

PAPER DETAILS

TITLE: Uzun Vadeli Mal veya Hizmet Alimlerinde Indirilecek Katma Deger Vergisinin
Muhasebelestirilmesine Yönelik Bir Öneri

AUTHORS: Selim CENGİZ,Abdulkerim GÖK

PAGES: 174-201

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/477181>

Uzun Vadeli Mal veya Hizmet Alımlarında İndirilecek Katma Değer Vergisinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Öneri

Selim CENGİZ¹, Abdulkerim GÖK²

Özet

Türkiye muhasebe standartları işletmenin niteliğine uygun raporlama yapması konusunda bir serbesti sağlamaktadır. İndirilecek katma değer vergisini bir varlık olarak ele alan bu çalışma, özellikle şu iki özelliğe sahip işletmelerin katma değer vergisi ile ilgili işlemlerinin muhasebeleştirilmesine öneriler sunmaktadır. Birincisi işletme mal veya hizmet alımlarını bir sonraki mali yıla taşıyacak şekilde uzun vadeli olarak yapmaktadır. İkincisi işletmenin ilgili mali yılda hiç hesaplanan katma değer vergisi oluşmayacaktır. Çalışma verilen örnekler yardımıyla sözedilen varsayımlara uyan işletmelerin, finansal bilgi kullanıcılarına tutarlı ve güvenilir mali tablolar sunabilmeleri için indirilecek katma değer vergisi hesabını gerçeğe uygun değer üzerinden kayıt altına alması gerektiğini öneri olarak sunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Katma Değer Vergisi, Uzun Vadeli Mal ve Hizmet Satışı*

JEL Sınıflandırma: *M40, M41, M42*

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Çankırı Karatekin Üniversitesi, İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü, Çankırı, Türkiye, scengiz@karatekin.edu.tr

² Doç. Dr., Kalkınma Bakanlığı Müşaviri, Ankara, Türkiye, abdulkerimgok@hotmail.com

Abstract

Turkish accounting standards provide a freedom to enterprises to make a report consistent with their nature. Approaching deductible VAT as an asset this study provides suggestions about accounting of VAT associated processes of the enterprises who especially have these 2 properties. First enterprise is going to make purchases of goods and services in long term manner that is to exceed to next financial year. Second in relevant year there not going to be any VAT of the enterprise to be calculated. This study with the help of examples introduces as recommendation that it is necessary to register deductible VAT accounts on fair value so that enterprises those corresponds to the referred assumptions can present consistent and reliable financial tables to financial users.

Key words: *Value Added Tax, Long-term Sale of Goods and Services*

JEL Classification: *M40, M41, M42*

Giriş

Katma Değer Vergisi (KDV) düşüncesini ilk defa Yale Üniversitesi Profesörlerinden Thomas S. ADAMS, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu'ndaki konferansında "Tadil Edilmiş Kurumlar Vergisi" kavramıyla sözetmiştir. 1919 yılında ise Almanya hükümetinin ekonomi danışmanı olan Dr. Wilhem Von SIEMENS, bu sistemi "Yeni Bir Muamele Vergisi" olarak, hükümete tavsiye etmiştir. ADAMS tarafından önerilen şekliyle KDV ilk olarak ABD'nin Michigan Eyaletinde "işletme Faaliyeti Vergisi" olarak uygulanmıştır. 1920 ve 1930 yılları arasında çeşitli ülkelerde ele alınmış Japonya'da Shoup Komisyonu tarafından önerilmesine rağmen uygulanamamıştır. Bugünkü anlamıyla KDV ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamış ve verginin uygulamadaki başarısı nedeniyle 1962 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesince bütün üye ülkelere bu verginin uygulaması için tavsiyelerde bulunulmuştur. 1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere AB'ye üye diğer ülkelerde yürürlüğe konulmuştur. KDV'nin AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmasının temel nedeni, Avrupa Topluluğu'nu kuran 1957 tarihli Roma Antlaşmasının 99. maddesinin dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin hükmüdür. KDV yalnızca AB'ye üye ülkelerde hızla yayılmamış, AB dışındaki ülkelerde de hızlı bir yayılma göstermiştir (Balyalı, 2015: 11).

Türkiye'de ise KDV, 2 Kasım 1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak, 1 Ocak 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. 1985 yılına kadar yürürlükte olan 8 ayrı dolaylı vergi kaldırılmış, bunların yerine KDV yürürlüğe girmiştir. İşletmelerin mal, hizmet veya sabit varlık alımlarında satıcı işletmelere ödemiş oldukları vergi tutarı indirilecek KDV olarak tanımlanmaktadır. İşletmeler satmış oldukları mal veya hizmetlerde alıcı işletmelerden tahsil etmiş oldukları KDV'den bu tutarı düşerek kalan kısmı vergi idaresine KDV beyannamesi ile beyan ederek ödemektedirler. İşletmelerin kuruluş aşamalarında henüz satış işlemlerine başlamadıklarından dolayı belirli bir dönem hesaplanan KDV oluşmayabilir. Alımlarıyla ilgili indirilecek KDV'de yüksek olabilir. Öte

yandan, bazı işletmelerde, tahıl ticareti yapan zahireciler gibi hasat döneminde ürün alıp bir sonraki bilanço döneminde satış yapabilirler. Bu tip işletmeler için de ilgili dönemde hesaplanan KDV oluşmayıp sadece indirilecek KDV sözkonusu olacaktır. Alımların peşin olarak yapıldığı ya da vadeli alımların KDV tutarının satıcı işletmeye peşin olarak ödendiği durumlarda KDV kaydında herhangi bir sorun oluşmamaktadır. Fakat ilgili alımlarına ait ödemeleri KDV'si ile birlikte bir sonraki bilanço döneminde ödeyecek işletmelerde KDV kaydı sorunu ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızda öncelikle KDV ilgili kapsamlı bir kavramsal bilgi verildikten sonra örnek uygulamalarla önerilerimiz ortaya konulmuştur.

