stok kalemlerinin tek tek karşılaştırılması biçiminde yapılması gerekir(4).

Değerinden kaybetmiş stoklarda değerlendirme, değer kaybının ortaya çıktığı hesap döneminde yapılmalı ve değer kaybının değerlendirme günü yani bilanço günü itibarıyla zarar olarak kayıtlara alınması gerekir. Değerleme aynı dönemde yapılmazsa, artık gelecek dönemlerde yapılamaz. Ancak, stokların fiilen satıldığı dönemde, satış fiyatına göre oluşan zarar kayıtlara alınabilir.

B. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerinden Kaybetmiş Stokların Değerlemesi

TTK'nun 75'inci maddesine göre, borsada kote edilen emtia o günün borsa rayicine göre değerlendirilir. Fiyatların düştüğü dönemlerde borsa rayici maliyet bedelinin altına düşmüşse, düşük olan borsa rayicinin esas alınması gerekir. Ayrıca, TTK'nun 461'inci maddesine göre, stoklar en fazla maliyet değeri üzerinden bilanço'ya geçirilir. Ancak, bilanço tarihi itibarıyla stokların maliyet değeri cari fiyattan fazla ise bunlar bilanço'ya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir.

Ayrıca, TTK'nun 458'inci maddesinde, aktifler bilanço günündeki değerlerinden daha düşük bir değerle bilanço'ya dahil edilerek gizli yedek akçe ayrılabilir. Bu maddeye göre, sermaye şirketleri stoklarının değerlendirme günündeki maliyet bedeli ile piyasa değerini tespit ederek, bunlardan düşük olanı ile değerlendirme yapabilirler.

Sonuç olarak, TTK hükümlerine göre; gerek şahıs işletmeleri gerekse sermaye şirketleri değerinden kaybetmiş stoklarını değerlemede, maliyet bedelinden daha düşük olan ve emsal bedeli ile aynı anlama gelen, borsa rayici veya cari fiyat ölçeğini uygulayabilirler. Ancak, TTK'nda düşük olan değer uygulanabilmesi için, VUK'nun 274'üncü maddesinde belirtilen maliyet bedelinin borsa rayici veya cari değere göre en az % 10 oranında düşük olması gibi herhangi bir ölçüden söz edilmemiştir.

C. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerinden Kaybetmiş Stokların Değerlemesi

29 Ocak 1989 Tarih, Seri XI, No.1 SPK Tebliği'nin 22'nci maddesine göre, "...stoklar elde etme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleştirilebilir değer elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına

dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması gerekir.

Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır."

Maddede geçen "net gerçekleştirilebilir değer", VUK'nda değerini kaybetmiş stokların değerlendirilmesinde kullanılan "emsal bedeli" ve TTK'nda değerini kaybetmiş stokların değerlendirilmesinde kullanılan 75'inci maddesinde geçen borsa rayici ile 461'inci maddesinde geçen cari fiyat ile aynı anlamdadır. Her uç yasal düzenlemede farklı terimler kullanılmasına karşın, değerini kaybetmiş stokların maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi kabul edilmiştir.

Söz konusu edilen tebliğ'in 24'üncü maddesinde, net gerçekleştirilebilir değer esasının uygulanabileceği durumlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

a. İşletmenin mal ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması.

b. Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması.

c. Satın alınan veya üretilen malın hatalı olması.

d. Teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi.

e. İşletmelerin pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmaları.

Aynı tebliğin 25'inci maddesinde net gerçekleştirilebilir değer tahmin ve tespitinde kullanılacak ölçüler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

a. İşletmenin satış verileri.

b. Varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar.

c. Varsa borsa rayici.

d. Resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarının açıklanan veya takdir edilen fiyatlar.

Net gerçekleştirilebilir değer tahmini, fiyat veya maliyetlerdeki geçici dalgalanmalara göre değil, stokların değerlendirilmesinin yapıldığı tarihteki maliyet ve satışlarıyla ilgili en gerçekçi verilere göre yapılır.

D. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Göre Değerinden Kaybetmiş Stokların Değerlemesi

2 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı, stokların değerlendirilmesi ve sunulmasıyla ilgilidir. Bu standarda göre, stoklar tarihi maliyet ile net nakit değerinden düşük olanı ile değerlendirilir(1). Başka bir

deyişle, değerini koruyan stokların maliyet bedeli ile değerinden kaybetmiş stokların ise net nakit değer ile değerlenir.

