

# MALİYET MUHASEBESİ BAKIŞI İLE IAS 2 VE TÜRK VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA STOKLAR

Arif AYLUCİTARHAN<sup>(\*)</sup>Sezai KAYA<sup>(\*\*)</sup>

## ÖZ

IFRS /uluslararası finansal raporlama standartları ülke vergi düzenlemelerinden farklı düzenlemelere sahiptirler. Düzenleme farklılıkları esas olarak finansal raporlama ile vergi düzenlemelerinin amaçlarının farklılığına dayanmaktadır. Makalenin amacı genel olarak stokların IAS 2 ve Türk Vergi Mevzuatı kapsamında ele alınmasıdır. Bu değerlendirme çerçevesi içinde esas olarak üretime konu stoklar üzerinde durulmuştur. Son olarak iki farklı düzenleme karşılaştırılarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: stoklar, net gerçekleşebilir değer, maliyet bedeli.

## ABSTRACT

IFRS /International financial reporting standards have different regulations over country's tax regulations. The Differences essentially leading different objective of both regulations. The objective of this article is to discuss inventories in IAS 2 scope and Turkish Tax Law scope generally. Within the framework of this valuation, It is especially emphasized goods that produced in the process of the production. Finally both regulations have been compared.

Key words: Inventories, net realizable value, cost value.

\*Vergi Denetmeni

\*\*Gümrük Kontrolörü

## 1- GİRİŞ

Stoklar esas finansal tablo olan finansal durum tablosunun önemli bir unsurunu teşkil etmektedir. Finansal raporlamanın ve bunun yanında maliyet muhasebesinin temel öğelerinden olan stoklar uluslar arası muhasebe standartları ve vergi mevzuatı düzenlemeleri açısından farklılıklar içermektedir. Hem bilançoda raporlanan tutar hem de maliyet olarak gelir tablosuna sırayet eden tutar itibari ile bu farklılık geçerlidir. İki finansal tablo içinde maliyet bedelinin dağılımı aynı zamanda muhasebe karı ve vergi karı karşılaştırılmasında önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Bu farklılık maliyet muhasebesi açısından da maliyetin belirlenmesi genel üretim giderlerinin dağıtımı, tespit şekli gibi hususlarda öne çıkmaktadır. Makalede ayrı düzenlemeler olarak IAS 2 ve vergi usul kanunu çerçevesinde stoklar ele alınmıştır.

Son bölümde ise bu farklı düzenlemeler karşılaştırılmıştır.

## 2- STOK TANIMI

IAS 2'de stokların tanımı üç biçimdeki varlık tanımı kapsamında verilir.

### Stoklar:

—Doğrudan ticaret faaliyeti kapsamında satış için tutulan ticari malları,

—Satış amacı ile üretim sürecinde elde edilen yarı mamul ve mamulü,

— hizmet ve mamul üretiminde kullanılan hammadde ve malzemeyi, içermektedir. Aynı içerik FAS 151'de de yer almaktadır.(US GAAP)<sup>1</sup>

Alım satıma konu emtia yanında üretim faaliyeti kapsamında en başından itibaren ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve nihayet mamuller stok tanımının kapsamı içinde yer alır.<sup>2</sup>

Henüz geliri muhasebeleştirilmemiş /raporlanmamış hizmet maliyetleri de stok olarak addedilmektedir. Bu tür stoklara hizmet üretim süreci içinde denetçilerin, avukatların ve mimarların hizmet maliyetleri örnek olarak verilmektedir.<sup>3</sup>

## 3- IAS 2 KAPSAMINDA STOKLARIN ÖLÇÜMÜ

Stoklar maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile ölçümlenir.<sup>4</sup>

Stokların ilgili oldukları gelirlerle aynı dönem giderleştirilmeleri ve kalan stokların finansal durum tablosunda raporlanması birbirine bağlı bir yapı arz etmektedir. Stokların muhasebeleştirilmesinde temel öneme haiz husus budur.<sup>5</sup> Bu husus stokların doğru şekilde ölçümüne işaret etmektedir.