1. Katma Değer Vergisi

KDV, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şekli olup günümüzde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Gerger, 2011: 60-66). Bazı istisnalar dışında bütün mal ve hizmetleri kapsayan KDV, mal ve hizmetlerin satış fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır. Yine satıcılar mal veya hizmet alımları esnasında ödedikleri KDV'yi satışlarında tahsil ettikleri KDV'den düşerek aradaki farkı vergi idaresine öderler (Pehlivan, 2011: 317). Üretimden tüketime kadar her safhada oluşan katma değer vergilendirmesi sistemin bünyesinde bulunan indirim mekanizması suretiyle gerçekleşmektedir (Sazak, 2009: 171). Kısacası KDV bir muamele vergisi olup, her el değiştirme safhasında alınan bir vergidir. Ancak verginin matrahı, o malın satış fiyatı olmakla beraber, indirim mekanizması sayesinde yaratılan katma değeridir. Teorik anlamda üretim faktörlerine (emek, sermaye, tabiat, teşebbüs) üretime katılma karşılığında ödenen paylardan (ücret, faiz, rant, kâr) oluşan katma değer, pratik anlamda malın satış fiyatı ile maliyet bedeli arasındaki farktır. Diğer bir ifadeyle, katma değer; bir işletmede belirli bir zaman diliminde üretilen mal ve hizmetlerin hâsılat tutarı ile o hâsılatın elde edilmesi için dışarıdan satın alınıp sarf edilen mal ve hizmetlerin mal oluş tutarı arasındaki olumlu farktır (Akman, 2010: 8-9). KDV, yaratılan katma değeri kendine matrah kabul eden ve bunun

üzerinden hesaplanan bir vergi olmaktadır. Burada bir hususa dikkat çekmek gerekir. O da, bir malın geçirdiği her bir aşamadaki katma değerlerin toplamının o malın değişik aşamalardaki katma değerlerinin toplamına isabet ettiği ve birbirine eşit olduğudur (Balyalı, 2015: 4).

Türkiye’de KDV’nin konusu; ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithalatıdır. KDV Kanunu 1. Maddesinde yapılan bu tanımlamaya ek olarak ayrıca KDV Kanunu 1.maddesinin 3. bendinde sayılan işlemler de verginin konusuna dahil edilmiştir. Kanunun 1. maddesinde ayrıntılı belirlemenin yanında, anlamı ve tanımı diğer hukuk dallarında ki tanımlardan farklı olduğundan ya da bir yorum farklılığı doğurmaktan kaçınmak amacıyla devam eden maddelerde de KDV’nin konusunun düzenlenmesi sürdürülmüştür. Örneğin 2. Maddede teslim tanımlandıktan sonra 3. Maddede teslim sayılan hallerin, 4. Maddede hizmet tanımlandıktan sonra 5. Maddede hizmet sayılan hallerin düzenlenmesinin bu amaca uygun olduğu düşünülmelidir (Göner, 2013: 75-76).

Öte yandan, vergi borcunun doğması için verginin konusunun var olması yeterli değildir. Yükümlünün verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimde ilişki içine girmesi gerekir. VUK’da vergiyi doğuran olayın, vergi alacağının vergi kanunlarında verginin bağlandığı olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı belirtilmiştir (VUK mad.19). Kanun nezdinde vergiyi doğuran olay meydana gelen kişi yükümlü konumuna gelir ve onun için vergi borcu doğmuş olur (Şenyüz, 2005: 47). Bilindiği üzere VUK’un 19. Maddesi vergiyi doğuran olayı, “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde tanımlamıştır. KDV Kanunun 10. Maddesi de, hangi durumlarda ve ne zaman vergi alacağının doğacağını belirlemiştir (Mutluer, 2007: 285-286). KDV Kanunu vergiyi doğuran olayı, verginin konusunu oluşturan işlemler bakımından ayrı ayrı esaslara bağlayarak düzenlemiştir. Vergiyi

doğuran olay bakımından, Kanunda sayılan başlıca hususlar aşağıda sıralanmıştır (Öncel vd., 1997: 419).

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen tutarlarla sınırlı olmak üzere söz konusu belgelerin düzenlenmesi,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,
- İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi, anında meydana gelir.

2. TMS 2 Stoklar ve TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına Göre Mal Alışında Vade Farkı

İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla elde edindiği ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan

ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içinde nakde çevrilebilen varlıklarına stok denmektedir (Özmen, 2012:). Ancak bu tanımda TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu Standardı ile çelişen bir husus karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu standarda göre, stokların bir sene içinde nakde çevrilmesi beklenmiyor olsa bile dönen varlık sayılabileceği belirtilmiştir. Bu durumda bu tarz stoklar raporlanırken raporlama dipnotlarında bu hususun belirtilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2014). TMS 2 Stoklar Standardına göre stok; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Ayrıca stokların maliyeti; mal bedeli, nakliye ve sigorta giderleri, akreditif giderleri, finansman giderleri ve kur farklarının toplamından oluşmaktadır (Sönmez, 2003: 27).

TMS 2'e göre, stoklar maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değeri³ (Yereli vd., 2012: 29). Ayrıca, ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin hesaplanmasında indirim konusu yapılır. Standarda göre, stoku bulunduğu konuma getirinceye kadar yapılan harcamalar satın alma maliyetine eklenir, bulunduğu konuma getirdikten sonra yapılan giderler ise maliyete eklenmez, dönem giderine aktarılır. TMS 2 standardının öngördüğü hükümlerle, ülkemizde uygulanan Tekdüzen Muhasebe

³ Burada önemli olan diğer bir husus, TMS 2 Stoklar Standardında; stokların değerlemesinde, normal şartlarda birbiri yerine geçmeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan malların maliyeti gerçek parti maliyet yöntemi ile belirlenir. Bu stoklar dışında kalan stokların maliyeti FIFO (İlk giren ilk çıkar) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri ile belirlenebilmektedir. Standartta maliyetlerin ölçümü ile ilgili olarak perakende yöntem ve standart maliyet yöntemi de yer almaktadır. VUK'da ise, fiili maliyet yöntemi esas olmakla birlikte, FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri de bulunmaktadır (Yereli vd., 2012: 29). VUK'nda yer alan LIFO uygulaması TMS 2 Stoklar standardında yer almamaktadır. Bu durum stokların değerlemesinde LIFO yönteminin standart tarafından uygulanmayacağı sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca Standart stokların maliyetinde normal maliyet yöntemini benimserken; vergi mevzuatı tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır (Memiş ve Tanrısinatapan, 2016: 24).

