

STOKLARIN VERGİ KANUNLARI ve MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRMESİ

A COMPARATIVE STUDY OF STOCKS IN TERMS OF TAX LAWS AND ACCOUNTING STANDARDS



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

Stoklar, finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'yi esas alarak düzenleyen işletmeler açısından, gerek vergi kanunlarının uygulanması gerekse TMS/TFRS'lerin uygulanması açısından farklı uygulamalara tabi tutulmaktadır. Bu uygulama farklılıklarını özellikle sınıflandırma, maliyet unsurlarının tespiti, değer düşüklüğü durumlarında görmekteyiz.

Çalışmamızda stokların vergi kanunları ve standartlar açısından ortak yanları ve farklı yanları ortaya konularak değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Stoklar, Maliyet, Maliyet Bedeli, Net Gerçekleşebilir Değer, Değer Düşüklüğü.

ABSTRACT

Stocks are subject to different applications in terms of TAS / TFRS issued by the PSI and tax laws. We see these application differences especially in the case of classification, determination of cost elements and impairment losses. Our study aims to reveal and evaluate the common points and different aspects of stocks in terms of tax laws and accounting standards.

Keywords: Stocks, cost, cost price, net realizable value, impairment

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 17.07.2017 / M.K.T.: 14.08.2017

1- GİRİŞ

Ticari hayatta ticari mal üretim veya alım satım faaliyetinde bulunan işletmelerin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetleri işletmeler tarafından stok olarak adlandırılmaktadır. Stoklar gerek üretim işletmeleri ve gerekse ticaret işletmelerinde, aktiflerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu nedenle stokların hem fiziki miktarlarının hem de parasal tutarlarının gerçek değerleri ile belirlenmesi gerekir. Stokların gerçeğe uygun bir şekilde finansal tablolarda sunulması işletme yöneticilerinin ve menfaat gruplarının işletme hakkında sağlıklı değerlendirme yapması açısından ve vergisel işlemlerin sıhhati açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle stok kavramının ve uygulamasının finansal tablolara alınması ve vergi kanunları karşısındaki durumu açısından kapsamlı ve karşılaştırmalı bir değerlendirmeye ihtiyaç vardır.

Stoklar, 1 Seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinin “V- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” Bölümünün 15 no.lu hesap kodunda; “...işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar...” olarak tanımlanmıştır.

Aynı kavram finansal tablolarını KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS’yi esas alarak düzenleyen işletmelerin dikkate alması gereken TMS 2 Stoklar Standardında; “...işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde yada hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar...” olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yer alan tanımlar birbirine benzetmekle birlikte, gerek vergi beyannamelerinin düzenlenmesi gerekse finansal tabloların düzenlenmesi noktasında bünyelerinde farklı uygulamalar barındırmaktadır. Söz konusu farklılıklara aşağıda alt başlıklar halinde hem vergi mevzuatı hem de muhasebe standartları açısından karşılaştırmalı olarak değinilecektir.

2- STOKLARIN VERGİ MEVZUATI ve MUHASEBE STANDARLARI YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

2.1- Stok Kalemlerinin Sınıflandırılması

1 Seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinin “V- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” bölümünün 15 no.lu hesap grubunu oluşturan stoklar aşağıdaki alt hesaplardan oluşmaktadır:

- 150 İLK MADDE VE MALZEME
- 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM
- 152 MAMÜLLER
- 153 TİCARİ MALLAR
- 157 DİĞER STOKLAR
- 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Vergi Usul Kanunu’nun 274 ve 275’inci maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamuller stoklar içerisinde kabul edilmektedir. Bu kapsamda 150 İLK MADDE VE MALZEME, 151 YARI MAMULLER-ÜRETİM, 152 MAMÜLLER, 153 TİCARİ MALLAR stoğun işletme açısından taşıdığı anlam doğrultusunda yasal kayıtlarda tasnif edilecektir. Önemlilik ilkesi uyarınca nispi ağırlık ve değeri mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak karar-

ları etkileyebilecek düzeydeki stoklar, 157 DİĞER STOKLAR hesabında takip edilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesi uyarınca yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan stoklar, gerekli yasal şartları taşımak koşuluyla kıymeti düşen mal olarak dikkate alınarak 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) hesabında izlenecektir. 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI ise satın alınacak stoklara ilişkin verilen avansların izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

