

STOKLARDA FİRE MALİYETLERİNİN VERGİ KANUNLARI ve TMS/TFRS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ ve ÖRNEK UYGULAMALARLA SONUÇLARIN MALİ TABLOLARA YANSITILMASI

EXAMINATION OF DEFICIENCY COSTS IN STOCKS IN THE ASPECT OF TAX LAWS AND TAS / TFRS AND RECOGNITION OF STATEMENTS IN EXAMPLES



Ümit ERKAN*

Öz

Ülkemizde vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı nedeniyle, işletmeler mali kârın belirlenmesi noktasında ağırlıklı olarak stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını, değerlemeleri ve raporlamaları Vergi Mevzuatına göre yapmaktadırlar. Stoklar, olağanüstü olaylar veya bazı ön görülemeyecek nedenlerle kısmen ya da tamamen ortadan kalkabilecekleri gibi iktisadi değerlerini kısmen ya da tamamen yitirebilmektedirler. Diğer taraftan işletmeler de, üretim ve satış veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında meydana gelen fireler ise miktar azalması şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada, stoklar açısından özellik arz eden fire maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) yönünden hesaplama ve muhasebeleştirmede farklılıklar meydana gelmektedir. Bu çalışmamızda firelerin hem Vergi Mevzuatı ve hem de TMS/TFRS'e göre mali

ABSTRACT

Due to the existence of a tax based accounting system in our country, the companies mainly keep their stock, valuation and reporting records according to tax legislation in determining fiscal profits. Stocks may lose their economic values partially or completely or disappear due to extraordinary events and some unforeseen reasons. On the other hand, enterprises can also come up deficiency that emerged in the process of stocking for production and sale or for the preservation of products. At this point, differences in calculation and accounting of deficiency costs arise which carry special characteristics in stocks with respect to Turkish Tax Legislation and Turkish Accounting Standards (TAS/TFRS). In this study, accounting practices in the process of recognition of financial statements according to

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 21.10.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

tablolarına yansıtılma sürecinde muhasebe uygulamaları örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stok, Fire, TMS/TFRS.

Tax Legislation and TAS/TFRS are aimed to be explained with examples.

Keywords: Stock, deficiency, TAS/TFRS

1- GİRİŞ

Bu çalışmamızda, mali yıl boyunca yapılan işlemlerin dönem sonunda muhasebe kayıtlarına alınması esnasında stoklar açısından özellik arz eden fire maliyetlerinin VUK ve TMS/TFRS yönünden incelenmesine ve sonuçların mali tablolara nasıl bir etkisinin olduğuna yer verilecektir.

2- STOKLARDA FİRE KAVRAMI

2.1- Stok Tanımı ve Bulundurma Nedenleri

İşletme; satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelere genel olarak "stok" denir.¹

Stoklar, 2 No'lu Türkiye Muhasebe Standardında stoklar şöyle tanımlanmıştır: "İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır". Hizmet sunulma durumunda, stoklar, işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır.² Tanımdan da görüleceği üzere standart, "hizmet" faaliyetlerini de göz önünde bulundurarak, stok tanımının kapsamını genişletmiştir.

İşletme açısından istenilen zamanda ihtiyaç duyulan stokun elde bulunmaması bir maliyet doğururken, elde gerekenden fazla mal bulundurulması da işletme için ayrı bir maliyettir. Öyle ise, bir işletmenin talebi karşılayamayacak kadar stok bulundurmaması ile gereğinden fazla stok bulundurmasının bir maliyeti vardır.

Dolayısıyla her işletme kendi stok politikası çerçevesinde makul düzeyde stok bulundurması gerekmektedir. Bu noktada işletmeleri makul düzeyde stok bulundurmaya zorlayan sebeplerin başında talep ve arzdaki kısa dönem dalgalanmalar gelmektedir. İşletmeler;

- Belirsizliklere Karşı Hazır Olma,
 - Ölçek Ekonomilerinden Yararlanma,
 - Spekülatif Amaçlı,
 - İşletme Faaliyetlerinin Sürekliliğini Sağlama
- gibi nedenlerle stoklara gereksinim duyarlar.

2.2- Fire Kavramı ve Türleri

İşletme ve muhasebe literatüründe üretim sürecinde meydana gelen fire terimi genel olarak hammadde ve işçilik kaynaklarının belli bir faaliyete ekonomik fayda sağlamaksızın tüketilmesi veya harcanması anlamında kullanılmaktadır.³ Teknik olarak ise bir malın fiziksel veya kimyasal özellikleri

¹ Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, 10. Baskı, Ankara, Gazi Yayınları, 2001, s. 269.

