

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE
VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE
STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE DENETİMİ**

Yonca KÜÇÜK
2501060492

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Kerem SARIOĞLU

İstanbul 2010



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz **MUHASEBE** Bilim Dalında **2501060492** numaralı **YONCA KÜÇÜK**'ün hazırladığı “**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE DENETİMİ**” konulu **YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca **10.03.2010 Çarşamba** günü saat **09.30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin*Kabul*.....'ne* **OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
DOÇ.DR.LERZAN KAVUT	KABUL	<i>Kavut</i>
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	Kabul	<i>Fatih Yılmaz</i>
DOÇ.DR.MURAT KIYILAR	Kabul	<i>Murat Kıyılar</i>
YRD.DOÇ.DR.KEREM SARIOĞLU	Kabul	<i>Kerem Sarıoğlu</i>
YRD.DOÇ.DR.NAZLI KEPÇE YÖNET	Kabul	<i>Nazlı Kepçe Yönet</i>

ÖZ

Stoklar, işletmelerin üretim veya ticari faaliyetlerini istikrarlı bir şekilde devam ettirebilmelerinde en etkin rolü olan varlık kalemleridir. Ülkemizde vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı nedeniyle, işletmeler de ağırlıklı olarak stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını, değerlemeleri ve raporlamaları VUK’ un hükümlerine göre yapmaktadırlar. Ancak bu hükümler sadece mali kârın belirlenmesi için bir ölçüt olup; muhasebe düzenine ilişkin kurallar bütünü olarak algılanmamalıdır. Bu çalışmanın kapsamında da; işletmelerin VUK’ a göre stoklarla ilgili yaptıkları muhasebeleştirmelerin, değerlemelerin ve raporlamaların, bir muhasebe kuralları bütünü olarak geliştirilen ve Türk Ticaret Kanunu taslağının onaylanması ile uygulanması zorunlu hale gelecek olan “Türkiye Muhasebe Standartları” nın hükümlerine göre dönüştürülmesi ve iç denetim faaliyetleri kapsamında stokların denetimi ele alınmıştır. TMS ve VUK arasında farklılıkların en yoğun olduğu hükümler, değerlendirme hükümleridir. O nedenle de, bu çalışmada, her iki uygulama açısından değerlendirme hükümleri incelenmiş; bu değerlendirme hükümleri de dikkate alınarak VUK’ a göre oluşturulan finansal tabloların TMS’ ye göre dönüştürülmesinden sonra TMS çerçevesinde stokların denetimi anlatılarak bir uygulama yapılmıştır. Çalışmada, stokların denetimi, iç denetim faaliyetleri ile sınırlandırılmıştır.

ABSTRACT

Inventories are the asset items which have the most effective duty of making enterprises keep their production and trade activities stable. In Turkey, accounting system is based on taxes. Thus enterprises make bookkeeping records, valuations and reportings relating to inventories under the rules of Tax Procedure Law. On the other hand the rules of Tax Procedure Law are just measure of determination of tax base. Hence those rules must not be perceived as entire rules of accounting system. This study includes transmutation of enterprises' bookkeeping records, valuations and reports relating to inventories according to Tax Procedure Law to the rules of Turkish Accounting Standards which are developed as entire accounting rules and will have compulsory application by authentication of Turkish Commercial Code's outline, and also auditing of inventories within the context of internal auditing activities. The evaluation rules have the most consistency of the difference between Turkish Accounting Standards and Tax Procedure Law. Therefore by this study the evaluation rules of both applications are discussed. By paying attention of those evaluation rules, after transmuting of financial statements, which are prepared in respect of Tax Procedure Law, to in respect of Turkey Accounting Standards, according to these standards, auditing of inventories is explained with a practice. Moreover in this study auditing of inventories is bordered by internal auditing activities.

ÖNSÖZ

İşletmelerin finansal tablolarında önemli bir varlık kalemi olan stokların, miktar ve tutar olarak değerlerinin tespiti karmaşık olmakla birlikte gereklidir. Bu nedenle belli bir tarihteki (değerleme günündeki) gerçek değerlerinin tespit edilmesi amacıyla “stok değerlemeleri” yapılmaktadır. Değerlemesi yapılacak olan stoklarla ilgili, maliyet ya da gerçekleşebilir değer gibi finansal tablolarda raporlanacak çeşitli ölçüler ile, maliyet bedeli unsurları ve stok değerleme yöntemleri çeşitli muhasebe ve vergi düzenlemelerinde ifade edilmektedir. Bu düzenlemelerden, aralarında önemli farklar olan iki düzenleme ise; son derece önemli olan uluslararası standartlara paralel olarak oluşturulan “2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı” ile ülkemizdeki vergiye dayalı mevcut uygulamaların yasal dayanağı olan “Vergi Usul Kanunu”dur. Bu iki düzenleme muhasebe düzenlemeleri olarak değerlendirilmekle birlikte; amaçları birbirinden farklıdır. Şöyle ki; VUK’ un amacı, işletmelerin vergi matrahlarının hesaplanabilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi için muhasebe kayıt düzeni ve değerlemelere yön vermektir. TMS’ nin amacı ise, vergiden bağımsız olarak işletmelerin durumlarını daha gerçekçi ifade eden ve uluslararası normlara uygun olan muhasebe kuralları geliştirmektir. Bu düzenlemeler, muhasebenin ayrılmaz bir parçası olarak düşünülmesi gereken denetim için de baz alınacak önceden belirlenmiş ilke ve esaslar olarak değerlendirilmektedir. Ancak; VUK, sadece vergiye yönelik bir muhasebe sistemi geliştirdiği için, stokların muhasebe açısından denetiminde kullanılabilecek geçerli bir denetim ölçüsü ortaya koymamaktadır. Bu nedenle; bu çalışmada, stoklarla ilgili olarak işletmelerin VUK’ a göre yaptıkları muhasebeleştirmelerin, değerlemelerin ve raporlamaların TMS’ ye göre düzeltilmesinde dikkate alınması gereken değerleme hükümleri incelenmiş; stoklarla ilgili işlemlerin TMS’ ye göre dönüştürülmesinden sonra bu değerleme hükümleri de dikkate alınarak, TMS çerçevesinde stokların denetimi anlatılmış ve bir uygulama yapılmıştır. Çalışmada, stokların denetimi, iç denetim faaliyetleri ile sınırlandırılmıştır.

Stoklar grubunun denetimi diğer denetim alanlarına göre oldukça önemli bir denetim unsurudur. İşletme faaliyetlerini sürdürebilmek veya esas faaliyet konusu olan stokların satışlarıyla yaşamını sürekli hale getirebilmek için stokların sürekli kontrol altında tutulması ve belli periyotlarda da denetime tabi tutulması gerekmektedir. Özellikle stokların işletme içindeki tüm uygulamalarının her an takip edilebilmesi ve sürekli kontrollerin yapılabilmesi nedeniyle iç denetim çalışmalarının daha etkin olduğu görülmektedir.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına bakıldığında, bu uygulamaların vergi ağırlıklı işlediği söylenebilir. Bu doğrultuda işletmelere Tek düzen muhasebe sistemine ve vergi mevzuatına uymaları zorunlu kılınmıştır. Bu zorunluluk nedeniyle işletmeler esas amaçlarından çok, vergi idaresinin zorunlu kılması, vergi beyannamelerinin hazırlanması ve vergi denetimlerinin yapılması gibi nedenlerle vergi için muhasebe yapar konuma gelmiştir. Ancak uluslararası alanda gelişme göstermek, ilgili birimlere raporlama yapmak, finansal tabloları uluslararası firmaların finansal tabloları ile karşılaştırmak ve en önemlisi tüm dünya ile ortak muhasebe dilini kullanabilmek amacıyla ulusal uygulamaları global normlarda genişleterek uluslararası uygulamalara uyum sağlamak gerekmektedir. Bu nedenle, Türkiye’de de global uygulamaların hayata geçirilmesi amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından uluslararası standartların resmi tercümeleri yapılmış ve tebliğler halinde yayınlanmıştır. Uluslararası standartların yasal olarak uygulanabilmesi ve hatta zorunluluk haline gelmesi için atılan önemli bir adım, Türk Ticaret Kanunu taslağında standartları uygulama zorunluluğuna atıfta bulunulmasıdır. Böylece TTK’ın onaylanması ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması bir yasal zorunluluk olarak karşımıza çıkacaktır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında hiçbir zaman katkılarını esirgemeyen danışmanım sayın Yrd. Doç. Dr. Kerem SARIOĞLU’na sonsuz teşekkür ederim. Ayrıca üstadlarım sayın Hesap Uzmanları Mesut KOYUNCU ve Özgür ŞİMŞEK’e; her türlü koşulda maddi ve manevi olarak bana destek olan ve beni bugünlere getiren sevgili aileme, özellikle de anneme en içten şükranlarımı sunarım.

Yonca KÜÇÜK, SMMM

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ	1

1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA VE VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE STOKLAR VE DEĞERLEMESİ 2

1.1.Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Vergi Usul Kanununda Stok Kavramı..	2
1.1.1. Stoklarla İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler	3
1.1.2. Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Sınıflandırılması	5
1.2. Genel Olarak Stokların Değerlemesi	8
1.2.1. Stok Değerleme Yöntemleri.....	10
1.2.1.1. Maliyetle Değerleme Yöntemi	10
1.2.1.1.1. Fiili (Gerçek, Spesifik) Maliyet Yöntemi.....	10
1.2.1.1.2. Ortalama Maliyet Yöntemi	10
1.2.1.1.3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO).....	12
1.2.1.1.4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO).....	13
1.2.1.1.5. Standart Maliyet Yöntemi.....	14
1.2.1.1.6. Perakende Satış Yöntemi	16
1.2.1.2. Piyasa Fiyatı ile Değerleme Yöntemi	17
1.2.1.3. Maliyet ya da Piyasa Fiyatının Düşük Olanı ile Değerleme Yöntemi	18
1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerlemesi	18
1.3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok Maliyeti Unsurları.....	18

1.3.1.1. Satın Alma Maliyeti.....	19
1.3.1.2. Dönüştürme Maliyeti.....	19
1.3.1.3. Diğer Maliyetler	20
1.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok Değerleme Ölçüleri.....	22
1.3.2.1. Tarihi Maliyet (Elde Etme Maliyeti)	22
1.3.2.2. Tahmini Net Gerçekleşebilir Değer	22
1.3.2.3. Gerçeğe Uygun Değer.....	23
1.3.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Değerleme Esasları ve Yöntemleri ..	23
1.4. Vergi Usul Kanununa Göre Stokların Değerlemesi	26
1.4.1. Vergi Usul Kanununda Stok Maliyeti Unsurları.....	26
1.4.1.1. Satın Alınan Malların Maliyeti.....	27
1.4.1.2. Üretilen Malların Maliyeti	30
1.4.1.2.1. Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarfolunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli	30
1.4.1.2.2. Mamule İsabet Eden İşçilik	30
1.4.1.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse	31
1.4.1.2.4. Genel Yönetim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse.....	32
1.4.1.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arzedilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli	33
1.4.2. Vergi Usul Kanununda Stok Değerleme Ölçüleri.....	34
1.4.2.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü	34
1.4.2.2. Emsal Bedel Ölçüsü.....	34
1.4.3. Vergi Usul Kanununda Değerleme Esasları ve Yöntemleri	35
1.5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Stok Maliyetleri ve Değerlemesi ile İlgili Önemli Farklılıklar.....	38
1.5.1. Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar.....	38
1.5.1.1. Kredi Faizleri.....	38
1.5.1.2. Kur Farkları	39
1.5.1.3. Vade Farkları.....	39
1.5.2. Üretim Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar	41
1.5.2.1. Sabit Genel Üretim Giderlerinin Maliyete Yüklenmesinde Kapasite Varsayımları.....	41

1.5.2.2. Birleşik ve Yan Ürün Maliyeti	42
1.5.2.3. Genel Yönetim Gider Payı	45
1.5.3. Stokların Değerlemesinde Önemli Farklılıklar	45
 2.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN DENETİMİ.....	 47
 2.1. Denetim Kavramı	 47
2.1.1. İç Denetim - İç Denetçi Kavramı	48
2.1.2. İç Kontrol Kavramı.....	50
2.2. Stokların Denetimi Kavramı	51
2.2.1. Stok Hesaplarına İlişkin Denetim Amaçları	52
2.3. Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	55
2.3.1. Stokların İç Kontrolüne İlişkin Organizasyon Yapısının İncelenmesi.....	56
2.3.2. Satın Almalara İlişkin İç Kontrol Yapısının İncelenmesi.....	58
2.3.2.1. Satın Alma İsteğinde Bulunma.....	59
2.3.2.2. Sipariş Verme	59
2.3.2.3. Teslim Alma	60
2.3.2.4. Depolama veya Kullanma	60
2.3.2.5. Satın Alma İşlemlerini Kaydetme	61
2.3.3. Satışlara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	63
2.3.4. Stokların Korunmasına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	64
2.4. Stoklarla İlgili Uygunluk Denetimi (Kontrol Testleri).....	65
2.4.1. Satın Almalara İlişkin Kontrol Testleri	67
2.4.2. Satışlara İlişkin Kontrol Testleri	68
2.5. Stoklarla İlgili Maddi Doğruluk Denetimleri.....	69
2.5.1. Envanter Çalışmaları ve Maddi Doğrulama Testleri.....	69
2.5.1.1. Stoklara İlişkin Envanter İşlemlerinin Aşamaları	72
2.5.1.2. Stok Maliyetlerinin Tespitinde Envanter Yöntemleri.....	73
2.5.1.2.1. Aralıklı Envanter Yöntemi.....	73
2.5.1.2.2. Sürekli Envanter Yöntemi	75
2.5.2. Fiili Envanter ve Kaydı Envanter İncelemesi	77

2.5.2.1. Stok Sayımının Gözlenmesi- Fiili Envanter	78
2.5.2.2. Stok Sayımının Gözlenmesinden Sonraki Denetim Aşamaları.....	80
2.5.3. Fiili Envanter ve Kaydî Envanter Farklarının Tespiti	81
2.5.3.1. Doğal Afetler ve Teknik Yok Olmalar	82
2.5.3.2. Hırsızlık Olayları	82
2.5.3.3. İşletmeden Çekişler	84
2.5.3.4. Diğer Sebepler	84
2.5.4. Envanter Farklarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Mevzuatı Yönünden İrdelenmesi	85
2.6. Stokların Değerlemesinin Denetimi	87
2.6.1. Stokların Değerlemesinin Denetiminde Özellikli Durumlar	88
2.6.1.1. Fire ve Kayıplar	88
2.6.1.2. Taşıma ve Dağıtım Giderleri.....	91
2.6.1.3. Depolama giderleri	92
2.6.1.4. Finansman Giderleri	92
2.6.1.5. Sabit Genel Üretim Giderleri	94
2.6.1.6. Çalınan veya Kaybolan Mallar - Zayi Olma Durumu	94
2.6.1.7. Hurda ve Artıklar.....	97
2.7. Bir Stok Denetim Aracı Olarak Tutarsal Öneme Göre Gruplandırma	98
2.8. Endüstri İşletmelerinde Miktar- Tutar Dengesinin Kontrolü ve Randıman Analizleri	99
2.8.1. Randıman İncelemelerinde Fire	102
 3. X KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.' DE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI.....	 104
 3.1. Genel Bilgi	 104
3.1.1. Üretim Bilgileri	104
3.1.2. Yönetim ve Muhasebe	106
3.1.3. Denetim Dönemi ve Çalışma Alanı.....	107
3.2.Usul İncelemeleri	108

3.2.1. Fiziki Sayıma İştirak Edilmesi	108
3.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	111
3.2.2.1. Görev Ayrımları	112
3.2.2.2. Belgelendirme ve Muhasebe Kayıt Düzeni.....	112
3.2.2.3. Varlıkların Korunması	113
3.2.2.4. İç Denetim Departmanının Varlığı ve Görevleri.....	113
3.2.2.5. Optimum Sipariş Miktarların Belirlenmiş Olup Olmadığı	114
3.2.2.6. Fiziki Sayımların Etkinliği	115
3.3.Muhasebe ve Vergi İncelemeleri.....	116
3.3.1. Stok Grubu İtibariyle Stok Türleri	116
3.3.2. Envanter Dengesi	117
3.3.3. Satın Alma Maliyeti.....	119
3.3.4. Stokların Alışı Sırasında Oluşan Vade Farkları.....	122
3.3.5. Hammadde ve Malzemeler Hesabının Analizi	129
3.3.6. Kapasite Farkları	131
3.3.7. Üretim Giderleri	133
3.3.8. Envanter ve Dönem Sonu Stokların Değerlemesi.....	137
3.3.9. Satılan Mamul Maliyeti Tablosu.....	139
3.3.10. Hurda ve Artıklar ile Stok Değer Düşüklükleri	140
3.3.10.1. Su Baskını Nedeniyle Oluşan Değer Kayıpları.....	140
3.3.10.2. Hurda Ortaya Çıkması Durumunda Değerleme	143
3.3.10.3. Dönem Sonu Stokları için Net Gerçekleşebilir Değer Analizi.....	145
3.3.10.3.1. Net Gerçekleşebilir Değer-1 Testi.....	145
3.3.10.3.2. Net Gerçekleşebilir Değer-2 Testi.....	145
3.3.11. Hammadde ve Malzeme Fireleri	149
SONUÇ	152
KAYNAKÇA	157

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo-1: Maliyetin Ölçümü ile İlgili Tekniklerin Karşılaştırılması.....	25
Tablo-2: TMS ve VUK Açısından Kredi Faizleri, Kur Farkları ve Vade Farkları....	40
Tablo-3: Stok Hesaplarının Maddi Doğruluk Testleri.....	69
Tablo-4: Stok Mevcudu İçinde Dikkate Alınması ve Alınmaması Gerekenler.....	73
Tablo-5: Aralıklı Envanter Yönteminde Satışların Maliyeti Tablosu.....	75
Tablo-6: Fiili Envanter ve Kaydi Envanter Yöntemlerinin Karşılaştırılması.....	76
Tablo-7: Mamul Miktar Dengesi Tablosu.....	101
Tablo-8: İlk Madde Ve Malzeme Miktar Denge Tablosu.....	101
Tablo-9: Dönem Başı ve Dönem Sonu Sayım Sonuçları.....	108
Tablo-10: Hammadde Miktar Dengesi (Kg).....	118
Tablo-11: Mamul Miktar Dengesi (Kg).....	119
Tablo-12: Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesi.....	121
Tablo-13: Vade Farklarının Satın Alma Maliyetinden Ayrıştırılması.....	124
Tablo-14: Hammadde ve Malzemeler Hesabının Analizi.....	130
Tablo-15: Sabit GÜG Farkları ile Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	136
Tablo-16: Dönem Sonu Mamul Değerleme Tablosu.....	138
Tablo-17: Satışların Maliyeti Tablosu.....	139
Tablo-18: Net Gerçekleşebilir Değer Testleri.....	147

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1: Stokların Üretim Maliyetleri ve Finansal Tablolarda Raporlanması.....	21
Şekil-2: TMS-2' ye Göre Raporlanacak Değer ve Değerleme Yöntemleri.....	24
Şekil-3: Birleşik Mamullerin Üretim Süreci.....	44
Şekil-4: Satın Alma İşlemlerinde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi.....	63

KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.:	Aynı eser
A.g.e.:	Adı geçen eser
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
AR-GE:	Araştırma Geliştirme
AUASB:	Australian Government Auditing and Assurance Standards Board
CIA:	Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçiler)
COSO:	The Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commision
D.B.M.M.:	Dönem Başı Mal Miktarı
D.İ.A.:	Dönem İç İ Alışlar
D.İ.S.:	Dönem İç İ Satılan
D.S.M.M.:	Dönem Sonu Mal Miktarı
D.S.S.	Dönem Sonu Stok
ERP	Kaynak Planlama Sistemi
FIFO:	First in First out (İlk Giren İlk Çıkar)
GAAP:	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GKGMİ:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GT:	Genel Tebliğ
GÜM:	Genel Üretim Maliyeti
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
HUD:	Hesap Uzmanları Derneği
IIA:	Institute of Internal Auditing
IAS:	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB:	International Accounting Standards Boards (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IASCF:	International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC:	International Federation of Accounting (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS :	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IIA:	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
ISA:	International Standards of Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
İ.İ.B.F.:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.M.M.:	İlk Madde ve Malzeme
KKEG:	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
LIFO:	Last in First Out (Son Giren İlk Çıkar)
m:	Madde
MSUGT:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
NGD:	Net Gerçekleşebilir Değer
OECD:	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı)
p:	page (sayfa)
PCAOB:	Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
s.:	Sayfa
SAS:	Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Raporu)
SIC:	Standing Interpretations Committee (Daimi Yorumlamalar Komitesi)
SİB:	Sipariş İzleme Birimi
SMMMO:	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
TDHP:	Tek Düzen Hesap Planı
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
US:	United States
vb:	ve bunun gibi
vd:	ve diğerleri
VUK:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bu çalışma ile; çok başlı muhasebe düzenlemelerinin mevcut olduğu ülkemizde, TMS-2 ve VUK çerçevesinde stokların değerlemesine ve TMS çerçevesinde denetimine ilişkin esaslar açıklanıp; iç denetçi bakış açısıyla stok değerlemelerinin ve VUK' a göre yapılan değerlendirme ve kayıtlarda TMS' ye göre yapılan gerekli düzeltmelerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik bir iç denetim uygulaması örneği verilmiştir. Çalışmanın amacı; TMS' nin ve VUK' un stokların değerlemesi başta olmak üzere muhasebe kuralları ile ilgili farklı hükümlerinin, stokların TMS çerçevesinde denetimi üzerindeki etkilerini araştırmak ve yine bu farklılıklar nedeniyle iç denetçilerin dikkat etmesi gereken hususları bir uygulama örneği ile açıklamaktır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; TMS' de ve VUK' da stok kavramı ve değerlendirme hükümleri karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. Buna göre; stokların genel olarak değerlendirme usul ve esasları, değerlemeye konu olan maliyet bedellerinin tespiti ve değerlendirme yöntemleri her iki düzenlemedeki değerlendirme hükümleri açısından irdelenmiştir. İkinci bölümde; genel olarak denetim kavramı ile birlikte iç denetim ve iç kontrol kavramları, stokları denetiminin amaç ve önemi, genel olarak stokların denetimi ile ilgili hususlar, VUK' un ilgili hükümleri ve bunların TMS hükümleri ile uyuşan ve uyuşmayan yönleri, uyuşmayan yani farklılık olan durumlarda TMS çerçevesinde denetim yapılabilmesi için ne tür düzeltmelerin yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu kapsamda; stoklarla ilgili iç kontrol sistemi, maddi doğruluk ve uygunluk testleri, stokların değerlemesinin denetimi ve TMS ile VUK açısından değerlemede farklılık arz eden özellikli durumlar, stok denetim teknikleri, miktar tutar dengesi ve randıman analizleri hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümde ise, muhasebe uygulamalarını VUK hükümlerine göre oluşturan bir karton şirketinin stokları ile ilgili uygulamaları ve hesapları, TMS-2' nin hükümlerine uyarlanmak üzere yapılması gerekli düzeltmeler, gerekli yeni kayıtlar ve değerlemeler iç denetim faaliyetleri kapsamında incelenerek TMS çerçevesinde bir stok denetimi uygulaması yapılmıştır.

1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA VE VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE STOKLAR VE DEĞERLEMESİ

1.1. Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Vergi Usul Kanununda Stok Kavramı

İşletmeler için önemli bir varlık kalemi olan stoklar; Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı hükümleri açısından incelenecek olup; bu hükümler çerçevesinde stok kavramları aşağıdaki gibi açıklanabilir:

2 nolu Uluslararası Muhasebe Standardına ve ona paralel olarak hazırlanan TMS-2 Stoklar Standardının 6' ıncı paragrafına göre; stoklar, işin 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 olarak elde tutulan varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun ise 175' inci ve mükerrer 257' inci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile çıkarılan “Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi” başlığı altında stok tanımı yapılmış ve stokların işleyişi açıklanmıştır. Buna göre; stoklar; “Bu grup, işletmenin *satmak, üretimde kullanmak* veya *tüketmek* amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili bulundukları kalemin içinde gösterilir.¹” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanım ile hem ticaret, hem hizmet, hem de üretim işletmeleri açısından stok kavramı açıklanmış; aynı stokun ticaret işletmesi ya da üretim işletmesi olmasına

¹ Maliye Bakanlığı, 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete

göre ayrımı yapılmamıştır. Zaten stokların muhasebeleştirilmesi, işletmenin faaliyet konusuna göre değil, onun stok olarak taşıdığı özelliğe uygun bir stok hesabında muhasebeleştirilmesini gerektirir².

1.1.1. Stoklarla İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler

Stokların muhasebeleştirilmesi, değerlemesi ve raporlanması ile ilgili hükümlerin yer aldığı yasal düzenlemeler; 1 Seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Vergi Usul Kanunu, Uluslararası Muhasebe Standardı olan IAS - 2 Inventories Standardı ve buna paralel olarak yayımlanan TMS - 2 Stoklar Standardı olarak ifade edilebilir.

Uluslararası alanda muhasebenin uyumlaştırılmasına yönelik ilk adımlar 1973 yılında *Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)*' nin oluşturulması ile atılmış ve "*Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)*" nı oluşturmuştur. Nisan 2001'de IASC yeniden yapılandırılmış ve muhasebe standartlarını oluşturma sorumlusu olarak yeni adıyla *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)* kurulmuştur. Kurulun amaçları: (1) yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir uluslararası muhasebe standartları seti geliştirmek; (2) bu standartların kullanımlarını ve kesin uygulamalarını yönlendirmek ve düzenlemek; (3) ulusal muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartlarının yakınsamasını sağlamaktır. Bu tarihten sonra yayınlanan standartlar da "*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)*" olarak yeni adını almıştır³.

'Stoklar'a ilişkin ilk çalışmalar ise, Eylül 1974' te "Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Değerlemesi ve Sunulması" – E2 Nihai Taslak metni kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır. Uluslararası muhasebe standartları komitesi

² Kudret Şevket Sayın, "İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi" **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 54, 2001, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/54MaliCozum/09%20-%2054%20KUDRET%20ŞEVKET%20SAYIN.doc>, 20.10.2007.

³ John L. Haverty, "Are IFRS and U.S. GAAP Converging? Some Evidence from People's Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange", **Journal of International Accounting: Auditing and Taxation**, Volume 15, 2006, p.50-51.

(IASC) “E2 Nihai Taslak”, metnini Ekim 1975’ de UMS 2 olarak yayınlamış ve bu metin 01 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. IASC’ nin bir organı olan daimi yorumlama komitesi (SIC), 1997 yılında, SIC-1 Tutarlılık – stoklara ilişkin farklı maliyet formüllerine ilişkin yorumları ile stok değerlemesine ilişkin maliyet yöntemlerini önermiştir. Ancak IASC’ de standart belirleme organı olarak yeni bir yapı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’ nın oluşturulması sonucu, yeni kurul UMS ve SIC’ lerin uyumlaştırması kararını almış ve UMS 2 ile SIC 1 gözden geçirilerek “UMS 2 - STOKLAR” standardı olarak 01 Ocak 2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir⁴.

Türkiye’ de de dünyadaki standartlar ile uyumlu muhasebe düzenlemeleri geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bu uluslararası standartlaşmada, işletmelerin sürekliliğinde oldukça önemli bir paya sahip olan stoklarla ilgili düzenlemelere yer verilerek; hem muhasebenin uluslararası düzenlemelerle uyumlaştırılması hem de bunun bir sonucu olarak stokların denetimine yön verecek hükümlerin uyumlaştırılması ve tutarlı hale getirilmesi sağlanmıştır.

Türkiye’ de Muhasebe Standartları’nın temeli, 09.02.1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) dayanmaktadır. TMUDESK’in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca, TMUDESK’in diğer önemli görevi ise meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’la eklenen Ek-1. madde uyarınca kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK’in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, gelişmiş ülkelerle uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS/IAS)

⁴ Vedat Ekergil, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması: UFRS ve UMS ile Uyumlu**, 1. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, s.74.

uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir⁵. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmıştır. Bu standartlaşmaya uygun olarak stoklarla ilgili ilk gelişme, TMUDESK tarafından TMS- 13 STOKLAR standardının 1 Ocak 2000 tarihinde yürürlüğe girmesi olmuştur. Ardından IASC’ de yaşanan değişime paralel olarak TMUDESK’ den sorumluluğu devralan TMSK tarafından da 3 sıra nolu “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Hakkında Tebliğ” yayınlanarak, 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir⁶.

Bu standartlar, Türkiye’ de özellikle vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığına temel oluşturan ve işletmeleri ticari kârdan farklı bir malî kâra ulaştıran Vergi Usul Kanunu’ ndan oldukça farklı hükümler içermektedir. Bu farklılıklarla, stokların maliyetlerinin oluşumu, değerlendirme esasları ile yöntemleri, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması alanlarında karşılaşılmaktadır. Özellikle de Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki stok değerlendirme farklılıkları nedeniyle; her iki uygulama sonucunda ortaya çıkan stok maliyetleri ve muhasebeleştirilecek stok değerleri farklılaşmaktadır. Bu durum finansal tablolarda raporlanacak stok değerlerini de değiştireceği için, bu ölçütler dikkate alınarak yapılacak denetimde esas alınan değerler de farklılaşmış olacaktır.

1.1.2. Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Sınıflandırılması

VUK’ nun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden hazırlanan Tek Düzen Hesap Planına göre stokların sınıflandırılması aşağıdaki gibidir:

- İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabı
- Yarı Mamuller- Üretim Stokları Hesabı

⁵ Rödl&Partner, Türkiye Muhasebe Standartları, Sirküler No 2006/29, s.2, (Çevrimiçi) <http://www.roedl.com.tr/http/SRK200629.pdf>, 05.11.2007.

⁶ TMSK Hakkında, (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/>, 05.11.2007.

- Mamul Hesabı
- Ticari Mallar Hesabı
- Diğer Stoklar Hesabı
- Stok Değer Düşüklüğü Hesabı
- Verilen Sipariş Avansları Hesabı

Bu stokları da kendi içerisinde, üretim veya ticaret işletmesinde kullanılabilirliğine göre sınıflandırabiliriz. Üretim işletmelerinde, hammaddenin işlenmesi ve üretim sürecinin çıktısı olarak tam mamulün satılması aşamaları görülmektedir. Üretim sürecinin girdisi olan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemesi İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabında takip edilir. Bu hesapta izlenen ilk madde ve malzemeler, işçilik ve genel üretim maliyetleri yardımıyla mamullere dönüştürülür. Bu dönüştürme işleminde, henüz üretim süreci tamamlanmamış olanlar Yarı Mamuller Hesabında, üretimi tamamlanmış ve satışa hazır olanlar ise Mamuller Hesabında raporlanır. Ticaret işletmelerinde ise bir üretim süreci olmadığı için İlk Madde ve Malzeme, Yarı Mamul ve Mamul hesapları kullanılmaz; alım- satım amacıyla ticari mal bulundurulduğu için Ticari Mallar Hesabı kullanılır.

TMS-2' nin stok tanımından çıkarılacak ifadeye istinaden, stokların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre sınıflandırılması şu şekilde yapılabilir:

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan varlıklar (Ticari Mallar)
- Satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar (Mamuller - Yarı Mamuller)
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler olarak elde tutulan varlıklar (İlk Madde ve Malzemeler).

Bu sınıflandırmanın Tek Düzen Hesap Planındaki sınıflandırmaya benzediği görülmektedir. O halde 1 Sıra No'lu MSUGT' deki stok tanımları, her iki düzenleme için de ortak olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabı; işletme faaliyetleri için kullanılan, üretim sürecine giren veya diğer faaliyetlerde tüketilmek üzere kullanılan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin takip edildiği hesaptır. Üretim işletmeleri tarafından kullanılacak bu hesap; ilk madde ve malzemenin üretim sürecine doğrudan mı yoksa dolaylı olarak mı katıldığı hususunda iki farklı grupta değerlendirilir:

i. *Direkt İlk Madde ve Malzeme*, mamulün bünyesine direk olarak katılan ve mamul oluşumunda belirlenebilen ana maddedir. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabında muhasebeleştirilerek mamulün maliyetine *hammadde* gideri olarak katılır.

ii. *Endirekt İlk Madde ve Malzeme*, üretim sürecine dolaylı olarak katılmakla birlikte mamulün bünyesine girip girmemesi konusunda üç grupta izlenir:

- Yardımcı Malzeme: Üretilen mamulün bünyesine girdiği halde mamulün ana unsuru (ilk madde) olmayan, mamulün bünyesinde kaybolan ve mamulün oluşumuna katkıda bulunan maddelerdir⁷.
- İşletme Malzemesi: Üretilen mamulün bünyesine girmediği halde üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan ve üretimi kolaylaştıran malzemelerdir.
- Ambalaj Malzemesi: Mamul haline gelen varlığın korunması, tanıtılması, benzerlerinden ayrılması ve nakli gibi amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir⁸.

Yarı Mamuller- Üretim Stokları Hesabı; henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerdir.

Mamuller Hesabı; üretim işletmelerinin faaliyetinin bir sonucu olarak, üretim sürecinden çıkan ve satışa hazır haline gelmiş olan stokların takip edildiği hesaptır.

⁷ Ruknettin Kumkale, **Tek Düzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL ile Uyumlu**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 592.

⁸ İbrahim Lazol, **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006, s. 80.

Ticari Mallar Hesabı; işletmede üretimi yapılmayan ve satın alınıp hiçbir değişikliğe tabi tutulmaksızın tekrar satılan stokların izlendiği hesaptır.

Diğer Stoklar; yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi sayılan stok türleri olarak tanımlanmıştır. Bu stoklara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Hurdaya Çıkarılan Stoklar
- Değeri Düşen Stoklar
- İmalat Atıkları,
- Deşe, Üstübu Ve Iskarta,
- Tali Ürünler,
- Ayniyat Stokları
- Defolu Mallar,
- Numune ve Fason Üretim İçin Verilen Mallar
- Ekonomik Ve Teknolojik Değerini Yitirmiş Mallar,
- Seri Sonu Mallar
- Fireler
- Yoldaki Stoklar

1.2. Genel Olarak Stokların Değerlemesi

Değerleme, VUK' un "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabındaki 258' inci maddesine göre; vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yayınladığı 1 sıra nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğin 99'uncu maddesine göre ise ölçüm olarak tanımlanan değerleme; finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade etmektedir.

İşletmelerin ticaretini yapmak için edindiği veya ürettiği malların dönem sonu itibariyle henüz satılmamış kısımları ile henüz üretime sevk edilmemiş ilk madde ve malzemelerin dönem sonunda kalan tutarlarının tespiti amacıyla değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Envanter işlemleriyle miktar tespiti yapıldıktan sonra, dönem sonundaki kıymet (değer, maliyet) tespitleri yapılır. Değer tespitinin doğru yapılabilmesi için maliyet bedeli unsurlarının da doğru tespit edilmesi önemlidir. Çünkü stokların değerinin de doğru olarak hesaplanması, Dönem Kârı ya da zararının da doğru bir şekilde tespit edilebilmesini sağlayacaktır. Bu nedenle, dönem sonundaki gerçek değerlerinin tespit edilmesi amacıyla dönem sonu değerlendirme işlemleri yapılır.

Kavramsal Çerçeve' nin 6' ıncı maddesinde; Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile, Vergi Usul Kanunundaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler ise vergi matrahının hesaplanması ile ilgili olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla, yine aynı maddeye göre, mükellefler Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kardan hareketle, VUK' daki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır. Bu çalışmanın gereği olarak da; stok değerlendirme yöntemlerinden sonra, öncelikle Türkiye Muhasebe Standartlarına göre stokların değerlemesi ardından da Vergi Usul Kanuna göre stokların değerlendirilmesi ele alınacaktır.

1.2.1. Stok Değerleme Yöntemleri

1.2.1.1. Maliyetle Değerleme Yöntemi

1.2.1.1.1. Fiili (Gerçek, Spesifik) Maliyet Yöntemi

Fiili (spesifik) maliyet, stokların gerçek maliyet bedeli ile değerlendirilmesi yöntemidir. Bu yöntemde malların fiilen satın alındıkları bedellerle, maliyete dahil edilmesi gereken giderler tespit edilerek fiili maliyet bulunur. Ancak bu değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için, hesap dönemi içinde satın alınan her parti maldan dönem sonunda kalan miktarların ayrı ayrı tespit edilmesi gerekir. Bu nedenle spesifik maliyet yönteminin uygulanması biraz güçtür. Bu yöntemle değerlendirme, yüksek bedelli ve az sayıda alınıp satılan taşıt araçları, mobilya, ziynet eşyaları gibi mallarda yapılabilir. Bununla birlikte günümüzde mal hareketlerinin kayıt ve izlenmesinde bilgisayar kullanımı, yöntemin uygulama olanağını arttırmaktadır⁹.

Bu yöntemin en önemli özelliği de; bir stok kalemi satıldığında, satılan malın gerçek maliyetine işletme kayıtlarından ulaşılabilmesi ve bu tutarın ilgili ‘stok hesabı’ndan ‘satılan malın maliyeti’ hesabına aktarılabilmesidir. Böylece dönem sonu stok tutarı, yıl sonunda elde kalan stok miktarının maliyeti olmaktadır. Ancak bu yöntem, her stok için ayrı ayrı maliyet çıkarmanın kolay olmadığı çok çeşitli stoku olan işletmeler için pratik değildir¹⁰.

1.2.1.1.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yöntemi bütün maliyetlerin ortalamasının alındığı bir yöntemdir. Dolayısıyla dönem sonunda kalan stok bakiyesi de satın alma maliyetlerinin ortalama

⁹ M. Emin Akyol, “Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 316, Aralık 2007, s. 12.

¹⁰ David H. Marshall, Wayne W. Mcmanus, **Accounting: What The Numbers Mean**, 4 th Edition, Irvin Mcgraw Hill, 1999, p. 150.

birim fiyatı ile hesaplanır¹¹. Ortalama maliyet yöntemi aşağıda açıklandığı üzere üçe ayrılarak incelenmiştir¹²:

a. Basit Ortalama Maliyet: Bu yöntemde yılda bir yapılan girişlerin birim maliyetlerinin ortalaması alınır; bu ortalama dönem sonunda kalan mal miktarı ile çarpılarak Dönem Sonu Stok Değeri bulunur.

b. Ağırlıklı Ortalama Maliyet: Dönem içinde alınan malların toplam maliyeti bunların toplam miktarına bölünerek ortalama birim maliyet bulunur. Bu değer dönem sonunda kalan mal miktarı ile çarpılarak Dönem Sonu Stok Değeri bulunur.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, dönem içersinde meydana gelecek fiyat dalgalanmalarının etkisini gidermektedir. Bu yöntem genellikle işlem sıklığının ve stok çeşitliğinin çok olduğu durumlarda kullanılmaktadır¹³.

Bu yöntemde ortalama her giriş çıkıştan sonra değil, periyodik bazda yapıldığı için TMS-2' nin 27' inci paragrafında, 'Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi' olarak adlandırılmıştır.

Bu yöntem aralıklı envanter sistemiyle kullanılmaktadır, çünkü belli bir dönemin sonuna kadar stokların sayımı yapılmamakta ve dönemin ağırlıklı ortalama birim maliyeti sadece dönem sonunda tespit edilmektedir¹⁴.

c. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet: Sürekli envanter sistemi uygulandığı zaman, her satış anında maliyetlerinin hesaplanması gerektiği için, ağırlıklı ortalama

¹¹ Diane White, "Inventory Accounting Methods- An Overview of the Three Most Common Inventory Valuation Methods", **The Genuine Article Literally**, 2008, (Çevrimiçi) http://accounting.suite101.com/article.cfm/inventory_accounting_methods, 03.01.2009.

¹² Kumkale, **a.g.e.**, s. 590-591.

¹³ İrem Nuhoglu, **Principles of Accounting**, Yayın No 704, İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi, 2001, p. 102.

¹⁴ Thomas R. Dyckman, Roland E. Dukes, Charles J. Davis, **Accounting**, 5 th Edition, Irwin McGraw Hill Yayınları, 2000, p. 389.

maliyet yöntemi kullanılamaz. Bunun yerine, hareketli ortalama maliyet kullanılır. Bu yöntem, her alıştan sonra yeni bir birim maliyet hesaplanmasını gerektirir¹⁵.

Ülkemizde en çok kullanılan değerleme yöntemi ortalama yöntemin (basit, ağırlıklı ve hareketli) en önemli faydaları şunlardır¹⁶:

- Yöntemin uygulanması nispeten kolaydır. Yeni bir ortalama fiyat ancak yeni bir girişten sonra hesaplandığından ve pratikte girişler çıkışlara göre sayıca çok az olduğundan, bir kez hesaplanan bir ortalama fiyatın oldukça uzun zaman uygulanma olanağı vardır. özellikle düşük değerli ve fiyatları sık değişiklik gösteren malzeme için bu yöntem büyük kolaylık sağlar.
- Çok düşük ve yüksek fiyatların etkisini azaltmak suretiyle değerlemede denge ve istikrar sağlar. Böylece maliyet tahminleri ve analizleri de kolaylaşır.

1.2.1.1.3. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)

İlk giren ilk çıkar yöntemi ilk satılan stokların en eski mevcut stoklar olduğunu varsayar. Bunun anlamı, FİFO yönteminin temelinde dönem sonu stokların her zaman en son elde edilen stokların maliyetinden oluşacağıdır. FİFO gelir tablosunda gelirlere karşı en eski yani ilk satılan stokların maliyetini yükler. Bu karakteristik FİFO yönteminin bir aksaklığı olarak görülmektedir¹⁷.

Yöntemin tanımından da anlaşılacağı gibi, ilk giren stokların ilk olarak satıldığı varsayımı ile dönem sonu stoklar en son satın alınan veya üretilen stoklar olmakta, satılan stoklar ise ilk satın alınan veya üretilen stoklar olmaktadır. Bu durumda, gelir tablosuna yansıyan ‘Satılan Malın Maliyeti’ düşük değerle görülecek, bilançoya yansıyan dönem sonu stok ise ‘Stoklar’ hesabının en son kalan stoklardan dolayısıyla daha yüksek değerli stoklardan oluşmasına sebep olabilecektir.

¹⁵ A.e., s. 389.

¹⁶ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, 9.Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2002, s. 101.

¹⁷ Lawrence Revsine, Daniel W. Collins, W. Bruce Johnson, **Financial Reporting and Analysis**, 3. Baskı, Prentice Hall-Pearson, 2005, s. 450.

Stok maliyetlerinin tespit edilmesinde en yaygın kullanılan FİFO yönteminin özellikleri olarak:

- hem aralıklı hem de sürekli envanter yöntemi ile kolayca uygulanabilmesi,
- bilanço için şimdiki değere daha yakın bir stok değeri üretmesi,
- sistematik ve objektif olması,
- hileye meyilli bir yöntem olmaması sayılabilir¹⁸.

Yöntemin diğer yöntemlerden farkı, fiyatların yükselme eğiliminde olduğu dönemlerde kârın olduğundan fazla, durgunluk dönemlerinde ise olduğundan daha az hesaplanmasına yol açmasıdır. Malların piyasa fiyatı FİFO yöntemine göre hesaplanan stok değerinden düşük ise; potansiyel bir zarar gelir tablosuna yansıtılmamış olur veya fiktif kâr oluşumu önlenmiş olur¹⁹.

1.2.1.1.4. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)

Bu metod üretime verilen veya satılan maddelerin en son alınan partilerden olduğu, dolayısıyla stokta kalan malların da ilk önce satın alınan mallardan olduğu varsayımına dayanır. Bu açıdan yöntem fiziki mal akışına uygun olmaması ve enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde stok değerlerini maliyetin altında yansıtması yönleriyle cazip bulunmamaktadır. Diğer yandan, LİFO nispi fiyat hareketlerinin görüldüğü dönemlerde meydana gelen gerçek dışı kârları (enflasyon kârlarını) elimine eden ve maliyetlerdeki fiyat artışlarını yakından izleyen bir değerleme yöntemidir²⁰.

Bu yöntem vergi mevzuatına ilk olarak, 4008 sayılı Kanun' la VUK' da yapılan değişiklikten sonra girmiştir. Buna göre, emtianın değerleme yöntemi esas itibariyle yine fiili maliyet veya ortalama maliyet olmakla birlikte; mükellefler isterlerse bu yöntemlerin yerine, son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemini, fiili maliyetlerin tespit

¹⁸ Dyckman, Dukes, Davis, **a.g.e.** , s. 391.

¹⁹ İbrahim Bulut, "Stok Değerleme Yöntemleri ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 89, Şubat 2007, s. 46.

²⁰ Özyer, **a.g.e.** , s. 511.

edilemediği durumlarda değil, her durumda isteğe bağlı olarak uygulanabileceği hükme bağlanmış; yasal değişikliğin gerekçesinde de “para değerindeki düşüşlerin stok değerlerinde yarattığı suni artışlar yoluyla fiktif kazançlar üzerinden vergi ödenmesinin önlenmesi” nin amaçlandığı belirtilmiştir²¹.

LİFO yöntemi bilançoda stokların düşük değerle yer almasına yol açacağından işletmenin gerçek stok değerini göstermeyecek ve bu durum bilançodan yararlananları yanıltabilecektir. Ayrıca satılan ya da üretime verilen malların son alınan mallardan oluştuğu varsayımı ile yapılacak bu maliyet bedeli hesaplaması son alınan malların maliyeti genelde daha yüksek olacağı için, özellikle enflasyonun sürekli olduğu bir ekonomide, satılan malın maliyetini arttıracaktır. Dolayısıyla gelir tablosunda görülen satılan malın maliyetindeki artış, dönem kârındaki azalışa neden olabilecektir. Yani işletmeler açısından vergisel avantaj getirebilmektedir. Ayrıca, yukarıda açıklandığı gibi fiili maliyet yerine istenilen her durumda bu yöntemin kullanılmasına izin verilmesi nedeniyle, fiili maliyet rahatlıkla saptanabilse bile bu yöntemi kullanma eğilimi artmakta ve satış maliyetine konu olacak stokun hangisi olacağının tespiti konusunda objektiflikten uzaklaştırabilmektedir.