Sistemi ile arasında uygulama açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Farklılık, stokun vadeli satın alınması durumunda ortaya çıkmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012: 125). Bu durum aşağıda anlatılmıştır;

Muhasebe uygulamalarında, stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl belirleneceğini ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgi verir (TMS 2). Buna göre stoklar;

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;
- Satılmak üzere üretilmekte olan ya da
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Stokların değerlemesinde net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer uygulanmaktadır. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer ise, stokun karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer, bir varlığa ilişkin fiyatın, istenildiği ve düzenli olarak satıcıdan, borsadan, fiyatlama hizmeti veren bir kurumdan alınması ve alınan fiyatların, karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleştirilen fiili ve düzenli piyasa işlemlerini temsil etmesi durumunda ilgili varlığın aktif piyasa da var olduğunu kabul eder. Ayrıca gerçeğe uygun değer belirlenmesindeki amaç, işletmenin anında ulaşabilme olanağına sahip olduğu piyasada alınan varlığa ilişkin raporlama dönemi sonunda yapılacak işlemin fiyatına ulaşmaktır (Aydın, 2016: 119). Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değerdir, gerçeğe uygun değer ise değildir.

Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir (Bozkurt, 2013: 224). Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. Bu nedenle, işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri dikkate alır (Sağlam, 2013). Satın almayla ilgili bedelin, alış işleminden belirli bir süre sonra ödenmesi koşuluyla yapılan satın alımlarda fiyat, peşin alım bedeline göre bir miktar yüksek olur. Oluşan bu fark vade farkı olarak nitelendirilir (Kaygusuzoğlu, 2009: 188).

Vadeli alım işlemlerinde, vade farkları vergi mevzuatı veya Tekdüzen Muhasebe Sistemi açısından malın maliyetine dâhil edilirken, TMS 2 Stoklar Standardı açısından vade farkları ilgili dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir⁴ (Gökgöz, 2012: 257). Diğer bir ifadeyle, TMS 2 Stoklar standardına göre, alış bedeli ile kaydedilen stokların alış bedeli vade farklarından arındırılmaktadır. Böylece vade farkları ertelenmiş borçlanma maliyeti niteliğinde 322 Ticari Borç Reeskontu hesabının borçlu kısmına kaydedilir. Bu hesaptaki tutar daha sonra 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılır. Nihai olarak stokların vade alımından kaynaklanan vade farkları faiz gideri olarak muhasebeleştirilirken, stokların alış maliyeti peşin bedelleri olarak kayıtlarda yer alır (Akbulut ve Yanık, 2010: 127). Vadeli satışlarda ise TMS 18 Hasılat standardına göre; satış bedelinin içerdiği vade farkı satış bedelinden düşülerek 122 Ticari Alacaklar Reeskontu hesabının alacaklı kısmına kaydedilirken, satış bedelinin peşin tutarı 600 Yurtiçi Satışlar

⁴ TMS 2'ye göre, finansman giderleri, vade farkları ve kur farkları, satın alma maliyeti içinde değerlendirilmezler. Ancak, stokların özellikli varlık olması durumunda TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, finansman giderleri maliyetine eklenebilir. Vade farkları da keza benzer bir şekilde maliyet bedeline dâhil edilmez; finansman giderleri olarak dönemsellik ilkesine uygun olarak kayıtlara alınır (Demir, 2012: 271). Vergi kanunlarına göre ise, özellikli varlık ayrımı olmaksızın, stok alış ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Stok aktifleştirildikten sonra, kur farklarının maliyete ilave edilmesi ihtiyaridir (Özerhan ve Yanık, 2012:127).

hesabının alacaklı kısmına kaydedilir. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, hem TMS 2 Stoklar standardı hem de TFRS 9 Finansal Araçlar standardına göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. 122 Ticari Alacak Reeskontu hesabında kaydedilen tutar dönem sonunda 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılarak kapatılır (Yanık, 2012: 329-330).

Öte yandan, vergi mevzuatında veya Tekdüzen Muhasebe Sisteminde mal ve hizmet alışları, maliyet bedeli ile ilgili varlık veya maliyet hesabının borçlu kısmına kaydedilir. Ancak stoklarda piyasa fiyatının %10 ve üzerinde bir değer düşüklüğü var ise emsal bedel ile değerlendirilir. Mal ve hizmet satışlarından ise, satış geliri maliyete ilave edilen kâr ile birlikte, satış fiyatıyla yurt içi satışlar hesabının alacaklı kısmına kaydedilir. Ancak satış işleminde vade farkları olması durumunda ve bu farkı kaydetmek isteyen işletmeler satış bedelinin peşin tutarını 600 Yurt içi satışlar hesabının alacaklı kısmına kaydederler. Peşin satış bedeline ilave edilen vade farkı tutarı ise 602 Diğer Gelirler hesabının alacaklı kısmına kaydedilir (Sürmen, 2012: 217; Yanık, 2012: 326-327).

Vergi Usul Kanunu madde 281 ve 285'e göre, senetsiz alacaklar ve ileri vadeli alacak çeklerinin reeskonta tabi tutulması mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu açısından senetsiz alacaklara ve ileri vadeli çeklere reeskont ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider (KKG) olarak kayıtlara alınır. TMS' ye göre, vadesiz çekler ilk muhasebeleştirmede ve izleyen dönemde yapılan muhasebe kayıtlarında, gerçeğe uygun değerden değerlendirilir. Vadeli çekler ilk muhasebeleştirme (iskonto edilmiş maliyet) gerçeğe uygun değerle, izleyen dönemde ise, itfa edilmiş maliyet bedeli (bugünkü değer) dikkate alınır (Aydın, 2016: 119). Alacak Senetleri ise mukayyet değeriyle ölçülür. Vergi Usul Kanunun 281. Maddesine göre reeskont işleminde tasarruf değeriyle değerlendirilir. Fakat borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak şartıyla, senetli alacağın tasarruf değerini bulmak için nominal değerinden faizi çıkartılması gerekmektedir. TFRS 9 ve TMS 32'ye göre yapılan açıklamada her türlü alacağın finansal varlık niteliğinde

ele alınması gerekmektedir. TFRS 9 kapsamında finansal varlık ve borçlar ilk başlangıçta gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (Aydın, 2016: 125).