² Maliye Bakanlığı, 3 Sıra No'lu Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ, 15.01.2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmî Gazete

³ M. Ali Özyer, "Değerleme açısından Fire ve Zayi Olma", Vergi Dünyası, Sayı 7, İstanbul, 1998, sf. 23

gereği buharlaşma, kuruma, çekme, sızma ya da dökülme gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan miktar azalmasına fire adı verilmektedir. Ayrıca üretim işletmelerinde normal fire, bir mamulün içerdiği net hammadde miktarı ile üretim safhasında harcanan brüt hammadde miktarı arasındaki fark olarak da tanımlanabilir.⁴

2.2.1- Uçucu ve Kalıcı Fireler

Hammaddenin üretim faaliyetlerine girmesi sonucu oluşan firenin, fiziksel olarak miktarını tespit etmek bazı durumlarda söz konusu olmayabilir. Bu yönüyle fiziksel olarak tespit edilen fire miktarı tümüyle yok oluyorsa, oluşan fire uçucu firedir. (veya tam fire) Dolayısıyla bu tür fireler paraya dönüştürülemezler. Genellikle kimya endüstrisinde buharlaşma biçiminde ortaya çıkan fireleri örnek olarak gösterebiliriz.

2.2.2- Olağan ve Olağanüstü Fireler

İmalatın başında veya imalat esnasında ortaya çıkan ve üretim kaybı olarak genellediğimiz fire ve artıklar genellikle hammadde stoklarının depolanması ve bekletilmesinden kaynaklanan miktar kayıpları ile hammaddenin işlenmesi daha doğrusu fiziksel ve kimyasal anlamda değişime uğratılması sırasında bir kısım hammaddenin üretim sürecine sokulmadan önceki fiziksel ve kimyasal niteliğini kaybetmesi ve bu suretle işe yaramaz hale gelmesi şeklinde ortaya çıkan hammadde kayıplarından oluşmaktadır.

Gerek sanayi işletmelerinde ve gerekse ticaret işletmelerinde meydana gelen fireleri niteliklerine göre normal ve anormal (asıl ve arızı) fireler olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür. Sanayi işletmelerinde meydana gelen normal kayıplar üretim sürecinin gereği olarak çoğunlukla hammadde ve işçilik süresi kayıpları olarak ortaya çıkan, önlenmesi mümkün olmayan kayıplardır. Örneğin bir kereste fabrikasında veya mobilya fabrikasında yapılan kesim ve doğrama işlemleri sonucunda ortaya çıkan tomruk ve döşemelik tahtaların talaşları ve kırıntıları gibi hammadde kayıpları veya bir kağıt fabrikasında kütüklerin işlenmesi sırasında ortaya çıkan ağaç kabukları, yine gömlek imalinde kesim ve dikim esnasında ortaya çıkan artık kumaşlar, mozaik imali sırasında mermer taşlarını kırmak suretiyle malzeme hazırlanırken mermerin dağılma ve tozlanması neticesinde meydana gelen kayıplar, memba suyu işletmelerinde dolumdan sonra bayi'e teslim kadarki devre içinde yükleme, taşıma ve indirme sırasında şişe kırılması sebebiyle meydana gelen fireler üretim ve buna bağlı dağıtım sürecinin gereği olarak ortaya çıkan ve önlenmesi mümkün olmayan normal(asıl) kayıplardır.

Anormal (arızı) fireler ise miktar olarak daha önceden öngörülmeyen normal standartları aşan kabul edilebilir sınırlar içerisinde bulunmayan iyi füzelenmiş bir denetim ve kontrol sistemi sayesinde önlenmesi mümkün olan kayıplardır. Sanayi işletmelerinde üretimde kullanılan makine ve tesisatların normal ve bakım ve onarımların yeterince yapılmaması, üretim sürecinde gerekli dikkatin gösterilmemesi, hammadde ve işgücünün yetersiz olması sonucu beklenen miktarın üzerinde bozuk ya da hatalı ürünün ortaya çıkması örnek olarak gösterilebilir.⁵

⁴ Hasan Yalçın, "Değeri Düsen, Zayi Olan ve Çalınan Mallar", Yaklaşım Dergisi, , Sayı 96, Aralık 2000, Ankara ,sf. 108

⁵ Erhan Yaşaran, Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıflar , Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, Ankara, 2009, sf. 10

2.3- Firenin Hesaplanma Zamanı ve Yapılması Gerekli İşlemler

Stoklarda meydana gelen firelerde, işletme yöneticileri veya işletmedeki uzman personel ilk olarak firenin normal fire mi yoksa anormal fire mi sorusuna yanıt aramaları gerekiyor. Stokta meydana gelen normal fire, Ticaret ve Sanayi odalarında emtia bazında belirlenmiş ve ticari teamüllere uygun olarak ortaya çıkan miktar azalmaları şeklindedir. Bu tür fireler, iktisadi ve ticari icaplara uygun olarak ortaya çıktıklarından, gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi bakımından takdir komisyonu kararı gerekmemektedir.