Bu yöntem 8 yıl uygulandıktan sonra 5024 sayılı Kanun’ la getirilen “Enflasyon Muhasebesi” düzenlemeleri kapsamında 01.01.2004 tarihinden itibaren VUK ile yürürlükten kaldırılmıştır²². Ayrıca TMS-2 de, stokların değerlemesinde hangi maliyet yönteminin uygulanacağını 23’ üncü ve 27’ inci paragrafları arasında açıkça belirtmiş olmakla birlikte, LİFO yöntemine herhangi bir atıfta bulunmamıştır. Dolayısıyla TMS’ ye göre uygulanacak değerlendirme yöntemlerinden biri değildir.

1.2.1.1.5. Standart Maliyet Yöntemi

Üretilen mamul maliyetlerinin üretim yapılmadan önce, giderlerin bilimsel esaslarla belirlenmiş tutarlar esas alınarak saptandığı bir yöntemdir. Bu yöntemde maliyet

²¹ HUD, a.g.e. , s. 252.

²² Bulut, a.g.e. , s. 44.

sistemi içerisinde ortaya çıkan giderler gerçekleşmiş tutarları ile izlenirken üretime standart tutarları ile yansıtılırlar. Fiili ve standart tutarlar arasında sapma adı verilen farklar, fark hesaplarına aktarılırlar. Dönem sonunda vergi kanunları kârın fiili değere göre hesaplanmasını istediği için fark hesapları kapatılarak, standart değerler fiili değerlere çevrilir²³.

Standart maliyet yönteminde kullanılan standartlar, hedef maliyet değerleridir. Bu nedenle, standart maliyet yöntemi, önceden hesaplanan hedef maliyet değerlerine doğrudan bağlıdır ve ileride üretilecek yeni ürünlerin maliyet tahminleri için de bir kaynak oluşturmaktadır²⁴.

Standart maliyet TMS-2' nin 21' inci paragrafında da açıklanmış olduğu gibi; ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeylerinin dikkate alındığı bir stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirildiği ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlendiği belirtilmektedir.

Standart maliyet yönteminin, imalat maliyetlerinin doğrudan doğruya tespitinde kullanılması VUK açısından mümkün değildir. Ancak bu yöntemin değerlendirme sırasında fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farkların stoklar ve satılan malların maliyeti arasında dağıtım yapılarak standart maliyetlerin fiili maliyetlere dönüştürülmesi şeklinde kullanılmasında kanuni bir sakınca yoktur. VUK' un 275' inci maddesi de, fiili maliyetlerin saptanmasında diledikleri usulü uygulamakta serbest bırakarak bunu belirtmiştir²⁵.

²³ Boyar, Güngörmüş, “Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, **Lebib Yalkın Yayınları**, Sayı 33, 2006, (Çevrimiçi) www.lebibyalkin.com.tr, 05.12.2007.

²⁴ Ali Coşkun, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 15, 2002- 2003, s. 32.

²⁵ Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003, s. 133.

1.2.1.1.6. Perakende Satış Yöntemi

Perakende yöntemi veya ‘satıştan, kâr marjının eksiltilmesi yöntemi’ perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı durumlarda, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda varlık unsurlarından oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. (Örneğin eczane ve ilaç depolarında olduğu gibi). Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden o stok grubunun brüt kâr marjının düşmesi suretiyle bulunur. Kullanılan kâr marjı oranının belirlenmesinde, değerlemeye konu olan malların orijinal satış fiyatlarından yapılan indirimlerin etkisi dikkate alınır. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, orijinal satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklara dikkat edilir. Her perakende satışa konu olan mal grubu için, farklı kâr marjı oranı kullanılabilir²⁶.

Perakende yöntemi kullanılarak ‘dönem sonu stok değerinin tahmini’ için uygulanacak aşamalar şunlardır²⁷:

1. Aşama: Dönem başı stokların ve dönem içinde alınan stokların hem maliyet hem de perakende satış bedelleri listelenir.

2. Aşama: Satışa hazır malların hem maliyet hem de perakende satış değerlerinin tespit edilmesi için dönem başı stoklara dönem içi alışlar eklenir.

D.Baş Stok
(+)Alışlar

Satışa Hazır Mallar

3. Aşama: Maliyet oranı aşağıdaki gibi hesaplanır.

²⁶ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2005, s. 278.

²⁷ Robert A. Brechner, **Contemporary Mathematics for Business and Consumers**, 3 th Edition, South Western, 2003, p. 10
(Çevrimiçi) http://www.swlearning.com/bmath/brechner/cont_math_3e/student_powerpoint/ch16.ppt, 15.04.2008.

$$\text{Maliyet Oranı} = \frac{\text{Satışa Hazır Malların Maliyet Değeri}}{\text{Satışa Hazır Malların Perakende Satış Değeri}}$$

4. Aşama: Dönem sonu stokların perakende değerine ulaşmak için satışa hazır malların perakende satış değerinden net satışlar düşülür.

$$\frac{\text{Satışa Hazır Malların Perakende Satış Değeri} \\ (-) \text{ Net Satışlar}}{\text{Dönem Sonu Stokların Perakende Satış Değeri}}$$

5. Aşama: Dönem sonu stokların perakende satış değeri ile maliyet oranı çarpılarak “dönem sonu stokların maliyet değeri” tahmin edilir.

$$\frac{\text{Dönem Sonu Stokların Maliyet Değeri}}{\text{Dönem Sonu Stokların Perakende Satış Değeri}} = \text{Dönem Sonu Stokların Maliyet Oranı}$$

1.2.1.2. Piyasa Fiyatı ile Değerleme Yöntemi

Bu yöntemde stoklar yerine koyma değeri ile değerlendirilmektedir. Bu yöntemin amacı özellikle fiyatların arttığı dönemlerde, maliyet unsurlarını oluşturan maddelerin değerini, değişen fiyat düzeyine mümkün olduğunca uyarlamaktır²⁸.

Piyasa fiyatındaki dalgalanmaların stok maliyetlerine yansımaları gerektiren bir yöntemdir. Stoklar tarihi maliyet değeri ile değil, piyasada öngörülen fiyat üzerinden değerlendirilmektedir. Stokların finansal tablolarda görülen değerlerini bugünkü değere, dolayısıyla daha gerçekçi (piyasa ile uyumlu) sonuçlara, ulaştırabilmektedir.

²⁸ İSMMMO Denetim Standartları Komitesi, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No 113, 2008, s. 186.

1.2.1.3. Maliyet ya da Piyasa Fiyatının Düşük Olanı ile Değerleme Yöntemi

Genellikle piyasa, operasyonel olarak geri kazanılabilir değer veya net gerçekleşebilir değer ile tanımlandığı için, TMS-2’de vurgulanan net gerçekleşebilir değer piyasa fiyatına (gerçeğe uygun değere) işaret etmektedir. Yani, UFRS (TFRS) piyasa değerinin maliyet değerinden düşük olması halinde stokların piyasa değeri ile raporlanmasına izin vermekte; piyasa değerinin maliyet değerini geçmesi halinde ise stokların piyasa değeri ile raporlanmasını engellemektedir. Stoklar defter değeri yaklaşımı açısından ele alındığında piyasa değeri maliyet değerinden yüksek olanlar için herhangi bir düzeltme yapmaya gerek kalmayacak; piyasa değeri maliyet değerinden küçük olanlar ise piyasa değerlerini yansıtacak biçimde düzeltilecektir²⁹.

VUK’ da ise, ilgili kanun maddesinde belirtildiği gibi, düşük değerle değerlendirme ancak piyasa fiyatı maliyet bedeline göre %10 ve daha fazla oranda düşüklük gösterdiği takdirde gerçekleşmektedir. Özellikle ekonominin gerileme eğiliminde olduğu dönemlerde piyasa fiyatlarının düşmesi sonucu, maliyetlerde görülen yüksek fiyatlardan kaynaklanacak fiktif kârların oluşmaması ve gerçek olmayan kazançlar üzerinden ödenecek vergilerin önlenmesi sağlanmıştır.

1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerlemesi

1.3.1. Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok Maliyeti Unsurları

Stokların değerlendirilmesinde esas alınacak maliyet, TMS-2 Stoklar Standardının “Stokların Maliyeti” başlıklı 10’ uncu paragrafına göre; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmeleri için katlanılan diğer maliyetler toplamından oluşmaktadır.

²⁹ Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “UFRS (TFRS)’ deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl 7, Sayı 23, Eylül 2007, s. 75.

- **Satın Alma Maliyetleri**
 - Hammadde
 - Yardımcı Malzeme
 - İşletme Malzemesi
 - Ticari Mal vb.
- **Dönüştürme Maliyetleri**
 - Direkt İşçilik
 - Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderleri
- **Diğer Maliyetler**
 - Araştırma – Geliştirme Maliyetleri
 - Tasarım Maliyetleri

1.3.1.1. Satın Alma Maliyeti

TMS 2' nin “Satın Alma Maliyeti” başlıklı 11' inci paragrafına göre satın alma maliyeti, alış fiyatı, gümrükte ödenen ithalat vergileri ve vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışındaki diğer vergiler, taşıma, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin tedarikiyle doğrudan bağlantısı kurulan diğer maliyetler olarak tanımlanmıştır. Ticari iskontolar, sübvansiyonlar ve benzeri diğer indirimler ise stok maliyetini azaltıcı unsurlar olarak sayılmıştır.

1.3.1.2. Dönüştürme Maliyeti

TMS 2'ye göre üretim işletmeleri için geçerli olan dönüştürme maliyetleri, doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsamaktadır. Standarda göre, doğrudan üretimle ilgili maliyetler, endirekt ilk madde, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşur. Standart, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayrımı yapar³⁰.

³⁰ Ender Boyar, A. Haydar Güngörmüş, “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Marmara Üniversitesi Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, 7.Cilt, Ekim 2006, s. 85.

Direkt işçilik giderleri; mamullerin üretilmesi için esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilere ödenen brüt ücretlerdir³¹.

Standardın 12' in paragrafına göre, 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 ise, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

1.3.1.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, stokların satış noktasına veya satışa hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkili olarak dağıtılması gereken maliyetlerdir. Bunlar genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel müşteriler için tasarlanmış ürünlerin maliyetleri olabilir. Örneğin, özel bir ürün veya süreçle ilgili olan geliştirme maliyetlerinin amortismanları diğer maliyetler kapsamında değerlendirilmektedir³².

Maliyete yansıtılması gereken giderlere örnek olarak³³;

- Satıcıdan alınan malın taşıma maliyetleri,
- Üretim sürecinin bir ara kademesinden kaynaklanan taşıma veya dağıtım maliyetleri,
- Stokların depodan satış noktasına getirilmesi için katlanılan taşıma veya dağıtım maliyetleri,
- Üretim sürecinin ileriki bir kademesinden önce gerekli olan depolama giderleri,
- Stokların satışa hazırlanmasından kaynaklanan ambalaj maliyetleri sayılabilir.

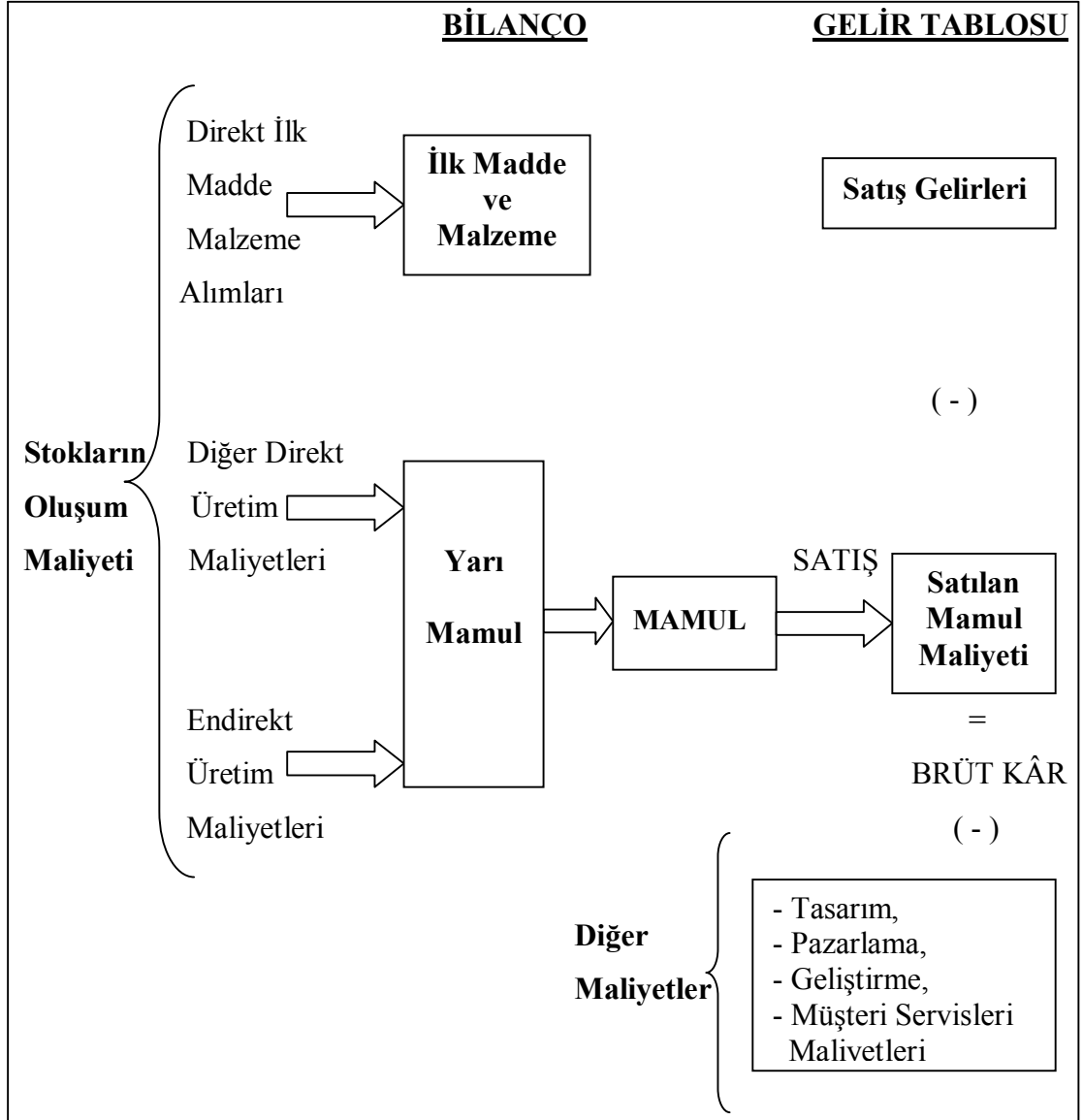
³¹ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 11 th Edition, New Jersey: Englewood Cliffs, Prentice Hall Inc., 2003, p. 39.

³² KPMG: International Financial Reporting Group, **Insights into IFRS**, 5 th Edition, Italy, Thomson, 2008, p. 589.

³³ KPMG: International Financial Reporting Group, **a.g.e.**, p. 589.

Üretim işletmelerinde, üretim maliyetleri ile stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilen ürün tasarım, geliştirme, pazarlama vb. diğer maliyetlerin finansal tablolarda raporlanması aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

Şekil-1: Stokların Üretim Maliyetleri ve Finansal Tablolarda Raporlanması



Kaynak: Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 11 th Edition, Prentice Hall, 2003, p.42.

Standartta stok maliyetlerinin, satın alma, dönüştürme ve diğer maliyetler olarak sınıflandırılmasının ardından; **stokların maliyetine dahil edilmesi kabul edilmeyip dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılan giderler** de şöyle sayılmıştır:

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (Fire ve Kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olmayan depolama giderleri (Genel Yönetim Giderleri)
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri (Genel Yönetim Giderleri)
- Satış giderleri (Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri).

1.3.2. Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok Değerleme Ölçüleri

1.3.2.1. Tarihi Maliyet (Elde Etme Maliyeti)

Stok değerleme ölçülerinden Tarihi Maliyet ölçüsü, stokların ilk maliyetini yani TMS-2’ de belirtildiği gibi satın alma maliyetini, dönüştürme maliyetini ve varsa katılan diğer maliyetleri içermektedir.

1.3.2.2. Tahmini Net Gerçekleşebilir Değer

Tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satış için gerekli maliyetlerin çıkarılması sonucu bulunur. Bu tahminler, tahminlerin yapıldığı tarihteki en güvenilir kanıtlara dayandırılmış olmalıdır³⁴.

Net gerçekleşebilir değer TMS 2’ ye göre, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen net tutarı ifade etmekte olup; işletmeye özgü bir değerdir. Net gerçekleşebilir değer uygulaması, muhasebenin temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık kavramının gereği olarak değerlendirilebilir. Çünkü standarda göre, stokların değerlerinde düşüklük meydana geldiğinde, bu stokların maliyet bedeli ile değerlemesi engellemekte ve stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle gerçek değerlerine indirgemesi gerekmektedir.

³⁴ Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, The World Bank Yayınları, Washington D.C., 2004, p. 97.

Böylece üçüncü kişi ya da kurumlara karşı daha anlamlı ve gerçekçi mali tablolar sunulabilir.

Yine standartta belirtildiği üzere; net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, güvenilir kanıtların yanında ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır.

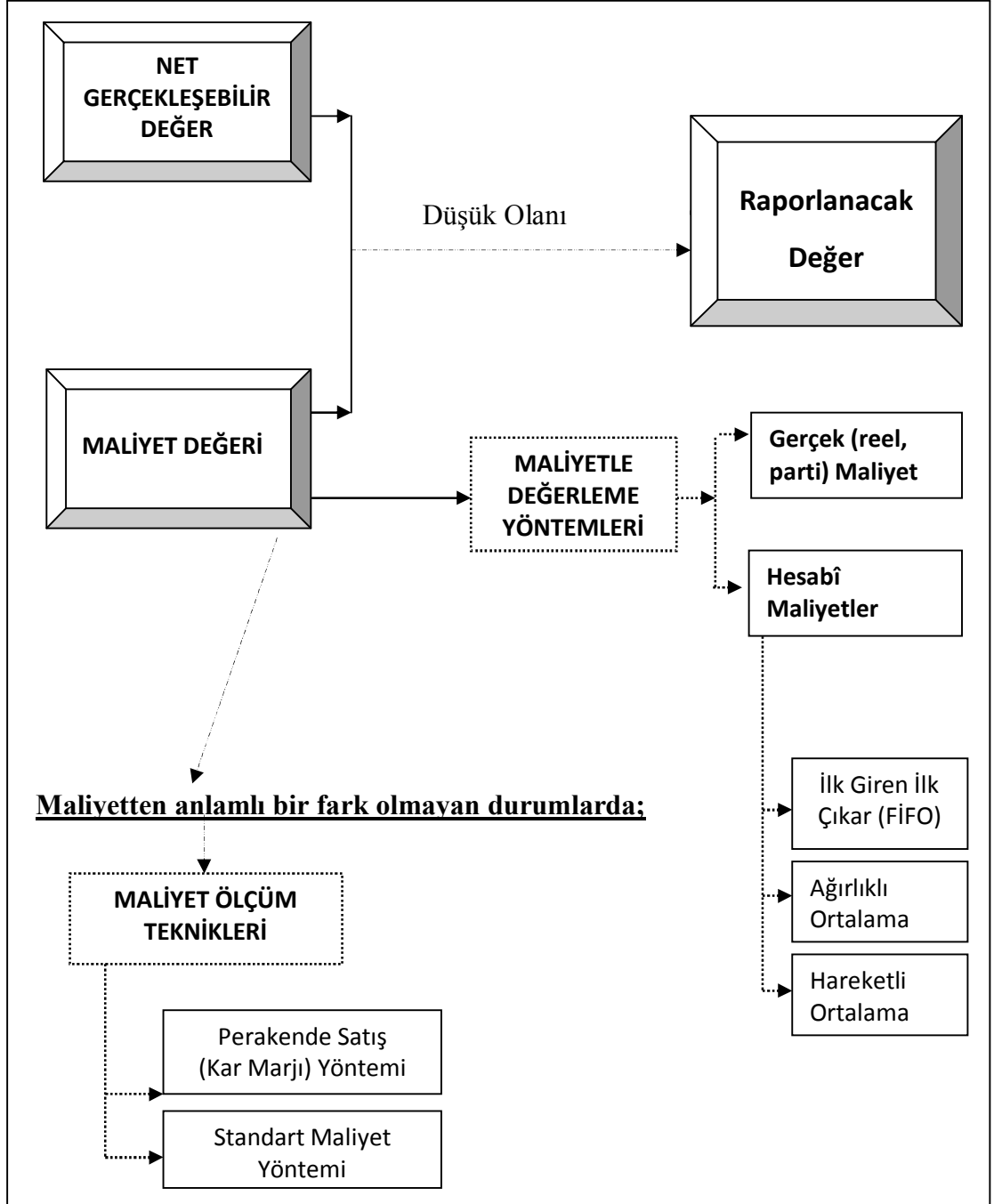
1.3.2.3. Gerçeğe Uygun Değer

TMS-2' ye göre gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmaktadır.

1.3.3. Türkiye Muhasebe Standartlarında Değerleme Esasları ve Yöntemleri

TMS-2' nin 9' uncu paragrafında belirtildiği gibi stokların, yukarıda açıklanan değerleme ölçülerinden maliyet veya net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Bu durum piyasa değerine daha yakın bir değerlemeye olanak tanımakta ve özellikle maliyet değerlerinin altında gerçekleşen stok değer düşüklükleri için, VUK' da belirtilen %10 ve üzeri düşüklük beklenmeksizin, stokların şimdiki durumlarına yaklaştırılarak değerlendirilmesini sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle; maliyet değeri ile değerlemenin getireceği fiktif stok değer artışları yerine daha gerçekçi sonuçlar elde edilmesini sağlar. TMS 2' nin uygulanmasını öngördüğü stok değerlendirme yöntemleri ise aşağıdaki tablo ile ayrıntılı bir şekilde ifade edilebilir.

Şekil-2: TMS-2' ye Göre Raporlanacak Değer ve Değerleme Yöntemleri



TMS-2' de öngörülen fakat VUK' da yer almayan başka iki yöntem daha vardır ki; bunlar daha önce açıklamalarına yer verilen perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemidir. Standartta bu iki yöntem, maliyet bedelinin bulunmasında kolaylaştırıcı birer “maliyet ölçüm teknikleri” olarak nitelendirilmektedir. Bu yöntemlerin kullanılabilmesinin ön koşulu; sonuçların normal fiili maliyete yakın olması ve diğer

maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmamasıdır. Buna göre, sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümünde bu iki teknik kullanılabilir.

Tablo-1: Maliyetin Ölçümü ile İlgili Tekniklerin Karşılaştırılması

Standart Maliyet Yöntemi	Perakende Maliyet Yöntemi
Yönetim muhasebesi altında kullanılır.	Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır.
Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır.	Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

Kaynak: ISMMMO, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: UFRS Uygulaması**, İstanbul, Mart Matbaacılık, Kasım 2005, s.77.

Standardın 28' inci paragrafına göre; 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. Ayrıca tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da stokların maliyeti geri kazanılamayabilir. Bu durumda, stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle, stok maliyetleri net gerçekleşebilir değere indirgenir. Bu da, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, standardın 34' üncü paragrafına göre, indirgemenin ve kayıpların oluşturduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Yine standartta, stokların net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesine yönelik olarak ayrılan bu karşılıkların, kaybın gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilirken;

değeri düşen malların indirilmiş oldukları tutarların, söz konusu malların elden çıkarıldığı dönemde (satılan mal maliyeti olarak) gider olarak kaydedilmesi gerektiği açıklanmıştır. Sonraki dönemlerde net gerçekleşebilir değerde meydana gelen değişiklik dolayısıyla önceden ayrılmış olan karşılığın kısmen veya tamamen iptali gereken hallerde ise, söz konusu iptal işleminin ilgili dönemde satış maliyetini azaltacak şekilde gelir kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

TMS, mamul bünyesine giren ilk madde ve malzemelerin de hangi koşullarda net gerçekleşebilir değere indirgenebileceğini belirtmiştir. Buna göre; bünyesine girecekleri mamullerin beklenen satış değerleri maliyet veya maliyetinin üzerinde olduğu durumlarda, üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş ilk madde ve malzemeler maliyet bedelinden daha düşük bir değerle değerlendirilemez. Ancak, bünyesine girecekleri mamullerin net gerçekleşebilir değeri maliyetinin altında olduğu durumlarda ilk madde ve malzemelerin değeri de net gerçekleşebilir değere indirgenir.

1.4. Vergi Usul Kanununa Göre Stokların Değerlemesi

1.4.1. Vergi Usul Kanununda Stok Maliyeti Unsurları

VUK’ un ise “Maliyet Bedeli” başlıklı 262’ inci maddesine göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması suretiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamından oluşmaktadır. VUK’ da açıklanan emtia (stok) da bir iktisadi kıymet olduğu için bu tanım kapsamında değerlendirilir. Buna göre stokların iktisap edilmesi, stokların satın alınmasını veya üretilmesini içermektedir. Ayrıca “İmal Edilen Emtia” başlıklı 275’ inci maddede, üretilen malların maliyeti ifade edilmektedir.

Dolayısıyla stokların maliyeti TMS hükümleri ile anlam açısından benzeşen, farklı bir sınıflandırmayla ifade edilebilir:

- **Satın Alınan Malların Maliyeti**
- **Üretilen Malların Maliyeti**
 - Direkt İlk Madde ve Malzeme
 - Direkt İşçilik
 - Genel Üretim Giderleri
 - Genel Yönetim Gider Payı
 - Ambalaj Malzemesi

1.4.1.1. Satın Alınan Malların Maliyeti

Satın alınan malların maliyeti, vergi mevzuatımız açısından değerlendirildiğinde; VUK m. 262’ deki maliyet bedeli tanımından yola çıkılarak, satın alın stokların temin edilmesi veya değerinin arttırılması sebebiyle yapılan ödemeler ve bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak açıklanabilir.

Maliyet bedeli tanımında üzerinde en çok tartışılan husus "müteferri bilumum giderler" ibaresidir. Bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan müteferri giderler maliyet bedelinin esas unsurlarıdır. Bunlar faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, alım satım vergisi gibi giderlerdir³⁵. Ayrıca değerinin arttırılması sebebiyle yapılan ödemeler ise o stokun değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar olarak sayılabilir.

VUK’ a göre satın alınan malların maliyetine yüklenen unsurlar yurt içinden ve yurtdışından alınmasına bağlı olarak şöyle sayılmaktadır³⁶:

³⁵ Kazım Yılmaz, “Değerleme: Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3803>, 14.08.2008.

³⁶ Enes Koç, “Vergi Usul Kanunu Açısından Kredi Faizi ve Kur Farklarının Emtia ve Gayrimenkullerin Maliyetinin Belirlenmesi Esnasında Değerlendirilmesi” (Çevrimiçi) www.senaymm.com/makale/faiz_giderleri.doc, 17.07.2008.

Yurtiçinden Alınan Emtia

- *Alış Bedeli*
- *Taşıma Giderleri*
- *Sigorta Giderleri*
- *Alışa Ait Finansman Giderleri:* Stokların alımında kullanılan krediler sonucu oluşan faiz giderlerini içerir.
- *İşletmeye Ulaşınca Kadar Oluşan Depolama Giderleri*
- *Alış Komisyonları:* Stokların alımında aracılar a ödenen komisyonlar.
- *Vade Farkları:* Vade farkları doğrudan malın alış ile ilgili olduğundan maliyete eklenebilir. Mal satıldıktan sonra ortaya çıkan vade farkları ise gider hesaplarına kaydedilir.

Yurt Dışından Alınan Emtia

- *Mal Alış Bedeli*
- *Akreditif Giderleri*
- *Taşıma Giderleri*
- *İşletmeye Ulaşınca Kadar Oluşan Depolama Giderleri*
- *Gümrük Vergileri*
- *Damga Vergisi ve Harçlar*
- *Alışa Ait Finansman Giderleri:* Akreditif kapatılıncaya kadar ortaya çıkan faiz giderleri
- *Komisyonlar ve diğer giderler*
- *Kur Farkları:* İthal edilen mallar işletmeye girdikten sonra ortaya çıkan kur farklarının nasıl işleme tabi tutulacağı işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Stoklar henüz kullanılmamışsa istenirse maliyete aktarılabileceği gibi doğrudan sonuç hesaplarına da aktarılabilir. Stokların kullanılması halinde ise oluşan kur farkları sonuç hesaplarına aktarılır.

Ayrıca satın alınan mala ilişkin prim ve iskontoların değerlemesi ile ilgili olarak ise; satın alınan bir malın faturası üzerinde yer alan iskonto, mal bedelinden düşülür. İskontodan sonraki tutar satın alma bedelidir. Buna karşılık vadeden önce ödemedi dolayısı, sonradan yapılan erken ödeme iskontosu maliyet bedelinden düşülmez, gelir yazılır³⁷.

Vergi idaresinin konu ile ilgili yorum ve uygulamasına göre³⁸:

- **İskonto**; bir hesap dönemi içinde peyderpey yapılan mübayaalarda, satıcının peşin satışı temin ve teşvik etmek amacı ile veya başka sebeplerle satış bedeli üzerinden yaptığı indirimi ifade eder. Bu nedenle, bu emtiadan ertesi yıla devredenlerin değerlemesinde, yapılan iskonto dikkate alınır.
- **Prim**; satıcı firmalarca, alıcılara umumiyetle, bir yıl içinde aldıkları toplam mal kıymetleri üzerinden, yıl sonlarında kendi mallarına fazla sürüm sağlamanın mükâfatı olarak verilir. Maliyete etkisi yoktur. Dolayısıyla değerlemede dikkate alınmaz.

Satın alınan mallarla ilgili olarak, alımı özendirmek amacıyla iskonto yapılabilmektedir. İskontoyu üçe ayırmak mümkündür³⁹:

- a. Katalog İskontosu**, mal alımı sırasında yapılan iskontodur. İndirimden sonraki net değer alındığından, bu iskonto, faturada yer alsa bile, kayıtlara alınmaz.
- b. Kasa iskontosu**, vadeli alınan malların vadesinden önce ödenmesinden doğan iskontodur. Bu iskontonun, alınan malın ‘maliyeti ile ilişkilendirilmesi’ gerekmektedir.
- c. Miktar iskontosu**, belirli satış miktarını aşan işletmelere yapılan iskontodur. Bu iskontolar, aslında alıcılara verilen primi ifade eder ve bu nedenle doğrudan ‘gelir’ yazılabilir.

³⁷ Üzeyir Eyimaya, “Emtia Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 181, Mayıs 2003, s. 60.

³⁸ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi, s. 645.

³⁹ Remzi Örtün, Aydın Karapınar, **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2003, s. 92.

1.4.1.2. Üretilen Malların Maliyeti

Vergi Usul Kanunu' nun 275'inci maddesinde üretilen mamulün maliyetine dahil edilmesi gereken unsurlar sayılmış olup; bunların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

1.4.1.2.1. Mamulün Vücuda Getirilmesinde Sarfolunan İptidai ve Ham Maddelerin Bedeli

275' inci madde metninde ilk madde ve malzeme yerine iptidai ve hammadde kavramı geçmektedir. Mamulün vücuda getirilmesi için kullanılan ilk madde ve malzemeler dahilde satın alınarak, ithal edilerek veya işletme içinde üretilerek iktisap edilmiş olabilir⁴⁰. Bu şekilde iktisap edilen hammadde ve malzemeler, üretilen mamulün bünyesine girdiği ölçüde stok maliyetine dahil edilmektedir.

1.4.1.2.2. Mamule İsabet Eden İşçilik

Mamullerin üretiminde doğrudan veya dolaylı olarak çalıştırılan işçilere ödenen ücretler, maliyet bedeline girmesi gereken unsurlardan biridir. Ayakkabı üretiminde, derinin ve tabanın kesilmesi, dikilmesi vb. şekillerde doğrudan üretime katılan işçilerin ücretleri gibi, söz konusu işçilerin çalışmasından sorumlu ustabaşı vb. kişilerin ücretleri de maliyet bedeline dahildir. Bunun haricinde, üretim mahallinin temizlenmesi vb. hizmetleri yapan işçilere yapılan ödemelerin, genel üretim giderleri kapsamında değerlendirilerek maliyete dahil edilmesi gerekir⁴¹.

⁴⁰ Hakan Ay, "Emtia Değerlemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 256, Aralık 2002, s.180.

⁴¹ Serdal Dağdemir, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 183, Mart 2008 (Çevrimiçi) www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler20080311054, 12.04.2008.

1.4.1.2.3. Genel Üretim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

Genel üretim giderlerini oluşturan maliyet unsurlarını başlıca 3 ana gruba ayırmak mümkündür. Bu maliyet grupları ve bünyesindeki unsurlar aşağıdaki gibidir⁴²:

A. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

- İşletme Malzemeleri (Alet, Edavat, Yakıtlar, Bakım vs.)
- Madeni Maddeler (Çelik, Bakır, Kurşun, Pirinç vs.)
- Elektrik Malzemeleri
- Kırtasiye Malzemeleri
- Giyecek ve Yiyecek Malzemeleri

B. Endirekt İşçilik Giderleri:

- Yardımcı İşçilik
- Üretim Primleri
- Fazla Çalışma Ücretleri
- Sosyal Ödemeler

C. Diğer Endirekt Giderler:

- Tamir Bakım Giderleri (Üretimle İlgili Bina Makine vb. için)
- Üretimle İlgili Amortismanlar
- Vergi- Resim ve Harçlar
- Dışarıya Yaptırılan İşler (AR-GE, Telif, Tercüme vb.)
- Sigorta Giderleri
- Çalışmayan Kısım Giderleri
- Finansman Giderleri (Doğrudan Üretimle İlgili Olanlar)

Genel Üretim Giderleri, mamullere belli oranlarda pay vermek suretiyle maliyet bedeline eklenerek değerlendirilir. Bu giderlerin tespitinde, hem normal amortisman hem de hızlandırılmış amortisman uygulayan imalatçılar üretim makinelerine isabet eden amortisman tutarının **tamamını** mamul veya yarı mamul maliyetlerine

⁴² Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 3.Baskı, İstanbul, 2004, s. 263.

dağıtılmalıdır. Ayrıca üretim makineleri için ayrılan fevkalade amortismanlar ile ilgili 2 farklı hüküm söz konusudur. Bunlar⁴³:

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler ve yeni teknolojik icatlar sebebiyle VUK 317 / 1-2 hükmü uyarınca fevkalade amortisman ayrılması durumunda, normal ayrılacak tutarın üstündeki ilave tutarın üretimle bir alakası olmadığından ‘genel yönetim gideri’ olarak değerlendirilebilir, dolayısıyla genel üretim giderlerine pay verilmeden maliyet bedeli tespit edilir.
- Aşırı çalışmaya maruz tutulmadan dolayı VUK 317 / 3 hükmü uyarınca fevkalade amortisman ayrılması durumunda ise, bu tutarın tamamı üretimle ilgili olduğu için ‘genel üretim giderleri’ nde yer almalıdır.

1.4.1.2.4. Genel Yönetim Giderlerinden Mamule Düşen Hisse

VUK’ da, genel yönetim giderlerinden maliyete pay verip vermeme hususunda mükellefler serbest bırakılmıştır. Dileyen mükellefler genel yönetim giderlerini maliyete katar, dileyen mükellefler doğrudan gider yazabilirler. Ancak yapılacak seçim genel yönetim giderlerinin tümünü kapsar ve bir hesap dönemi boyunca uygulanmak zorundadır⁴⁴. Bu konu ile ilgili örnek olarak şu mukteza verilebilir;

“Genel idare (yönetim) giderlerinden mamule düşen hisselerin imal edilen mamulün maliyetine eklenmesi ihtiyaridir. Yani, bu giderler imal edilen malın maliyetine eklenebileceği gibi, genel gider olarak da defterlere kaydedilebilir. Bu seçimlik hakkın bir bütün olarak kullanılması gerekir. Başka bir ifadeyle genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisselerin, bir kısmının imal edilen malın maliyetine, diğer bir kısmının genel giderlere kaydedilmesi mümkün değildir.”⁴⁵

⁴³ Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, 2008, s. 967.

⁴⁴ Özgür Şimşek, “İşletmelerde Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 232, Aralık 2000, s. 187.

⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, **B.07.1.GİB.4.01.16.01/685 sayılı Mükteza**, (Çevrimiçi) <http://www.adanavdb.gov.tr/muktezaekleme/gelir/gelir2/muk685.htm>, 20.01.2008.

Genel yönetim giderlerinin en tipik olanları şunlardır⁴⁶:

- İşletmenin genel üretim birimlerinde, halkla ilişkiler, araştırma-geliştirme bölümlerinde yapılan kira, temsil ve ağırlama, ücret, bakım-onarım, enerji ve haberleşme, temizlik, kırtasiye türünden harcamalar,
- Bağış ve yardımlar,
- Reklam ve promosyon harcamaları,
- Anonim şirketlerin tahvil ve hisse senedi ihraç giderleri ile genel kurul toplantı giderleri,
- Üretim departmanında kullanılmayan araçlar ile yönetim binası amortismanları,
- Satış veya dönem hasılatına bağlı olarak hesaplanan franchising, royalty, lisans gibi ödemeler.

1.4.1.2.5. Ambalajlı Olarak Piyasaya Arzedilmesi Zaruri Olan Mamullerde Ambalaj Malzemesinin Bedeli

VUK' un 275' in maddesinde sayıldığı üzere; ambalajlı olarak piyasaya arzedilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli de, üretilen malın maliyet bedeline eklenen bir unsurdur. Çünkü ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mallarda, ambalaj o malın tamamlayıcı bir parçası durumundadır. Ambalajı olmayan bir mamulün, beklenen satış bedeline ulaşamayabileceği gibi; bozulma, kırılma, dökülme gibi etkilere maruz kalarak değerinde düşüklük de meydana gelebilir. Konu ile ilgili olarak karşılaşılan örnekler; gaz içeren ürünler, kozmetik ürünleri, ilaçlar, içecekler, bisküviler, beyaz eşyalar vb. sayılabilir.

⁴⁶ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008, s. 519.

1.4.2. Vergi Usul Kanununda Stok Değerleme Ölçüleri

1.4.2.1. Maliyet Bedeli Ölçüsü

Maliyet bedeli, Kanun' un 262' inci maddesine göre; bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin arttırılması suretiyle yapılan ödemeleri ve bunlara ilişkin giderleri kapsamaktadır. Kanun' un 274' üncü maddesi ile de stokların değerlemesinin, 262' inci maddede belirtilen maliyet bedeli ölçüsü ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda stoklar, emsal bedel ölçüsü sınırları saklı kalmak şartıyla, maliyet bedelleri üzerinden bilançoda raporlanacaktır.

1.4.2.2. Emsal Bedel Ölçüsü

Kanun' un yine 274' üncü maddesine göre stokların maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği takdirde, maliyet bedeli ölçüsü yerine 267' nci maddenin ikinci sırasındaki usul yani maliyet bedeli esası hariç olmak üzere, ortalama fiyat esası veya takdir esası uygulanarak emsal bedel ölçüsü tespit edilebilmektedir.

Emsal bedel, Kanun'un 267' inci maddesinde, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır.

Emsal bedelin uygulanabilmesi için, malın gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi gerekir⁴⁷.

⁴⁷ Kazım Yılmaz, “Değerleme: Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi)<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3803>, 21.04.2008.

1.4.3. Vergi Usul Kanununda Değerleme Esasları ve Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu' na göre değerleme hükümleri, 'Değerleme' başlıklı 3' üncü kitabının 258' inci ve 330' uncu maddeleri arasında incelenmiştir. Buna göre, hem satın alınan, hem de üretilen stokların maliyet bedeli ölçüsü ile, maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşüklük gösteren stokların ise maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsü ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak VUK' un 274' üncü maddesinde stok değerleme yöntemlerinden hangisinin uygulanacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte vergi idaresi temel maliyet belirleme yönteminin fiili maliyet yöntemi olduğunu kabul etmektedir. Nitekim 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunun Genel Tebliğinde bu husus açıkça belirtilirken OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı) dokümanlarda da Maliye Bakanlığı tarafından verilen bilgiye dayalı olarak Türkiye'de bu yöntemin kullanıldığına işaret edilmektedir. Fiili maliyet yöntemini uygulamanın mümkün olmadığı durumlarda ise idare ortalama maliyet yöntemin uygulanmasını kabul etmektedir⁴⁸. Uygulamada sıklıkla; fiili maliyet, FİFO ve ortalama maliyet yöntemleri ile karşılaşılmaktadır.

Değeri düşen mallarla ilgili olarak ise; VUK' un 278' inci maddesine göre, yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi haller sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedel ile değerlendirilmelidir. 274' üncü maddesinde ise satın alınan veya üretilen emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla oranda bir düşüklük gösterdiği durumda maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsü kullanılabilecektir. Ayrıca VUK, maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskartaların da emsal bedel ile değerlendirilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır.

⁴⁸ Özyer, a.g.e. , s. 510.

Madde hükmünden yola çıkarak değer düşüklükleri nedenleri üç başlık halinde gösterilebilir;

1. Doğal bir afet,
2. Bozulmak, çürümek, paslanmak, kırılmak ve bunun gibi haller,
3. Maliyetlerin hesaplanması mutad (normal) olmayan hurda, döküntü, deşe ve ıskartalar.

VUK' un 278' inci maddesinde sayılan haller yani işletme stoklarında meydana gelen tabii afetler ya da ticari faaliyet koşulları sonucunda ortaya çıkan değer kaybı, işletmenin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacak ve emsal bedelle değerlendirilecektir. Ancak burada emsal bedelin belirlenmesinde daha önce açıklanan emsal bedel ölçüsü yöntemlerinden hangisinin esas alınacağı önem taşımaktadır. Ortalama satış fiyatı esasının kullanılabilmesi için değerlemenin yapılacağı ay veya bir önceki ayda ya da ondan bir önceki ayda satış yapılmış olması gerekmektedir. Normal şartlar altında değeri düşen mallardan belirtilen süre içinde satış yapılmasının mümkün olmaması ve değer düşüklüğünün her bir mal için farklılık arz etmesi nedeniyle 1'inci sıradaki ortalama fiyat esasına göre emsal bedelinin tespit edilmesi mümkün değildir⁴⁹. 2' inci sıradaki maliyet bedeli esas da uygulanamaz. Çünkü hasar gören malın değerlendirme günü olan bilanço günündeki değeri ile maliyetleri arasındaki ilişki, hasar nedeniyle kopmuş olacağından, maliyet bedeli esas ile değerlendirme yapmak maddenin mantığına aykırı olacaktır. Bu itibarla 3' üncü sıradaki takdir esasının uygulanması ve takdir komisyonunca emsal bedelin tespit edilmesi bir zorunluluktur. Hurda, döküntü ve imalat artıklarının durumunda ise hasar gören emtia değerlemesinden farklı olarak 1' inci sırada yer alan ortalama fiyat esas uygulanabilir. Çünkü bu tür maddeler genellikle aynı niteliktedir ve kanunun gerektirdiği asgari satış tutarını geçebilmektedirler⁵⁰.

⁴⁹ Cem Tekin, "V.U.K. Hükümleri Uyarınca Değeri Düşen Mallarda Değerleme", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 131, Kasım 2003, s. 94.

⁵⁰ Gürol Ürel, "Değeri Düşen Mallarda Değerleme", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 92, Ağustos 2000, s.33.

İşletmede bir afet meydana geldiğinde⁵¹;

- Öncelikle makul bir süre içinde (olayın kanıtları ortadan kalkmadan) ilgili makamlara (mahkeme, itfaiye vb.) olayı ‘tespit’ ettirmeleri,
- Tespit belgesi ile birlikte hesap dönemi içinde bağlı bulundukları Vergi Dairesine müracaat ederek afet dolayısıyla kıymeti düşen malların emsal bedelinin ‘takdir’ edilmesini istemeleri gerekmektedir.

Bozulmak, çürümek, paslanmak, kırılmak ve bunun gibi hallerde önemli bir husus; “...ve bunun gibi haller” ifadesinin kullanılmasıdır. Buna göre, stoklardaki bu tür değer düşüklüğü nedenleri sınırlandırılmaksızın, yukarıda sayılan ve bunların benzeri durumlarda da değerlerinde önemli bir azalış olabilmektedir.

Bu gibi haller nedeniyle değeri düşen emtia için, doğrudan takdir komisyonuna başvurulması gerekir. İşletmenin faaliyet alanıyla ilgili genel kabul görmüş mutad fire oranları dahilinde değer düşüklüğü bulunan mallar için ise, takdir komisyonu kararı olmaksızın doğrudan gider yazmak mümkündür⁵².

Değeri düşen malların dönem içinde satılması halinde, VUK’ nun 278’ inci maddesine göre bir değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu durumda değeri düşmüş olan mal, kayıtlarda maliyet bedeli ile görülmekte iken, değer düşmesi nedeniyle maliyetten daha düşük bir bedelle satılacağından, değer düşüklüğü bu satıştan doğan zarar olarak kayıtlara girecektir. Ancak değeri düşen malın satış fiyatının emsal malların satış fiyatına nazaran çok düşük olması halinde satışı yapılan hasarlı malın niteliklerini, hasar nedenini vb. ispatlayabilecek kayıt ve belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir⁵³.

⁵¹ Yıldırım Genç, “Değeri Düşen Malların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 304, Aralık 2006, s. 88.

⁵² Hüseyin Demir, “Zayı Olan ve Değeri Düşen Malların Vergilendirmeye Etkisi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Dialog**, Sayı 204, Nisan 2005, s. 161.

⁵³ Nazmi Karyağdı, “Değeri Düşen Malların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, s. 77.

Uygulamada çalınan ya da dolandırılma suretiyle zarara uğrama halinde, kıymeti düşen mallarla ilgili değerlendirme hükmünün uygulanmak istendiği görülmektedir. Bu hallerde düşük bedelle değerlendirme suretiyle zarar yazılması 278’ inci maddenin lafzı ifadesine uymadığı gibi; sözü edilen kayıpların düşük bedelle değerlendirme veya başka bir yolla, sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesine, Vergi Usul Kanunu’ nun yapısı ve ilkeleri yönünden de imkân yoktur⁵⁴.