İlgili standartta stokların maliyet bedeli yerine dūřuk olan net nakit değeri ile değerlenebilmesi için net nakit değerinin, maliyet bedelinin ne kadar altında olacağı açıklanmamıştır. Ancak, genellikle SPK'nın ve VUK'nun benimsediği en az %10 oranına uyulması teamūldendir(5).

Standartta geçen net nakit değeri, SPK tebliğinde geçen net gerçekleşebilir değer ile aynı anlamdadır.

Sōzū edilen standartta, stokların tarihi maliyetin altında değerlemesi başlığı altında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

Stokların, satıř fiyatları dūřmiř, hasara uęramıř veya bütünüyle veya kısmen modası geçmiř ise, tarihi maliyet ile deęerlenmiř stoklar gerçeęi yansıtmaılar. Bu tūr stokların tarihi maliyet ile net nakit deęerinden dūřuk olanı ile deęerlemesi yapılmalıdır. Bōyle bir deęerleme sonucunda, varlıklar gerçek deęerlerinin ūstünde gōsterilmemiř olur.

Stoklarda deęer dūřiřleri hesaplanırken her bir birimin ayrı ayrı, benzer birimlerin bir grup olarak, stokların bir alt grubu olarak (ōrneęin, mamuller) veya bir iř dalı ile ilgili olan birimlerin dikkate alınmasıyla yapılmakta veya bir iřletmedeki tūr stokların toplu bir esasa gōre hesaplanmasıyla bulunmaktadır. Stokların stok grubu, iř kolu grubu veya toplu deęerleme esaslarına gōre dūřuk deęerle deęerlemesi bir zarar ortaya çıkarır ve gerçekleřmemiř karların mali tablolara yansıtılması ūnlenmiř olur.

Deęerinden kaybetmiş stoklarda, belirli bir hesaplamaya dayanmaksızın keyfi bir yūzde ile veya herhangi bir açıklama yapılmadan gizli yedeklerin ortaya çıkması sonucuna ulaşan indirimlerle tarihi maliyetin altındaki değere ulaşılabilir. Bu işlemler mali tablolarla ilgili kurallara, uygun olmayan etkiler yapmaktadır. Bu nedenle kabul edilemez.

Standartta net nakit deęerin belirlenmesi konusu ařaęıdaki gibi dūzenlenmiřtir:

Net nakit değerin tahmin edilmesinde fiyatlardaki ve maliyetteki geçici dalgalanmalar esas alınmamalıdır. Stokların değerinin ne olabileceği belirlenirken, elde edilecek en gūvenilir veriler esas alınmalıdır.

Stokların dūřuk bir net nakit değeri ile değerlemesi yapılırken, stoklar ayrı birimler veya benzer gruplar halinde dikkate alınmalıdır; seçilen yōntemde devamlılık sağlanmalıdır.

Satış anlaşmaları sonucu elde bulunan stokların net nakit değeri, bunların satış anlaşmasındaki fiyatlar kullanılarak bulunmalıdır. Eęer satış anlaşmasındaki miktar stok miktarından dūřuk ise, fark piyasa fiyatı ile değerlenmelidir.

Ūretim için elde bulundurulan ve mamulūn būnyesinde yer alacak, normal miktardaki hammadde ve malzeme, eęer mamulūn deęeri tarihi maliyet veya ūstünde oluřacaęı ūngōrūlyorsa, tarihi maliyetten dūřuk bir deęerle kaydedilmemelidir. Bununla beraber, hammadde fiyatlarındaki dūřme imal edilecek malların tarihi maliyetlerinin piyasa fiyatından yūsek olacaęının bir belirtisi olabilir. Bōyle bir durumda hammadde stoklarının dūřuk deęerle kayıtlara alınması gerekir. Bu durumdaki hammadde ve malzemenin net nakit deęerinin belirlenmesinde kullanılabilir en iyi ūlū yenileme (ikame) maliyetidir.

Genel olarak, uluslararası muhasebe standartlarında yer alan deęerleme ūlūleri, SPK teblięlerindeki deęerleme ūlūleri ile aynı doęrultudadır(5).

