



## TMS-2 STOKLAR STANDARDI ve VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEMESİ

*VALUATION OF STOCK ACCORDING TO  
THE TAS-2 STOCK STANDARD AND THE TAX  
PROCEDURE LAW*

Murat GÖKKAYA<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonrasında muhasebe standartlarının uygulama alanı daraltılmış olsa da, geçiş dönemi sonrasında mutlaka geniş bir mükellef kitlesi tarafından uygulanacaktır. Uygulama ile birlikte dönem sonu değerlendirme işlemleri için öncelikle muhasebe standartlarına göre gerekli kayıtlar yapılarak ticari kara ulaşılabilecektir. Söz konusu değerlendirme ile Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılan değerlendirme arasında bir fark bulunması durumunda gerekli düzeltmeler yapılarak mali kara ulaşılabilecektir. Çalışmamızda işletme açısından en önemli kalemlerden biri olan stokların TMS-2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu açısından değerlemesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Stoklar, emtia, değerlendirme, TMS-2 stoklar standardı

### ABSTRACT

Although the scope of the application of the accounting standards has narrowed after the recent amendments to the Turkish Commercial Law no. 6102, the standards will, no doubt, be carried out by a mass of taxpayers after the transition period. By virtue of the new implementation, necessary book entries are to be made according to the accounting standards, thereby reaching the commercial profit. Should a difference exist between the said valuation and the one executed as per the provisions of the Tax Procedure Law, necessary adjustments will be made so as to get to the fiscal profit. This study deals with the appraisal of inventory, one of the most significant items of a business, made in accordance with the Turkish Accounting Standards-2 (hereinafter as TAS-2) and the Tax Procedure Law.

**Key Words:** Stock, merchandise, valuation, the TAS-2 stock standard

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

**1- GİRİŞ**

TMS-2 Stoklar Standardına<sup>1</sup> göre stoklar; işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ve üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Görüleceği gibi standartta stoklar; ticari mallar ile mamuller, yarı mamuller ve ilk madde ve malzemeler şeklinde tanımlanmıştır.

TMS-2 Stoklar Standardının 2'nci paragrafına göre aşağıda sayılanlar standardın kapsamında bulunmadığından çalışma konumuzun dışında tutulmuştur;

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri),
- Finansal araçlar (TMS-32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme),
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS-41 Tarımsal Faaliyetler).

Çalışmamızda TMS-2 Stoklar Standardı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri uyarınca; satın alınan, imal edilen, değer düşüklüğüne uğrayan ve işletmeden çıkan stoklarla ilgili ticari ve mali karın tespitine ilişkin hüküm ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

**2- ALINAN STOKLAR****2.1- Alınan Stokların Değerlemesi****2.1.1- TMS-2'ye Göre Değerleme**

TMS-2 standardın 9'uncu paragrafına göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS-2.10).

Satın alma maliyetleri aşağıdaki unsurları ihtiva eder (TMS-2.11);

- Satın alma fiyatı,
- İthalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç),
- Nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri,
- Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerdir.

Stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler ise ancak fonksiyonları ölçüsünde stok maliyetine dahil edilirler. Normalin üstündeki fireler, işçilik giderleri ve diğer üretim maliyetleri; bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olmayan depolama giderleri; stoklara katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri stok maliyetine dahil edilemez.

**2.1.2- VUK'a Göre Değerleme**

VUK'un 274'üncü maddesi hükmüne göre stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre maliyet bedeli, *"iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamıdır"*.

<sup>1</sup> 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

VUK'un 274. maddesinde, *"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"* hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla TMS-2 Stoklar Standardı ile VUK hükümlerinde; stokların aslen maliyet bedeli ile değerlendirileceği ancak değer düşüklüğüne maruz kalması halinde daha düşük değerle kayıt altına alma imkanı tanındığı anlaşılmaktadır. VUK'un 274'üncü maddesine göre bu değer düşüklüğü en az %10 olmalıdır. Ancak TMS-2 Stoklar Standardı açısından maliyet bedelinin altına düşmesi yeterlidir. Söz konusu değer düşüklüğü sonucunda VUK'a göre emsal bedelle değerlendirilirken; TMS-2'ye göre tahmini satış fiyatından, tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen net gerçekleştirilebilir değer esas alınır.

