

VADE FARKI, KUR FARKI VE KREDİ FAİZLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF MATURITY DIFFERENCES, EXCHANGE RATE DIFFERENCES AND CREDIT INTERESTS WITHIN FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND TAX PROCEDURE LAW

Anıl AVCI*

Özge BOLAMAN AVCI**

ÖZ

Bu çalışmada dönen varlıkların büyük bir kısmını oluşturan stoklar hesabı incelenmiştir. **Çalışmanın uygulama kısmında borçlanma maliyetlerinin** kapsamına giren vade farkları, **kredi** faizleri ve kur farkları VUK, TMS kapsamında ele alınmış, iki uygulama arasındaki farklılıklara dikkat çekilmiştir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ve Muhasebe İlkelerine göre hesaplanan ticari kardan, vergi kanunlarına göre hesaplanan mali kara geçişin nasıl yapıldığı farklı örnekler üzerinde açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu

ABSTRACT

Inventories which constitute an important part of current assets are examined in this study. In the empirical part maturity differences, credit interests and exchange rate differences arising from foreign currency borrowings which constitute a part of borrowing costs are discussed within framework of Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards. Furthermore application differences are highlighted. Lastly association between accounting profit that is calculated based on Turkish Commercial Law and Accounting Principles and taxable profit that is calculated based on tax legislation is explained for each item on different examples.

Keywords: Inventories, Turkish Accounting Standards, Tax Procedure Law

* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

** Arş.Gör.Dr., Pamukkale Üniversitesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü

1. GİRİŞ

1990' ların başı itibari ile ivme kazanan küreselleşme olgusu muhasebe dünyasında da birtakım risk ve fırsatları beraberinde getirmiştir. Küreselleşme ile beraber uluslararası düzeyde faaliyet gösteren şirket sayısı artmış, yabancı firmalarla yerli firmalar arasında yapılan şirket evlilikleri dikkat çekmeye başlamıştır. Şirketlerin muhasebe uygulamalarının ülkeden ülkeye değişmesi artan ticaret ilişkilerinde problem yaratmaya başlamış, küresel geçerliliği olan bir muhasebe sistemine duyulan ihtiyaç günden güne artmıştır. Bu amaçla birçok ulusal ve uluslararası kuruluşunda katkılarıyla Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları birçok ülkede uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de TMSK Avrupa birliğine uyum sağlamak amacıyla UFRS' yi benimsemiş ve UFRS ile tam uyumlu TMS' yi yayınlamıştır.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına tarihsel açıdan bakıldığında Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunundaki (VUK) hükümlerin yön verdiği görülür. İlgili kanundaki hükümlerin ihtiyaçlara cevap vermediği noktada yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi yetki alanlarından çıkılabilecek şekilde muhasebe uygulamalarına yön vermiştir. TMUDESK kurulana kadar ülkemizde muhasebe standartlarının hazırlanmasında Türk Standartlar Enstitüsü yetkiliyken, 1994 yılında TMUDESK kurulmuş ve 11 adet taslak "Türkiye Muhasebe Standartları" olarak kabul edilmiştir. 1999 yılında TMUDEKS'in çalışmaları sonucu muhasebe standartlarının sayısı 15'e çıkmıştır. 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu faaliyete geçmiş ve TMUDESK görevlerini bu kurula devretmiştir.

2003 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulu'nun UFRS ile uyumlu "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25" 'nun 6. Kısmında "Stoklar" açıklanmıştır. Tebliğin 2003 yılına kadar uygulanması isteğe bağlı iken, 1 Nisan 2005 itibariyle tüm işletmelere uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin diğer 4 adet tebliğ 2004 yılı içinde tamamlanmıştır. Stoklar standardına ilişkin düzenlemeleri içeren "Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı- TMS2" hakkındaki tebliğin yürürlüğe girişi ise 2005 yılı içinde gerçekleşmiştir. Ayrıca 2006, 2008 ve 2009 yıllarında TMS 2 standardına değişiklik getiren üç tebliğ yayımlanmıştır.