TMS 2 Standardının 11'inci maddesine göre stokların satın alma maliyeti, satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılabileceği üzere stokların maliyetlerini oluşturan satın alma maliyetleri ile kastedilen, üretimde kullanılacak olan direkt veya endirekt malzeme yani ilk madde malzeme stoklarıdır. Tanımda sözü geçen "işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç" hususunu açıklanırsa; bir malın edinilmesi aşamasında ortaya çıkmasına rağmen alışıta ödenen Katma Değer Vergisi (KDV) , tahsil edilen KDV tutarından indirilerek geri alınacağından maliyete eklenmemektedir (Sevilengül, 2014). Öyle ki, işletme satın aldığı stoka karşılık satın alma sırasında KDV ödemesinde bulunsa bile, mal veya hizmet satışı sırasında da karşı taraftan KDV elde edecek, alışlarda ödenen KDV tutarı, satış sırasında ele geçen KDV tutarından indirilecek, atıl kalan KDV ise gelecek dönemlerde indirilmek üzere devredecektir. Aynı zamanda TMS 2 11. maddeye göre, satın almada yapılan ticari iskonto ve buna benzer diğer indirimler satın alma maliyetinin tespit edilmesinde maliyetten indirim konusu yapılmaktadır. Dolayısıyla satın alınan stok maliyetinden indirim tutarı düşülmeli ve stokun maliyeti indirim tutarından sonra kalan tutar olmalıdır. Aynı zamanda, stokun "edinme" aşaması bitip "elde tutma" aşaması başladığında maliyet yüklemesi durdurulmaktadır. Ancak elde tutulan bu stokun yeni bir duruma ve konuma getirilmesi için yapılan bir harcama söz konusu ise bu harcamalar maliyete alınacaktır (Sevilengül, 2014: 125; Ayrıl, 2016: 21).

Yukarıdaki açıklamalar genel olarak değerlendirildiğinde, TMS 2 stoklar standardının Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına getirdiği yenilik, mal alışlarının vadeli yapılması durumundaki vade farkının

finansman gideri olarak dönemsellik ilkesine uygun olarak kayıtlara alınmasıdır. Vadeli mal alışlarında ortaya çıkan borçlar TFRS 9 standardına göre finansal borç olarak nitelendirilmektedir. TMS 2'ye göre, satın alınan malların peşin değeri ticari malların maliyeti olarak kayda alınırken vade farkı ise ertelenmiş gider veya Ticari Borçlar Reeskontu olarak kayda alınmalıdır. TFRS 9 uyarınca finansal borç olarak nitelenen satıcılara olan borçlar itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülerek kayıtlara alınır. Aynı şekilde mal satışlarından doğan alacaklar da itfa edilmiş maliyet değeri (bugünkü değer) üzerinden ölçülerek kayıtlara alınır. Vergi mevzuatına göre ise, bir stok alış ile doğrudan ilgili vade farklarının da stokun maliyeti ile ilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu durum, Tekdüzen Hesap Planında stokların edinme aşamasında borçlanma maliyetlerinin stokun maliyetine ekleneceği esastan hareket edildiği reeskont işlemi için açılan hesaplardan anlaşılmaktadır. Yukarıda anlatılanlar aşağıdaki örnekler yardımıyla daha açık hale getirilebilir.

Örnek Uygulama 1 (Kısa Vadeli Ticari Mal Alış ve Satışı):

01.06.2016 tarihinde Karatekin İşletmesi peşin bedeli 75.000 TL olan ticari malını 4 ay vadeli olacak şekilde Başkent İşletmesine 85.000 TL'ye satmıştır. KDV dikkate alınmamıştır. (Özerhan ve Yanık, 2012: 191; Özheran, 2014: 30'dan uyarlanmıştır).

a) Satış Kaydı (TMS'ye Göre)

01/06/2016			
120. ALICILAR	85.000		
600. YURTİÇİ SATIŞLARI		75.000	
6XX.VADE FARKI GELİRLERİ ⁵		10.000	
<i>Vadeli mal satış kaydı.</i>			

⁵ Bu hesap yerine "6XX. Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı, 1XX. Ertelenmiş Faiz Gelirleri veya 122 Ticari Alacak Reeskontu Hesabı" da kullanılabilir.

Alacak senedinin itfa edilmiş maliyeti üzerinden bilançoda gösterilebilmesi için, döneme ilişkin faiz gelirinin etkin faiz oranı üzerinden hesaplanması ve Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekir.⁶ Ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabı, alacak bakiyesi veren, ancak finansal durum tablosunda ilgili varlık grubunun altında indirim unsuru olarak yer alan bir hesaptır. Yukarıdaki örnekte, alıcılar hesabı bilançoda 85.000 TL, ertelenmiş vade farkı gelirleri ise 9.478 TL indirim unsuru olarak yer alır, dolayısıyla alacak senetleri itfa edilmiş maliyeti üzerinden (10.000-9.478=522) finansal durum tablosunda raporlanmış olur. Etkin faiz oranı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = \text{Gelecekteki Değer (GD)} * [1/(1+r)^n]$$

$$85.000 = 75.000 * (1+r)^4$$

$$r = 0,03$$

$$85.000/(1+0,03)^4 = 75.522$$

$$75.522 - 75.000 = 522$$

Dönem sonunda 6XX Vade Farkı Gelirleri hesabında yer alan 10.000 TL'lik tutar 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılır ve yapılması gereken kayıt aşağıda gösterilmiştir:

⁶ TMS 18 Hasılat Standardı, faizin finansal tablolara etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilerek yansıtılacağını ifade etmektedir (TMS 18, par. 30). İtfa edilmiş maliyetinden ölçülecek bir varlık veya yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanırken yapılacak şey, önce o varlık veya yükümlülüğün içerdiği etkin faiz oranını hesaplamak ve bu etkin faizi kullanarak varlığı iskonto etmektir. Özellikle de ticari alacaklar ve borçların gerçeğe uygun değerinin tespitinde hasılat standardında ifade edildiği gibi, bir satış anlaşmasının sonucu olarak nakit veya nakit benzeri ödemelerin ertelenmesi, satış işleminin bir finansman işlemi niteliği taşıması durumunda, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı kullanılarak iskonto edilmesiyle belirlenmelidir. Burada kullanılacak olan emsal faiz oranı; benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin, benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı olabileceği gibi finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı da olabilir (Ayçiçek, 2011: 78).

