

## PAPER DETAILS

TITLE: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI TMS - 2 STOKLAR

AUTHORS: C Yigit ÖZBEK

PAGES: 77-102

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1869517>

# TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI

## (TMS – 2)

### STOKLAR

Yrd.Doç.Dr. C.Yiğit ÖZBEK\*

#### ÖZET

Stoklar ister üretim isterse ticaret işletmesi olsun karın belirlenmesinde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle stok maliyetlerinin belirlenmesi, tüm muhasebe işlemleri içerisinde özel bir yer tutar. Muhasebe standartları oluşturulurken de bu özel öneme sahip konu ilk sıralarda yer almıştır. Stoklar standardının amacı; bir varlık olarak stokların aktife girişlerinde ve çıkışlarında stok maliyetinin nasıl belirleneceği ve nasıl kayıt altına alınacağını belirlemesidir. Bu çalışmanın amacı da, standart çerçevesinde ortaya çıkan belirlenmelerin açıklanarak tartışılmasıdır. Tartışma sırasında çeşitli görüşlere yer verilmiş ve standart örneklenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar kelimeler :** Stoklar, Türkiye Muhasebe Standardı -2, Uluslararası Muhasebe Standardı -2.

#### ABSTRACT

Inventories has an important role in profit determination in both the manufacturing and commercial businesses. For this reason, determination of inventory costs engages a significant place in whole accounting transactions. While composing accounting standards, this special topic takes place among priorities. The purpose of inventory standard is to determine both how the cost of the inventories will be computed during the capitalization of and omitting from assets and how these transactions will be recorded. The objective of this study is to clarify and to discuss the requirements of the standard. While discussing, we mention different point of views and we try to illustrate the standard with examples

**Key words :** Inventories, Turkish Accounting Standards – 2, International Accounting Standards – 2.

\* Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Öğretim Üyesi

**GİRİŞ**

**B**u çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete’de 3 sıra numarasıyla tebliğ edilen “TMS 2 : Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” incelenmektedir. Standart hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun yürüttüğü tebliğ, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Ek olarak 11.04.2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 38 sıra numaralı üç maddelik bir tebliğ ile “TMS 2 : Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”nın bir maddesinde değişiklik yapılmıştır.

Yapılan değişikliği de içeren, 40 maddeden oluşan TMS -2’de aşağıdaki konular hükme bağlanmıştır<sup>1</sup>.

- 1. madde standardın amacı,
- 2.-5. maddelerde standardın kapsamı,
- 6.-8. maddelerde standartta yer alan kavramlara ilişkin açıklamalar,
- 9. maddede stokların değerlemesi,
- 10. maddede stokların maliyeti,
- 11. maddede satın alma maliyetleri,
- 12.-14. maddelerde dönüştürme maliyetleri,
- 15.-18. maddelerde diğer maliyetler,
- 19. maddede hizmet işletmelerinde stok maliyetleri,
- 20. maddede canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti,
- 21.-22. maddelerde maliyetin ölçümüyle ilgili teknikler,

- 23.-27. maddelerde stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri,
- 28.-33. maddelerde net gerçekleştirilir değer,
- 34.-35. maddelerde gider olarak kaydetme,
- 36.-39. maddelerde finansal tablolarda raporlanacak bilgiler,
- 40. maddede ise standardın yürürlük tarihi yer almaktadır.

Standart bir yandan finansal muhasebe yönüyle ticari işletmeleri ilgilendirirken, maliyet muhasebesi kapsamında mamul ve hizmet üreten işletmeleri de ilgilendirmektedir.

Bu çalışmada standart, üç başlık altında incelenmiştir. “Standartla İlgili Açıklamalar” başlığında standartta önem taşıyan kavramların tanımlarına ve standardın kapsamına yer verilmiştir. İkinci başlıkta stoklara ilişkin özellik gösteren durumlar incelemiştir. Son başlıkta sonuç yer almaktadır. Açıklamalar örneklerle desteklenmiş, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınırken yasal mevzuat ihmal edilmiştir. Bunun nedeni standart üzerinde odaklanmanın sağlanarak konunun anlaşılabilirliği artırmaktır.

**I. STANDARTLA İLGİLİ AÇIKLAMALAR****A. Tanımlar**

Standartın 6.-8. maddeleri, konuyla ilgili bazı kavramların tanımlanmasına ve açıklanmasına ayrılmıştır. Standart açısından ifade ettiği anlamı belirtilen kavramlar; “stoklar”, “net gerçekleştirilebilir değer” ve “gerçeğe uygun değer” kavramlarıdır.

<sup>1</sup> Çalışma boyunca, standarttan aynen alınan kısımlar italik ile belirtilecektir.

**1. Stoklar**

Stoklar;

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan (Ticari Mal, Mamuller gibi);*
- Satılmak üzere üretilmekte olan (Yarı Mamuller gibi); ya da*
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan (İlk Madde ve Malzeme Stokları gibi) varlıklardır.*

Bu tanım, 8. maddede genişletilmiştir. Buna göre *stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; 19. maddede anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar. Madde 19’da hizmet, gelir olarak hasılat arasına alınmadığı takdirde hizmete ilişkin birikmiş maliyetin stok olarak değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Aynı maddede hizmet maliyetinin nasıl oluşacağı da anlatılmıştır. 18 nolu “Hasılat” başlıklı Türkiye Muhasebe Standardının “Hizmetlerin Sunumu” başlıklı 20.-28. maddelerde de hizmet maliyetlerinin ölçülerek stok olarak değerlendirilmesi ifade bulunmaktadır<sup>2</sup>.*

**2. Net Gerçekleşebilir Değer**

Net gerçekleşebilir değer, 6. maddede “işin

*normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca 7. maddede net gerçekleşebilir değer “işletmeye özgü bir değer” olduğu, yani genellenemeyeceği ifade edilmektedir. Aynı zamanda, net gerçekleşebilir değer, tanımlar kısmında yer alan “gerçeğe uygun değer”den de farklı bir değerdir.*

Tanım yapılırken kullanılan “işin normal akışı içinde” ifadesi, stokun normal piyasa koşullarında kolaylıkla elden çıkartılabileceği varsayımını anlatmaktadır. Tarafsız bir değerlendirme ile işletmenin karşılaşabileceği risk ve belirsizliklerin dikkate alınması gerektiğini ifade eden “ihtiyatlılık kavramı”nın bir gereği olarak hesaplanan net gerçekleşebilir değer formüle edilecek olursa aşağıdaki gibi gösterilebilir.

$$NGD = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} + \text{Tahmini Satış Giderleri})$$

**Örnek 1 :** Sezon içerisinde satış değeri 20.000 liradan satılan ceketlerin maliyeti 13.000TL.dir. Ceketlerin, 1.000 liralık reklam gideri yapılması halinde sezon sonunda 10.000 liradan satılması beklenmektedir.

Net gerçekleşebilir değer aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$NGD = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti} + \text{Tahmini Satış Giderleri})$$

$$NGD = 10.000 - 1000$$

$$NGD = 9.000\text{TL.}$$

**3. Gerçeğe Uygun Değer**

6. maddede tanımlanmış olan gerçeğe uygun değer, “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve is-

<sup>2</sup> Bu konu II.A.4. başlığında ele alınmıştır.

tekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır". Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir değer olmayıp, genel bir değerdir.

### B. Standardın Kapsamı

Standardın hangi stoklar için uygulanacağını açıklayan kapsam başlığı dört maddeden oluşmuştur. İlk iki maddede standardın uygulanmayacağı stoklar sıralanarak standardın kapsamı belirlenmiştir. Diğer iki maddede ise standardın bazı hükümlerine tabi olmayan belirli koşullardaki stokların neler olduğu açıklanmıştır.

Standardın 2. maddesinde kapsam dışı stoklar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- a. İnşaat sözleşmeleri<sup>3</sup> ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri;
- b. Finansal araçlar;
- c. Tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler.

3., 4. ve 5. maddelerde ise standardın kısıtlaması işletmeler bazında ele alınmıştır. Buna göre standart, aşağıda belirtilenler tarafından elde bulundurulanan stokların ölçümünde kullanılmaz.

- a. Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak;

- tarım ve orman ürünleri,
- hasat dönemi sonrası tarımsal ürün,
- mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar,

net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülebildikleri takdirde bu tür stoklardaki değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

Burada söz konusu edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçülürler.

Ancak; (Md.4)

- tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da
- madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlardaki

stoklar için standart uygulanacak, standardın sadece değerlendirme esasları uygulanmayacaktır.

- b. Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracıların<sup>4</sup> elinde bulundurdıkları stoklar. Burada sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değer-

<sup>3</sup> İnşaat sözleşmeleri, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir (TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Madde 3).

Aynı standardın 5. maddesinde inşaat sözleşmeleri daha da detaylandırılarak:

"a) bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri; ve

b) varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler." şeklinde sınıflandırılmıştır.

<sup>4</sup> Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir (Md.5).

*lendiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır. Bu nedenle bu standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildirler, diğer hükümlere tabidirler.*

Standartta kapsama alınan stoklar açıkça belirtilmemesine karşın, kapsama alınmayan stoklar belirtilerek, dolaylı olarak ortaya konulmuştur

## II. STOKLARA İLİŞKİN ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

Standartta stokların maliyetlerinin aktife girişinde ve çıkışında hesaplanması, değerlendirilmesi, stok maliyet sistemleri, stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri, net gerçekleşebilir değer, gidere dönüşme ve raporlamaya ilişkin konularda açıklamalar yapılmıştır.

### A. Stokların Maliyeti

Standardın 10. maddesinde stokların aktife girişinde esas alınacak maliyetlerin; satın alma ve dönüştürme maliyetleri ile stokları mevcut durumuna ve konumuna getirmek için katlanılan diğer maliyetler olduğu ifade edilmiştir. Ticaret ve üretim işletmesi ayrımı dikkate alınmaksızın yapılan bu açıklama ilerleyen maddelerde bu farkı da dikkate alacak şekilde genişletilmiştir.

Ticaret işletmeleri satın aldıkları malı bir değişikliğe uğratmadan (dönüştürmeden) satan işletmelerdir. Bu tür işletmeler için satın alma maliyetleri söz konusudur. Üretim işletmeleri ise bir malzemeyi değişikliğe uğratarak (dönüştürerek) yeni bir mamul veya hizmet üreten işletmelerdir. Standartta ticaret işletmelerinde ticari mal stokları ile üretim işletmelerinde üretilen stokların maliyetini oluşturan unsurlardan birisi olan ilk madde ve malzeme stoklarını ilgilendiren satın alma maliyetleri 11. maddede, üretim işletmelerinde söz konusu olabilecek dönüştürme maliyetleri 12., 13. ve 14. maddelerde, bunların dışında kalan diğer maliyetler ise

15. ilâ 18. maddelerde açıklanmıştır. 19. maddede hizmet üreten işletmelerde stok maliyetinin hesaplanmasına, 20. maddede ise canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyetinin hesaplanmasına yer verilmiştir.

Stokların maliyetine alınmayıp oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilecek olan giderler, paragraf 16'da örneklenmiştir. Buna göre;

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,*
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri (770 Genel Yönetim Giderleri ile ilişkilendirilir),*
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri (770 Genel Yönetim Giderleri ile ilişkilendirilir); ve*
- Satış giderleri (760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ile ilişkilendirilir)*

oluştukları dönemin gideri olarak değerlendirilecektir.

**Örnek 2 :** İşletmede % 15 oranında fire normal kabul edilmekte iken, dönem içinde fire % 20 oranında gerçekleşmiştir. Dönemde normal sınırını aşan fire maliyeti 200.000TL.dir.

Buna göre 200.000TL.lik tutar mamul maliyetine değil, dönem giderlerine alınacaktır.

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine katılıp katılmayacağı konusunda "TMS 23 Borçlanma Standardı" referans gösterilmiştir. İlgili standarda göre borçlanma maliyetleri aşağıdaki unsurları içerir (Madde 5):

- Kredili mevduat hesabı ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,*
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,*

- c. *Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,*
- d. *“TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı” uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve*
- e. *Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.*

Normal koşullarda borçlanma maliyetleri stok maliyetlerine yüklenmez, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak, stoklar standardının 17. maddesi gereğince *özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri, istenirse stok maliyetine verilebilir.* Standartta bu konuda bir ihtiyariliğin bulunduğu söylenebilir.

Borçlanma Standardının 4. paragrafına göre *özellikli varlık; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar şeklinde tanımlanmıştır.* Aynı standardın 6. paragrafında ise *özellikli varlıklar örneklenmiştir.* Buna göre; *satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller* *özellikli varlıkların örneklerindendir.* Satılabilir duruma getirilmesi uzun zaman alsa da, elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar, *özellikli varlık* olarak değerlendirilmez. Buradan anlaşılan, stoklar açısından bakıldığında, *özellikli varlık* üretim işletme-

leri için söz konusudur, bunları üretmeyip yalnızca ticaretini yapan işletmeler için ise söz konusu değildir. Ayrıca üretim işletmelerinin ürettiği her ürün de *özellikli varlık* değildir. 6. maddede, diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stokların *özellikli varlık* olmadığı vurgulanmıştır.

### 1. Satın Alma Maliyetleri

Standardın 11. maddesinde satın alma maliyeti, *alış fiyatı, ithalat vergileri, vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışında ki diğer vergiler, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen maliyetler* olarak tanımlanmıştır. Aynı madde gereği ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler stok maliyetini azaltıcı unsurlardır. Bazı işletmeler için söz konusu olabilecek subvansiyonların da bu çerçevede, stok maliyetini azaltan bir indirim unsuru olması gerektiği kanaatindeyiz<sup>5</sup>.

Satın alma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan açıklamalar aşağıdaki örneklerde izlenebilir.

**Örnek 3 :** Klima cihazı ticareti yapan bir işletme, fatura bedeli 1.000 Yabancı Para (YP) olan bir cihaz ithal etmiştir. Bu tarihte 1 YP, 600 TL.dir. Cihazın gümrükten çekilmesi sırasında 60.000TL. gümrük vergisi ödenmiştir. Ayrıca cihazın işletmeye getirilmesi sırasında 20.000 TL. nakliye, 10.000 TL. sigorta primi ödenmiştir.

<sup>5</sup> “TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı”nın 27. maddesinde de bu durum vurgulanmıştır. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin finansal tablolarda gösteriminin önerilen iki yolundan birisi, varlığın defter değerinde indirime gidilmesidir.



|                          |         |
|--------------------------|---------|
| 153 TİCARİ MALLAR H.     | 690.000 |
| 153.20 Klima Cihazı      | 690.000 |
| 153.20.00 Fatura Bedeli  | 600.000 |
| 153.20.10 Gümrük Vergisi | 60.000  |
| 153.20.20 Nakliye Bedeli | 20.000  |
| 153.20.30 Sigorta Piri   | 10.000  |
| 100 KASA H.              | 690.000 |

**Örnek 4 :** Bir üretim işletmesi üretimini yaptığı bir mamulde kullandığı bir malzemenin alımı için 500.000TL + 90.000TL KDV fatura bedeline ek olarak malzemenin nakliyesi için 2.000TL + 360 TL KDV, nakliye esnasındaki sigortası için 1.500TL.sigorta pirimi ve malzemenin ambara konulması için 500 TL. hamaliye ödemiştir.

|                             |         |
|-----------------------------|---------|
| 150 İLK MADDE VE MALZEME H. | 504.000 |
| 150.10 A Malzemesi          | 504.000 |
| 150.10.00 Fatura Bedeli     | 500.000 |
| 150.10.20 Nakliye Bedeli    | 2.000   |
| 150.10.25 Hamaliye Bedeli   | 500     |
| 150.20.30 Sigorta Piri      | 1.500   |
| 191 İNDİRİLECEK KDV H.      | 90.360  |
| 100 KASA H.                 | 594.360 |

Örnekte de görüldüğü gibi, gümrük vergisi malzemenin maliyetine alınırken, mahsup edilebilir nitelikte olan indirilecek katma değer vergisi, stokun maliyetine katılmayıp, daha sonra indirilmek üzere ayrı bir hesaba alınmıştır.

Stokların vadeli ödeme koşulu ile satın alınmış olması durumunda, alım anlaşması peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark (vade farkı) içerdiği takdirde, bu fark bir finansman unsuru kabul edilerek ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilir (Madde 18).

**Örnek 5 :** Bir işletme bir malı 130.000TL bedelle kredili olarak satın almıştır. 30 gün vadeli alış için satıcı işletme vade farkını 5TL/vade üzerinden faturaya eklemiştir.

Faturaya eklenen 150 TL (30 gün x 5TL/vade), malın bir maliyet unsuru sayılmayıp, finansman unsuru olarak değerlendirilerek finansman giderleri adı altında muhasebeleştirilecektir.

|                                        |         |
|----------------------------------------|---------|
| 153 TİCARİ MALLAR H.                   | 130.000 |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.             | 150     |
| 780.80 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri |         |
| 780.80.80 Finansman Gider Yeri         |         |
| 320 SATICILAR H.                       | 130.150 |

Dolayısıyla erken ödemedi kaynaklanacak bir kasa iskontosunda hesaplanacak vade farkına isabet eden iskonto, “153 Ticari Mallar Hesabı”ndan indirilerek değil, “780 Finansman Giderleri Hesabı”nın düzeltilmesi suretiyle kayıtlara alınacaktır. Örnek 5’deki işletmenin borcunu vadeden 10 gün önce ödediği için 50TL (10 gün x 5TL/vade)’lik iskontodan yararlandığı varsayıldığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| 320 SATICILAR H.                  | 130.150 |
| 100 KASA H.                       | 130.100 |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.        | 50      |
| 780.80 Kısa Vadeli Borçlanma Gid. |         |
| 780.80.80 Finansman Gider Yeri    |         |



Tek düzen hesap planında maliyet grubuna ait, 780 Finansman Giderleri Hesabı gibi fonksiyon hesaplarının dönem içerisinde alacaklı olarak çalışmayacağı bilinse de düzeltme amaçlı olarak böyle bir alacak kaydının yapılabileceği kanaatindeyiz.

Günlük vade farkının bu şekilde belirlenmeyip yüzde şeklinde belirlendiği durumlarda, standartta vade farkının hesaplanmasına dair bir yönlendirme yer almamıştır. Böyle bir durumda faiz, iç iskonto formülü kullanılarak hesaplanabilir.

Yukarıdaki örneğe ek olarak vade farkının hesaplanmasında %1.4 faiz oranı kullanıldığı varsayıldığında indirilecek (iskontoya konu) vade farkı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\sum_{i=1}^n \frac{a.n.t.}{36500 + (n.t)} = \frac{130.000 \times 10 \times 1.4}{36.500 + (10 \times 1.4)} = 50 \text{ TL}$$

Standartta yabancı para ile edinilen stokların muhasebeleştirilmesine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, bu konuya açıklık getirmektedir. Söz konusu standardın 20. paragrafı gereğince, işletmenin fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması, standart hükümlerinin ilgili paragraflarının uygulanmasını gerektirir. Parayla ölçme kavramının bir gereği olan bu uygulama gereğince yabancı paralı bir işlem ilk muhasebeleştirilmesi sırasında; yabancı para birimindeki tutara, yabancı paranın işlem tarihindeki Türk Lirası karşılığı olan kur uygulanarak, ulusal para birimi cinsinden kaydedilir<sup>6</sup>.

**Örnek 6 :** İşletmede 100 Yabancı Para(YP)lık

ticari mal peşin bedelle satın alınmıştır. Alış tarihinde 1 YP, 600TL.dir (KDV ihmal edilmiştir).

|                        |        |
|------------------------|--------|
| 153 TİCARİ MAL H.      | 60.000 |
| 100 KASA H.            | 60.000 |
| (100YPx600TL=60.000TL) |        |

## 2. Dönüştürme Maliyetleri

Dönüştürme maliyetleri direkt işçilik maliyetleri ile sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. Direkt işçilik maliyetleri, esas üretim yerlerinde doğrudan üretim yapan işçiler için, işçinin üretim için harcadığı zamana göre tahakkuk eden ücretlerdir.

Üretimle ilgili olan ve direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan maliyet unsuru genel üretim maliyetleridir. İlk madde ve malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman ve tükenme payları genel üretim maliyetlerinin bünyesini oluşturur. Bu maliyetler yapıları gereği bir kısmı sabit, bir kısmı da değişken niteliktedir. Sabit genel üretim maliyetleri, belirli bir zaman aralığında veya üretim hacminde üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen; amortisman, bakım onarım gibi maliyet unsurlarıdır. Değişken genel üretim maliyetleri ise üretim hacmi ile orantılı olarak, üretim arttıkça artan, azaldıkça azalan; endirekt malzeme gibi unsurlardır. Mamul maliyetinin hesaplanmasında sabit ve değişken maliyetler, farklı yöntemlere göre farklı uygulamalara tabi tutulmaktadır.

<sup>6</sup> İşlem tarihi ile ilgili alternatif uygulamalar “TMS 21 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı”nın 21. maddesinde açıklanmıştır.

Mamul maliyetinin hesaplanmasında ortak nokta, direkt maliyetlerin hiç değişikliğe uğratılmadan maliyete dahil edilmesidir. Direkt maliyetler dışında kalan maliyetlerin hangilerinin mamul maliyetinin hesaplanmasına alınacağı konusunda aşağıda sıralanan başlıca dört yöntem bulunmaktadır<sup>7</sup>.

- Tam maliyet yöntemi
- Değişken maliyet yöntemi
- Normal maliyet yöntemi
- Asal (direkt) maliyet yöntemi

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetleri, söz konusu yöntemlerin tamamında hesaplamaya katılmaktadır. Asal maliyet yöntemi hariç olmak üzere diğer üç yöntemde değişken maliyetler de aynen mamul maliyetine alınmaktadır<sup>8</sup>. Asal maliyet yöntemi dışındaki yöntemlerde ise sabit maliyetlerin hesaplamaya alınması konusunda farklılıklar bulunmaktadır.

Tam maliyet yönteminde sabit maliyetlerin tamamı maliyet unsuru sayılırken, değişken maliyet yönteminde hiç dikkate alınmamakta, normal maliyet yönteminde ise kısmen -kapasite kullanım oranına göre- hesaplamaya katılmaktadır.

Standardın 13. maddesi gereğince sabit giderler mamul maliyetine yüklenirken faaliyet ölçüsü olarak normal kapasite kullanılacaktır. Standartda göre normal kapasite “*planlanan bakım-onarım çalışmalarıdan kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşul-*

*larda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır*”. Normal kapasitenin değişik tanımları da bulunmaktadır. Örneğin; en az beş yıllık bir dönem dikkate alınarak saptanan normal kapasite, konjoktürel dalgalanmalar ve satış trendleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyidir<sup>9</sup>. Ancak fiili (gerçekleşen) üretim hacmi de normal kapasiteye yakın ise ve onu iyi bir şekilde ifade ediyorsa, bu kapasite de normal kapasite olarak kabul edilip faaliyet ölçüsü olarak kullanılabilir. Üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim maliyetleri, kapasitenin düşük olması ya da atıl kapasite kullanımını nedeniyle arttırılmaz. Kapasite kullanım oranında yüklenmesi nedeniyle mamul maliyetine verilmeyen sabit maliyetler, dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınırlar. Böylece mamul birimi başına düşen sabit genel üretim maliyeti payı büyük değişiklikler göstermez. Bu sayede dönemler arasında maliyet karşılaştırılması yapılabilir, çünkü üretim hacmindeki dalgalanmaların sabit maliyetler üzerindeki etkisi elemine edilmiş olur.

Standardın öngördüğü sisteme göre hesaplanmış bir maliyet örneği aşağıdadır.

**Örnek 7 :** Bir işletmenin üretime ilişkin aylık verileri şöyledir.

|                                      |          |
|--------------------------------------|----------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti | 50.000TL |
| Direkt İşçilik Maliyeti              | 20.000TL |
| Değişken Genel Üretim Maliyeti       | 10.000TL |
| Sabit Genel Üretim Maliyeti          | 10.000TL |

<sup>7</sup> Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 6.B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s.40.

<sup>8</sup> Bazı yazarlar, asal maliyet yöntemini endüstri öncesi toplumlardan kalma bir yöntem olması nedeniyle günümüz ortamına uymadığını ileri sürerek dikkate almamaktadır. Bkz. Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 9.B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.494.

<sup>9</sup> Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.528.

Aylık normal kapasite 50.000 Kg., ay içinde gerçekleşen kapasite ise 30.000 Kg.dır. Buna göre hesaplamada gereksinme duyulacak kapasite kullanım oranı (30.000/50.000) %60'dır.

Aylık üretim maliyeti normal maliyet yönteminde aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

|                                                         |                |
|---------------------------------------------------------|----------------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti                    | 50.000TL       |
| Direkt İşçilik Maliyeti                                 | 20.000TL       |
| Değişken Genel Üretim Maliyeti                          | 10.000TL       |
| Sabit Genel Üretim Maliyeti<br>((30.000/50.000)x10.000) | <u>6.000TL</u> |
| Toplam Üretim Maliyeti                                  | 86.000TL.      |

Ürünün birim maliyeti ise (86.000/30.000) yaklaşık 2,87 TL/Kg.dır.

Kapasite sapması olan (10.000-6.000) 4.000TL'lik sabit maliyet dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınacak, ürün maliyetleriyle ilişkilendirilmeyecektir.

|                                         |        |
|-----------------------------------------|--------|
| 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM H.           | 86.000 |
| 62X <sup>10</sup> ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. |        |
| VE ZARARLARI H.                         | 4.000  |
| 711 DİR.İLK MADDE VE MLZ.GİDER          |        |
| YANSITMA H.                             | 50.000 |
| 721 DİREK İŞÇİLİK GİD. YANSIT. H.       | 20.000 |
| 731 GENEL ÜRETİM GİD.YANSIT. H.         | 20.000 |

**Örnek 7a :** Bir işletmenin üretime ilişkin aylık verileri şöyledir.

|                                      |          |
|--------------------------------------|----------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti | 50.000TL |
| Direkt İşçilik Maliyeti              | 20.000TL |
| Değişken Genel Üretim Maliyeti       | 10.000TL |
| Sabit Genel Üretim Maliyeti          | 10.000TL |

Aylık normal kapasite 50.000 Kg., ay içinde gerçekleşen kapasite ise 47.000 Kg.dır. Bu örnekte fiili kapasite normal kapasiteye çok yakın olduğundan normal kapasite olarak kabul edilip, sabit maliyetlerin tamamı toplam maliyetin hesabına alınabilir.

Bu durumda aylık üretim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

|                                      |                 |
|--------------------------------------|-----------------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti | 50.000TL        |
| Direkt İşçilik Maliyeti              | 20.000TL        |
| Değişken Genel Üretim Maliyeti       | 10.000TL        |
| Sabit Genel Üretim Maliyeti          | <u>10.000TL</u> |
| Toplam Üretim Maliyeti               | 90.000TL.       |

Ürünün birim maliyeti ise (90.000/47.000) yaklaşık 1,92 TL/Kg.dır.

Ancak sabit genel üretim maliyetlerinin 10.000TL olarak toplam maliyetin hesabına alınması, normal kapasite olan 50.000 kg. üretim yapılabilmesi halinde geçerlidir. Normal kapasite durumunda birim maliyet (90.000TL/50.000Kg) 1,8TL/Kg. dir. Ancak 47.000 Kg. üretim normal kapasiteye yakın olarak değerlendirildiğinde kg. başına maliyet

<sup>10</sup> Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, standarda uygun bir hesap planı düzenlemesine gidilmelidir. Prof.Dr.Nalan AKDOĞAN ile yapılan görüşme (21 Kasım 2006). Buna göre 62 grup içerisinde ifade edilmesi gereken “Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı” hesap kodu verilmeden kullanılmıştır. Ancak, olağanüstü durumlarda karşılaşılabilecek atıl kapasite için “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı”, eskisi gibi kullanılabilir. Örnekteki atıl kapasite olağanüstü bir durumdan (su basması, deprem gibi) değil, olağan bir durumdan (talep kısılması gibi) kaynaklanmıştır.

1,92TL.dir. Standartta böyle bir durumda, üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim maliyetlerinin, kapasitenin düşük olması ya da atıl kapasite kullanımı nedeniyle arttırılmayacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle, normale yakın atıl kapasite sonucu ortaya çıkan 1,92TL/kg. birim maliyetten normal kapasitede kg. maliyeti olan 1,8TL'yi çıkarttığımızda, aradaki fark olan kg. başına 0,12 liranın sonuç hesaplarına alınması gerekmektedir.

### 3. Diğer Maliyetler

15. madde gereğince diğer maliyetler, ancak stokları bulundukları konum ve duruma getirdikleri ölçüde stokların kapsamına alınırlar. Örnek olarak, bazı genel üretim maliyetleri dışındaki maliyetlerin veya belirli bir siparişe ilişkin olarak yapılan ürün tasarım, geliştirme maliyetleri, stok maliyetlerine katılabilir. Tasarım veya geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararın bir varlığın üretim maliyeti unsuru olarak değerlendirildiği durumlarda, geliştirme maliyeti amortisman gideri şeklinde varlıkların maliyetine yansıtılır<sup>11</sup>. Konuya ilişkin örnek aşağıdadır.

**Örnek 8 :** Otomobil üreten bir işletmede bir modelin geliştirme maliyeti 100.000TL olarak gerçekleşmiştir. İşletme bu modelden 4 yıl boyunca üretme kararı almıştır. 4 yıl boyunca her yıl yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

|                                        |        |
|----------------------------------------|--------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.          | 25.000 |
| 730.10 Esas Üretim Gider Yeri          |        |
| 730.10.6 Amortisman ve Tükenme Payları |        |
| 268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR H.          | 25.000 |
| 268.63 Araş.ve Geliş.Gid.Amortismanı   |        |

Maliyet dönemi sonunda 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında toplanan tutar, diğer üretim maliyetleriyle birlikte ürünlere yansıtıldığında, geliştirme maliyeti üretim maliyeti içerisinde yerini alacaktır.

### 4. Hizmet İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin hesaplanması standardın 19. maddesinde açıklanmıştır. Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı, yani sunulan hizmetin hemen tüketilip “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı” aracılığıyla gelir tablosuna alınmadığı durumlarda, ilgili giderler bilançoda bir stok hesabına alınır. *Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri*

<sup>11</sup> Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin standart henüz Türkiye Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından yayımlanmamıştır. Ancak daha önceden, TÜRMOB bünyesinde TMUDESK tarafından hazırlanan “TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı” ile Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayımladığı, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu Seri XI, I Nolu Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’in 35. maddesinde de aynı doğrultuda görüş bulunmaktadır.

*içerir.* Tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin aktifleştirilmesi gereği, standardın 37. maddesinde de vurgulanmıştır. Buna göre hizmet işletmesi stoklarının yarı mamul olarak değerlendirilip raporlanması gerekmektedir. Henüz tamamlanmamış hizmetlerin hesap planında var olan “151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı”nda değil, özüne daha uygun olan “154 Yarı Üretilmiş Hizmet Stokları” ismiyle açılabilir bir hesapta muhasebeleştirilmesi önerilmektedir<sup>12</sup>.

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri madde 16’da da vurgulandığı gibi, maliyete dahil edilmeyip, gerçekleştiği dönemin gideri olarak mali tablolara alınırlar. Hizmet üreten bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını içermediği gibi, işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen ancak üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

### 5. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

Canlı varlıkların<sup>13</sup> hasatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyeti, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanması beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değerdir. Bu değer hesaplanmasına ilişkin açıklamalar “TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler Standardı”nda yer almaktadır.

### 6. Birleşik ve Yan Ürünlerin Maliyeti

Bazı üretim süreçlerinde, kullanılan ilk madde

ve malzemenin özelliği gereği birden fazla ürün ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan bir kısmı ortak (birleşik) ürün bir kısmı da yan ürün olarak adlandırılmaktadır. İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan, yan ürünlere oranla daha değerli olan ürünler ortak ürün; ana faaliyet konusunu oluşturmaya da üretim sürecinde genellikle istem dışı olarak ortaya çıkan ve değer itibarıyla daha düşük olan ürünler yan üründür.

Üretim sürecinden ortak veya yan ürünler çıktığında, maliyetlerin ürünlere dağıtımında bazı yöntemlerin kullanılması söz konusu olabilmektedir. Ürünlerin birbirinden ayrılma noktasına kadar yapılan birleşik maliyetler ürünlere değişik yöntemler aracılığıyla dağıtılmaktadır<sup>14</sup>.

Standartta, maliyetlerin doğrudan belirli bir maddelere ilişkilendirilemediği durumlarda, bu maliyetlerin rasyonel ve tutarlı bir temele göre ürünler arasında paylaştırılması öngörülmüştür. Standardın 14. maddesinde maliyetlerin dağıtımını, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir denilerek dağıtım yöntemlerinden “piyasa değeri” ya da “net satış hasılatı” yöntemleri işaret edilmektedir<sup>15</sup>.

Piyasa değeri yönteminde birleşik maliyetler ortak ürünlerin satış hasılatına göre dağıtılır. Her bir ürünün satış hasılatı hesaplanır. Tüm ortak ürünlerin satış hasılatları toplanarak toplam satış hasılatına ulaşılır. Ürünlerin satış hasılatı toplamı toplam satış hasılatına oranlanarak her bir ortak

<sup>12</sup> Süleyman YÜKÇÜ, “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi,” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 104, Ağustos 2001, ss.21-27.

<sup>13</sup> İlgili standartta canlı varlık, yaşayan hayvan ve bitkiler olarak tanımlanmıştır. Tarımsal ürün ise bunların işlenmesi sonucu elde edilen üründür. Örneğin koyun canlı varlık iken koyundan elde edilen yün tarımsal ürün olarak belirlenmiştir. Aynı şekilde meyve ağaçları canlı varlık, toplanan meyveler de tarımsal üründür. Geniş bilgi için bkz. “TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler Standardı”.

<sup>14</sup> Bkz. Nalan Akdoğan, a.g.e., s.411.

Kamil Büyükmirza, a.g.e., ss.305-307.

Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 3.B., Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, s.399.

<sup>15</sup> Bu yöntemlere ek olarak; “üretim miktarı”, “katsayı” ve “standart verim” yöntemleri de bilinmektedir.

ürünün oransal satış hasılatı bulunur. Her ürünün birleşik maliyetten alacağı pay, birleşik maliyete bu oranın uygulanması ile bulunur. Piyasa değeri yöntemine ilişkin örnek aşağıdadır.

**Örnek 9 :** Birleşik maliyet tutarı 60.000TL. olan bir işletmede A, B ve C olmak üzere üç ortak ürün üretilmektedir. Her bir ürünün satış hasılatları sırasıyla 30.000TL., 25.000TL. ve 20.000TL.dir.

| Ürünler       | Satış Hasılatı | Satış Hasılat Payı % | Birleşik Maliyetten Aldığı Pay |
|---------------|----------------|----------------------|--------------------------------|
| A             | 30.000         | 40                   | 24.000                         |
| B             | 25.000         | 33                   | 19.800                         |
| C             | 20.000         | 27                   | 16.200                         |
| <b>Toplam</b> | <b>75.000</b>  | <b>100</b>           | <b>60.000</b>                  |

$(30.000/75.000 = 0.4)$ ;  $(25.000/75.000 = 0.33)$ ;  $(20.000/75.000 = 0.27)$ ;

$(60.000 \times 0.4 = 24.000)$ ;  $(60.000 \times 0.33 = 19.800)$ ;  $(60.000 \times 0.27 = 16.200)$

Net satış hasılatı yönteminde ise, ayrılma noktasına gelindiğinde tamamlanmamış ortak ürünlerin tamamlanması için yapılan ek maliyetler, ürünün satış hasılatından düşülür. Daha sonra tüm ortak ürünlerin toplam net satış hasılatları bulunur. Her bir ürünün net satış hasılatı toplam net satış hasılatına oranlanarak ürünlerin net satış hasılat oranları bulunur.

**Örnek 10 :** Yukarıdaki örnekteki işletmede birleşik maliyetlerin oluştuğu ayrılma noktasından sonra ürünlerin tamamlanması için ek giderler yapılması gerekmektedir. Ürünleri tamamlama giderleri sırasıyla, 5.000TL., 3.000TL. ve 2.000TL.dir.

| Ürünler       | Satış Hasılatı | Ek Giderler   | Net Satış Hasılatı | Net Satış Has. Payı % | Birl.Maliyet. Aldığı Pay |
|---------------|----------------|---------------|--------------------|-----------------------|--------------------------|
| A             | 30.000         | 5.000         | 25.000             | 38                    | 22.800                   |
| B             | 25.000         | 3.000         | 22.000             | 34                    | 20.400                   |
| C             | 20.000         | 2.000         | 18.000             | 28                    | 16.800                   |
| <b>Toplam</b> | <b>75.000</b>  | <b>10.000</b> | <b>65.000</b>      | <b>100</b>            | <b>60.000</b>            |

$(25.000/65.000 = 0.38)$ ;  $(22.000/65.000 = 0.34)$ ;  $(18.000/65.000 = 0.28)$ ;

$(60.000 \times 0.38 = 22.800)$ ;  $(60.000 \times 0.34 = 20.400)$ ;  $(60.000 \times 0.28 = 16.800)$



Üretim süreci sonunda genellikle istem dışı ortaya çıkan yan ürünler için ayrılma noktasına kadar maliyet hesaplanmaması genel kuraldır<sup>16</sup>. Ancak önemsiz de olsa, bunların toplam üretim maliyetini yükselten bir unsur olduğu da gerçektir. Bu gerçek dikkate alındığında yan ürünün net satış değerinin, oluştuğu 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. 14. maddede yan ürünlerin net gerçekleşebilir değerlerinin ölçülerek bu tutarın ana ürünün maliyetinden düşülmesi hükmü getirilmiştir. Yan ürünlerin net gerçekleşebilir değerleri nispeten önemsiz miktarlar tutacağı için ana ürünün defter değerinde önemli ölçüde bir fark yaratmasa da gerek dönem sonu tutarını, gerekse satış yapılması durumunda satılan malul maliyeti tutarını azaltıcı bir rol oynayacaktır.

Standardın 6. maddesine göre net gerçekleşebilir değer, varlıkların olağan işletme faaliyetleri içerisinde elde edileceği beklenen satış fiyatından tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirme maliyetleri düşülerek bulunan tutardır. Burada varlığın brüt satış hasılatından değil, satış hasılatının netleştirilmesinden söz edilmektedir. Yani ayrılma noktasından sonra yapılan ek giderler yan ürünün brüt satış hasılatından düşülerek net gerçekleşebilir değere ulaşılabilir. Daha sonra bu değer ana ürünün maliyetinden düşülerek, ana ürünün maliyetini azaltıcı bir unsur olur. Standartta belirtilmemesine karşın, birden fazla ana ürünün oluştuğu üretim süreçlerinde, standardın genel mantığı çerçevesinde, yan ürünün net gerçekleşebilir değerinin ortak maliyetten düşülerek kalan maliyetin ana ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre paylaştırılması gerektiği kanaatindeyiz.

**Örnek 11** : Şarap üreten bir işletmede üretim süreci sonucunda şarabın olgunlaşması için bekletildiği kavların (depoların) duvarlarında fermentasyonun doğası gereği şarap taşı (potasyum tartarat) adıyla bilinen bir kimyasal madde ortaya çıkmaktadır. Şarap taşı çeşitli sektörler tarafından talep edilmekle birlikte, değeri şarabın değerinin yanında oldukça küçüktür. Bu niteliğiyle yan ürün olarak nitelendirilebilir. Dönemin birleşik maliyeti 40.000TL.dir. Şarap taşının net gerçekleşebilir değeri 5.000TL olarak değerlendirilmektedir. Yan ürünün satılabilir hale getirilebilmesi için ayrılma noktasından sonra 2.000TL. işçilik maliyetine katlanılarak duvarlardan kazınması gerekmektedir.

|                                 |        |
|---------------------------------|--------|
| 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM H.   | 42.000 |
| 711 – 721 – 731 YANSITMA H.LARI | 42.000 |
| 152 MAMULLER H.                 | 39.000 |
| 157 DİĞER STOKLAR H.            | 3.000  |
| 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM H.   | 42.000 |

Aynı yöntemin farklı bir uygulaması; yan ürünün olası satış bedelinin, net gerçekleşebilir değere eşit olmasının mantıklı görülmemesi nedeniyle yan ürünlerin diğer stoklara alınırken net gerçekleşebilir değerine göre değil de bu değerden brüt kar oranının indirilmesi suretiyle değerlendirilmesidir<sup>17</sup>.

## 7. Stok Maliyet Sistemleri

Standartta göre maliyetler fiili maliyet yöntemi ile hesaplanır. Bu hesaplama gerçek verilere dayanması nedeniyle gerçekçi olmasına karşın, yönetimin karar almasına yardımcı olması açısından

<sup>16</sup> Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.307.

<sup>17</sup> Süleyman Yükcü, a.g.e., s.414.



dan kullanışlı olmayabilir. Ortaya çıkan gereksinmeye dayanarak, standartta fiili maliyet yöntemine alternatif olarak “standart maliyet” ve “perakende yöntemi”nin de şartlı olarak kullanılabilmesine olanak sağlanmıştır. 21. madde hükmü gereğince maliyetlerin belirlenmesinde standart maliyet ya da perakende yöntemi gibi bir takım stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri, bu yöntemlere ulaşılan stok maliyetleri fiili maliyetlere yakınsa kullanılabilir. Madde hükmünden, her iki yöntemin de kullanılabilmesi için ön koşulun, hangi yöntem kullanılacaksa o yöntem ile hesaplanacak stok maliyetinin fiili maliyet yöntemiyle hesaplanacak maliyete yakın olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Fiili maliyet yönteminde maliyetler üretim tamamlandıktan sonra fiili tutarlar kullanılarak hesaplanır. Yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirmesinde önemli bir araç olan standart maliyet yöntemi ise, maliyetlerin olması gereken tutarlarını bilimsel yöntemlerle, üretim yapılmadan önce saptayan ve muhasebe kayıtlarının bu tutarlar üzerinden yapılmasını öngören bir yöntemdir. Standart maliyet yöntemiyle maliyetler hesaplanırken; ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının bilimsel yöntemlerle saptanmış normal düzeyleri göz önünde bulundurulur. Teknolojide ortaya çıkan hızlı gelişme, standart maliyete konu olan bilimsel ölçütleri değiştirebilmektedir. Diğer taraftan fiyatlardaki değişiklikler de maliyetleri etkileyen unsurlardandır. Bu nedenle sağlıklı maliyet hesaplanabilmesi amacıyla standart maliyetler (ölçütler ve fiyatlar) düzenli aralıklarla kontrol edilerek gerekli güncellemeler yapılır.

Genellikle alım-satım işlemlerinin perakende olarak gerçekleştiği, diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı, benzer kar oranlarına sahip, sirkülasyonu hızlı olan çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılan perakende yöntemi, standardın 22. maddesinde

açıklanmıştır. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjı düşülerek belirlenir. Brüt kar marjı, stokların satış fiyatları üzerinden hesaplanan oranlardır. Genelde yöntemin sık uygulama alanı bulunduğu ticari işletmelerde her perakende satış bölümü için ayrı bir ortalama oran kullanılır. İster tek bir mal isterse bir mal grubu için olsun, perakende satış yönteminde stok maliyeti aşağıdaki formül aracılığıyla bulunur.

$$\text{Stok Maliyeti} = \text{Stok Satış Değeri} - (\text{Stok Satış Değeri} \times \text{Brüt Kar Oranı})$$

**Örnek 12 :** Brüt satış kar marjının % 3 olduğu bilinen akaryakıt dağıtımı ile uğraşan bir işletmenin dönem sonu stoklarının satış fiyatının 4.500.000TL olduğu belirlenmiştir. Perakende satış yöntemine göre stok maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\begin{aligned} \text{Stok Maliyeti} &= \text{Stok Satış Değeri} - (\text{Stok Satış Değeri} \times \text{Brüt Kar Oranı}) \\ &= 4.500.000 - (4.500.000 \times 0.03) \\ &= 4.500.000 - 135.000 \\ &= 4.365.000\text{TL}. \end{aligned}$$

## 8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stokların elden çıkartılması ve dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi konusu, standardın 23 - 27. maddelerinde açıklanmıştır.

23. maddede, normal koşullarda birbirleriyle ikame edilemeyen stoklar ile özel projeler için üretilen veya satın alma yoluyla edinilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin gerçek parti maliyeti (has maliyet-özel maliyet) yöntemine göre saptanması öngörülmüştür. Gerçek parti maliyetlerinin belirlenemediği durumlarda ise stoklara ilişkin maliyetin “İlk Giren İlk Çıkar -FIFO-” veya “Ağırlıklı Ortalama Maliyet” yöntemlerinden birisine göre saptanacağı 25. maddede hük-

me bağlanmıştır. Standartta alternatif yöntemlerden hangisinin öncelikle kullanılması gerektiği belirtilmemiştir. Dolayısıyla işletme, işinin gereğine uygun yöntemi kendisi belirleyecektir.

25. maddede, bir işletmenin benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanacağı, türü veya kullanım alanları farklı olan stoklar için ise farklı maliyet hesaplama yöntemini kullanılabileceği belirtilmiştir. Aynı tipteki bir stok işletmenin farklı bölümlerinde farklı amaçlarla kullanılsa dahi aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılacaktır. Stokların coğrafi konumlarından kaynaklanan bir farklılık veya buna bağlı olarak ortaya çıkan vergi kurallarında farklılıklar olsa bile bunlar, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılması için yeterli gerekçeler değildir (Madde 26).

Gerçek parti maliyeti yöntemi genellikle büyük tip stoklar için uygulama alanı bulan bir yöntemdir. Bu yöntemde her bir stokun hangi fiyattan alındığı rahatlıkla tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla dönem sonunda kalan veya elden çıkarılan stokların hangi fiyatlı alıştan yapıldığı kolayca saptanabilmektedir. Ancak her stok grubu için bu yöntemi uygulamak mümkün değildir. Bu durumda standardın uygulanmasını öngördüğü alternatif yöntemler; ağırlıklı ortalama maliyet veya FIFO yöntemleridir.

**Örnek 13 :** Dönem başında 200TL. birim maliyetli 300 adet malı olan bir işletmenin Kasım ayı içerisindeki ticari mal hareketleri aşağıdaki gibidir. Maliyetlerini aylık olarak hesaplayan işletme gerçek parti maliyet yöntemini uygulamaktadır.

|                    |                                                                                          |
|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| 12 Kasım tarihinde | 200 birim mal 250TL/birim fiyatla alınmıştır.                                            |
| 15 Kasım tarihinde | 400 birim mal satılmıştır. (3/4'ü dönem başı stoklardan, geri kalanı 12 Kasım alışından) |
| 23 Kasım tarihinde | 300 birim mal 300TL/birim fiyatla alınmıştır.                                            |
| 25 Kasım tarihinde | 200 birim mal satılmıştır. (Tamamı 23 Kasım alışından)                                   |

Eldeki stokların maliyeti =  $((200 \times 300) + (200 \times 250) + (300 \times 300)) = 200.000\text{TL.}$

Satışların maliyeti 145.000TL.

15 Kasım satışı  $((300 \times 200) + (100 \times 250)) = 85.000\text{TL.}$

25 Kasım satışı  $(200 \times 300) = 60.000\text{TL.}$

Dönem sonu stok maliyeti 55.000TL.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hesaplanma zamanına göre iki şekilde uygulanmaktadır. Bazı işletmeler ortalamalarını maliyet dönemi sonunda hesaplamaktadır. Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olarak anılan bu yöntemde stok maliyeti, dönem başı stoklar ile dönem içinde değişik partilerde giren stokların toplam maliyetinin, toplam maliyete konu olan toplam stok miktarına bölünmesi ile bulunur. Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ortalama stok fiyatı aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$X = \frac{\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Yeni Stokların Toplam Tutarı}}{\text{Dönem Başı Stok Miktarı} + \text{Yeni Stokların Toplam Miktarı}}$$

Hesaplama sonucu bulunan ortalama fiyat, dönem sonunda kalan tutarla çarpılarak dönem so-

nu stok tutarı bulunurken, elden çıkartılan ya da üretime gönderilen stok miktarıyla çarpılarak da dönem içinde elden çıkartılan ya da üretime gönderilen stokların maliyetine ulaşılabilir.

**Örnek 13a :** Dönem başında 200TL. birim maliyetli 300 adet malı olan bir işletmenin Kasım ayı içerisindeki ticari mal hareketleri aşağıdaki gibidir. Maliyetlerini aylık olarak hesaplayan işletme dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini uygulamaktadır.

12 Kasım tarihinde 200 birim mal 250TL/birim fiyatla alınmıştır.

15 Kasım tarihinde 400 birim mal satılmıştır.

23 Kasım tarihinde 300 birim mal 300TL/birim fiyatla alınmıştır.

25 Kasım tarihinde 200 birim mal satılmıştır.

**Tablo 1 : Stok Kartı (Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi Uygulaması)**

|        | GİREN |       |         | ÇIKAN |       |       | KALAN |       |        |
|--------|-------|-------|---------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| TARİH  | ADET  | FİYAT | TUTAR   | ADET  | FİYAT | TUTAR | ADET  | FİYAT | TUTAR  |
| 01.11  |       |       |         |       |       |       | 300   | 200   | 60.00  |
| 12.11  | 200   | 250   | 50.000  |       |       |       | 500   |       |        |
| 15.11  |       |       |         | 400   |       |       | 100   |       |        |
| 23.11  | 300   | 300   | 90.000  |       |       |       | 400   |       |        |
| 25.11  |       |       |         | 200   |       |       | 200   |       |        |
| Toplam | 500   |       | 140.000 | 600   |       |       | 200   | 250   | 50.000 |

Ortalama Maliyet :  $(60.000+140.000)/(300+500) = 250$  TL.

Satılan Ticari Malın Maliyeti :  $(600 \times 250) = 150.000$ TL.

Dönem Sonu Ticari Mal Stoku :  $(200 \times 250) = 50.000$ TL.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde de benzer bir formülden yararlanılır. Bu yöntemde yalnızca dönem sonunda değil her bir stok girişinde farklı bir ortalama fiyata ulaşılır. Yeni stok girdiğinde yeni stokun tutarına eldeki stokların tutarı eklenir, bulunacak rakam formülün payını oluşturmaktadır. Bu tutara; yeni stok miktarı ve eldeki stok miktarının toplam rakamı bölünür. Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ortalama stok fiyatı aşağıdaki formül ile hesaplanır.

$$X = \frac{\text{Eldeki Stokların Ortalama Tutarı} + \text{Yeni Stokların Toplam Tutarı}}{\text{Eldeki Stokların toplam Miktarı} + \text{Yeni Stokların Toplam Maliyeti}}$$

Her bir stok girişinde hesaplanan ortalama stok fiyatı son stok girişinden sonraki stok çıkışlarında kullanılır. Dönem sonunda en yakın zamanda hesaplanan ortalama fiyat ise dönem sonu stok miktarı ile çarpılarak dönem sonu stok tutarı hesaplanır.

**Örnek 13b :** Yukarıdaki işletme hareketli ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır.

**Tablo 2 : Stok Kartı (Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi Uygulaması)**

|        | GİREN |       |         | ÇIKAN |       |         | KALAN |       |         |
|--------|-------|-------|---------|-------|-------|---------|-------|-------|---------|
| TARİH  | ADET  | FİYAT | TUTAR   | ADET  | FİYAT | TUTAR   | ADET  | FİYAT | TUTAR   |
| 01.11  |       |       |         |       |       |         | 300   | 200   | 60.00   |
| 12.11  | 200   | 250   | 50.000  |       |       |         | 500   | 220*  | 110.000 |
| 15.11  |       |       |         | 400   | 220   | 88.000  | 100   | 220   | 22.000  |
| 23.11  | 300   | 300   | 90.000  |       |       |         | 400   | 280** | 112.000 |
| 25.11  |       |       |         | 200   | 280   | 56.000  | 200   | 280   | 56.000  |
| Toplam | 500   |       | 140.000 | 600   |       | 144.000 | 200   | 280   | 56.000  |

\* Ortalama Maliyet = (60.000+50.000)/(300+200) = 220 TL

\*\* Ortalama Maliyet = (22.000+90.000)/(300+100) = 280 TL

Satılan Ticari Malın Maliyeti : (88.000+56.000) = 144.000TL.

Dönem Sonu Ticari Mal Stoku : 56.000TL.

İlk Giren İlk Çıkar (FIFO -First In First Out-) yöntemi, ilk partide alınan stokların daha sonra alınanlara göre daha önce elden çıkartılacağı varsayımına dayanan bir yöntemdir. Sürekli fiyat artışlarının yaşandığı bir ortamda bu yöntemin uygulanması ile, elden çıkarılan stokların maliyeti düşük, dönem sonunda elde kalan stokların maliyeti ise yüksek olacaktır.

**Örnek 13c :** Yukarıdaki işletme FIFO yöntemini kullanmaktadır.

**Tablo 3 : Stok Kartı (İlk Giren İlk Çıkar –FIFO- Yöntemi Uygulaması)**

| TARİH  | GİREN |       |         | ÇIKAN      |            |                  | KALAN      |            |                  |
|--------|-------|-------|---------|------------|------------|------------------|------------|------------|------------------|
|        | ADET  | FİYAT | TUTAR   | ADET       | FİYAT      | TUTAR            | ADET       | FİYAT      | TUTAR            |
| 01.11  |       |       |         |            |            |                  | 300        | 200        | 60.00            |
| 12.11  | 200   | 250   | 50.000  |            |            |                  | 300<br>200 | 200<br>250 | 60.000<br>50.000 |
| 15.11  |       |       |         | 300<br>100 | 200<br>250 | 60.000<br>25.000 | 100        | 250        | 25.000           |
| 23.11  | 300   | 300   | 90.000  |            |            |                  | 100<br>300 | 250<br>300 | 25.000<br>90.000 |
| 25.11  |       |       |         | 100<br>100 | 250<br>300 | 25.000<br>30.000 | 200        | 300        | 60.000           |
| Toplam | 500   |       | 140.000 | 600        |            | 140.000          | 200        | 300        | 60.000           |

Satılan Ticari Malın Maliyeti : (85.000+55.000) = 140.000TL.

Dönem Sonu Ticari Mal Stoku : 60.000TL.

## B. Net Gerçekleşebilir Değer

Standardın 6.maddesinde tanımı verilen net gerçekleşebilir değer, 28-33. maddelerde de açıklanmıştır.

9. madde hükmü gereğince stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerden küçük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyet değerinin net gerçekleşebilir değeriyle karşılaştırmasının yapılması ve bunlardan düşük olanıyla değerlendirilmesi bir envanter işlemidir. Envanter işlemi çerçevesinde net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi gereken stokların bu değerine indirilmesi ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının da bir gereğidir.

Tahmini bir değer olduğu 30.maddede belirtilen net gerçekleşebilir değer, varlıkların olağan işletme faaliyetleri içerisinde elde edileceği beklenen satış fiyatından tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirme maliyetleri düşülerek bulunan tutardır. Bu tanıma ek olarak standardın 30. ve 32. maddeleri de incelendiğinde net gerçekleşebilir değer tahmininde aşağıdaki unsurlar dikkate alınır.

- Hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarı esas alınır.
- Dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra

oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olaylar da dikkate alınır. Ancak geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları hesaplamada dikkate alınmaz.

- iii. Stokların elde bulundurulma amaçları dikkate alınır. Eğer elde bulundurulmuş stoklar, işletmenin satışlarını ve hizmet sözleşmelerini karşılamak amacıyla tutuluyor ise net gerçekleşebilir değer sözleşmede belirtilen fiyattır. Sözleşmede belirtilen miktarın üzerinde stok bulunması halinde, aşan kısma ait net gerçekleşebilir değer (i) ve (ii) maddelerde belirtildiği gibi hesaplanır.
- iv. Taahhüt edilen kesin satış tutarından fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler şeklindeki zararlar, “TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı”ndaki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.
- v. Üretim işletmelerinde üretim girdisi olan ilk madde ve malzemeler değerlendirilirken, bünyesine girdikleri mamul stoklarının değeri de dikkate alınır. Buna göre; üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altında ise, bünyesine girdiği mamulün değeri ile karşılaştırılır. Eğer bünyesine girdikleri mamullerin beklenen değerinin, üretildikleri ilk madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, değeri düşse de ilk madde ve malzemeler net gerçekleşebilir değeriyle değil, maliyet değerleriyle değerlendirilir. Örneğin maliyet değeri 1.000 TL olan bir malzemenin net gerçekleşebilir değeri 700TL.ye düş-

se de, eğer bünyesine girdiği ürünün beklenen değeri en az 1.000TL. veya daha fazla ise, malzeme maliyet değeri olan 1.000TL. değerle değerlendirilecektir.

- vi. İlk madde ve malzemenin fiyatlarındaki azalışın, bünyesine girdikleri ürünlerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha fazla olacağı görünüyorsa, ilk madde ve malzemeler maliyet değerleriyle değil net gerçekleşebilir değerleriyle değerlendirilir. Örneğin, maliyet değeri 1.000TL olan bir malzemenin net gerçekleşebilir değeri 700TL.ye düşerken, bünyesine girdiği ürünün net gerçekleşebilir değeri 600TL.ye düşmüş ise; malzeme maliyet değeri olan 1.000TL. değerle değil, net gerçekleşebilir değeri olan 700TL. ile değerlendirilecektir.

Bir stokun değerindeki değişimlerin geçici fiyat ve maliyet dalgalanması olup olmadığının belirlenmesi borsada işlem gören bir stok olup olmasına bağlı olarak çeşitli şekillerde tespit edilebilir. Stok kalemi borsada işlem görmekte ise, değerlemenin yapıldığı aya ait borsadaki fiyat hareketlerinin ortalaması alınarak ortalama bir fiyat saptanabilir. Stok borsada işlem görmüyorsa tahmini satış fiyatı ya da gerçeğe uygun değer aşağıdaki yaklaşımlarla saptanabilir<sup>18</sup>:

1. Stoğun paraya çevrilme süresi 30 günden az ise, stoğun son faturasındaki fiyat dikkate alınır.
2. Stoğun paraya çevrilme süresi 30 günden fazla ise:
  - a. Bir başka firmadan stoğa ilişkin proforma fatura alınarak gerçeğe uygun değer tespit edilebilir.

<sup>18</sup> Türker Susmuş ve Canan Yükçü, “Türkiye Muhasebe Standardı 2 : Stoklar ve Uygulaması,” **IX. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, İzmir SMMMÖ, 17-21 Kasım 2005, Kıbrıs, ss.90-91.



- b. Aynı cins ve türdeki mallardan değerlemenin yapılacağı ayda veya daha önceki aylarda satış yapılmışsa, ilgili stok kalemlerine ilişkin beklenen satış bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatı” ile hesaplanabilir.
- c. Takdir komisyonuna veya asliye ticaret mahkemesine başvurularak ya da işletmenin bağlı olduğu meslek odaları aracılığıyla kurulacak komisyonlar yoluyla gerçeğe uygun değerın tespiti istenebilir.
- d. Standartta yapılacak bir düzenleme ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nca akredite edilecek olan sigorta eksperliği işi ile uğraşan kurum ve kuruluşlar aracılığıyla gerçeğe uygun değerın tespiti istenebilir.

Stokların maliyetin altına düşüp, net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesini gerektirecek durumlara örnek olarak; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatının düşmesi, tahmini tamamlama maliyetinin veya tahmini satış maliyetinin artması verilebilir. Bu ve benzeri nedenlerle oluşan değer düşüklüğü, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesini gerektirir ve bu durum stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesine uygundur. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak suretiyle yapılabilecek olan indirgeme işlemi, stokların finansal tablolarda, kullanımları veya satışı sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmemesine olanak sağlar (Md.28-29).

Stoklar bazen bireysel stok kalemleri halinde veya bazen de benzer gruplar ve benzer stok kalemleri itibarıyla muhasebeleştirilirler. Benzer gruplar ve benzer stok kalemleri itibarıyla muhasebeleştirilebilecek kalemlere örnek olarak, standardın 29. maddesinde; aynı coğrafi bölgede üretilip pazarlanan ve ilgili olduğu ürün grubun-

daki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan benzer amaçlı veya kullanım alanlı stok kalemleri verilmiştir. Buna karşın stoklar, mamul mallar veya belli bir coğrafi bölgedeki/sektördeki stok grupları itibarıyla stok maliyetlerini net gerçekleşebilir değere indirmek uygun değildir (Md.29). Hizmet işletmelerinde ise maliyetler satış fiyatları ayrı ayrı belirlenmiş hizmetler için saptandığından, her hizmet ayrı bir stok kalemi gibi işlem görür.

Stoklar net gerçekleşebilir değerleriyle değerlendirilirken değer düşüklüğü, karşılık ayrılmak suretiyle gider olarak kaydedilir. Her muhasebe döneminde net gerçekleşebilir değer gözden geçirilerek değişen durumlara uygun muhasebe kayıtları gerekli şekilde güncelleştirilir. 33. madde gereğince değer düşüklüğünü gerektiren koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda karşılıklardan gerekli olmayan kısımlar iptal edilir. Doğal olarak iptal edilen karşılık tutarı, ilgili stok için önceden ayrılmış karşılık tutarını aşmaz. Böylece stokların yeni defter değeri maliyet veya yeniden gözden geçirilmiş net gerçekleşebilir değerinden düşük olmasıyla gösterilir. Dolayısıyla stoklar aktifte gerçek değerlerinin üzerinde yer almamış olur.

**Örnek 14 :** Bir işletme dönem sonunda 100.000TL’lik ticari mal stoklarında çürüme tespit etmiştir. Yapılan araştırmalar bu malların ancak 70.000TL’ye satılabileceğini göstermektedir.

Bu durumda ticari malın maliyet değeri 100.000TL. olsa da net gerçekleşebilir değeri 70.000TL’dir. Standart gereği mal, bu değerlerden düşük olmasıyla, yani net gerçekleşebilir değeriyle değerlendirilmelidir. Aradaki 30.000TL’lik farkın indirilmesi amacıyla karşılık ayrılması gerekmektedir. Ek olarak, değeri düşen malların sağlam mallar arasından da çıkartılması, finansal tabloların analize uygunluğu açısından önem taşımaktadır. Aşağıdaki ilk muhasebe kaydı değeri

ri düşen stokları sağlam stoklar arasından çıkartıp, başka bir sınıflandırma altına almaktadır. İkinci kayıta, finansal tablolarda stokun yeni değeriyle (net gerçekleşebilir değer) görünmesini de sağlamaktadır. Dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarının da gereği olan kayıtlar aşağıdaki gibidir.

|                                         |         |
|-----------------------------------------|---------|
| 157 DİĞER STOKLAR H.                    | 100.000 |
| 153 TİCARİ MALLAR H.                    | 100.000 |
| 62X <sup>19</sup> KARŞILIK GİDERLERİ H. | 30.000  |
| 158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞ. H.          | 30.000  |

Daha sonra net gerçekleşebilir değerde ortaya çıkan değişiklikler kayıtlara yansıtılır. Bu değişiklikler; stokun net gerçekleşebilir değerinden satılması, değerinde tahmin edilenden daha fazla düşmesi, değer düşmesini gerektiren nedenin tamamen ya da kısmen ortadan kalkarak net gerçekleşebilir değerin stok maliyetine yaklaşması veya eşit olması gibi şekillerde ortaya çıkabilir.

Net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmiş stok, beklenen değerin üzerinde bir değerle satılırsa iptal edilen karşılık ilgili dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

**Örnek 14a :** Yukarıdaki örnekteki işletme söz konusu malların yarısını 40.000TL.ye peşin bedelle satmıştır.

|                                    |        |
|------------------------------------|--------|
| 100 KASA H.                        | 40.000 |
| 158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞ. H.     | 15.000 |
| 620 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ H. | 35.000 |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.           | 40.000 |
| 157 DİĞER STOKLAR H.               | 50.000 |

Stokların net gerçekleşebilir değerinin geçmişte tahmin edilenden daha da düşeceği tahmin ediliyorsa, yeniden karşılık ayrılarak stokun değeri yeni net gerçekleşebilir değerine indirgenir.

**Örnek 14b :** Dönem sonunda, yukarıdaki örnekteki işletmenin söz konusu mallarının diğer yarısının değerinde 10.000TL.lik yeni bir düşme olacağı tahmin edilmektedir.

|                                |        |
|--------------------------------|--------|
| 62X KARŞILIK GİDERLERİ H.      | 10.000 |
| 158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞ. H. | 10.000 |

Stokların değeri net gerçekleşebilir değere indirgindikten sonra oluşan iyileşmeler sonucu değer kaybının ortadan kalkarak stokun maliyet değeriyle değerlendirilebileceğine ilişkin ya da değer kaybının daha azaldığına ilişkin bir durum olduğunda, stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir ve ilgili tutar “60X<sup>20</sup> Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na devredilerek gelir kaydedilir.

**Örnek 15 :** Daha önce 30.000 TL karşılık ayrılan bir stokta, ekonomide yaşanan iyileşmeler sonucunda, değerinde yükselme olacağı ve ayrı-

<sup>19</sup> Buradaki karşılık stok maliyetini düzenlediğinden 62 grubunda açılacak bir hesapta izlenmelidir.

<sup>20</sup> Buradaki karşılık iptali, stok maliyetini düzenleyen bir karşılığın iptali olduğundan, dolayısıyla bir gelir unsuru olduğundan 60 grubunda açılacak bir hesapta izlenmelidir.

lan karşılığın 5.000TL.lık kısmının gereksiz olduğu tahmin edilmektedir.

158 STOK DEĞER DÜŞÜK. KARŞILIĞI H. 5.000  
60X KONUSU KALMAYAN KARŞILIK.H. 5.000

### C. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stokların ne şekilde gidere dönüşeceği standardın 34. ve 35. maddelerinde açıklanmıştır. Bu maddelerde belirtilen koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Stokların satılması,
- Stoğun değerinde kesin veya olası bir düşüklük olması,
- Stoğun işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen varlıkların bünyesine girmesi.

Maliyet değeriyle kayda alınan stoklar, satıldıklarında maliyet değeriyle gidere dönüştürülür. Stoklar cinslerine göre “Satılan Mamullerin Maliyeti” veya “Satılan Ticari Mal Maliyeti” hesapları aracılığıyla gidere dönüşür. Hizmetlerin gidere dönüşmesinde “Satılan Hizmet Maliyeti” hesabı kullanılır. Dönemsellik kavramı gereğince gelirin olduğu dönemde gidere dönüştürülen maliyetler, dönem sonunda ilgili gelirlerle karşılaştırılırlar.

**Örnek 16 :** İşletme 20.000TL maliyetli bir stoğunu 25.000TL fiyatla satmıştır. Sürekli envanter yöntemini uygulayan işletme bu işlemin kaydını, aşağıdaki gibi yapacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

|                                    |        |
|------------------------------------|--------|
| 100 KASA H.                        | 25.000 |
| 600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.            | 25.000 |
| 620 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ H. | 20.000 |
| 153 TİCARİ MAL H.                  | 20.000 |

Bu yöntemde stoklar satıldıkları tarihte gidere dönüştürülmüştür.

Kayıt, aralıklı envanter yöntemini uygulayan işletme tarafından tek maddede satış fiyatı esas alınarak yapılacaktır:

|                         |        |
|-------------------------|--------|
| 100 KASA H.             | 25.000 |
| 600 YURTİÇİ SATIŞLAR H. | 25.000 |

Aralıklı envanter yönteminde ise stokların satıldığı tarihte gidere dönüşme kaydı görünmemektedir. Kayıt ancak dönem sonunda yapılacak stok sayımının ardından aşağıdaki gibi yapılabilir.

|                                    |                    |
|------------------------------------|--------------------|
| 620 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ H. | XXXX <sup>21</sup> |
| 153 TİCARİ MAL H.                  | XXXX               |

Stokun değerinde olası bir düşüklük nedeniyle stoku net gerçekleşebilir değerine indirgeyen karşılık tutarları ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde

<sup>21</sup> Yıl içinde başka satışların da olabileceği varsayımıyla rakam konulmamıştır. Ancak başka hiçbir satışın olmadığını varsayarsak 20.000TL olarak yer alacaktır.

gider olarak muhasebeleştirilir (Md.34). Standartın 33. maddesi gereğince yeniden gözden geçirme sonucunda oluşan durumlar muhasebe kayıtlarına yansıtılır. Stokun yeni net gerçekleşebilir değerinde bir değişme olmamışsa hiçbir muhasebe kaydı yapılmaz. Değer düşüklüğünün daha da artması durumunda yeni net gerçekleşebilir değer hesaplanarak eski değer ile yeni değer arasındaki fark kadar karşılık ayrılarak, kayıp tutarı giderlere aktarılır (Örnek 14b). Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

**Örnek 17 :** Daha önce 20.000TL karşılık ayrılan ve 100.000TL kayıtlı değeri olan bir mal, 95.000TL'ye satılmıştır.

|                                          |         |
|------------------------------------------|---------|
| 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ<br>KARŞILIĞI H. | 20.000  |
| 621 SATILAN TİCARİ<br>MALLAR MALİYETİ H. | 80.000  |
| 157 DİĞER STOKLAR H.                     | 100.000 |
| 100 KASA H.                              | 95.000  |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.                 | 95.000  |

Bazı durumlarda ise stokta değer düşüklüğü ke-sindir. Bu durumda hiç karşılık ayrılmaksızın doğrudan zarar kaydı yapılır.

**Örnek 18 :** İşletmede 60.000 liralık malın çalındığı anlaşılmıştır.

|                                          |        |
|------------------------------------------|--------|
| 659 DİĞER OLAĞAN GİDER<br>VE ZARARLAR H. | 60.000 |
| 659.90 Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar   |        |
| 153 TİCARİ MAL H.                        | 60.000 |

Bazı stoklar satılmayıp, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen yeni bir varlığın bünyesine girerler. Yeni varlığın bünyesine giren stoklar o varlığın hizmet süresi içinde gidere dönüşürler. Örneğin işletmede kullanılmak üzere imal edilmiş bir makinenin bünyesine giren bir stokun maliyeti, makinenin amortismanı aracılığıyla gidere dönüşür. Benzer durum üretim işletmelerinde ilk madde ve malzeme giderleri için de söz konusudur. Kullanılması ile yeni bir stok türüne -mamule- dönüşen ilk madde ve malzeme henüz gidere dönüşmemiştir. Ancak mamulün satılması ile gidere dönüşecektir.

#### D. Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler

Standartta gerek finansal tabloların içinde gerekse dipnotlarında açıklanması istenen konular 36.-39. maddede aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- Stokların değerlendirilmesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri (sürekli-aralıklı envanter yöntemi, gerçek parti maliyeti, ağırlıklı ortalama maliyet, FIFO gibi)*
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları (stokların 15 nolu grup toplamına ek olarak, ilk madde ve malzeme, mamuller, ticari mallar, üretim-yarı mamuller, diğer stoklar gibi kalemler itibarıyla ayrı ayrı tutarlarının gösterilmesi)*
- Net gerçekleşebilir değerine (gerçeğe uygun değerinden satış için katılan maliyet düşüldükten sonraki değer) göre kaydedilen stokların tutarı (Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı)*
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarları (Satışların Maliyeti)*
- 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar (bu maddeye göre gider kaydedilerek kayıttan*

düşülen stoklar, satışların maliyeti başlığı altında yer alan kalemler ile Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı'dır)

- vi. 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali (Konusu Kalmayan Karşılıklar)
- vii. 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olaylar veya koşullar
- viii. Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri
- ix. Hizmet işletmeleri dışında stoklar genel olarak, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde, hizmet işletmelerinde ise stoklar yarı mamul şeklinde sınıflandırılabilir. Ancak, farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bunlarda gerçekleşen değişimin boyutu hakkında bilgi, finansal tablolardan yararlananlara faydalı olması açısından yararlıdır.
- x. Satışların maliyeti satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. Ek olarak işletmeye özgün bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.
- xi. Dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturmuş olan bir işletme, giderlerin analizi-

ni giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. *Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.*

## SONUÇ

Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamayı amaçlayan "TMS 2 : Stoklar Standardı", konuya ilişkin uluslararası standartlar gözetilerek 40 maddede hazırlanıp yayınlanmıştır. Standartta amaç başlığı altında standardın düzenlenme nedeni açıklanmıştır. Kapsam başlığında standardın hangi varlıklara uygulanacağı, hangilerine uygulanmayacağı ya da şartlı olarak uygulanacağı belirlenmiştir. Tanımlar başlığında standardın temel kavramları olan stok, net gerçekleştirilebilir değer ve gerçeğe uygun değer kavramlarına yer verilmiştir. İlerleyen kısımlarda stoklara ilişkin detaylara girilmiş, raporlanacak bilgiler başlığının ardından yürürlük tarihi başlığında standardın 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır.

İşletmenin yaşamını sürdürmesi açısından önemli bir kalem olan stoklara ilişkin düzenlemeler gerek Türk Ticaret Kanunu, Vergi Mevzuatı ve gerekse Sermaye Piyasası Kanununda önemli bir yer tutmaktadır. Ülkelerin ekonomik ve ticari faaliyetlerinin bu denli iç içe girdiği yaşadığımız rekabet ortamında, aynı isimli uluslararası standarda uyumlu olarak hazırlanmış standardın uygulamalarımızda yerini alması dış ekonomik ve ticari ilişkilerimizde büyük bir avantaj sağlayacaktır. Bunun da özveriyle iyileştirilmeye çalışılan ekonomiye olumlu katkısı olacağı inancındayız.

**KAYNAKÇA**

AKDOĞAN Nalan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 6.B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

AKDOĞAN Nalan ile yapılan görüşme (21 Kasım 2006).

BÜYÜKMİRZA Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 9.B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

SUSMUŞ Türker ve YÜKÇÜ Canan, “Türkiye Muhasebe Standardı 2 : Stoklar ve Uygulaması,” **IX. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, İzmir SMMMO, 17-21 Kasım 2005, Kıbrıs.

YÜKÇÜ Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 3.B., Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998.

YÜKÇÜ Süleyman, “Hizmet Üretiminde Yarı ve Tam Üretilmiş Hizmet Stoklarının Muhasebeleştirilmesi,” **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı 104, Ağustos 2001.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri XI, I Nolu Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ

TMS 2 : Stoklar Standardı.

TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri Standardı.

TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

TMS 21 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı

TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler Standardı