İşletmelerin varlıkları içinde ciddi bir paya sahip olan stoklar işletmelerin en önemli varlık kalemleri arasında yer alır. Stoklara uygulanacak olan

farklı muhasebe politikaları işletmelerin kar/zarar rakamlarına doğrudan etki etmektedir. Bu yüzden Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) stoklara ilişkin muhasebe uygulamalarının önemi göz önünde tutularak IAS 2'yi stoklara ayırmıştır. Türkiye'de de stoklara ilişkin olarak TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan ve IAS 2'nin çevirisi olan TMS 2 kullanılmaktadır.

Literatürde TMS 2 Stoklar standardı hükümleri ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin paralel olduğunu savunan çalışmalar olsa da, genel olarak vergi mevzuatımız vergi hesaplamasında esas alınacak matrahın belirlenmesine odaklanmış olduğundan standart hükümleri ve VUK hükümleri arasında bazı önemli farklar söz konusudur. Bu farklılıklar Demireller (2013) tarafından dört alt başlık altında incelemiştir:

- Maliyet Bedelinin Tespitine İlişkin Farklar:
 - Stok Maliyetleri Hesaplama Tespit Yöntemleri (LIFO, FIFO, Basit Ortalama Maliyet Yöntemi, Ağırlıklı Ortalama Maliyet)
 - Hizmet Sunan İşletmelerde Stokların Maliyeti
- Satın Alma (Borçlanma) Maliyetinin Belirlenmesine İlişkin Farklar:
 - Kredi Faizleri
 - Kur Farkları
 - Vade Farkları
- Üretim Maliyetinin Belirlenmesine İlişkin Farklar:
 - Sabit Genel Üretim Maliyetlerinin Yüklenmesinde Kapasite Varsayımları
 - Tam-Normal Maliyet Yöntemi
 - Bileşik ve Yan Ürün Maliyetleri
- Stok Değerlemede Karşılaşılan Farklılıklar (Emsal Bedel, Takdir esası, Net gerçekleştirilebilir değer)

Bu çalışmanın kapsamında borçlanma maliyetlerinin belirlenmesine ilişkin farklılıklardan olan vade farkları, kur farkları ve kredi faizleri ele alınacaktır. Uygulamaya geçilmeden önce TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına değinilecektir. Uygulama kısmında ise ticari kardan mali kara geçişin nasıl yapıldığı çeşitli örnekler üzerinde açıklanmıştır.

2. BORÇLANMA MALİYETİNİN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN FARKLILIKLAR

20. yüzyılın ilk yarısında faiz giderleri başta olmak üzere borçlanma maliyetlerini giderleştiren gelişmiş ülkeler, 1960larda artan rekabetin de etkisiyle yeni yatırımlar yapmaya başlamışlardır. Bu ülkeler yatırımları borçlanma veya hisse tesisi yoluyla finanse etmek için daha fazla gelir deklare etmeyi tercih etmişlerdir. Bu süreçte borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi işletmeler için daha yüksek gelir deklare edebilmenin bir yolu haline gelmiştir. (Aslanertik ve Yapan,2011; <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmet-yapan/001/>) Bu alandaki ilk düzenleme ABD de “FAS 34 Faiz Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi” Standardı ile gerçekleştirilmiştir. 1983 yılında yayınlanan “UMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardı ise 1995 yılında revize edilmiş ve 2007de güncellenmiştir. Ülkemizde ilk önce “TMS 14 Borçlanma Maliyetleri” Standardı yürürlüğe konulmuş, ancak 31.12.2005 sonrası döneme uygulanmak üzere TMS 23 standardı yayınlanmıştır. Bu Standard 2007 ve 2008 yıllarında güncellenmiştir.