Anormal (arızı) fireler de ise meydana gelen miktar ve değer azalmaları yangın, deprem, su basması, terör olayları vb. olağanüstü durumlar sonucunda ortaya çıkmış olabilmektedir. Bu fireler için VUK'un 278. madde kapsamında emtianın değerinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi haller neticesinde bir düşüklük meydana gelmesi halinde emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan Takdir Komisyonu'na başvurmaları gerekmektedir. Anormal (arızı) firenin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan kayıtlara gider olarak yansıtılması gerekmektedir.

3- STOKLARDA FİRENİN VERGİ KANUNLARI ve TFRS AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1- Vergi Kanunları Açısından İncelenmesi

3.1.1- Vergi Usul Kanunu Yönünden İncelenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili 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." denilmektedir.⁶ Madde hükmünde de açıkça belirtildiği üzere, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Zira Maliye Bakanlığı, Ticaret Odası ile Petrol İşleri Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen fire oranlarından hangisinin esas alınması gerektiği şeklindeki bir soruyu; "*.....Bununla birlikte fiili firenin iki kurumun belirttiği fire nispetlerinin arasında bir oranda gerçekleştiği durumda hangi fire oranına itibar edileceğinin bastan bildirilmesi mümkün değildir. Çünkü gerçekleşen fire oranının izah edilmesinde fireyi etkileyen unsurları (iklim şartları, rafineriye uzaklık, stokta bekleme süresi, rakım, satış istasyonunun teknolojisi gibi) dikkate alan oranın göz önünde bulundurulacağı tabidir.*

Bu durumda gerçekleşen fire oranı önceden belirlenen fire oranlarının (kurumlarca belirlenen) arasında kalması halinde bastan bir oranın esas alınması mümkün olmayıp olayın Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi çerçevesinde değerlendirmek suretiyle uygun olan fire oranının esas alınması gerekmektedir." biçiminde cevaplamıştır.⁷

Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesine göre; "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

⁶ VUK md.3

⁷ Zekai Özcan, "Vergi Mevzuatımız ve Vergi Kararları Işığında Fireler", Yaklaşım Dergisi, E-Yaklaşım, Mart 2005, Sayı 20, Yaklaşım Yayınları, Ankara'dan aktaran Keseli, a.g.e. ,s. 61

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

Yukarıdaki madde metninin 275/1. bentte, mamulün üretiminde sarf olunan hammaddenin malın maliyet bedeli içerisinde yer aldığı; fire de imal olunan mamulün hammaddesi içerisinde yer aldığından mamulün maliyetiyle ilişkilendirilmesi veya yüklenmesi gerekecektir.

Firelerin hesaplanmasında bilanço usulüne göre defter tutanlar ile işletme hesabına göre defter tutan mükellefler arasında önemli ayrımlar mevcut bulunmaktadır: İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler açısından alışlarla bağlantılı olarak satın almış oldukları hammaddeler doğrudan doğruya gider olarak kaydedildiği için fireler de başlangıç aşamasında muhasebe kayıtlarına gider olarak kaydedilmektedir. Normal fireler açısından üretim aşamasında ürünler satılan malların hasılatı olarak kaydedileceğinden fireler satılan malın maliyetine dahil edilmiş olacaktır. Kısacası, fireler satış aşamasında doğacak olan kardan ayrı olarak satılan malın maliyetine aktarılmaktadır.

Anormal (arızı) fireler de ise meydana gelen miktar ve değer azalmaları yangın, deprem, su basması, terör olayları vb. olağanüstü durumlar sonucunda ortaya çıkmış olabilmektedir. Bu fireler için VUK'un 278. madde kapsamında emtianın değerinde bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi haller neticesinde bir düşüklük meydana gelmesi de VUK'un 275/1. bentte, mamulün üretiminde sarf olunan hammaddenin malın maliyet bedeli içerisinde yer alamayacağından, mamulün maliyetiyle ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Anormal (arızı) firenin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan kayıtlara gider olarak yansıtılması gerekmektedir.