1.5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Stok Maliyetleri ve Değerlemesi ile İlgili Önemli Farklılıklar

1.5.1. Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında, VUK ve TMS açısından; kredi faizleri ile vade ve kur farklarının durumu dışında, Satın alma maliyeti unsurlarının birbirleri ile uyumlu olduğu görülmektedir.

1.5.1.1. Kredi Faizleri

Kredi faizleri “TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı” nda belirtildiği üzere borçlanma maliyeti olup; TMS-2’ ye göre normal koşullarda stok maliyetine yüklenmesine izin verilmemektedir. O nedenle maliyete yüklenemeyen borçlanma maliyetleri finansman gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Bunun istisnası olarak, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edilebildiği sınırlı koşullar ise “TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı” ile belirlenmiştir. Bu standardın 8’ inci paragrafına göre, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Özellikli varlık ise; yine aynı standartta ifade edildiği gibi, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

⁵⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 660.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 238 Seri No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ise kredi faizleri ile ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir: *“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.”*

1.5.1.2. Kur Farkları

Stokların elde edilmesinde kullanılan yabancı paralı kredilerden kaynaklanan kur farkları da “TMS- 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı” nda belirtildiği üzere borçlanma maliyeti olup; TMS-2' ye göre normal koşullarda stok maliyetine yüklenmesine izin verilmemektedir. VUK açısından ise yine 238 Seri No' lu VUK GT hükümlerinin ilgili açıklamaları şöyledir: *“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”.*

1.5.1.3. Vade Farkları

Stokların vadeli ödeme koşuluyla alındığında oluşan vade farkları TMS-2' nin 18' inci paragrafına göre, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir finansman unsuru olarak nitelendirilmiştir. Şöyle ki; Satın alma bedeli, vade farkını içerdiği takdirde, söz konusu vade farkı stok maliyetine yansıtılmayıp ilgili dönemde faiz gideri (780- Finansman Giderleri) hesabına aktarılmalıdır. Diğer yandan vade farkı, alıcı işletme tarafından, bu şekilde alış bedelinden ayrıştırılarak finansman gideri olarak muhasebeleştirilirken, satıcı işletme tarafından da benzer şekilde ayrıştırılarak TMS-

18 Hasılat Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmelidir. VUK açısından ise, yukarıda açıklandığı üzere, vade farkları stokların maliyetine dahil edilmektedir.

Tüm bu açıklamalar aşağıdaki gibi tablolaştırılarak ifade edilebilir:

Tablo-2: TMS ve VUK Açısından Kredi Faizleri, Kur Farkları ve Vade Farkları

	TMS-2	VUK
KREDİ FAİZLERİ	FİNANSMAN GİDERİ <u>İstisnası:</u> TMS-23' e göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine verilir.	STOK MALİYETİNE DAHİL VEYA FİNANSMAN GİDERİ Stokların maliyetine dahil edilmesi zorunlu değildir.
KUR FARKLARI	FİNANSMAN GİDERİ	Stokların aktifleştirilmesine kadar oluşan kur farkları; STOK MALİYETİNE DAHİL Daha sonra ortaya çıkacak kur farkları; STOK MALİYETİNE DAHİL VEYA FİNANSMAN GİDERİ
VADE FARKLARI	FİNANSMAN GİDERİ	STOK MALİYETİNE DAHİL VEYA FİNANSMAN GİDERİ Mal satıldıktan sonra ortaya çıkan vade farkları ise gider hesaplarına kaydedilir.

1.5.2. Üretim Maliyetinin Belirlenmesinde Önemli Farklılıklar

1.5.2.1. Sabit Genel Üretim Giderlerinin Maliyete Yüklenmesinde Kapasite Varsayımları

İşletmeler, genel üretim giderlerinin mamullere dağıtımında sabit ve değişken maliyet ayrımını da gözönünde bulundururlar. Hem maliyetlerin kontrolü hem de planlama açısından bu oldukça önemlidir. Özellikle değişken maliyetler kontrol edilebildiği için işletme yönetimi tarafından bilinmek ve izlenmek istenir.

TMS 2' ye göre sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim maliyetlerinin “normal kapasite”de olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Düşük kapasite veya atıl kapasite dolayısıyla, dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına alınır⁵⁵.

Normal kapasitenin, bakım- onarımlar ve resmi tatiller gibi kaçınılamayan faaliyetler nedeniyle üretimin durması veya azalması ile teorik kapasitede meydana gelen azalmalar sonucu elde edilmesi beklenen üretim miktarını ifade etmesi nedeniyle, stok maliyetlerini daha gerçekçi bir biçimde belirlediği söylenebilir.

Sabit genel üretim giderlerinin mamullere dağıtılması konusunda Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları incelendiğinde; bu dağıtımda kullanılması gereken kapasiteye yönelik yaklaşımların farklılaştığı görülmektedir.

⁵⁵ Gürbüz Gökçen, Başak A. Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2006, s. 56- 57.

Şu an ki vergi mevzuatımız gereğince ise, sabit genel üretim maliyetlerinin dağıtımında “teorik kapasite”si dikkate alınmaktadır. Teorik kapasite, herhangi bir aksama olmaksızın maksimum verimlilikte üretimin yapıldığı kapasite düzeyidir.⁵⁶.

Üretimde hiçbir aksama olmadan üretim yapılacağı varsayımına dayanan teorik kapasiteden farklı olarak normal kapasite, bakım- onarımlar ve resmi tatiller gibi kaçınılmayan faaliyetler nedeniyle üretimin durması veya azalması ile teorik kapasitede meydana gelen azalmalar sonucu elde edilmesi beklenen üretim miktarını ifade ettiği için stok maliyetlerini daha gerçekçi belirlediği söylenebilir. Çünkü işletmelerde, teorik kapasite varsayımında olduğu gibi, hiçbir aksama meydana gelmeden tam üretim kapasitesi ile çalışılması çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Ancak standardın benimsediği normal kapasite varsayımı ise ulaşılması beklenen üretim hacmine göre belirlendiği için piyasa koşullarına daha yakındır.

1.5.2.2. Birleşik ve Yan Ürün Maliyeti

İşletmelerde aynı üretim sürecinde aynı anda çeşitli mamuller üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, ayrılma noktası denilen farklı mamullerin ortaya çıktığı noktadan sonra ana mamul veya tali mamul olarak ayrılırlar. Yani ayrılma noktasına kadar ‘ortak ürün’ olan ürünler ancak ayrılma noktasından sonra ayrı birer mamul olarak ortaya çıkabilirler.

Üretim sürecinde, sürecin teknik özelliği nedeniyle kaçınılmaz olarak birlikte elde edilen mamullere ‘birleşik mamuller (joint products)’; birleşik mamullerin ayrı mamuller olarak ortaya çıktığı noktaya ise ‘ayrım noktası (split-off point)’ denir⁵⁷.

Üretim faaliyetleri çerçevesinde elde edilen yan mamul ya da ikincil mamullerin kayıtlara intikali de VUK ve TMS açısından farklılıklar içermektedir. Şöyle ki;

⁵⁶ Türker Susmuş, Canan Yükçü, “Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar ve Uygulaması”, **Muhasebe Standartları Sempozyumu IX**, 2005, s. 69.

⁵⁷ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.316.

üretim işletmeleri VUK' un verdiği imkân dahilinde üretilen mamul maliyetlerini belli bazı maliyet kalemlerini içermek suretiyle diledikleri şekilde tespit edebilirken, TMS' nin konuya ilişkin standartlarında birleşik (ana) ürünler arasında maliyet dağıtımını çeşitli kriterlere bağlamıştır. Üretim süreci sonunda gayri iradi şekilde yan mamul şeklinde ortaya çıkan ve maliyetlerinin hesaplanması mutlak olmayan ürünler ise nispi satış hasılatı ile kayıtlarda yer almaktadır. Fakat VUK uyarınca söz konusu değer eğer ki bu ürünlerin emsal bedelinden farklı ise; aradaki farka tekabül eden tutar gelir ya da gider şeklinde değerlendirilme gününde sonuç hesaplarına alınacaktır⁵⁸.

Standartta göre üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebileceği için birlikte üretilen her ürünün ana-ortak ürünler arasında veya yan ürünlerin üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetlerin ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılması öngörülmüştür. Bu konuda literatürde genel kabul görmüş aşağıdaki yöntemler söz konusu olmaktadır⁵⁹:

1. *Üretim miktarını esas alan yöntem*
2. *Satış değerini esas alan yöntem*
3. *Net gerçekleşebilir değer yöntemi*
4. *Brüt kâr oranı yöntemi*
5. *Ortak maliyetleri dağıtmaksızın brüt kârı hesaplama yöntemi*

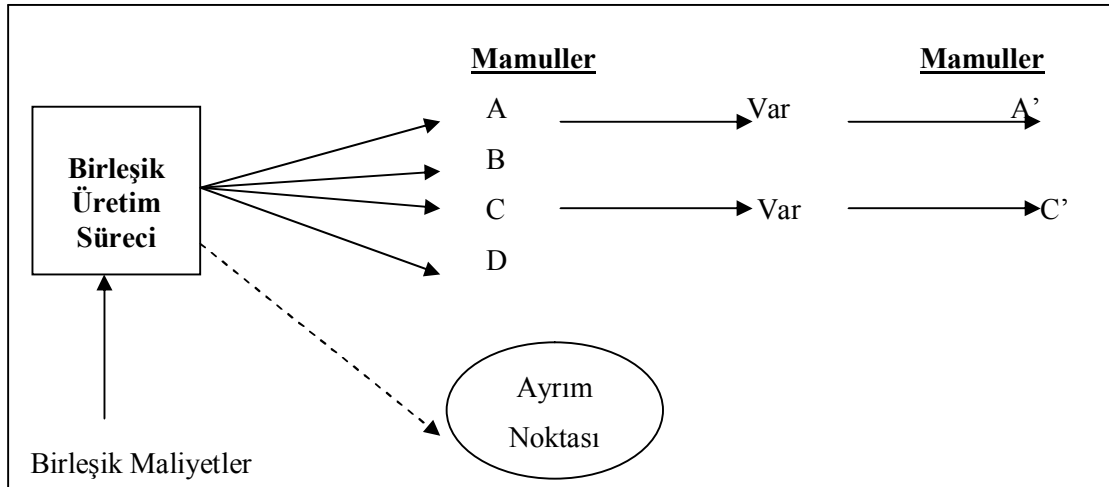
Görülüyor ki, standartta göre önce maliyetlerin ürünlerle ilişkilendirilmesi gerekir. Bu mümkün değilse dağıtım anahtarlarına göre maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Bu dağıtımda standartta göre kullanılması öngörülen yöntem ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerini esas alan yöntemdir.

⁵⁸ Ali Çakmakçı, “Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 309, Mayıs 2007, s. 100.

⁵⁹ Süleyman Yükücü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir, Birleşil Matbaacılık, 2005, s.579-580.

Üretim süreci sonunda genellikle istem dışı ortaya çıkan yan ürünler için ayrılma noktasına kadar maliyet hesaplanmaması genel kuraldır. Ancak önemsiz de olsa bunların toplam üretim maliyetini yükselten bir unsur olduğu da gerçektir. Bu gerçek dikkate alındığında yan ürünün net satış değerinin, olduğu dönemde üretilen ürünlerin değerini azaltan bir unsur olarak değerlendirilmesi dönemsellik kavramının da bir gereğidir. Standartta da yan ürünlere maliyetten pay verilmemesi yönteminin benimsendiği dikkati çekmektedir. 12' inci paragrafta yan ürünlerin net gerçekleşebilir değerlerinin ölçülerek bu tutarın ana ürünün maliyetinden düşülmesi hükmü getirilmiştir. Yan ürünlerin net gerçekleşebilir değeri nispeten önemsiz miktarlar tutacağı için ana ürünün defter değerinde önemli bir fark yaratmasa da gerek dönem sonu stok tutarını gerekse satış yapılması durumunda satılan mamul maliyeti tutarını azaltıcı bir rol oynayacaktır⁶⁰.

Şekil-3: Birleşik Mamullerin Üretim Süreci



Kaynak: Bursal- Ercan, **a.g.e.**, s. 317.

Şekilde görüldüğü gibi, ayrım noktasında birden fazla mamul elde edilmektedir. Bunlardan bir kısmı esas mamul, bir kısmı tali (yan) mamul olabilir. Elde edilen bileşik mamullerden bir kısmı, ayrılma noktasında elde edildiği şekliyle satılabilir (B ve D), bir kısmı ise ayrılma noktasından sonra bazı ek işlemlere tabi tutulduktan

⁶⁰ Yiğit Özbek, “TMS-13 Stoklar Standardı”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu V**, İzmir SMMMO Yayınları, Kasım 2000, s. 75.

sonra satılabilir (A ve C)⁶¹. Satılan malın maliyeti ve stokların değeri için ihtiyaç duyulan maliyetlerin ayrı ayrı ürün bazında belirlenebilmesi için A,B,C ve D bileşik mamullerinin ortak maliyetlerinin bu mamullere dağıtılması ve ek işlemler varsa ek maliyetlerin ait olduğu mamulün maliyetine eklenmesi gerekir.

1.5.2.3. Genel Yönetim Gider Payı

Genel yönetim giderlerinden maliyete pay verip verilmemesi VUK’ da ihtiyari olmasına rağmen; TMS-2’ de stoklar üzerinde katkısı olmayan genel yönetim giderlerinden maliyete pay verilemeyeceği, bunun ancak dönem gideri olarak raporlanabileceği ifade edilmiştir. Örnek olarak üretimle ilgili olan servis giderleri, üretim kontrol giderleri ve kalite kontrol giderleri vb. giderler stok maliyetine dahil edilirken; stok satış giderleri, taşımacılık- reklam, depolama ve genel yönetim giderleri stok maliyetlerine dahil edilmeyip faaliyet giderleri olarak ele alınır.

1.5.3. Stokların Değerlemesinde Önemli Farklılıklar

VUK’ un 274’ üncü maddesine göre, stokların normal koşullarda maliyet bedeli ölçüsü ile değerlendirilmesi gerektiği; stokların değer düşüklüğünden bahsedebilmek ve emsal bedel ölçüsünü kullanabilmek için ise şart olan % 10 ve üzeri bir oranda azalış olması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla stokların kıymetlerinde meydana gelen ‘önemli’ bir azalıştan bahsedebilmek için en az bu oran kadar düşüklük yeterli olmaktadır. VUK’ da bu şekilde emsal bedelle değerlendirilecek malların hangileri olacağı hem değer düşüklüğünün sebebi, hem de oran bakımından sınırlandırılmış olmasına rağmen; TMS-2’ nin 28’ inci paragrafında böyle bir ayrıma girmeksizin stokların değerlerinin maliyet bedelinden daha düşük olduğu yani maliyetlerin geri kazanılabilir değere göre daha yüksek kaldığı her durumda, maliyet bedeli yerine, ondan daha küçük bir değer olan tahmini net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesini öngörmüştür.

⁶¹ Bursal- Ercan, **a.g.e.**, s. 318.

TMS-2’ de VUK’ dan farklı olan diğ er bir husus da; net gerçekleşebilir değ erin kim tarafından tespit edileceğ ine y onelik olarak herhangi bir kişi, kurum veya kurulu  g osterilmediğ inden, işletme tarafından yapılacak değ erlemelerin büyük önem kazanmasıdır. Bu çerçevede, net gerçekleşebilir değ erin tespitinde, hesaplama sırasında mevcut bulunan güvenilir kanıtlara dayanılması gerekmektedir. Yine bu değ erin tespitinde stokların elde tutulu  amaçları dikkate alınır⁶². VUK’ un 278’ inci maddesinde sayılan haller yani işletme stoklarında meydana gelen tabii afetler ya da ticari faaliyet koşulları sonucunda ortaya çıkan değ er kayıpları için 3’  nc  sıradaki takdir esasının uygulanması ve takdir komisyonunca emsal bedelin tespit edilmesi bir zorunluluktur.

TMS ve VUK hükümleri arasında değ erlemede doğ abilecek aksaklıkları gidermek amacıyla, 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal  er eve Hakkında Tebliğ” in 6’ ıncı maddesinde düzenleme yapılmıştır. Bu madde hükmüne göre TMS kapsamında düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. VUK’ ta yer alan iktisadi değ erlerin değ erlemesine ilişkin hükümler ise vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgilidir. Bu suretle mükellefler TMS’ ye göre oluşacak ticari k ardan hareketle, VUK’ un farklı değ erleme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf ve müstesna gelirlerini bu k ara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır⁶³.

⁶² Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değ erlemesi”, E-**Yaklaşım Dergisi**, Sayı 183, Mart 2008 ( evrimi i) www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler20080311054, 05.04.2008.

⁶³  akmak ı, **a.g.e.**, s. 95.

2.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN DENETİMİ

2.1. Denetim Kavramı

Muhasebenin kayıt altına aldığı ve ilgililere sunduğu bilgilerin güvenilirliği ve önceden belirlenen bazı kriterlere uygunluğu bu bilgileri kullanacak olan taraflar açısından önemlidir. Bu yüzden de bu bilgilerin, doğru ve dürüst bir şekilde gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir güvence sağlamak amacıyla denetlenmelerine ihtiyaç duyulur.

En geniş anlamda denetim tanımı; American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Committee on Basic Auditing Concepts (Temel Denetim Kavramları Komitesi) tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre: *“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili delillerin tarafsızca sağlanması ve belirlenmiş kriterler çerçevesinde değerlendirilerek, sonuçların ilgili kişilere iletilmesine ilişkin sistematik bir süreçtir.”* (The AAA Committee on Basic Auditing Concepts- 1971)¹ Denetim türleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Amaçlarına göre denetim türleri, mali tablo denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve hile denetimi; kapsamına göre denetim türleri, genel denetim ve özel denetim; denetimi yapan denetçinin statüsüne göre denetim türleri, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi; denetimin yapılma nedenine göre denetim türleri, yasal ve isteğe bağlı denetim; uygulama zamanına göre denetim türleri ise, devamlı, ara ve son denetim olarak ifade edilebilir.

Bu çalışmanın kapsamında stokların denetimi, iç denetim faaliyeti açısından incelendiğinden, iç denetim kavramının açıklanması da yararlı olacaktır.

¹ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, s. 6-7.

2.1.1. İç Denetim - İç Denetçi Kavramı

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditing)' ne göre "iç denetim, bir kurumun faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur²." şeklinde açıklanmıştır. Bu tanımdan çıkarılacak ifadeye göre; iç denetimin temel görevleri arasında, risk yönetim ve kontrol süreçlerinin tam ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamak, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesinde ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapmak, işletme faaliyetlerindeki riskler, usulsüzlükler, hatalı uygulamalar ve yasal düzenlemelere uygunsuzluklar gibi konularda tespitleri yapıp yönetim kuruluna rapor vermek, bu durumların iyileştirilmesi için öneriler getirmek, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını kontrol etmek vb. sayılabilir. İç denetim faaliyetleri, işletmeye bağlı olmasına rağmen bağımsız bir şekilde faaliyet gösteren iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.

İç denetim hizmetlerinin uygulanması ve iç denetçilerin sahip olması gereken niteliklerin belirlemesi için Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları" oluşturulmuştur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA'ler) "IIA Etik Kuralları"na (IIA's Code of Ethics) uygun davranacaklarını taahhüt ederler. Bu standartlar Nitelik ve Performans Standartları olmak üzere iki üst başlıkta toplanmıştır. **Nitelik standartları**; Amaç, Yetki ve Sorumluluk, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Yeterlilik ve Mesleki Özen, Kalite Güvencesi ve Geliştirme Programıdır. **Çalışma (Performance) Standartları** ise; İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi, İşin Yapısı, Denetim Görevinin (İşinin) Planlanması, Denetim Görevinin Yürütülmesi,

² İç Denetim Enstitüsü, (Çevrimiçi) http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=ic_denetim, 13.11.2009.

Sonuçların İletilmesi, Gelişmeyi Gözlemleme (izleme) ve Yönetimin Riskleri Kabulüdür³.

İç denetim uygulamalarına bakıldığında, bu uygulamaların finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsadığı söylenebilir. Çünkü iç denetim, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması ve bu bilgilerin kayıt ortamının ve raporlama sisteminin gözden geçirilmesi, hata ve yolsuzlukların tespit edilip önlenmesi, kayıtlarda var olan varlıkların işletmede fiziki olarak mevcut olup olmadığının belirlenmesi gibi faaliyetleri yürütmektedir. Bu yönüyle, finansal denetime yakınlığı görülmektedir. Diğer yandan iç denetim faaliyetleri kapsamında, iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılması nedeniyle uygunluk denetimine yakınlığından, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin araştırması nedeniyle de faaliyet denetimine yakınlığından söz edilebilir.

Mali Tablo Denetimi kapsamında, bağımsız denetim de olduğu gibi, iç denetimde de tüm hesap kalemleri tek tek kontrol edilmek yerine, hesapların veya işlemlerin önem düzeyine göre örnekleme inceleme alanları seçilebilir. Önemlilik, bir bütün olarak finansal tabloların içeriğindeki belirli bir unsurun önemi ve ağırlığı ile ilgili bir ifadedir. Bu unsurun atlanmış veya eksik olması, denetçi raporuna istinaden karar alacakların kararını makul ölçüde etkiliyorsa, burada önemlilikten söz edilebilir. Aynı şekilde, mali tablolarda yer alması gereken unsurların yanlış beyan edilmesi de aynı sonucu doğuruyorsa burada da önemlilikten söz edilebilir⁴. Bu örnekleme seçimi aşamasında iç denetçi, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar içermediği konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla, önemli olarak nitelendirilen kalemlerin denetimine ağırlık vermelidir. Stoklar da finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek düzeyde hata ve hile riski içerdiği için önemliliği yüksek varlık kalemleri olarak değerlendirilmelidir.

³ İç Denetim Enstitüsü, İç Denetim Standartları (1000-2600), (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr>, 14.07.2008.

⁴ Financial Reporting Council, “SAS 220: Materiality and The Audit”, paragraph 3, (Çevrimiçi) http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/APB_220.pdf, 15.03.2008.

2.1.2. İç Kontrol Kavramı

Treadway Komisyonunun önerisi ile, ortak bir iç kontrol tanımına ulaşmak ve işletmelerin iç kontrol sistemini geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve belirlemek amacıyla 1991 yılınca COSO (The Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commision) Raporu yayımlanmıştır. Raporda iç kontrol; *“İlgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği olarak gruplandırılan hedeflere ulaşma hususunda uygun güveni sağlamak amacıyla oluşturulmuş, işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.”* şeklinde tanımlanmaktadır⁵. İlgili rapor doğrultusunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını yeniden yapmıştır. Böylece COSO raporundaki iç kontrol, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından; *“Bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır.”* şeklinde güncellenmiştir⁶.

İç kontrol uygulamalarına verilecek örnekler belirli belgelerde birden fazla imzanın zorunluluğu, bazı işlemlerde yetkili birkaç kişinin onayı, görev bölüşümleri, kontrol hesaplarının tutulması, bazı birimlerin özel şifreler kullanması, muhasebe bilgi sisteminin yaratılması için şirket veri tabanları ve ortak alanlarının oluşturulması, dosyaların bilgisayar da yedeklenmesi ve depolanması şeklinde genişletilebilir.

⁵ Mehmet Kalkınoglu, “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 265, Eylül 2003, s. 73.

⁶ Baran Özeren, “ABD Sayıştay Tarafından Yayımlanan Federal Devlette İç Kontrol Standartları” Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Çeviri, 11.03.2002, Ankara, s. 5, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/22feddevickontstandart.pdf>, 14.02.2009.

İşletmelerin faaliyet yapıları karmaşıktıkça yönetimin kontrol imkânı da azalmaktadır. Büyümeye rağmen ortaya çıkan kontrol problemi ancak etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması ile çözümlenebilir.

İç denetim ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişki değerlendirildiğinde; iç denetim tanımından da anlaşıldığı gibi, iç denetimin, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkililiğini sağlayıp değerlendirmesi ve denetlemesi bakımından iç kontrol sistemi ile ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile iç denetim, iç kontrol sisteminin oluşması ve faaliyetlerine verimli bir şekilde devam edebilmesi için önemli bir unsurdur. Bu bağlamda iç denetçinin üst yönetim ile ilişkisi de bunun bir gerekliliği olarak karşımıza çıkar. Bunun sonucu olarak, iç denetçilerin sadece finansal bilgilerin değil; risk ölçümü, performans ve kalite takibi, pazarlama etkinliği, yönetim politikalarına uyulup uyulmadığı gibi finansal nitelikte olmayan bilgilerin de güvence ve danışma hizmetlerini sağladığı görülmektedir.

2.2. Stokların Denetimi Kavramı

İşletmelerin nihai amaçları kâr elde etmektir ve hem üretim hem de ticaret işletmelerinde bu kârı etkileyen en önemli etmen stok maliyetleridir. Özellikle üretim işletmelerinin gelir tablosunda, satışların maliyetini etkileyen kritik unsurlar arasında üretim maliyetleri ve de bu üretim maliyetlerini ortaya çıkaran stoklar yer almaktadır. Bu durumda stokların değerlerinin doğru tespit edilip kayıt altına alınıp alınmadıkları, fiili olarak işletmede var olup olmadıkları ve dönem sonu değerlemeleri gibi konularda hata ve hileleri önlemek veya ortaya çıkarabilmek için stokların denetlenmesine ihtiyaç vardır. Ayrıca sadece işletmede var olan stokların değil stok alımlarının ve satışlarının miktar ve tutarları ile alımlara ve satın almalara ilişkin prosedürlerinin de incelenmesi büyük önem arz etmektedir.

Stokların denetiminin amacı, bu varlık kaleminin tutarlılık temeline göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst bir biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasıdır⁷.

Stokların miktarında ve tutarlarında hata ve hile yapılma imkanı yüksek olduğu için stokların izlenmesi ve denetimi çok önemlidir. Bu amaçla işletmeler kendi bünyelerinde iç denetim birimlerini ve iç kontrol sistemlerini oluşturmaya çalışmaktadırlar. İç denetçiler, işletme içinde sürekli kontroller yapma imkanına sahip olduğu gibi, belli muhasebe düzenlemeleri ve kuralları çerçevesinde stokların denetimini gerçekleştirebilmektedir.

Bu bölüm kapsamında; iç denetçiler tarafından, öncelikle hem muhasebe kayıtları ve düzeni üzerinde hem de muhasebeleştirilen ve raporlanan değerler üzerinde etkisi olan iç kontrol sisteminin incelenmesi, uygunluk denetimlerini gerçekleştirmek için kontrol testlerinin yapılması, maddi doğruluk denetimlerini gerçekleştirmek için envanter çalışmalarının kontrol edilmesi ve en önemlisi de stok maliyetlerinin ve değerlemesinin TMS ölçütlerinde denetimini gerçekleştirmek için, VUK' a göre yapılan muhasebeleştirme ve raporlamaların, TMS hükümlerine göre farklılaşan ve özellik arz eden hususlarının değerlendirilmesi konuları ele alınmıştır.

2.2.1. Stok Hesaplarına İlişkin Denetim Amaçları

İşletme yönetimi, mali tablolarını onaylayıp ilgilere ve en önemlisi de denetlenmek üzere denetçilere sunmuş olmakla, mali tablolarını oluşturan hesap ve işlemlerin doğruluğunu iddia etmiş olur.

Yönetim iddiaları AU Section 326 ile aşağıdaki gibi açıklanabilir⁸:

⁷ Güredin, **a.g.e.**, s. 429.

⁸ Public Company Accounting Oversight Board, "AU Section 326: Evidential Matter", (Çevrimiçi) http://www.pcaobus.org/standards/interim_standards/auditing_standards/au_326.html, 11.04.2008.

- **Varolma ve Meydana Gelme:** Varlık ve borçların bilanço tarihinde gerçekten varolduğu ve kayıtlardaki işlemlerin hesap dönemi boyunca gerçekten meydana geldiği iddialarıdır.
- **Bütünlük:** Finansal tablolarda sunulması gereken bütün işlemlerin ve hesapların finansal tablolara dahil edildiği iddialarıdır.
- **Haklar ve Yükümlülükler:** Bilanço tarihindeki varlıkların işletmenin hakları olduğu ve borçların ise işletmenin yükümlülükleri olduğu iddialarıdır.
- **Değerleme ve Dağıtım:** Varlık, borç, öz kaynak, gelir ve gider bileşenlerinin finansal tablolarda olması gereken tutarlarda yer aldığı iddialarıdır.
- **Sunum ve Açıklama:** Finansal tablo ayrıntılarının uygun bir şekilde sınıflandırıldığı, tanımlandığı ve gösterildiği iddialarıdır.

Stokların denetimi sırasında, yönetimin stok hesaplarına ilişkin iddialarına karşılık denetçi de denetimini yönlendirebileceği denetim hedeflerini belirleyebilir. Stok hesaplarına ilişkin denetim amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir:

Gerçeklik: İşletme kayıtlarında görülen stokların gerçekten işletmede var olup olmadığı ve stoklarla ilgili işlemlerin gerçekten meydana gelip gelmediğinin tespitine yönelik bir denetim hedefidir. Bu hedefi gerçekleştirebilmek için, stokların denetçi tarafından fiziki sayımının gözlenmesi gerekir⁹.

Bütünlük ve Zamanlılık: Stok hesapları, bilanço tarihi itibarıyla tüm stokları göstermelidir. Denetçi fiili envanter sayımını gözlemlemek, bazı kalemlerin sayımını test etmek ve sonucu stok kartları ile karşılaştırmak suretiyle mevcut stokların tamamının kaydedilmiş olup olmadığını belirler. Denetçi, stok sayım tutanakları ile envanter listelerini karşılaştırarak envanter listelerine ve icmallere alınmamış sayım tutanağı olup olmadığını test eder. Ayrıca satın alma, alış iadesi, satış ve satış iadesi işlemlerine ilişkin hesap kesimini test ederek, stokların, dönem sonunda bilançoda

⁹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, Avcıol Yayınları, 2006, s. 212.

gösterilmesi gereken miktarının tam olarak beyan edilip edilmediğini tespit etmelidir¹⁰.

Sahiplik: Bu denetim amacı, işletme stoklarında görülen malların gerçekten işletmeye ait olup olmadığının tespitine ilişkindir. Örneğin, depodaki malların mülkiyetinin gerçekten işletmeye ait olduğu veya satılmak üzere konsinye olarak alınan mallar varsa bunların işletmenin stok hesaplarında görülüp görülmediği gibi hususların denetlenmesi amacıdır¹¹. Bu amaca yönelik sorunlarla uygulamada sıklıkla karşılaşıldığı ve genellikle stok sayımları sırasında ortaya çıktığı söylenebilir.

Değerleme ve Dağıtım: Dönem sonunda işletmede sayıma alınmış stoklara ilişkin değerleme işlemleri yapılmış olmalı, özellikle stok değerleme yöntemlerinin seçiminde ve uygulamalarında eksiklikler ya da hesaplama hataları bulunmamalı, işletmenin stokları için demode olma gibi sebeplerden dolayı değer kayıpları söz konusu ise karşılıklar ayrılmalı, stoklar için hesaplanan birim maliyetler ve bu maliyetlerin mamul maliyetlerine yüklenişinde belirlenen esaslar netleştirilmelidir¹².

Sınıflandırma: Bu denetim amacı ile muhasebede gerçekleşen işlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini anlamaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Hesap planı ile doğrudan ilgili olan bu hedefte, işletmenin doğru hesapta hesap grubunda ve hesap sınıfında yer alıp almadığı araştırılır¹³. Örneğin, satın alınan hammadde ve yardımcı malzemeler doğru hesaplarda sınıflandırılmış mı? Direkt ilk madde ve malzeme giderleri endirekt madde ve malzeme giderlerinden farklı bir hesapta izleniyor mu? ve bunun gibi sınıflandırmaların doğru yapılıp yapılmadığının tespitine yönelik bir amaçtır.

Zamanlama: Eğer işlemler içinde bulunulan dönemde kaydedilmezse, zamanlama hataları oluşur. İşlemlerin gerçekleştiği ilgili dönemde kaydedilip kaydedilmediğine

¹⁰ Kepekçi, a.g.e., s. 213.

¹¹ Melih Erdoğan, **Denetim**, 2. Baskı, Eskişehir, Maliye Hukuk Yayınları, Şubat 2005, s. 62.

¹² Seval Kardeş Selimoğlu, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı, Eskişehir, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2004, s. 107.

¹³ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2006, s. 51.

yönelik bir denetim hedefidir. Örneğin bir satış işlemi, satış hasılatının gerçekleşme kriterlerinin sağlandığı dönemde hasılatı dahil edilerek kar / zarar tablosunda raporlanmalıdır. Zamanlama, yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasının da bir parçasıdır¹⁴. Ayrıca, bu amaç muhasebenin ‘Dönemsellik İlkesi’ ile uyumaktadır. Denetimin bu amacı ile de, ortaya çıkan işlemlerin ilgili oldukları dönemde kayıtlara geçirilip geçirilmediği araştırılmış olur.

2.3. Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Genel olarak, malzemelerin sık görülen teslim almalarından ve kazançlarından dolayı bilhassa stok durumunun takibini sağlamak oldukça zordur. Bu gibi işlemler hata ve hilelerin muhtemel kaynaklarıdır. Bir hata meydana geldiğinde, çoğu kez uzun süreliğine stok kontrol sistemini etkileyebilir. Bu problemleri çözebilmek için iki yol vardır. Birinci yol, çeşitli işlemlerle bağlantılı kayıtların güncellenmesi için prosedürlerin iyileştirilmesidir. İkinci yol ise, stok işlemlerinin denetlenmesi ve düzeltilmesi için iyi bir kontrol sistemi geliştirilmesidir¹⁵. Stoklarla ilgili oluşturulan iç kontrol sisteminin, denetçi tarafından incelenmesi ve denetim testlerinin uygulanması, hem denetim sürecine hem de denetim sonuçlarına katkı sağlayacaktır.

İç kontrol sisteminin unsurları, kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim ile gözlemlenir. Kontrol ortamı incelenip risk değerlemesi yapıldıktan sonra faaliyetlerinin kontrollü işleyip işlemediğini gösteren kontrol eylemleri sorgulanır. Kontrol eylemleri; yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yarayan politika, prosedür ve süreçlerdir¹⁶.

Stoklarla ilgili iç kontrol yapısı satın almalar, teslim almalar ve ödeme hesapları ile yakın ilişkilidir. Normalde, ürünler için sipariş verme, teslim alma, depolama, yükleme ve muhasebeleştirme sorumlulukları mümkün olduğu ölçüde birbirinden

¹⁴ Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, p. 147.

¹⁵ Sven Axsater, **Inventory Control**, 2nd Edition, Springer in USA, 2006, p. 296.

¹⁶ Paul E. Lindow, Jill D. Race, “Beyond Traditional Audit Techniques”, **Journal of Accountancy Issues**, July 2002, (Çevrimiçi) <http://www.caacm.com/i/u/6024308/i/last.pdf> , 23.05.2008.

ayrılmalıdır. Ek olarak, alıcı mevcut stoku ve fiyatlandırmayı kesin bir şekilde garanti altına alabileceği prosedürleri benimsemelidir. Çünkü stokları etkileyen iç kontrol yapısı birçok işlemi içermektedir. Bu nedenle denetçi birçok kontrol testinin sonuçlarını hesaba katmalıdır. Stokları etkileyen bu testler; satın alma, nakit ödeme miktarı, maaş bordrosu ve satışlar ile ilgili testlerdir. Denetçi bu kontrol testlerini değerlendirerek bir sonraki denetim prosedürlerine kesin olarak karar verir¹⁷.

Stok kayıtlarında, satın almalarında ve satışlarında, envanter ve değerlemelerinde, sayımlarında, fiyatlandırılmasında veya konsinye stoklarda oluşabilecek hata ve hileleri önlemek için, stokların siparişinden işletme dışına satılmasına kadarki tüm aşamalarda etkin bir kontrol sistemi kurulmalıdır. Bunun için de öncelikle örgütün organizasyon yapısının, stoklara ilişkin iç kontrolün etkinliğini sağlayacak derecede düzenlenmesi gerekir.

2.3.1. Stokların İç Kontrolüne İlişkin Organizasyon Yapısının İncelenmesi

İşletmelerde organizasyon yapısı oluşturulurken stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına dikkat edilmelidir. Buna göre, belli dönemler itibariyle işletmenin elinde bulunan fiziki stoklar; stokları satın alma, kayıt etme ve koruma görevi olmayan bağımsız bir kişi tarafından muhasebe kayıtlarında gözükken kaydı stoklar ile karşılaştırılmalıdır¹⁸.

Satın alma, alımları kaydetme ve satın almalar sonucu oluşan *varlıkları koruma* yetkisinin birbirinden ayrılmış olduğu bir yapı mevcutsa, denetçiler stok testlerinin miktarını azaltmayı isteyebilir¹⁹.

¹⁷ Donald H. Taylor, G.William Glezen, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 6 th Edition, Singapore, John Wiley & Sons, 1994, p. 697.

¹⁸ Adem Dursun, **Yönetim Açısından Uygulamalı El Kitabı**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, Şubat 2007, s. 46.

¹⁹ Taylor, Glezen, **a.g.e.**, s. 697.

Stoklarla ilgili bölümler arası görev ve sorumluluk ayrımı aşağıdaki gibi gerçekleştirilir²⁰:

Muhasebe bölümü:

- Alış yevmiyesinin tutulması
- Borçlularla ilgili yardımcı hesapların tutulması
- Büyük defterlerin tutulması
- Alış işlevi ile ilgili onayların gözden geçirilmesi
- Teslim alınan mallarla ilgili tesellüm belgelerinin gözden geçirilmesi
- Stokların dönem sonu sayımının yapılması ve kontrol edilmesi
- Dönem sonu stokunun ve satılan malın maliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanması

Finansman bölümü:

- Finansman bölümünün stok alım sistemi ile ilgili özel bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Muhasebe ve finansman bölümlerinin dışındaki işlevler:

- Satın alma isteğinin yapılması (üretim veya satış bölümü)
- Satın alma isteğinin onaylanması (satın alma bölüm yöneticisi)
- İşletmeye gelen malların teslim alınması (teslim alma bölümü)
- Teslim alınan malların depolanması (ambar görevlileri)

Dolayısıyla bir işletmede hangi faaliyetlerin kimler tarafından yerine getirildiği, hangi belgelerin kimler tarafından düzenlendiği, satın almalarından kimlerin sorumlu olduğu, işlemlerin kimler tarafından muhasebe kayıtlarına geçirildiği ve stokların kimler tarafından korunduğu vb. yetki ve sorumlulukların tanımlandığı organizasyon yapısına ilişkin bilgiler denetçiler tarafından iyi bilinmelidir.

²⁰ Güredin, a.g.e., s. 430.

2.3.2. Satın Almalara İlişkin İç Kontrol Yapısının İncelenmesi

Stokların doğru olarak raporlanabilmesi, etkin bir belgeleme ve kayıt düzenine bağlıdır. Üretim işletmelerinde stokların doğru olarak muhasebeleştirilip hesaplanabilmesi de etkin bir şekilde işletilen maliyet muhasebesi sisteminin var olmasına bağlıdır. O nedenle, işletmeye alınan stokların kayıt altına alınabilmesi için mutlaka belgeye dayandırılması veya kayıt altına alınan işlemin gerçekteki stok alımlarına ilişkin olması gerektiğini söyleyebiliriz. Fiilen stok girişleri olduğu halde bu işlemlerin kayıtlara alınmaması veya tam tersi durumda fiilen stok girişi olmadığı halde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ile hayali işlemlerin kayıtlara alınması gibi durumları ortaya çıkarmaya veya önlemeye yönelik olarak stok alımlarının iç kontrolü sağlanmalıdır.

Satın alma isteğinin yapılmasından stokların teslim alınmasına kadar geçen tüm süreçte görev ayrımlarının doğru yapılması, belgeleme ve iş akışının belli politika, prosedür, yönetmelik veya talimatlara bağlanması satın almaların iç kontrolünü sağlayacaktır. Denetçi, denetim çalışmasına ve uygulayacağı testlerin yapısına yön verebilmek için, tüm bu satın alma prosedürlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını saptamalıdır.

Satın alma işlemleri ile ilgili iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinebilmek ve kontrol riskini değerlemek amacıyla satın alma işlemleri aşağıdaki fonksiyonlara bölünebilir²¹:

²¹ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 183-185.

2.3.2.1. Satın Alma İsteğinde Bulunma

- Ekonomik sipariş miktarı ve sipariş verme noktası önceden belirlenmiş mi?
- Bu doğrultuda stok, üretim, kullanım veya satış amacıyla hammadde, malzeme ve ticari mal satın alınması ihtiyacını belirleyen personelin bir üst yöneticisi tarafından *satın alma isteği* onaylanıyor mu?
- Satın alma isteklerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, gerekli bilgileri belirlemek ve belgelemek amacıyla '*satın alma istek fişleri*' kullanılıyor mu?
- Satın alma istek fişleri satın alınacak malzemenin kullanılmasından sorumlu olan yönetici tarafından onaylanıyor mu?
- Satın alma istek fişlerinin gönderilebileceği ayrı bir satın alma birimi ya da departmanı var mı?
- Satın alma istek fişi onaylandığında, bir nüshası fişi düzenleyen birimde kalıp, diğer nüshası ise satın alma bölümüne gönderiliyor mu?

2.3.2.2. Sipariş Verme

- Sipariş vermeden önce, satın alma bölümü tarafından piyasa araştırması yapılıyor mu? İlgili satıcı firmalardan teklifler isteniyor mu? Gelen tekliflerin '*Teklif Değerlendirme Formu*' ile fiyat, kalite, teslim ve ödeme şartları incelenip en uygun teklifi veren firmalar seçiliyor mu?
- Teklif değerlendirme sonucunda, satın alma bölümü tarafından '*Satın Alma Sipariş Formları*' düzenleniyor mu? Bu formlar satın alma müdürü tarafından onaylanıyor mu?
- Satın Alma Sipariş Formları çok kopyalı olarak düzenleniyor mu? Formun aslı satıcı firmaya gönderiliyor mu? Kopyalardan biri satın alma bölümünde saklanıp, bir kopya alım dosyasına konulup, diğer kopyalar ise teslim alma, ambar ve muhasebe bölümlerine gönderiliyor mu?²²

²² Dursun, a.g.e., s. 39.

- Satın alma sipariş formunda satın alma işleminin şartları (teslim şartları, ödeme biçimi vb.), alınmak istenen malın cinsi, teknik özellikleri, miktarı, kalitesi ve fiyatı gibi bilgiler kesin olarak belirleniyor mu?

2.3.2.3. Teslim Alma

- Stokların teslim alma işlemi, görevlerin ayrılığı gereği, satın alma ve muhasebe bölümlerinden ayrı bir birim tarafından yürütülüyor mu?
- Teslim alma bölümünde, satıcılardan gelen malların, sipariş fişinde yazılı olan cins, miktar, kalite ve teknik özelliklere uygunluğu kontrol ediliyor mu?
- Teslim alma bölümü, gelen malları, sipariş fişi ve satıcının gönderdiği sevk irsaliyesi ile karşılaştırdıktan sonra seri numaralı teslim alma raporlarını düzenliyor mu?
- Teslim alma raporunda malların cinsi, miktarı, teknik özellikleri, teslim alma tarihi ve satıcı bilgileri gibi bilgiler belirtiliyor mu?
- Tüm bu teslim alma işlemleri, teslim alma bölümü dışındaki personel tarafından gözden geçiriliyor mu?
- Teslim alma raporlarının bir nüshası malzeme ambarına, bir nüshası satın alma bölümüne gönderilip, bir nüshası da teslim alma bölümünde dosyalanıyor mu?

2.3.2.4. Depolama veya Kullanma

Malzemelerin depodan üretime çıkışı, uygun bir şekilde onaylanan malzeme talebi, sipariş formu veya ihtiyaç duyulan malzemenin kalitesini ve çeşidini gösteren benzer belgelerin ya da elektronik bildirimlerin sunulması üzerine yapılır²³. Bu durumda denetçinin dikkat edeceği hususlar, iş hayatındaki uygulamaları da dikkate alınarak, şu şekilde sayılabilir:

²³ Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, p. 639.

- Ambar bölümü, teslim alma bölümünde hazırlanan teslim alma raporu ile sipariş formunu karşılaştırdıktan sonra ambar giriş veya teslim fişi düzenliyor mu?
- Ambardan stok çıkışlarına ihtiyaç duyan bölümler ambar istek fişlerini düzenliyor mu ve buna bağlı olarak sadece ambar bölümünün düzenleyeceği ambar çıkış fişlerine göre çıkış yapılıyor mu? Bu çıkış fişleri ambar yöneticisi tarafından onaylanıyor mu?
- Ambarda depolanan her malzemenin barkod numarası var mı? Her bir malzeme üzerine stok kartları ilave edilerek depolanmış mı?
- Ambarda güvenlik ve fiziki koruma önlemleri alınmış mı?
- Ambar giriş- çıkışları, sadece ambardaki yetkili personelle sınırlandırılmış mı? Bu personel, ambardaki stok yetersizliği durumunda, malzeme istek fişi düzenleyip satın alma bölümüne gönderiyor mu?
- Her bir mevcut mal cinsi için ambar kartı oluşturuluyor mu?
- Ambar bölümünde; malzemenin ambara alınması sırasında, ay sonlarında ya da belli aralıklarla ve denetim dönemlerinde ambar personeli haricinde başka personelin de katıldığı sayımlar yapılıyor mu? Bu sayım sonuçları stok kartları ile karşılaştırılıyor mu? Sayım sonuçları bir tutanakla belgelenip üst yönetime raporlanıyor mu?