III. DEęERİNDEN KAYBETMİř STOKLARDA DEęER DŪZELTİMİ TUTARININ HESAPLANMASI VE TEKDŪZEN HESAP PLANINA GōRE MUHASEBE KAYITLARI

A. Deęerinden Kaybetmiř Stoklarda Deęer DŪzeltimi Tutarının Hesaplanması

Deęerinden kaybetmiř stoklarda maliyet bedeli ile bundan daha dūřuk olan piyasa deęeri arasındaki fark deęer kaybı tutarı bařka bir deyişle deęer dŪzeltimi tutarıdır. Deęerinden kaybetmiř stokların piyasa deęeri sıfırsa, maliyet bedelinin tamamı deęer dŪzeltimi tutarıdır.

Deęer dŪzeltim tutarının, VUK'nda gōre hesaplanması halinde bulunan tutar kanunen kabul edilen giderdir. Bunu ařan tutarlar ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınmalıdır(6).

Stokların sigortalı olması durumunda, stoklarda değer dŪzeltim tutarı: maliyet değeri ile emsal bedeli farkı olarak hesaplanır ve bu tutar zarar olarak kaydedilir. Sigortadan alınan tazminat tutarında alındığı dōnemde kar olarak muhasebeleştirilir.

B. Deęerinden Kaybetmiř Stoklarda Deęer DŪzeltimiyle İlgili TekdŪzen Hesap Planına Gōre Muhasebe Kayıtları

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tekdŪzen hesap planına gōre, değerini kaybetmiş stokların ve değer dŪzeltimiyle ilgili muhasebe kayıtlarında kullanılacak hesaplara ve açıklamalarına aşağıdaki yer verilmiştir:

"157 Diğer Stoklar Hesabı"

Bundan önceki stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına girmeyen, ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesapta yer alır.

Elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

"158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı"

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

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

Örnek: 01.07.1997 tarihinde ABC İşletmesinin ambarını su basması nedeniyle ticari mallar arasında yer alan 300.000.000 TL maliyet bedelli (X) cinsi kumaşın hasar gördüğü saptanmıştır. Hasar gören mallara tespit ettirilen emsal bedeli 200.000.000 TL'dir.

Bu örneğe göre, değer düzeltim tutarının hesabı ve yapılacak yevmiye maddeleri:

Değerinden Kaybetmiş Stokun Maliyet Bedeli:	300.000.000
Değerinden Kaybetmiş Stokun Emsal Bedeli:	(200.000.000)
:	:
Stok Değer Düzeltimi Tutarı	100.000.000
:	:

1	01.07.1997	
	157 DİĞER STOKLAR	300.000.000.-
	157 10 Değerinden Kaybetmiş Ticari Mallar	
	153 TİCARİ MALLAR	300.000.000.-
	153 10 X Kumaşı	
	Değerinden kaybetmiş (X) kumaşının ilgili hesaba devri	
2	01.07.1997	
	654 KARŞILIK GİDERLERİ	100.000.000.-
	654 10 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	100.000.000.-
	158 10 Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	Emsal bedel üstünde kalan tutar için karşılık ayrılması	

10.04.1998 tarihinde, bir önceki dönem karşılık ayrılan (X) cinsi kumaşın tamamı 1200 no'lu faturayla 250.000.000 TL'ye peşin olarak satılmıştır. KDV 37.500.000 TL'dir. Yevmiye defteri kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

1	10.04.1998	
	100 KASA	287.500.000.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	250.000.000.-
	391 HESAPLANAN KDV	37.500.000.-
	391 00 Satış Üzerinden % 15 KDV	
	1200 no'lu faturayla	
2	10.04.1998	
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	200.000.000.-
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	100.000.000.-
	158 10 Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	157 DİĞER STOKLAR	300.000.000.-
	157 10 Değerinden Kaybetmiş Ticari Mallar	
	Değerinden kaybetmiş (X) malının maliyetinin stok hesabından maliyet hesabına devri	

Stokların sigortalı olması durumunda, stoklarda değer düzeltim tutarı; maliyet bedeli ile emsal bedeli farkı olarak hesaplanır ve bu tutar zarar olarak kaydedilir. Sigortadan alınan tazminat tutarında kar olarak muhasebeleştirilir.