3.1.2- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden İncelenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde; Ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmü gereği bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve basındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Fire nedeniyle yüklenilen giderler kar-zarar hesapları vasıtasıyla bilançoda yer alarak yukarıda bahsi geçen özsermaye farkına etki etmektedir.⁹

Ticari kazancın işletme hesabı esasına göre tespiti ise aynı Kanun'un 39. maddesinde yer almaktadır. Buna göre işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılat, dönem basındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Dönem sonundaki emtia mevcudu hasılatla ilave edilecek olduğundan, işletmeler dönem sonunda stoklarında yer alan emtia mevcudunu dolayısıyla hasılat rakamlarını düşük tutmak isteyecek o nedenle de stoklarını azaltan yasal bir imkân olan fireyi kullanmak isteyeceklerdir.

⁹ GVK md.38

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri gereği kurumlar vergisi mükellefleri bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Dolayısıyla yukarıda açıklanan ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti kurumlar vergisi mükellefleri açısından da aynıdır.

Fire konusuna gelir ve kurumlar vergisi yönünden bakıldığında kazancın tespiti noktasının önem kazandığı, bu noktada da vergi usul kanununun maliyete ilave edilecek hususlar ve değerlendirme hükümlerinin ön plana çıktığı söylenebilir.

3.1.3- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden İncelenmesi

Firelerde Katma Değer Vergisi yönünden, ilk olarak normal fire mi yoksa anormal fire mi olduğu tespit edilmelidir.

Normal fire, Ticaret ve Sanayi odalarında emtia bazında belirlenmiş ve ticari teamüllere uygun olarak ortaya çıkan miktar azalmaları şeklinde olduğundan, gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi bakımından takdir komisyonu kararı gerekmemekle birlikte KDV düzeltmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla başta indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesine gerek kalmayacak, yüklenilen KDV'ler indirilebilecek KDV niteliğinde olacaktır.

Üretim ve ticari faaliyetin doğal seyri çerçevesinde meydana gelen kayıpların (normal fire) zayıf mal olarak değerlendirilmesi ve bunlara isabet eden KDV'nin iptal edilmesi söz konusu değildir. Zira üretilen ya da ticareti yapılan malın satış bedelinin normal fireyi de içerecek şekilde belirlendiği ve bunlar için dolaylı da olsa teslim KDV'si yaratıldığı da unutulmamalıdır.⁹

Anormal (arizi) fireler de ise meydana gelen miktar ve değer azalmaları yangın, deprem, su basması, terör olayları vb. olağanüstü durumlar sonucunda ortaya çıkmış olabileceğinden, gider veya maliyet unsuruna dönüşmesi bakımından takdir komisyonu kararı gerekmemekle birlikte KDV'nin düzeltilmesi de gerekecektir.

Anormal firede Maliye Bakanlığının uygulaması da KDV'nin düzeltilmesi yönünde olup; Gelir İdaresi Başkanlığının 08.08.2011 tarih 60 Seri No.lu KDV sirkülerinde:¹⁰

"...yasal düzenlemeler veya mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen tutardaki firelere ilişkin yüklenilen KDV de indirim konusu yapılabilecektir. Bu düzenlemelerdeki miktarı aşan firelere ilişkin yüklenilen KDV ise indirim konusu yapılamayacak, daha önce indirilmiş ise indirilen KDV hesabından çıkarılacak ve ilave edilecek KDV olarak beyan edilecektir." ifadesi yer almaktadır.

Çoğu durumda önlenmesi mümkün olan ancak yine de ortaya çıkan anormal nitelikteki kayıplar vergi mevzuatı açısından maliyet artırıcı ve kar düşürücü bir unsur olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla normal (asıl) fireler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılacaktır, yani bu durumda herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç yoktur. Ancak anormal (arizi) firelerde ise yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak, daha önce indirim konusu yapılmış ise indirimden çıkarılarak düzeltilmesi gerekecektir.

⁹ Mehmet Maç ve Şenol Turut, "Kıymeti Düsen Stok Emtianın Değerlenmesi ve Ticari Fire", Yaklaşım Dergisi, Haziran 1998, Sayı 66, Yaklaşım Yayınları, Ankara

¹⁰ 08.08.2011 tarih 60 Seri No.lu KDV sirküleri, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 30.05.2016

3.2- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Açısından İncelenmesi

3.2.1- TMS-1 Finansal Tabloların Sunuşu Standardı Açısından İncelenmesi

Standardının 52. paragrafı, stokların bilançoda hangi bölümde raporlanacağına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamayı yapmaktadır:¹¹

“Hangi sunum yöntemi kullanılırsa kullanılsın; (a) bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde ve (b) bilanço tarihinden itibaren on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları birlikte içeren her varlık ve borç kalemi için kuruluş, on iki aydan uzun vadede gerçekleşmesi beklenen tahsilât ve ödeme tutarlarını açıklayacaktır.”