2.3.2.5. Satın Alma İşlemlerini Kaydetme

Denetçiler satın alma işlemlerinin maliyet bedelleriyle kaydedilip kaydedilmediğini tespit etmelidir. Satın alma işlemlerinin maliyet bedeli de önceki bölümde ayrıntılarına yer verildiği gibi, TMS 2' nin 11' inci paragrafında açıklanan “Satın Alma Maliyeti” dir. Satın alma maliyeti; alış fiyatı, gümrük vergileri, vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışındaki diğer vergiler, taşıma, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin tedarikiyle doğrudan bağlantısı kurulan diğer maliyetler olarak tanımlanmıştır. VUK ise “Maliyet Bedeli” başlıklı 262'inci madde ile maliyet bedelini açıklamış; bu maddeye göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin arttırılması

sebebiyle yapılan ödemelerle bunlarla ilgili bütün giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

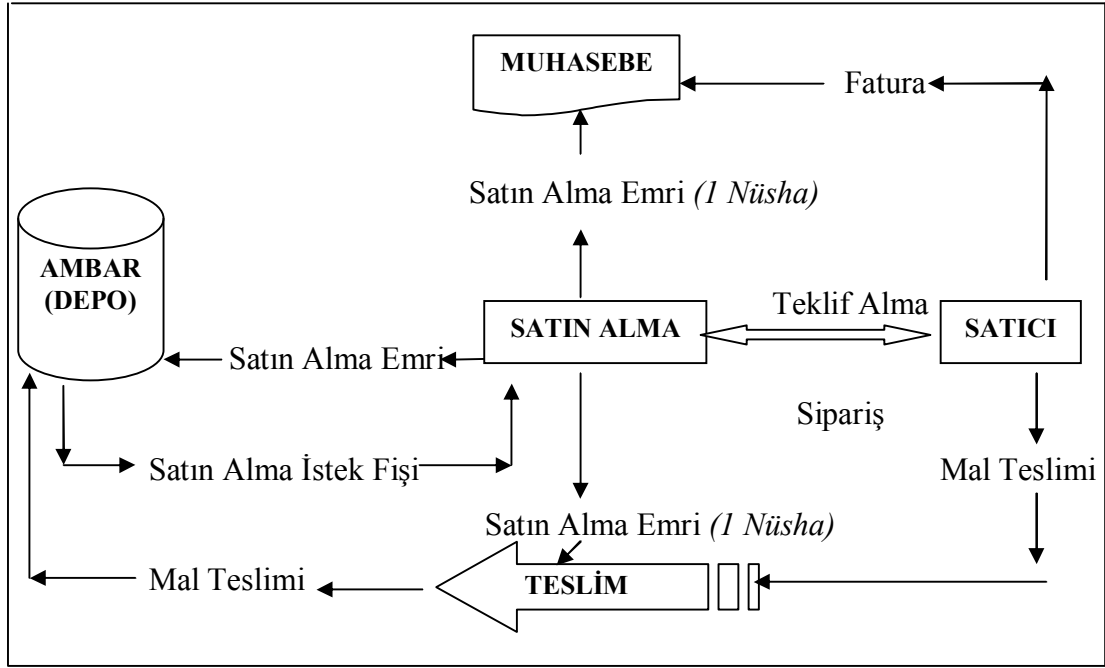
Denetçinin özellikle incelemesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sayılabilir²⁴.

- Alışlarla birlikte doğan nakliye, sigorta, komisyon giderleri gibi giderlerin alış maliyetine dahil edilmesi,
- Özellikle mallar ithalat yoluyla geliyor ise, başta banka akreditif giderleri (akreditif komisyonu, damga vergileri, gümrük komisyonları, varsa nakliye ve sigorta giderleri, komisyon giderleri, gelen malın indirilmesi ve ambarlara istifi işletme dışındaki kişilere yaptırılıyorsa bunlara ödenen ücretin malın maliyetine intikal ettirilmesi, (önce “Verilen Sipariş Avansları Hesabı”na borç kaydı, daha sonra ilgili hesaplara örneğin “Ticari Mallar” veya “İlk Madde ve Malzemeler Hesabı”na virman),
- Eğer fatura sonrasında lehte iskonto alınıyor ise, bunların yine stok hesaplarının alacağına (“Ticari Mallar”- Alış İskontoları Hesabı) kaydedilmesinin sağlanması, çoğu uygulamada görüldüğü gibi “Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabına kaydedilmemesi,
- Satın alma sırasında katlanılan finansman giderlerinin maliyete intikal ettirilip ettirilemeyeceği konusunda ise; TMS-2 ve VUK hükümleri farklılık arz etmektedir. VUK’ a göre finansman giderlerinden stoklara pay verilmesi ihtiyari iken; TMS-2’ ye göre finansman giderlerinden stoklara pay verilemez, stokların maliyetine yüklenemeyen bu finansman giderleri Finansman Giderleri hesabında muhasebeleştirilir. (TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı’ nda açıklanan “satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar” hariç)

Satın alma işlemlerinde etkili bir iç kontrol sistemi için, görevlerin ayrılığı ile belge akışı aşağıdaki şema ile ifade edilebilir:

²⁴ Kaval, a.g.e., s. 261.

Şekil-4: Satın Alma İşlemlerinde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi



2.3.3. Satışlara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Satışlara ilişkin iç kontrol sisteminin test edilebilmesi için aşağıdaki kontrol prosedürleri hakkında bilgi edinilir ve kontrol riski değerlendirir²⁵:

- Müşteriden siparişin alınması
- Müşteriye kredi açılması
- Alınan siparişlerin gönderilmesi
- Satış faturası düzenleme
- Satış işlemlerini muhasebeleştirme

Denetçi, işletmenin satışlarıyla ilgili olan tüm bu işlemlerin, alış işlemlerinde açıklandığı gibi, iç kontrol prosedürlerine, mevzuata ve standarda uygun olarak sürdürülüp sürdürülmediğini test etmelidir. Özellikle satış işlemlerinde görev ayrılığının sağlanması gerekir. Örneğin, malı teslim eden ambar görevlisinin ya da müşteri siparişlerini alan kişinin, satış faturasını düzenleme yetkisi olmamalıdır. Aksi

²⁵ Kepekçi, a.g.e., s. 171.

takdirde Vergi Usul Kanunu' nda ifade edilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlenmesine ortam sağlanmış olur.

2.3.4. Stokların Korunmasına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Stoklarla ilgili iç kontrol sistemi; stokların satın alınması, işlemlerin kayıtlara geçirilmesi ile bitmemekte; var olan tüm stokların korunması da gerekmektedir. İşletmeler her türlü zarar, çalınma, personel tarafından zimmete geçirme, yıpranma, kaybolma, hasar görme gibi doğabilecek aksaklıklara karşı stoklarını fiziki olarak koruma ve gerekli önlemleri alma yollarına gitmelidir.

Bu durumda denetçinin dikkat edeceği husus, işletmede kurulan iç kontrol sisteminin aşağıdaki gereklilikleri sağlayıp sağlamadığıdır²⁶:

- Tüm malzemeler kendileri için hazırlanmış bölümlerde veya raflarda korunuyor mu? Uygun bir depo düzeni var mı? Depo düzeni sayesinde malların çürümesi, bozulması, telef olması önleniyor mu?
- İşletme dışında herhangi bir şekilde korunan mal / malzemeler oluyor mu?
- Ambarlar bir kişinin sorumluluğuna veya gözetimine verilmiş mi? Bir kişinin dahi yönetmeliklere aykırı bir şekilde veya kendi isteğine rağmen mal çıkarması engellenmiş mi?
- Ambardaki malların sigortası yapılıyor mu? Kaç liraya kadar? Bu yeterli mi?
- Malların depodan sadece 'İstek Fişleri / Teslim Fişleri' veya 'Çıkış Fişleri' ile çıkması sağlanıyor mu? Yoksa gerekli evrak daha sonra mı hazırlanıyor?
- Depodan çıkan fazla malların iadesi oluyor mu? Yine bunlar için iade belgeleri (Ambara İade Fişi) düzenleniyor mu? Üretim döneminde ambardan çekilerek çıkışı yapılan ilk madde ve malzemelerden henüz kullanılmayanların üretim hesaplarına intikalini önleyen bir sistem var mı? Veya başka bir anlatımla maliyet hesaplarına ambar çıkış fişlerinin tutarlarının toplamı üzerinden değil

²⁶ Kaval, a.g.e., s.263-264

de, üretim bölümlerinde düzenlenen ve kullanılan hammadde ve malzemelerin toplamı üzerinden mi borç veriliyor?

- Koltuk ambarı var mı? Buradaki mallar kimin sorumluluğunda? Bunların ambardan çıkmış olmaları nedeniyle maliyet hesaplarına intikal ettirilme olasılığı var mı?
- Her bir mal türü için ambar kartları tutuluyor mu? Bu kartlar ile raflardaki malların miktar karşılaştırması ne sıklıkta yapılıyor? Stok sayımları sıhhatli yapılıyor mu?
- Ambar kartlarında veya malzemelerde eksiklik veya yanlışlıkların olduğunu kim tespit edip, gerekli işlemleri yaptırıyor? Stok sayımlarında kim yetkili? Bir oto kontrol sistemi uygulanıyor mu?
- Stokların muhasebesi ambarın dışında da (muhasebede) izleniyor mu? Ambarda stok kartları kuruşlandırılmadan, muhasebede ise kuruşlandırılmış bir şekilde takip ediliyor mu?
- ‘Konsinye Gelen Mallar’ ile ‘Fason Mallar’ ın işletmenin kendi mallarından ayırımı yapılabiliyor mu?
- Ambar veya depolardaki mallar fiziki özelliğini korumaları açısından sıklıkla kontrol ediliyor mu? Defolu, kırık, bozuk, özürlü mallar bir tutanakla tespit edilip, gerekli hesaplara alınması sağlanıyor mu?

2.4. Stoklarla İlgili Uygunluk Denetimi (Kontrol Testleri)

Kontrol (uygunluk) testleri; işletmede mevcut olması gereken iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin tasarımının ve işleyişinin etkinliğini ölçmek için yürütülen denetim prosedürleridir. Tasarıma ilişkin kontrol testleri; kontrol politika ve prosedürlerinin, mali tablolara yansıyacak önemli hata ve yolsuzlukları bulmak veya önlemek amacıyla tasarımının yapılmış olup olmadığına ilişkindir. Kontrol prosedürlerinin gerçekte işleyip işlemediğine ilişkin kontrol testleri ise, kontrol

prosedürlerinin etkinliğini ölçen prosedürlerdir. Etkinliğe ilişkin kontrol testlerinde üç soru yanıtlanmaya çalışılır²⁷:

1. Kontrol prosedürleri nasıl uygulandı?
2. Kontrol prosedürü yıl boyunca aynen uygulandı mı?
3. Kontrol prosedürü kim tarafından uygulandı?

Kontrol testleri ile denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında daha fazla güvence sağlamış ve denetim riskini de daha aza indirgemiş olacaktır. Örnek olarak; işletmedeki depolanma veya maliyet sisteminin, stokların doğru olarak tespitine imkân verecek şekilde tasarlanmış olup olmadığı hakkında yargıya varabilmek için kontrol testlerini uygular. Kontrol testlerinin sonucuna bağlı olarak stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin verimliliğinden, yeterliliğinden ve uygunluğundan söz edilebilir.

Uygunluk testlerinde 2 temel yordam söz konusudur²⁸:

- Satın alma, hammadde-malzeme istek, üretim ve yollamalar ile ilgili stok kayıtları incelenmelidir.
- Büyük defter hesapları olağandışı kayıtlamaların bulunup bulunmadığını saptamak açısından gözden geçirilmelidir. Olağandışı izlenimini veren kayıtlar incelenmelidir.

Yukarıdakilerin yanı sıra stokların denetimi nakdin, ödeme belgelerinin, işçilik tahakkuk ve ödemelerin ve satışların denetimi ile birlikte ele alınıp denetlenen bir denetim safhasıdır.

Kontrol testlerinin amacı, kontrol riskini değerlemede kullanmak üzere denetçiye kanıt sağlamaktır. Kontrol riskini değerlendirme ise, mali tablolarda olası önemli hata ve yolsuzlukların yer almasını önlemede ve bulmada iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır²⁹.

²⁷ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 124.

²⁸ Güredin, **a.g.e.**, s. 434.

²⁹ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 128.

Denetçi stokların hem satın alınmasına hem de satışına ilişkin olarak bu uygunluk testlerini uygulayarak yeterli kanıtları toplayıp; işletmenin stoklarla ilgili kontrol, yöntem ve prosedürlerinin zayıf ve güçlü olduğu noktaları kolaylıkla tespit edebilir. Zaten uygulanacak denetim testlerinde izlenecek aşamalara bakılacak olursa, hepsi bir bütün olarak ele alındığında, denetçinin stoklara ilişkin iç kontrol sisteminin yöntem ve prosedürlerini kolayca değerlemesine yardımcı olabilecek içerikte olduğu da görülmektedir³⁰.

2.4.1. Satın Almalara İlişkin Kontrol Testleri

Stokların satın alınması sürecinde, işletme tarafından ne gibi bir yol izleneceğinin belirlenmesi ve bu sürecin sistemli bir şekilde işletilmesi önemlidir. O halde satın alma işlemleri ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve belirlenen politika ve prosedürlere uyulması gerekmektedir. Satın alma işlemlerine uyarlanacak etkili bir iç kontrol sistemi, olası hata ve hile riskini önemli ölçüde azaltabilmekle birlikte; hem işletme yetkilileri için otokontrolün sağlanmasında, hem de denetçi için denetimin kontrol riskini azaltmada yardımcı olabilmektedir.

Denetçi, satın alma işlemleriyle ilgili iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlemek amacıyla uygulayacağı kontrol testlerini aşağıdaki adımlar ile uygulayabilir³¹:

- Sipariş fişi, teslim alma raporu ve mahsup fişlerinin numara sırasına göre kullanılıp kullanılmadığının,
- Ambardan malzeme teslim edildiğinde, ambar çıkış fişlerinin, teslim alan tarafından imzalanıp imzalanmadığının,
- Mahsup fişleri, alış bordroları ve ilişik belgelerin, bu belgeleri düzenleyenler ve onaylayanlar dışındaki bir personel tarafından doğruluğunun araştırılıp araştırılmadığının,

³⁰ K. Selimoğlu, **a.g.e.**, s. 107.

³¹ Kepekçi, **a.g.e.**, s. 191.

- Teslim alınan miktarlarla belgelerde kayıtlı miktarların bu işlemlerle doğrudan ilişkisi olmayan bir personel tarafından karşılaştırılıp karşılaştırılmadığının,
- Stok ve satıcılar ana hesapları ile bunların yardımcı hesapları arasında uygunluğunun,
- Mahsup fişlerinin tamamının yevmiye ve büyük defterlere kaydedilip kaydedilmediğinin,
- Dönem sonu itibarıyla kaydedilmemiş alış faturalarının mevcut olup olmadığının incelenmesi.

2.4.2. Satışlara İlişkin Kontrol Testleri

Denetçi; satışın gerçekleştirilmesi için uygulan politika ve prosedürlerin hata, hile ve usulsüzlüklere olanak vermeyecek şekilde yerine getirilip getirilmediğini test etmek için ‘satışlara ilişkin kontrol testleri’ düzenleyebilir. Böylece;

- İşletmenin müşteriden siparişin alması ve satış fişinin düzenlemesi gibi yöntem ve usulleri,
- Kredili satış yapılacaksa hangi müşteriye kimin onayı ile kredi açıldığı ve kredi limitleri,
- Satış siparişin sevk edilmesi için sevk irsaliyesinin ve ambar çıkış fişlerinin düzenlenmesi, ambalajlanması, onaylanması gibi yöntem ve usulleri,
- Satış faturaların fiyat listelerine uygun fiyatlar ile düzenlenmesi ve iskonto, iade, sigorta, garanti, nakliye koşulları ve satış sonrası destek verilmesi gibi konularda uygulanan yöntem ve usulleri,
- Satışla ilgili olarak, personellerin görev ve yetki tanımlarının varlığı, buna göre; siparişi alan, sevk irsaliyesini düzenleyen, ambardan mal çıkışını yapan, faturayı düzenleyen, muhasebeleştiren, belgeleri inceleyerek kontrol eden birimlerin görev ayrımları test edebilir.

2.5. Stoklarla İlgili Maddi Doğruluk Denetimleri

2.5.1. Envanter Çalışmaları ve Maddi Doğrulama Testleri

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği gibi; işletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun, dönem sonunda hazırlanan mali tablolar aracılığıyla gerçeği ve doğruyu yansıtması gerekir. Denetim de bu bilgilerin güvenilir bir niteliğe sahip olmasını sağlar. Ancak dönem içerisinde oluşan bazı hatalar veya uygulanan yöntemler nedeniyle kayıtlardaki durum ile fiili durum arasında dönem sonunda farklılıklar olabilmektedir. Örnek olarak; çalınmalar, doğal afetler, fireler, sahte fatura ile ya da faturasız yapılan satışlar vb. sayılabilir. Bu farklılıkları tespit etmek ve de dönem sonunda olması gereken değerlerine getirmek amacıyla dönem sonu envanterleri çıkarılır. Denetçi tarafından da maddi doğruluk testleri yardımıyla stokların envanter ve değerlemesinin denetimi yapılabilmektedir.

Stokların maddi doğruluk testleri ile ilgili olarak aşağıdaki program örnek verilebilir:

Tablo-3: Stok Hesaplarının Maddi Doğruluk Testleri

Maddi Doğruluk Testine İlişkin Denetim Prosedürleri	Çalışma Kâğıdı	Uygulayan Denetçi	Uygulama Tarihi
1. Analitik prosedürleri uygula. a. Sektörel bilgileri müşterinin bilgileriyle karşılaştı. b. Stok devir hızı analizini incele. c. Stok hesaplarının kalanlarının en son alış, üretim ve satış işlemleriyle ilişkisini gözden geçir. d. Stok hesaplarının kalanlarını beklenen satış işlemleriyle karşılaştı. 2. Müşterinin fiil envanter sayımını gözlemle. a. Sayımları test et. b. Devir hızı düşük, hasarlı ve kullanılmayan stok kalemlerini araştı. c. Envanter sayımında kullanılan sayım tutanaklarının düzenlenmesinde personelin sorumluluk derecesini araştı. 3. Envanter listelerinin kayıtsal doğruluğunu test et a. Satır ve kolonlardaki hesaplamaları yeniden yap. b. Sayım tutanaklarını envanter listeleri ile karşılaştı. c. Envanter listelerini sayım tutanakları ile karşılaştı. d. Fiili sayım sonuçlarını stok kartlarıyla karşılaştı. e. Envanter listelerinin toplamalarını büyük defter hesap kalanlarıyla karşılaştı.			

4. Stok değerlemesini test et. a. Satın alınmış stoklar için satıcı faturalarını incele. b. Üretilmiş stoklar için direkt işçilik, genel üretim giderleri yükleme oranlarının uygunluğunu incele. c. Maliyet veya piyasa değerinden düşük olan ile değerlemeyi test etmek için piyasa fiyatlarını elde et. d. Faaliyetlerin göstergesi olarak, üretim ve satın alma kayıtları ile stok kartlarını gözden geçir. e. Stokların maliyetlerini fiyat katalogları ile karşılaştır. Bilanço tarihinde en son düzenlenen teslim alma ve sevk belgelerinin numaralarını elde et, yapılan hesap 5. kesiminin doğruluğunu test et. İşletme dışında bulunan stoklar için doğrulama 6. mektubu yaz. 7. Konsinye Sözleşmelerini incele. GKGMİ uyarınca mali tablolarda yapılması gereken 8. açıklamaların yapılmış olup olmadığını araştır.			
---	--	--	--

Kaynak: Kepekçi, a.g.e., s. 61.

Analitik inceleme prosedürleri denetim sürecinin önemli bir parçasıdır ve hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler arasındaki anlamlı ilişkiler üzerinde çalışılarak elde edilen finansal bilgi kanıtlarından oluşmaktadır. Analitik incelemeler basit karşılaştırmalardan kompleks modellerin kullanıldığı çok sayıda ilişki ve veri unsuruna kadar uzanmaktadır. Bu prosedürlerin kullanılmasının altında yatan en temel öncül, veriler arasında anlamlı ilişkilerin makul bir biçimde varlığının beklenmesi ve tersi olarak da, beklenen durumların yokluğu halinde devam edilebilmesidir. Anlamlı ilişkilerdeki sapmalara yol açabilen belirli durumlar, örnek olarak, alışıl gelmiş olmayan özellikli işlem ve olayları, muhasebe değişimlerini, işletme değişimlerini, düzensiz dalgalanmaları veya yanlış beyanları içerir³².

Analitik inceleme prosedürleri, stokların maddi doğruluk denetiminde genellikle oran analizleri şeklinde olabilmektedir. Böylece; stok, satış ve satın alma gibi veriler için hem cari dönem ile geçmiş dönem karşılaştırması, hem de endüstri ortalamalarıyla karşılaştırılması imkanı doğmaktadır.

³² AICPA, "AU Section 329: Analytical Procedures", ACPA042-Vol-I-PS.cls, July 16, 2008, mad. 2, (Çevrimiçi) <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00329.PDF>, 25.08.2008.

Maddi doğrulama testleri, finansal tablolarda yer alan parasal hataları ve yanıltmaları ortaya çıkarmak için yapılan testlerdir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, maddilik testlerinin doğrudan finansal tablolar üzerinde değil, finansal tablolara kaynak oluşturan işlemlere ait kanıtlar üzerinde yapılmasıdır³³.

Maddi doğruluk denetim safhaları şunlardır³⁴:

- İşletmenin sayım planının gözden geçirilmesi,
- Stok sayımının gözlenmesi,
- Sayım sonrası denetim çalışmaları,
- Stokların değerlemesinin denetimi,
- Konsinye stoklar, alım ve satım taahhütleri.

Stokların denetiminde maddi doğruluk testleri, stokların maddi olarak yani fiilen tespit edilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu aşamada işletmenin, ilk madde ve malzeme, yarımamul, mamul, ticari mal ve diğer stoklarının bilanço tarihi itibarıyla tam ve doğru tespit edilmesi gerekir. Bu tespit de, ancak dönem sonunda işletmede var olan stokların envanterini çıkarmak suretiyle yapılabilmektedir.

Envanter tanımı Vergi Usul Kanunu'nda yapılmış olup, 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı olan TMS-2 Stoklar Standardında envantere ilişkin herhangi bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Bu konuda Vergi Usul Kanundaki açıklamalar esas alınacaktır. VUK 186'ncı maddesine göre envanter tanımı; *“Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları **saymak**, ölçmek, tartmak ve **değerlemek** suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların değerleri tahminen tesbit olunur.”* şeklinde yapılmıştır.

³³ Melih Erdoğan, **a.g.e.**, s. 174.

³⁴ Fuat Günay, “Stokların Denetimi”, **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s. 246.

Kanun metninden de hareketle bir iktisadi kıymetin envanterinin;

1. Miktarın belirlenmesi (sayılması, tartılması ve ölçülmesi),
2. Değerleme (TL olarak ifade edilmesi),
olmak üzere 2 aşamadan oluştuğu görülmektedir³⁵.

Envanter sürecini oluşturan sayım ve değerleme işlemleri sonucu elde edilen bilgilere göre gerekli düzeltme kayıtları yapılarak hesap kalanları (kesin olmamakla beraber) işletmenin varlık ve yükümlülük durumunu ifade edecek duruma getirilir. Yapılan bu işlemler envanter (dönem sonu) işlemleri kapsamındadır³⁶.

Envanter defterleri ve çıkarılma zamanı ise Vergi Usul Kanunu' nun 185' inci maddesinde "*Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.*" şeklinde açıkça ifade edilmektedir.

2.5.1.1. Stoklara İlişkin Envanter İşlemlerinin Aşamaları

Envanter işlemleri, kayıt öncesi işlemler ve muhasebe kayıtları olmak üzere aşağıda belirtildiği gibi iki aşamadan oluşur³⁷:

- Kayıt öncesi işlemler, geçici mizanda yer alan hesapların gerçek tutarlarını bulmak için yapılan fiili sayım, tartma, ölçme ve değerleme işlemlerini kapsar. Bu İşlemlere *Muhasebe Dışı Envanter* denir.
- Muhasebe kayıtları ise, dönem içindeki kayıtlar ve gerçek durum arasında tespit edilen farklılıklar ve dönem sonuna özgü işlemlerin muhasebeleştirilmesini kapsar. Dönem sonunda yapılan bu işlemlere *Muhasebe İçi Envanter* denir.

³⁵ Lazol, **a.g.e.**, s. 303.

³⁶ Mehmet Özbirecikli, **Dönem Sonu İşlemleri**, 2 Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2005, s. 3.

³⁷ Lazol; **a.g.e.**, s. 305.

Genel geçici mizanda yer alan hesap kalanları, muhasebe dışı envanter işlemi ile saptanan tutarlara eşit değilse, hesapların muhasebe dışı envanter sonuçlarına eşit kalan vermesini sağlamak üzere yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtları muhasebe içi envanter işlemleridir. Stok envanteri yapılırken, stok mevcudu içinde dikkate alınması ve alınmaması gereken kalemler aşağıdaki tablo ile gösterilebilir:

Tablo-4: Stok Mevcudu İçinde Dikkate Alınması ve Alınmaması Gerekenler

STOK MEVCUDU İÇİNDE DİKKATE ALINMASI GEREKENLER	STOK MEVCUDU İÇİNDE DİKKATE ALINMAMASI GEREKENLER
☐ Konsinye olarak gönderilmiş mallar,	☐ Konsinye olarak işletmenin yanında (nezdinde) bulunan mallar,
☐ Temsilcilerin, şubelerin ve satış memurlarının elinde olan mallar,	☐ Sürüm kabiliyetini yitirmiş mallar (ayrılarak diğer stoklara alınan),
☐ Mülkiyeti alıcıya geçmiş yoldaki mallar,	☐ Satıcılara verilen sipariş avansları,
☐ Alıcının kabul şartına bağlı satışlarda alıcıya gönderilen mallar,	☐ Satın alma bağlantıları ile alımı kararlaştırılan mallar,
☐ Üretim işletmelerinde mamul, yarımamul ve ilk madde malzemeler	☐ İşletmenin kabul şartına bağlı olarak satıcılar tarafından gönderilmiş mallar,
	☐ Kırtasiye ve diğer büro malzemeleri

Kaynak: Yükçü, **a.g.e.**, s. 288.

2.5.1.2. Stok Maliyetlerinin Tespitinde Envanter Yöntemleri

Stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemlerin seçiminde; işletmenin yapısı, işletmenin iş hacmi, mal çeşitlerinin sayısı ve teknolojik durumları göz önünde bulundurulur³⁸.

2.5.1.2.1. Aralıklı Envanter Yöntemi

Aralıklı Envanter Yöntemi, finansal tabloların hazırlanması için mevcut stokların fiziki sayımının her hesap dönemi sonunda yapıldığı bir yöntemdir. Stokların

³⁸ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar**, 14. Baskı, Ankara, Nobel Yayınları, 2005, s. 153-154.

değerini bulmak için mallar sayılır, tartılır, ya da başka şekilde ölçülür ve ardından miktarlar birim fiyat ile çarpılır. Satılan malların maliyeti fiziki sayımla tespit edilen dönem sonu stok miktarına göre hesaplanır ve objektif yaklaşım da bir stokun maliyetinin stok sayımından bağımsız olarak doğrulanamayacağı yönündedir³⁹. Mal çeşidinin çok olduğu, küçük hacimli ve ucuz fiyatlı birimlerden oluştuğu işletmelerde (örneğin, kırtasiye, oyuncakçı, konfeksiyon, parfümeri, bakkal, vb.) alım satım işlemleri genellikle bu yöntemle göre kaydedilir⁴⁰.

TDHP yürürlüğe girmeden önce; Aralıklı Envanter Yönteminde ticari mallarla ilgili değer hareketlerinin takibi için genellikle tek bir hesap (Ticari Mallar Hs.) kullanılmaktaydı. Bu hesabın borcuna alış giderleri, satıştan iadeler, satış iskontoları ve sayım fazlalıkları; hesabın alacağına ise satışlar, alıştan iadeler, alış iskontoları, sayım noksanları ve değeri düşen mallar kaydedilmekteydi. Bu hesaptan herhangi bir andaki işletmedeki mevcut mal miktarının bilinmesi mümkün değildir. Çünkü tek bir hesabın her iki tarafına farklı değerler ile kayıtlar yapıldığından, dönem sonunda hesabın kalanı ne dönem sonu mal mevcudunu ne de brüt satış kârını gösterir. Başka bir ifade ile hesabın kalanı hiçbir şey ifade etmez⁴¹. Bu yöntem, gerekli bilgileri vermemesi nedeniyle geliştirilmiş ve alışlar, alış giderleri, satış iadeleri, satış iskontoları, satışlar, alış iadeleri, alış iskontoları ayrı hesaplarda izlenmiştir⁴².

Stokların denetimi yapılırken de ilgili envanter yöntemine göre mal hesaplarının dönem içindeki kayıtları ve satılan malın maliyetinin doğru tespit edilip edilmediği izlenmelidir. Denetçi, Aralıklı Envanter Yöntemini uygulayan bir işletmede denetimini sürdürüyorsa dikkat etmesi gereken önemli hususlardan biri de satış işlemlerinin dönem içerisinde mal hesabından bağımsız olarak farklı hesaplara kaydediliyor olmasıdır. Böylece, genellikle bu yöntemin uygulandığı küçük hacimli işletmelerde dönem içinde satış işlemleri mal hesabından bağımsız olarak kayıtlara

³⁹ Dyckman, Dukes, Davis, **a.g.e.**, p. 379-380.

⁴⁰ Mahmut Kalenderoğlu, **Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi**, 3. Baskı, Ankara, Agon Yayınları, 2006, s. 96.

⁴¹ Nihat Küçüksavaş, **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**, 10. Baskı, İstanbul, Kare Yayınları, 2005, s. 345.

⁴² Ümit Ataman,, **Genel Muhasebe**, 2. Cilt, 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Yayınları, 2005, s. 109.

alındığı için her bir satış işleminin maliyeti hesaplanmaz; dönem sonunda depoda kalan mal mevcudu sayılarak bütün döneme ait olmak üzere satılan malın maliyeti hesaplanmış olur.

Tablo-5: Aralıklı Envanter Yönteminde Satışların Maliyeti Tablosu

DÖNEM BAŞI MAL MEVCUDU	XX
Dönem İçi Alışlar	XX
Alış Giderleri	XX
(-) Alış İskontoları	(x)
(-) Alış İadeleri	(x)
SATIŞA ELVERİŞLİ MALLAR	XXXX
(-) Dönem Sonu Mal Mevcudu	(xx)
SATILAN MALIN MALİYETİ	XXXX

Kaynak: Sağlam, a.g.e., s. 142-143.

2.5.1.2.2. Sürekli Envanter Yöntemi

Sürekli envanter sisteminde, mal işlemleri meydana geldikleri anda kaydedilir. Sistem adını, muhasebe kayıtlarının işlemlerin gerçekleştikleri tarihlere uygun olarak sürekliliğini korumasından almaktadır. Mal alışı, bir varlık hesabı olan stok hesaplarının borçlandırılması suretiyle kayıtlara alınır. Stoklar satıldığı zaman ise, iki önemli kayıt yapılır: bunlarda biri kazanılmış gelirin kaydı, ikincisi ise satılan malın maliyeti kaydıdır. Bu ikinci kayıt aynı zamanda işletmenin stoklarından bazılarının satıldığını ifade ederek, stok hesaplarının bakiyesini azaltmış olur⁴³.

Mal hareketlerini bu yönteme göre muhasebeleştiren işletmeler şunlardır⁴⁴:

- Birim değeri yüksek olan mallar satan işletmeler,
- Toptancı işletmeler,
- Sanayi işletmeleri.

⁴³ Robert F. Meigs, Walter B. Meigs, **Accounting: The Basis for Business Decisions**, 9 th Edition, McGraw- Hill Inc., 1993, p. 229.

⁴⁴ K. Yalın, a.g.e., s. 174.

Bu yöntemin özü mal satılırken, maliyetin bilinmesidir. Satılan malın maliyeti satış anında tespit edilir ve yevmiye kaydı, satış yevmiye kaydından sonra yapılır⁴⁵:

Sürekli envanter yönteminde diğer önemli husus; her stok işlemi için satışların maliyetinin hesaplanıyor olması nedeniyle, herhangi bir zamanda mevcut stokların değerinin ve fiili miktarın muhasebe kayıtlarından görülebilmesidir. Bundan dolayı, bir fiili stok sayımına, sürekli envanter kayıtlarının doğrulanması hariç, gerek yoktur. Ancak sürekli envanter kayıtları ile eldeki stokların karşılaştırılması ve gerekli düzeltme kayıtlarının (örneğin; hatalar ve kayıplar) yapılması için veri sağlayan bir denetim amacı olması nedeniyle; genellikle yıllık olarak bir sayım yapılır. Sürekli envanter kayıtları ve fiili sayım arasında bir farklılık tespit edildiği zaman, sürekli envanter kayıtları fiili sayıma uygun hale getirilir⁴⁶.

İşletmeler ister aralıklı envanter ister sürekli envanter kullansa dahi, her iki yöntem için de oldukça büyük önem arz eden husus, mal alış anında yapılacak muhasebe kaydında birinci bölümde belirtildiği üzere; VUK' un 262' inci maddesinde açıklanan maliyet bedeli unsurlarının, TMS' nin hükümleri doğrultusunda düzeltilerek maliyete eklenmesi veya maliyetten düşülmesidir. Bu husus, iç denetçiler tarafından, TMS çerçevesinde denetim yapılırken, işletmelerin mal alışlarına ilişkin olarak VUK uyarınca yaptıkları yevmiye kayıtlarının, TMS esaslarına göre, gerekli düzeltmelere tabi tutulup tutulmadığı, alış yevmiye kayıtlarına ilave düzeltme kayıtlarının doğru olup olmadığı, bu düzeltme kayıtlarının TMS' nin öngördüğü maliyet unsurları dikkate alınarak yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

⁴⁵ Mustafa Çanakçıoğlu, **Uygulamalı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000, s. 219.

⁴⁶ Dyckman, Dukes, Davis, **a.g.e.**, p. 381.

Tablo-6: Fiili Envanter ve Kaydi Envanter Yöntemlerinin Karşılaştırılması

İşlem - Olay	Aralıklı Envanter Yöntemi	Sürekli Envanter Yöntemi
Çeşitli stok kalemlerinin rutin satın almaları	Elde edilen stokların ayrıntılarına girilmeksizin bütün stok alış maliyetleri satın alma hesaplarında borçlandırılır.	Satın alma hesaplarının altında her bir stok türü için ayrı ayrı hesapları bir stok kontrol hesabı ile muhafaza edilmektedir. Bu kontrol hesabı, her bir stok hesabını destekleyecek şekilde bütün satın almalar için borçlandırılır.
Üretimde kullanılacak stoklar	Stoktan çıkış işlemine dair hiçbir muhasebe kaydı yapılmamaktadır.	Üretime gönderilen her bir stok için alacak kaydı yapılmakta; buna karşın yarı mamuller hesabına borç kaydı yapılarak denge sağlanmaktadır.
Dönem sonu muhasebe kayıtları ve ilişkili işlemler	Dönem sonu stokların fiziki sayımı yapılmakta ve gerçek değerleri tespit edilmektedir. Dönem içinde satılan malların maliyetinin hesaplanmasının ön koşuldur.	Dönem içinde satılan malların maliyetinin hesaplanması için stokların fiziki sayımına gerek yoktur. Fakat; sürekli envanter sisteminin doğruluğunu kanıtlamak ve varsa stok fazlalık veya noksanlıklarını belirlemek için genellikle stok sayımı yapılmaktadır.
	Satışların maliyetinin hesaplanması için, aşağıdaki formülü kullanarak dönem sonu düzeltme kayıtları yapılır.	Satışların maliyeti, yine bu hesabın günlük defter kayıtlarının toplamı ile otomatik olarak saptanmaktadır.
	$\text{Satışların Maliyeti} = \text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem İçinde Satın Alınan Stok} - \text{Dönem Sonu Stok}$	

Kaynak: Dyckman, Dukes, Davis, **a.g.e.**, s. 380.

2.5.2. Fiili Envanter ve Kaydî Envanter İncelemesi

Kaydî envanter, tamamıyla defter kayıt ve belgeleri üzerinden işletmenin stok hareketlerinin ve dönem sonu stokların tespit edilmesi işlemidir. Fiili envanter ise, kaydî envantere göre tespit edilen miktar hareketlerinin bilfiil tespit edilmesi, dönem sonu stokların sayılması, tartılması ve ölçülmesi vb. yöntemlerle gerçek olup olmadığının tespit edilmesidir⁴⁷. Denetçi tarafından kaydî envanterin doğruluğunun

⁴⁷Bünyamin Öztürk, Güray Öğredik, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara, ASMMMO Yayınları, Yayın No 55, Kasım 2007, s. 50

test edilmesi ve stokların kontrolünün sağlanması için fiziki sayım yapmak suretiyle fiili envanterlerin çıkarılması oldukça önemlidir.

2.5.2.1. Stok Sayımının Gözlenmesi- Fiili Envanter

Stok sayımının gözlenmesi bir Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı prosedürüdür. Bu standarda göre, eğer stok miktarları bilanço tarihinde ya da geçerli bir neden olduğu zaman bilanço tarihinden önce veya sonra yapılacak olan bir stok sayımı ile belirlenebiliyorsa, denetçi;

- Sayım sürecinde hazır bulunmalı ve işletmenin stoklarını gözlemlemeli,
- Örneklem sayımlar yapmalı,
- Sayımın hem etkinliğini hem de stok sayımını temsilen yapılan örneklemenin güvenilirliğini değerlendirmek için soruşturmalar yapmalıdır⁴⁸.

Stok sayımının gözlenmesi aşamasında iç denetçinin yapması gerekenler, günlük hayattaki uygulamalar da dikkate alınarak, aşağıdaki gibi sayılabilir:

- Denetlenen işletmenin stoklarla ilgili yönetmelik ve yönergeleri gözden geçirilmelidir.
- İşletme ile stok sayım tarihini kararlaştırılıp, sayım günü sayımda görevli personel ve fiziksel sayımla ilgili izlenecek yolu belirlenmelidir.
- Sayımda basılı ve sıra numaralı etiketler kullanılmalı ve stok sayım etiketleri incelenerek kullanılmaya hazır etiket sayısı, kullanılan ve kullanılmayan etiket sayıları saptanmalıdır.
- Sayım sırasında sayma ölçme ve tartma gibi ölçümleme çalışmaları gözlemlenerek gerekli notlar alınmalıdır.
- Sayım sırasında sayım etiketine işlenen bilgiler, sayıma katılmamış bir görevli tarafından gözden geçirilerek kontrol edilmelidir.

⁴⁸ Nick Dauber, A. Ahmed Qureshi, Marc H. Levine, Joel G. Siegel, **2006 Auditing Standards: Including The Standards of the PCAOB**, USA, Thomson, 2005, p. 189-190.

- Bazı stok kalemlerinin hiç sayılmaması olasılığı dikkate alınmalıdır. İşletmenin personeli tarafından yapılan fiziksel stok sayımlarında yüksek değerli stok kalemleri üzerinde yoğunlaşmalı, doğru ve güvenilir stok sayımının yapıldığına ilişkin güveni pekiştirmek için örnekleme yoluyla yeterli inceleme yapılmalıdır.
- Fiziksel sayım sırasında normal olarak herhangi bir stok hareketi olmayacaktır. Eğer bir hareket bekleniyorsa, fiziksel sayım sırasında teslim alınan, yollanan ya da üretilen malların sağlıklı bir sayımının yapılabilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır. Büyük çaptaki stok hareketleri ayrıntısıyla çalışma kâğıtlarına yazılmalıdır.
- Stoklarla ilgili sayım kapanış gününü belirleyerek, fiziksel sayım gününden önceki son teslim alma (tesellüm) ve gönderme formları (sevk irsaliyeleri) incelenerek çalışma kâğıtlarına geçirilmelidir.
- İşletmenin malı olan ancak konsinye alanlarda, umumi mağazalarda ya da depolarda stokunun bulunup bulunmadığı belirlenerek çalışma kâğıtlarına yazılmalıdır.

Stoklarda kayıtlı olduğu halde fiilen olmayan bir mal var ise denetçi depo görevlisi ile durumu bir tutanakla tespit etmek durumundadır⁴⁹.

Denetçi uzun zaman sürecek stok sayımlarına katılımı esnasında, istatistiki örnekleme yöntemlerinden yararlanır. İşletmenin saymış olduğu stok kalemlerini, kontrol amacıyla saymak için, belirli sayılarda örnek büyüklükleri belirler, bunların seçimini yapar, inceler ve gerekirse tekrar sayar. Sayım sonuçlarının toplandığı çalışma kâğıdında, stok sayımının uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığı, yapılan test etme sayımlarının sonuçları, dikkati çeken olağan dışı durumlar ve hesap kesimi ile ilgili bulgular da yer alır⁵⁰.

⁴⁹ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi: İlkeler ve Teknikler**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2005, s. 57.

⁵⁰ İSMMM Denetim Standartları Komitesi, **a.g.e.**, s. 178.

2.5.2.2. Stok Sayımının Gözlenmesinden Sonraki Denetim Aşamaları

İşletmede mevcut stokları tek tek saymak, denetim zamanının yetersizliği veya stok hacminin yüksekliği gibi nedenlerle mümkün olmayabilir. Stok denetiminin önemli bir aşaması olan sayımın, örnekleme yöntemlerine başvurarak gözlemlemesi ile denetçi yeterli sonuçlara ulaşabilir. Ancak burada önemli olan, yapılan bu örneklemenin güvenilirliğini test etmektir. Yani stok sayımının gözlenmesinden sonraki aşamada, işletme tarafından seçilen stok sayım yöntemleri ve uygulaması, sayımı yapan personelin görev tanımı ve güvenilirliği, sayım sırasında rastlanan ihmalkar tutumlar, stokların ambar düzeni, sayım sırası ve şekli, sayım programına uyulup uyulmadığı vb..hususlar denetçi tarafından irdelenerek sayımın güvenilirliği hakkında sonuca varılabilir.

Stok sayımının gözlenmesinden sonraki denetim işlemleri⁵¹;

- Gözlem günü itibariyle eldeki stokların fiyatlarını ve miktarlarını içeren, işletme tarafından hazırlanmış bir nihai stok sayım listelerinin elde edilmesi,
- Stok sayımının izlenmesi sırasında çalışma kâğıtlarına kaydedilmiş bulunan örnekleme sayım sonuçları ile kesin sayım listesinde gösterilen fiziki miktarlar arasında uygunlukların aranması yani mutabakat sağlanması,
- Fiyatlamayı doğrulamak ve sahipliği kanıtlamak için son satın alma faturalarının incelenmesi,
- Stok sayım listelerinde çarpımların ve toplamaların aritmetik doğruluğunun örnekleme yoluyla yeniden hesaplanması,
- Stokların yerine koyma (ikame) maliyetini belirlemek amacıyla fiyat listelerinin, katalogların veya faturaların incelenmesi,
- Stok gözlemi sırasında hasar görmüş, modası geçmiş veya sürümü yavaş stokların durumlarına uygun olarak değerlendirip değerlendirmediğinin araştırılması,

⁵¹ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Tesmer Yayınları, Yayın No 78, 2008., s. 199.

- Fiziki sayım tarihine yakın zamanlarda yapılmış yollamaların ve teslim almaların kayıtlara uygun olarak geçirilmiş olduklarını saptamak için, gözlem sırasında elde edilen dönem sonu kapanış bilgilerinin yeniden izlenmesi olarak sayılabilir.

2.5.3. Fiili Envanter ve Kaydî Envanter Farklarının Tespiti

Dönem sonunda stoklar ile ilgili olarak yapılacak işlemlerin başında sayım farklılığı olup olmadığının tespiti gelmektedir. Bu işlemde öncelikle fiili envanter çalışmaları ile stok miktarları tespit edilecek, fiili sayım sonuçları ile kaydî envanter sonucunda bulunan miktarlar karşılaştırılarak, farklılık bulunup bulunmadığı ortaya konacaktır⁵².

Sayım sonucu envanter sonuçlarının değerlendirilmesinde, fiili olarak tespit edilen sonuçlar ile defter ve belgeler üzerinde yapılan tespitler arasında 3 farklı durum ortaya çıkmaktadır. Bunlar envanter noksanı, envanter fazlalığı ve envanterin tam olması durumudur. Envanter dengesi eşitliğinin olması hali yani aşağıdaki formül eşitliği envanterin tam olması durumudur. Bu durumda her bir mal grubunun fiili sayım sonucu tespit edilen sonuçlar ile defter ve belgelere göre yapılan mal dökümleri arasında bir fark bulunmadığı ve eşitliğin sağlandığı görülmektedir. Buna göre defter kayıtlarının doğru olduğu sonucuna varılır⁵³.

$$\text{D.B.M.M.} + \text{D.İ.A.} = \text{D.İ.S} + \text{D.S.M.M.}$$

Envanter noksan veya fazlalığının tespit edilmesi halinde ise, düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Bu kayıtların yapılabilmesi için öncelikle bu farkların hangi sebeplerden kaynaklanabileceğini bilmek gerekir⁵⁴.

⁵² Necati Tokur, “Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 316, Aralık 2007, s. 108.

⁵³ Sedat Akbıyık, **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s. 143.

⁵⁴ Günay, **a.g.e.**, s. 248.

Stok sayım noksanlığının nedenleri şunlar olabilir⁵⁵:

- Fireler,
- Hırsızlık olayları,
- Doğal afetler ve teknik yok olmalar,
- İşletmeden çekişler,
- Kaydi envantere herhangi bir nedenle alınmama,
- Faturasız satış,
- Üretim işletmelerinde, bozuk ürünlerin yeniden üretime verilmesi,
- Promosyon veya aynı ücret olarak verilme ya da bağış yapılma durumlarının kayıtlara geçmemiş olması.

2.5.3.1. Doğal Afetler ve Teknik Yok Olmalar

İşletme varlıklarından bir kısmı dönem içinde yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden veya bozulma, çürüme, kırılma, paslanma gibi haller neticesinde varlıkların pazar değeri düşeceğinden varlık değerini bilanço günündeki piyasa değerine indirmek, ihtiyatlılık kavramı yanında dönemsellik kavramının da gereğidir. Bu tür kayıpların varlığı, takdir komisyonunda emsal bedel belirlendikten sonra ticari ve mali kazancın tespitinde maliyet bedeli üzerinden gider olarak dikkate alınabilecektir⁵⁶.