Yukarıda verilen örnekte (X) cinsi kumaşın sigortalı olması ve (S) sigorta şirketi hasar gören mallar için 15.07.1997 tarihinde 150.000.000 TL tazminat ödemeyi kabul etmesi durumunda yapılacak yevmiye defteri kaydı:

	15.10.1997	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	150.000.000.-
	136 40 (S) Sigorta Şirketi	
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	150.000.000.-
	679 20 Sigorta Tazminatları	
	(X) malına ilişkin sigorta tazminatı tahakkuku	

Stok değer düşüklüğü karşılığının satışların maliyeti ile ilişkilendirilmesinde aşağıdaki yaklaşımlardan biri uygulanabilir (7):

a. Birinci yaklaşım, stokun dönem başındaki değerinin "maliyet-karşılık" farkından oluştuğu kabul edilerek satış hasılatı ile bu farkın karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Bu yaklaşımda, satış bedeli ile stok değeri arasındaki fark satış kar veya zararını oluşturur. Yukarıda verilen örnekte yapılan muhasebe kayıtlarında bu yaklaşım esas alınmıştır.

b. İkinci yaklaşım, ayrılan karşılığın yeni yılda doğan zarara mahsup edilmesi esasına dayanmaktadır. Mevcut karşılığın satış zararını karşıladıktan sonra, artan kısım "644 Konusu Kalmayan Karşılık Hesabı"na kar

yazılabilir. Yaklaşımında, “maliyet-karşılık” tutarının satış hasılatından büyük olması durumunda zarar ortaya çıkar. Bu zarar, yaklaşıma tam uygun olması için “681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı”na kaydedilir. Bu yaklaşıma göre, yukarıdaki örneği esas alırsak şu muhasebe kayıtlarını yapmamız gerekir:

1	10. 04. 1998	
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	250.000.000.-
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	50.000.000.-
	158 10 Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	157 DİĞER STOKLAR	300.000.000.-
	157 10 Değerinden Kaybetmiş Ticari Mallar	
	Değerinden kaybetmiş (X) malın satış bedeli üzerinden stok hesabından maliyet hesabına devri	
2	10.04.1998	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	50.000.000.-
	158 10 Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	50.000.000.-
	644 10 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptal Karları	
	Satılan değerini kaybetmiş stoklarda oluşan karın konusu kalmayan karşılıklar hesabına alınması	

c. Üçüncü yaklaşım, karşılık ayırmanın geçici bir işlem olduğu, zararın ortaya çıktığı dönemin sonuç hesaplarında yer alması gerektiği esasına dayanır. Uygulanması yapılırken, satış bedeli ile stok maliyeti karşılaştırılır, kar veya zarar doğmasına bakılmaksızın mevcut karşılık tutarının tamamı “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na kaydedilir. Yine yukarıdaki verilen örneği esas aldığımızda bu yaklaşıma göre yapmamız gereken yevmiye defteri kayıtları şu şekilde olacaktır:

1	10. 04. 1998	
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	300.000.000.-
	157 DİĞER STOKLAR	300.000.000.-
	157 10 Değerinden Kaybetmiş Ticari Mallar	
	Değerinden kaybetmiş (X) malın satış bedeli üzerinden stok hesabından maliyet hesabına devri	
2	10.04.1998	
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	100.000.000.-
	158 10 Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	100.000.000.-
	644 10 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptal Karları	
	Satılan değerini kaybetmiş stoklarda oluşan karın konusu kalmayan karşılıklar hesabına alınması	

Yukarıdaki yaklaşımlardan, dönemlerin bağımsızlığını sağlaması nedeniyle “a” seçeneği diğer seçeneklere tercih edilmelidir.

Her üç seçenekte de dönem karı aynı çıkmakla birlikte, gelir tablosunda ara karlar farklı biçimde oluşur. Yukarıda verilen örnekleri ele alırsak 50.000.000 TL’lık kar, “a” seçeneğinde “Brüt Satış Karı Veya Zararı” bölümünde; “b” ve “c” seçeneklerinde “Diğer Olağan Gelir ve Karlar” bölümünde yer alırlar.