<sup>1</sup> David Cook, v.d. **IFRS-US GAAP Comparison**, Ernst & Young, 2005 s 438,439.

<sup>2</sup> Standartta göre geliri henüz elde edilmeyen hizmet maliyeti de stok tanımının içindedir.2 No.lu Standart Par. 8.

<sup>3</sup> H. Van Greuning, **International Financial Reporting Standards A Practical Guide**, Newly Revised Edition, The World Bank Washington D.C. 2005, s.96.

<sup>4</sup> IAS 2 Par. 9.

<sup>5</sup> Barry J. Epstein, Eva K Jermakowicz , **Interpretation And Application Of International Financial Reporting Standards**, Wiley, USA, 2008, s.194.

IAS 2 stokları maliyet bedeli veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerler. Esasında tarihi maliyetle izlenen stoklar gelecekteki yararlılıkları yani gelir yaratma potansiyelleri düşükleri için net gerçekleştirilebilir değer olarak, maliyet bedeli ile ölçülmekten uzaklaşmaktadır.<sup>6</sup>

Stokların elde tutulma süreleri fiyatlar genel düzeyindeki artışlardan daha az etkilenmeleri dolayısı ile maddi duran varlıklar (IAS 16), Yatırım amaçlı gayrimenkuller (IAS 40) gibi gerçeğe uygun raporlama seçeneklerine sahip olmadıkları ifade edilmektedir.<sup>7</sup> IAS 2 gerçekleştirilebilir değer ile gerçeğe uygun değeri birbirinden ayırır. Gerçeğe uygun değer karşılıklı piyasa fiyatlarını bilen taraflar arasında oluşan ve emsallere uygunluk gösteren fiyat düzeyidir. Net gerçekleştirilebilir değer ise işletme özelinde bir fiyattır.<sup>8</sup>

Standartta gerçeğe uygun değer ve net gerçekleştirilebilir değer tanımları şu şekilde verilmektedir.

“Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.”

Net gerçekleştirilebilir değere indirgenme ile gider yazılması stoklarda oluşan kayıpların dö-

nem gelirleri karşısında kaybın olduğu dönemin gideri olarak yazılması esasının sonucudur. Net gerçekleştirilebilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanı ile ölçümlenme stok değerlemesinde muhafazakâr bir yaklaşım olarak yorumlanmaktadır.<sup>9</sup>

### 3.1- Maliyet Bedelinin İçeriği

Maliyet bedeli olarak standartta yer alan kapsam, satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini, stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmeleri için katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır.

Kapsam içinde satın alma maliyeti ve dönüştürme maliyetleri önemli unsurlar olarak belirlenmektedir. Bu unsurların yanında mevcut duruma getirilmek için diğer maliyetlerden bahsedilmektedir. Ticari iskonto ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılması gereken indirimler olarak sayılmaktadır. İskonto uygulamalarının sorunsal olarak stokların aktiften çıkmasından sonra yapılan iskonto teknikleri belirlenmektedir. Örneğin dönem içinde 100.000 TL tutarında yada 10.000 adet kotanın geçilmesi halinde dönem sonunda %5 toplam satın alma tutarı üzerinden yapılan iskonto bu şekilde bir iskontodur. Bu durumda yapılan iskonto acaba dönem içinde ne şekilde maliyetlerden indirilecektir. Ya da performansı gelir olarak mı etkileyecektir. Bu sorunun cevabı olarak aynı dönem için verildiği zaman iskonto tutarının maliyet bedeli içinde dikkate alınması gerektiği ifade edilebilir. Bununla birlikte daha sonraki dö-

<sup>6</sup> Jerry J.Weygandt, Donald E. Kieso, Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, John Wiley&Sons,Inc., Newyork, 2007, s.422.