2.5.3.2. Hırsızlık Olayları

İşletmede meydana gelen hırsızlık sonucunda işletme aktifinde meydana gelen azalma sonucu, uğranılan zararın vergi kanunlarımızda yer alan hükümler çerçevesinde gider kaydı mümkün bulunmamaktadır⁵⁷.

⁵⁵ Sema Küçük, “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı 181, Yıl 16, Ocak 2008, s. 96.

⁵⁶ İSMMMO Denetim Standartları Komitesi, **a.g.e.**, s. 180.

⁵⁷ Üzeyir Eyimaya, “Sayım ve Tesellüm Noksanları”, **Vergici ve Muhasebeci ile Dialog**, Sayı 183, Temmuz 2003, s. 192.

Çalınan veya kaybolan mallarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı muktezalarda⁵⁸;

- Hırsızlık dolayısıyla uğranılan ziyanın VUK.' un 278' inci maddesine kıyasen gider yazılamayacağı,
- Çalınan emtia değerinin zarar olarak kaydedilmesinin olanaksız olduğu,
- Bilanço aktifindeki emtianın çalınması sebebi ile işletme varlığından mevcut olduğu bildirilen azalışın gider kaydına imkân bulunmadığı

görüşlerine yer verilmiştir.

Konu hakkında **Danıştay** tarafından verilmiş birkaç karar aşağıdaki gibidir⁵⁹:

“Çalınan mal bedelinin gider kaydı kabul edilmemiştir. 213 sayılı V.U.K. ' un 274 ve 273 ve 193 sayılı G.V.K. ' nın 40/I' inci maddeleri hükmü karşısında, çalınan mal bedellerinin ticari kazançtan indirilmesine olanak bulunmamaktadır.” (3.10.1979 tarih ve E:1979/78 K.1979/2429 sayılı Danıştay 4' üncü Dairesi)

“Ticari işletmeden çalınan emtia bedelinin ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmayıp, mükellefin vergi kaybına yol açan eylemi kusur cezasını gerektirir.” (11.01.1989 tarih ve E:1989/1787 K.1989/40 sayılı Danıştay 3' üncü Dairesi)

Bu durumda hırsızlık olayı, polis kayıtları, yargı kararları ve benzeri belgeler ile kayıtlanabiliyorsa maliyet bedeli üzerinden, kanıtlanamaması durumunda ise, emsal satış bedelleri üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak telakki edilmektedir. Hırsızdan geri alınan değerler veya sigorta şirketinden alınan tazminatlar ise, kanunen kabul edilmeyen gideri azaltır. Sigorta şirketinden alınan tazminatın, çalınan malın kayıtlı bedelinden fazla olan kısmı, kurum kazancına eklenerek vergilendirilmesi gerekir⁶⁰.

⁵⁸ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, s. 243.

⁵⁹ **A.e.**, s. 244.

⁶⁰ İSMMMO Denetim Standartları Komitesi, **a.g.e.**, s. 181.

2.5.3.3. İşletmeden Çekişler

Dönem sonu envanterindeki stok sayım noksanlıkları, aşağıda sayılan işletmeden çekişler nedeniyle ortaya çıkabilir⁶¹:

- İşletme sahibinin rızası ile zati ve ailevi ihtiyaçlar için alınmış veya kullanılmış olabilir.
- Promosyon olarak verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.
- Çeşitli nedenlerle personele verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.
- Konsinye ve benzer hallerde bazı kıymetler başka işletmelerde bulunmayabilir.

İşletmeden çekişler emsal bedelle değerlendirilerek hasılat kaydedilir. Diğer yandan gider niteliğinde promosyon vb. gibi harcamalar nedeniyle yapılan çekişler aynı bedelle gider kaydolunur. İşletmeden çekişler nedeniyle ilgili tarihte stok hesaplarından çıkış yapılmazsa dönem sonu envanterinde stok sayım noksanı olarak ortaya çıkar. Bu nedenle stok sayım noksanlıklarının işletmeden çekişten kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır⁶².

2.5.3.4. Diğer Sebepler

Yukarıda açıklanan sebepler dışında, envanter çalışmaları sırasında sayım ve tesellüm farklarının ortaya çıkabileceği sebepler ise aşağıda sayılmıştır⁶³:

- Müessesede mevcut olmakla beraber, dönem sonundaki fiili sayım sırasında hataen veya kasten envanter listelerine alınmamış olabilir.
- Bilanço dönemi içinde satılmış, ancak satış kaydı ticari defterlere kasten veya hataen geçirilmemiş olabilir.

⁶¹ Ahmet Kamil Tunçel, “İşletmelerin Emtia Stoklarında Ortaya Çıkan Kayıpların Muhasebeleştirilmesi”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 62, Ocak- Mart 2003, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/29%20-%2062%20AHMET%20KAMIL%20TUNCCEL%20.doc>, 22.11.2008.

⁶² Küçük, **a.g.e.**, s. 102.

⁶³ M. Hadî Ekici, “Sayım Tesellüm Farklarının Muhasebe Uygulamaları ile Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, s. 68.

- Kaydi veya fiili envanterde hata yapılmış olabilir.
- Yeniden üretime verilen bozuk ürünler dikkate alınmamış olabilir.
- Promosyon olarak verilen mallar dikkate alınmamış olabilir.

Sayım ve tesellüm farklılığının oluştuğu sebebe göre kayıtların düzeltilmesi veya muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

2.5.4. Envanter Farklarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Mevzuatı Yönünden İrdelenmesi

1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre, sayım noksanları için “Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı”nın kullanılacağı, sayım fazlaları için ise “Sayım Ve Tesellüm Fazlaları Hesabı”nın kullanılacağı öngörülmüştür.

Bu hesapların ortak özellikleri, farkların geçici olarak kaydedildiği hesap olmalarıdır. Farklar için işletmeler tarafından bu hesaplara yukarıda açıklanan çerçeveye göre ilgili oldukları tutarlarda kayıtlar yapıldıktan sonra gerekli araştırmalar yapılır. Nedenin bulunup bulunamamasına göre, bu hesaplarda yer alan tutarlar ayrı ayrı işleme tabi tutulmaktadır. Nedenin bulunup bulunamaması, özellikle vergi matrahının belirlenmesi açısından önem taşımaktadır⁶⁴.

Buradan da görüleceği üzere, 197 no’lu hesap her ne kadar geçici bir hesap niteliğine sahip olsa da, muhasebe sistemi açısından, hesap dönemi içerisinde kapatılma zorunluluğu bulunmamaktadır. Aynı şekilde, 397 no’lu hesabın açıklamasında, “Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar 671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları hesabı alacağına kaydedilir.” ifadesine yer verilmiştir. Buradan da anlaşılabacağı üzere, sayım fazlalarının kaydedildiği 397 no’lu hesap sebebinin

⁶⁴Ertuğrul Cin, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 316, Aralık 2007, s.99.

araştırılması nedeniyle bilançoda gösterilebilmektedir. Bu nedenle de bir sonraki döneme aktarılmaktadır⁶⁵.

Uygulamada sıkça rastlanan ve vergi incelemeleri yönünden ciddi bir eleştiri riski taşıyan bir hata da; uygulamada kimi mükelleflerin, kayıtlarına göre dönem başı mal stokları ve dönem içi mal alışları toplamından oluşan değer ile dönem sonu fiili sayımları sonucunda tespit ettikleri mal miktarlarının maliyet değerleri arasındaki farkı “Satılan Ticari Mal Maliyetleri” hesaplarına aktarma yoluna gittikleridir. Bu suretle, dönem sonu fiili sayım sonuçları ile kaydî sonuçlar karşılaştırılmamakta, dönem sonu fiili stoka göre bir maliyet oluşturulmaktadır. Bu durumda, çalınan, kaybolan veya benzeri nedenlerle işletmede bulunmayan malların bedellerinin “Satılan Mallar Maliyeti” içerisinde bir nevi gider yazılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Oysa, yukarıda da açıklandığı üzere, “kaydî envanter” ve “fiili envanter” farkına göre, “197” veya “397” hesaplarını çalıştırmak ve bu farkın nedenini muhasebenin intizamını bozmayacak bir süre içerisinde araştırmak gerekmektedir. Farkın nedeni bulunamasa dahi, “Sayım Tesellüm Fazlaları”nın vergi mevzuatı yönünden gelir kaydedilmelerinin gerektiği; “Sayım Tesellüm Noksansları”nın ise, Tekdüzen Hesap Sistemi çerçevesinde gider olarak kabul edilse dahi, vergi mevzuatı yönünden, belirtilen **istisnai haller dışında**, gider olarak dikkate alınmalarının mümkün olmadığının bilinmesi gerekmektedir⁶⁶.

İstisnai bir hal olarak; dönem sonunda yapılan envanter çalışmasında tespit edilen emtia noksanslarının kaynağı, VUK’ un 278’ inci maddesinde belirtilen nedenler olabilir. İlgili maddeye göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetlerden ortaya çıkan eksikliklerin vergisel olarak gider kabul edilmesi için miktar ve tutarlarının, Takdir Komisyonu tarafından belirlenmesi ve belirlenen miktar ve tutarların emtia hesaplarından çıkarılarak dönem zararına aktarılması gerekmektedir. VUK’ un 278’ inci maddesinde belirtilen haller haricinde, emtia kayıpları sermayede meydana gelen

⁶⁵ Burhan Gezgın, “Envanter Noksans ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 232, Aralık 2000, s.127.

⁶⁶ Harun Kaynak, “Dönem Sonu İşlemleri Yönünden Sayım Noksans ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 244, Aralık 2001, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIndex.aspx?ay=12&yil=2001>, 21.07.2009.

azalma olarak tanımlanmaktadır. Bu tür sermayede azalmayı beraberinde getiren işlemlerin vergi matrahları ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir⁶⁷.

2.6. Stokların Değerlemesinin Denetimi

Dönem sonundaki mevcut stokların değerlemesinin denetiminde denetçi; stokların hangi ölçülerle değerleneceği, maliyet bedelini oluşturan unsurların tespiti, hangi değerlendirme yöntemlerinin kullanıldığı, stoklardaki değer düşüklükleri gibi hususlara dikkat eder.

Stokların değerlendirilmesinin denetiminde denetçi⁶⁸;

- Yönetim tarafından uygulanan değerlendirme esaslarını değerlendirmelidir.
- Stokların değerlendirilmesi ile ilgili uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtlarının elde edilmesi için tasarlanan denetim prosedürlerini uygulamalıdır.

Bu denetim prosedürleri aşağıdakileri içerebilir:

- a. Maliyetlerin doğruluğunu anlamak için stok listelerinin veya devam eden stok kayıtlarının faturalar, maliyet kayıtları vb. dokümanlar ve diğer kaynaklar ile test edilmesi,
- b. Standart maliyet kayıtlarının ve genel giderlerin işlemlerinin test edilmesi,
- c. Maliyet veya net gerçekleşebilir değerlerin düşük olmanın tespitine yönelik kontrol yapılması,
- d. Hesaplamaların aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi,
- e. Hesaplanmış olan stok tutarlarının, prensipli ve detaylı olarak, tutarlılıklarının test edilmesi,
- f. Net gerçekleşebilir değerlerin hareketsiz, kullanılmayan veya zarar görmüş stoklara göre tespitini destekleyen denetim kanıtlarının değerlendirilmesi

⁶⁷ Erol Uçmazbaş, “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 304, Aralık 2006, s.96

⁶⁸ Australian Government Auditing and Assurance Standards Board, “Proposed Auditing Standard: Existence and Valuation of Inventory (Re-issuance of AUS 506)”, Exposure Draft Ed 5/05, Ağustos 2005, p. 12 -13, (Çevrimiçi) [http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AUASB_ED5%20-%2005%20\(Revision%20of%20AUS%20506\).pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AUASB_ED5%20-%2005%20(Revision%20of%20AUS%20506).pdf), 21.07.2008.

- g. Finansal tablolarda raporlanan brüt kâr oranının hesaplanması ve önceki raporlama döneminde belirtilen oran ile karşılaştırılması,
- h. Stokların fire oranlarının hesaplanması ve önceki raporlama dönemi ile karşılaştırılması,
- i. Standart maliyet kayıtlarından olan standart sapmaların ve bunların finansal tablolardaki etkilerinin, mümkün olduğunca, hesaplanması,

2.6.1. Stokların Değerlemesinin Denetiminde Özellikli Durumlar

Stokların denetlenmesi sürecinde, stoklarla ilişkili olan fire ve kayıplar, taşıma ve dağıtım giderleri, depolama giderleri, artık, hurda, kusurlu ve bozuk mamuller olması durumunda, hangi hallerde stokların maliyetine dahil edildiği veya gider yazıldığı, hangi koşullarda satış değerlerinin olduğu veya yeniden üretime verilebildiği, hangi ölçülerle değerlendirileceği ve değerlendirildiği gibi hususların kontrol edilmesi ve dolayısıyla stok denetiminin önemli bir parçası olmaları gerekir.

2.6.1.1. Fire ve Kayıplar

Üretime gönderilen her türlü hammadde ve yarı mamulün tamamen kullanılmasını beklemek imkânsızdır. Bir mamulün üretimi için kullanılması gereken hammaddeler, günlük hayattaki uygulamalarda da görüldüğü gibi, her işletmeye göre farklılık gösteren kapasite raporları ile açıklanmaktadır. Planlanan üretim miktarı için kapasite raporlarında belirtilen gerekli hammadde miktarlarının üretime gönderilmesi sonucu, beklenen üretim miktarından daha az mamul elde edildiyse, bu durumda miktar veya değer kayıpları olarak firenin varlığından söz edilebilir. Üretimin belli aşamalarında meydana gelebilecek teknik sorunlar sonucunda ya da mamulün doğal bir sonucu olarak fireler ortaya çıkabilir. Üretim sürecinde imalatın gerçekleşmesi için bu firelerin ortaya çıkması olağandır. Nitekim firelerin sadece üretim aşamasında değil, satın alma veya satış aşamalarında çeşitli nedenlerle ortaya çıktığı da

görülmektedir. Bu firelerin oluşumunda; buharlaşma, kuruma, çatlama, kırılma, akma, dökülme, kısılma, çekme, yırtılma vb. nedenler sayılabilir.

Vergi Kanunları incelendiğinde, fire konusunda özel bir düzenleme ve tanım yapılmadığı görülmektedir. Ancak, Vergi Usul Kanununun envanter çıkarma ve değerlendirme ve bilanço konularına ilişkin düzenlemelere dayanarak fire kavramını maddelerin fiziki miktarlarında oluşan eksilmeler şeklinde tanımlamak mümkündür. Eksilen miktar ortadan yok olacağı gibi hiçbir değer taşımayan maddeler şeklinde de ortaya çıkabilir.

- İmalat veya ticari faaliyetin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar **normal fire** olarak değerlendirilir. Her iş kolu ve mamul için ortaya çıkan fireler ticaret ve sanayi odalarınca belirlenmektedir. VUK' a göre bu şekildeki firelerin değerlemesinde ve maliyet unsuru olarak dikkate alınmasında takdir komisyonu kararına gerek bulunmamaktadır⁶⁹.

Üretim aşamasının normal işleyiş sürecinde meydana gelen fireler, Vergi Usul Kanunu'nun 275' inci maddesinde, üretilecek malın maliyetine eklenecek unsurlar arasında değerlendirilmektedir. VUK' un 275' inci maddesine göre mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli üretilecek malın maliyetine eklenecek unsurlar arasında sayılmıştır. Olağan fireler de üretim aşamasında sarf olunan hammaddelerle birlikte doğrudan malın maliyetine eklenmesi gereken unsurlar arasındadır⁷⁰. Bu hüküm, TMS-2' nin 16' ıncı paragrafının a bendinde belirtilen fire ve kayıpların durumu ile uyumludur. Şöyle ki; TMS-2' nin bu paragrafında, normalin üstünde gerçekleşen ilk madde ve malzeme firelerinin stokların maliyetine alınmaması ve dönem gideri olarak raporlanması gerektiği ifadesinden, normal düzeyde gerçekleşen yani olağan firelerin VUK' da olduğu gibi doğrudan malın maliyetine dahil edilebileceği anlaşılmaktadır. O halde, olağan

⁶⁹ Naci Arıkan, "Değeri Düşen Mallarda Değerleme ve Takdir Komisyonuna Başvurma Şekli", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 226, Haziran 2000, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2550>, 12.11.2008.

⁷⁰ Ercan Alptürk, "Fireler ve Maliyetlere Etkisi", **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 65, Ekim-Kasım-Aralık 2003, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/04-65%20ERCAN%20ALPTURK.doc>, 10.11.2008.

firelere ilişkin olarak VUK uyarınca yapılan muhasebe kayıtlarında TMS' ye yönelik olarak herhangi bir düzeltme yapılması gerekmediğinden denetçi, böyle bir düzeltme kaydı aramadan denetimine devam edebilecektir.

- Zaman zaman önceden saptanan normal fire oranlarının dışında daha fazla miktarda oluşan fireler söz konusudur. Bu tür fireler ise üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkmakla birlikte üretimin doğal yapısı sonucu ortaya çıkmaması nedeniyle **anormal fire** olarak adlandırılır⁷¹.

Anormal firelerin gider kabul edilebilmesi için VUK' un 227' inci ve 228' inci maddelerine göre, gider kayıtlarını belgelerle kanıtlamak zorundadır. O nedenle anormal firelerin gider yazılabilmesi için bunların miktar ve değerlerinin takdir komisyonu tarafından saptanması gerekmektedir⁷². TMS-2' de ise, normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar için takdir komisyonu kararının gerekliliğine dair herhangi bir hüküm bulunmamakta ve bu tür anormal fire ve kayıplar stokların maliyetine alınmayıp oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilmektedir.

Ayrıca yukarıda ifade edildiği gibi fire durumu kendiliğinden meydana gelen bir azalmayı ifade ettiği için envanter işlemlerinde (ölçme, tartma, sayma vb.) değerlendirme imkanı bulunmamaktadır. Çünkü fireye isabet eden kısmın hasılatı da olmayacağından bu kısma isabet eden tutar satılan mal maliyeti içinde yer almaktadır. Bu bakımdan, dönem sonunda yapılması gereken işlem, stoklarda fiili-kaydî stok farkının tespit edilerek (bu fark fire, çalınma vb. durumlardan kaynaklanabilir.) gerekli virmanların yapılması ile stokların fiili-kaydî olarak mutabık hale getirilmesi sağlanmalıdır⁷³.

⁷¹ Ahmet Tokaç, **Uygulamacı Gözüyle Finansal Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul, Tunca Yayınları, 2006, s. 276.

⁷² Öztürk, Özer, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, s. 155.

⁷³ Şibli Güneş, "Değeri Düşen (Bozulan, Çürüyen vb.) Stokların Satışı ve Stoklar ile İlgili Firelerin Durumu", **E-Yaklaşım**, Sayı 177, Eylül 2007, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/anasayfa/2007Dergiler/Maddeler/200709.htm>, 22.10.2008.

Firelerin miktarı fiziksel olarak tespit edebildiği gibi zaman zaman da tespit etme olanağı bulunmamaktadır. İşte fiziksel olarak tespit edilen fire miktarı tümüyle yok olmuşsa **Tam Fire** veya **Uçucu Fire** olarak adlandırılır ve kesinlikle tekrar kullanımı söz konusu değildir. Tespit edilen fire miktarı tümüyle yok olmuyorsa **Kısmi Fire** veya **Kalıcı Fire** olarak tanımlanır. Bu tür firelerde oluşan miktarlar ise üretimde zaman zaman kullanılabilirdiği gibi, zaman zaman da kullanıma olanağı bulunmamaktadır⁷⁴.

2.6.1.2. Taşıma ve Dağıtım Giderleri

Taşıma ve dağıtım giderleri de denetçinin incelemesi gereken hususlardan biridir. Birinci bölümde belirtildiği üzere VUK’ un 262’ inci maddesinde belirtildiği gibi satın alınan stokların temin edilmesi amacıyla katlanılan yani işletmeye getirilmesine kadar yapılan taşıma maliyetleri satın alınan stokların maliyetine ilave edilir. TMS-2’ ye göre bu giderlerin durumu değerlendirildiğinde de; yine birinci bölümde belirtildiği üzere TMS-2’ nin 11’ inci paragrafına ve “maliyete yansıtılması gereken giderler” ifadesinde verilen örneklerle göre, satıcıdan alınan malın taşıma maliyetleri (alış sırasında), üretim sürecinin bir ara kademesinden kaynaklanan yani üretim süreçleri veya fabrika bölümleri arasında taşıma ve dağıtım giderleri ile stokların depodan satış noktasına getirilmesi yani bayilere veya diğer satış temsilcilerine gönderilmesi için katlanılan taşıma ve dağıtım giderleri stokların maliyetine yansıtılmaktadır. O halde; TMS çerçevesinde yapılan denetimde, VUK’ a göre oluşturulan muhasebe kayıtlarında stok maliyetine dahil edilen bu tür taşıma giderlerinin TMS’ ye göre düzeltme kayıtları aranmadan kontrolü sağlanabilir.

⁷⁴ Tokaç, a.g.e., s. 276.

2.6.1.3. Depolama giderleri

İşletmeye girinceye kadarki depolama giderleri, satın alınan ilk madde ve malzeme ile ilgili olarak işletmeye gelinceye kadar yapılan depo giderleri ile ilk madde ve malzemenin ambara istiflenmesi için yapılan giderleri içermektedir. İlk madde ve malzemenin, işletmeye girinceye kadar çeşitli yerlerde kiralanan depolarda beklemesi gerekebilir. İşte bu depolar için kira giderleri ilk madde ve malzemenin edinme aşamasında ortaya çıktığından, VUK' a göre maliyete verilmesi gerekmektedir. Ayrıca ilk madde ve malzemenin ambara taşınması için hamallara ödenen ücretler de, ilk madde ve malzeme maliyetleri içine girmektedir. Ambara girdikten sonraki depolama giderleri ise doğrudan dönem gideri olarak kaydedilir⁷⁵.

TMS-2' nin 16' ıncı paragrafının b bendine göre ise; bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderlerinin stok maliyetine alınmayıp dönem gideri olarak dikkate alınması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Buna göre, üretim sürecinin ileriki bir aşaması için zorunlu olan depolama giderleri stokun maliyetine dahil edilebilecektir.

2.6.1.4. Finansman Giderleri

Stoklara ilişkin finansman giderlerinin, TMS-39 Borçlanma maliyetleri standardında vadeli alışlarda ve vadeli satışlarda vade farkı ve kur farkları, banka kredileri (kredili mevduat hesapları dahil) ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler olduğu belirtilmiştir. Birinci bölümde de açıklandığı üzere; 238 seri nolu GT uyarınca, stokların satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları maliyete dahil edilmek zorunda olup; daha sonra ortaya çıkacak kur farkları ise maliyet veya gider olarak kaydedilebilmektedir. Kredi faizleri ise maliyete dahil edilmek zorunda olmayıp, bu konuda da seçimlik hak tanınmıştır. Vade farkları ise stokların maliyetine eklenmesi gereken unsurlar arasında sayılmakla birlikte; stokların satılmasından sonra ortaya çıkan vade farkları gider hesaplarına

⁷⁵ Öztürk, Öğredik, **a.g.e.**, s.53

kaydedilmektedir. VUK hükümlerine göre muhasebe kayıtlarını yapan işletmelerin, finansman giderlerini bu şekilde kayıtlara almalarına rağmen, TMS-2' ye göre vade farkları, kur farkları ve kredi faizleri finansman temini maksadıyla borçlanma maliyeti niteliğinde olduğu için stok maliyetine dahil edilmemelidir. TMS-2' nin 17' nci paragrafına göre, **sadece** özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan finansman giderlerinin stok maliyetine dahil edilmesi zorunludur. O takdirde, stokların TMS çerçevesinde denetimini yaparken, VUK' a göre stok maliyetine dahil edilen finansman giderlerinin, özellikli varlık niteliğinde olan stoklar hariç olmak üzere, TMS' ye göre stokların maliyetinden ayrıştırılıp ayrıştırılmadığı, bu ayrıştırma işlemin hangi esaslar ve değer hesaplamaları ile yapıldığı incelenmelidir.

TMS 39 Finansal Araçlar Standardına göre, stok alışları nedeniyle katlanılan finansal borç (vade farkı) için etkin faiz yönteminin uygulanması ve itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması gerekir. Bu yüzden önce; etkin faiz oranının hesaplanması gerekir. Hesaplanan etkin faiz oranı üzerinden, bilanço gününden vadeye kalan gün için reeskont tutarı (ertelenmiş faiz gideri) hesaplanmalıdır. Bunun için etkin faiz yöntemine göre borcun bilanço günündeki itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması gereklidir. Tüm bu hesaplamalara ilişkin formüller aşağıdaki gibi ifade edilebilir⁷⁶:

$$\text{Etkin Faiz Oranı (i)} = (1+r/c)^{c-1}$$

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet} = \text{İtibari Değer} / (1+i)^n$$

$$\text{Ertelenmiş Faiz Gideri} = \text{İtibari Değer} - \text{İtfa Edilmiş Maliyet}$$

$$\text{Dönem Gideri} = \text{Toplam Vade Farkı} - \text{Ertelenmiş Faiz Gideri}$$

$$r: \text{Nominal Faiz Oranı}$$

$$\text{Periyot Sayısı (c)} = \text{Vade Bazı} / \text{Vade}$$

Denetçi, VUK uyarınca satın alma maliyetine dahil edilen vade farklarının, TMS' ye göre stok maliyetinden ayrıştırılıp ayrıştırılmadığı ile ilgili olarak, bu formüller

⁷⁶ Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi", **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 90, Kasım- Aralık 2008, s. 85- 86.

yardımıyla, dönemsellik ilkesini de dikkate alarak toplam vade farkının sadece ilgili döneme ait kısmını finansman giderleri, geri kalan kısmını ise ertelenmiş faiz gideri olarak sonraki döneme ait finansman giderleri niteliğinde değerlendirerek gerekli incelemelerini yapmalıdır.

2.6.1.5. Sabit Genel Üretim Giderleri

TMS' nin ve VUK' un kapasite yaklaşımlarındaki farklılık nedeniyle, Sabit Genel Üretim Giderlerinin mamul maliyetlerine dağıtılması, TMS çerçevesinde yapılacak denetim için önem arz eden bir konudur. Şöyle ki; ilk bölümün maliyetler kısmında belirtildiği üzere, VUK' a göre atıl kapasite dikkate alınmaksızın tam kapasite esasına göre üretim maliyetlerine dahil edilen sabit genel üretim giderlerinin, TMS' ye göre atıl kapasiteye düşen kısımlarının üretim maliyetlerine dahil edilmeyip dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılıp aktarılmadığı denetlenmelidir. Boş kapasiteye düşen bu gider, Tek Düzen Hesap Planında, üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri ifade eden “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına alınabilir.

2.6.1.6. Çalınan veya Kaybolan Mallar - Zayi Olma Durumu

Zayi olma, firenden farklı olarak, malın sahibinin iradesi dışında elinden çıkmış olmasını ifade eder. Genellikle çalınma kaybolma şeklinde ortaya çıkan zayi olma durumunda da, firede olduğu gibi, fiziken bir mal mevcut olmadığı için hesap dönemi sonunda VUK' un 186' ıncı maddesinde belirtilen şekilde tespit edilip değerlendirilecek bir mal mevcut olmayacaktır. Bir başka deyişle burada VUK 278' inci maddesine istinaden bir değerlendirme yapılamayacaktır⁷⁷.

Gelir İdaresi malların herhangi bir şekilde çalınması halinde bu malların, kıymeti düşen mallar olarak değerlendirilmesini veya uğranılan zararın vergi matrahı ile

⁷⁷ Özyer, **a.g.e.**, s. 534 ve T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 19.9.1995 tarih ve 52336 sayılı, 10.8.1994 tarih ve 53991 sayılı Yazıları.

ilişkilendirilmesini kabul etmemektedir. Çünkü çalınma olayı, ticari faaliyetin normal icapları çerçevesinde meydana gelmiş bir olay değildir. Yine kaybolan mallar sermayede meydana gelen azalma olarak kabul edilmekte ve bu malların değerlerinin giderleştirilmesine de izin verilmemektedir⁷⁸.

Kaybolan mallar için, TMS-2' nin 16' ıncı paragrafındaki a bendi dikkate alınabilir. Buna göre; normalin üstünde gerçekleşen ilk madde ve malzeme kayıpları da stokların maliyetine alınmayıp, oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilmektedir.

İlgili özelge ve yargı kararları aşağıdaki gibidir⁷⁹:

“Vergi kanunlarında kaybolan malların gider yazılacağı konusunda hüküm yoktur. VUK’ un 278’ inci maddesindeki kıymeti düşen mallar hükmü, 317’ inci maddesindeki fevkalade amortisman hükmü kapsamında da değildir. Bu nedenle ‘cari hesaba ya da kanunen kabul edilmeyen gider hesabına’ alınmak suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekir.” (İstanbul Defterdarlığı’ nın 14.03.1996 gün, 2666 sayılı özelgesi)

“Yükümlü bir kamyon malının kaybolması üzerine derhal yetkili makamlara başvurmuş, ancak kamyonun plakasının, sürücüsünün kimliğinin sahte olduğu anlaşılmış, malı çalanlar bulunamamıştır. Öz sermayede olumsuz azalmaya neden olan bu olay nedeniyle, VUK’ un 288’ nci maddesi gereğince bu malların kayıtlı değerleri üzerinden karşılık ayrılması suretiyle zarar yazılması yerindedir.” (Danıştay 4. Dairenin 27.10.1988 gün, E.1987 / 5929, K.1988 / 3647 sayılı kararı)

Bu konuya ilişkin olarak; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’ nca verilen 18.11.2005 tarih ve VUK-1-288-11872 sayılı Özelge’de konuya ilişkin olarak şu açıklamalara yer vermiştir: “...Bilindiği üzere; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 288. maddesinde,

⁷⁸ A. Murat Yıldız, **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu (Sunum Özeti)**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, Aralık 2006, s. 34.

⁷⁹ Şefik Çakmak, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007, s. 105.

karşılıklar, “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için borç mahiyeti arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bu maddede; karşılıkların mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Madde hükmü sınırsız bir şekilde karşılık ayrılmasına olanak vermemektedir. Tanımda adı geçen “hasıl olan” ibaresinden zararın gerçekleştiğini ve vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğunu anlamak gerekmekte olup 288. maddeye göre karşılık ayrılabilmesi için ortaya çıkan veya olması beklenen bir borcun bulunması ve bu borcun da ilgili döneme ait bir gider niteliği taşıması gerekmektedir. Bu nedenle, çalınan malların söz konusu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, vergi kanunlarında çalınan mal bedellerinin zarar olarak kayıtlara intikal ettirileceğine dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Buna karşılık, Vergi Usul Kanunu’nun 278. maddesinde, kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği, aynı Kanun’un 317. maddesinde de, tabii afet yüzünden kayba uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanmak suretiyle itfa edileceği, açıklanmış bulunmaktadır. Öte yandan, Vergi Usul Kanunu’nun 330. maddesinde ise; “Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kâra alınır. İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir hükmü yer almaktadır. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere; vergi hukukumuz açısından sermaye veya sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olması şartlarına bağlanmıştır.

Bu nedenle, çalınan mallara ilişkin bedellerin zarar olarak kaydedilmesi mümkün değildir. Ancak, malların çalınması nedeniyle alınacak sigorta tazminatının bunların değerinden fazla olan kısmının kâra alınması gerekmektedir.” (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.11.2005 tarih ve VUK-1-288-11872 sayılı Özelgesi) şeklinde

açıklamalarda bulunarak zayi olan malların gider yazılamayacağı görüşünü belirtmiştir⁸⁰.

2.6.1.7. Hurda ve Artıklar

İmalat sürecinde ortaya çıkan hurda ve artıkların iki şekilde sınıflandırılması mümkündür⁸¹:

a. Doğal Afetler veya Bozulmak, Çürümek, Kırılmak ya da Beklenen Standartlara Uymamak gibi Olağandışı Haller Neticesinde Ortaya Çıkan Hurda ve Atıklar: Yangın, deprem, su baskını gibi doğal afetler veya bozulmak, çürümek kırılmak gibi olağandışı nedenlerle malların değerinde kısmen veya tamamen düşüşler gerçekleşebilir. Bu mallar, bahsedilen nedenler sonrasında hurda ve atık haline dönüşebilir. Belirtilen nedenlerle fiziki kayba uğrayarak değeri düşen ya da hurda ve atık haline dönüşen malların mal, yarı mamul ya da hammadde hesaplarından çıkartılıp “Değeri Düşen Mallar” ya da “Hurda ve Atık Mallar” hesaplarına aktarılması gerekir. Ayrıca beklenen üretim standartlarına uymaması da malı hurda veya atık haline getirebilir.

b. Normal Fireler Neticesinde Ortaya Çıkan Hurda ve Artıklar: Hurda ve atıkların oluşumuna konu normal fireler imalat sürecinin zorunlu sonuçlarıdır. İmalat sürecinde bu firelerin ortaya çıkması beklenen bir durumdur. İmalat sürecinde ortaya çıkan normal fireler neticesinde oluşan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının satılması da mümkündür.

Üretim sırasında yüksek miktarda hurda açığa çıkan işletmelerde eğer maliyetler dönem sonlarında toplu olarak belirleniyor ise dönem sonu hurda miktarının ne kadar

⁸⁰ Fatih Gündüz, “Çalınan veya Kaybolan Emtiaya İlişkin Yapılacak İşlemler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 168, Aralık 2006, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128712.htm>, 19.12.2008.

⁸¹ Mesut Koyuncu, “İmalatçı Firmaların Üretimleri Neticesinde Ortaya Çıkan Hurdaların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, Ocak-Şubat- Mart 2005, s. 24.

olduğu önem arz edecektir. Örneğin, hammaddenin kilogram cinsi takip edildiği bir işletmede dönem başı ve dönem sonu hurda stokları kilogram cinsinden tespit edilirse dönem içi hurda satışları da belli olduğundan dönem içinde ne kadar hurda çıktığı doğru bir şekilde tespit edilecektir. Ancak bu hesaplamanın doğru olması için önceki dönemlerde satılmasına rağmen bu dönemde iade edilip hurdaya atılan ürün olmaması gerekir. Eğer varsa iade edilen miktarlar dönem başı hurda stokuna ilave edilerek hesaplama yapılacaktır. Aynı dönem içinde satıldıktan sonra iade edilen ürünlerin hurdaya çıkması halinde ise ayrıca bir işlem yapmaya gerek yoktur⁸².

2.7. Bir Stok Denetim Aracı Olarak Tutarsal Öneme Göre Gruplandırma

Üretim işletmelerinde çok çeşitli stok kalemlerinin yer alması nedeniyle tüm stokların hem kontrolleri hem de önemine göre ayrılmadan aynı dikkatle izlenmeleri zor olmaktadır. Nitekim bazı stoklar daha yüksek önem taşıdıkları için bunların kontrolünde de daha özenli davranılmalıdır. Bu nedenle, stokların işletme açısından önem sırasına göre izlenmesi hem işletme içi analiz, hem de denetim açısından daha anlaşılır sonuçlar doğuracaktır.

Kullanılan malzeme arasında değer bakımından önemli olup, yakından izlenmesi gerekenleri ortaya çıkartmak için uygulanan tahlil araçlarından biri ABC denen seçici (selektif) bir yöntemdir⁸³. ABC Kontrol Yöntemi adı verilen bu yöntemde yıllık stok değerlerinin oransal önemlerine göre A, B ve C şeklinde 3 grupta toplanır.

Bu ayrımın yapılabilmesi için, işletmenin faaliyet dönemi içinde kullandığı malzemenin cins, miktar ve fiyatları saptanarak, her bir stok kaleminin kullanım tutarları ve kullanım tutarı yüzdeleri hesaplanmaktadır. Hesaplanan yüzdeler kendi içinde anlamlı olacak şekilde gruplandırılmaktadır⁸⁴.

⁸² Yakup Türk, “Üretim Sırasında Hurda Açığa Çıkan İşletmelerde Maliyetlerin Tespiti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 306, Şubat 2007, s. 123.

⁸³ Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s. 97.

⁸⁴ Necmettin Erdoğan, **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitapları, 2002, s. 126.

- “A” grubundaki stok kalemleri yatırım oranı en yüksek olan gruptur. Bu gruba dahil stokların yakından ve sık sık kontrol edilmesi gereklidir. Ayrıca kontrol hacmi düşük olduğundan, mali külfeti de azdır.
- “C” grubundaki stok malların ise, toplam stok hacmi içerisindeki oranı yüksek, yatırım değeri ise en düşüktür. Bu grupta yer alan stok malların sıkı kontrolü hem masraflı hem de etkili bir sonuç alınmadan değerli bir zaman kaybına sebep olacaktır.
- “B” grubu stokları ise A ve C grupları arasında yer alan stok kalemleridir.

Bu durum aşağıdaki örnekle daha iyi anlaşılabilir:

İlk madde ve malzemeler,

- Toplam kullanım miktarının %14’ ünü ve toplam kullanım tutarının % 60’sını oluşturuyorsa *A* grubu sayılarak çok dikkatli izlenmelidir.
- Toplam kullanım miktarının % 37’ sini ve toplam kullanım tutarının % 32’ ini oluşturuyorsa *B* grubu sayılarak ikinci derece önemli stok kalemidir.
- Toplam kullanım miktarının % 49’ unu ve toplam kullanım tutarının % 8’ ini oluşturuyorsa *C* grubu sayılarak çok sıkı bir kontrolü gerektirmeyebilir.

2.8. Endüstri İşletmelerinde Miktar- Tutar Dengesinin Kontrolü ve Randıman Analizleri

İşletmeler ürettikleri mamuller ile ilgili olarak, “hammadde miktar ve tutar dengesi” ile “mamul miktar ve tutar dengesi” tablolarını oluşturmak ve bu tablolarda yer alan “üretime sevk edilen hammadde ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri” ile “üretilen mamuller” arasında, “mamul bazında oluşturulmuş üretim reçeteleri” ile desteklenmiş bir bağlantı kurmak ve üretimlerinin “randıman analizini” yapmak zorundadırlar⁸⁵. İşletmelerin üretimleri belli dönemler itibariyle randıman hesaplamalarına tabi tutularak; sonuçların işletmenin kapasite raporuna, mamulün

⁸⁵ Öztürk, Öğredik, **a.g.e.**, s. 58.

üretim safhalarına yönelik sanayi odasınca açıklanan fire oranlarına ve fiili duruma uygun olduğu tespit edilmelidir.

Randıman incelemelerinde başlıca iki yöntem uygulanır. Birincisi, üretilen mamul miktarından yola çıkarak sarf edilmesi gereken hammadde miktarının bulunmasıdır. Özellikle imalat sektöründe (bu sektörde defterlere kayıtlı hammaddenin işlenmesi suretiyle elde edilen ürünün miktarı yüksek fire ve zayıat oranları ile daha az gösterilmektedir) yapılan randıman incelemelerinde, öncelikle mamul miktar dengesi (kaydî envanter çalışması) daha sonra ise hammadde miktar dengesi kurulmaktadır. İkinci yöntem ise sarf olunan hammadde miktarına fire oranlarını uygulamak suretiyle üretilmesi gereken mamul miktarını bulunmasıdır. Burada da fiilen üretilen mamul miktarı ile üretilmesi gereken mamul miktarı kıyaslanarak verimlilik test edilir. Ölçü biriminin aynı olarak alınması randıman incelemesinin sıhhati açısından büyük öneme sahiptir⁸⁶.

Endüstri işletmelerinde mamul miktar dengesi ve ilk madde ve malzeme miktar dengesi ile ilgili aşağıda bir örnek sunulmuştur⁸⁷:

Bir endüstri işletmesinde A ve B direkt İlk Madde ile C malzemesi kullanılarak X mamulü üretilmektedir. 1 birim X mamulü üretebilmek için normal standartlara göre 3 kg A direkt ilk maddesi, 1,5 kg B direkt ilk maddesi ve 1,2 kg C malzemesi gerekmektedir. X mamulüne ait miktar hareketleri şöyledir. Dönem başı stok 15.000 birim, dönem içinde satılan mamul miktarı 55.000 birim, dönem sonu mamul stoku 10.000 birimdir.

İşletmenin envanter ve imalat defteri kayıtlarından saptanan, A ve B direkt ilk maddesi ve C malzemesi miktar hareketleri sonuçları aşağıdaki gibidir:

⁸⁶ Ali Çelikkaya, “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 78, Kasım- Aralık 2006, s. 82

⁸⁷ Rüstem Hacirüstemoğlu, Volkan Demir, “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 61, Ekim- Kasım-Aralık 2002, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/03-61%20V.DEMİR%20-%20R.HACİRÜSTEMOĞLU.doc>, 18.12.2008.

<u>Maddeler</u>	<u>Dönem Başı</u> <u>Stok</u>	<u>Dönemde</u> <u>Alınan</u>	<u>Dönem Sonu</u> <u>Stoku</u>	<u>Ortalama</u> <u>Maliyet</u>
A	30.000 kg	255.000 kg	120.000 kg	750.000 TL
B	15.000 kg	120.000 kg	48.000 kg	900.000 TL
C	24.000 kg	96.000 kg	52.500 kg	450.000 TL

İşletmenin normal fire oranı %6 dır. Karşılaştırmalı miktar dengesi tablosunu düzenleyerek madde miktar dengesinin kontrolünü yapıp, miktar kontrolünde saptanacak farkı değerlendirmek suretiyle de miktar dengesindeki sıhatsızlık nedeniyle ortaya çıkan hasılat gizlemesinin tutarı da hesaplanacaktır.

Tabloda yer alan bilgilerden miktara ait olanlar imalat ve envanter defterlerinden, değere ilişkin bilgiler de finansal muhasebe veya maliyet muhasebesi kayıtlarından elde edilmiştir.

Tablo-7: Mamul Miktar Dengesi Tablosu

<u>Miktar Dengesi</u>	<u>Mamul X (Br)</u>
+Dönemde Satılan Mamul	55.000
-Satıştan İade Olunanlar	—-
=Net Satış Miktarı	55.000
+Dönem Sonu Mamul Stoku	<u>10.000</u>
=Toplam	65.000
-Dönem Başı Mamul Stoku	<u>15.000</u>
=Üretilen Mamul Miktarı	50.000

Tablo-8: İlk Madde ve Malzeme Miktar Denge Tablosu

<u>İlk Madde ve Malzemeler</u>			
<u>Miktar Dengesi</u>	<u>A (kg)</u>	<u>B (kg)</u>	<u>C(kg)</u>
+ Dönem Başı İ.M.M. Stoku	30.000	15.000	24.000
+ Dönemde İ.M.M. Alımı	<u>255.000</u>	<u>120.000</u>	<u>96.000</u>
= Toplam	285.000	135.000	120.000
- İ.M.M Alımında İade	—-	—-	—-
= Kullanılabilir İ.M.M	285.000	135.000	120.000
+ Üretimden İade	-	-	-

- Dönem Sonu İ.M.M Stoku	<u>120.000</u>	<u>48.000</u>	<u>52.500</u>
= Kullanılan İ.M.M. Miktarı	165.000	87.000	67.500
- Standart Kullanım Miktarı	150.000	75.000	60.000
= Fark	15.000	12.000	7.500
- Normal Fire (%6)	9.000	4.500	3.600
= Net Fark	6.000	7.500	3.900

İşletmenin miktar dengesindeki sıhhsizliği nedeni ile ortaya çıkan farklar A direkt ilk Maddesinde 6.000 kg B direkt İlk Madde 7.500 kg C malzemesinde 3.900 kg. dır. İşletmelerde bu fark, fazla kullanım sonucu elde edilen mamulün faturasız satıldığı izlenimini yaratır veya fark kadar İ.M.M. faturasız satılmış ve bunu gizlemek için de fazla İ.M.M kullanılmış gösteriliyor izlenimine de varılabilir.

Bu örnekteki farkların değerlendirilmesinden:

$$\begin{aligned}
 A \text{ Direkt İlk M. } 6.000 \text{ kg} \times 750.000.-\text{TL} &= 4.500.000.000.-\text{TL.} \\
 B \text{ Direkt İlk M. } 7.500 \text{ kg} \times 900.000.-\text{TL} &= 6.750.000.000.-\text{TL.} \\
 C \text{ Malzemesi } 3.900 \text{ kg} \times 450.000.-\text{TL} &= 1.755.000.000.-\text{TL.}
 \end{aligned}$$

Toplamı olan 13.005.000.000.TL. 'lık hasılatın gizlendiği izlenimine varılır.

2.8.1. Randıman İncelemelerinde Fire

Fire randıman yönünden değerlendirildiğinde, randıman oranı olarak tanımlanabilir. Bilindiği gibi her teşebbüste normal üretim miktarı kapasite raporunda ifade edilmektedir. Kapasite raporu işletmenin bağlı bulunduğu sanayi odaları tarafından ya da Ticaret ve Sanayi Odalarınca belirlenen meslek komitelerini oluşturan bilirkişilerce hazırlanmaktadır.

Kapasite raporlarında teşebbüsün sahip olduğu makine ve teçhizat ile kullanabilecekleri hammaddeler ve bu hammaddelerden üretilcek mamul miktarlarına ait bilgiler yer alır. Böylece miktar dengesi kontrol edilir. Çünkü 1 birim (x) mamulü için kullanılması gereken hammadde miktarı bu bilgilerden

faýdalanýlarak kolayca belirlenmekte ve randýman incelemeleri yapılabilmektedir. Özellikle anormal firelerin oluşması durumunda fire randýman oranları incelenerek fazla uygulanan oranlar vergi cezalarının doğmasına neden olmaktadır⁸⁸. Bu konu özellikle vergi denetimi ve iç denetimin en önemli inceleme konularındandır. Kamu yönetimi açısından, işletmelerin fire yoluyla yarattığı vergi kayıplarının vergi denetçileri tarafından tespit, tarh ve ceza tahakkuklarının yapılabilmesi için randýman incelemeleri ile bu durumun tespit edilmesi gerekir. Yazarın iç denetim deneyimleri neticesinde ise, işletme yönetimi açısından, üretim verimliğinin ölçülmesi, üretimde çalışanlar tarafından yapılan hilelerinin veya hataların fire olarak yansıtılması gibi durumların tespit edilmesi ve önlenmesi, mamul miktar dengesinde belirtilen fire oranlarının doğruluğunun araştırılması, fiili hammadde sarfiyatları ile sarf edilmesi gereken hammadde miktarlarının karşılaştırılması ve özellikle bu kayıpların işletmeye getireceği olumsuz sonuçların tespit edilmesi veya ortadan kaldırılması gibi nedenlerle iç denetçiler tarafından fire oranları da dikkate alınmak suretiyle randýman incelemeleri yapıldığı söylenebilir.

⁸⁸ Tokaç, a.g.e., s. 277.

3. X KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.’ DE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI

3.1. Genel Bilgi

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. %100 atık kâğıt ve saman kullanarak karton-kâğıt üretimi yapan bir şirkettir. Üretim tesislerindeki üretim teknolojisi ve otomasyon sistemiyle kâğıt sektöründe dünyanın en gelişmiş teknolojisine sahip firmalarından biridir. Ülkemiz kâğıt ihracatının neredeyse tamamını tek başına gerçekleştirmektedir. Kâğıt üretim makinelerinin (Paper Machine, PM) her biri için büyük yatırımlar gerçekleştirilmiştir. Bu makineler basit birer üretim makinesi değil, her biri fabrika sahası içerisinde kurulmuş ayrı birer üretim tesisidir. İlk yıllarda üretim, PM1 ve PM2 makine ve tesisleriyle yapılmakta iken, sonraları bunlara PM3 makine ve tesisi eklenerek üretim kapasitesi daha da arttırılmıştır. Her geçen gün gelişen teknoloji ve artan talep nedeniyle, yeni yatırım ihtiyacı doğmuş ve 400.000 ton ilave kapasite sağlayacak PM4 (oluklu mukavva kâğıdı makinesi) tesisine yatırım yapılmıştır. PM4 tesisi test üretimlerle üretimine başlamış olup; halen yapılmakta olan yatırım aşamasındadır. Yapılan bu büyük yatırımla üretim kapasitesi toplamda 700.000 ton/ yıla çıkmıştır. Bu yatırımın büyük bir kısmı KfW ve IFC Bankalarından alınan kredi ile, geri kalan kısmı ise öz kaynaklardan karşılanmıştır.

3.1.1. Üretim Bilgileri

Kâğıt hammaddesi olarak, ağacın ve onun kimyasallarla bileşiminden oluşturulacak selülozun kullanılması yerine; çok daha alternatif ve daha az maliyetli bir hammadde olan hurda kâğıt kullanılmaktadır. Hurda kâğıt toplayan firmalardan eski kâğıtlar satın alınarak, fabrika tesislerinde geri dönüşüme hazır hale getirilmektedir. İlk aşama olarak; hurda kâğıt, yukarıda bahsedilen kâğıt üretim tesislerinde küçük parçalara ayrılır. Kâğıt yapımında kullanılacak madde ıslatılır. Pres ile bastırılıp düzeltilir ve kurutulur. Ardından, hurda kâğıdın su içerisinde liflerinin ayrışması

sağlanır. Bu işlem için belli bir sıcaklık ve ısı enerjisi verilir. Hurda kâğıt üzerindeki baskı boyaları, yapışkan ve yabancı maddeler temizlenir. Fiberlerin tekrar işlenmesinden dolayı belli miktar fiber kaybı olur. Hurda kâğıdın işlenmesine bağlı olarak bu kayıp %10-25 arasında değişir. Bu ön ayrıştırma işlemlerinden sonra hurda kâğıtlar, tesisin hamur haline getiren bölümüne gelir. Bu aşamada hamur haline getirilen hurda kâğıt içindeki 5 mm den büyük çaplı katı maddeler sarsan elekte tutulur. Taş, çakıl, kum, cam, metal gibi yoğunluğu elyaftan büyük olan maddeler ise kum tutucuda tutulurlar. Hamur daha sonra sık aralıklı elek arasından geçirilerek tutkal, çakıl gibi maddelerden arındırılır. Beyaz kâğıt üretiliyorsa; hamur elyafında bulunan mürekkebi gidermek gerekir. Bunun için öncelikle mürekkep parçacıklarının kimyasal maddelerle serbest hale gelmesi sağlanır, ardından yıkama ve yüzdürme işlemi diye adlandırılan işlemlerden geçirilerek mürekkep, yapışkan vb. maddelerden ayrıştırılmış olur. Ancak yıkama veya yüzdürme işlemi, önemli miktarda dolgu maddesi kaybına neden olmaktadır. Tüm bu işlemler ve hammadde kayıpları neticesinde, farklı zamanlarda, farklı miktarlarda ve farklı üretim proseslerinde şu mamuller oluşmaktadır;

- Saman Fluting
- Fluting
- Fluting 2
- Testliner
- Testliner 3
- Beyaz Testliner
- Modkraft
- İmitasyon Kraft
- Şrenz Stokları
- NSSC Stokları

Hammaddeleri ise, yukarıdaki üretim aşamalarında bahsedildiği üzere şunlardır;

- Hurda Kâğıt
- Yardımcı (Kimyasal) Madde

En önemli ve geri dönüşümlü hammaddesi olan hurda kâğıt Türkiye’ den temin edilmekle birlikte, ithal de edilmektedir. Türkiye’ den temin edilen hurda kâğıt çeşitleri kendi içerisinde cins ve kalite ayrımlarına göre gruplanmaktadır. Örneğin, Hurda Kâğıt 1. Grup, daha temiz ve beyaz kâğıtlardan oluşturulmaktadır. İthal edilen hurda kâğıtlar ise, İthal Hurda Kâğıt 1. Grup olarak adlandırılmaktadır.

- Hurda Kâğıt 1. Grup
- İthal Hurda Kâğıt 1. Grup
- Hurda Kâğıt 2. Grup
- Hurda Kâğıt 3. Grup
- Hurda Kâğıt 4. Grup

Hammaddelere ek olarak kullanılan endirekt malzemeler ise;

- İşletme Malzemeleri
- Ambalaj Malzemeleri
- Yedek Parçalar
- Sarf Malzemeleri’ dir.

3.1.2. Yönetim ve Muhasebe

Fabrikada bir idari yapılanma olmakla birlikte; esas yönetim, şirket merkezinden gerçekleştirilmekte ve muhasebe şirket merkezinde tutulmaktadır. Muhasebe programı olarak Login adlı bir ERP (Kaynak Planlama Sistemi) kullanılmaktadır. Denetim çalışmasında gerekli olan hemen her türlü rapor (mizan, muavin, satın alma analiz raporu, stok envanter detay vb.), bu sistemden çekilmiş ve incelenmiştir. Şirketin muhasebe sistemi Tek Düzen Hesap Sistemine göre oluşturulmakta; muhasebe kayıtları ve yasal finansal tablolar Vergi Mevzuatı hükümlerine ve Maliye Bakanlığı’ nca yayımlanan Tek Düzen Hesap Planı’ na göre hazırlanmaktadır. Raporlama, değerlendirme, gider veya maliyet unsurları gibi konular VUK’ un öngördüğü şekilde uygulanmaktadır. Vergi ağırlıklı bir muhasebe sistemi hâkimdir. Ayrıca şirketin muhasebe ve vergi danışmanlığı niteliğinde bir görev üstlenen ve kontrolleri yaparak yönetime rapor veren bir iç denetim birimi de mevcuttur. Şirketin

iç denetçileri tarafından, muhasebe sisteminin işleyişi ile işlemler, hesaplar ve bunların mevzuata uygunlukları vb. gibi tüm hususlar incelenip sıklıkla rapor edilmektedir. Ayrıca şirket yönetim kurulu tarafından alınan bir kararla şirketin yıllık finansal tabloları her yıl bilanço dönemi itibariyle UFRS kapsamında bağımsız denetime tabi tutulmakta ve bağımsız denetim raporu düzenlenmektedir. Ayrıca şirketin iç denetçileri tarafından da hem Vergi Usul Kanuna hem de UFRS ve dolayısıyla TMS' ye yönelik denetimler yapılmaktadır. Çünkü şirket, Vergi Usul Kanuna göre oluşturduğu finansal tabloları ve muhasebe düzenlemelerini, Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine göre dönüştürerek uluslararası normlarda karşılaştırılabilir finansal tablolar da düzenlemektedir. Dolayısıyla bu şekilde oluşturulan finansal tabloların da iç denetçiler tarafından denetlenmesi bir ihtiyaç haline gelmektedir. İç denetçiler, VUK' a göre oluşturulan finansal tablolardaki stok kalemlerini ve bunlara ilişkin muhasebe uygulamalarını denetledikleri gibi; bu mevcut uygulamaların TMS-2 hükümlerine uyarlanması için yapılması gereken düzeltme işlemlerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile bu düzeltme işlemleri neticesinde oluşan finansal tablolardaki stok kalemleriyle ilgili işlemleri de denetlemektedirler. VUK' a yönelik denetim ile UMS-2 (dolayısıyla TMS-2) hükümlerine yönelik denetim sonuçları farklılıklar içermektedir. Bu farklılıklar, muhasebe düzenlemelerindeki farklılıklardan ve düzeltme kayıtlarından kaynaklanmaktadır. Bu uygulamada da, VUK' a yönelik olan mevcut uygulamaların incelenmesinden yola çıkılarak, özellikle stokların değerlemesi başta olmak üzere, raporlanması ve maliyetlendirilmesi hususlarında TMS-2' ye göre yapılan düzeltme işlemlerinin ve kayıtlarının denetlenmesi esas alınmıştır. Tüm bu incelemeler süresince herhangi bir kısıtlama ve belirsizlikle karşılaşılmamıştır.

3.1.3. Denetim Dönemi ve Çalışma Alanı

Şirketin yıllık üretim kapasitesinin, yatırımlarının ve işlem hacminin çok yüksek olması nedeniyle, uygulama kapsamına bir aylık veriler alınmıştır. Bu dönemdeki çalışma alanı işletme stokları olup; sayım ve miktar- tutar dengeleri, satın alma maliyetleri, üretim ve satış bilgileri, dönem sonu mamul değerlendirme yöntemi, stok

malİYETleri, kapasite kullanımları gibi konular üzerinde çalışılmış; bunların VUK ve TMS uygulamaları açısından farklılıkları açıklanmış ve bu farklılıklara ilişkin düzeltmelerin incelenmesi amacıyla tablolar oluşturulmuştur.

3.2.Usul İncelemeleri

3.2.1. Fiziki Sayıma İştirak Edilmesi

İşletmede aylık olarak fiziki stok sayımı yapılmaktadır. Bunun nedeni olarak, stokların her ay düzenli takip edilebilmesi, herhangi bir noksanlık olursa durum tespitinin ve önleminin erkenden alınabilmesi ve de aylık olarak üst yönetime sunulan faaliyet raporlarında sayım bilgilerinin ve sayım sonuçları ile hesaplanabilecek dönem sonu mamul maliyeti bilgilerinin olması sayılmıştır. Aylık olarak düzenlenen bu rutin sayımlardan, ilgili dönemin fiziki stok sayımında bizzat bulunulmuş ve elde edilen sonuçlar aşağıda ifade edilmiştir.

K, M, PM 1-2 ve PM 3 ambarlarında sayım yapılmış. PM 4 ambarının ise sadece manuel ambar kısmı sayılabilmiş, otomatik ambar sayılamamıştır. Sayım yapılamamasının nedeni, PM 4 otomatik ambarda insan elinin değmediği %100 otomasyon sistemin kullanılması nedeniyle ambarın içine girilememesi olarak belirtilmiştir. Ayrıca üretim sürecinin sonunda, bu makineden ne kadar mamul çıktığı, ne kadar sarfiyat olduğu, ve ne kadar zamanda üretimin tamamlandığına dair bilgilere makinenin otomasyon sisteminde oluşturduğu veriler ile ulaşılmaktadır.

Tablo-9: Dönem Başı ve Dönem Sonu Sayım Sonuçları

HAMMADDE SAYIM SONUÇLARI (Kg)	ŞUBAT	MART
Çeşit	Fiili Stok	Fiili Stok
HK001	18.201.969	16.407.500
HK001-İthal	0	0
HK002	25.433.522	26.394.494
HK002-İthal	0	0
HK003	1.103.753	706.797
HK003-İthal	0	0
HK004	16.903.711	15.418.390
HK004-İthal		
Toplam	61.642.955,00	58.927.181,00

YARDIMCI MALZEME SAYIM SONUÇLARI**ŞUBAT****MART**

Çeşit	Fiili Stok	Fiili Stok
HAS 2 KALSİT	20.000,00	20.640,00
ALUM- ŞAP (ALÜMİNYUM SÜLFAT)	328,00	50,00
PAYET KOSTİK	9.701,00	1.000,00
AMONYAK NH3 %25'LİK (DÖKME)	5.000,00	11.000,00
SÖNMÜŞ KİREÇ - min % 90 CaOH	125,00	9.701,00
SİYAH BOYA	13.783,00	960,00
FOSFORİK ASİT - (H3 PO4) % 85'LİK	900,00	210,00
DEMİR KLORÜR FeCl3	19.490,00	470,00
AFRANİL TMG	970,00	830,00
BASAZOL VİOLETT 57 L	43.418,00	340,00
ENBRİTE PCT-UF	189.000,00	690,00
PAC FP-17 D	4.410,00	6.000,00
OMYACARB 2X-KA	33.284,00	2.000,00
NOPCOFLOT ESA 3500	50,00	430,00
PERGLUTİN K 532	3.000,00	1.130,00
AKWET-MC	8.081,00	105,00
SETACRYL BROWN MKN	26.000,00	635,00
FENNOPOL K 7400 R	1.345,00	11.971,00
CHROMACLEAR	860,00	6.000,00
SODYUM META BİSÜLFİT	500,00	200,00
QUALİPOL EPH	50,00	5.100,00
SLIMICIDE 2000	841,00	800,00
NOPCOMASTER EGA 217	550.531,00	3.820,00
NOPCOMASTER NXZ	13.995,00	2.150,00
LABUFLOC C 208	5.284,00	1.348,00
MERIBOND 180 (MERİZET 160)	25.758,00	420,00
SETAFOR PMK-NF	68,00	90,00
ORGANOPOL 6415	690,00	620,00
PİTCHBENT YNK	4.020,00	13.483,00
SLIMICIDE 2040	1.550,00	50,00
SODYUM HİPOKLORİT	21.708,00	100,00
DİPFELT-N	6.173,00	1.417.897,00
CHEMICIDE 411 N	665,00	620,00
OPAZİL ADW	6.370,00	500,00
ORGANOPOL 6425	2.637,00	987,00
ZENİX DS 7145	2.800,00	68.000,00
SETACRYL BROWN MS 2R	81.990,00	39.900,00
ORGANOPOL 5520	1.085,00	2.798,00
ÜRE	1.869,00	25,00
SİVİ KOSTİK	820,00	5.573,00
P3 ULTRASİL 110	5.100,00	6.100,00
P3 ULTRASİL 75	6.000,00	1.600,00
CHEMICIDE 21	310,00	1.580,00
DAP (DİAMONYUM FOSFAT)	1.000,00	1.764,00
CK DS 87 FT	800,00	35.924,00
VES TP 0337	25,00	325,00
ALCOFIX 159	4.150,00	800,00
PERCOL 3300	420,00	18.600,00
ORGANOPOL 6405	90,00	29.440,00
EMPRESOL NE 60	1.348,00	1.350,00
FASTUSOL ORANGE PR 8291	240,00	5.750,00

ORGANOPOL WPB40	229,00	4.358,00
ENZYNK	100,00	529,00
CONTRASPUM 211/2	50,00	10,00
BIOLASE T-240	5.160,00	62.631,00
ORGANOPOL 6460	2.000,00	550,00
LABUFLOC C 351	680,00	67,00
LABUFLOC A 056	900,00	1.405,00
CARTABOND RSF	600,00	14.000,00
CARTABOND RSN	480,00	1.000,00
CARTA ORANGE RTG 120 LİQ	1.000,00	125,00
CARTA YELLOW R LİQ	0,00	400,00
CARTA BLUE LP LİQ	0,00	355,00
CARTASOL RED 2GFN liquid	0,00	6.650,00
TOPLAM	1.139.831,00	1.833.956,00

MAMUL SAYIM SONUÇLARI (Kg)	ŞUBAT	MART
Çeşit	Fiili Stok	Fiili Stok
SF	435.256,00	397.778,00
GK	31.942,00	31.942,00
NSSC	323.435,00	310.614,00
FL	25.826.339,00	22.074.416,00
FL2	2.017.102,00	1.423.154,00
TL	2.534.744,00	1.999.641,00
TL3	7.042.617,00	4.565.776,00
MK	3.862.558,00	3.466.828,00
BTL	6.469.671,00	6.613.436,00
SR	325.529,00	324.300,00
Toplam	48.869.193,00	41.207.885,00

Fiziki stok sayımında ve stok mizanında üretim tarihi eski bobinlerin fazla olduğu görülmüş ve nedenleri sorulduğunda;

- Üretimin teknik sınırlamalarına bağlı olarak, sipariş fazlası üretilen bobinlerin stok etiketiyle ambarda uygun sipariş için bekletildiği,
- Sevkiyatın, bobinlerin ambar yerleşim durumuna göre yapıldığı (son üretilen bobinlerin, ön sırada, ilk önce sevk edilmesi), bobinlerin yer değiştirme esnasında hasar görmesi, zaman ve yer kısıtlaması gibi nedenler ile eski üretim tarihli bobinlerin ambarda beklediği,
- Üretim planlamada kâğıt bobinlerin miktar olarak değerlendirildiği, üretim tarihi verilerinin baz alınmadığı,
- Siparişin bulunmadığı dönemlerde, üretimin devamlılığı açısından, ambarlarda yer olması halinde stoklama yapıldığı yönünde açıklamalar yapılmıştır.

Stokların uzun süre beklemesinin, stok bulundurma maliyetinin artmasına, dönem sonu kalan stok miktarı artacağı için şirket kârı ve vergi matrahının olması gerekenden fazla görülmesine, zamanında satılmamasından dolayı da yıpranma payları hesaba katılarak, satış geliri kaybına neden olacağından bu stokların incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir.

PM 3'teki mamul yoğunluğunun en büyük nedeni olarak, PM 4'ten karantina olarak gelen mamuller gösterilmiştir.

Üretim miktarlarının, satış miktarlarından fazla olması nedeniyle fiili stok miktarının her ay arttığı görülmektedir. Sürekli üretim yapıldığı düşünüldüğünde, gelecek aylarda fiili stok miktarlarındaki artışın devam edeceği, bu durumun da halihazırda tam dolu olan ambarlarda ciddi bir yer sıkıntısına yol açacağı açıktır.

3.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol sisteminin etkinliğinin test edilmesi amacıyla, bazı hususlarda yetkililerle görüşmeler ve gözlemler yapılmıştır. Stok kontrol sisteminin işlemesi amacıyla tüm tesislerdeki işlemlerin entegre olarak görülebildiği Intershop yazılımı kullanılmaktadır. Buna göre; anlık üretim, satış ve sevkiyat, depoda kalan ve depodan çekilen mal bilgileri eş zamanlı olarak sisteme yansımaktadır. Örnek olarak muhasebe departmanının üretim bilgilerini buradan kontrol edebilmesi, satış ve pazarlama departmanının depoda ne kadar malın satışa hazır olduğunu ve müşterisine yapılan sevkiyat miktarını, maliyetini ve zamanını kontrol edebilmesi vb. süreçlerin takibi bu yazılım sayesinde yapılabilmektedir. Ayrıca iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin olarak; satın alma isteğinin yapılmasından stokların teslim alınmasına kadar geçen tüm görev ayrımların doğru yapılıp yapılmadığı, varlıkların korunması, yönetim politikalarına uyumun sağlanması, faaliyetlerin verimliliği ve alınan önlemler ve uygulanan tedbir yöntemleri incelenmiştir. Bu inceleme neticesinde edinilen izlenimler aşağıda belirtilmiştir.

3.2.2.1. Görev Ayrımları

İşletmede görev ayrımları ilkesi tam olarak uygulanmaktadır. Ayrı ayrı birer birim olarak muhasebe departmanı, satın alma departmanı, satış ve pazarlama departmanı, üretim departmanı, teslim alma bölümü, ambar bölümü ve sevkiyat bölümü mevcuttur. Üretim departmanının üretim planlama bilgisine bağlı olarak, Ambar bölümünün ambarda stok kontrolünü yaptığı, stok yetersizliği varsa satın alma departmanına stok talebinde bulunduğu, Satın alma departmanının bir satın alma işlemi için en az 3 satıcı firmadan fiyat teklifi aldığı ve bu teklifleri değerlendirip seçilen firmaya sipariş verdiği, sipariş edilen stokun teslim almasının Teslim alma bölümü tarafından yapıldığı, stokların depolanmak üzere Ambar bölümüne ulaştırıldığı ve belgelere dayalı olarak gerekli muhasebe kayıtlarının Muhasebe departmanında tutulduğu bilgisi verilmiş ve gözlemler neticesinde doğrulanmıştır. Benzer şekilde satış işlemleri için de böyle bir döngü mevcut olup; yine üretim bilgisine bağlı olarak satış ve pazarlama departmanının sipariş aldığı, ambar bölümünün mamulü sevkiyat bölümüne gönderdiği, sevkiyat bölümünün malın yüklemesini yapıp gönderdiği ve yine muhasebe kayıtlarının Muhasebe departmanında tutulduğu açıklanmıştır.

3.2.2.2. Belgelendirme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Görev ayrımlarında bahsedilen prosese bağlı olarak; belge akışının da şu şekilde gerçekleştiği izlenmiştir:

Ambardan Satınalma Departmanına hem matbu form olarak “Satın Alma İstek Fişi” ve/veya “Malzeme Talep Fişi” gönderilir, hem de Login’ de SİB İzleme¹ (Sipariş İzleme Birimi) adlı modüle talep bilgileri girilir. Satınalma Departmanından satıcı firmalara “Teklif Formları” gönderilip, gelen teklifler neticesinde “Teklif Değerlendirme Formu” düzenlenir. En uygun teklifi veren satıcı firmaya “Sipariş

¹ Satın alma ile ilgili tüm işlemlerin ve bilgilerin entegre olarak işlendiği ve görülebildiği bir modüldür.

Formları” gönderilir. Bu formlar Satınalma Müdürü tarafından onaylanmakta ve birer kopyaları ambar, teslim alma ve muhasebe bölümlerine gönderilmektedir. Malın teslimi sırasında, Teslim alma bölümü Satınalma Departmanından kendisine gelmiş olan “Sipariş Formu” ile gelen stokların miktar, cins, satıcı ve tarih bilgilerini sevk irsaliyesinde kontrol edip; “Teslim Alma Formu” düzenler. Birer kopyaları ise ambar, muhasebe ve satınalma bölümlerine gönderilmektedir. Ancak belge inceleme amacıyla yapılan örneklemede “Teslim Alma Formu” düzenlenmeksizin malların teslim alındığı görülmüştür.

3.2.2.3. Varlıkların Korunması

Stokların korunması amacıyla ambardan stok çıkışları belgeye bağlanmış olduğu bildirilmiştir. Bu amaçla düzenlenen “Ambar İstek Fişleri” ve “Ambar Çıkış Fişleri” görülmüştür. Ayrıca bobinlerin üzerinde barkodlu mamul kartı uygulaması vardır. Ancak ambarda mamul çeşitliliği ve miktarı çok olmasına rağmen, stokların depolanması ve istiflenmesi ile ilgili düzensizlik ve dağınıklık söz konusudur. Şöyle ki; aynı cins stokların bir kısmı M1 Ambarında iken diğer kısmı ise PM3 Ambarında bulunabilmektedir. Bu ayrım nedeniyle stokların sayımında ve sevkiyatında zorluklar yaşanmaktadır. Bu istiflemenin gerekçesi olarak; ambarların belli bölümlerinde, siparişi ve müşterisi bilinen stok grupları için, mamulün sevkiyat tarihi ve müşterisi bazında bir istifleme yapılabildiği ifade edilmiştir.

Varlıkların korunması ve fiziki kontrollerinin sağlanması amacıyla daha önce bahsedilen aylık sayımlar; ambar personelleri veya şefi, işletme müdürü ve iç denetçiler eşliğinde yapılmaktadır. Sayım, iç denetçilerin düzenlediği ve sayıma katılanların imzaladığı “Sayım Tutanağı” ile sonuçlanmaktadır.

3.2.2.4. İç Denetim Departmanının Varlığı ve Görevleri

İşletmenin Login sistemindeki her türlü modül, verileri değiştirme veya yeni veri girme hariç, iç denetim departmanının kontrollerine açık tutulmuştur. Böylece iç

denetim departmanı mevcut işlem ve kayıtları Login’ den alınan çeşitli raporlar aracılığıyla takip edebilmektedirler, rutin kontrollerini de büyük ölçüde sistem üzerinden gerçekleştirmektedir. Bu uygulama kapsamında iştirak edilen sayımda gözlemlendiği üzere de; iç denetçiler ay sonları fiziki sayımlar için fabrikaya gidip üretim hatlarının ve ambarların durumunu analiz etmektedirler. Ayrıca sistemdeki muhasebe kontrolleri ve fiziki varlığın korunması yanında vergi mevzuatına uygun işlem yapılıp yapılmadığı da kontrol edilip, herhangi bir aksaklık veya hata durumlarında ilgili personelin bilgilendirilmekte olduğu ve konunun önemine bağlı olarak üst yönetime rapor edildiği bilgisi alınmıştır.

3.2.2.5. Optimum Sipariş Miktarların Belirlenmiş Olup Olmadığı

Hurda kâğıt alımları ve stok miktarları hakkında Hammadde Kabul Sorumlusu ile yapılan görüşmede optimum stok miktarının bulunmadığı ancak kritik stok seviyesinin 1 aylık üretim tonajı kadar olduğu bildirilmiştir.

Kimyasal Hazırlama Yöneticisi ile yapılan görüşmelerde, firmanın kimyasal stokları için optimum stok miktarının bulunmadığı belirtilmiştir. Alımlar, kayıtlarda tutulan günlük kullanım rakamları üzerinden ortalama olarak hesaplanmakta, bu doğrultuda aylık ya da 15 günlük dönemler halinde siparişler verilmektedir.

Oldukça yüksek maliyetli olan yedek parçaların alımında ise, İşletme Yöneticisi stok seviyesini ve alınacak yedek parça adetini Fabrika Müdürü’ne bildirmekte, Fabrika Müdürü gerekli gördüğü kadar yedek parça alımına onay vermektedir. Bu yedek parçaların istendiği anda hemen tedariki sağlanamadığından, stokta belirli miktarlarda yedek tutulduğu belirtilmiştir. Ayrıca uzun süredir hareket görmemiş ya da hiç sarf edilmemiş olmasına rağmen yine de alım yapılan yedek parçalara rastlanmıştır.

3.2.2.6. Fiziki Sayımların Etkinliği

Sayımda iç kontrolün sağlanması konusunda bazı izlenimler edinilmiştir. Bunlar:

- PM 1-2’de sayım sırasında mamullerin ambar içinde yerlerinin değiştirildiği, bunun mükerrer sayımlara yol açabileceği,
- PM 3’te mamul yoğunluğunun fazla olmasından dolayı ambarın, düzensiz olduğu, sayıma uygun durumda olmadığı,
- Arka sıralardaki bobinlerin kontrol edilebilmesi için, sayım öncesinde yapılması gereken hazırlıkların, sayım sırasında yapıldığı,
- Bazı bobinlerin yerlerinin sürekli değiştirilmesinden dolayı, yıpranmış olduğudur. Bu aksaklıklar fiziki sayım ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğini zedelemektedir.

Yapılan bu incelemeler neticesinde;

- 1) PM 1-2 ambarlarının PM 3’e nazaran daha düzenli olduğu,
- 2) Ambarların sayıma hazır hale getirilmesi için özellikle PM 3 ambarında ay sonu sayımlarından önce ambar düzenleme çalışmalarının daha yoğun bir biçimde yapılması gerektiği,
- 3) Önceki aylara göre mamul stokunun artması nedeniyle, sayımın daha hızlı yapılması ve sonuçlara daha çabuk ulaşılmaları için gelecek dönemlerdeki sayımlarda görev yapacak ekiplerin sayısının arttırılması gerektiği,
- 4) Sürekli üretim yapıldığı ve stok miktarlarının daha da artabileceği göz önüne alındığında, gelecek aylarda ortaya çıkabilecek sorunlara hazırlıklı olmak için en kısa sürede istifleme konusunda planlama yapılması gerektiği söylenebilir.

3.3.Muhasebe ve Vergi İncelemeleri

Bu bölüm kapsamında, öncelikle stok grubu itibariyle stok türleri sayılarak, envanter dengesi, satın alma maliyeti, stokların alışı sırasında oluşan vade farkları, hammadde ve malzemeler hesabının analizi, sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde kapasite ayrımları, üretim giderleri, envanter ve dönem sonu stokların değerlemesi, satılan mamul maliyeti tablosu, hurda ve artıklar ile stok değer düşüklükleri, su baskını nedeniyle malların değerlerini kısmen ya da tamamen kaybetmeleri durumunda değerlendirme, hurda ortaya çıkması durumunda değerlendirme, dönem sonu stokları için net gerçekleştirilir değer analizi, hammadde ve malzeme fireleri konularında VUK' a göre gerçekleştirilen işlemlerin TMS' ye göre düzeltilmesi sonucunda denetlenmesi esas alınmıştır.

3.3.1. Stok Grubu İtibariyle Stok Türleri

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de stok grubu itibariyle stok türleri aşağıdaki gibidir:

150	İLK MADDE VE MALZEME
150201	Ham Madde Stokları
15020100101	Hurda kâğıt stokları
150202	Yardımcı Madde Stokları
15020200501	Kimyasal madde stokları
150203	İşletme Malzemesi Stokları
15020301101	Yakıt stokları
15020301102	Yağ stokları
150204	Ambalaj Malzemesi Stokları
15020401501	Ambalaj malzemesi stokları
150205	Yedek Parça Stokları
15020502101	Yedek parça stokları
150206	Muhtelif Malzeme Stokları
15020603101	Sarf malzemesi stokları
152	MAMÜLLER
152101	Mamul Stokları

152101001	MAMUL STOKLARI
15210100101	SAMAN FLUTİNG STOKLARI
15210100102	TESTLINER STOKLARI
15210100103	FLUTİNG STOKLARI
15210100104	BEYAZ TESTLINER STOKLARI
15210100105	İMİTASYON STOKLARI
15210100106	ŞRENZ STOKLARI
15210100107	MOD KRAFT STOKLARI
15210100110	NSSC STOKLARI
15210100112	FLUTİNG 2 STOKLARI

Bu sınıflandırma ile belirtildiği üzere, X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.’de hammadde ve malzeme stokları ile mamul stokları olup; yarımamul stokları mevcut değildir.

3.3.2. Envanter Dengesi

İşletmenin yapısı, iş hacmi, stok çeşitliliği, üretim ve satış sürekliliği dolayısıyla Aralıklı Envanter Yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntem uyarınca, stoklar satıldığında, satış anında satılan malın maliyeti kaydı yapılmamakta; ilgili dönemin sonunda yapılan fiziki sayımla tespit edilen dönem sonu stok miktarına göre satılan stok miktarı bulunmaktadır. Satılan stok miktarı tespit edildikten sonra dönem sonu stokların değerlemesi ile satılan stok miktarının da tutarı hesaplanmaktadır. Bunun için öncelikle aşağıdaki miktar dengesi yapılmaktadır.

İşletmenin hammadde ve mamul miktar dengesi incelenmiş olup; işletmenin iddia ettiği gibi, dönem başı stok miktarının Şubat 2009 yani bir önceki ay sonu sayım miktarı olduğu, dönem sonu stok miktarının ise Mart 2009 dönemine ait sayım sonuçları olduğu doğrulanmıştır. Dönem içi alışlar ise, Login programından çekilen çeşitli raporlarla karşılaştırılmış ve tutarsız bir durum olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Karşılaştırılan bu raporlar; satın alınan stok bilgisine göre Satınalma Departmanının oluşturduğu “Satın Alma Analiz Raporu” ile Muhasebe Departmanı tarafından yapılan muhasebe kayıtları sonucu otomatik olarak aktarılan hesap miktar-

tutar ve kalan bilgisini içeren “Muavin Defter”ler ve “Mizan Defter” dir. Ayrıntılı bir inceleme için “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı” nın bütün alt hesaplarının muavini ile stok türleri bazında gruplandırılan “Satın Alma Analiz Raporu” sonuçlarına göre dönem içinde alınan hurda kâğıt ve kimyasal miktarları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. Elde edilen bilgiler sonucunda; üretime giren hurda kâğıt stokları 23.800.123 Kg, Kimyasal Stokları ise 1.503.271 Kg olmak üzere toplamda 25.303.394 Kg hammadde üretime girmiştir. Ayrıca rakamlar ilgili dönemin faaliyet raporları ile de karşılaştırılmış; herhangi bir tutarsızlığa rastlanmamıştır. Stok envanter dengesi belirgin olup; VUK ve TMS açısından herhangi bir farklılık içermemektedir.

Tablo-10: Hammadde Miktar Dengesi (Kg)

Kâğıt Üretimi	Hurda Kâğıt	Kimyasal
Dönem Başı Stok	61.642.955,00	1.139.831,00
Dönem İçi Alışlar	21.084.349,00	2.197.400,00
Alış İadeleri (-)	0,00	0,00
Net Alışlar	21.084.349,00	2.197.400,00
Üretime Girebilir Stok	82.727.304,00	3.337.231,00
DSS (Fiili Sayım Miktarı) (-)	58.927.181,00	1.833.960,00
Üretime Giren Stok (Ayrıntılı)	23.800.123,00	1.503.271,00
Üretime Giren Stok (Toplam)	25.303.394,00	
Dönem Başı Yarı Mamul	0,00	
Üretimdeki Yarı Mamül Miktarı	25.303.394,00	
DSS (Fiili Sayım Miktarı) (-)	0,00	
Dönem İçinde Üretilen Mamul	20.813.802,00	
Fire ve Zaiyat Miktarı	4.489.592,00	
Fire ve Zaiyat Oranı	18 %	

Önceki dönemden devralınan ve dönem sonu kalan yarı mamul yoktur. Hammadde stoklarının tamamı üretim sürecine girmekte ve yarı mamul kalmadan tamamı üretim sürecini tamamlamaktadır. Dönem sonunda yarımamul kalmadığı için, üretilen mamul miktarı DİMM’ nin tamamından oluşmaktadır.

Sayımlar aracılığıyla tespit edilmiş mamul dengesi ise aşağıdaki gibidir:

Tablo-11: Mamul Miktar Dengesi (Kg)

Dönem İçinde Üretilen Mamul	20.813.802,00
Dönem Başı Mamul Stoku	48.869.193,00
Satılabilir Mal Miktarı	69.682.995,00
DSS (Fiili Sayım Miktarı) (-)	41.207.885,00
Satılması Gereken Mal Miktarı	28.475.110,00
Fiili Satış Miktarı (-)	28.400.000,00
Fire ve Zaiyat Miktarı	75.110,00
Fire ve Zaiyat Oranı	26%

Alınan satış bilgisine göre, fiil satış miktarı 28.400.000 Kg olmasına rağmen, envanter dengesi sonucunda çıkan gerçekleşmiş olması gereken satış tutarı ise 28.475.110 Kg’ dır. Aradaki 75.110 Kg’ lık farkın nedeni sorulduğunda ise; dönem sonu sayımına dahil edilemeyen hurda ve kayıp niteliğindeki fireler olduğu bildirilmiştir. Bu kayıpların bir kısmı su baskını nedeniyle malların değerlerini kısmen ya da tamamen kaybetmeleri bir kısmı ise hurda olarak açığa çıkmaları nedeniyle oluşmuştur. İşletmede kalite kontrol ve üretim standartlarına uygun olarak üretim sürecinden çıkmayan mamuller hurda olarak değerlendirilip Red Ambarı denen bir alanda daha düşük bir bedelle satışa hazır halde bekletilmektedir.

3.3.3. Satın Alma Maliyeti

İşletme, 150 hesapta görünen hammaddeleri, yardımcı malzemeleri, işletme malzemelerini, ambalaj malzemelerini, yedek parçaları ve 153 hesapta görünen ticari malları satın almaktadır. VUK’ a göre yapılan raporlama ve maliyetlendirme nedeniyle VUK’ un öngördüğü şekilde satın alma maliyeti hesaplanmıştır.

Bir satın alma işleminde, satın alınan stokun alış maliyeti ve alımla ilgili giderlerin gider mi yoksa maliyet unsuru mu yapılacağı kanunda ve standartta belirtilmiştir. Şöyle ki; VUK’ nun 262’ inci maddesine göre maliyet bedeli, “iktisadi bir kıymetin

iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddeye istinaden işletme, satın alınan stok ile ilgili satın alma veya üretim bedelleri, gümrük vergisi, ardiye ücreti, sigorta tutarı, komisyon gideri ve nakliye gideri toplamından ticari iskontoların düşülmesi sonucunda satın alma maliyetine ulaşmaktadır. VUK’ un bu tanımlamasına göre satın alma maliyetine dahil edilecek unsurlar ile TMS’ nin öngördüğü ve tanımda açıkça belirttiğı satın alma maliyeti unsurları uyumludur. Şöyle ki; standarda göre stokların satın alma maliyeti, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ayrıca standart, ticari iskontoların ve benzeri diğer indirimlerin, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmasını belirtmiştir.

Hem standardın hem VUK’ un hükümleri dikkate alınarak yapılan işletme incelemeleri neticesinde ulaşılan sonuçlar aşağıdaki tablo oluşturularak ifade edilmiştir.

Tablo- 12: Satın Alma Maliyetinin Belirlenmesi

Stok Kategorisi	Stok Kodu	Stok Adı	Miktar	Birim	Birim Alış Fiyatı	Dvz	Orjinal Tutarı	Ticari İskonto (-)		Orjinal Net Tutarı	Ortalama Döviz Satış Kuru	TL Tutar	Gümrük Vergisi	Ardiye Ücreti	Sigorta Tutarı	İç Nakliye	SATIN ALMA MALİYETİ
								Oran	Tutar								
01-HAMMADDELER	HK001	HURDA KAĞIT 1. GRUP	4.488.846,00	KG	,14133	TL	634.391,83	3,00%	19.031,75	615.360,07	-	615.360,07	0	0	4.450,64	40.780,00	660.590,72
01-HAMMADDELER	HK001-İthal	İTHAL HURDA 1. GRUP	912.682,00	KG	,20192	USD	184.285,41	2,50%	4.607,14	179.678,27	1,7227	309.531,76	9285,95	6235,3	30.000,00	22.600,00	377.653,01
01-HAMMADDELER	HK002	HURDA KAĞIT 2. GRUP	15.005.441,00	KG	,11404	TL	1.711.281,06	5,00%	85.564,05	1.625.717,01	-	1.625.717,01	0	0	14.877,74	78.072,29	1.718.667,04
01-HAMMADDELER	HK003	HURDA KAĞIT 3. GRUP	167.909,00	KG	,15100	TL	25.354,26			25.354,26	-	25.354,26	0	0	166,48	6.965,00	32.485,74
01-HAMMADDELER	HK004	HURDA KAĞIT 4. GRUP	509.471,00	KG	,17497	TL	89.141,42			89.141,42	-	89.141,42	0	0	505,14	12.820,52	102.467,07
TOPLAM			21.084.349,00				2.644.453,97		109.202,94	2.535.251,03		2.665.104,52	9.285,95	6.235,30	50.000,00	161.238	2.891.863,58
02-YARDIMCI MADDELER	K.00003-336	KİMYASAL MADDE	2.037.810,00	KG	,70307	TL	1.432.721,46	3,00%	42981,64	1.389.739,82	-	1.389.739,82	0	0	0,00	0	1.389.739,82
02-YARDIMCI MADDELER	K.0070- 310	DİĞER KİMYASAL	76.840,00	KG	,57927	EUR	44.511,01			44511,01328	2,2294	99.232,85	3.800,00	3000	0,00	6600	112.632,85
02-YARDIMCI MADDELER	K.000310	SIVI KOSTİK	82.750,00	KG	,14406	USD	11.920,72			11920,7184	1,7227	20.535,82	179,93	1100	0,00	2500	24.315,75
TOPLAM			2.197.400,00				1.489.153,20		42.981,64	1.446.171,55		1.509.508,49	3.979,93	4.100,00	0,00	9.100,00	1.526.688,43
03-İŞLETME MALZEMELERİ	K.000001	MAZOT (LT) – YENİ	40.235,00	LT	1,58415	TL	63.738,20			63.738,20	-	63.738,20	0	0			63.738,20
03-İŞLETME MALZEMELERİ	K.000252	SHELL Varil	4.182,41	KG	5,43270	TL	22.721,77			22.721,77	-	22.721,77	0	0			22.721,77
TOPLAM			44.417,41				86.459,97			86.459,97		86.459,97	0,00	0,00	0,00	0,00	86.459,97
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000144	CLEANING LIQUID	7,00	LT	22,46280	TL	157,24			157,24	-	157,24	0	0		0,00	157,24
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000141	PLASTİK ÇEMBER	254,73	KG	1,83041	TL	466,26			466,26	-	466,26	0	0		0,00	466,26
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000139	MİHVER BORU	4.840,00	AD	20,81605	TL	100.749,67	3,00%	3.022,49	97.727,18	-	97.727,18	0	0		6.276,84	104.004,02
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000142	BANT	120,00	AD	5,8000	EUR	696,00			696,00	2,2294	1.551,66	46,549872	100	118,38	350,00	2.166,59
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000140	PET ÇEMBER	105,00	PK	42,000	EUR	4.410,00			4.410,00	2,2294	9.831,65	294,94962	180	103,58	727,84	11.138,03
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000057	ADHESİN	1.100,00	KG	1,85000	EUR	2.035,00			2.035,00	2,2294	4.536,83	136,10487	290	1.085,16	506,74	6.554,83
04-AMBALAJ MALZEMELERİ	T.000101	STRECH FILM	3.236,54	KG	1,8000	USD	5.825,77	1,00%	58,26	5.767,51	1,7227	9.935,70	298,0709055	1400	3.192,88	1.050,00	15.876,64
TOPLAM			9.663,27				114.339,94			111.259,19		124.206,52	775,6752675	1970	4.500,00	6.303,00	140.363,62
05-YEDEK PARÇALAR	Y.026554	Tüm Yedek Parçalar	3.818,00	AD	71,84226	EUR	274.293,75	3,00%	8.228,81	266.064,93	2,2294	593.165,17	17794,95497	2240	9.648,55	11.765,18	634.613,85
05-YEDEK PARÇALAR	Y.026426	Tüm Yedek Parçalar	238,00	AD	25,44090	USD	6.054,94			6.054,94	1,7227	10.430,84	312,9250957	1500	601,45	2.200,00	15.045,22
05-YEDEK PARÇALAR	Y.026578	Tüm Yedek Parçalar	13.686,50	AD	9,70888	TL	132.880,64			132.880,64	-	132.880,64	0	0		5.900,00	138.780,64
TOPLAM			17.730,50				413.229,32		8.228,81	405.000,51		736.476,64	18.107,88	3.740,00	10.250,00	19.865,18	788.439,70
06-SARF MALZEMELERİ	S.002971	Tüm Sarf Malzemeleri	1.032,00	AD	,39739	EUR	410,11			410,11	2,2294	914,30	0	0			914,30
06-SARF MALZEMELERİ	S.003020	Tüm Sarf Malzemeleri	2.210,40		4,22117	TL	9.330,48	1,00%	93,30	9.237,18	-	9.237,18	0	0			9.237,18
TOPLAM			3.242,40				9.740,59			9.647,29		10.151,47	0	0			10.151,47
60-TİCARİ MALLAR	MT0002	Fluting ve Testliner	650.542,00	KG	,53221	TL	346.227,40	5,00%	17311,37	328.916,03	-	328.916,03	0	0	10.000,00	0	338.916,03

3.3.4. Stokların Alışı Sırasında Oluşan Vade Farkları

“Satın Alma Maliyeti” başlığında belirtilen esaslar doğrultusunda VUK ve TMS uyuşmaktadır. Ancak satın alma faturalarında açıkça belirtilen veya satın alma maliyetinin içine gizlenen vade farklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması VUK ile TMS arasında farklılık gösteren en önemli unsurdur. Vade farkları stokun peşin alım fiyatına göre vadeli alım nedeniyle katlanılan değerler olarak değerlendirildiğinde, vadeli alışlar nedeniyle satıcı tarafından bildirilen ve alıcının ödemeyi taahhüt ettiği zaman farkları için bir bedel farkı da ödenmesi gerekmektedir.

VUK’ un 238 seri nolu GT uyarınca alışta ortaya çıkan vade farklarının stokların maliyetine dahil edilmesi veya finansman gideri olarak ayrıca raporlanması konusunda seçimlik hak tanınmış olup; mal satıldıktan sonra ortaya çıkan vade farklarının ise finansman gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu hükme istinaden X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. de, vadeli alımları dolayısıyla fatura fiyatının içine gizlenen vade farklarını yine fatura fiyatından ayırtırmayıp doğrudan maliyet olarak dikkate almaktadır. Tüm stok türlerinden vadeli alımlar yapılmış olup; bunlara ilişkin vade farklarının ilgili stok maliyetinin içinde yer aldığı tespit edilmiştir.

TMS ise tamamen farklı bir yaklaşımla, stokların vadeli alımları nedeniyle oluşacak vade farklarının stokun maliyeti ile ilgili bir unsur olmadığını, bunların finansman temini amaçlı bir borçlanma aracı olduğunu ve bu nedenle de stok maliyetine yansıtılmayıp ilgili dönem gideri olarak raporlanması gerektiğini ifade etmektedir. Dolayısıyla, X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.’ nin VUK uyarınca maliyete yüklediği finansman giderlerinin TMS’ ye göre ayrıştırılması gerekmektedir. Alış fiyatının içine gizlenen vade farklarının stok maliyetinden ayrıştırılması için TMS-39 Finansal Araçlar Standardının “Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Tanımlar” başlıklı 9. maddesinde açıklanan “**Etkin Faiz Yöntemi**”nin kullanılması öngörülmüştür.