	31 /12/2016		
6XX. VADE FARKI GELİRLERİ	522		
642. FAİZ GELİRLERİ		522	
<i>Vade farkının gelir olarak kaydedilmesi.</i>			

a) Alış Kaydı (TMS'ye Göre)

	01/06/2016		
153. TİCARİ MALLAR	75.000		
6XX. VADE FARKI GİDERLERİ ⁷	10.000		
191. İNDİRİLECEK KDV	15.300		
320. SATICILAR		100.300	
<i>Vadeli mal alış kaydı.</i>			

Dönem sonunda 6XX. Vade Farkı Giderleri Hesabında yer alan 522TL'lik tutar 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılır ve yapılması gereken kayıt aşağıda gösterilmiştir:

	31 /12/2016		
780. FİNANSMAN GİDERLERİ	522		
6XX. VADE FARKI GİDERLERİ		522	
<i>Vade farkının gelir olarak kaydedilmesi.</i>			

⁷ Bu hesap yerine "6XX. Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri Hesabı, 1XX. Ertelenmiş Faiz Giderleri veya 322. Ticari Borç Reeskontu Hesabı" da kullanılabilir.

c) Satış Kaydı (Vergi Mevzuatına Göre)⁸

	01 /06/2016		
120. ALICILAR	85.000		
600. YURTIÇİ SATIŞLAR		75.000	
602. DİĞER GELİRLER		10.000	
<i>Vadeli mal satış kaydı.</i>			

d) Alış Kaydı (Vergi Mevzuatına Göre)

	01/06/2016		
153. TİCARİ MALLAR	85.000		
320. SATICILAR		85.000	
<i>Vadeli mal alış kaydı.</i>			

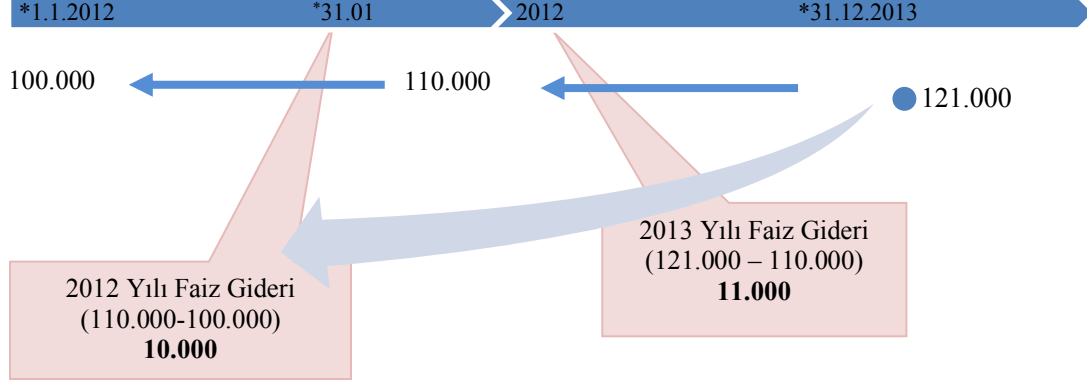
Örnek Uygulama 2 (Uzun Vadeli Ticari Mal Alışı):

Yıllık mali tablo düzenleyen X işletmesi, 01.01.2012 tarihinde, ürünlerini 2 yıl vadeli olarak %10 KDV hariç 121.000 TL fiyatla, Y işletmesinden satın almıştır. X işletmesi, KDV tutarını peşin ödemiş, geriye kalan tutar için ise 2 yıllığına senetsiz borçlanmıştır. Yıllık piyasa faiz oranı %10'dur (Bozkurt, 2013: 219-222'den uyarlanmıştır).

⁸ Vergi mevzuatına göre, satış işleminde vade farkları olması durumunda ve bu farkı kaydetmek isteyen işletmeler satış bedelinin peşin tutarını 600 Yurt içi satışlar hesabının alacaklı kısmına kaydederler. Peşin satış bedeline ilave edilen vade farkı tutarı ise 602 Diğer Gelirler hesabının alacaklı kısmına kaydedilir (Sürmen, 2012: 217; Yanık, 2012: 326-327).

Çözüm:

Alış bedelinin vade sonu değeri : 121.000 TL
 Alış bedelinin peşin değeri ($121.000 / 1,1^2$) : 100.000 TL
 2 yıllık toplam faiz gideri ($121.000 - 100.000$) : 21.000 TL'dir.



01 /01/2012

153. TİCARİ MALLAR	100.000	
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU ⁹	10.000	
422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	11.000	
191. İNDİRİLECEK KDV	12.100	
100. KASA		12.100
421. BORÇ SENETLERİ		121.000
<i>Mal Alış Kaydı.</i>		

Yukarıdaki kayıta; peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında bir fark olduğu için alım işleminde bir finansman unsuru

⁹ Bu hesap yerine "6XX. Vade Farkı Giderleri, 6XX. Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri Hesabı, 1XX. Ertelenmiş Faiz Giderleri hesabı da kullanılabilir. Ancak önceki örnekte "6XX. Vade Farkı Giderleri Hesabı" kullanıldığından ve farklı hesap kullanımlarını göstermek için bu örnekte 322. Ticari Borç Reeskontu Hesabı" kullanılmıştır.

mevcuttur. Bu tür durumlarda fark, finansmanın söz konusu olduğu dönem boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stokların maliyetine dahil edilmez. Bu nedenden dolayı da Ticari Mallar Hesabında yer alacak olan satın alma maliyeti 121.000 TL değil, 100.000 TL olacaktır.