Borçlanma maliyetleri TMS 23de “Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler” olarak tanımlanmıştır. (TMS 23, madde 5) Borçlanma maliyeti olarak sayılan giderler madde 6 da şu şekilde verilmiştir:

-TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,

-TMS 17 Kiralama İşlemleri uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamaya ilişkin borçlanma maliyetleri

- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Ayrıca vadeli alış ve satışlardaki vade farkları ve kur farkları, kıdem tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyetinin yanı sıra borç, alacak ve karşılıkların net bugünkü değerinin hesaplanmasından doğan reeskont giderleri de TMS 23 kapsamına girmektedir. (Örten, Kaval ve Karapınar,2010:371; Deran ve Savaş, 2014: 116) Mirza ve diğerleri (2008)’ne göre TMS 23 sadece yabancı kaynak kullanımının sonucunda katlanılan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusuna eğilmektedir. Standardın ikinci maddesinde de borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dâhil olmak üzere öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konuların bu standardın kapsamında olmadığı belirtilmiştir.

İşletmeler aktif varlıklar elde etmek istediklerinde kaynak kullanmaları gerekmektedir. (Yardımcıoğlu ve Kocamaz,2012: 10) İhtiyaç duyulan fonların bir kısmının yabancı kaynaklardan sağlanması, ödenecek faizin gider yazılabilmesi ve buna bağlı olarak daha az vergi ödenmesi yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmeler için gereklidir. İhtiyaç duyulan finansal kaynağın öz kaynaklar dışında bir kaynaktan sağlanması durumunda “borçlanma maliyetleri” veya “finansman giderleri” söz konusudur.

TMS 23’ün beşinci maddesinde özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmıştır. Yedinci maddede ise stokların, imalat tesislerinin, enerji üretim tesislerinin, maddi olmayan duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin koşullara bağlı olarak özellikli varlık olabileceği belirtilmiştir. Aynı maddeye göre finansal varlıklar, kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar, elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık değildir. (TMS 23, madde 7) Yükçü ve diğerleri (2008a)’ya göre üretimi yalnızca birkaç gün süren kola ve bir toptancının satın aldığı ürünler (satışa hazır durumda olduğu için) TMS 23 madde 7ye göre özellikli varlık kapsamında değerlendirilemez.

Aslanertik ve Yapan (2011) bazı işletmelerin yanlış yorum yaparak elde edilme veya inşa sürecinde yüksek maliyetlere katılan pahalı iktisadi kıymetleri özellikli varlık olarak değerlendirdiklerini ve bu varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerini aktifleştirdiklerini belirtmişlerdir. Oysa bir varlığın özellikli varlık olması fiyatına değil, amaçlanan kullanıma hazır hale gelmesi için gereken süreye bağlıdır. İlk yayınlandığı haliyle TMS 23te özellikli varlıklarla doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde isteğe bağlı bir uygulama (aktifleştirme veya gider yazmak konusunda) söz konusu iken, daha sonra yapılan değişiklik ile borçlanma maliyetine ilişkin tüm harcamaların aktifleştirilmesi gerektiği ve bu maliyetlerin varlığın maliyetinin bir parçası olduğu hükmü konmuştur. (Özerhan ve Yanık,2012:131; Tellioglu ve diğerleri,2013:321)

TMS 23’ün 8.maddesine göre işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Diğer borçlanma maliyetleri ise oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Bu çalışmanın kapsamında değerlendirilen stoklar elde edildiklerinde satışa hazır hale geldiği için özellikli varlık kapsamında değerlendirilmemektedir.

Bu çalışma kapsamında borçlanma maliyetleri kapsamına giren vade farkları, kredi faizleri ve kur farkları VUK ve TMS kapsamında incelenecektir. Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ve Muhasebe İlkelerine göre hesaplanan ticari kardan, vergi kanunlarına göre hesaplanan mali kara geçişin nasıl yapıldığı her bir unsur için farklı örnekler üzerinde gösterilecektir.

2.1. Vade Farkları

Vade farkları malın alım aşamasında alış faturasında açıkça gösterilmiş veya alış fiyatına gizlenmiş olabileceği gibi ödemelerdeki gecikme nedeniyle de ortaya çıkabilir.(Akbulut,2012:225) Vergi kanunlarına göre alış faturasında açıkça gösterilen ya da alış fiyatında gizlenmiş olan vade farkları emtianın müteferri giderleri arasındadır ve malın maliyeti ile ilişkilendirilir. Diğer bir deyişle bu durumda mal bedeli ile vade farkı tutarı ayrıştırılmamakta tamamı malın maliyetinde gösterilmektedir. Oysa TMS 2 ye göre bu şekildeki vade farkları doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilirler. Diğer taraftan TMS 18 Hasılat standardına göre satıcı işletme vadeli bir satış işleminde vade farkını faiz geliri olarak nitelendirir. (Özerhan ve Yanık, 2010: 95) Ödemelerdeki gecikme nedeniyle ortaya çıkan vade farkları ise stok maliyetiyle ilişkilendirilmeden doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Yani ödemelerdeki gecikme nedeniyle ortaya çıkan vade farkları konusunda TMS 2 ve VUK uyumludur.