<sup>7</sup> Barry J. Epstein, Eva K Jermakowicz ,**a.g.e.** s.189.

<sup>8</sup> David Cook, v.d. **a.g.e.** s 442.

<sup>9</sup> Jerry J.Weygandt, Donald E. Kieso, Terry D. Warfield, **a.g.e.**, s.423.

nemlerde gerçekleştirilen bir iskonto tutarı için ilgili dönemde gelir raporlaması gerekmektedir. Ayrıca vade farklı olarak satın alınan stoklar için iskonto yapıldığında finansman giderlerinin azaltılması yoluna gidilmesi gerektiği ifade edilmektedir.<sup>10</sup>

Satın alma maliyetleri: ticari mallar, hizmetler ve mamul için bünyeye girecek ortak maliyet unsuru olarak değerlendirilebilir. Bu harcamalar şu şekilde sayılmaktadır. "Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır."<sup>11</sup>

Stok maliyet bedeli içinde yer alan dönüştürme maliyetleri, üretim işletmelerinde maliyet bedelini oluşturulmak üzere kullanılan unsurlardandır. Dönüştürme maliyetleri üretimle doğrudan ilişkili olan maliyetlerdir. Dönüştürme maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini, direkt işçilik giderlerini doğrudan kapsar. Ayrıca sabit ve değişken olarak sınıflandırılan genel üretim giderlerinin de dönüştürme maliyetleri olarak sistematik dağıtılması gerekmektedir. IAS 2'de sabit ve değişken genel üretim giderleri aşağıdaki şekilde izah edilmiştir.

"Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir.

Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir."<sup>12</sup>

### **3.2- Sabit Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı**

IAS 2' üretim maliyetine ulaşılırken değişken genel üretim giderleri üretim tesislerinin gerçek kullanımına yönelik olarak ürün maliyetlerine dağıtılır. Sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında ise normal kapasitenin altında gerçekleşen üretim için, doğrudan giderleştirme söz konusudur. Şöyle ki normal kapasite tesislerin planlanan bakım onarım çalışmalarının da dikkate alınması sonucu hesaplanan olağan durumda bir üretim döneminde elde edilecek ortalama ürün miktarını ifade etmektedir. Bu miktar toplamının altında düşük ya da atıl kapasite kullanımı nedeni ile üretim yapıldığında sabit genel üretim giderlerinden yapılan sistematik dağıtım gerçek üretim miktarı esas alınarak yapılır. Atıl ya da düşük kapasite dolayısı ile oluşan sabit genel üretim giderleri ise gerçekleştiği dönemde doğrudan giderleştirilir. Eğer kullanılan üretim kapasitesi normal kapasiteye yakın ise normal kapasitede çalışıldığı varsayılarak sabit genel üretim giderleri tümü ile sistematik olarak üretime pay verilerek kullanılacaktır. Karşılaştırma prensibi gereği bu ürünler satıldığı dönem maliyet olarak dikkate alınacaklardır. Normal kapasitenin üzerinde çalışıldığına ise sabit genel üretim giderlerinden gerçekten üretilen ürüne sistematik dağıtım yapılarak maliyetlerin yüksek oluşması engellenmektedir.

<sup>10</sup> Orhan SEVİLENGÜL, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.281.

<sup>11</sup> IAS 2 Par. 11.

<sup>12</sup> IAS 2 Par. 12.

Sabit maliyetlerin stok maliyetlerine dağıtılması ile IAS 2 düzenlemeleri tam maliyetleme yaklaşımını gerektirmektedir.<sup>13</sup>

### 3.3- Birleşik Mamullerin Maliyetlenmesi

Birleşik mamullerin maliyetlendirilmesi hususunda IAS 2 öncelikle sınıflandırma öngörmektedir. Birleşik mamullerden her biri ana ürün ise bunlar "ortak ürünler" olarak adlandırılmaktadır. Bunun dışındaki birleşik mamuller ana ürün-yan ürün sınıflandırılması ile ifade edilmektedir. Ana ürünün ürettiği birleşik mamul bandında yan ürün çok önemli bir maliyet ifade etmiyorsa net gerçekleştirilebilir değer ile ölçülerek ana ürünün maliyetinden çıkarılır. Böylelikle ana ürün maliyeti önemli oranda maliyet bedeline yakın olarak ölçülmüş olacaktır.

Daha az rastlanılır durum olmakla beraber yan ürünler bazı durumlarda ehemmiyetli bir maliyet içermektedirler. Bu durumlarda IAS 2'de temel esas ayrı olarak maliyetlerin belirlenmesi olmakla beraber ayrı ayrı maliyetlendirme yapılamadığı durumlarda, maliyetlerin rasyonel ve tutarlı bir temele göre ürünlere dağıtılması gerekmektedir. Bunun için verilen örnek dağıtım modeli, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerinin esas alınması şeklinde ifade edilmiştir.

### 3.4- Diğer Maliyetler

IAS 2'de diğer maliyetler kapsamına bakıldığında işletme içinde oluşan ancak doğrudan malın maliyeti ile ilişkilenecek, tüm gider ve maliyet unsurlarının belirtildiği görülebilir.

Diğer maliyetlerden ürün maliyetine pay verilmesinde temel ölçü stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesinde katkı sağlamalarıdır. Stokların mevcut durum ve konumuna getirilmeleri ölçüsünde bu maliyetlerden stoklara pay verilebilecektir. Aksi takdirde bu tür harcamalar dönem gideri olarak dikkate alınacaklardır.

Standartta stok maliyetine dahil edilebilecek diğer maliyetler olarak, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri, örnekleri verilmiştir.

Şu örneklerde stok maliyetine dahil edilemeyecek diğer maliyetler için verilmiştir.

- a) Nomalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- d) Satış giderleri."<sup>14</sup>

Ayrıca IAS 2, IAS 23 kapsamındaki borçlanma maliyetlerine değinilmiştir. Bahse konu standartta borçlanma maliyetleri için temel yöntem olarak ilgili dönemde giderleştirme, öngörülmüştür. Alternatif yöntem olarak özellikli varlıklarda bu varlıkların maliyetleri borçlanma maliyetlerini içermektedir. Stoklarda bazı durumlarda özellikli varlık olarak IFRS uygulamasında dikkate alınmaktadır.

IAS 2'de vadeli stok alınması halinde üretim işletmelerinde hammadde ve malzeme peşin alım fiyatından ayrılacak finansman tutarlarının, doğrudan ilgili olduğu dönemlere finansman gideri olarak yazılması gerektiği belirtilmiştir.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Barry J. Epstein, Eva K Jermakowicz ,a.g.e, s.198.

<sup>14</sup> IAS 2 Par.15.

<sup>15</sup> Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition**, Wiley, USA, 2008, s.28.

#### **4- MALİYET BEDELİNİN BELİRLENMESİ İLE İLGİLİ YÖNTEMLERİN KULLANILABİLİRLİĞİ**

IAS 2'ye göre Standart maliyet yöntemi eğer ortaya çıkan sonuçlar gerçek maliyetlere yakın sonuçlar veriyorsa maliyet belirleme yöntemi olarak kullanılabilir. Standarda göre belirlenen standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

Ayrıca benzer kar marjları ile satılan sürekli değişen ve yüksek adette satılan mal cinsleri için, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunan perakende yönteminin kullanımına da izin verilmiştir.

#### **5- STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ**

Standartta esas stok maliyeti hesaplama yöntemi olarak özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) öngörülmüştür. Ancak özel projeler, birbiri ile ikame edilemeyecek farklı ürünler için bu hesaplama yöntemi uygun iken, özel maliyet yönteminin (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen, büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi olmadığı standartta kabul edilmiştir.