2 No.lu Türkiye Muhasebe Standartlarında ise stok kalemlerinin genel sınıflandırması;

-İLK MADDE VE MALZEME

-YARI MAMULLER

-MAMÜLLER

-TİCARİ MALLAR

şeklinde yapılmış olup, hizmet işletmelerinin stoklarını yarı mamul olarak tanımlayabilecekleri belirtmiştir.

Görüleceği üzere stok kalemlerinin sınıflandırılması genel itibarıyla vergi kanunları ile muhasebe standartları açısından benzer olmakla birlikte; standartlarda vergi kanunlarının aksine hizmet işletmelerinin de stok sahibi olabileceği kabul edilmiştir. Muhasebe standartlarına göre bir hizmet işletmesinin verdiği hizmeti stok olarak tanımlayabilmesi için;

- Maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi
- Gelecekte ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması
- İşletmenin kontrolünde olması

gerekmektedir. İşletmeler bu niteliklere haiz hizmetlerini hizmet stoğu olarak kabul edip yarı mamul olarak aktifleştirebilecektir. Standardın öngördüğü aktifleştirme daha çok bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde söz konusu olmaktadır. Üretilen hizmetin müşterisi belli ise aktifleştirme yapmadan önce TMS 18 Hasılat Standardı uyarınca eğer hizmetin sonuçları güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa tamamlanma esasına göre maliyetin gider olarak kayda alınması gerekmektedir. Belirli bir müşteriye yönelik hazırlanmayan hizmetlerin maliyetlerinde ise aktifleştirme söz konusu olabilmektedir. Bu tür işlerde de çoğunlukla hizmetin tüm kullanım hakkının satışı gereklidir. Eğer kiraya verme söz konusu ise bu durumda hizmet maliyetinin stok olarak değil maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması daha uygun olacaktır.¹

2.2- Stok Maliyetinin Belirlenmesi ve Stok Değerleme Yöntemleri

Vergi mevzuatına göre stok maliyetinin tespitinde stoğun iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlı bilumum giderlerin toplamı dikkate alınacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesi uyarınca imal edilen bir mamul stoğunun maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

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

¹ Karapınar, Ökten, Kaval "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları", Gazi Kitabevi Ankara 2017

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

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tâyin edebilirler.

TMS 2 Stoklar Standardına göre ise stoğun maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (iade alınabilecek vergiler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Stok Değerleme Yöntemleri açısından vergi kanunları ve standartlar arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Buna göre her iki durumda da mükellefler; fiili maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi ve İlk giren ilk çıkar yöntemlerinden işletmeleri için en uygun olanını seçerek kullanabileceklerdir. Ancak TMS 2'ye göre; bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı stok değerlendirme yöntemini kullanacaktır. Aynı stokun farklı coğrafi alanlarda kullanılması bu kuralı değiştirmez. Ancak aynı stok kaleminin işletmenin çeşitli ticari alan ve coğrafi bölgelerinde farklı kullanım alanlarına sahip olması durumunda farklı yöntemler kullanılabilir. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Yukarıda yer alan açıklamalar dikkate alındığında, vergi kanunları ile standartlar açısından maliyet bedelinin tespiti benzer olmakla birlikte en önemli farklılık dönüştürme maliyetlerinin tespitinde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; vergi kanunları açısından tam maliyet yöntemi dikkate alınırken; standart, maliyetlendirme yöntemlerinden normal maliyet yöntemini esas almıştır. Normal maliyet yöntemine göre değişken giderler ile sabit genel üretim giderlerinin kapasiteye düşen kısmı ürün maliyetini oluşturduğundan, sabit giderlerin boş kapasiteye isabet eden kısmı ise gelir tablosunda "Çalışılmayan Kısım Giderleri" olarak raporlanacaktır. Vergi kanunlarımıza göre tam maliyet yöntemi uygulandığından sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye isabet eden ve gelir tablosunda "Çalışılmayan Kısım Giderleri" olarak raporlanan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak tam maliyet ile normal maliyet arasındaki bahsedilen fark, stoğun işletme dışına çıktığı zaman ortadan kalkacağı için, TMS 12 Gelir/Kurumlar Vergisi Standardı uyarınca ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlarda takip edilmesi gerekmektedir.