TMS 2ye göre stokların vadeli alımında muhasebeleştirilecek tutar alınan varlığın peşin değeridir. TMS' ye göre peşin alım fiyatı ile vadeli ödeme tutarı arasında fark olması durumunda, bu fark finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir ve stok maliyetine dahil edilmez. (TMS 2 prf.18) VUK' a bakıldığında ise; emtianın vadeli satışına ilişkin özel bir düzenleme olmadığı görülür. Genellikle satış anında vade farkı belli ise fatura vade farkı dahil tutar üzerinden düzenlenmekte ve mal satışına dahil edilmektedir. Bu şekilde vadesi gelecek yıla ait vade farkı gelirleri bu dönemin geliri olarak beyan edilmiş olur.

VUK' un 274. maddesine göre emtianın maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Maliyet Bedeli ise, VUK' un 262. maddesi gereğince; “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimun giderlerin toplamı” şeklinde tanımlanmaktadır.

2.2. Kredi Faizleri

VUK' un 238 numaralı tebliğinin kredi faizleri ile ilgili kısmı ise şöyledir: *“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.”* TMS 23 özellikli bir varlığın elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturduğunu, diğer borçlanma maliyetlerinin ise gider olarak muhasebeleştirildiğini belirtmiştir. (TMS 23 prf1) TMS 2nin 18. Paragrafında ise anlaşmanın peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içermesi durumunda, bu unsurların finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirildiği belirtilmiştir. Görüldüğü gibi iki standart uyumludur. VUK, doğrusal olarak faiz tutarlarını hesaplayıp gider yazarken; TMS, paranın zaman değerini dikkate alan iskonto yöntemiyle faizi hesaplayıp gider yazar. (Akbulut,2012:231)

2.3.Kur Farkları

VUK' un 238. Genel tebliğinde kur farkları ile ilgili olan kısım şu şekildedir: *“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 buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadıdır.”* Bu düzenleme yurtiçinde döviz cinsinden yapılan emtia alımları içinde geçerlidir. Tebliğin anlatmak istediği aslında şudur: Emtia alımlarına ilişkin olarak doğan olumsuz kur farklarının malların işletmenin stoklarına girdiği tarihte kadar olan kısmı malın maliyetine eklenecek, sonrasında ortaya çıkan farklar ise maliyete eklenebileceği gibi doğrudan genel gider de yazılabilecektir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının 21. Paragrafında döviz işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında işlem tarihindeki geçerli kurun uygulanarak geçerli para biriminden kaydedileceği ifade edilmiştir. Daha sonra oluşacak kur farkları ise finansman gideri olarak malın maliyetine değil, dönem giderlerine atılmalıdır.

3. ÖRNEKLER

3.1.Örnek 1

A Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. 13.08.2012 tarihinde 3 ay vadeli 3.350 kg Antep Fıstığı'nı 49.580,00 TL (KDV istisna tutulmuştur) bedelle satın almıştır. Antep Fıstığı'nın piyasadaki peşin satış bedeli 47.905,00 TL dir. 3. ayın sonunda 49.580,00 TL nin tamamı ödenmiştir. 2012 yılı sonuna kadar satılan Antep Fıstığı tutarı 46.900,00 TL dir. Dönem sonunda satılmayıp kalan Antep Fıstığı stok miktarı 1/5'i kadardır. (Antep Fıstığı birim satış fiyatı 17,50 TL dir.)

A Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. antep fıstığı'nı TMS 2 uyarınca maliyet bedeli ile kayıt altına alacaktır ancak vadeli satın alımlarda maliyet bedeli o malın peşin değeri olacaktır. Bu sebepten dolayı maliyet bedeli 49.580,00 TL değil, 47.905,00 TL olacaktır. Vade farkını oluşturan 1.675,00 TL ise TMS 23 e göre finansman gideri yazılacaktır.

VUK' a göre bilançoda gösterilen vade farkları bir varlık satıldığında gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Gidere dönüşmeyen vade farkları ise mal satıldığında malın maliyeti içinde giderlere yansıtılır. Bu nedenle satılan mallarda gidere dönüşme ile malın maliyetinde olması sonucu değiştirmeyeceğinden mali kara geçerken, vade farkının dönem sonu stokta kalan kısmı kadar ticari kar düzeltilmelidir.

Tablo 1. TMS 2 ve VUK' a Göre Vade Farkı Hesaplaması

	Başlangıçta Muhasebeleştirilen Tutar	Gider Yazılan Vade Farkı	Satılan Malın Maliyeti	Dönem Sonu Tutarı	Satış Bedeli
TMS 2	47.905,00 TL	1.675,00 TL	38.324,00 TL	9.581,00 TL	46.900,00 TL
VUK	49.580,00 TL	-	39.664,00 TL	9.916,00 TL	46.900,00 TL

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere VUK uyarınca maliyet yoluyla 2012 yılında gidere dönüşen 39.664,00 TL ye karşılık, TMS 2 uyarınca maliyetler dahil 38.324,00 TL + 1.675,00 TL gidere dönüşecektir. Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için, 31.12.2012'de mali kara geçerken $39.999,00 - 39.664,00 = 335$ TL ticari kara eklenerek düzeltilmelidir.

Tablo 2. TMS 2 ve VUK’ a Göre Kur Farkı Hesaplaması

	Varlık Başlangıç Değeri	Varlık Raporlama Sırasındaki Değeri	Doğrudan Gider Yazılan Tutar	Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	Kar/Zarara Yansıyan Tutar
TMS/ TFRS Değeri	47.905,00 TL	9.581,00 TL	38.324,00 TL + 1.675,00 TL	46.900,00 TL	(+) 6.901,00 TL
VUK Değeri	49.580,00 TL	9.916,00 TL	39.664,00 TL	46.900,00 TL	(+) 7.236,00 TL
Mali Kara ulaşmak için Ticari Kara Eklenecek Tutar					335,00 TL

Kur farkının muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde olacaktır:

13.08.2012		<hr/>	
Stoklar	47.905,00		
Ertelenen Finansman Gideri	1.675,00		
	Senetsiz Borçlar	49.580,00	
Vadeli Mal Alımının Kaydı			
13.11.2012		<hr/>	
Finansman Giderleri	1.675,00		
Senetsiz Borçlar	49.580,00		
	Banka	49.580,00	
	Ertelenen Finansman Gideri	1.675,00	
Borcun Ödenmesi Kaydı			
/		<hr/>	
Banka	49.580,00		
Satılan Malın Maliyeti	38.324,00		
	Yurtiçi Satışlar	49.580,00	
	Stoklar	38.324,00	
Vadeli Alınan Malın Satış Kaydı			
<hr/>		<hr/>	

3.2.Örnek 2

A Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. ABD'den 01.11.2013 tarihinde CIF bedeli kilogramı 12 USD den 6.000 kg. badem ithal etmiştir. Malın gümrük işlemleri resmi tatile denk geldiği için hukuken işletmeye geçen mal 3 gün gümrükten çekilememiş, 3.günün sonunda ödeme ile gümrükten çekilebilmiş ve aynı gün işletme ambarına konulmuştur. Mal için ödenen gümrük vergisi 10.000 TL, gümrük komisyoncusuna ödenen para ise 3.000 TL'dir. Satın alınan bademlerin 1/3'ü 31.12.2013 tarihine kadar 60.000 TL'ye satılmış, kalan 2/3'ü ise raporlama döneminde dönem sonu stok olarak kalmıştır.(01.11.2013 tarihli USD kuru: 2,0063 TL iken 04.11.2013 tarihli ödeme USD kuru 2,0178 TL'dir.)