31.12.2012 tarihine gelindiğinde, yukarıdaki şekil yardımıyla da ifade edilmeye çalışıldığı üzere, 21.000 TL'lik faiz giderinin 10.000 TL'si 2012 yılı faiz gideri olarak kayıtlara alınacaktır.

31 /12/2012			
780. FİNANSMAN GİDERİ		10.000	
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU		11.000	
420. SATICILAR		121.000	
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU			10.000
422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU			11.000
320. SATICILAR			121.000
<i>Vade farkının gider olarak kaydedilmesi ve vade uyum kaydı.</i>			

Bu kayıttan sonra 2012 yılı faaliyet sonuçları tablosunda, 10.000 TL'lik finansman gideri yer alacaktır. Finansal durum tablosunda ise 320. Satıcılar Hesabında 121.000 TL olarak yer alırken, 322. Borç Senetleri Reeskontu Hesabı'nda 21.000 TL yerine artık (21.000 – 10.000) 11.000 TL arak yer alacaktır. Bu durumda TMS 39'a uygun olarak borçların değeri 110.000 TL 'ye ulaşacaktır.

Tüm bu kayıtlar, V.U.K. uygulamaları ile karşılaştırıldığında, borçlar ödendiğinde ortadan kalkacak olan geçici vergi farklarını doğuracaktır. Şöyle ki; VUK 'a göre, 320. Satıcılar Hesabı'nın vergi değeri, 121.000 TL'dir. Ancak TMS uygulamalarına göre yaptığımız yukarıdaki

kayıtlardaki reeskont hesaplamalarından sonra, 320. Satıcılar Hesabı'nın muhasebe değeri ise 110.00 TL 'dir. TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre; vergi değeri, muhasebe değerinden büyük olan *kaynak hesaplarında*, "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" söz konusudur. Kurumlar vergisi oranının %20 olduğunu varsaydığımız bir ortamda, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü'nün tutarı $((121.000 - 110.000) * 0,2)$ 2.200 TL olacaktır. Diğer taraftan, 153. Ticari Mallar Hesabı'nın vergi değeri, 121.000 iken TMS 2'ye göre oluşan muhasebe değeri ise 100.000 TL 'dir. Bu durumda da yine TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre; (*varlık hesaplarında*) vergi değeri > muhasebe değeri olduğu için yine $((121.000-100.000)*0,2)$ 4.200 TL'lik Ertelenmiş Vergi Varlığı oluşmuştur. Bu farklar, ticari mallar tamamen satıldığında ortadan kalkacak olan geçici farklardır¹⁰. Sonuç olarak, toplamda oluşan Ertelenmiş Vergi Varlığı, $(4.200-2.200)$ 2.000 TL'dir. Bu durum özetle şu şekilde ifade gösterilebilir.

Alınan ticari mallarla ilgili hiçbir satışın yapılmadığı ve diğer olağan gelirlerin 5.000 TL olduğu varsayımı altında, işletmenin vergi mevzuatına göre gelir tablosu şu şekilde olacaktır:

GELİR TABLOSU (Vergi Mevzuatına Göre)			
690	DÖNEM KARI / ZARARI	:	50.000
	<i>Olağan Gelir</i>		<i>50.000</i>
691	DÖNEM KARI VERGİ GİDERİ	:	10.000
	<i>(50.000 * 0,20)</i>		<i>10.000</i>
692	DÖNEM NET KARI	:	40.000

Aynı örneğin muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

GELİR TABLOSU (Muhasebe standartlarına göre)			
---	--	--	--

¹⁰ Eğer 2012 yılı içinde bütün mallar satılmış olsaydı böyle bir fark oluşmayacaktı. Bu örnekte malların hiçbir tanesinin 2012 yılında satılmadığı varsayılmıştır.

690	DÖNEM KARI/ZARARI	:	40.000
	<i>Olağan Gelir</i>		50.000
	<i>Finansman Gideri</i>		(10.000)
691	DÖNEM KARI VERGİ GİDERİ¹¹	:	8.000
	<i>Mali Kar üzerinden Hesaplanan</i>		+ 10.000
	<i>Ertelenmiş Vergi Varlığı</i>		- 2.000
692	DÖNEM NET KARI	:	32.000

İlgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

31 /12/2012

	289. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2.000	
	691. VERGİ GELİRİ		2.000
	<i>Ertelenmiş vergi varlığının kayıt altına alınması.</i>		

3. Katma Değer Vergisinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Öneri

Yukarıdaki kayıtlar standarda uygun kayıtlardır. Ancak alış işlemi, KDV'si ile birlikte tamamen vadeli olarak yapılırsa ortaya bir sorun çıkmaktadır. Şöyle ki alışın tamamen vadeli olarak yapılması durumunda; ticari malın peşin değeri ile ödenen fiyatı arasında oluşacak fark ile vadeli borcun TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına uygun olarak bulunan itfa edilmiş maliyet değeri (bugünkü değer) arasında bir fark oluşacaktır. Bir vade ve vade farkı oluşması durumunda TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına göre, itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlemeye alınır. İtfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanması için öncelikle, Etkin Faiz Yöntemi (EFY) uygulanır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için, Etkin Faiz Oranının

¹¹ Faaliyet sonuçları tablosundaki 691.Dönem Karı Vergi Gider Hesabı'nın bakiyesi, her zaman TMS'ye uygun bir şekilde bulunan kar üzerinden hesaplanan vergi tutarına eşitlenmelidir ($40.000 \times 0.20 = 8.000$).

(EFO) hesaplanması gerekir. Bu fark KDV'den kaynaklanacaktır. Bu farklılığın giderilmesine yönelik olarak yapılmış herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olması, bu konu üzerine bazı fikirler geliştirmemize neden olmuştur. Konu, yukarıdaki örnek üzerinden şöyle anlatılabilir.

Örnek Uygulama 3:

Yıllık mali tablo düzenleyen X işletmesi, 01.01.2012 tarihinde, ürünlerini 1 yıl vadeli olarak %10 KDV hariç 121.000 TL fiyatla, Y işletmesinden satın almıştır. X işletmesi, borcun tamamı için 2 yıllığına senetsiz borçlanmıştır. Yıllık piyasa faiz oranının %10 olduğu varsayılmıştır.