2.3- Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stoklarda değer düşüklüğü iki şekilde meydana gelebilir. Birinci durum stoğun fiziki bir zarar görmesi durumunda değerinin düşmesi durumudur. İkinci durumda ise ürünün müşteri zevk ve isteklerini karşılayamaması nedeniyle ürüne olan talebin azalması nedeniyle değer düşüklüğünün meydana gelmesidir. Stoğun fiziki zarar görmesi nedeniyle meydana gelen değer düşüklüğü Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan stoğun takdir komisyonu tarafından tespit edilen bedeli ile defter değeri arasındaki fark değer düşüklüğü olarak dikkate alınabilecek ve yasal defterlerde gider olarak dikkate alınabilecektir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesi uyarınca emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumda mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci

sirasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilecek; dolayısıyla, emsal bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark kadar değer düşüklüğü kanunen kabul edilmiş olacaktır.

Örnek:

İşletmenin elinde geçen yıldan kalma maliyeti 2.000 TL olan ticari mal bulunmaktadır. İşletmede çıkan yangın sonucunda malların bir kısmı zarar görmüş olup, takdir komisyonu tarafından mallara 1.500 TL değer biçilmiştir.

Çözüm:

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında işletmenin ayırabileceği değer düşüklüğü karşılığı; stoğun defter değeri ile takdir komisyonu tarafından tespit edilen değeri arasındaki fark kadar olacaktır. Değer Düşüklüğü= 2.000-1.500=500 TL

/	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	500
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)	500
/	

TMS 2'yi dikkate alarak finansal tablolarını düzenleyecek işletmelerde ise stok değer düşüklüğünün olup olmadığının tespiti için her finansal tablo dönemi itibariyle stokların net gerçekleştirilir değerlerinin yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir. Net gerçekleştirilir değer maliyet bedelinin altına düştüğü durumda aradaki fark kadar işletme değer düşüklüğü karşılığı ayıracaktır. TMS 2'ye göre değer düşüklüğünün ayrılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda yer alan takdir komisyonu kararı veya değerlendirme gününde satış bedelinin maliyet bedelinin %10 veya daha fazla altında olması gibi şartlara ihtiyaç bulunmamaktadır. Önemli olan husus net gerçekleştirilir değer maliyet bedelinin altına düşmüş olması yeterlidir. Dolayısıyla net gerçekleştirilir değere göre değerlendirme yapıldığında stoğun maliyetinden vergi kanunlarımızca kabul edilmeyen bütün değer düşüklükleri indirilecektir. Stokların net gerçekleştirilir değere indirgenmesine neden olan koşullar ortadan kalktığı veya net gerçekleştirilir değerde artış olduğu zamansa değer düşüklüğü karşılığı iptal edilecektir. Bu durumda yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleştirilir değerden düşük olanıdır.

Örnek:

İşletmenin elinde geçen yıldan kalma maliyeti 2.000 TL olan ticari mal bulunmaktadır. Dönem sonu geldiğinde işletmenin elinde kalan bu malların piyasa değerlerinde düşüklük olduğu kanısına varılmış ve yapılan araştırma sonunda eldeki malların 1.000 TL'ye satılabileceği belirlenmiştir. Ancak bunun için de öncelikle beklemenin mallar üzerindeki tozlanma, renk solması gibi etkilerini gidermek üzere 100 TL'lik temizleme ve malların çoğunluğu İstanbul'da olan alıcılara ulaştırılabilmesi için de 40 TL'lik taşıma giderine katlanmak gerektiği belirlenmiştir.