TMS 2 standardına göre; satın alma maliyetleri, satın alma fiyatı, ithalat vergileri, diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerden oluşmaktadır. Dövizli işlemler de satın alma fiyatına ilişkin bilgiler TMS 21 Kur değişimleri standardında ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

TMS 21 standardına göre; yabancı paralı işlemlerde muhasebeleştirme sırasında, yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasında işlem tarihindeki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS 21, paragraf 22). İşlem tarihi, bu standarda göre muhasebeleştirme koşullarını ilk kez karşıladığı tarih olup, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler bu tarihteki döviz kurundan çevrilir (TMS 21, paragraf 25). Bizim örneğimizdeki, malın hukuken işletmeye geçtiği tarih olan 01.11.2013 tarihli kurdan satın alma bedellerinin muhasebeleştirilmesi gerekir. Bunun sonucunda oluşan kur farklarının ise finansman giderleri kapsamında malın maliyetine değil, dönem giderlerine atılması gerekir.

VUK' a göre ise; 274. madde gereğince malın maliyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 262. maddesi gereğince maliyet bedelinin, o mal için yapılan tüm ödemelerin toplamı şeklinde tanımlanmıştır. Tüm bu düzenlemeler mallara bağlı giderlerin malın maliyet bedeli içinde olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca 238 sıra numaralı VUK genel tebliğinde Maliye Bakanlığı, şirketlerin malın temini amacıyla finansman giderlerini karşılamak amacıyla aldıkları krediler için ödedikleri komisyon ve faiz giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermelerini ihtiyari olarak şirketlere bırakmıştır. Şirketler söz konusu mallar için ödedikleri faiz ve komisyonu doğrudan gider kaydedebilecekleri gibi, stokta bulunan mallara isabet eden kısmını malın maliyetine ekleyebileceklerini

ifade etmiştir. Ancak yine aynı genel tebliğde malların satın alınıp işletmeye girildiği tarihe kadar oluşacak kur farklarının malın maliyetine eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu sebeple, örneğimizde malın mülkiyetinin işletmeye geçtiği andaki değil, malın gümrükten çekildiği andaki yani 04.11.2013 tarihindeki kurdan malın maliyetinin oluşturulması gerekmektedir.

TMS 2/TMS 21

Satın alma bedeli 01.11.2013 tarihli CIF bedeli (72.000x2,0063)	144.453,60 TL
Gümrük Vergisi	10.000,00 TL
Komisyon Ücreti	3.000,00 TL

Toplam Maliyet	157.453,60 TL
Dönem içinde satılan kısım maliyeti(157.453,60x1/3)	(-)52.484,53 TL
Dönem sonunda kalan kısım maliyeti(157.453,60-52.484,53)	104.969,07 TL
Emtianın satış bedeli (TMS 18)	(+)60.000 TL
Emtianın alımındaki kur farkı gideri(2,0178-2,0063)x72.000	(-)828,00 TL

VUK 274. Mad. ve VUKGT 238

Satın alma bedeli 04.11.2013 tarihli mal bedeli(72.000x2,0178)	145.281,60 TL
Gümrük Vergisi	10.000,00 TL
Komisyon Ücreti	3.000,00 TL

Toplam Maliyet	158.281,60 TL
Dönem içinde satılan kısım maliyeti(158.281,60x1/3)	(-) 52.760,53 TL
Dönem sonunda kalan kısım maliyeti(158.281,60-52.760,53)	105.521,07 TL
Emtianın satış bedeli	(+) 60.000,00 TL

Kur farkından kaynaklanan tutar, 145.281,60 TL – 144.453,60 TL= 828,00 TL

TMS 2ye göre gider yazılacak, VUK uyarınca stok maliyetine dahil edilecektir.