## **2.2- Vade Farkları ve Finansman Giderleri**

### **2.2.1- TMS-2'ye Göre Değerleme**

TMS-2 Stoklar Standardının muhasebe sistemimize getirdiği farklılıklardan birisi de, vadeli alışlarda ortaya çıkan finansman giderlerinin, stok maliyetlerine değil, gider hesaplarına aktarılmasıdır<sup>2</sup>. Peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru bulunması durumunda, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS-2.18). Ancak "Özellikli Varlık" niteliğinde olan stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine verilir<sup>3</sup>. Özellikle varlıklar TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na<sup>4</sup> göre, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (TMS-23.5). Dolayısıyla Standart ile dönemsellik ilkesine uygun olarak, hasılatın sonraki dönemlerde elde edilmesi beklenen varlık için yapılan giderin de aktifleştirilerek ilgili dönem hasılatı ile karşılaştırılması amaçlanmıştır.

### **2.2.2- VUK'a Göre Değerleme**

Peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark olan vade farklarının ilgili olduğu emtianın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Ancak alıcının borcunu belirlenen vadede ödeyememesi sonucu doğan farklarının ise emtia maliyetine eklenmeyip, finansman giderleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>5</sup>.

238 Seri No'lu VUK Genel Tebliğ'e<sup>6</sup> göre işletmelerin aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. İlgili faiz ve komisyon ödemelerini gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyetlere intikal ettirilebilir.

<sup>2</sup> GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, BOYAR Ender; "TMS -2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi" Vergi Sorunları Dergisi, Ocak-2009, Sayı 244

<sup>3</sup> DEMİR Şeref; "VUK Ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar Ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007, Sayı 220

<sup>4</sup> 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> TUĞLU Ali, "Vergisel Açından ve TMS Açısından Stokların Değerlemesi", Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011, Sayı:228

<sup>6</sup> 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3- İMAL EDİLEN STOKLAR

#### 3.1- İmal Edilen Stokların Değerlemesi

##### 3.1.1- TMS-2'ye Göre Değerleme

TMS-2 Stoklar Standardına göre imal edilen stokların dönüştürme maliyetleri aşağıdaki unsurları ihtiva eder (TMS-2.12, TMS-2.13);

- Üretimle doğrudan ilişkili maliyetler,
- Genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlardır.

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. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır.

##### 3.1.2- VUK'a Göre Değerleme

VUK'ta imal edilen stokların değerlemesine ilişkin hükme 275 inci maddede yer verilmiştir. Buna göre imal edilen stokların maliyet bedeline aşağıdaki unsurlar dahildir;

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammadde bedeli: Mamulün üretiminde kullanılan bütün maddelerin bu hüküm dahilinde maliyete intikal ettirilmesi gerekmektedir<sup>7</sup>.
- Mamule isabet eden işçilik: Belli bir mamulün üretim maliyetine doğrudan veya dolaylı olarak yüklenebilen işçilik giderleridir. Söz konusu işçilik giderlerine asli ücretle birlikte; sigorta primi işveren hissesi, çocuk zammı, fazla mesai, fazla mesai zammı, ikramiye, prim, ücretli izin, genel tatil, hafta tatili ücretleri ve diğer tali ödemelerin tamamını kapsar<sup>8</sup>.
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse: Direkt ilk madde malzeme ve işçilik giderleri dışında kalan, doğrudan üretilen mamullerle ilişkilendirilemeyen fakat üretimin yapılabilmesi için yapılması zorunlu genel giderlerdir<sup>9</sup>.
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir). Ancak TMS-2'ye göre genel idare giderlerinden mamul maliyetlerine pay verilemez.
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli: Ambalaj malzemeleri mamulün maliyetinin bir unsuru olduğundan VUK'un 275 inci maddesinde ayrıca zikredilmesinin işlerliği bulunmamaktadır.

#### 3.2- İmalatta Ortaya Çıkan Fire ve Artıklar

Fire: üretim sürecine giren hammadde çeşitli nedenlerle ortaya çıkan ve ekonomik bir değer

<sup>7</sup> YILMAZ Kazım; "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2000, s.124

<sup>8</sup> ÖZBALCI Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2007, s.652

<sup>9</sup> YILMAZ Kazım; a.g.e. s.125

taşımayan miktar kaybıdır<sup>10</sup>. Fireler iki şekilde ortaya çıkabilir. Birinci hiçbir değer taşımayan kayıplardır. İkincisi ise iskarta, talaş gibi doğrudan üretime katılma olanağı bulunmayan değer düşüklüğüne uğramış kayıplardır.

### 3.2.1- TMS-2'ye Göre Değerleme

Üretime sevk edilen hammadde, ilk madde ve malzeme hesabından ilgili maliyet hesaplarına intikal ettirilir. Ancak söz konusu hammadde kullanımında normalin üzerinde bir fire ve kayıp ortaya çıkmış olması durumunda, söz konusu tutar mamul hesabına alınmaksızın oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilirler (TMS-2.16).