Çözüm:

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında işletmenin stoklarının net gerçekleştirilir değeri; Net Gerçekleştirilir Değer = Tahmini Satış fiyatı - (Tahmini Tamamlanma maliyeti + Tahmini Satış giderleri)= 1.000 TL - (100 TL + 40 TL) = 860 TL olarak hesaplanmaktadır.

Stokların maliyeti 2.000 TL ve Net Gerçekleştirilir Değer 860 TL olduğuna göre işletmenin dönem sonunda bu stoklarını bilançoda 860 TL olarak raporlaması gerekmektedir.

2000 TL - 860 TL = 1.140 TL kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.140	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)		1.140

Ancak söz konusu stok dönem sonu itibariyle satılmamış olursa karşılık ayrılan tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve bu tutarın vergi oranı ile çarpımı kadar tutarı ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlara alınacaktır.

9 KKEG	1.140	
9 KKEG ALACAKLAR		1.140
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	228	
691 VERGİ GELİR/GİDERİ		228

2.4- Stoklarda Ticari İskontolar, Vade Farkları ve Kur Farkları

238 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte; işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamalar dikkate alındığında teslim ve hizmet işlemlerine ait fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek şartıyla vade farkları, maliyete dahil edilecek iken; bilahare sonradan fatura edilen vade farklarının stokla ilişkilendirilmeksizin gider olarak kayıt altına alınacağı anlaşılmaktadır. Benzer şekilde teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar stok maliyetini düşürecek iken; fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip sonradan ya da yılsonlarında iskonto yapıldığının bir dekontla bildirilmesi veyahut ticari teamülleri aşan bir miktarda iskonto yapılması hallerinde, yapılan ya da bildirilen iskontolar gider olarak dikkate alınacaktır.

Örnek:

İşletme peşin fiyatı 2.000 TL olan malları 2 ay vadeli olarak 2500+%18 KDV'li olarak satın almıştır. Satışa ilişkin vade farkı faturada gösterilmiştir.

Çözüm:

Yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında alım sırasında fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek şartıyla vade farkları, maliyete dahil edilecektir.

153 TİCARİ MALLAR	2.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	450	
320 SATICILAR		2950

TMS 2 Stoklar Standardında ise; satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz. Yine vadeli olarak alınan stoklarda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında ki fark finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Vade farkı vergi mevzuatına göre stok maliyetine dahil edileceğinden stok yıl içerisinde satılmışsa TMS'ye göre yapılan kayıt düzeltilmez. Stok satılmamışsa gider olarak dikkate alınan vade farkı KKEG olarak dikkate alınır. Diğer taraftan TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre özellikli varlık² niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.

Örnek:

İşletme peşin fiyatı 2.000 TL olan malları 2 ay vadeli olarak 2205+%18 KDV'li olarak satın almıştır. Satışa ilişkin vade farkı faturada gösterilmiş olup; vade farkı faiz oranı her ay için %5 olarak tespit edilmiştir.

Çözüm:

Yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında alım sırasında fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmek şartıyla vade farkları nitelikli varlıklar hariç olmak üzere, maliyete dahil edilecek olup; ertelenmiş gider olarak kayıtlara alınacaktır. Söz konusu ertelenmiş giderin hesaplanmasında TMS 2'deki açıklamalar uyarınca etkin faiz oranı kullanılacaktır.

Peşin Fiyat=2.000 TL

1 Aylık Vadeli Fiyat= 2.000 x (1+0,05) =2.100

2 Aylık Vadeli Fiyat=2.000 x (1+0,05) x (1+0,05) =2.205

153 TİCARİ MALLAR	2.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	205	
191 İNDİRİLECEK KDV		397
320 SATICILAR		2602

2.5- Stokların Değerlemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde değerlendirme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir şeklinde tanımlanmıştır. Değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerler esas tutulur. Bu