Standardının 75. paragrafının (c) maddesi, stokların alt sınıflandırılması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamayı yapmaktadır:¹²

“(c) stoklar, TMS 2 Stoklar’a göre, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır;”

Standardın aynı paragrafının (d) maddesi,

Standardının 85. paragrafında: “İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir.”¹³ denilerek olağan dışı raporlama kaldırarak; fire maliyetinin, uygulamada birlik sağlanması bakımından gider tablosunda tek bir hesap kalemiyle gösterilmesini uygun bulmuştur. Ancak bu durum VUK’a göre farklılık arz etmektedir; tek düzen hesap planında anormal firenin 689. No’lu Diğer Olan Dışı Gider ve Zararlar hesabında giderleştirilir.

3.2.2- TMS-2 Stoklar Standardı Açısından İncelenmesi

Bu standardın amacı, tarihi maliyet sistemi altında stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemek, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesidir.¹⁴ Bu standart;

- a) stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını,
- b) stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu,
- c) stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini,
- d) stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemini ve
- e) stoklarla ilgili değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.¹⁵

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.¹⁶

a) Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından

¹¹ TMS/1: m. 52

¹² TMS/1: m. 75

¹³ TMS/1: m. 85

¹⁴ Gürbüz Gökçen, Başak A. Akgül ve Cemal Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.55

¹⁵ Yakup Selvi v.d. , Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar, 2.Baskı, İSMMMO Yayın No:99, İstanbul, 2009, s.91

¹⁶ TMS/2: m. 10

vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.¹⁷

b) Stokların Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri üretmeyi planladıkları ürünler için ilk madde ve malzemeleri satın alır, bunları üretim sürecinde birleştirir ve bu sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürür. Satın alınan ilk madde ve malzemeler ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadar ki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır.

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.¹⁸

c) Diğer Maliyetler

T.M.S. 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, borçlanma maliyetinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre, özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stokların maliyetine verilebilir. (madde 17) T.M.S. 23'de özellikli varlık, "amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar" olarak tanımlanmış;

stokların, imalat tesislerinin, enerji üretim tesislerinin, maddi olmayan duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabileceği belirtilmiştir. Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar ile elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıkların, özellikli varlık olmadığı belirtilmiştir.¹⁹

Standardın 16. maddesine göre stokların maliyetine alınmayıp, oluştukların dönemin gideri olarak kaydedilen giderlere örnek olarak şunlar verilmiştir;

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması dışındaki zorunlu olanlar hariç depolama giderleri (genel yönetim gid.)
- Stokların bulunduğu konuma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- Satış giderleri (satış, pazarlama, ve dağıtım gid.)

4- STOKLARDA FİRENİN VERGİ KANUNLARI ve TFRS AÇISINDAN MALİ TABLOLARA YANSITILMASI

4.1- Stoklarda Firenin Vergi Mevzuatı Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere, stokta normal ya da anormal fire meydana gelmesi halinde, firenin Gelir ve Kurumlar Vergilerine göre mali tablolarına maliyet ve gider olarak yansıtılmaları amacıyla yapılması gerekli ilk işlem mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan Takdir Komisyonuna başvurmaları gerekmektedir. Anormal (arızı) firenin takdir komisyonu tarafından belirlenmesi ve takdir komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan kayıtlara gider olarak yansıtılması gerekmektedir.

¹⁷ TMS/2: m. 11

¹⁸ TMS/2: m. 12

¹⁹ T.Tolga Kalkan, "Emtiaya İlişkin Sonradan Lehte ya da Aleyhte Oluşan Kur Farklarının Durumu- II", Yaklaşım, Sayı: 187, Temmuz 2008, s. 89

Aşağıda verilecek örneklerde stok da meydana gelen fireyle ilgili yapılacak kayıtlar aşağıda belirtilen sırasıyla dikkate alınması gerekir;

- Sipariş maliyetlerin mamul stokları hesabına aktarıldığı üretimde meydana gelen normal fire mamulün maliyetiyle ilişkilendirilerek "152. Mamuller" hesabında muhasebeleştirilmesi,
- Meydana gelen anormal firenin ise Takdir Komisyonunun belirlediği tutarın, Gelir ve Kurumlar Vergilerine göre mali tablolarına gider olarak "659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar" hesabında muhasebeleştirilmesi,
- Yine, anormal firelerde ise yüklenen KDV indirim konusu yapılamayacak, daha önce indirim konusu yapılmış ise düzeltilerek "689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabında muhasebeleştirilmesi,
- İndirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesiyle ilgili olarak; fire vakasının, hammadde alımı aynı ay içerisinde gerçekleşirse "191. İndirilecek KDV" hesabı ters çalıştırılarak, mali takvim yılı atlanmamak şartıyla aynı yıl içerisinde gerçekleşirse "391. Hesaplanan KDV" hesabı kullanılarak, mali takvim yılından sonra gerçekleşirse "392. Diğer KDV" hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesi, Gerekir.

Örnek 1: (Firenin Mamul Maliyetiyle İlişkilendirilmesi ve KDV'nin İndirimlerde Kalması)

Sandalye imalatı işiyle uğraşan mükellef kurum Y Ltd. Şti. hammadde olarak üretimde kullanılmak üzere 15.09.2015 tarihinde satın aldığı kerestelerin toplam tutarı 100.000,00 (+18.000,00 KDV) TL'dir. Satın alınan keresteler 20.09.2015 tarihinde sevk fişi ile üretime sevk edilmiştir. Üretim 22.09.2015 tarihinde tamamlanmış ve %10 oranında kereste firesi meydana gelmiştir. Sandalye üretimiyle ilgili sanayi ve ticaret odasından alınan kayıtlara göre tescilli fire oranı %10 olduğundan işletme yöneticileri fireyle ilgili Takdir Komisyonuna herhangi bir başvuruya bulunmamışlardır.

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

_____ 15/09/2015 _____		
150. İlk Madde ve Malzeme	100.000,00	
191. İndirilecek KDV	18.000,00	
102. Bankalar		118.000,00
(Hammadde alışı üzerine muhasebe kaydı)		
_____/_____		
_____ 20/09/2015 _____		
151. Yarı Mamul-Üretim	100.000,00	
150. İlk Madde ve Malzeme		100.000,00
(Hammaddelerin üretime sevk edilmesi üzerine muhasebe kaydı)		
_____/_____		
_____ 22/09/2015 _____		
152. Mamuller	10.000,00	
152.03.Normal Fire Maliyeti		
151. Yarı Mamul-Üretim		10.000,00
151.03.İmalat Fireleri		
(Firenin, mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi üzerine muhasebe kaydı)		
_____/_____		

Yukarıda yer verilen örneğimizde meydana gelen fire, ilgili sanayi ve ticaret odasından kayıtlarınca tescil edilen oranın üzerinde olmadığı için normal olarak kabul edilmiş ve mamul maliyetiyle ilişkilendirilerek “152. Mamuller” hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Gerçekte normal fire maliyetleri tüm maliyet kalemleri ile birlikte herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın mamul maliyetine yüklenmektedir. Ancak ileride verilecek örnekte normal-anormal ayrımının ayrıntılı olarak görülmesi için böyle bir kayıt yapılmıştır.

Örnek 2: (Bir Kısım Firenin Mamul Maliyetiyle İlişkilendirilmemesi ve KDV'nin İndirimlerden Çıkartılması)

Örnek 1’de üretim sonucu meydana gelen firenin %10 yerine elektrik kesilmesi sonucu makinelerde kısa süreli arızadan kaynaklanan firenin **%15** şeklinde gerçekleştiğini ve bunun üzerine şirket yöneticileri tarafından 24.09.2015 tarihinde İlgili Vergi Dairesine başvurarak emsal bedelinin takdirini talep etmişlerdir. İlgili Vergi Dairesi 25.09.2015 tarih ve sayılı takdire sevk fişi firenin emsal bedel takdirinin yapılması için Takdir Komisyonuna göndermiştir. Takdir Komisyonunca üretim sonucu meydana gelen firenin; normali aşan kısmının zayı olarak değerlendirilmesi ve emsal bedelinin 0,00 TL olarak takdirine 26.09.2015 tarihinde oybirliği ile karar verilmiştir. Bu durumda yapılması gereken yemiyeye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

22/09/2015	
152. Mamuller	10.000,00
152.03.Normal Fire Maliyeti	
151. Yarı Mamul-Üretim	10.000,00
151.03.İmalat Fireleri	
(Normal firenin, mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi üzerine muhasebe kaydı)	
/	
26/09/2015	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	5.000,00
659.03.Anormal Fire	
151. Yarı Mamul-Üretim	5.000,00
151.03.İmalat Fireleri	
(Anormal firenin, gider hesaplarına yüklenmesi üzerine muhasebe kaydı)	
/	
26/09/2015	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	900,00
689.11.Zayı Olan Mallar	
191. İndirilecek KDV	900,00
(Anormal fireye ait KDV'nin, düzeltilmesi üzerine muhasebe kaydı)	
/	
31/12/2015	
690. Dönem Karı veya Zararı	5.900,00
689. Diğ. Olğ. Dışı Gider ve Zararlar	5.900,00
(Dönem sonu yapılması gereken muhasebe kaydı)	
/	

Yukarıda yer verilen örneğimizde meydana gelen normal fire, mamul maliyetiyle ilişkilendirilerek "152. Mamuller" hesabında, anormal fire ise giderleştirilerek "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar" hesabında muhasebeleştirilmiş, anormal fireye ait KDV ise düzeltilerek "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabında muhasebeleştirilmiştir. Dönem içinde oluşan "689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabı dönem sonunda kapatılarak "690. Dönem Karı veya Zararı" hesabında muhasebeleştirilmiştir.