Bu durumda stokta kalan malların maliyet bedelinin belirlenmesi yolu ile üretim maliyeti hesaplanabilmektedir. Yine bu durumlarda, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (dönem sonu ağırlıklı maliyet yöntemi, hareketli ağırlıklı maliyet yöntemi) biri uygulanarak maliyet bedeli belirlenebileceği belirtilmiştir. Bir işletme benzer özelliklere ve ben-

zer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Standartta son giren ilk çıkar yöntemi (LİFO) kullanımına izin verilmemiştir.

#### **6- STOKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ve NET GERÇEKLEŞTİRİLEBİLİR DEĞER**

Esasen IFRS düzenlemelerine göre varlıklarda değer düşüklüğü 36 no.lu standart düzenlemele-ri kapsamında yer almaktadır. Ancak 36 no.lu standardın kapsam bölümünde de ifade edildiği üzere bahse konu standart stoklara uygulanmamaktadır. Bunun nedeni ise IAS 2' de varlığın değerinin düşmesi sonucu net gerçekleştirilebilir değer maliyet bedelinden düşük olması öngörülerek varlığın değerinin net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesinin esas alınmasıdır.

Net gerçekleştirilebilir değere indirgenmenin iki gerekçesinin olduğu ifade edilmektedir. Bunlardan birisi stokların finansal durum tablosunda net gerçekleştirilebilir değerden fazla değerli olarak yer almasını önlemek ikincisi ise stokların değerinde meydana gelen kaybı bu kaybın ortaya çıktığı dönemde elde edilen gelirlerle karşılaştırılmasını, karşılaştırma prensibinin gereğini sağlamaktır.<sup>16</sup>

Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamaz ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamaz.

Geri kazanılabilir değer esas olarak varlığın kullanımından ve satılmasından elde edilecek

<sup>16</sup> Barry J. Epstein, Eva K Jermakowicz , a.g.e. s.201.

yarardır. Varlığın defter değeri bu değer altında olamaz. IAS 2 de stokların geri kazanılabilir değerine indirilmesi stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak sureti ile esasa bağlanmıştır.

Net gerçekleştirilebilir değere indirgeme maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi esas gereğidir. Net gerçekleştirilebilir değer hesaplanabilirken işletmenin kendi satış fiyatı esas alınır. Bununla birlikte mevcut bir sözleşmeye bağlanmışsa stoklar bu sözleşmede yer alan fiyat baz alınarak bu hesaplama yapılmalıdır. Böylelikle esas olan stokların ne şekilde kullanılacağıdır. Amerika'da 2005 yılında halka açık şirketlerin %30'nun bu şekillerde taahhütleri içeren sözleşmeler yaptıkları örnek olarak verilmiştir.<sup>17</sup>

Net gerçekleştirilebilir değerde esas olarak ilk madde ve malzemenin yenileme maliyetleri izlenmektedir. Eğer bu yenileme maliyeti mamul maliyetini net gerçekleştirilebilir değer üstünde bırakmışsa daha düşük değer olarak net gerçekleştirilebilir değere indirgeme yapılmalıdır.

Net gerçekleştirilebilir değer yeniden yükseldiğinde stok değer düşüklüğü olarak ayrılan karşılıkların iptal edilmesi yoluna gidilmektedir. Her finansal tablo döneminde işletme stoklarında yer alan stoklar için bu ölçme yapılmaktadır.

Stoklar için ayrılan karşılıklar karşılığın ayrılmaması ile birlikte giderleştirilmektedir. Eğer net gerçekleştirilebilir değer yeniden yükselmişse ve böylelikle stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilmekte ise bu durum ilgili dönem satış maliyetlerini azaltmakla yapılmaktadır. Böylelikle faaliyet geliri muhasebeleştirilmesi yoluna gidilmemektedir.

Eğer stoklar işletmede üretilecek herhangi bir varlık için kullanılacak ise onun maliyetine eklenmektedir.