² Özellikli (Nitelikli) Varlık: Özellikli (nitelikli) varlık, istendiği şekilde kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi önemli (uzun) bir süre alan varlıktır. Bu varlıklara, satışa hazır hale getirilmesi uzun zaman alan stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller örnek olarak verilebilir.

kapsamda stoklar Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde yapılan düzenleme uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedeli; *"iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanım dikkate alındığında maliyet bedelinin içerisinde stoğun satın alma bedeli ile stoğun iktisap edilmesi için katılan giderler ile bunların kıymetini arttırıcı bilumum giderler stoğun maliyetine dahil edilecektir.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesi uyarınca; *"Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir."* Yine mezkur Kanun'un 278'inci maddesi uyarınca; *"yangın, deprem ve su basması gibi âfetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vâki olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir."*

TMS 2 Stoklar Standardı ise Vergi Usul Kanunu'nda benimsenen maliyet bedeli ile değerlendirme yönteminden farklı bir değerlendirme yöntemi benimsemiştir. TMS 2'ye göre stoklar; maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içerisinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Net gerçekleştirilebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleştirilebilir değer tahmininde dikkate alınmaz. Net gerçekleştirilebilir değere ilişkin tahminler yapılırken ayrıca stokların elde tutulma amacında dikkate alınır. Örneğin sözleşme kapsamında satılmak üzere elde tutulan stokların net gerçekleştirilebilir değerlerinin belirlenmesinde sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar satış sözleşmelerinde belirtilenden fazla ise fazla olan kısmın net gerçekleştirilebilir değeri genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir.³

TMS 2 Stoklar Standardına göre üretimde kullanılmak üzere tutulan ilk madde ve malzemelerin değerlemesi özellik arz etmektedir. İlk madde ve malzeme giderlerinin değerlemesinde bunların kullanımını sonucu elde edilecek mamulün satış değerine bakılır. Eğer mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmaları bekleniyorsa ilk madde ve malzemeler, maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemezler. Ancak mamullerin maliyetinin net gerçekleştirilebilir değerlerinin üzerinde olacağı düşünülüyorsa ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilebilir değerlerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

2.6- Stokların Kayıt Altına Alınması

İşletmeler stoklarını Vergi Usul Kanunu'nun 182 ve müteakip maddelerinde sayılan defterlerde (Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri vb.) takip ederler. Diğer taraftan finansal tablolarını standartlara göre hazırlayan işletmeler vergi mevzuatı uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapamaz veya bu defter ve belgelerde yer alan kayıtları değiştirilemezler.

³ Karapınar, Ökten, Kaval, a.g.e.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nde yer alan düzenlemeye göre; standartlara göre finansal tablo hazırlayan işletmeler finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri tutarlar. Muhasebe kayıtlarından, hazırlanan finansal tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'ne ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmenin yönetim kurulu, bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadır.

3- SONUÇ

TMS 2 Stoklar Standardı, işletmelerin en önemli varlık kalemlerinden biri olan stokları kapsamlı bir şekilde incelemiştir. TMS Standardı, stok durumunu uluslararası normlara uygun, gerçekçi ve vergiden bağımsız olarak göstermeyi amaçlamaktadır. İşte bu noktada Vergi Usul Kanunu'ndan farklılaşmaktadır. İfade edilen farklılıkları, stokların maliyet tespiti, sınıflandırması, değer düşüklükleri gibi durumlarda görmekteyiz. Bu kapsamda, çalışmamızda, stoklara ilişkin olarak vergi kanunları ve standartlar açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılmış olup, her iki mevzuatta stoklara ilişkin benzer ve farklı yönleri değinilmiştir.

KAYNAKÇA

- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 1 Seri No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
- 238 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- (II-14.1) Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği
- TMS 2 Stoklar Standardı
- TMS 12 Gelir/Kurumlar Vergisi Standardı
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı
- Beyanname Düzenleme Rehberi (2017) Vergi Müfettişleri Derneği
- KARAPINAR, ÖKTEN, KAVAL "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları", Gazi Kitabevi Ankara 2017
- POYRAZ TUĞRUL, A. "Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Ensttüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar 2011