TMS 2 uyarınca gidere dönüştürülen tutarlar:

Satılan Malın Maliyeti	52.484,53 TL
Kur farkı gideri	828,00 TL

Toplam 53.312,53 TL

TMS 18 uyarınca hasılat tutarı	(+)60.000,00 TL
2013 dönem karına yansıyan tutar	(+)6.687,47 TL

VUK uyarınca gidere dönüştürülen satılan malın maliyeti 52.760,53 TL

VUK/GVK uyarınca hasılat tutarı	60.000,00 TL
2013 dönem karına yansıyan tutar	(+)7.239,47 TL

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için;

31.12.2013'de TMS 2 uyarınca (+) 6.687,47 TL sonuç hesaplarına yansırken VUK/GVK uyarınca mal satışından 7.239,47 TL kar yansımıştır bu nedenle mali kara geçerken (7.239,47 TL-6.687,47 TL) 552,00 TL'nin ticari kara eklenmesi gerekir.

3.3.Örnek

A Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. 02.01.2013 tarihinde satın aldığı ve peşin değeri 2.750.000 TL olan fındığı aynı tarihte bankadaki açık kredi hesabı ile ödemiştir. Banka ile yaptığı sözleşme ile aldığı krediyi 2.yılın sonunda 3.327.500 TL ödeyerek kapatacaktır. Aldığı fındıkların tamamı 31.12.2013 tarihinde stokta yer almaktadır.

VUK'un 238 nolu tebliğine göre işletmelerin aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyonlardan dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. TMS 2' ye göre, borçlanma maliyeti olarak nitelendirilen faiz ve diğer giderler stokların maliyetine dahil edilmemekle beraber TMS 23' e göre özellikli varlık niteliğindeki stoklar için katlanılan kredi faizleri stokların maliyetine eklenir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre bir özellikli varlığın elde edilmesi inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen, borçlanma maliyetleri bu varlığın bir parçasını oluşturmakta olduğu diğer borçlanma maliyetlerinin ise gider olarak muhasebeleştirildiği belirtilmiştir. (TMS 23, paragraf 1) TMS 23 standardında geçen bu ifade, TMS 2 stoklar standardının 18. paragrafında ifade edilen “*Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.*” düzenlenmesi ile uyumludur. TMS 2' ye göre, örneğimizdeki gibi fındık kredi ile alınmış ise fındığın başlangıç değeri onun iskonto edilmiş peşin değeri olacaktır.

Vergi Usul Kanuna göre ayrı faturalanmadığı sürece şirketin faturada belirttiği tutar fındığın bedelini oluşturacaktır. Bu sebeple ödemeye ilişkin tutarlar, fındığın bedeli ile ilişkilendirilmeden ayrı faturalanmamış vade farkı da malın maliyeti ile ilişkilendirilecektir.

Tablo 3. Faiz Tutarının Hesaplanması

Bugünkü Değer	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Ödemeler	Dönem Sonu Değeri	Tarih
2.750.000 TL	% 10,00	275.000 TL	-	3.025.000 TL	31.12.2013
3.025.000 TL	% 10,00	302.500 TL	3.327.500 TL	1 TL	31.12.2014

Bu örnekte kredi veren ile malı satan farklı işletmelerdir. VUK ve TMS 2' ye göre fındık maliyetine, kredi maliyetlerinden pay verilmez. Türkiye Muha-sebe Standartlarına göre faiz tutarı paranın zaman değerini dikkate alan iskonto yöntemi ile hesaplanırken, VUK' a göre ise doğrusal olarak hesaplanarak gider yazılmaktadır. Hesaplama şekli aşağıda verilmiştir.

VUK' a göre 2013 yılı faizi, $3.327.000 \text{ TL} - 2.750.000 \text{ TL} = 577.500 \text{ TL} / 2 \text{ yıl} = 288.750 \text{ TL}$ olacaktır.

Özetlenecek olursa;

Dönem Kurumlar Vergisi hesabı için, 31.12.2013 tarihinde $288.750 \text{ TL} - 275.000 \text{ TL} = 13.750 \text{ TL}$ daha mali kara geçerken ticari kara eklenmelidir.