### 3.2.2- VUK'a Göre Değerleme

VUK açısından da normalin üzerinde gerçekleşen fire ve kayıplar maliyet olarak kabul edilmez. Ancak TMS-2'ye göre giderleştirilen bu kayıplar VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan ticari kardan mali kara geçişte matraha ilavesi gerekmektedir.

Değer düşüklüğüne uğramış üretim artıkları maliyete yüklenmiş olur. Dolayısıyla söz konusu üretim artıklarının ortaya çıktığı dönem içinde satılmış olması durumunda ayrıca bir maliyet kaydı yapılmaksızın satış tutarının hasılat olarak kaydedilmesi gerekir. Diğer taraftan dönem sonunda stoklarda üretim artığı bulunması durumunda *"maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir"* hükmünün yer aldığı VUK'un 278 inci maddesi gereğince emsal bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Değer taşımayan kayıplar için, herhangi bir değer tespit işlemi yapılmasına gerek yoktur. Üretime sevk işlemi ile birlikte hammadde kayıpları da maliyete yüklenmiş olacaktır. Ancak söz konusu firelerin maliyet olarak değerlendirilebilmeleri için, üretimde kullanılan hammaddenin doğal özelliklerine ve üretim sürecinin olağan icaplarına uygun oranda ortaya çıkması gerekmektedir. Bunların dışında ticari icaplara uygun olmayan firelerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilavesi gerekir

## 3.3- Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Değerlemesi

### 3.3.1- TMS-2'ye Göre Değerleme

Hizmet üretimine ilişkin olarak ortaya çıkan gider ve maliyet kalemleri, ilgili hizmetten elde edilen hasılatın aynı dönemde kayıtlara intikal etmesi durumunda stoklara ilave edilmeksizin ticari karın tespitinde indirim konusu yapılır. Ancak aynı dönem içinde maliyet ve gider kalemleri ortaya çıktığı halde hasılatı sonraki dönemlerde elde edilecekse, ilgili gider ve maliyetler stok hesabına yansıtılır. 193 sayılı GVK'nın 42'nci maddesine göre yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde üretilen hizmete ilişkin giderleri 17'li hesap grubunda izlenmesi de standarda uygundur.

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının ma-

<sup>10</sup> YAŞARAN Erhan; "Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıflar", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2009, s. 13

liyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez (TMS-2.19).

### 3.3.2- VUK'a Göre Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun stok değerlemesine ilişkin hükümlerinde hizmet sunan işletmeler için farklı hükümlere yer verilmemiştir. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) yer alan dönemsellik kavramına göre; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekir. Dolayısıyla TMS-2 Stoklar Standardının aksine hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyet ve giderlerle değil, hasılatın elde edildiği yılın gider ve maliyetleri ile karşılaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak daha önce de belirtildiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesine göre yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir. Dolayısıyla hizmet sunumu olarak kabul edilen yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde ortaya çıkan gider ve maliyet kalemlerinden inşaata ilişkin olanların MSUGT aksine TMS-2'de belirtildiği gibi aktif hesapta izlenmesi gerekmektedir<sup>11</sup>. Diğer taraftan özel inşaat işlerinde de uygulamada; ilk madde ve malzeme hesabına alınan inşaat malzemeleri kullanıldıkça uygun 7'li hesaplara alınmakta, daha sonra her bir aşama tamamlandıkça stok hesap grubunda yer alan yarı mamul ve inşaat tamamlanınca da yine aynı grupta yer alan mamul hesabına alınmaktadır<sup>12</sup>. Dolayısıyla söz konusu durum da TMS-2'ye uygundur.

## 4- DEĞERİ DÜŞEN STOKLAR

### 4.1- TMS-2'ye Göre Değerleme

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Daha önce de belirtildiği gibi stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşüklüğü ile değerlendirilir. Yukarıda sayılan ve benzeri durumlar neticesinde net gerçekleşebilir değer, maliyet bedelinin altına düşmüşse; stoklar aktifte maliyet bedeli yerine net gerçekleşebilir değer ile yer almalıdır.