Net Gerçekleştirilebilir Değer için Örnek :

Stokların Değerlenmesi

Stokların Kayıtlı Değeri (Maliyet Bedeli):

60.000 TL. (01.10.2010)

Tahmini Satış Fiyatı:

50.000 TL (31.12.2010)

Tahmini Satış Giderleri:

4.000 TL. (31.12.2010)

Net Gerçekleştirilebilir Değer:

46.000 TL. (31.12.2010)

Stokların net gerçekleştirilebilir değeri (46.000 TL.), maliyet değerinden (60.000 YTL.) düşük olduğu için, ihtiyatlılık ilkesi gereği gerçekleşmemiş zarar dikkate alınacak ve stoklar bilançoda net gerçekleştirilebilir değer olan (46.000 YTL.) ile raporlanacaktır. 14.000 TL giderleştirme yapılacaktır.

Örnekte, net gerçekleştirilebilir değer 65.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda, gerçekleşmemiş bu fark dikkate alınmayacak ve stoklar bilançoda maliyet değeri olan 60.000 TL ile raporlanacaktır.

## 7- TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN STOKLARLA İLGİLİ DÜZENLEMELER

Stoklar işletmeye dahil bir iktisadi kıymet olduğu için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun bu kıymetlerin değerlendirilmesini de içeren Değerleme (III. Kitap) kitabında ele alınmıştır.

### 7.1- Stok Değerlemesi

Türk vergi mevzuatında stokların açık bir tanımına rastlanmamaktadır.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Jerry J.Weygandt, Donald E. Kieso, Terry D. Warfield, a.g.e., s.431.

<sup>18</sup> Örneğin veraset intikal vergisinde malın tanımı yapılmıştır. Ancak stok tanımı olarak açık bir tanım yer almamaktadır.

Vergi Usul Kanununun 274 nci maddesinde, emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Burada ki emtia hem satın alınan hem de imal edilen emtiayı kapsamaktadır.

Aynı Kanunun 262 nci maddesinde ise, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri. bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısı ile emtianın satın alınması, değerinin artırılması ve bu hususlara bağlı giderler malın maliyet bedeline dahil edilmektedir.

Bu giderler toplamı ya da malın maliyet bedelini oluşturan başlıca unsurlar aşağıdadır.<sup>19</sup>

1) Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda fob bedeli,

2) İşyerine gelinceye kadar ödenen nakliye, hamaliye, sigorta giderleri,

3) İthal edilen malla ilgili ödenen gümrük vergileri, komisyonlar ve diğer giderler,

4) Vade farkları, (mal satıldıktan sonra o mala ilişkin olanlar doğrudan gider yazılır)

5) Malların işletme stokuna girene kadar oluşan kur farkları.

Alım satıma konu emtia yahut hammadde için faiz giderlerinin doğrudan giderleştirilmesi yahut malın maliyetine dahil edilmesi seçenekleri için ihtiyarilik tanınmıştır.<sup>20</sup>

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 275 nci maddesinde imal edilen mamulün maliyetine nelerin dahil edileceğine dair düzenleme mevcuttur.

Madde hükmü şu şekildedir. "İmal edilen em-

tianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

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

Burada dikkate değer iki hususun öne çıktığı ifade edilebilir. Birincisi vergi düzenlemesine göre ilk madde ve malzeme, işçilik, genel üretim giderlerinin yanında seçimlik de olsa genel yönetim giderlerinden malın maliyetine hisse verilmesinden bahsedilmiştir. Tabi seçimlik olduğu için mükellefler bu tür harcamaları doğrudan gider olarak dikkate alma yoluna gidebileceklerdir.

İkinci husus ise içerilecek unsurların belirtilmesi ile beraber kanun hükmünün bu unsurları ihtiva etme şartı ile usulde serbestlik tanınmasıdır. Bu durumda maliyet muhasebesinin dağıtım usulleri kullanılacaktır.