4.2- Stoklarda Firenin TFRS Açısından Mali Tablolara Yansıtılması

Çalışmamızın önceki bölümlerinde stokta fire sebeplerine yer verilmiş olup; normal kayıplar üretim sürecinin gereği olarak çoğunlukla hammadde ve işçilik süresi kayıpları olarak ortaya çıkan, önlenmesi mümkün olmayan kayıplar olduğu, anormal (arızı) fireler ise miktar olarak daha önceden öngörülme normal standartları aşan ve kabul edilebilir sınırlar içerisinde bulunmayan iyi bir denetim ve kontrol sistemi sayesinde önlenmesi mümkün olan kayıplar şeklinde olduğundan bahsetmiştik.

TMS 2 Stoklar Standardının 16. paragrafında, anormal firelerin stok maliyetiyle ilişkilendirilmesi ve dönem gideri olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Standardın bu tutumu, vergi mevzuatımızın fireler hakkında tutumu ile benzemektedir.

Vergi mevzuatımızda normal fireler açısından üretim aşamasında ürünler satılan malların hasılatı olarak kaydedileceğinden normal firenin satılan malın maliyetine dahil edilmesi gerektiği, anormal fireler de ise Takdir Komisyonunun belirlediği tutarın doğrudan kayıtlara gider olarak yansıtılması gerektiği açıktır.

Anormal firenin vergi mevzuatımıza göre muhasebeleştirilmesinde Tek Düzen Hesap Planında "689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabı bulunmakla birlikte; standartlar açısından muhasebeleştirilmesinde ise dönem gideri olarak sayılacak herhangi bir hesap grubu bulunmamaktadır. Ancak, Standartlar gereği hazırlanacak olan satışların maliyeti tablosunda, anormal firenin "V- Stok Anormal Fire Ve Kayıpları (-)" şeklinde adlandırılan hesap grubunda raporlanması daha uygun olacaktır. Bahsedilen durumla ilgili örnek uygulama aşağıda olup; verilen örneğimizde ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmayacaktır.

Örnek 3: (Stokta Normal ve Anormal Fire Olması Durumu)

Unlu mamuller üretimiyle uğraşan mükellef kurum E Ltd. Şti. hammadde olarak üretimde kullanılmak üzere 15.01.2016 tarihinde satın aldığı 400 torba (1 torba 50 kg) unların toplam tutarı 20.000,00 TL'dir. Satın alınan unlar 20.01.2016 tarihinde üretime sevk edilmiştir. Üretim 22.01.2016 tarihinde tamamlanmamış ve üretim sürecinin toplam maliyeti içerisinde 2.000 TL'lik normal fire (%10) maliyetini de kapsamaktadır. Ustabaşının üretim yerinde bulunmaması ve faaliyet kontrolünün zayıflaması neticesinde üretim süreci başına hammadde firesinin 6.000 TL'ye çıkmasına neden olmuştur.

Bu durumda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

15/01/2016	
150. İlk Madde ve Malzeme	20.000,00
102. Bankalar	20.000,00
(Hammadde alış üzerine muhasebe kaydı)	

20/01/2016

151. Yarı Mamul-Üretim	20.000,00
150. İlk Madde ve Malzeme	20.000,00
(Hammaddelerin üretime sevk edilmesi üzerine muhasebe kaydı)	

/

Anormal fire maliyeti olan 4.000 TL (6.000 – 2.000) stokların maliyetine dahil edilmez, gider olarak muhasebeleştirilir.

22/09/2015

152. Mamuller	2.000,00
152.03.Normal Fire Maliyeti	
6XX. Stok Anormal Fire Ve Kayıpları	4.000,00
6XX.04.Anormal Fire Maliyeti	
151. Yarı Mamul-Üretim	6.000,00
151.03.İmalat Fireleri	
(Normal ve Anormal firenin, dönem gideri ve mamul maliyetiyle ilişkilendirilmesi üzerine muhasebe kaydı)	

/

5- SONUÇ

Temel olarak “fire” kavramı ise işletmelerin üretim ve satış veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında çeşitli sebeplerle (Yükleme, nakliye, boşaltma-tahliye ve ambalajlama vs.) meydana gelen miktar azalması ile doğrudan bağlantılıdır. Fireler doğrudan stok maliyetini etkilediğinden işletme kar oranı ve satış fiyatlarını etkileyici bir unsur olarak kabul edilmektedir. Üretim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler ve yenilikler fire oranları eski dönemlere nazaran önemli oranlarda düşüşe sahne olmaktadır.

Stokta meydana gelen firenin, Vergi Mevzuatına göre normal ve anormal fire şeklinde bir ayrıma tabi tutulması gerekmektedir. Normal (asıl) firenin, Gelir ve Kurumlar Vergilerine göre mali tablolarına maliyet ve gider olarak yansıtılabilmeleri için herhangi bir kuruma müracaat etmeye gerek yokken; Anormal (arızı) firenin meydana gelmesiyle birlikte mükellefler bağlı bulunduğu vergi dairesi yetki alanında yer alan Takdir Komisyonuna başvurmaları ve takdir komisyonu tarafından belirlenen miktarca kayıtlara doğrudan gider olarak yansıtılması gerekmektedir.

TMS-2 Stoklar Standardının 16. paragrafında, anormal firelerin stok maliyetiyle ilişkilendirilmesi ve dönem gideri olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Standardın bu tutumu, vergi mevzuatının fireler hakkında tutumu ile benzerdir.

KDVK yönünden anormal firede Maliye Bakanlığının uygulaması da KDV'nin düzeltilmesi yönünde olup; Gelir İdaresi Başkanlığının 08.08.2011 tarih 60 Seri No.lu KDV sirkülerinde, normal fireler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılacak, yani her hangi bir düzeltmeye ihtiyaç kalmayacaktır. Ancak anormal (arızı) firelerde ise yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak, daha önce indirime konu yapılmış ise indirimden çıkarılarak düzeltilmesi gerekecektir.

Bu çalışma sonucunda; Vergi Mevzuatı ve TMS çerçevesinde stokta özellik arz eden fire uygulamalı örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır. İşletmeler stoklarla ilgili envanter, değerlendirme işlemlerini yaparken stok kontrol yöntemlerine uygun politikalar benimsemeleriyle birlikte; Vergi Kanunlarına, Tekdüzen Hesap Planına ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu şekilde hareket etmelidirler.

KAYNAKÇA

- Beyanname Düzenleme Kılavuzu. (2010). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
- Gelir İdaresi Başkanlığı 60 Nolu Katma Değer Vergisi Sirküleri. Ankara: (08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı)
- GÖKÇEN, G., ÇAKICI AKGÜL, B., ÇAKICI, C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, 1. Baskı, İstanbul; Beta Yayınları.
- KALKAN, T. T. "Emtiaya İlişkin Sonradan Lehte ya da Aleyhte Oluşan Kur Farklarının Durumu-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 187, Ankara, 2008
- MAÇ, M., TURUT, Ş. "Kıymeti Düşen Stok Emtianın Değerlenmesi ve Ticari Fire", Yaklaşım Dergisi, Sayı 66, Ankara, 1998.
- Maliye Bakanlığı (15.01.2005). 3 Sıra No'lu Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (25701 sayılı)
- Maliye Bakanlığı (26.04.2014). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (28983 sayılı)
- ÖZYER, M. A. (1998) "Değerleme açısından Fire ve Zayi Olma", Vergi Dünyası, Sayı 7, İstanbul, 1998.
- SELVİ, Y. (2009). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar, 2.Baskı, İstanbul; İSMMMO Yayın No:99.
- SEVİLENGÜL, O. (2001), Genel Muhasebe, 10. Baskı, Ankara, Gazi Yayınları
- T.C. Yasalar (10.01.1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara, Resmi Gazete (10705 sayılı)
- T.C. Yasalar (06.01.1961), 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara, Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (13.06.2006), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara, Resmi Gazete (26205 sayılı)
- T.C. Yasalar (02.11.1984), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara, Resmi Gazete (18563 sayılı)
- TMSK, Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 1) Hakkında Tebliğ", Sıra No 3, 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete.
- TMSK, "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 2) Hakkında Tebliğ", Sıra No 3, 15.01.2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete.
- YALÇIN, H. (2000) "Değeri Düşen, Zayi Olan ve Çalınan Mallar", Yaklaşım Dergisi, Sayı 96, Ankara, 2000.
- YAŞARAN, E. (2009). Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıflar. Ankara: VDD Eğitim Yayınları Serisi (19)