Net gerçekleşebilir değer; tahmini satış fiyatından, tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Stok, işletme bünyesinde üretiliyorsa tahmini satış fiyatından, tahmini satış giderlerinin yanında tahmini tamamlanma maliyetinin de düşürülmesi gerekir (TMS-2.6). Yani stok satışı ile elde edilebilecek tahmini net tutardır. Net gerçekleşebilir değer, maliyetlerin altında kalması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (TMS-2.28). Net gerçekleşebilir değer tespiti teknolojik ürünler gibi bazı ürün gruplarında kolayken, piyasada çeşitli türleri olan ve istikrarlı bir fiyatı olmayan ürünlerde tespit daha zordur<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> VURAL Secahattin, SARI Ali; "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Raporu, Sayı: 111, Aralık 2008, s. 111

<sup>12</sup> DOĞANAY Erkan, TÜRKİYILMAZ Elyas; "Özel İnşaat İşlerinde Dönemsonu İşlemleri", Vergi Raporu, Sayı:111, Aralık 2008, s. 116-118

<sup>13</sup> DURAK Gündoğan; "Stokların VUK ve TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirilmesi-II", Yaklaşım Dergisi, Haziran 2012, Sayı:234

#### 4.2- VUK'a Göre Değerleme

VUK'un 274. maddesinde, "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" hükmü yer almaktadır. Madde hükmünde geçen satış bedeli ile piyasa fiyatının kastedildiği anlaşılmaktadır. Aksi durumda, stoklara dahil malların düşük bedelle değerlendirilmesi amacıyla birkaç parça malın düşük bedelle satılabileceği gibi bir anlam çıkar ki, bu durumun vergiden kaçınmaya yol açabileceği tabiidir. Diğer bir husus, bu düşüşün maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla olması gerektiğidir. Daha az bir düşüş olması halinde emsal bedeli ile değerlendirme yapılamayacaktır.

İşletmenin stoklarında bulunan mallardan gerek sahip oldukları fiziksel ve kimyasal özellikler, gerekse iklim ve hava koşulları ile taşıma ve depolama şartlarına bağlı olarak bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma meydana gelebilmektedir. VUK'un 278. maddesinde kıymeti düşen malların değerlendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Madde metnine göre, "bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlama, paslanma gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia" emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

VUK'un 267. maddesinde emsal bedel; "gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir" olarak tanımlanmıştır. Aynı madde hükmünde emsal bedelin sıra ile "ortalama fiyat", "maliyet bedeli" veyahut "takdir esası"na göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 267. maddesi hükmüne göre bu değerlendirme esasları sırası ile aşağıdaki gibidir;

"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 ilgililerin 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."

Aynı madde hükmüne göre, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelede yer alan unsurların emsal bedel yerine geçeceği belirtilmiştir.

#### 5- İŞLETMEDEN ÇIKAN STOKLAR

Maliyet bedeliyle değerlendirilen stokların üretime sevk veya satış amacıyla ambardan çıkış kayıtları da maliyet bedeliyle gerçekleştirilmelidir. Ancak faaliyet hacminin büyük olması, mal çeşitliliğinin fazla olması veya diğer nedenlerle; stoktan çıkışı yapılan malın, hangi partiden olduğunun tespiti her zaman

mümkün olamayabilir. Bu durumda çeşitli yöntemler kullanılarak, ambardan çıkarılan stokun maliyet bedeline tahmini yöntemlerle ulaşılmaya çalışılır. Muhasebe standardı ve vergi hukuku açısından varlık, hangi değerle kayıtlarda yer alıyorsa, aynı değerle çıkış kaydı yapılmalıdır. Ancak vergi hukukunda ayrıca çalınma veya işletmeden çekilme gibi stok çıkışının matrah aşındırmasına neden olmaması için de bazı hükümlere yer verilmiştir.

### 5.1- TMS-2'ye Göre Değerleme

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS-2.23). Standartta bu yöntem, gerçek parti maliyet yöntemi olarak adlandırılmıştır. Ancak her zaman gerçek parti maliyet yöntemi uygulamak mümkün olmaz. Perakende tüketim malzemeleri satışı yapan büyük bir markette her satılan ürünün maliyet bedelinin tespiti imkansızdır. Bu durumda standart, ilk giren ilk çıkar veya ağırlıklı ortalama maliyet (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi veya dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) yöntemlerinden birinin uygulanması imkanı sunmuştur.

### 5.2- VUK'a Göre Değerleme

VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinde stok çıkışlarında maliyet bedeline hangi yöntemle ulaşılabileceğine ilişkin belirleme yapılmamıştır. VUK açısından da, öncelikli olarak mümkünse gerçek parti maliyet yönteminin uygulanmasıdır. Söz konusu yöntemin uygulanma imkanı bulunmaması durumunda ise; ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ortalama maliyet (basit ortalama maliyet, basit ağırlıklı ortalama maliyet veya hareketli ağırlıklı ortalama maliyet) yöntemlerinden uygun olan seçilmelidir. VUK ve TMS-2 hükümlerinden her ikisinde de LİFO (Son Giren İlk Çıkar) yönteminin uygulanması kabul görmemiştir. Vergi hukuku açısından çalınma ve işletmeden çekilme sonucunda çıkan stoklar ilişkin açıklama yapma gereği vardır.