C. Değerinden Kaybetmiş Stoklarda Değer Düzeltimi ile İlgili Muhasebe Kayıtlarının Eleştirisi

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tekdüzen hesap planında, değerinden kaybetmiş stokların kaydedilmesi için ayrı bir ana hesap açılmamıştır. Bu tür stokların “157 Diğer Stoklar Hesabı” altında açılacak bir yardımcı hesapta izlenmesi uygun görülmüştür. Bu biçimde yapılan muhasebe kaydı sonucunda çıkarılacak bilançoda, değerinden kaybetmiş stoklar ayrı bir kalem olarak yer almayacaktır. Ancak, bu tür stoklar için ayrılan karşılık ayrı bir kalem olarak stokların altında eksi değerle yer alacaktır.

Stokların ticari ve sanayi işletmelerinde varlıklar içerisinde önemli bir bölümü oluşturması ve dönem sonlarında düzenlenecek bilançoların açık ve anlaşılır olmasını sağlamak amacıyla, değerinden kaybetmiş stokların “157 Diğer Stoklar” kalemi yerine, hesap planında açılacak “Değerinden Kaybetmiş Stoklar” adlı ayrı bir ana hesaba kaydedilmesi ve düzenlenecek bilançolarda “Değerinden Kaybetmiş Stoklar”ın ayrı bir kalem olarak gösterilmesinin, mali tabloları kullananlara yarar sağlayacağı kamsındayım.

IV. SONUÇ ve ÖNERİLER

Stok değerlemesi, ticari ve sanayi işletmelerin mali durumları ile faaliyet sonuçlarının doğru ve güvenilir olarak raporlanması açısından önemli rol oynar. Bu nedenle, işletmeler dönem sonlarında stokların envanter ve değerlemesine gerekli özeni göstermelidirler.

VUK, SPK Mevzuatı, TTK ve UMS’nda yer alan düzenlemelerde, stokların değerlemesinde farklı terimlere yer verilmiş olsa da aynı anlamlara gelmek üzere, maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme yapılması kabul edilmiştir. Bu nedenle, işletmeler değerini koruyan stoklarını maliyet bedeli ile değerinden kaybetmiş stoklarını ise emsal bedel ile değerlemeye tabi tutarlar.

Değerinden kaybetmiş stokların, emsal bedel ile değerlendirilmesi için değer düşüklüğünün geçici ve düşük bir oranda olmaması ve maliyet bedelinin piyasa değerinin en az % 10 altına düşmüş olmasıdır.

Her iktisadi kıymetin unsurları itibariyle ayrı ayrı değerlemesi yapılacağından, değerinden kaybetmiş stoklarda değer düşüklüğü tespiti, mümkün olduğu sürece, stok kalemlerinin tek tek karşılaştırılması biçiminde yapılmalıdır.

Değerinden kaybetmiş stoklarda hesaplanan değer düzeltim tutarının vergi matrahundan indirim konusu yapılabilmesi için emsal bedelinin vergi dairesine müracaat edilerek takdir komisyonuna takdir ettirilmesi yoluyla belirlenmesi ihtiyatlı bir uygulama biçimi olacaktır. Yine, değer düzeltim tutarı meydana geldiği dönem sonuna kadar sonuç hesaplarına yansıtılmalıdır.

Ayrıca, değerini kaybetmiş stokların muhasebe kayıtlarına alınmasında ve bu stokların bilançoda açıkça görülmesini sağlamak için; Maliye Bakanlığı 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planına 15'inci hesap grubuna "Değerinden Kaybetmiş Stoklar" adlı bir hesabın ilave edilmesi ve işletme ayrıntılı bilanço tipinde "1-Dönen Varlıklar" içerisinde yer alan "E. Stoklar" bölümünde "Değerinden Kaybetmiş Stoklar"a yer verilmesi, mali tabloları kullananlara yarar sağlayacaktır.

V- YARARLANILAN KAYNAKLAR

- (1)-Durmuş, A.H.: Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No.7, İstanbul, 1992, s..18.
- (2)- Durmuş, A.H.: Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın no.314-546, İstanbul, 1979, s.85.
- (3)- Ataman, Ü.:Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997,s.128.
- (4)- Kızıl, A.: Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s.91.
- (5) Üstünel, B.: Mali Tablolar, Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1995, s. 231.
- (6)- Gücenme, Ü.: Muhasebe ve Envanter, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, Ekim, 1996, s.226.
- (7)- Akdoğan, N., Sevilengül, O.: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 1994, s.121.