Bu ayrıştırma işlemi için öncelikle X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, inceleme dönemine ilişkin vadeli faturaları, fatura değerleri (vade sonundaki değerleri), kayıtlara alındığı tarih, ortalama vade(ödeme zamanları) bilgileri alınıp incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda oluşturulan aşağıdaki tabloda vade tarihleri ve vade sonundaki peşin değerleri bulunmuştur. Ardından, vade sonundaki değer (vadeli alım) ile peşin değer arasındaki farka göre toplam vade farkı tespit edilmiştir. Ancak dönemsellik ilkesi uyarınca önem arzeden diğer husus, toplam vade farklarının ne kadarının bu döneme, ne kadarının daha sonraki dönemlere ait olduğudur. Bu amaçla etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş değerleri hesaplanmış ve itfa edilmiş değer ile vade sonunda ödenecek değer (fatura değeri) arasındaki fark yani ertelenmiş faiz gideri tespit edilmiştir. Ertelenmiş faiz gideri bu tabloda da ifade edildiği gibi sonraki dönemlere ilişkin vade farklarını, mart ayı vade farkları ise toplam vade farkından sonraki dönemlere ilişkin vade farklarının çıkarılması ile oluşan ilgili dönem vade farklarını yani finansman giderlerini ifade etmektedir.

Tablonun oluşturulmasına baz alınan X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. bilgileri:

- 2.000 TL 'nin altındaki alımlar peşin olup banka havalesi ile gerçekleştirilmektedir. O nedenle 2.000 TL' nin altındaki alımlar tabloya dahil edilmemiştir.
- Karton kâğıt üretiminin hammaddesi olan hurda kâğıdın alımları 3 farklı firmadan yapılmakta olup, 2.000 TL' nin üzerindeki alımlar için firmalarla anlaşılan vadeler şöyledir;
 - E firması ile anlaşılan vade 90 gün,
 - S Firması ile anlaşılan vade 60 gün,
 - T Firması ile anlaşılan vade ise 45 gün olmakla birlikte; 3.ayda bu firmadan yapılan alımlar 2.000 TL' nin altında olduğundan bu tabloya dahil edilmemiştir. Hurda Kâğıt alımı yapılan T firması aynı zamanda Ticari Malların da alındığı tek firmadır ve yine 45 vadeli alım yapılmaktadır.
 - İthal Hurda Kâğıt alımları için ise 30 gün vadeli olarak anlaşılmıştır.

Nominal Faiz Oranı (r) % 12 olarak alınmıştır.)

Tablo-13: Vade Farklarının Satın Alma Maliyetinden Ayrıştırılması (1/4)

Belge No	GELECEK DEĞER (Fatura Bedeli)	Kayıt Tarihi	Vade (N)	Vade Tarihi	PEŞİN DEĞER*	Vade Farkı	31.03.09 'A Kadar (Cari Dönem) Gün(N')	Vadeye Kalan (N'')	Gün	Periyod Sayısı : c	Etkin Faiz Oranı : i	n	İTFA EDİLMİŞ MALİYET	Ertelenmiş Faiz Gideri	Mart Vade Farkı (N' Günlük)
150201	Ham Madde (Hurda Kağıt) Stokları														
FT 771E	77.558,26	03.03.09	90	01.06.09	75.329,34	2.228,92	28	62	4	0,1255	0,1699		76.016,13	1.542,13	686,80
FT 774E	48.957,04	04.03.09	90	02.06.09	47.550,08	1.406,96	27	63	4	0,1255	0,1726		47.968,06	988,98	417,99
FT 775E	36.383,56	05.03.09	90	03.06.09	35.337,94	1.045,62	26	64	4	0,1255	0,1753		35.637,03	746,53	299,09
FT 776E	11.919,38	06.03.09	90	04.06.09	11.576,83	342,55	25	65	4	0,1255	0,1781		11.671,03	248,35	94,20
FT 777E	308.011,54	07.03.09	90	05.06.09	299.159,69	8.851,85	24	66	4	0,1255	0,1808		301.496,30	6.515,24	2.336,60
FT 795E	42.950,47	09.03.09	90	07.06.09	41.716,13	1.234,34	22	68	4	0,1255	0,1863		42.014,73	935,74	298,60
FT 796E	22.205,01	10.03.09	90	08.06.09	21.566,87	638,14	21	69	4	0,1255	0,1890		21.714,20	490,81	147,34
FT 798E	32.926,97	11.03.09	90	09.06.09	31.980,69	946,28	20	70	4	0,1255	0,1918		32.188,74	738,23	208,05
FT 799E	38.783,47	12.03.09	90	10.06.09	37.668,88	1.114,59	19	71	4	0,1255	0,1945		37.901,66	881,81	232,78
FT 800E	36.395,41	13.03.09	90	11.06.09	35.349,45	1.045,96	18	72	4	0,1255	0,1973		35.556,38	839,03	206,92
FT 804E	369.517,40	14.03.09	90	12.06.09	358.897,95	10.619,45	17	73	4	0,1255	0,2000		360.881,91	8.635,49	1.983,96
FT 832E	13.931,43	16.03.09	90	14.06.09	13.531,06	400,37	15	75	4	0,1255	0,2055		13.597,05	334,38	65,99
FT 833E	31.096,38	17.03.09	90	15.06.09	30.202,71	893,67	14	76	4	0,1255	0,2082		30.340,17	756,21	137,46
FT 834E	32.218,56	18.03.09	90	16.06.09	31.292,64	925,92	13	77	4	0,1255	0,2110		31.424,88	793,68	132,24
FT 835E	19.567,43	19.03.09	90	17.06.09	19.005,09	562,34	12	78	4	0,1255	0,2137		19.079,22	488,21	74,13

* PEŞİN DEĞER = Gelecek Değer / 1 + (N x r / 365)

Vade Farkı = Gelecek Değer – Peşin Değer

Etkin Faiz Oranı (i) = (1+r/c)^c - 1

n = Vadeye Kalan Gün / Vade Bazı

İTFA EDİLMİŞ MALİYET = Gelecek Değer / (1+i)ⁿ

Tablo-13: Vade Farklarının Satın Alma Maliyetinden Ayrıştırılması (2/4)

Belge No	GELECEK DEĞER (Fatura Bedeli)	Kayıt Tarihi	Vade (N)	Vade Tarihi	PEŞİN DEĞER	Vade Farkı	31.03.09 'A Kadar Gün(N')	Vadeye Kalan Gün (N'')	Periyod Sayısı : c	Etkin Faiz Oranı : i	n	İTFA EDİLMİŞ MALİYET	Ertelenmiş Faiz Gideri	Mart Vade Farkı (N' Günlük)
FT 836E	8.496,05	20.03.09	90	18.06.09	8.251,88	244,17	11	79	4	0,1255	0,2164	8.281,39	214,66	29,50
FT 845E	315.228,61	21.03.09	90	19.06.09	306.169,35	9.059,26	10	80	4	0,1255	0,2192	307.164,54	8.064,07	995,18
FT 856E	19.028,19	23.03.09	90	21.06.09	18.481,34	546,85	8	82	4	0,1255	0,2247	18.529,41	498,78	48,06
İthal	270.701,28	24.03.09	90	22.06.09	262.921,68	7.779,60	7	83	4	0,1255	0,2274	263.520,08	7.181,20	598,40
FT 857E	10.714,08	24.03.09	90	22.06.09	10.406,17	307,91	7	83	4	0,1255	0,2274	10.429,86	284,22	23,68
FT 858E	27.003,47	25.03.09	90	23.06.09	26.227,43	776,04	6	84	4	0,1255	0,2301	26.278,60	724,87	51,18
FT 859E	13.838,46	26.03.09	90	24.06.09	13.440,76	397,70	5	85	4	0,1255	0,2329	13.462,63	375,83	21,87
FT 860E	11.520,58	27.03.09	90	25.06.09	11.189,49	331,09	4	86	4	0,1255	0,2356	11.204,07	316,51	14,57
FT 862E	351.894,69	28.03.09	90	26.06.09	341.781,70	10.112,99	3	87	4	0,1255	0,2384	342.116,00	9.778,69	334,30
FT 878E	207.456,23	31.03.09	90	29.06.09	201.494,21	5.962,02	1	89	4	0,1255	0,2438	201.560,67	5.895,56	66,46
FT 138Ş	50.984,43	07.03.09	60	06.05.09	49.998,16	986,27	24	36	6	0,1262	0,0986	50.390,44	593,99	392,28
FT 155Ş	64.286,25	14.03.09	60	13.05.09	63.042,67	1.243,58	17	43	6	0,1262	0,1178	63.392,67	893,58	350,00
FT 166Ş	116.822,90	21.03.09	60	20.05.09	114.563,03	2.259,87	10	50	6	0,1262	0,1370	114.936,87	1.886,03	373,84
FT 182Ş	66.184,13	28.03.09	60	27.05.09	64.903,84	1.280,29	3	57	6	0,1262	0,1562	64.967,42	1.216,71	63,58
FT 186Ş	2.416,79	31.03.09	60	30.05.09	2.370,04	46,75	1	59	6	0,1262	0,1616	2.370,82	45,97	0,78
	2.658.998,45				2.585.407,12	73.591,33							62.905,50	10.685,84
150202	Yardımcı Madde (Kimyasal) Stokları													
FT 089D	156.405,49	08.03.09	120	06.07.09	150.469,17	5.936,32	23	97	3	0,1249	0,2658	151.590,50	4.814,99	1.121,33
FT 248G	156.543,06	15.03.09	120	13.07.09	150.601,52	5.941,54	16	104	3	0,1249	0,2849	151.381,85	5.161,21	780,33
FT 406K	440.188,98	22.03.09	120	20.07.09	423.481,75	16.707,23	9	111	3	0,1249	0,3041	424.716,53	15.472,45	1.234,77
FT 558A	599.650,09	29.03.09	120	27.07.09	576.890,57	22.759,52	2	118	3	0,1249	0,3233	577.268,55	22.381,54	377,98
FT 368L	162.455,53	31.03.09	120	29.07.09	156.289,58	6.165,95	0	120	3	0,1249	0,3288	156.291,19	6.164,34	1,60
	1.515.243,15				1.457.732,60	57.510,55							53.994,53	3.516,01

Tablo-13: Vade Farklarının Satın Alma Maliyetinden Ayrıştırılması (3/4)

Belge No	GELECEK DEĞER (Fatura Bedeli)	Kayıt Tarihi	Vade (N)	Vade Tarihi	PEŞİN DEĞER	Vade Farkı	31.03.09 'A Kadar (Cari Dönem) Gün(N')	Vadeye Kalan Gün (N'')	Periyod Sayısı : c	Etkin Faiz Oranı : i	n	İTFA EDİLMİŞ MALİYET	Ertelenmiş Faiz Gideri	Mart Vade Farkı (N' Günlük)
150203 İşletme Malzemesi (Yakıt - Yağ) Stokları														
FT 272O	31.671,18	03.03. 09	30	02.04. 09	31.361,86	309,32	28	2	12	0,1268	0,0055	31.650,47	20,71	288,61
FT 293O	32.067,02	20.03. 09	30	19.04. 09	31.753,83	313,19	11	19	12	0,1268	0,0521	31.868,32	198,70	114,49
FT 161T	5.154,97	25.03. 09	30	24.04. 09	5.104,62	50,35	6	24	12	0,1268	0,0658	5.114,66	40,31	10,03
FT 161T	7.266,53	25.03. 09	30	24.04. 09	7.195,56	70,97	6	24	12	0,1268	0,0658	7.209,70	56,83	14,14
	76.159,70				75.415,87	743,83							316,55	427,28
150204 Ambalaj Malzemesi Stokları														
FT 325N	12.351,04	06.03. 09	45	20.04. 09	12.170,98	180,06	25	20	8	0,1265	0,0548	12.270,69	80,35	99,72
FT 320S	49.889,10	20.03. 09	45	04.05. 09	49.161,78	727,32	11	34	8	0,1265	0,0932	49.338,64	550,46	176,86
FT 865K	54.243,04	31.03. 09	45	15.05. 09	53.452,24	790,80	0	45	8	0,1265	0,1233	53.452,32	790,72	0,08
	116.483,18				114.784,99	1.698,19							1.421,53	276,66
150205 Yedek Parça Stokları														
İthal .	64.908,90	02.03. 09	30	01.04. 09	64.274,96	633,94	29	1	12	0,1268	0,0027	64.887,67	21,23	612,71
İthal	260.030,93	17.03. 09	30	16.04. 09	257.491,29	2.539,64	14	16	12	0,1268	0,0438	258.673,45	1.357,48	1.182,16
İthal	58.438,36	27.03. 09	30	26.04. 09	57.867,61	570,75	4	26	12	0,1268	0,0712	57.943,42	494,94	75,81
FT 279D	42.394,56	10.03. 09	50	29.04. 09	41.708,93	685,63	21	29	7	0,1264	0,0795	41.995,67	398,89	286,74
FT 782H	77.246,12	13.03. 09	50	02.05. 09	75.996,86	1.249,26	18	32	7	0,1264	0,0877	76.444,53	801,60	447,67
FT 702H	77.256,52	17.03. 09	50	06.05. 09	76.007,09	1.249,43	14	36	7	0,1264	0,0986	76.355,19	901,33	348,10
FT 681S	74.586,63	31.03. 09	50	20.05. 09	73.380,38	1.206,25	0	50	7	0,1264	0,1370	73.380,79	1.205,84	0,42
	654.862,03				646.727,12	8.134,91							5.181,30	2.953,60
HAMMADDE STOKLARI TOPLAM VADE FARKI						141.678,81							123.819,42	17.859,39

Tablo-13: Vade Farklarının Satın Alma Maliyetinden Ayrıştırılması (4/4)

Belge No	GELECEK DEĞER (Fatura Bedeli)	Kayıt Tarihi	Vade (N)	Vade Tarihi	PEŞİN DEĞER	Vade Farkı	31.03.09 ' A Kadar (Cari Dönem) Gün(N')	Vadeye Kalan Gün (N'')	Periyod Sayısı : c	Etkin Faiz Oranı : i	N	İTFA EDİLMİŞ MALİYET	Ertelenmiş Faiz Gideri	Mart Vade Farkı (N' Günlük)	Ayı
153 202 Ticari Mal (Fluting-Testliner) Stokları															
FT 036 T	11.237,85	02.03.09	45	16.04.09	11.074,02	163,83	29	16	8	0,1265	0,0438	11.179,33	58,52	105,31	
FT 047 T	54.285,21	04.03.09	45	18.04.09	53.493,79	791,42	27	18	8	0,1265	0,0493	53.967,28	317,93	473,49	
FT 057 T	9.851,73	06.03.09	45	20.04.09	9.708,10	143,63	25	20	8	0,1265	0,0548	9.787,64	64,09	79,54	
FT 066 T	56.482,41	08.03.09	45	22.04.09	55.658,96	823,45	23	22	8	0,1265	0,0603	56.078,37	404,04	419,40	
FT 075 T	12.767,85	09.03.09	45	23.04.09	12.581,71	186,14	22	23	8	0,1265	0,0630	12.672,38	95,47	90,67	
FT 124 T	46.426,83	20.03.09	45	04.05.09	45.749,98	676,85	11	34	8	0,1265	0,0932	45.914,57	512,26	164,59	
FT 126 T	54.785,16	21.03.09	45	05.05.09	53.986,46	798,70	10	35	8	0,1265	0,0959	54.163,00	622,16	176,54	
FT 142 T	27.552,15	24.03.09	45	08.05.09	27.150,47	401,68	7	38	8	0,1265	0,1041	27.212,60	339,55	62,13	
FT 145 T	62.522,94	25.03.09	45	09.05.09	61.611,43	911,51	6	39	8	0,1265	0,1068	61.732,27	790,67	120,84	
TİCARİ MAL STOKLARI TOPLAM VADE FARKI					331.014,92	4.897,21								3.204,70	1.692,51

abloda belirtilen hesaplamalar sonucu fatura fiyatlarından ayrıştırılmış vade farklarının TMS' ye göre düzeltme kaydı yapılmıştır.

Vadeli olarak satın alınan ilk madde ve malzeme stoklarının %40' ının dönem içerisinde üretime verildiği tespit edilmiştir. Üretime verilmesi nedeniyle; satın alınırken katlanılan vade farkları da üretimin maliyetine devredilmiştir. Dolayısıyla maliyet hesaplarında biriken bu %40' lık vade farkı payının, hammadde ve kimyasal stokları için "Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" nden ayrıştırılması, diğer malzeme stokları (işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, sarf malzemesi ve yedek parça) için ise "Genel Üretim Giderleri" nden ayrıştırılması gerekmektedir. Üretime verilen ilk madde ve malzemelerden ayrıştırılacak vade farkı tutarı $141.678,81 \times 0,40 = 56.671,52$ TL' dir. Tablo-14' ün TMS bölümündeki "Kullanım" başlıklı alandaki vade farkları sütununda bu vade farkı tutarının mamul bazında ayrıntısına yer verilmiştir.

Vadeli olarak satın alınan ilk madde ve malzemenin %60' ı ise halen stoklardadır. O nedenle vade farkının %60' lık kısmı "İlk Madde ve Malzeme Stokları" ndan ayrıştırılmalıdır. Bu stokların satılan kısımları için ise; aralıklı envanter yöntemi kullanılması nedeniyle dönem içinde satılan malın maliyeti hesaplamaları yapılmamakta ve 31.12.2009' a kadar üretim maliyeti hesaplarında izlenmektedir. O nedenle vade farklarının düzeltilmesi sadece stokta kalan ve üretime verilen stoklar bazında yapılmalıdır.

İlk madde ve malzeme maliyetine yüklenmiş olan finansman giderlerinin ve ertelenmiş faiz giderlerinin düzeltme kaydı;

31.03.2009	
ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ	123.819,42
FİNANSMAN GİDERİ	17.859,39
İLK MADDE VE MALZEME HESABI	85.007,29
(141.678,81 TL x 0,60)	
DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERLERİ	52.440,75
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.230,77

Ticari Mal maliyetine yüklenmiş olan finansman giderlerinin ve ertelenmiş faiz giderlerinin düzeltme kaydı;

31.03.2009		
ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ	3.204,70	
FİNANSMAN GİDERİ	1.692,51	
TİCARİ MALLAR		4.897,21

Dönem sonu stokların halen satılmadığı varsayımına göre, stokların maliyetinden düşülen bu vade farkı giderleri vergi açısından kabul edilmemektedir. O nedenle vade farkının %20 vergi etkisi Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak raporlanmalıdır.

Yukarıda gösterilen günlük defter kayıtlarının finansal tablolara etkisi aşağıda gösterilmiştir:

31.03.2009 Bilançosu	
Aktif	Pasif
	TİCARİ BORÇLAR
	ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ (-) 127.024,12
	(123.819,42 + 3.204,70)

Ertelenmiş Faiz Gideri Hesabı, bilançonun pasifinde Ticari Borçlar Hesabının düzenleyici bir hesabı olup; işleyişi aktif karakterlidir. Günlük defter kayıtlarında da görüldüğü üzere, ertelenmiş faiz gideri tahakkuk ettiğinde aktif karakterli hesapların işleyişlerindeki gibi borç kaydı yapılmaktadır.

3.3.5. Hammadde ve Malzemeler Hesabının Analizi

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin hammadde ve malzemelerle ilgili vade farkları da dikkate alınarak TMS ve VUK uygulamaları açısından farklılaşan denge tabloları aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

Tablo- 14: Hammadde ve Malzemeler Hesabının Analizi

VUK	DÖNEM BAŞI Tutar	SATIN ALMA			KULLANIM			DÖNEM SONU Tutar
		Miktar	Tutar	Birim Fiyat	Miktar	Tutar	Birim Fiyat	
150201 Ham Madde	13.541.263	21.084.349	2.891.864	0,14	-23.800.123	4.195.094	-0,18	12.238.032
150202 Yardımcı Madde	1.046.202	2.197.400	1.526.688	0,69	-1.503.271	1.060.925	-0,71	1.511.966
150203 İşletme Malzemesi	330.718	44.417	86.460	1,95	-56.069	136.709	-2,44	280.469
150204 Ambalaj Malzemesi	104.472	9.663	140.364	14,53	-7.688	109.687	-14,27	135.149
150205 Yedek Parça	14.747.213	17.731	788.440	44,47	-22.599	683.520	-30,25	14.852.132
150206 Muhtelif Malzeme	103.099	3.242	10.151	3,13	-23.558	16.217	-0,69	97.034

Direkt İlk Madde ve Malzeme 5.256.019

Endirekt İlk Madde ve Malzeme 946.133

TMS		DÖNEM BAŞI	(+) SATIN ALMA				
			Tutar	Miktar	Tutar	Vade Farkları	Satın Alma Maliyeti
150201	Ham Madde	13.541.262,85	21.084.349,00	2.891.863,59	73.591,33	2.818.272,25	0,13
150202	Yardımcı Madde	1.046.202,23	2.197.400,00	1.526.688,43	57.510,55	1.469.177,88	0,67
150203	İşletme Malzemesi	330.717,55	44.417,41	86.459,97	743,83	85.716,14	1,93
150204	Ambalaj Malzemesi	104.471,67	9.663,27	140.363,62	1.698,19	138.665,43	14,35
150205	Yedek Parça	14.747.213,13	17.730,50	788.439,70	8.134,91	780.304,79	44,01
150206	Muhtelif Malzeme	103.099,27	3.242,40	10.151,47	0,00	10.151,47	3,13
		(-) KULLANIM					DÖNEM SONU
			Miktar	Tutar	Vade Farkları	Kullanım Maliyeti	Birim Fiyat
							Tutar
150201	Ham Madde	-23.800.123,00	4.195.094,25	29.436,53	4.165.657,72	-0,18	12.193.877,38
150202	Yardımcı Madde	-1.503.271,00	1.060.924,85	23.004,22	1.037.920,63	-0,69	1.477.459,48
150203	İşletme Malzemesi	-56.068,55	136.708,60	297,53	136.411,07	-2,43	280.022,62
150204	Ambalaj Malzemesi	-7.687,69	109.686,70	679,28	109.007,42	-14,18	134.129,68
150205	Yedek Parça	-22.598,95	683.520,45	3.253,96	680.266,49	-30,10	14.847.251,43
150206	Muhtelif Malzeme	-23.558,00	16.217,10	0,00	16.217,10	-0,69	97.033,65

Bu çalışmada, dönem başı stokların içerisinde ise vade farkı olmadığı varsayılmıştır. Eğer var olsaydı; bu vade farklarının da dönem başı stokların maliyetinden ayrıştırılması gerekirdi.

Tablodan da görüldüğü gibi vade farkları dolayısıyla satın alma maliyeti farklılaştığı gibi dönem sonunda kalan (devreden) hammadde ve malzemelerin de değeri farklılaşmaktadır.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' de, bu hammadde ve malzemelerden hurda kâğıt ve kimyasal madde giderleri, mamulün üretimine doğrudan girdiği için üretim maliyetine direkt olarak yüklenen giderlerdir ve 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabında raporlanmıştır. İşletme Malzemeleri, ambalaj malzemeleri, yedek parçalar ve muhtelif (sarf) malzemeleri ise üretilen ürünün bünyesine doğrudan girmemekte, sadece üretim sürecine katkıda bulunarak üretimin tamamlanmasını sağlamaktadır. Bu nedenle endirekt giderler olarak 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında raporlanmıştır.

3.3.6. Kapasite Farkları

Sabit genel üretim giderlerinin mamul maliyetine dağıtımında kullanılacak kapasite, TMS ve VUK açısından farklılık içeren diğer bir husustur.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş., VUK uyarınca tam maliyet yöntemini kullanmaktadır. Buna göre üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının tamamından oluşmaktadır. VUK' a göre tam maliyet yöntemi, bir aksaklık olmadan maksimum verimlilikte üretim yapıldığı varsayımını ifade eden teorik kapasite yaklaşımı ile sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere dağıtımını öngörmüştür.

TMS-2 ise normal maliyet yöntemini öngörmüştür. Bu maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde esas alınacak kapasite "normal

kapasite" dir. TMS ve VUK' daki bu farklı uygulama dolayısıyla, üretim maliyetine yüklenen genel üretim giderlerinin sabit kısımları da farklılık gösterecektir.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin, VUK' un öngördüğü tam (teorik) kapasite ile hesapladığı sabit genel üretim giderleri toplamı 3.276.505,23 TL' dir. Bu giderin üretim maliyetlerine yüklendiği kuramsal kapasite ise $450.000.000 / 12 = 37.500.000$ Kg/Ay' dır.

VUK' a göre hesaplanan Sabit Genel Üretim Giderlerinin TMS' ye göre yeniden hesaplanması için planlanan bakım - onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı yani normal kapasitesi tespit edilmiştir. Bu kapasite 30.000.000 Kg/Ay' dır. TMS' ye göre normal kapasitenin dikkate alındığı Normal Maliyet Yöntemine göre sabit genel üretim giderleri ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

VUK: Kuramsal Kapasite	37.500.000 Kg
TMS: Normal Kapasite	30.000.000 Kg
Fiili Üretim Miktarı	20.813.802 Kg

VUK : Sabit GÜG = 3.276.505,23 TL

TMS :

$\text{SABİT GÜG YÜKLEME ORANI} = \frac{\text{Toplam Sabit GÜG}}{\text{Normal Kapasite}} = \frac{3.276.505,23}{30.000.000} = 0,11 \text{ TL/KG}$
--

Maliyete Yüklenen Sabit GÜG = Sabit GÜG Yükleme Oranı x Fiili Üretim Miktarı
= 0,11 TL /KG x 20.813.802 = 2.273.217,70 TL

Gider Yazılan Sabit GÜG = 3.276.505,23 – 2.273.217,70 = 1.003.287,53 TL

Standarda göre, üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim giderinin normal kapasite dikkate alınarak hesaplanması neticesinde tam kapasite ile normal kapasite arasında atıl kalan kapasite farklarının Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları olarak kayıtlara alınması ve raporlanması gerekmektedir. Bu hükme göre; kapasiteden kaynaklanan Genel Üretim Giderleri farkının 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları¹ olarak düzeltme kaydı yapılmıştır.

	31.03.2009	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ZARARLARI	1.003.287,53	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.003.287,53
<u>Atıl kapasitenin genel üretim giderlerinden indirilmesi</u>		

1.003.287,53 TL VUK' a üretim maliyetlerinin içerisine dahil edilmiştir. Dolayısıyla bu farkın TMS' ye göre üretim maliyetlerinin içinden düşülmesi gerekmektedir.

3.3.7. Üretim Giderleri

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin Tek Düzen Hesap Planı ve VUK uyarınca raporladığı üretim giderleri incelenmiş olup, bu giderler 710 Direk İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt işçilik giderleri ile 730 Genel Üretim Giderlerinin değişken ve sabit kısımlarından oluşmaktadır.

	ÜRETİM GİDERLERİ	BORÇ BAKİYE
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	5.256.019,10
	710 101 001 Hammadde Giderleri Hesabı	4.195.094,25
	710 102 001 Yardımcı Madde Giderleri	1.060.924,85
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	189.724,32
	720 102 102 Kök Ücretler	129.765,79
	720 102 103 Fazla Mesai	18.933,87
	720 102 104 Normal İkramiye	8.371,65
	720 102 105 Sosyal Sigorta Primleri	22.203,99
	720 102 106 SOSYAL Güvenlik DESTEKLEME PRİMLERİ	842,12

¹ Bu hesap TDHP sınıflandırmasıdır. UFRS' de Olağandışı Gider ve Zarar raporlaması olmadığı için "Diğer Gider ve Zararlar" olarak da raporlanabilir.

	720 102 107	İşsizlik Sigortası Primleri	2.925,78
	720 102 108	Sağlık Giderleri	6.681,12
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ (DEĞİŞKEN)		4.864.690,78
	730 101 101	İşletme Malzemesi Giderleri	136.708,60
	731 101 102	Ambalaj Malzemesi Giderleri	109.686,70
	732 101 103	Yedek Parça Giderleri	683.520,45
	733 101 104	Sarf Malzemesi Giderleri	16.217,10
	730 104 303	Buhar Giderleri	1.492.783,16
	730 104 306	Diğer Gazlar Giderleri	558,52
	730 104 307	Elektrik Giderleri	1.970.245,72
	730 104 313	Bak.Onr.Ve Tem.Makine Ve Tesisler	21.349,01
	730 104 316	Bak.Onr.Ve Tem.Nakil Vasıtaları	19.485,04
	735 102 101	Kök Ücretler	265.991,95
	735 102 102	Fazla Mesai	30.033,90
	735 102 104	Normal İkramiye	24.558,64
	735 102 111	Kıdem Tazminatı	13.907,59
	735 102 121	Sosyal Sigorta Primleri	47.398,84
	735 102 122	Sosyal Güvenlik Destekleme Primleri	970,54
	735 102 124	İşsizlik Sigortası Primleri	6.096,23
	735 103 101	Kök Ücretler	21.564,83
	735 103 121	Sosyal Sigorta Primleri	3.183,71
	735 103 124	İşsizlik Sigortası Primleri	430,25
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ (SABİT)		3.276.505,23
	735 104 301	Su Giderleri	176.337,60
	735 104 307	Elektrik Giderleri	80.484,71
	735 104 311	Bak.Onr.Ve Tem.Arazi Altı Üstü Tert.	21.767,73
	735 104 312	Bak.Onr.Ve Tem.Binalar	54.936,22
	735 104 313	Bak.Onr.Ve Tem.Makine Ve Tesisler	528,34
	735 104 316	Bak.Onr.Ve Tem.Nakil Vasıtaları	200,91
	735 104 318	Bak.Onr.,Tem.Büro Mk.,Mefr.,Demirbaş	10,19
	735 104 325	Hukuki Danışmanlık Giderleri	612,25
	735 104 329	Etüd, Araştırma, Planlama Giderleri	231,00
	735 104 331	Noter Hizmet Giderleri	41,91
	735 104 339	Diğer Hizmet Müş.Ve Bilirkişi Giderleri	2.361,00
	735 104 341	Nakliye Giderleri	15.058,88
	735 104 349	Diğer Nakliye Ve Depolama Gid.	35.627,50
	735 104 351	Posta Giderleri	28,92
	735 104 353	Telefon Giderleri	3.618,60
	735 104 355	Kargo Giderleri	401,34
	735 104 356	Kurye Giderleri	270,00
	735 104 392	Personel Yemek Giderleri	10.668,94
	735 104 393	Personel Taşıma Giderleri	10.001,52
	735 104 399	Diğer Dışarıya Yaptırılan İşler	145.807,30
	735 104 401	Şehir İçi Yol Giderleri	40,69
	735 104 402	Yurt İçi Seyahat Giderleri	246,86
	735 104 403	Yurt Dışı Seyahat Giderleri	770,21
	735 104 410	Temsil Ve Ağırhlama Giderleri	187,04
	735 104 431	Sabit Kıymet Yangın Sigortası Gid.	102.943,64
	735 104 432	Emtia Yangın Sigortası Giderleri	4.752,08
	735 104 434	Nakliye Sigortası Giderleri	171,32
	735 104 436	Mali Sorumluluk Sigortası Giderleri	-1.493,30

735 104 439	Diğer Sigorta Giderleri	5.135,25
735 104 443	Nakil Vasıtaları Kiraları Gid.	627,12
735 104 452	Telif, Tercüme Ve Yayın Giderleri	14,00
735 104 462	Senet Tahsil Ve Komisyon Giderleri	54,77
735 104 463	Çek Tahsil Ve Komisyon Giderleri	497,45
735 104 464	Diğer Tahsil Ve Komisyon Giderleri	3.886,69
735 104 471	Kırtasiye, Basılı Evrak Giderleri	11,44
735 104 472	Sabit Kıymet Giderleri	254,24
735 104 473	Binek Otoları Yakıt Ve Giderleri	3.046,52
735 104 488	Gümrükleme Giderleri	50,00
735 104 499	Diğer Gider Ve Zararlar	1.386,12
735 106 513	Damga Vergileri	135,60
735 106 541	Tapu Harçları	110,90
735 106 549	Diğer Harçlar	79.659,08
735 107 621	Arsa, Arazi Altı Üstü Tertibat Amort.	31.586,19
735 107 622	Binalar Amortisman Gideri	311.450,31
735 107 623	Makineler Amortisman Gideri	1.992.279,16
735 107 626	Nakil Vasıtaları Amortisman Gideri	68.764,55
735 107 628	Büro Mak.Mefr.Ve D.Baş.Amortisman G.	111.255,76
735 107 631	Haklar Amortisman Gideri	-313,32

VUK uyarınca 5.256.019,10 TL olarak hesaplanan “Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” nin ve 4.864.690,78 TL olarak hesaplanan “Genel Üretim Giderleri” nin içerisinde daha önceki açıklamalarda bahsedildiği gibi; satın alma sırasında katlanılan vade farkları da mevcuttur. Bu fark, Tablo-14’ de hesaplanarak kullanım maliyetlerinden düşülmüştür. Dolayısıyla TMS uyarınca vade farkları düşüldükten sonra bu giderler aşağıdaki gibidir:

DİMM GİDERLERİ	: 5.256.019,10 – 52.440,75 = 5.203.578,35 TL
GÜG (Değişken)	: 4.864.690,78 – 4.230,77 = 4.860.460,01 TL

VUK’ a göre hesaplanan üretim maliyetlerinin TMS’ ye göre düzeltilmesi amacıyla, iki uygulama arasında kapasite varsayımlarındaki farklılığın üretim maliyetlerine yansıtılması gerekmektedir. Bu nedenle, daha önce hesaplanan sabit GÜM farklılığının, üretim miktarı ve stok türü bazında üretim maliyetlerine yansıtılması amacıyla, **Sabit GÜG Yükleme Oranı** dikkate alınarak mamul başına düşen maliyetler hesaplanmış ve aşağıdaki tablo ile ifade edilmiştir.

Tablo- 15: Sabit GÜG Farkları ile Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

STOK TÜRÜ	ÜRETİM MİKTARI	VUK	
		TAM KAPASİTE ÜRETİM MALİYETİ	BİRİM MALİYET
FL	11.928.679,00	7.530.979,02	0,631
TL	1.407.644,00	1.028.918,06	0,731
TL3	1.662.827,00	1.174.340,17	0,706
MK	2.087.864,00	1.291.673,07	0,619
BTL	3.726.788,00	2.561.028,78	0,687
	20.813.802,00	13.586.939,11	

TMS					
VUK ÜRETİM MALİYETİ	MALİYETE YÜKLENEN VADE FARKI	VADE FARKSIZ ÜRETİM MALİYETİ	NORMAL KAPASİTEYE GÖRE SABİT GÜG FARKI	NORMAL KAPASİTE ÜRETİM MALİYETİ	BİRİM MALİYET
7.530.979,02	17.001,46	7.513.977,57	-574.998,02	6.938.979,55	0,582
1.028.918,06	5.667,15	1.023.250,91	-67.852,65	955.398,26	0,679
1.174.340,17	8.500,73	1.165.839,44	-80.153,24	1.085.686,21	0,653
1.291.673,07	10.200,87	1.281.472,20	-100.641,29	1.180.830,91	0,566
2.561.028,78	15.301,31	2.545.727,47	-179.642,33	2.366.085,14	0,635
13.586.939,11	56.671,52	13.530.267,59	-1.003.287,53	12.526.980,06	

3.3.8. Envanter ve Dönem Sonu Stokların Değerlemesi

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de envanter ve değerleme yönteminin, bu yöntemler nedeniyle kayıtlardaki durum ile fiili durum arasındaki farklılıkların, alış- satış ve sayımlarda oluşabilecek hata ve hilelerin tespit edilmesi amacıyla gerekli maddi doğruluk testleri yapılmıştır. Bu amaçla analitik inceleme prosedürleri uygulanmış, fiili envanter sayımına iştirak edilmiş, envanter listelerinin kayıtsal doğruluğu konusunda örneklemeler yapılmış ve stok değerlemelerine ilişkin testler yapılmıştır.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' de stok maliyetlerinin tespitinde firmada kullanılan envanter yönteminin, Dönem Sonu (Aralıklı) Envanter Yöntemi olduğu işletme tarafından bildirilmiştir. Buna göre dönem sonu stok miktarı, ay sonlarında ve yılsonunda yapılan sayımlarda tartılmak, ölçülmek ve sayılmak suretiyle tespit edilmektedir. Dönem sonu stok miktarının Aralıklı envanter yöntemi ile tespit edilmesinin ardından, bu stokların maliyetlerinin tespitinde Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemde göre; ortalama birim maliyet, her giriş çıkıştan sonra değil periyodik olarak hesaplanmaktadır. Bu yöntem uyarınca; dönem içinde alınan ve önceki dönemden devreden malların toplam maliyeti bunların toplam miktarına bölünerek ortalama birim maliyeti bulunur. Bulunan bu değer yani ortalama birim maliyet, dönem sonunda kalan mal miktarı ile çarpılarak Dönem Sonu Stok Değeri tespit edilmektedir. Bu yöntem, hem VUK' un hem de TMS-2' nin öngördüğü stok değerlendirme yöntemleri ile uyumludur. Şöyle ki; birim maliyet hesabının bu şekilde periyodik bazda yapılması TMS 2' nin 27.paragrafında, 'Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi' olarak adlandırılmıştır.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin dönem sonu maliyetleri incelenmiş ve VUK' a göre oluşturulan ortalama maliyet tablosuna ulaşılmıştır. TMS' de, VUK' a göre cari dönem üretim maliyetlerindeki ve dolayısıyla dönem sonu mamul maliyetlerindeki farklılık nedeniyle, VUK' a göre oluşturulmuş olan dönem sonu maliyet tabloları TMS' ye göre düzeltilmiştir. Her iki uygulamayı da içeren dönem sonu maliyeti çalışması, aşağıda tablolar ile ifade edilmiştir.

Tablo- 16: Dönem Sonu Mamul Değerleme Tablosu

GİDER TÜRLERİ	TOPLAM MALİYET	ÜRÜNLER									
		SF	GK	NSSC	FL	FL2	TL	TL3	MK	BTL	SR

VUK

Dönem Başı	Mamul Miktarı	48 869 193	435 256	31 942	323 435	25 826 339	2 017 102	2 534 744	7 042 617	3 862 558	6 469 671	325 529
	Mamul Birim Fiyatı	0,707	0,473	1,522	0,584	0,719	0,568	0,805	0,627	0,759	0,757	0,281
	Mamul Tutarı	34.534.301,27	205.762,89	48.602,14	188.979,14	18.567.814,64	1.146.266,29	2.041.151,83	4.412.417,37	2.933.533,66	4.898.341,21	91.432,10
Cari Ay	Üretim Miktarı	20 813 802				11 928 679		1 407 644	1 662 827	2 087 864	3 726 788	
	Üretilen Mamul Birim Maliyeti	0,653	0,000	0,000	0,000	0,631	0,000	0,731	0,706	0,619	0,687	0,000
	Üretilen Mamul Maliyet Tutarı	13.586.939,11	0,00	0,00	0,00	7.530.979,02	0,00	1.028.918,06	1.174.340,17	1.291.673,07	2.561.028,78	0,00
Dönem Sonu	Mamul Miktarı	41 207 885	397 778	31 942	310 614	22 074 416	1 423 154	1 999 641	4 565 776	3 466 828	6 613 436	324 300
	Mamul Birim Fiyatı (ORT. BR. MLYT)	0,688	0,473	1,522	0,584	0,691	0,568	0,779	0,642	0,710	0,732	0,281
	Mamul Tutarı	28.364.412,97	188.045,54	48.602,14	181.487,99	15.259.312,77	808.741,18	1.557.187,58	2.930.107,13	2.461.685,07	4.838.156,66	91.086,91

TMS

Dönem Başı	Mamul Miktarı	48 869 193	435 256	31 942	323 435	25 826 339	2 017 102	2 534 744	7 042 617	3 862 558	6 469 671	325 529
	Mamul Birim Fiyatı	0,707	0,473	1,522	0,584	0,719	0,568	0,805	0,627	0,759	0,757	0,281
	Mamul Tutarı	34.534.301,27	205.762,89	48.602,14	188.979,14	18.567.814,64	1.146.266,29	2.041.151,83	4.412.417,37	2.933.533,66	4.898.341,21	91.432,10
Cari Ay	Üretim Miktarı	20 813 802				11 928 679		1 407 644	1 662 827	2 087 864	3 726 788	
	Üretilen Mamul Birim Maliyeti	0,602	0,000	0,000	0,000	0,582	0,000	0,679	0,653	0,566	0,635	0,000
	Üretilen Mamul Maliyet Tutarı	12.526.980,06	0,00	0,00	0,00	6.938.979,55	0,00	955.398,26	1.085.686,21	1.180.830,91	2.366.085,14	0,00
Dönem Sonu	Mamul Miktarı	41 207 885	397 778	31 942	310 614	22 074 416	1 423 154	1 999 641	4 565 776	3 466 828	6 613 436	324 300
	Mamul Birim Fiyatı (ORT. BR. MLYT)	0,673	0,473	1,522	0,584	0,676	0,568	0,760	0,632	0,691	0,712	0,281
	Mamul Tutarı	27.743.479,18	188.045,54	48.602,14	181.487,99	14.913.185,47	808.741,18	1.519.897,18	2.883.610,46	2.397.106,34	4.711.715,97	91.086,91

3.3.9. Satılan Mamul Maliyeti Tablosu

TMS ve VUK arasındaki farklılıklardan yola çıkılarak yukarıda hesaplanan üretim maliyetleri ve dönem sonu mamul maliyetleri doğrultusunda satılan mamul maliyeti tabloları, her iki uygulama için de ayrı ayrı oluşturulmuştur.

Tablo- 17: Satışların Maliyeti Tablosu

SATILAN MALIN MALİYETİ	VUK		TMS	
	CARİ AY		CARİ AY	
ÜRETİM MALİYETİ				
A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	5.256.019,10	5.256.019,10	5.203.578,35	5.256.019,10
B- Direkt İşçilik Giderleri	189.724,00	189.724,00	189.724,00	189.724,00
C- Genel Üretim Giderleri	8.141.196,01	8.141.196,01	7.133.677,71	7.392.280,67
<i>Değişken GÜG</i>	4.864.690,78		4.860.460,01	
<i>Sabit GÜG</i>	3.276.505,23		2.273.217,70	
D- Yarı Mamul Kullanımı				
1-Dönem Başı Stok (+)				
2-Dönem Sonu Stok (-)				
ÜRETİLEN MAMÜL MALİYETİ		13.586.939,11		12.526.980,06
E- Mamul Stoklarında Değişim		6.169.888,30		6.790.822,09
1-Dönem Başı Stok (+)	34.534.301,27		34.534.301,27	
2-Dönem Sonu Stok (-)	28.364.412,97		27.743.479,18	
3-İç Tüketim (-)	-		-	
I-SATILAN MAMUL MALİYETİ		19.756.827,41		19.317.802,16
<u>TİCARİ FAALİYET</u>				
A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)	-		-	
B- Dönem İçi Alışlar (+)	338.916,03		334.018,82	
C- Dönem Sonu Ticari Mallar (-)	-		-	
II-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	338.916,03	338.916,03	334.018,82	334.018,82
IV-DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	13.319,02	13.319,02	13.319,02	13.319,02
<i>SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III+IV)</i>		20.109.062,46		19.655.140,00

Ticari mal alış maliyetinde görünen 338.916,03 TL, sektördeki karton firmalarından alış ve aynen satıştan kaynaklanmaktadır. VUK’ a istinaden, ticari malların vadeli alışından doğan finansman giderleri de bu maliyetin içerisine dahil edilmiştir. TMS-2 uyarınca ise; bu maliyete dahil olan finansman giderleri “Tablo-13: Vade Farklarının Satın Alma Maliyetinden Ayırıştırılması” nda 4.897,21 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre Satılan Ticari Mal Maliyeti (338.916,03- 4.897,21= 334.018,82 TL) TMS’ ye uygun olarak raporlanmıştır.

Diğer Satışların Maliyeti olan 13.319,02 TL ise, direkt olarak hurda kâğıdın satılmasından kaynaklanmaktadır.

3.3.10. Hurda ve Artıklar ile Stok Değer Düşüklükleri

3.3.10.1. Su Baskını Nedeniyle Oluşan Değer Kayıpları

Kıymeti düşen mallara ilişkin VUK’ un 278’ inci maddesi hükmüne göre; “Yangın, deprem 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 olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.”

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin deposunda yaşanan su baskını nedeniyle, ambarda bekleyen 6.250.000 KG Fluting bobininin 15.110 KG’ ı kaybedilmiş (kısmi kayıp), 49.770 KG Testliner bobininin ise su baskınında tamamı yitirilmiştir. VUK’ un 278’ inci madde hükmüne dayanarak, kısmen ve tamamen kaybedilen bobinler için değer düşüklüğü karşılığı ayırmak ve bu zararı gider yazabilmek amacıyla takdir komisyonuna başvurulmuştur. Kısmen hasara uğrayan 15.110 KG bobin için takdir komisyonunca emsal bedelin tespitinden sonra kalan değer olan 10.445 TL; tamamen yitirilen 49.770 KG bobin için takdir komisyonunca biçilmiş emsal değer olan 38.300 TL olduğu işletme

yetkilileri tarafından bildirilmiştir. Bu durum, VUK’ un 267’ inci maddesinde belirtilen “**Takdir Esası**” ile uyumludur.

İşletmede dönem sonu envanter yöntemi uygulanması nedeniyle dönem sonu sayım miktarı dönem sonu stok olarak alınmakta ve dolayısıyla kısmen veya tamamen kaybedilen miktarlar fiili sayıma dahil edilemediği için bu miktarların takdir komisyonunca biçilen değerleri maliyet hesaplarına değil, dönem içinde gider hesaplarına kaydedilmiştir. Bu gider hesabından kasıt, dönem içinde kayba uğrayan bobinler için değer düşüklüğü karşılığı ayrılığı ayrılmak suretiyle giderleştirilmesidir. X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından yapılmış kayıtlar şöyledir:

31.03.2009		
157 DİĞER STOKLAR		48.745,00
157.01. Kısmen Değer Kaybı	10.445,00	
157.02. Tamamen Değer Kaybı	38.300,00	
152 MAMULLER		48.745,00
15210100102 Testliner Stokları	38.300,00	
15210100103 Fluting Stokları	10.445,00	
31.03.2009		
654 KARŞILIK GİDERLERİ		48.745,00
654.01. Kısmen Değer Kaybı	10.445,00	
654.02. Tamamen Değer Kaybı	38.300,00	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)		48.745,00
158.01. Kısmen ve Tamamen Yitirilen Stoklar		

Dolayısıyla bu tutarlar dönem sonu maliyet tutarına dahil edilmemiş, karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılmıştır.

VUK uyarınca yapılan X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. uygulamaları ve hesaplamaları TMS’ ye göre değerlendirildiğinde farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; VUK’ a göre takdir komisyonunca tespit edilmiş değerler, TMS 2’ ye göre net gerçekleşebilir değer hesaplaması ile mümkün olacaktır. Takdir komisyonun kararına gerek kalmaksızın; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen

kullanılmaz hale gelmesi durumunda maliyet bedellerinin geri kazanılabilir değerden daha yüksek olduğu her halde, stokları net gerçekleşebilir değerine indirmek amacıyla aşağıda belirtildiği gibi bir kayıt yapılır.

TMS 2' ye göre Kısmi değer kayıpları;

D.S. Mamul Tablosundaki FL		
Fl Stokları Br Üretim Maliyeti	0,582	TL/KG
Doğal Afet Nedeniyle Ortaya Çıkan Hurda ve Atık Miktarı	15.110	KG
Doğal Afet Nedeniyle Ortaya Çıkan Hurda ve Atık Maliyeti	8.974,02	TL
Net Gerçekleşebilir Değeri	400	TL
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ (Satış Bedeli – (Maliyet + Tahmini Satış Giderleri = NGD))	8.394,02	TL

TMS 2' ye göre Tamamen Değer Kayıpları;

TESTLINER		
Testliner Stokları Br Üretim Maliyeti	0,679	TL/KG
Miktar	49.770	KG
Toplam Maliyet	33.793,83	TL
49.770 KG Testliner bobinlerinin tamamı yitirildiği için satılma imkanı yoktur, dolayısıyla satış fiyatı düşülmeden direkt maliyeti kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır.		
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ (Satış Bedeli – (Maliyet + Tahmini Satış Giderleri = NGD))	33.793,83	TL

TMS 2' ye göre yapılan Net Gerçekleşebilir Değer Hesaplamaları neticesinde oluşan değer kayıpları aşağıdaki gibi raporlanmalıdır:

31.03.2009	
DİĞER GİDER VE ZARARLAR	42.187,85
152 MAMÜLLER	42.187,85
15210100102 Testliner Stokları	33.793,83
15210100103 Fluting Stokları	8.394,02

Dolayısıyla VUK' a göre X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından yapılan değer düşüklüğü kaydının TMS 2' ye göre düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

	31.03.2009	
152 MAMULLER		48.745,00
15210100102 Testliner Stokları	38.300,00	
15210100103 Fluting Stokları	10.445,00	
157 DİĞER STOKLAR		48.745,00
157.01. Kısmen Değer Kaybı	10.445,00	
157.02. Tamamen Değer Kaybı	38.300,00	
	31.03.2009	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)		48.745,00
158.01. Kısmen ve Tamamen Yitirilen Stoklar		
654 KARŞILIK GİDERLERİ		48.745,00
654.01. Kısmen Değer Kaybı	10.445,00	
654.02. Tamamen Değer Kaybı	38.300,00	
	31.03.2009	
DİĞER GİDER VE ZARARLAR		42.187,85
152 MAMÜLLER		42.187,85
15210100102 Testliner Stokları	33.793,83	
15210100103 Fluting Stokları	8.394,02	

3.3.10.2. Hurda Ortaya Çıkması Durumunda Değerleme

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.’ nin 10.230 KG mamul stoku üretim ve kalite kontrol standartlarına uygun olmadığı için dönem sonu mamul ambarına dahil edilmemiş; ikincil stok (hurda) olarak “Red Ambarı” na yerleştirilmiştir. Standartlara uygun olmayan stok türlerinin ortalama birim üretim maliyeti tespit edilmiştir.

Ortalama Birim Üretim Maliyeti.: 0,62 TL/ KG

Maliyeti: 0,62 TL/ KG x 10.230 KG = 6.342,60 TL

VUK 267’ inci maddesindeki “**Ortalama Satış Fiyatı Esası**” ile hesaplanan satış fiyatı şöyledir:

Birim Satış Fiyatı...: 0,522 TL/ KG

Satış Bedeli.....: 0,522 TL/ KG x 10.230 KG = 5.340,06 TL

Gerekli hesaplamalar neticesinde maliyet bedeline nazaran satış fiyatlarında % 15,8 oranında ((6.342,60 TL - 5.340,06 TL) / 6.342,60 TL) değer düşüklüğü olmuştur. X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.'deki bu oran, VUK' un 267' inci maddesi uyarınca emsal bedelle değerlendirme şartı olan %10 ve üzerindeki değer düşüklüğü durumuna uymaktadır.

	18.03.2009	
157 DİĞER STOKLAR		6.342,6
157.01. Red Ambarı		
	152 MAMULLER	6.342,6
	18.03.2009	
654 KARŞILIK GİDERLERİ		1.002,54
	158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	1.002,54
	158. Hurda ve Artıklar	

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş., red ambarına alınan hurda bobinleri 'Diğer Stoklar Hesabı' na alıp değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle emsal bedeli ile değerlemiştir.

Ancak dönem içinde VUK' a göre karşılık ayrılan hurdanın tamamı 28.03.2009 tarihinde 'Diğer Satışlar' olarak satılmış olup; daha önce ayrılan bu karşılıklar VUK' a uygun olarak iptal edilmiştir.

VUK uyarınca yapılan muhasebe kayıt ve işlemlerinin, dönem sonunda TMS-2 uyarınca düzeltilmesi sırasında, yukarıda bahsedilen ve VUK' a göre dönem içinde karşılık ayrılıp yine dönem içinde satılan stoklar, dönem sonunda fiilen var olmadığı için TMS-2' ye göre karşılık da ayrılmamaktadır. Zaten bu stokların satış kaydında belirtilen satış bedelleri maliyet bedelinden daha düşük olduğu için aradaki fark değer düşüklüğü nedeniyle oluşmuş zarardır. Bu zarar satış anında kendiliğinden

ortaya çıktığı için dönem sonunda TMS 2' ye göre herhangi bir düzeltme kaydı yapılmayacaktır.

3.3.10.3. Dönem Sonu Stokları için Net Gerçekleşebilir Değer Analizi

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin uygulamalarında yer almayan diğer bir TMS hükmü şudur; dönem sonu stoklar TMS 2' ye göre net gerçekleşebilir değerleri hesaplanmak suretiyle Net Gerçekleşebilir Değer Testine tabi tutulmalı ve maliyet bedeline nazaran satış fiyatlarında gözlenen herhangi bir düşüklük halinde net gerçekleşebilir değerleri ile bilançoda raporlanmalıdır.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş. bir üretim işletmesi olması nedeniyle hem hammadde ve malzemeler için hem de mamuller için ayrı ayrı NGD Testi bu uygulama kapsamında yapılmıştır.

3.3.10.3.1. Net Gerçekleşebilir Değer-1 Testi

NGD-1 Testi, mamul bünyesine giren Direkt İlk Madde ve Malzemelerin net gerçekleşebilir değerlerinin tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır. Tablo 18' deki gibi; satın alma maliyetlerinden vade farkları düşülerek birim maliyet hesaplanmıştır.

3.3.10.3.2. Net Gerçekleşebilir Değer-2 Testi

NGD-2 Testi ise dönem sonu mamullerin net gerçekleşebilir değerlerinin tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır. Dönem sonu mevcut stokun, dönem başı ve dönem içinde üretilen stoklardan oluşması nedeniyle, her ikisinin toplamı (Dönem Başı Stok + Dönem İçi Üretim) alınmıştır. Dönem Sonu Mamul Değerleme Tablosundan, stok gruplarına göre dönem başından gelen mamulün ve dönem içinde üretilen mamulün miktar ve tutar bilgileri alınmıştır. Sonuçta, dönem başı mamulün de satışı gerçekleşeceği için net gerçekleşebilir değer hesabına dahil edilmiştir.

Pazarlama Satış Giderlerinin ise önümüzdeki dönemlerde 890.000 olabileceği firma tarafından tahmin edilmektedir. Bu giderler, mamulun satılması için katlanması zorunlu harcamalardan oluşmaktadır. Bunlara örnek olarak; zorunlu reklam harcamaları, satış personelinin primleri, belli bir bölgedeki satışı gerçekleştirmek için temsilci, depo veya stand giderleri sayılabilir. Bu giderlerin mamul stoklarına dağıtımının, satılabilir mamul miktarı bazında yapılması uygundur.

Tablo- 18: Net Gerçekleşebilir Değer Testleri

NGD 1. TEST- HAMMADDE VE MALZEMELER											
	(TAMAMLANMA MALİYETİ)					(TAHMİNİ SATIŞ FİYATLARI)					
	Dönem Sonu Envanter					Son Satın Alma Faturaları					
Stok Adı	Dönem Sonu İ.M.M. Maliyet Değeri	Vade Farkları	Vade Farksız Maliyet Değeri	Miktar	Br. Maliyet	Miktar	Tutar	Br. Maliyet	Fark	Değer Düşüklüğü	Artış / Azalış
Ham Madde	12.238.032,18	73.591,33	12.164.440,85	58.927.181,00	0,2064	22.731	2.727,720	0,12	-0,0864	-5.093.179	-42%
Yardımcı Madde	1.511.965,81	57.510,55	1.454.455,26	1.833.960,00	0,7931	15.900	7.362,26	0,46	-0,3300	-605.267	-42%
	13.749.997,99	131.101,88	13.618.896,11	60.761.141,00							
NGD 2. TEST- MAMUL											
	(TAMAMLANMA MALİYETİ)					(TAHMİNİ SATIŞ GİDERLERİ)		(TAHMİNİ SATIŞ FİYATLARI)			
	Dönem Sonu Envanter										
Stok Adı	Dönem Sonu Maliyet	Vade Farkı	Vade Farksız Maliyet Değeri	Miktar	Br. Maliyet	Tutar	Br. Maliyet	Br. Maliyet	Fark	Değer Düşüklüğü	Artış / Azalış
SAMAN FLUTİNG	188.045,54	0,00	188.045,54	397.778	0,4727	8.591,13	0,0216	0,5380	0,0437		
TESTLINER	1.531.497,42	0,00	1.531.497,42	1.999.641	0,7659	43.187,86	0,0216	0,5850	-0,2025	-404.895,30	-26%
TESTLINER-3	2.898.727,19	0,00	2.898.727,19	4.565.776	0,6349	98.610,75	0,0216	0,6100	-0,0465	-212.214,58	-7%
FLUTİNG BEYAZ	15.008.362,2	0,00	15.008.362,2	22.074.416	0,6799	476.759,00	0,0216	0,5920	-0,1095	-2.417.066,93	-16%
TESTLINER	4.751.181,79	0,00	4.751.181,79	6.613.436	0,7184	142.835,72	0,0216	0,8700	0,1300		
KRAFT	48.602,14	0,00	48.602,14	31.942	1,5216	689,88	0,0216	1,6300	0,0868		
ŞRENZ	91.086,91	0,00	91.086,91	324.300	0,2809	7.004,17	0,0216	0,4010	0,0985		
MOD KRAFT	2.417.915,93	0,00	2.417.915,93	3.466.828	0,6974	74.875,89	0,0216	0,7200	0,0010		
NSSC	181.487,99	0,00	181.487,99	310.614	0,5843	6.708,58	0,0216	0,5920	-0,0139	-4.313,08	-2%
FLUTİNG 2	808.741,18	0,00	808.741,18	1.423.154	0,5683	30.737,01	0,0216	0,5690	-0,0209	-29.703,56	-4%
	27.925.648,29	0,00	27.925.648,29	41.207.885		890.000,00	0,0216		-3.064.869,11		-11%

Paz. Sat. Giderleri = Toplam Paz. Sat. Gideri / Toplam Mamul Miktarı
Dağıtım Oranı

Paz. Sat. Giderleri = 890.000/ 69.682.995 = 0,0216 TL/ KG
Dağıtım Oranı

NGD-1 Testinin yapıldığı tabloda şu sonuçlara ulaşılmıştır:

NGD-1 Testi ile her iki hammaddede de aynı oranda değer düşüklüğü gözlenmiştir. Net Gerçekleşebilir değerleri maliyet değerinden daha düşüktür, ancak hangi değerle değerlendirileceğini tespit edebilmek için, bünyesine girdikleri mamulün değeri ile karşılaştırılmalıdırlar. Bünyesine girdikleri mamulün beklenen satış değerleri, DİMM’ nin maliyetlerinden daha büyük olduğu görülmüştür. Bu durumda DİMM maliyet değeri ile değerlendirilecektir.

NGD-2 Testi sonucunda ise, değeri düşen dönem sonu mamul stoklarının dönem bilançosunda net gerçekleşebilir değerden raporlanmalarını sağlamak amacıyla TMS 2’ ye göre yapılacak düzeltme kaydı şöyledir:

31.03.2009	
628 STOK KARŞILIK GİDERİ	3.064.869,11
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	3.064.869,11

Stok değer düşüklükleri için ayrılan karşılıklar vergi mevzuatında gider olarak kabul edilememektedir. Dolayısıyla bu tutarların vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.’ nin vergi beyannameleri incelendiğinde VUK uyarınca bu giderlerin “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” olarak dikkate alınarak üzerinden vergi ödendiği doğrulanmıştır. Ancak TMS 2’ ye göre stok değer düşüklükleri için karşılık ayrılması zorunlu olduğu için, VUK ile arasında ertelenmiş vergi etkisi oluşmaktadır.

3.3.11. Hammadde ve Malzeme Fireleri

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' de aralıklı envanter yöntemi uygulandığı için fireler sayım sırasında dikkate alınmamaktadır. VUK uyarınca fireler yasal fire oranları içerisinde ise, aralıklı envanter yönteminde herhangi bir kayıt yapılması gerekmemektedir. Çünkü üretimden çıkan mamullerin üzerinde zaten üretim girdilerinin maliyeti bulunmaktadır. Bu nedenle fire ve zayıat maliyetinin tekrar bu mamuller üzerine yüklenmesi mükerrerlik doğuracaktır.

Ticaret Odasınca tespit edilen fire ve zayıat oranlarına göre; oluklu mukavva ve karton kutu imalatında fire yüzdesinin % 10 olması normal olup; bu imalatın % 5 civarında fire ve zayıat verebileceği ifade edilmiştir.

X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin envanter dengesi incelendiğinde; üretime giren hurda kâğıt ve kimyasal kg'ları toplamı 25.303.394 olmasına rağmen üretilen mamul kg'ı 20.813.802' dir.

Aradaki fark yani işletmede fire olarak adlandırılabilen kısım;

- 1 Kg mamul için kullanılan kimyasal malzemesi miktarlarının değişmesi,
- işe yaramayan hurda kâğıtların üretim sürecinde ayıklanması,
- hamurlaştırılan hurda kâğıdın üretim süreci sonunda kurutulması ile kaybolan nem oranıyla orantılı olarak değişmesi,
- talebin hangi bobin ölçülerinde olacağı bilinmediği zaman kartonun sipariş gelinceye kadar herhangi bir ölçüye göre kesilmeksizin, yaklaşık 7 metrelik dev bobinlere sarılması ve sipariş geldikten sonra o ebatlarda kesilmesi ile kesim (Trim firesi olarak adlandırılmaktadır.) firelerinin oluşması,
- hamur haline getirilirken kimyasalların buharlaşması gibi sebeplere bağlı olabilmektedir.

Nitekim %18 olarak görünen farkın tamamı fire olmamakta, çünkü %18 oranı 1KG hammadde ile 1KG üretim olacağı varsayımı ile yapılmış bir envanter dengesi

sonucu ortaya çıkmıştır. Hammadde kullanım miktarlarının dönemler itibariyle üretim miktarına göre bir standardı olup olmadığını tespit etmek amacıyla; önceki dönemlerin sarfiyatları ve üretim miktarları üzerinde çalışılmıştır. Buna göre; kimyasal madde sarfiyatları üretilen mamul miktarlarına oranlandığında sarfiyatların üretilen mamul miktarı ile orantılı olmadığı görülmektedir. Sebepleri sorgulandığında, kimyasal madde sarfiyatlarının üretime giren hurda kâğıt harmanının kalitesine, müşterinin isteklerine, kâğıdın rengine, üretilen mamulün gramaj ve ölçülerine göre değişiklik gösterdiği belirtilmiştir. Ayrıca yerli ve yurtdışı müşteriler için üretilen mamuller arasında beklenen kalite özelliklerinin farklı olabileceği belirtilmiştir.

Miktar standardı olmamakla birlikte; firelerin hesaplanmasında önem teşkil eden hammadde sarfiyat miktarları sadece inceleme döneminin tamamlanan sonuçları üzerinden verilen işletme bilgilerine istinaden yeniden fire hesabı yapılmıştır. X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş' den alınan bilgiye, fireler dahil olmaksızın, inceleme döneminde 1 KG karton üretmek için ortalama 0,60 KG hammadde ve 0,50 KG kimyasal madde bileşimi kullanılmıştır. Dolayısıyla 1,10 KG (0,60 + 0,50)'ın hammadde sarfiyatı olduğu ve fire olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. O takdirde aşağıdaki denge oluşacaktır:

Üretime Giren Stok (Toplam)	25.303.394,00
Hammadde Kullanımı	0,60 KG
Kimyasal Kullanımı	0,50 KG
Üretilmesi Beklenen Mamul Miktarı 25.303.394 / (0,60 + 0,50)	23.003.085,45
Dönem İçinde Üretilen Mamul	20.813.802,00
Fire ve Zaiyat Miktarı	2.189.283,45
Fire ve Zaiyat Oranı 2.189.283,45 / 20.813.802	% 9,5

Yani ortaya çıkan 4.489.592 Kg sapma, her ne kadar yönetim açısından tamamı fire gibi değerlendirilse de; aslında üretilecek kâğıdın kalitesine, rengine ve müşteri siparişlerine bağlı olarak kimyasal kullanım oranlarının değiştirilmesi fire olarak değerlendirilmemelidir. Kimyasal kullanımlarının fire olarak değerlendirilebilecek kısmı ise; kimyasal zararları, dökülme, bozulma, uçma, buharlaşma olabileceği gibi,

bir kısmı da harman değişikliği ve soğuk havalarda borular içinden geçen kimyasalların donması nedeniyle reçete miktarlarından sapmalardan kaynaklanmış olabilir. Ayrıca hurda kâğıt firesine bakıldığında, üretimde kullanılan hammadde yine hurda kâğıt olacağı için, fire olan hurda kâğıdın bir sonraki üretim sürecinde kullanılması nedeniyle işletme açısından hammadde kaybı olarak değerlendirilmeyebilir. Çünkü hurda kâğıt işletmenin geri dönüşümlü hammaddesidir.

VUK' a ve Gelir İdaresinin görüşüne göre; mal dengesi bakımından, emtia hesabına, kaydi dönem sonu stokunun değeri yerine fiili dönem sonu stokunun değeri kaydedileceğinden, fire miktarları da otomatik olarak gider kaydedilmiş olacaktır. O nedenle yasal sınırlar dahilinde olan X Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.' nin hammadde ve malzeme firesinin maliyeti dönem sonu stokların maliyetinin içerisinde kalması uygundur, ayrıca herhangi bir kayıt yapılmasına da gerek yoktur, aksi takdirde mükerrer gider kaydı yapılmış olacaktır.

TMS 2' nin 16' ıncı maddesine göre, normalin üstünde gerçekleşen üretim kayıpları, ki bunlar fire, artık, kusurlu ve bozuk mamuller olup; stokların maliyetine alınmamakta ve oluştukları dönemin gideri olarak raporlanmaktadır. Ancak %9,5 fire oranı normalin üstünde olmayıp, %10' luk normal sınırlar dahilinde olduğu için herhangi bir gider kaydı yapılmaksızın, VUK' da olduğu gibi stok maliyetlerinin içinde kalması gerekmektedir.

SONUÇ

Finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının etkinliği ve rekabeti ile uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları, muhasebe kuralları ile ilgili düzenlemelerinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla, ülkemizde de hem muhasebe uygulamaları hem de denetim alanında uluslararası düzenlemelere uyum sağlamak üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının resmi Türkçe çevirisi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuştur.

Bu çalışma sonucunda görüldüğü gibi; 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı ile ülkemizde muhasebe ve vergi ile ilgili usul ve esasları belirleyen Vergi Usul Kanunu, stokların muhasebeleştirilmesi ve bununla ilgili olarak; gider kaydedilmesi gereken unsurlar, maliyetlerinin tespit edilmesine ilişkin esaslar ve en önemlisi de değerlerinin tespitine ilişkin değerlendirme hükümleri açısından farklılaşmaktadır. Ancak, hükümlerin farklı olması birinin doğru, diğerinin yanlış olduğu anlamına gelmemektedir, çünkü söz konusu düzenlemelerin amaçları birbirinden farklılık göstermektedir. Şöyle ki; VUK sadece vergi matrahının hesaplanabilmesi için muhasebe uygulamalarına yön vermektedir ve dolayısıyla işletmeler bu kanun uyarınca muhasebe kayıt ve yöntemlerini oluşturmak yerine, sadece vergi hesaplaması yaparken söz konusu farklılıkları VUK' nun isteği ölçüsünde düzeltip mali kâr/zarar hesaplayabilir. Ancak ülkemizde vergi ağırlıklı bir muhasebe sisteminin varlığı nedeniyle, ağırlıklı olarak VUK' daki hükümler çerçevesinde muhasebe yapılmaktadır. Ülkemizde TMS' nin ise çok fazla yaygınlaşmaması veya uygulama alanlarının işletmeler tarafından yaratılamaması gibi nedenlerle, işletmelerde yoğunluklu olarak TMS hükümlerine göre muhasebe işlemlerinin yapıldığı söylenemez. Ancak uluslararası alanda faaliyet göstermek için uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının bu çalışmadaki gibi belli denetim alanlarında değil tüm işletmelerin muhasebe alanlarında uygulanması

kaçınılmaz ve de önemlidir. Çünkü muhasebenin, vergi amacından arındırılarak uluslararası alanda daha güvenilir, anlaşılır ve karşılaştırılabilir bir şekilde oluşturulmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca çok başlı bir sistemin uygulandığı ülkemizde, yayınlanan bu standartların kullanımını zorunlu hale getirecek, uluslararası tek bir yasal düzenleme sağlanmaya çalışılmaktadır. Halen tasarı halinde olan yeni Türk Ticaret Kanununda, bu kanunun onaylanması ile TMS/TFRS' lerin uygulanmasının zorunlu hale geleceği ifade edilmektedir. Böylece ülkemizdeki çok başlı muhasebe uygulamalarına ve dolayısıyla denetim ölçütlerine son verip; küresel anlamda muhasebe ve denetim uygulamalarına hakim olunması ve bu konudaki bilgi eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir.

İncelemeler neticesinde farklılık arz eden en önemli hususun değerlendirme esasları ve yöntemleri olduğu görülmüştür. Nitekim stokların değerlemesi, değerlendirme yapılabilmesi için benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini de içermektedir. Stokların ve bunların üretime gönderilmesi ile oluşacak üretim maliyetleri ile satışların maliyetinin denetlenmesi açısından hem VUK' da hem de TMS' de özel hükümlere yer verilmiştir.

Bu çalışma sonucunda; TMS çerçevesinde yapılan stok denetimi sürecinde, stokların muhasebeleştirilmesi, raporlanması, değerlemesi ve maliyet hesaplamalarını VUK' a göre yapan işletmelerde, TMS' ye göre denetimin yapılabilmesi için TMS hükümlerine göre düzeltme kayıtlarının mevcut olması ve düzeltme kayıtlarının incelenmesi gerektiği ve bu durumun ek bir denetim süreci ihtiyacını doğurduğu görülmüştür.

Muhasebe ve vergi incelemelerine ek olarak yapılan usul incelemeleri de oldukça önemlidir. Bunlar; fiili sayıma iştirak edilmesi, sonuçlarının irdelenmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespitine yönelik çalışmalardır. Çünkü stokların denetiminin daha sağlıklı ve kesin sonuçlar vermesinin en önemli yolu depodaki stokların fiilen sayılması ve bu yolla dönem sonu stokların miktar olarak belirlenmesi veya işletme beyanları ile uygun olup olmadığının tespit edilmesidir. Aksi takdirde işletmenin deposuna girip fiili tespit yapmadan sadece kayıtlar veya finansal tablolar üzerinden

denetim yaparak kaydî envanter ve fiili envanter arasındaki farkı yani kayıt dışı alış ve satışları tespit etmek oldukça zor, hatta imkansız olabilmektedir.

Çeşitli vakalara bakıldığında, kayıt dışı işlemlerin, genellikle stokların kaydî veya fiili envanterleri üzerinde hileler yapılarak sağlandığı görülmektedir. Şöyle ki, stok alış ve satışlarının faturasız olması, fatura olsa bile hiç işlenmemiş olması, fiili sayımlarda eksik veya fazla gösterimler ile yanıltmalara neden olunması veya stokların gerçek maliyetleri üzerinde tahrifatlar yapılması gibi durumlar hem işletme varlıklarında hem de vergisel anlamda kayıplara neden olabilmektedir. Stoklarda yapılacak bu hile ve usulsüzlükler vergiyi azaltmak için yapılabileceği gibi, işletme varlıklarında fiktif artışlar yaratılması için de yapılabilmektedir. Çünkü yatırımların arttırılabilmesi, kredi alınabilmesi, ortaklık planları yapılması gibi nedenlerle, ilgili kuruluşlara verilecek finansal tabloların işletme lehine manipule edildiği örneklerle de karşılaşılmaktadır.

Son bölümde yapılan X Karton San. ve Tic. A.Ş.'nin mevcut uygulamalarından yola çıkılarak, TMS-2'ye göre olması gereken işlemlerin, kayıtların ve hesaplamaların belirtilmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması suretiyle, her iki uygulamanın da stok denetimine yansıyan farklılıkları üzerinde çalışılmıştır. Bunun önemli bir sonucu olarak denetçiler, sadece dönem içinde yapılmış muhasebe kayıtlarını değil, aynı zamanda bu kayıtların TMS hükümlerine göre dönüştürülmesi için yapılan düzeltmelerin denetimini yaparken ayrı bir **emek ve zaman** harcamaktadır. Bu yönde bir denetim, ayrı bir zaman ve emek harcanmasını gerektirdiği için **işgücü maliyetini** de arttırabilmektedir. Şöyle ki; denetim sürecinin önemli bir bölümü, VUK' dan TMS' ye geçişin denetlenmesine harcanmaktadır.

Uygulamada üzerinde en çok zaman harcanan bölüm; stokların değerlemesi ve maliyet bedellerinin tespiti olmuştur. Özellikle de stokların alış sırasında oluşan vade farklarının incelenmesinde, VUK' a göre stokların maliyetine dahil edilmiş olması ve bu vade farklarının faturada ayrıca gösterilmemiş olması nedeniyle, fatura bedeline dahil olan bu vade farklarının TMS' ye göre fatura bedelinden ve dolayısıyla stok maliyetinden ayrıştırılması konusunda oldukça uzun bir zaman

harcanmıştır. Çünkü bu çalışmada olduğu gibi, stokların peşin alım fiyatları bilinmediği zaman vade sonundaki itibari üzerinden vade tarihlerine ve faiz oranlarına göre vade sonundaki peşin değerler hesaplanmakta, buna göre toplam vade farkları bulunup etkin faiz hesaplamaları ile itfa edilmiş maliyetlerinin, itfa edilmiş maliyet ile itibari değerlerinin arasındaki dönem giderinin ve bu dönem gideri ile vade farkı toplamı arasındaki fark olan ertelenmiş faiz giderlerinin tespitine yönelik çalışmalar yürütülmektedir. Bu düzeltme çalışmaları karmaşık ve yoğun olup; denetim çalışmasında ayrı zaman harcanmasını gerektirmektedir.

Uygulamada en yoğun düzeltmelerin yapılması gereken bölümün ise, stokların değerlemesi kapsamında, net gerçekleşebilir değer hesaplamalarının yapıldığı bölüm olduğu görülmüştür. Burada maliyet bedellerine nazaran değerlerinde düşüklük olan stokların tespit edilmesi, bunların değer kayıplarının TMS' ye göre yeniden hesaplanması ya da düzeltilmesi, fire, hurda ve atıklar oluşması durumunda net gerçekleşebilir değer hesaplamaları, mamul ve yarımamulün maliyet bedeline nazaran değer düşüklüklerinin tespit edilmesi amacıyla "Net Gerçekleşebilir Değer Testleri" nin yapılması sonucunda düzeltme kayıtları yapılmıştır. O nedenle işletmelerin, TMS-2' nin öngördüğü şekilde net gerçekleşebilir değer hesaplamalarını yaptıktan sonra değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle stoklarını net gerçekleşebilir değere indirgemesi ve muhasebe kayıtlarını buna göre oluşturması halinde bu düzeltmelere ve denetçi tarafından bu düzeltmelerin incelenmesine gerek kalmayacaktır.

Sonuç olarak işletmeler vergiyi hesaplamak amacıyla muhasebe kayıtlarını VUK çerçevesinde oluşturmak yerine, tam bir muhasebe kurallar bütünü olan TMS' ye göre oluşturduğunda; hem daha gerçekçi, uluslararası karşılaştırılabilirliği olan ve piyasa değerlerine daha yakın sonuçlar veren finansal tablolar elde edilmiş olacak, hem de bu şekilde hazırlanan finansal tabloların denetlenmesi bu finansal tabloları kullananlar açısından daha gerçekçi sonuçlar verecektir. Dolayısıyla vergi hesabı için değil de, gerçek muhasebe sonuçlarına ulaşmak için hazırlanan finansal tabloların denetiminde de, değerlemeler başta olmak üzere, VUK' dan TMS'ye geçiş için yapılan düzeltmelerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi nedeniyle

harcanan zaman ve emek büyük ölçüde azaltılabilecektir. Bu doğrultuda işletmelerin TMS hükümlerine göre defter tutması ve sadece vergi beyannameleri verileceği dönemde, beyanname üzerinde gerekli düzeltmenin yapılması; ya da bu her ay verilecek beyannameler nedeniyle doğacak işlem yükünü azaltmak amacıyla VUK ve TMS için ayrı defterler tutulması önerilebilir. Özellikle TTK onaylandıktan sonra uygulanması zorunlu olacak Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanıcıları ve denetçileri açısından ayrı defterlerde kayıt altına alınması gerekli olacaktır. Böylece, vergi denetimlerinin baz aldığı VUK hükümlerine yönelik muhasebe kayıt ve işlemlerinin tutulduğu defterler mevcut olduğu gibi; uluslararası standartlar çerçevesinde muhasebe denetimlerini yapan iç denetçilerin de baz aldığı TMS hükümlerine yönelik muhasebe kayıt ve işlemlerinin de tutulduğu yasal defterler mevcut olacaktır. Uygulama yapılan işletmede de bunun gerekliliği görülmüş ve işletme yetkililerinin görüşü de, muhasebe ve denetimlerin şeffaflığı, zaman ve emeği, kalitesini arttıracacağı düşünülerek bu yönde olmuştur. Ayrıca bu düzeltmeler için harcanan emek ve zamanın, denetimin kalitesini de etkileyip etkilemediği sonraki araştırmalarla değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- AICPA: “AU Section 329: Analitical Procedures”, ACPA042-Vol-I-PS.cls, July 16, 2008, mad. 2, (Çevrimiçi) <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00329.PDF>, 25.08.2008.
- Akbıyık, Sedat: **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005.
- Akdoğan, Nalan, Orhan Sevilengül: **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Yayın No: 7, 13. Baskı, İSMMMO Yayınları, 2007.
- Akyol, M. Emin: “Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 316, Aralık 2007, s. 11-16.
- Alptürk, Ercan: “Fireler ve Maliyetlere Etkisi” , **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 65, Ekim-Kasım-Aralık 2003, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/04-65%20ERCAN%20ALPTÜRK.doc>, 12.02.2008.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley: **Auditing and Assurance Services**, 11th Edition, New Jersey, Pearson Prentice Hall, 2006.
- Arıkan, Naci: “Değeri Düşen Mallarda Değerleme ve Takdir Komisyonuna Başvurma Şekli”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 226, Haziran 2000, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi)<http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?id=2550>, 12.11.2008.

- Ataman, Ümit: **Genel Muhasebe**, 2. Cilt, 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Yayınları, 2005.
- Australian Government Auditing and Assurance Standards Board (AUASB): “Proposed Auditing Standard: Existence and Valuation of Inventory (Re-issuance of AUS 506)”, Exposure Draft Ed 5/05, Ağustos 2005, (Çevrimiçi) [http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AUASB_ED5%20-%2005%20\(R%20Revision%20of%20AUS%20506\).pdf](http://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AUASB_ED5%20-%2005%20(R%20Revision%20of%20AUS%20506).pdf), 21.07.2008.
- Axsater, Sven: **Inventory Control**, 2. Baskı, Springer in Usa, 2006.
- Ay, Hakan: “Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 256, Aralık 2002, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=2951>, 11.03.2008.
- Boyar, Ender, A.Haydar Güngörmüş: “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Marmara Üniversitesi Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz** 7.Cilt, Ekim 2006, (Çevrimiçi) <http://muhasebemerkezi.marmara.edu.tr/analiz16.pdf>, 04.03.2008.
- Boyar, Ender, A.Haydar Güngörmüş: “Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması”, **Lebib Yalkın Yayınları**, Sayı 33, 2006, (Çevrimiçi) <http://www.lebibyalkin.com.tr>, 05.12.2007.
- Bozkurt, Nejat: **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2006.

- Brechner, Robert A.: **Contemporary Mathematics for Business and Consumers**, 3th Edition, South Western, 2003, s.10, (Çevrimiçi)http://www.swlearning.com/bmath/brechner/cont_math_3e/student_powerpoint/ch16.ppt, 15.4.2008.
- Bulut, İbrahim: “Stok Değerleme Yöntemleri ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 89, Şubat 2007, s.40-46.
- Bursal, Nasuhi, Yücel Ercan: **Maliyet Muhasebesi**, 9. Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2002.
- Cin, Ertuğrul: “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 316, Aralık 2007, s. 98-102.
- Coşkun, Ali: “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı 15, 2002-2003, (Çevrimiçi) http://www.fatih.edu.tr/~alicoskun/Publications/AAD_2002_hedefmaliyetleme.pdf, 21.06.2008.
- Çakmak, Şefik: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007.
- Çakmakçı, Ali: “Üretim İşletmelerinde Yan Mamul Sorunu ve Yan Mamullerin TMS Çerçevesinde Kayıtlara Alınmasına İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 309, Mayıs 2007, s. 92-100.
- Çanakçıoğlu, Mustafa: **Uygulamalı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000.

- Çelikkaya, Ali: “Türk Vergi Hukuku Açısından Randıman İncelemesi ve Hukuki Sonuçları”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 78, Kasım- Aralık 2006, s. 80-94.
- Dağdemir, Serdal: “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 183, Mart 2008, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler20080311054>, 05.04.2008.
- Dauber, Nick , A.
Ahmed Qureshi, Marc
H. Levine, Joel G.
Siegel: **2006 Auditing Standards: Including The Standards of the PCAOB**, USA, Thomson, 2005.
- Demir, Hüseyin: “Zayi Olan ve Değeri Düşen Malların Vergilendirmeye Etkisi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Dialog**, Sayı 204, Nisan 2005, s. 158-161.
- Demir, Volkan, Oğuzhan Bahadır: “UFRS (TFRS)’ deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl 7, Sayı 23, Eylül 2007, s. 65-79.
- Dinç Engin: “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 90, Kasım- Aralık 2008, s. 71-102.

- Duman, Ömer: **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Tesmer Yayınları, Yayın No 78, 2008.
- Dursun, Adem: **Yönetim Açısından Uygulamalı El Kitabı**, 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, Şubat 2007.
- Dyckman, Thomas R., Roland E. Dukes, Charles J. Davis: **Accounting**, 5 th Edition, Irwin McGraw Hill Yayınları, 2000.
- Ekeril, Vedat: **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması: UFRS ve UMS ile Uyumlu**, 1. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007.
- Ekinci, M. Hadi: “Sayım Tesellüm Farklarının Muhasebe Uygulamaları ile Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, s.67-71.
- Erdoğan, Melih: **Denetim**, 2. Baskı, Eskişehir, Maliye Hukuk Yayınları, Şubat 2005.
- Erdoğan, Necmettin: **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, İzmir, Barış Yayınları Fakülteler Kitapları, 2002.
- Eyimaya, Üzeyir: “Sayım ve Tesellüm Noksanları”, **Vergici ve Muhasebeci ile Dialog**, Sayı 183, 2003, s. 188-193.
- Eyimaya, Üzeyir: “Emtia Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 181, Mayıs 2003, s. 59-64.

- Financial Reporting Council (FRC): “SAS 220: Materiality and The Audit”, paragraph 3, (Çevrimiçi)http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/APB_220.pdf, 15.03.2008.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: Adana Vergi Dairesi Başkanlığı, **B.07.1.GİB.4.01.16.01 /685 sayılı Mükteza**, (Çevrimiçi) <http://www.adanavdb.gov.tr/muktezaekleme/gelir/gelir2/muk685.htm>, 20.01.2008.
- Genç, Yıldırım: “Değeri Düşen Malların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 304, Aralık 2006, s. 86-91.
- Gezgin, Burhan: “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 232, Aralık 2000, s. 126- 129.
- Gökçen, Gürbüz, Başak A. Akgül, Cemal Çakıcı: **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2006.
- Greuning, Hennie Van: **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, The World Bank Yayınları, Washington D.C., 2004.
- Güçlü, Faruk: **Muhasebe Denetimi: İlkeler ve Teknikler**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2005.
- Günay, Fuat: “Stokların Denetimi”, **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 60, Temmuz- Ağustos-Eylül 2002, s. 244-251.

- Gündüz, Fatih: “Çalınan veya Kaybolan Emtiaya İlişkin Yapılacak İşlemler”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 168, Aralık 2006, (Çevrimiçi)<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006128712.htm>, 19.12.2008.
- Güneş, Şibli: “Değeri Düşen (Bozulan, Çürüyen vb.) Stokların Satışı ve Stoklar ile İlgili Firelerin Durumu”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 177, Eylül 2007, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/anasayfa/2007Dergiler/Madde ler/200709.htm>, 22.10.2008.
- Güredin, Ersin: **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Bası, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2007.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem, Volkan Demir: “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/03-61%20V.DEMİR%20-%20R.HACIRÜSTEMOĞLU.doc>, 18.12.2008.
- Haverty, John L.: “Are IFRS and U.S. GAAP Converging? Some Evidence from People’s Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange”, **Journal of International Accounting: Auditing and Taxation**, Volume 15, 2006.
- Hornngren, Charles T., Srikant M. Datar, George Foster: **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 11 th Edition, New Jersey: Englewood Cliffs, Prentice Hall Inc., 2003.

- HUD: **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 3.Baskı, İstanbul, 2004.
- HUD: **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul, 2008.
- İç Denetim Enstitüsü: İç Denetim Standartları (1000-2600), (Çevrimiçi) <http://www.tide.org.tr>, 14.07.2008.
- İç Denetim Enstitüsü, (Çevrimiçi) http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=ic_denetim, 13.11.2009.
- İSMMMO: **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: UFRS Uygulaması**, İstanbul, Mart Matbaacılık, Kasım 2005.
- İSMMMO Denetim Standartları Komitesi: **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, Yayın No 113, 2008.
- K. Yalkın, Yüksel: **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar**, 14. Baskı, Ankara, Nobel Yayınları, 2005.
- Kalenderoğlu, Mahmut: **Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi**, 3. Baskı, Ankara, Agon Yayınları, 2006.
- Kalkınoğlu, Mehmet: “İç Kontrol Sistemi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 265, Eylül 2003, s. 70-78.
- Kardeş Selimoğlu, Seval: **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. Baskı, Eskişehir, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2004.
- Karyağdı, Nazmi: “Değeri Düşen Malların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, s. 76-79.

- Kaval, Hasan: **Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2005.
- Kaynak, Harun: “Dönem Sonu İşlemleri Yönünden Sayım Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 244, Aralık 2001, (Mevzuat Aboneliği), (Çevrimiçi) <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIndeks.aspx?ay=12&yil=2001>, 21.07.2009.
- Kepekçi, Celal: **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, Avcıol Yayınları, 2006.
- Koç, Enes: “Vergi Usul Kanunu Açısından Kredi Faizi ve Kur Farklarının Emtia ve Gayrimenkullerin Maliyetinin Belirlenmesi Esnasında Değerlendirilmesi” (Çevrimiçi) http://www.senaymm.com/makale/faiz_giderleri.doc, 17.07.2008.
- Koyuncu, Mesut: “İmalatçı Firmaların Üretimleri Neticesinde Ortaya Çıkan Hurdaların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **İSMMMO Yayınları- Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, Ocak-Şubat-Mart 2005, s. 23-28.
- KPMG: International Financial Reporting Group: **Insights into IFRS**, 5 th Edition, Italy, Thomson, 2008.
- Kumkale, Ruknettin: **Tek Düzen Hesap Planı: Enflasyon Muhasebesi Açıklamalı ve YTL ile Uyumlu**, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2005.

- Küçük, Sema: “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Yayınları**, Sayı 181, Yıl 16, Ocak 2008, s. 95-112.
- Küçüksavaş, Nihat: **Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)**, 10. Baskı, İstanbul, Kare Yayınları, 2005.
- Lazol, İbrahim: **Genel Muhasebe**, 11. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2006.
- Lindow, Paul E., Jill D. Race: “Beyond Traditional Audit Techniques”, **Journal of Accountancy Issues**, July 2002, (Çevrimiçi) <http://www.caacm.com/i/u/6024308/i/last.pdf>, 23.05.2008.
- Maliye Bakanlığı: 1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.
- Marshall, David H., Wayne W. Mcmanus: **Accounting: What The Numbers Mean**, 4. Baskı, Irvin Mcgraw Hill, 1999.
- Meigs, Robert F., Walter B. Meigs: **Accounting: The Basis for Business Decisions**, 9 th Edition, McGraw- Hill Inc., 1993.
- Nuhoglu, İrem: **Principles of Accounting**, Yayın No 704, İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi, 2001.
- Örten, Remzi, Aydın Karapınar: **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, 2. Baskı, Ankara, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 2003.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi.

- Özbirecikli, Mehmet: **Dönem Sonu İşlemleri**, 2 Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2005.
- Özeren, Baran: “ABD Sayıştayı Tarafından Yayınlanan Federal Devlette İç Kontrol Standartları” Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Çeviri, 11.03.2002, Ankara, s. 1-30, (Çevrimiçi) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/22feddevickontstandart.pdf>, 14.02.2009.
- Öztürk, Bünyamin, Mustafa Özer: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2003.
- Öztürk, Bünyamin, Güray Öğredik: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara, ASMMMO Yayınları, Yayın No 55, 2007.
- Özyer, M. Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB): “AU Section 326: Evidential Matter”, (Çevrimiçi) http://www.pcaobus.org/standards/interim_standards/auditing_standards/au_326.html, 11.04.2008.
- Revsine, Lawrence, Daniel W. Collins, W. Bruce Johnson: **Financial Reporting And Analysis**, 3 th Edition, Pearson Prentice Hall, 2005.
- Rödl & Partner: Türkiye Muhasebe Standartları, Sirküler 2006/29, (Çevrimiçi) <http://www.roedl.com.tr/http/SRK200629.pdf>, 05.11.2007.

- SAYIN, Kudret Şevket: “İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi” **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 54, 2001, Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/54MaliCozum/09%20%2054%20KUDRET%20ŞEVKET%20SAYIN.doc>, 20.10.2007.
- Susmuş, Türker, Canan Yükçü: “Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar ve Uygulaması”, **Muhasebe Standartları Sempozyumu IX**, 2005, s. 63-105.
- Şimşek, Özgür: “İşletmelerde Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 232, Aralık 2000, s. 187-195.
- Taylor, Donald H., G.William Glezen: **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 6 th Edition, Singapore, John Wiley & Sons, 1994.
- Tekin, Cem: “V.U.K. Hükümleri Uyarınca Değeri Düşen Mallarda Değerleme”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 131, Kasım 2003, s. 92-101.
- TMSK: (Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/>, 05.11.2007.
- TMSK: “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS- 2) Hakkında Tebliğ”, Sıra No 3, 15.01.2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete.
- Tokaç, Ahmet: **Uygulamacı Gözüyle Finansal Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul, Tunca Yayınları, 2006.
- Tokur, Necati: “Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 316, Aralık 2007, s. 103-111.

- Tunçel, Ahmet Kamil: “İşletmelerin Emtia Stoklarında Ortaya Çıkan Kayıpların Muhasebeleştirilmesi”, **İSMMMO Yayınları-Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 62, Ocak- Mart 2003, (Çevrimiçi)<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/29%20%2062%20AHMET%20KAMIL%20TUNÇEL%20.doc>, 22.11.2008.
- Türk, Yakup: “Üretim Sırasında Hurda Açığa Çıkan İşletmelerde Maliyetlerin Tespiti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 306, Şubat 2007, s. 121-124.
- Uçmazbaş, Erol: “Envanter Noksan ve Fazlaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 304, Aralık 2006, s. 99-102.
- Ürel, Gürol: “Değeri Düşen Mallarda Değerleme”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 92, Ağustos 2000, s.32-40.
- White, Diane: “Inventory Accounting Methods- An Overview of the Three Most Common Inventory Valuation Methods”, **The Genuine Article Literally**, 2008, (Çevrimiçi) http://accounting.suite101.com/article.cfm/inventory_accounting_methods, 03.01.2009.
- Yıldız, A. Murat: **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu (Sunum Özeti)**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, Aralık 2006.
- Yılmaz, Kazım: “Değerleme: Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 292, Aralık 2005, s.20-25.
- Yükçü, Süleyman: **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İzmir, Birleşil Matbaacılık, 2005.