Çözüm:

TİCARİ MAL AÇISINDAN PEŞİN DEĞER:

Ticari Malın Peşin Değeri: $121.000 / 1,1^2$:100.000

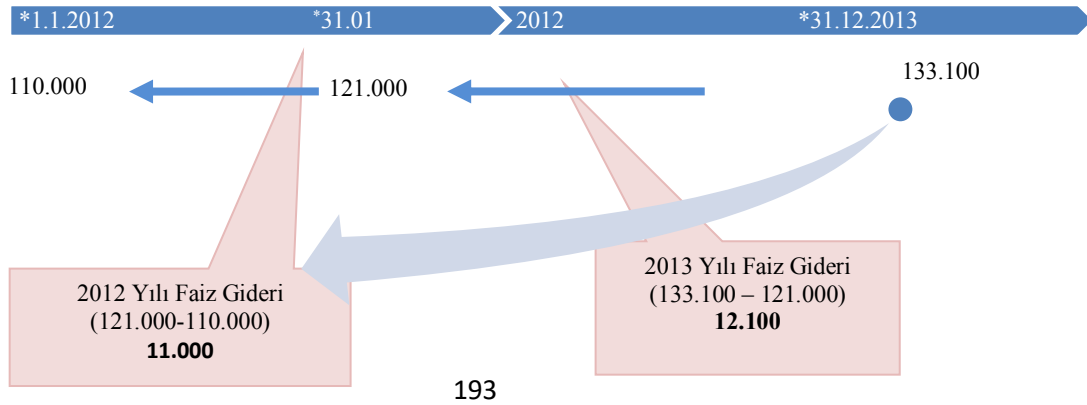
VADELİ BORÇ AÇISINDAN İTFA EDİLMİŞ MALİYET DEĞER (TASARRUF DEĞER):

Borcun Vade Sonu Değeri (Mal Bedeli + %10 KDV) : 133.100 TL

Alış Bedelinin Peşin Değeri ($133.100 / 1,1^2$) : 110.000 TL

2 Yıllık Toplam Faiz Gideri ($133.100 - 110.000$) : 23.100 TL'dir.

İlgili hesaplamalar aşağıdaki şekil yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır.



Örneğe İlişkin Verilebilecek Çözüm Yaklaşımları -1-

01 /01/2012			
153. TİCARİ MALLAR	100.000		
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	10.000		
422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	11.000		
191. İNDİRİLECEK KDV	12.100		
420. SATICILAR		133.100	
<i>Mal Alış Kaydı.</i>			

Yukarıdaki kayıt TFRS-9 standardına aykırıdır. Çünkü 01.01.2012 tarihinde vadeli borcun itfa edilmiş maliyet değeri (bugünkü değer), 110.000 TL olmalıdır. Ancak yukarıdaki kayda göre, borcun tasarruf değeri 112.100 TL'dir. Dolayısıyla bu kayıt yanlıştır. Farklılığı yaratan unsur ise KDV'nin de senetsiz borç altına alınmasıdır.

Örneğe İlişkin Verilebilecek Çözüm Yaklaşımları -2-

01 /01/2012			
153. TİCARİ MALLAR	97.900		
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	11.000		
422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	12.100		
191. İNDİRİLECEK KDV	12.100		
420. SATICILAR		133.100	
<i>Mal Alış Kaydı.</i>			

Yukarıdaki kayıt TMS 2-Stoklar Standardına aykırıdır. Çünkü ilgili standarda göre; bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla alma hakkı veren anlaşmaya sahipse, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında

oluşacak bir fark, finansman unsurunu içereceği için, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Örnekte peşin fiyat (100.000 TL) ile ticari mal için ödenen fiyat (121.000 TL) arasında 21.000 TL'lik fark bulunmaktadır. Ancak kayıtlarda bu hususa uyulmamıştır. Ayrıca standarda göre ticari mallar, 100.000 TL değer ile gösterilmelidir.

Örneğe İlişkin Verilebilecek Çözüm Yaklaşımları -3-

01 /01/2012			
153. TİCARİ MALLAR	100.000		
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	11.000		
01- Finansman Gideri Yazılacak Vade Farkı 10.000			
02- Fiyat Farkı KDV'si 1.000			
422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU	12.100		
01- Finansman Gideri Yazılacak Vade Farkı 11.000			
02- Fiyat Farkı KDV'si 1.100			
191. İNDİRİLECEK KDV	10.000		
420. SATICILAR		133.100	
Mal Alış Kaydı.			

Yukarıdaki kayıtnın hem TMS 2-Stoklar Standardına hem de TFRS-9 standardına uygun olduğu düşünülmektedir. Çünkü örnekteki peşin fiyat (100.000 TL) ile ticari mal için ödenen fiyat (121.000 TL) arasında 21.000 TL'lik fark, finansman gideri yazılmak üzere 322 ve 422 no'lu hesaplara aktarılmıştır. Ayrıca standarda göre ticari mallar, 100.000 TL değer ile gösterilmektedir. Yine TFRS-9 standardına uygun olarak da senetsiz borçlar, itfa edilmiş değer olan (133.100– 12.100 – 11.000) 110.000 TL üzerinden gösterilmektedir. KDV ise peşin fiyat üzerinden hesaplanan KDV olup gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilerek TMS'ye uydurulmuştur. KDV tutarı, yıllık olarak artırılarak 12.100 TL'ye

çıkartılmalıdır. Yalnız bu hususun, VUK'a göre düşünülmediği, tamamen TMS ruhuna uygun olarak yorumlandığına dikkat edilmelidir. KDV'nin ve finansman giderlerinin yılsonunda aşağıdaki şekilde kayıt yapılmalıdır (KDV tahakkuk kaydının yıllık olarak yapılacağı varsayılmıştır).