Tablo 1. Kredi Faizinde Mali Kara Geçiş Hesaplaması

	TMS/TFRS Değeri	VUK Değeri	Mali Kara ulaşmak için Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar
Varlık Başlangıç Değeri	2.750.000 TL	2.750.000 TL	
Varlık Raporlama Sırasındaki Değeri	2.750.000 TL	2.750.000 TL	
Doğrudan Gider Yazılan Tutar	275.000 TL	288.750 TL	
Kar/Zarara Yansıyan Tutar	(-)275.000 TL	(-)288.750 TL	13.750 TL

Muhasebeleştirilmesi:

02.01.2013	
Stoklar	2.750.000
Ertelenen Finansman Gideri	577.500
	Krediler 3.327.500
Banka Kredisi ile Mal Alımı	

31.12.2013	
Finansman Giderleri	275.000
Ertelenen Vergi Gider Etkisi	2750
(288.750 – 275000) * %20))	
	Ertelenen Finansman Gideri 275.000
	Ertelenen Vergi Borcu 2750

Faiz Tahakkuku

4. SONUÇ

Geçmişte Türkiye’ de var olan muhasebe sistemi vergi matrahının belirlenmesine odaklanan Vergi Usul Kanununu ve Türk Ticaret Kanununa dayanmakta, bu kanunların uygulanamadığı durumlarda ise SPK ve BDDK gibi kurumlar kendi yetkilerine dayanarak gerekli düzenlemeleri yapmaktaydı. Ancak uluslararası boyutta artan ticaret ilişkileri, gelişen sermaye piyasası ve en önemlisi küreselleşmenin etkisiyle bu durum içinden çıkılmaz bir hal almış, Türk muhasebe sisteminin dünyadaki muhasebe sistemine uyumlu bir şekilde standartlaşmasını gerektirmeye başlamıştır. Standartlaştırma çalışmaları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürütülmüştür.

Tüm işletmeler için önemli bir varlık kalemi olan stoklar işletme bilançolarında önemli bir ağırlığa sahip olup, işletmelerin karlılığını da etkiler. Bu çalışmada borçlanma maliyeti kapsamında incelenen vade farkları, **kredi faizleri ve kur farkları VUK ve TMS** kapsamında ele alınmış, iki uygulama arasındaki farklılıklara dikkat çekilmiştir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ve Muhasebe İlkelerine göre hesaplanan ticari kardan, vergi kanunla-

rına göre hesaplanan mali kara geçişin nasıl yapıldığı farklı örnekler üzerinde açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

Akbulut, A.(2012).**Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği**

Aslanertik, B.E.ve Yapan, A. (2011). “TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması” <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/>

Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H. (2006) “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Marmara Üniversitesi Analiz Dergisi**. 7;16(2006): 83-91.

Boyar, E. ve Güngörmüş, A. H., (2008) “TMS 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**. 322 (2008) : 22-28.

Demireller, A., (2013) “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanununda Yer Alan Hükümlerin Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**. 378 (2013) : 139-148.

Deran, A. ve Savaş, İ.(2014). “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 124 (2014) :113-128.

Örten, R., Kaval, H. Ve Karapınar,A. (2010), **TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y., ve Yanık, S. (2010). **IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS**. Ankara : TÜRMOB

Özerhan, Y.ve Yanık, S (2012). TMS TFRS. [y.y.] : [yayl.y.].

Poyraz Tuğrul, Ayşe.(2011) **Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi ve farklılıkların muhasebe açısından incelenmesi**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi.

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

Tellioglu, T.F., Gökçe, N. Ve Demir,F. (2013). “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin “Yat Üreten Bir İşletme” Açısından Değerlendirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 18; 3 (2013) : 319-342.

Türker, İpek (2010). “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**.30 (2010): 105-120.

Uyar, Baykal (2009) “TMS 2-Stoklar” Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**. 28 (2009) : 131-144.

Yardımcıoğlu, M. VE Kocamaz, H.(2012).“Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Güncel Ulusal Mevzuatımızdaki Durumu”, **Dayanışma Dergisi**.117 (2012) :8-31.

Yükçü, S., İçerli, M.Y. ve Uğurluel, G. (2008). “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**.184 (2008) : 33-36.

Yükçü, S. İçerli, M.Y. ve Uğurluel, G.(2008). “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-II”,**Yaklaşım Dergisi**.185 (2008) : 30-33.