Stok maliyet bedeline dahil edilmesi hususunda devamlı uyuşmazlık konusu olan finansman giderleri ve kur farkları VUK 238 no.lu GT<sup>21</sup> hükümleri çerçevesinde ele alınmıştır.

<sup>19</sup> KIRAZCI,Emrullah, **Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri Ders Notları**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını,Ankara,2005 s:34.

<sup>20</sup> 238 No.lu VUK GT.

<sup>21</sup> 02/03/1995 tarih ve 22218 Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



Bahse konu tebliğde finansman giderleri “İşletmelerin 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.”

Şeklinde ihtiyariliğe bırakılmıştır.

Ancak kur farklarında düzenleme zorunluluk şeklinde yapılmıştır. “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 bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.”

İşletme stoklarına giriş tarihine kadar oluşan lehe ve aleyhe kur farkları için maliyet bedeli etkilenecektir. Daha sonra oluşan farklılıklar için ihtiyarilik tanınmıştır.

Bu maliyet içeriğinin dışında 3065 sayılı KDV Kanununun 17, 29, 30, 32,58. maddeleri dolayısıyla indirim mümkün olmayan KDV tutarlarının da stok maliyetine dahil edilmesi söz konusu olabilmektedir.

1 No.lu Muhasebe uygulama genel tebliğine göre stoklar için kullanılacak hesap kodları şu şekildedir.

MSUGT.1)

Hesap Kodu Hesap Adı

150 Hammaddeler

151 Yarı mamuller

152 Mamuller

153 Ticari mallar

157 Diğer stoklar

158 Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)

159 Verilen siparis avansları

### 7.2- Vergilendirme Dönemleri

Yıllık beyanname ile beyan edilen kazançların tespitinde, mükelleflerin, mal mevcutlarını fiilen saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle belirlemeleri gerekmektedir. Fiili olarak yapılan sayım sonucu dönem sonu değerlemesi yapılmaktadır.

Geçici vergiye esas kazançlarının tespitinde mükellefler, dönem sonu mal mevcutlarını kaydi olarak tespit edebilme imkanına sahiptir. Bununla birlikte, dileyen mükellefler dönem sonu mal mevcutlarını fiili envanter yapmak suretiyle belirleyebileceklerdir.<sup>22</sup>

### 7.3- Stoklarda Değer Düşüklüğü

Vergi düzenlemelerimize göre stoklarda değer düşüklüğü kıymeti düşen malların emsal bedel ile değerlemesi ile yerine getirilmektedir.<sup>23</sup>

Vergi Usul Kanununun 274 ncü madde hükmü “Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günün-

<sup>22</sup> VUK 217 No.lu GT.

<sup>23</sup> Başka bazı vergi düzenlemelerinde farklı vergi değerlendirme usulleri kabul edilebilmektedir. Örneğin 1992 vergi düzenlemelerinden önce Norveç’te maliyet bedeli ile piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme düzenlemesinin yer aldığı ifade edilmektedir. 1992 düzenlemelerinden sonra stoklarda değer düşüklüğüne yer verilmediği ifade edilmektedir. (Christopher Nobes, And Hans Robert Schwencke, “Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption”, *European Accounting Review*, Vol. 15, No. 1, 63–87, 2006, s. 19.)

deki 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. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı maddeler için de uygulanabilir.” Şeklindedir.

Yine Kanunun kıymeti düşen mallar başlıklı 278. madde hükmü “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstü-pü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”

Emsal bedel ile ilgili hüküm olan Vergi Usul Kanununun 267 nci madde hükmü ise şöyledir.

“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir.

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 bilinir 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 il-

gililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

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

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zira-i kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.”

## **8- IAS 2 İLE VERGİ MEVZUATININ STOKLARA İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Öncelikle IAS 2 ‘de stoklar için bir tanım yer almakta iken vergi mevzuatında bu tür bir tanıma rastlanmamaktadır.