Çalınması nedeniyle işletmeden çıkan mallara ilişkin tutarların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 83'üncü maddesi gereğince mali karın tespitinde indirim konusu yapılması imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla çalınma olayı yetkili mercilerce tespit edilirse ticari kardan indirim konusu yapılan tutar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilir. Ancak söz konusu malların çalındığı ispat edilemezse, işletmeden çekildiği kabul edilerek VUK'un 267'nci maddesi gereğince emsal bedelleri üzerinden ortağa mal satış faturası düzenlenerek hasılat yazılması gerekmektedir<sup>14</sup>.

İşletmenin faaliyet konusu malların, işletme sahipleri tarafından kendi kullanımları için veya başka bir amaçla işletmeden çekilmeleri söz konusu olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/1. maddesine göre; teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerlerin (aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur) gider olarak indirilmesi kabul olunmaz. Anılan madde hükmü dikkate alındığında işletmeden çekilen malların VUK'un 267'nci maddesi gereğince emsal bedel ile değerlendirilerek satış hasılatına ilavesi gerekmektedir.

<sup>14</sup> KAYA Recep; "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık2004, Sayı:280, s. 186



**6- SONUÇ**

Muhasebe standartları ile doğru, karşılaştırılabilir ve anlaşılır bilgilerin kullanıcılara sunulması amaçlanır. VUK'un değerlendirme hükümlerinde ise vergi matrahının doğru hesaplanması amaçlanmıştır. Muhasebe standartlarında ile vergi matrahının aşındırılmasını engellemeye yönelik herhangi bir güvenlik müessesesi öngörülmezken, vergi yasaları açısından bu müesseseler hayati önem taşır. Bu nedenle muhasebe standartları ile vergi yasaları arasında ortaya çıkan bazı farklılıklar doğaldır. Ancak muhasebe standartlarının uygulama alanının genişlemesi ile VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin güncellenmesi gerekliliği ortadadır. Çalışmamızda yapılan açıklama ve değerlendirmeler çerçevesinde, TMS-2 ve VUK hükümleri açısından stokların değerlemesine ilişkin farklardan öne çıkanlara aşağıda yer verilmiştir.

- Alınan stoklara ilişkin vade farkı bulunması durumunda söz konusu vade farkları TMS-2'ye göre giderleştirilmeli, VUK'a göre stok maliyetine dahil edilmelidir.
- Anormal fire ve kayıplar TMS-2'ye göre giderleştirilirken, VUK açısından kabul edilmeyen gider niteliğindedir.
- İmal edilen mamul maliyeti hesaplamasında; TMS-2'ye göre genel idare giderlerinden pay verilmezken, VUK hükümlerine göre pay verilmesi ihtiyaridir.
- Stokların değer kaybına uğramış olması durumunda belirtilen şartlar gerçekleşmişse TMS-2'ye göre net gerçekleştirilebilir değer, VUK'a göre emsal bedelle değerlendirilmelidir.
- Değer düşüklüğünde TMS-2'ye göre herhangi bir koşul bulunmaksızın karşılık ayrılabilirken, VUK'un 274'üncü maddesine göre söz konusu değer düşüklüğünün en az %10 oranında olması gerekmektedir.

**KAYNAKÇA**

- DEMİR Şeref; "VUK Ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar Ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2007, Sayı 220
- DOĞANAY, Erkan; TÜRKİYILMAZ, Elyas; "Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu, Sayı:111, Aralık 2008
- DURAK Gündoğan; "Stokların VUK ve TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirilmesi-II", Yaklaşım Dergisi, Haziran 2012, Sayı:234
- GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar; BOYAR Ender; "TMS -2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2008, Sayı 244.
- KAYA Recep; "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Derneği, Aralık2004, Sayı:280
- ÖZBALCI Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2007
- TUĞLU Ali; "Vergisel Açidan ve TMS Açısından Stokların Değerlemesi", Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011, Sayı:228
- VURAL, Secahattin; SARI, Ali; "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu, Sayı: 111, Aralık 2008
- YAŞARAN Erhan; "Tüm Yönleriyle Fire ve Zayıflar", Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Ankara 2009
- YILMAZ Kazım; "VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme", Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2000