	31 /12/2012 191. İNDİRİLECEK KDV 322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU 02- Fiyat Farkı KDV'si 1.000 <i>Fiyat farkı KDV'sinin İndirilecek KDV hesabına devri kaydı.</i>	1.000	1.000
	31 /12/2012 780. FİNANSMAN GİDERİ 322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU 01- Finansman Gideri Yazılacak <i>Vade Farkı 10.000</i> <i>Vade farkının gider olarak yazılması kaydı.</i>	10.000	10.000
	31 /12/2012 191. İNDİRİLECEK KDV 322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU 02- Fiyat Farkı KDV'si 1.100	1.100	1.100

		<i>Fiyat farkı KDV'sinin İndirilecek KDV hesabına devri kaydı.</i>		
		31 /12/2013		
		780. FİNANSMAN GİDERİ	11.000	
		322. BORÇ SENETLERİ		11.000
		REESKONTU		
		01-Finansman Gideri Yazılacak		
		Vade Farkı 11.000		
		Vade farkının gider olarak yazılması kaydı.		

SONUÇ

TMS 2 Stoklar standardı, genel olarak değerlendirildiğinde Türk Vergi Mevzuatına veya Tekdüzen Muhasebe Sistemine yeni bir uygulama getirmemiştir. Sadece stok maliyetlerinin muhasebe uygulamalarında farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre vergi mevzuatımızda stokların alış maliyetine kur farkları ve faiz giderleri dahil edilirken; standart bu konuda kur farkları ve faiz giderlerinin alış maliyetine dahil edilmemesi gerektiğini ifade etmektedir. Sadece özellikli varlık (TMS 23) olarak ifade edilen stokların faiz giderlerinin varlığa ilişkin kısmı maliyete ilave edilebilir. Standart mal alımı ile ilgili vade farklarının malın maliyetine dahil edilmeden vade farkı gideri olarak raporlanmasını öngörmektedir. Ancak vergi mevzuatın vade farkları da alış maliyeti içinde değerlendirilmektedir (Memiş ve Tanrısinatapan, 2016: 24). Ayrıca TMS 2 standardı, vergi mevzuatının aksine stokları, maliyet bedeli ile net gerçekleştirebilir

değerinden düşük olanını ile değerlendirilmektedirler. Yine Standart tam maliyet yerine normal maliyet yöntemini önermektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde temel konularda vergi mevzuatı ve TMS 2 Stoklar standardı arasında temel farklılıklar bulunmaktadır.

Öte yandan, TMS 2 Standardına uygun olarak yapılacak alış işlemi kayıtlarında, alışın tamamen vadeli olarak yapılması durumunda; ticari malın peşin değeri ile ödenen fiyatı arasında oluşacak fark ile vadeli borcun TFRS 9 standardına uygun olarak bulunan itfa edilmiş maliyet değeri (bugünkü değer) arasında bir fark oluşacaktır. Bu fark KDV'den kaynaklanacaktır. Mal veya hizmet alımlarını bir yıldan daha uzun vadeli yapan ve yine bir yıldan uzun dönemde ödenecek KDV oluşmayacak işletmeler açısından bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi, ayrıca işletmelerin, finansal bilgi kullanıcılarına tutarlı ve güvenilir mali tablolar sunabilmeleri için indirilecek KDV hesabının gerçeğe uygun değer üzerinden kayıt altına alınması gerekmektedir. Ancak vergisel açıdan düzeltme ve uyumlama kayıtlarının ayrıca yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda çalışmada, özellikle üretim işletmeleri için oldukça önemli olan, uzun vadeli mal ve hizmet alışında meydana gelecek KDV'nin nasıl hesaplanması gerektiği ve bunun muhasebe uygulamalarının nasıl yapılacağı incelenmiştir. Stokların işletmelerin faaliyetlerine devam etmelerinde oldukça önemli varlıklar olmaları ve işletme varlıkları içinde önemli bir paya sahip olmaları ve bunların KDV hesaplamalarının ve muhasebe uygulamalarının tespiti yönü ile büyük önem arz etmesi konunun önemini ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

Akman İ. B., (2010), Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması ve Muhasebesi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi.

Aydın, G., (2016), Finansal tablolarda finansal varlıkların değerlemesi: Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından karşılaştırılması, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi.

Ayral, M.E., (2016), Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu Ve Tms-2 Stoklar Standartı Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve İki İşletme Uygulaması, T.C. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi.

Balyalı, S.T., (2015), Tevkifata Tabi İşlemlerde Kdv İadesi, Muhasebesi Ve Karşılaşılan Sorunlar, T.C. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi.

Bozkurt İ., (2013), Türkiye Muhasebe Standartları, Adalet Yayınevi, Ankara

Demir, Ş., (2012), Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Gerger, Ç. G., (2011), "Elektronik Ticarete Tüketim Vergisi Olarak Kdv'nin Etkinliği", Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3 (1).

Gökgöz A., (2012), "Kobi TFRS Çerçevesinde Stokların Muhasebeleştirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 16 (2).

Göner, C., (2013), Katma Değer Vergisinin Konusu, 1. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Kaygusuzoğlu, M., (2010), “Vadeli Alım-Satım İşlemlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3 (5).

Mutluer, M. K., (2007), Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Memiş, M. Ü. ve Tanrısinatapan, A., (2016), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklarda Muhasebeleştirme Esasları”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 25 (3), 15-30.

Öncel, M. Kumrulu, A. ve Çağan, N., (1997), Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuku Yayınları, Ankara.

Özerhan, Y., ve Yanık, S., (2012), Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, MU-DEN Yayın, Ankara.

Pehlivan O., (2011), Vergi Hukuku, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Sağlam N., (2013), “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 13) Ne Getiriyor?
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/003/> 15.03.2018

Sazak, C., (2009), “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Nedeniyle Kdv Sorumluluğu”, Mali Çözüm Dergisi, 91(2).

Sevilengül, O., (2014), Genel Muhasebe, 20. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sönmez, F., (2003), "13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı - Stoklar", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 9(2).

Sürmen, Y., (2012), Muhasebe 1, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Şenyüz, D. (2005), Vergi Hukuku, 1. Baskı, Ekin Kitabevi, Ankara.

T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS 2 Stoklar Standardı),
<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf> , (28.11.2013).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS 9 Finansal Araçlar
Standardı), http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms---tfrs-2011-seti.html,
25.12.2013)

Yereli, A. Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L., (2012), “Maliyetlerin Tespitinde
Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı’nın
Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi.