

TMS 2 STOKLAR

1.GİRİş

Standardın Temel İlkesi Nedir?

TMS 2 işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde satılmak üzere elde tuttuğu, bu amaçla üretmekte olduğu veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda tüketmeyi beklediği hammadde ve malzeme şeklindeki varlıkların maliyetlerinin belirlenmesi, bu maliyetlerin gider olarak kâr veya zarara yansıtılması ve bu tür varlıkların dönem sonu değerlemeleri hakkında muhasebe ilkelerini belirlemektedir.

Bu temel ilke çerçevesinde, özellikle üretim işletmelerinde mamul maliyetinin kapsamını ve maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemlerden hangilerinin kullanabileceğini açıklığa kavuşturmaktadır.

TMS 2 ayrıca, gerçek maliyet yöntemi, FIFO, LIFO, hareketli ortalama maliyet yöntemi gibi maliyet belirleme yöntemlerinden hangilerinin hangi durumlarda kabul edilebilir olduğunu belirlemektedir. Stokların maliyetlerinin belirlenmesinde farklı maliyetlendirme yöntemlerinin seçimi işletmelerin değişen ekonomik koşullarda bilanço büyüklüğüne ve dönem kâr / zararına doğrudan etkisi olduğundan, bir muhasebe politikası tercihi olarak kullanılan yöntem işletmenin finansal verilerini değiştirebilmektedir.

2.STOKLARIN TANIMI VE KAPSAMI

Hangi Varlıklar Stok Tanımını Karşılamaktadır?

Stoklar aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip varlıklardır:

- Olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan (ticari mallar, mamuller),
- Olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan (yarı mamuller) veya
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan (hammadde ve malzeme).

TMS 2'ye göre sınıflar itibarıyla stokların dönem sonu değerlerinin ve dönemde meydana gelen değişimlerin sunulması öngörüldüğünden, işletmelerin stoklarını sınıflar itibarıyla takip etmeleri önemlidir. Buna göre bir üretim işletmesi stoklarını, stok tanımında yapılan ayrıma göre hammadde, yarı mamuller, mamuller ve işletme malzemeleri şeklinde sınıflandırabilir.

Verilen sipariş avansları ise TMS 2'ye göre stok tanımını karşılamadığından, bu avansların finansal tablolarda stok kalemi içinde değil, peşin ödenmiş giderler kaleminde gösterilmesi gerekmektedir.

Bir İşletme Üretimde Kullandığı Makinalarında Tüketmek Üzere Makine Yağı Bulundurmaktadır. Makine Yağları Stok Olarak Mı Sınıflandırılmalıdır?

Evet. Makine yağı üretim sürecinde tüketilecek bir malzeme olduğundan stok olarak sınıflandırılmalıdır.

Yedek Parçalar, Yedek Ekipmanlar ve Bakım Malzemeleri Stok Olarak Sınıflandırılabilir Mi?

Yedek parça, yedek ekipmanlar ve bakım malzemeleri ancak maddi duran varlık tanımını karşılamıyorsa stok olarak muhasebeleştirilirler. Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için gereken şartlardan biri o varlığın bir dönemden daha fazla bir süre kullanımının beklenmesidir. Ancak bu hüküm, bir varlığın düzenli bir şekilde aktif olarak bir dönemden uzun bir süre kullanıyor olmasını gerektirmemektedir.

İşletme, Tesisini İçin Gerekli Olan Enerjisinin Üretimi İçin İki Adet Türbin Kurmuştur. Bunlardan Birisi Enerji Üretimini Gerçekleştirecek Diğeri İse Aktif Çalışan Türbinin Devre Dışı Kalması Durumuna Karşı Yedek Ekipman Olarak Tutulacaktır. Tesis İki Yıllığına İşletileceğinden Her İki Türbin İki Yıllığına Aynı Şekilde Kullanılması Planlanmaktadır. Yedek Ekipman Olarak Kullanılan Türbin Stok Olarak Sınıflandırılabilir Mi?

Hayır. Yedek türbin iki yıl boyunca kullanılmayacak da olsa, maddi duran varlık tanımının gerektirdiğı şartlardan biri olan bir dönemde fazla kullanımının beklenmesi şartını karşıladığından türbinin maddi duran varlık olarak sınıflandırılması gerekecektir.

İşletme Mağazaların Kiraya Verilmesi Başta Olmak Üzere Bir Alışveriş Merkezinin Yönetimi İçin Kurulmuş Olan Bir İşletmedir ve Sadece Bu Faaliyeti Yürütmektedir. Yaptığı Kiralamalar Tfrs 16 Uyarınca Faaliyet Kiralaması Tanımını Karşılamakta, Dolayısıyla Tüm Alışveriş Merkezi İşletmenin Finansal Durum Tablosunda Varlık Olarak Gösterilmektedir. Bu Varlıklar Stok Olarak Sınıflandırılabilir Mi?

Hayır. Alışveriş merkezi ve mağazalar TMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılamakta olduğundan finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmalıdır.

Konsinye Mal Anlaşması Çerçevesinde, Üreticiden Aldığı Malları Elinde Bulunduran Dağıtıcı, Bu Malları Stok Olarak Sınıflandırmalı Mıdır?

Kavramsal Çerçeve’de varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynak olarak tanımlanmaktadır. TFRS 15’e göre nihai müşterilere satılmak üzere malları elinde tutan dağıtıcı, mallar üzerinde kontrolü elde etmediğinde, dağıtıcının malları konsinye mal anlaşması kapsamında elinde tuttuğunu belirtmektedir. Bu durumda üretici, bu mallarla ilgili olarak hasılat muhasebeleştirmemekte ve bu malları stokları içinde göstermeye devam etmektedir. Dolayısıyla, konsinye mal anlaşması çerçevesinde tutulan mallar, dağıtıcı firma tarafından stok olarak muhasebeleştirilmemeli, takip açısından bilanço dışı hesaplarda izlenmelidir.

Tüm Stoklar TMS 2 Kapsamında Mıdır?

Hayır. Stok tanımını karşılıyor da olsa finansal araçlar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler TMS 2 kapsamı dışında tutulmaktadır. Bu varlıklar kapsamına girdikleri Standartlar uyarınca, yani finansal araç niteliğindeki finansal araçlara ilişkin Standartlara, canlılık varlık ve hasat zamanındaki tarımsal ürün niteliğindeki ise TMS 41’e göre muhasebeleştirilmeli ve ölçülmelidir.

Ayrıca; aşağıda sayılan işletmeler tarafından elde tutulan stokların ölçümüne TMS 2 uygulanmamaktadır:

- İlgili sektördeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülmesi halinde; tarım ve orman ürünlerinin, hasat sonrası tarımsal ürünlerin, madenlerin ve madeni ürünlerin üretimini yapan işletmeler. Örneğin, aktif bir piyasası bulunan ve satılmama riski çok az olan tarımsal ürünlerin ölçümünde net gerçekleşebilir değer kullanılması durumunda, bu ürünler bu değeri üzerinden ölçülür ve değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılır.
- Stoklarını, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçen emtia alım satımına aracılık eden işletmeler.

Bu işletmeler tarafından tutulan stoklar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri / net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülür. Bu stoklara, ölçüm hükümleri hariç TMS 2’nin diğer hükümleri uygulanır.

Bir şarap Tüccarı, Kendine Ait Bir Bağdan Topladığı Üzümleri 3 Yıllık Bir Üretim Sürecinden Geçirerek şarap Üretmektedir. Üzümler Stok Olarak Mı Sınıflandırılmalıdır?

Bağdan toplanıp şarap üretimine dâhil edilene kadar üzümler hammadde olarak stoklar içinde sınıflandırılmalıdır. 3 yıllık üretim sürecinde de üzümler şarap üretimine dâhil olduğundan yarı mamullerin maliyetine dâhil edilmelidir. Ancak, üzümler toplanmadan önce, yani dalındayken TMS 2 kapsamında değildir, bunlar canlı varlık tanımını karşılamaktadır. Üzümler toplandığında, yani hasat edildiğinde, TMS 41'e göre tahmini satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülerek stoklar sınıfına aktarılmalıdır.

Bir Fındık Üreticisi, Fındık Fiyatlarının Önemli Ölçüde Artacağını Düşündüğünden En Son Hasat Ettiği Fındıkları Hemen Satmamayı ve Üç Aylığına Depolamayı Düşünmektedir. Fındık Üreticisi Stoklarını Net Gerçekleşebilir Değeri Üzerinden Takip Etmektedir. Stoklar TMS 2'ye Göre Hangi Değerleri Üzerinden Ölçülmelidir?

Sektördeki yerleşik uygulamalar çerçevesinde hasadı yapılan fındıkların net gerçekleşebilir değerü üzerinden ölçülüyor olması halinde; işletmenin TMS 2 uyarınca da net gerçekleşebilir değerü üzerinden takip etmesi gerekir. Bu durumda, değer değişimlerini kâr veya zararda muhasebeleştirir.

3. STOKLARIN SUNUMU

Stoklar Finansal Durum Tablosunda Nasıl Sınıflandırılmalıdır?

TMS 1 uyarınca, işletmenin bir varlığı normal faaliyet döngüsü içinde realize etmeyi beklemesi ya da satmayı amaçlaması durumunda, ilgili varlığın dönen varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

İşletmenin faaliyet döngüsü ise işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden bu varlıkların nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir. Dolayısıyla işletmenin faaliyet döngüsü, olağan iş akışı çerçevesinde satılmak üzere ya da üretimde kullanılmak üzere stokların alınmasından başlamakta, üretim yapan işletmelerde hammadde ve malzeme niteliğindeki stokların üretime katılarak mamul haline gelmesine kadar geçen süre ile mamul veya ticari malların satılıp bedellerinin tahsil edilmesine kadar geçen süreyi içine almaktadır.

Bu nedenle, stok niteliğindeki varlıkların alımı, bunların üretimde geçen süresi ve satılmak üzere elde tutulma süresi işletmenin normal faaliyet döngüsünün bir parçasını oluşturduğundan, stoklar bir yıldan daha uzun bir süre dahi elde tutulacak olsa, dönen varlık olarak sınıflandırılmalıdır. Örneğın, inşaat işinde faaliyet gösteren bir işletmenin kendi nam ve hesabına yapıp tamamlandıktan sonra sattığı inşaatların inşa süresi bir yılı aşkın olsa dahi gerek devam eden inşaatların gerekse tamamlanıp satılmayı bekleyen inşaatların dönen varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

Ancak, örneğın aşırı fiyat artışları nedeniyle tedbirli hareket etme amacıyla bir işletmenin olağın iş akışı içerisinde ihtiyaç duyduğundan daha fazla stok bulundurması durumunda, ihtiyaç fazlası olan stokların dönen varlıklarda değil duran varlıklarda sınıflandırılması uygun olacaktır. Bu tür ihtiyaçlardan dolayı gerek IASB tarafından yayımlanan TFRS taksonomilerde gerekse KGK tarafından yayımlanan TFRS Taksonomisinin duran varlıklar kısmında stoklar kalemi bulunmaktadır.

Kullanım Amacı Değıştiğinde Stoklar Hangi Finansal Durum Tablosu Kalemlerine Transfer Edilebilir?

Daha önce stok izlenen varlıklar, bir yıldan uzun bir dönem için işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde tutulan varlıklar olarak elde tutulmaya başlandığında defter değerleriyle maddi duran varlık kalemlerine transfer edilir.

Daha önce stok olarak izlenen gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulmaya başlandığında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaya başlanır. Bunlar TMS 40 uyarınca ilgili gayrimenkuller gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülüyorsa, bu gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaya başlandığındaki tarihteki gerçeğe uygun değeri belirlenir ve ortaya çıkan kazanç ya da kayıp gelir tablosuna yansıtılır. Bunlar TMS 40 uyarınca maliyet değeri üzerinden ölçülüyorsa transfer defter değerleri üzerinden yapılır.

Ayrıca, stok kaleminde izlenen varlıklar satış amaçlı ya da ortaklara dağıtım amaçlı elde tutulan varlık gruplarının bir parçası olarak satış amaçlı (ya da ortaklara dağıtım amaçlı) elde tutulan varlık grupları ya da bunlar durdurulan faaliyet tanımını karşılıyorsa durdurulan faaliyetlerle ilgili varlıklar olarak sunulmaya başlanır. Ancak bu durumda, stoklar TFRS 5'in ölçüm hükümlerinin kapsamında olmadıklarından bu varlık gruplarının içine dâhil olan stokların ölçümüne TMS 2 hükümlerinin uygulamasına devam edilir.

Stoklar dönen varlık niteliğinde olduğundan bireysel olarak satış amaçlı (ya da ortaklara dağıtım amaçlı) duran varlık olarak sınıflandırılmaz.

4. STOKLARIN ÖLÇÜMÜ

Stoklar Finansal Durum Tablosunda Hangi Değerleriyle Gösterilir?

TMS 2'nin ölçüm hükümlerinin uygulanmadığı stoklar hariç olmak üzere, tüm stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden değerlenir.

Stokların, net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altına düştüğünde, net gerçekleşebilir değere indirgeme yapılması varlıkların, satışından ya da kullanımından elde edilmesi beklenen tutarı aşan bir tutarla finansal tablolarda gösterilmemesi görüşüyle tutarlıdır.

Stokların Maliyetini Hangi Maliyetler Oluşturur?

Stokların maliyeti, satın alma maliyetlerinden, dönüştürme maliyetlerinden ve stokları mevcut konumuna ve durumuna getirmek için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur.

Satın Alma Maliyetleri Hangi Maliyetlerden Oluşur?

Stokların satın alma maliyetleri aşağıdaki maliyetlerden oluşur:

- Satın alma fiyatı,
- İthalat vergileri ve işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler olanlar hariç diğer vergiler,
- Satın almayla ilgili nakliye, yükleme-boşaltma, sigorta, aracı komisyonu, akreditif vb maliyetleri,
- Mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetler.

Ticari İskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılır.

Satın Alma Bölümüne ve Malzeme Ambarına Ait Giderler Satın Alma Maliyetlerine Dâhil Edilebilir Mi?

Hayır. Satın alma bölümünün giderleri satın alınan partiyle doğrudan ilişkilendirilemediğinden satın alma maliyetine dâhil edilmez. Malzeme ambarına ait giderler ise malın satın alınmasıyla ilgili olmadığından, diğer bir ifadeyle satın alınan malın elde tutulmasıyla ilgili olduğundan satın alma maliyetine dâhil edilemez.

Bir Perakendeci Tedarikçisinden 60 Gün Vadeli Olarak Mal Almaktadır. Tedarikçi Ödemenin 30 Gün İçinde Yapılması Durumunda %10 Oranında Bir İskonto Uygulamaktadır. Perakendeci Genel Olarak Ödemelerini 30 Gün İçinde Yapmaktadır. Perakendeci 15 Aralık Tarihinde 30.000 TL'lik Mal Almıştır. Dönem Sonunda Stoklar Hangi Değerdan Gösterilmelidir?

Perakendecinin 30 günlük iskonto süresi içinde ödeme yapmasına yönelik önceki uygulamalarında bir değışikliğı gitmesini gerektirecek bir durum söz konusu olmadığında, stoklar dönem sonunda verilen iskontonun uygulanmış olduğı değerdan, yani $30.000 * 0,9 = 27.000$ TL'lik değeri üzerinden finansal tablolarda gösterilmelidir.

Tedarikçi 1 Temmuz – 30 Haziran Tarihleri Arasında Yapılan 1.000 Adet ve Üzeri Alımlarda, Ürün Başı 50 TL Olan Liste Fiyatı Üzerinden %10 Miktar İskontosu Uygulamaktadır. 31 Aralık tarihi İtibarıyla Perakendeci Söz Konusu Tedarikçiden 600 Adet Ürün Almıştır. Geçmişteki Verilere Göre Perakendeci Bir Yılda Ortalama Olarak 1.300 Adet Ürün Almaktadır Ve Mevcut Dönemde Perakendecinin İşlerinde Önemli Bir Değışiklik Yoktur. Alımlar Hangi Değeri Üzerinden Fiyatlandırılmalıdır?

Dönem sonu itibarıyla henüz miktar iskontosunun uygulanacağı adet sayısına ulaşılmamış olsa da perakendecinin 30 Hazirana kadar 1.000 adetten daha fazla ürün alacağı beklenmektedir. Bu nedenle her bir alım yapıldığında ürünler 45 TL üzerinden fiyatlandırılmalıdır. Perakendeci aldığı tüm malların ödemesini 50 TL üzerinden tedarikçiye yapmışsa, aldığı mallara ilişkin hak kazanmayı beklediğı $5*600 = 3.000$ TL'lik iskontoyu peşin ödenmiş giderler kalemi içinde göstermesi uygun olacaktır.

Perakendeci İle Tedarikçi Arasında 1 Temmuz Tarihinde Yapılan Anlaşmaya Göre; Eğer Perakendeci Bir Sonraki Yılın 30 Haziranına Kadar 1.000 Adet Ürün Alırsa, Tedarikçi Perakendeciye 5.000 TL Geri Ödeme Yapacaktır. Anlaşmaya Göre Ürünün Birim Fiyatı 50 TL'dir. 31 Aralık tarihi İtibarıyla Perakendeci Söz Konusu Tedarikçiden 600 Adet Ürün Almıştır. Geçmişteki Verilere Göre Perakendeci Bir Yılda Ortalama Olarak 1.300 Adet Ürün Almaktadır Ve Mevcut Dönemde Perakendecinin İşlerinde Önemli Bir Değışiklik Yoktur. Alımlar Hangi Değeri Üzerinden Fiyatlandırılmalıdır?

Dönem sonu itibarıyla henüz miktar iskontosunun uygulanacağı adet sayısına ulaşılmamış olsa da perakendecinin 30 Hazirana kadar 1.000 adetten daha fazla ürün alacağı beklenmektedir. Dolayısıyla geri ödemeler alımlar yapıldıkça satın alma fiyatından indirilmelidir.

Bununla birlikte, geri ödemelerin alınan mallara sistematik ve rasyonel bir şekilde dağıtılması gerekecektir. Eğer tedarikçinin geri ödeme teklifi tek seferlik yapılmışsa yani ileriki dönemlerde tekrar etmeyecekse, geri ödemelerin tamamının yapılan ilk 1.000 adetlik alımın satış fiyatından indirilmesi daha uygun olacaktır. Bu durumda, ilk 1.000 adetlik alımın birim maliyeti 45 TL iken $(50 - 5.000 / 1.000)$, 1.000 adetten sonra yapılan alımların birim maliyeti 50 TL olacaktır.

Ancak, ticari uygulamaları gereği bu tür geri ödemeler tedarikçi tarafından rutin olarak yapılıyorsa, alınan geri ödemeleri, bir yıllık süre içinde yapılan tüm alımlarla ilişkilendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu durumda, perakendecinin 1.300 adet ürün almayı beklediği bir durumda, her bir ürünün birim maliyeti 46,15 TL $(50 - 5.000 / 1.300)$ olacaktır.

Fonksiyonel (geçerli) Para Birimi TL Olan Bir İşletme Tedarikçisiyle 1 Aralık Tarihinde Yaptığı Anlaşma Çerçevesinde Tedarikçisinden 1.500\$ Tutarında Bir Alım Yapacaktır. Mal 10 Aralıkta İşletmeye Teslim Edilecek Olup, Ödemeler 1 Aralık, 10 Aralık Ve 15 Ocak Olmak Üzere Üç Eşit Taksitle Yapılacaktır. İşletmenin Dönem Sonu 31 Aralık'tır. Anlaşıldığı Gibi 10 Aralık'ta Malın Teslimi Yapılmış Ve İlk İki Ödeme Gerçekleştirilmiştir. Dolar / TL Kuru 1 Aralık'ta 5,10 TL, 10 Aralık'ta 5,20 TL ve 31 Aralık'ta 5,30 TL'dir. İşletme Dönem Sonu İtibarıyla Söz Konusu Alımları Henüz Satmamıştır. Bu Stokların İlk Ölçümdeki Ve Dönem Sonu Değerleri Ne Olmalıdır?

TFRS Yorum 22 çerçevesinde, stokların (bir varlığın) ilk muhasebeleştirme değeri belirlenirken yabancı para cinsinden verilen avanslar, avans ödemesinin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilmelidir. Ayrıca, avans ödemesinin yapıldığı tarih ile stokun ilk kez muhasebeleştirildiği tarih arasında avans ödemesiyle ilgili olarak herhangi bir kur farkı kazancı veya zararı finansal tablolara yansıtılmamalıdır.

Diğer taraftan, TMS 21 çerçevesinde, yapılacak üçüncü ödeme ilk muhasebeleştirme tarihindeki kurdan çevrilerek stokun maliyetine dâhil edilmelidir.

Buna göre 10 Aralık tarihi itibarıyla stokun ilk muhasebeleştirme değeri, $500\$ * 5,10 + 1.000\$ * 5,20 = 7.750$ TL olacaktır. Stoklar parasal olmayan bir kalem olduğundan dönem sonunda da bu değeri üzerinden izlenmeye devam edecektir. 15 Ocak'ta yapılacak 500\$ tutarındaki ödeme ise ticari borçlar içinde $500\$ * 5,30 = 2.650$ TL üzerinden izlenecektir. Ticari borçların ilk muhasebeleştirildikleri 10 Aralık tarihi ile dönem sonu arasında kur değişiminden kaynaklanan zarar 50 TL'lik zarar gelir tablosuna yansıtılacaktır.

Dönüştürme Maliyetleri Hangi Maliyetlerden Oluşur?

TMS 2'ye göre dönüştürme maliyetleri aşağıdaki maliyetlerden oluşmaktadır:

- Üretimle doğrudan ilişkili maliyetler.

- Bunlar üretilen mamullerle direkt ilişkisi kurulabilen, yani hangi mamul için ne kadar tüketildiği doğrudan izlenebilen hammadde ve malzeme giderleri ile işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderler ülkemizde kullanılan hesap planına göre endüstri işletmeleri tarafından 710 Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri ile 720 Direkt İşçilik Giderleri hesaplarında takip edilen giderlerden oluşmaktadır.
- Hammadde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlar.
- Bu giderler hesap planına göre endüstri işletmeleri tarafından 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenen direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm üretim giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderler üretilen mamullerle doğrudan bağlantısı kurulamayan, dolayısıyla ancak belirli ölçütler kullanılarak dolaylı yollardan mamullere dağıtılabilen giderlerdir.

Değişken Üretim Giderleri Mamullere Hangi Esasa Göre Dağıtılır?

Değişken üretim giderleri, üretim hacmine paralel olarak değişen giderlerdir.

Değişken üretim giderlerinden direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin hangi mamul için ne kadar tüketildiği doğrudan izlenebildiğinden bu giderlerin tamamı mamullere yüklenir.

Değişken genel üretimlerinin yine tamamı her bir üretim birimine dağıtılmak suretiyle mamullerin maliyetine yüklenir.

Sabit Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Yüklenmesinde TMS 2 Hangi Yöntemi Benimsemiştir?

Sabit genel üretim giderleri üretim hacminden etkilenmeyen, yani üretim miktarı artırılsa da, düşürülse de toplam tutarı sabit kalan üretim giderleridir.

Bilindiği üzere, sabit genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi konusunda, “Tam Maliyet Yöntemi”, “Normal Maliyet Yöntemi” ve “Değişken Maliyet Yöntemi” olmak üzere üç yöntem bulunmaktadır. TMS 2 kural olarak sabit genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Ancak aşağıda da belirtildiği üzere bazı durumlarda normal maliyet yaklaşımından sapılmasına izin verilmekte ya da bu tür bir sapma zorunlu kılınmaktadır.

Normal maliyet yönteminde kural olarak sabit genel üretim giderlerinin sadece kullanılan kapasiteye düşen kısmı mamul maliyetine yüklenmektedir. Bu yöntemin amacı, girdi fiyatları ve verimlilikte bir değişiklik olmadığı sürece, üretim dalgalanmalarının birim maliyetleri etkilemesine izin vermemektedir.

TMS 2, Normal Maliyet Yöntemi Uygulamasında Söz Konusu Olabilecek Kapasite Türlerinden Hangisinin Kullanımını Öngörmektedir?

Normal maliyet yönteminde dikkate alınabilecek kapasite türlerini genel olarak; teorik kapasite, pratik kapasite, normal kapasite ve beklenen kapasite şeklinde sınıflandırmak mümkündür. TMS 2, normal maliyet uygulamasında esas alınacak kapasite düzeyi olarak bu kapasite türlerinden normal kapasitesinin kullanılmasını öngörmektedir.

TMS 2’de normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, TMS 2’nin temel yaklaşımı, sabit genel üretim giderlerinin, belirli bir dönem boyunca beklenen ortalama üretim miktarının elde edilmesini sağlayacak şekilde üretim kapasitenin oluşturulmasında kullanıldığını kabul etmekte ve bu nedenle söz konusu giderlerin beklenen ortalama üretim miktarı esas alınarak üretim maliyetlerine yüklenmesini öngörmektedir.

Normal kapasitenin belirlenmesinde, bir tesisten elde edilebilecek maksimum üretim miktarı değil, belirli bir dönemde üretilmesi beklenen ortalama ürün miktarı dikkate alındığından, beklenen ortalama üretim miktarından fazla üretim yapıldığı dönemler olabilecek ve bu durumda olumlu kapasite sapması ortaya çıkacaktır. Elbette fiili üretimin beklenen ortalama üretimden az olduğu dönemlerde olabilecektir. Kapasite olarak normal kapasitesinin kullanılması, ortalama üretim miktarı çerçevesinde beklenen olağan dalgalanmaların peşinen kabul edilmesini ve üretim maliyetinin bunlardan etkilenmemesini gerektirmektedir. Normal kapasitede, beklenen aşağı ve yukarı yönlü dalgalanmaların, ortalama üretim miktarının hesaplamasına dâhil edilen dönemlerin sonuna gelinmesiyle birlikte birbirini nötrlemesi beklenmektedir.

Normal kapasitenin kullanımını öngören normal maliyet yönteminde, dönemde ortaya çıkan olumlu kapasite sapmaları kural olarak üretim maliyetlerine yüklenmektedir. Kapasitenin altında üretim yapıldığı dönemlerde ise üretim maliyetlerine yüklenemeyen sabit genel üretim giderleri, yani olumsuz kapasite sapmaları, doğrudan kâr veya zarar tablosuna gider olarak yansıtılacaktır. Girdi fiyatlarında ve verimlilikte bir değişiklik olmadığı durumlarda, olumlu ve olumsuz kapasite sapmalarının ortalama üretim miktarının hesaplamasına dâhil edilen dönemlerin sonuna gelindiğinde birbirini sıfırlaması beklenecektir.

Normal Kapasite Belirlenirken Kaç Yıllık Bir Süre Dikkate Alınmalıdır?

Normal kapasitenin belirlenmesinde kaç yıllık bir süre zarfının dikkate alınacağına karar verilirken, içinde bulunulan konjonktürel durumun ve satış düzeyinin devam etmesinin beklendiği yıl sayısının göz önünde bulundurulması uygun olacaktır. Dolayısıyla, hem işletme içi hem de işletme dışı etkilere bağlı olarak ortalama üretim miktarının kaç yıllık bir süre için belirleneceği değişiklik gösterecektir. Buna göre belirlenen normal kapasite 1 yıllık bir süre için belirlenebileceği gibi 1 yıldan daha uzun bir süre için de belirlenebilecektir. Belirlenen kapasitenin kullanıldığı yıl ya da yıllar boyunca birim maliyetler, girdi fiyatları ve verimlilikte bir değişiklik olmadığı sürece, üretim dalgalanmalarının etkisinden arındırılmış olacaktır.

Ortalama üretim miktarının bir yıldan daha uzun bir süre için belirlenmiş olması durumunda, bazı yıllarda olumlu, bazı yıllarda olumsuz kapasite sapmalarıyla karşılaşılabilir. Belirlenen kapasitenin kullanıldığı en son yılın sonu itibarıyla ise bu olumsuz ve olumlu kapasite sapmalarının birbirini götürerek, birikimli kapasite sapmasının sıfırlanması beklenmektedir.

Ancak, belirlenen kapasitenin 1 yıldan daha uzun bir süre için kullanıldığı durumlarda, yıllık sapmanın olumlu ya da olumsuz olması, yıl içindeki bütün maliyet dönemlerinde kapasite sapmasının aynı yönde olacağı anlamına gelmemektedir. Aynı şekilde, maliyet dönemlerinde (örneğin aylık dönemlerde) ortaya çıkan olumsuz sapmalar gider olarak muhasebeleştirilirken, olumlu sapmalar üretim maliyetlerine yüklenecektir. Maliyet dönemlerinde ortaya çıkan olumlu ve olumsuz sapmaların net tutarı yıllık toplam sapma tutarını oluşturacaktır.

Hangi Durumlarda Normal Maliyet Yönteminden Sapılabilir? Hangi Durumlarda Sapmaya İzin Verilmediği Açıkça Belirtilmektedir?

TMS 2, fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında, değişken genel üretim giderlerinde olduğu gibi fiili kapasitenin kullanımına (diğer bir ifadeyle tam maliyet yönteminin uygulanmasına) izin verilmektedir. Buradaki şart gerçekleşen üretimin normal kapasiteye yakın olmasıdır. Bu şartın gerçekleştiği durumda o dönem için işletme tam maliyet yöntemini kullanabilmektedir. Buradaki amaç, genel üretim giderlerinin sabit değişken ayrımı yapmadan tek bir ölçüye göre mamullere yüklenmesi kolaylığının sağlanmasıdır.

Ayrıca Standart, anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde, stokların gerçekte katlanılan maliyetlerden daha yüksek bir tutardan ölçülmesini engellemek amacıyla, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyetlerinde azaltma yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Buradaki amaç beklenenin ötesinde yüksek bir üretim gerçekleştiğinde stokların gerçekte katlanılmış olan maliyetlerden daha yüksek bir tutarla finansal tablolarda izlenmemesidir. Normal maliyetten yönteminden sapmayı öngören bu uygulama tam maliyet yönteminin uygulanması anlamına gelmemektedir.

Bununla birlikte, özellikle beklentilerin ötesine geçen bir şekilde düşük üretim düzeyinin gerçekleştiği dönemlerde dahi, sabit genel üretim maliyetlerinin normal maliyet yöntemine göre üretim birimlerine dağıtılmasına devam edilecektir. TMS 2 sırf bu nedenle normal maliyet yönteminden bir sapmaya izin vermemektedir.

Buzdolabı üretimi Yapan Bir İşletme Mevcut Faaliyet Koşullarında Bu Sene İçinde Ocak – Mart Aylarında 150.000'er Adet, Nisan – Haziran Aylarında 50.000'er Adet, Temmuz – Eylül Aylarında Döneminde 150.000'er Adet ve Ekim – Aralık Aylarında 300.000'er Adet Buzdolabı Üretmeyi Planlamaktadır.

Ancak, işletmenin Ekim – Aralık Dönemlerindeki Fiili Üretimi Beklentilerinin Ötesine Geçmiş Ve Aylık Olarak 500.000 Adet Buzdolabı Üretmiştir. Diğer Aylarda İse Beklentilerine Uygun Şekilde Üretim Gerçekleşmiştir.

Toplam Değişken Üretim Giderleri Buzdolabı Başına 800 TL Ve Yıllık Toplam Sabit Genel Üretim Giderleri Toplamı 240.000.000 TL'dir. Aylık Maliyet Dönemleri İtibarıyla Birim Üretim Maliyetleri Ve Gelir Tablosuna Sabit Genel Üretim Gideri Toplamı Ne Olmalıdır?

İşletmenin üçer aylık bazda üretmeyi beklediği ortalama üretim miktarı, yani normal kapasitesi $(150.000 * 3 + 50.000 * 3 + 150.000 * 3 + 300.000 * 3) / 4 = 487.500$ adettir. Aylık maliyet dönemlerinde ise $487.500 / 3 = 162.500$ adettir.

Normal kapasiteye göre, buzdolabı başına düşen sabit genel üretim giderleri yaklaşık olarak $240.000.000 / 1.950.000$ (yıllık üretim) = 123,08 TL'dir.

Buna göre; Ocak – Mart aylarında olumsuz kapasite sapması ortaya çıkacaktır. Örneğin Ocak ayında mamul maliyetine yüklenecek toplam sabit genel üretimi $123 * 150.000 = 18.461.538,46$ TL olacak ve $240.000.000 / 12 = 20.000.000$ TL'lik dönemlik sabit genel üretim giderlerinin $1.538.461,54$ TL'lik tutarı maliyetlere yüklenemeyecektir. Bu durumda $1.538.461,54$ TL'lik tutar doğrudan gider olarak gelir tablosuna yansıtılacaktır. Birim üretim maliyeti ise $123,08 + 800 = 923,08$ TL olacaktır.

Nisan – Haziran aylarında yine olumsuz kapasite sapması ortaya çıkacaktır. Örneğin Nisan ayında mamul maliyetine yüklenecek toplam sabit genel üretimi $123 * 50.000 = 6.153.846,15$ TL olacak ve $240.000.000 / 12 = 20.000.000$ TL'lik dönemlik sabit genel üretim giderlerinin $13.846.153,85$ TL'lik tutarı maliyetlere yüklenemeyecektir. Bu durumda $13.846.153,85$ TL'lik tutar doğrudan gider olarak gelir tablosuna yansıtılacaktır. Birim üretim maliyeti ise $123,08 + 800 = 923,08$ TL olacaktır.

Temmuz – Eylül aylarında Ocak – Mart aylarıyla aynı seviyede fiili üretim gerçekleştiğinden hesaplamalar bu aylardaki gibi olacaktır.

Ekim – Aralık aylarında ise fiili üretim beklenen ortalama üretim seviyesinden yüksek olduğundan olumlu kapasite sapması ortaya çıkacaktır. Beklenildiği gibi bu aylarda 300.000 adet buzdolabı üretilmiş olsaydı bu dönemlerde ortaya çıkan olumlu kapasite sapmaları, daha önceki aylarda ortaya çıkan olumsuz kapasite sapmalarını sıfırlayacaktı. Bunun sonucu olarak, daha önceki aylarda mamullere yüklenmeyerek gider yazılan toplam sabit genel üretim gideri tutarı kadar bir tutar, son üç ayda üretilen stokların maliyetine yüklenmiş olacaktır. Böyle bir durum da aylar itibarıyla ortaya çıkan durumu özetleyen tablo aşağıda yer almaktadır:

Birim Başına Değişken Üretim Giderleri				800 ₺			
Yılda Katlanılan Toplam Değişken Üretim Gideri				1.560.000.000 ₺			
Yıllık Sabit GÜG				240.000.000 ₺			
Aylık Sabit GÜG				20.000.000 ₺			
Birim Başına Düşen Sabit GÜG				123,08 ₺			
	Beklenen Üretim (Birim)	Fiili Üretim (Birim)	Mamul Maliyetine Yüklenecek Sabit GÜG	Gider Olarak Yazılacak Sabit GÜG	Birim Başına Yüklenen Sabit GÜG	Birim Başına Değişken Üretim Gideri	Birim Üretim Maliyeti
Ocak	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Şubat	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Mart	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Nisan	50.000	50.000	6.153.846,15 ₺	13.846.153,85 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Mayıs	50.000	50.000	6.153.846,15 ₺	13.846.153,85 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Haziran	50.000	50.000	6.153.846,15 ₺	13.846.153,85 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Temmuz	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Ağustos	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Eylül	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Ekim	300.000	300.000	36.923.076,92 ₺	0,00 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Kasım	300.000	300.000	36.923.076,92 ₺	0,00 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Aralık	300.000	300.000	36.923.076,92 ₺	0,00 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Yıllık	1.950.000	1.950.000	240.000.000 ₺	50.769.231 ₺			
Bir Yılda Katlanılan Toplam Maliyet				1.800.000.000 ₺			
Stoklara Yüklenen Toplam Maliyet				1.800.000.000 ₺			

Bununla birlikte, son üç aylık dönemde beklenen epey ötesine geçen bir üretim yapılmıştır. Bu durumda TMS 2 normal maliyet yönteminden sapılmasını öngörmektedir. TMS 2'ye göre, anormal yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde stokların gerçekte katlanılan maliyetlerden daha yüksek bir tutardan ölçülmesini engellemek amacıyla, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim maliyetlerinde azaltma yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Ancak bu durumda mamullere yüklenecek birim sabit maliyet, tam maliyet yöntemi uygulanmak suretiyle, yani 500.000 ton üzerinden hesaplanmayacaktır. Çünkü normal kapasiteden (aylık 162.500 birim) meydana gelen 137.500 (300.000 – 162.500) birimlik sapma hâlihazırda zaten beklenmektedir. Bunun yerine bu aylarda, normal kapasite esas alınarak normal maliyet yöntemine göre hesaplanmış birim sabit genel üretim maliyeti üzerinden 500.000 adetlik fiili üretimin maliyetine yüklenmesi gereken toplam sabit üretim giderleri hesaplanacak; ardından bu tutar 500.000 – 300.000 birime düşen anormal kapasite sapsması kadar azaltılarak yüklenecek toplam sabit üretim maliyeti tutarı belirlenecektir.

Buna göre; örneğin Ekim ayında, mamul maliyetine yüklenecek toplam sabit genel üretim gideri $123,08 * 500.000 - 200.000 * 123,08 = 36.923.076,92$ TL olacaktır. Birim üretim maliyeti ise $36.923.076,92 / 500.000 + 800 = 873,75$ TL olacaktır. Böylece, birim başına düşen sabit genel üretim gideri $123,08 - 73,85 = 49,23$ TL azaltılarak, stokların gerçekte katlanılan maliyetlerden daha yüksek bir tutarla ölçülmesi engellenmiş olmaktadır.

Birim Başına Değişken Üretim Giderleri				800 ₺			
Yılda Katlanılan Toplam Değişken Üretim Gideri				2.040.000.000 ₺			
Yıllık Sabit GÜG				240.000.000 ₺			
Aylık Sabit GÜG				20.000.000 ₺			
Birim Başına Düşen Sabit GÜG				123,08 ₺			
	Beklenen Üretim (Birim)	Fiili Üretim (Birim)	Mamul Maliyetine Yüklenecek Sabit GÜG	Gider Olarak Yazılacak Sabit GÜG	Birim Başına Yüklenen Sabit GÜG	Birim Başına Değişken Üretim Gideri	Birim Üretim Maliyeti
Ocak	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Şubat	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Mart	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Nisan	50.000	50.000	6.153.846,15 ₺	13.846.153,85 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Mayıs	50.000	50.000	6.153.846,15 ₺	13.846.153,85 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Haziran	50.000	50.000	6.153.846,15 ₺	13.846.153,85 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Temmuz	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Ağustos	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Eylül	150.000	150.000	18.461.538,46 ₺	1.538.461,54 ₺	123,08 ₺	800,00 ₺	923,08 ₺
Ekim	300.000	500.000	36.923.076,92 ₺	0,00 ₺	73,85 ₺	800,00 ₺	873,85 ₺
Kasım	300.000	500.000	36.923.076,92 ₺	0,00 ₺	73,85 ₺	800,00 ₺	873,85 ₺
Aralık	300.000	500.000	36.923.076,92 ₺	0,00 ₺	73,85 ₺	800,00 ₺	873,85 ₺
Yıllık	1.950.000	2.550.000	240.000.000 ₺	50.769.231 ₺			
Bir Yılda Katlanılan Toplam Maliyet				2.280.000.000 ₺			
Stoklara Yüklenen Toplam Maliyet				2.280.000.000 ₺			