Ayrıca IAS 2’nin stoklara ilişkin düzenlemeleri ile vergi mevzuatı düzenlemeleri karşılaştırıldığında öncelikle ölçme/ değerlendirme düzenlemesinden bahsedilmesi gerekmektedir.

IAS 2 düzenlemesinde maliyet bedeli ile net gerçekleştirilir değerden düşük olanı ile değerlendirme sözkonusudur. Esasen ilk stoklara alındığı zaman maliyet bedeli gerçeğe uygun değer olmaktadır. Sonraki dönemlerde net gerçekleştirilir değer ile maliyet bedelinden düşük olanı ile raporlama sözkonusudur. Böylece değer düşüklüğü de ayrı bir hükme gerek kalmadan raporlanmış olur.

Vergi düzenlemelerine göre maliyet bedeli ile

değerleme hükmü esastır. Bununla birlikte kıymeti düşen mallar düzenlemesi ve satış fiyatının %10 ve daha fazla düşmesi durumlarında uygun emsal bedelle değerlendirme söz konusudur. Ancak emsal bedelin belirlenmesinde dahi vergi mevzuatı güvence sağlar hükümler getirmektedir.

Her iki düzenlemede de net gerçekleştirilebilir değere indirgeme ya da değer düşüklüğü durumlarında karşılık ayrılması ve giderleştirme söz konusudur.

Genel üretim giderlerinin dağılımında Türk vergi düzenlemelerinde de çalışmayan kısım gider ve zararına izin verilerek gerçek kullanımın dışında malın maliyetine gider aktarılmasına izin verilmemektedir. Değişken maliyetlerin yanında sabit genel üretim giderlerinde maliyete eklenmesi gereği ile her iki düzenlemede de tam maliyetleme yaklaşımı benimsenmiştir.

### 9- SONUÇ

Yazımızda stoklar için esas düzenleme olarak IAS 2 düzenlemelerine yer verilmiştir. Daha sonra Türk vergi mevzuatı düzenlemeleri de bu kapsamda ele alınmıştır. Uluslar arası muhasebe standartları tabiatı gereği vergi mevzuatından farklılık arz edecektir. Gerek raporlamanın yapıldığı taraflar gerekse amaç kapsam ve yöntemler itibari ile her iki düzenleme şekli büyük farklılıklar arz etmektedir. Ancak farklı düzenlemeler eklenmesi farklılığı gösterse de düzenlemelerin evrimleşmesi sürecinde biri diğerini etkileme gücüne sahip olduğu düşünülmektedir.

Son olarak değer düşüklüğünde Türk vergi mevzuatında emsal bedel için son başvuru yerinin takdir komisyonu olması vergi mevzuatının karakteristik güvenceci anlayışını yansıtmaktadır. Karşılaştırma yapıldığında ilke bazlı UFRS yanında bu kuralcı anlayış ayrık durumunu hemen göstermektedir.

### KAYNAKÇA

Cook, David, Larissa Cannor, Richard Crisp, Pieter Dekker, Margaret Pankhurst, Alister Wilson: **IFRS-US GAAP Comparison**, Ernst & Young 2005.

Epstein, Barry J., Eva K Jermakowicz: **Interpretation and Application Of International Financial Reporting Standards**, Wiley, USA, 2008. Greuning, H. Van: **International Financial Reporting Standards A Practical Guide Newly Revised Edition** The World Bank Washington D.C. 2005.

KIRAZCI, Emrullah : **Vergi Denetmen Yardımcısı Adayları Eğitim Semineri Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri Ders Notları**, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara, 2005.

Mirza, Abbas A., Magnus Orrell, Graham J. Holt: **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition**, Wiley, USA, 2008.

Nobes, Christopher, Hans Robert Schwencke : "Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: A Longitudinal Examination of Norway over 30 Years up to IFRS Adoption", **European Accounting Review**, Vol. 15, No. 1, 63-87, 2006.

SEVİLENGÜL, Orhan: **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Weygandt, Jerry J., Donald E. Kieso, Terry D. Warfield : **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2007.