Normal Maliyet Yöntemi Uygulaması Sonucu Ortaya Çıkan Ve Mamullere Yüklenmeyen Sabit Genel Üretim Giderleri (Olumsuz Kapasite Sapmaları) Finansal Tablolarda Nasıl Gösterilmelidir?

TMS 2, mamullere yüklenmeyen sabit genel üretim giderlerinin ortaya çıktığı anda gider yazılacağını açıkça belirtmekle birlikte, bu giderlerin hangi kalemden gösterileceğine dair bir belirleme yapmamaktadır.

Bununla birlikte, stoklarla ilgili istenilen dipnot açıklamalarının belirtildiği paragraflardan biri olan 38'nci paragrafta *“Genellikle satışların maliyeti olarak ifade edilen ve dönem içinde gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı”*nın açıklanması istenmektedir. Bu paragrafta bu tutarların *“satılmış olan stokların ölçümüne daha önce dâhil edilmiş maliyetlerden, dağıtılmamış genel üretim giderlerinden ve normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerinden”* oluşacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, bu paragraftan hareketle mamul maliyetine yüklenmeyen sabit genel üretim giderlerinin satışların maliyeti kalemi içerisinde gösterilmesinin uygun olacağı söylenebilir.

Ayrıca KGK tarafından yayımlanan Taslak Hesap Planı çalışmasında, Satışların Maliyetleri hesap grubunda *“işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan hasılat unsurlarına ilişkin maliyetler ile söz konusu mal ve hizmetlerle ilgili diğer giderlerin izlendiği hesaplardan oluşur”* şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Ayrıca, 624 nolu hesapta normal maliyet uygulaması sonucu mamullere yüklenmeyen sabit genel üretim giderlerinin izlenmesi için açılmıştır.

Dönüştürme Maliyetleri Birleşik Veya Yan Ürünlere Nasıl Dağıtılır?

Birleşik veya yan mamullerde, maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı örneğin; her bir ürünün ayrı olarak belirlenebilir hale geldiği üretim aşamasındaki veya üretimin tamamlandığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir.

Yan ürünlere önemsiz olması durumunda bu ürünler, genellikle net gerçekleşebilir değer üzerinden ölçülür ve bu değer ana ürünün maliyetinden düşülür.

Stokların Maliyetine Yüklenebilecek Diğer Maliyetler Nelerdir?

Satın alma maliyetleri ve dönüştürme maliyetleri dışında kalmakla birlikte stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler de stokların maliyetine yüklenir.

TMS 2 bu kapsamda, diğer maliyetler olarak stokların maliyetine dâhil edilemeyecek ve gerçekleştiklerinde dönemde gider olarak gelir tablosuna yansıtılacak maliyetlere örnek olarak aşağıdaki maliyetleri göstermektedir:

- Normalin üstünde gerçekleşen; hammadde fire ve kayıpları, işçilik ve diğer üretim maliyetleri (KGK tarafından yayımlanan hesap planına göre bu giderlerin de “Satışların Maliyeti” kalemi içinde raporlanacağı söylenebilir),
- Üretim sürecinde bir sonraki üretim aşamasından önce gerekli olanlar dışında kalan depolama maliyetleri,
- Stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış maliyetleri.

Bir İşletme Esas Faaliyeti Olarak Satın Aldığı Gayrimenkulleri Yenileyerek Satmaktadır. Bu Kapsamda, Satın Aldığı Halihazırda Kullanılmayan Bir Binanın Yenilenmesi İçin Aldığı Yasal İzne Göre, Binanın Hemen Yanında Bulunan Devlete Ait Boş Alanda Bir Park Yapması Gerekmemektedir. Parkın Yapımı İçin Katlanılan Giderler, Stok Niteliğindeki Binanın Maliyetine Yüklenmeli Midir?

Parkın yapım giderleri, binanın yenilenmesi için yapılması zorunlu bir harcamayı oluşturduğundan diğer maliyet olarak stokların maliyetin yüklenmesi gerekir.

Stokların Bir Satış Noktasından Diğer Bir Satış Noktasına Taşınması İçin Katlanılan Maliyetler Stok Maliyetine Dâhil Edilebilir Mi?

İlgili stoklar mevcut satış noktasında da satışa uygun bir konum ve durumda olduklarından söz konusu taşıma maliyetlerinin stokların maliyetine yüklenmemesi ve doğrudan gider yazılması gerekir. Ancak stokları bir depodan satış noktasına getirmek için katlanılan maliyetler, stokları satışa uygun bir konuma ve duruma getirmek amacıyla katlanıldığından stok maliyetine dâhil edilmelidir.

Borçlanma Maliyetleri Stokların Maliyetine Yüklenebilir Mi?

TMS 23'e göre üretim süreci ve satın alma süreci kısa olan stoklar özellikli varlık tanımını karşılamaz. Dolayısıyla bunlara ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilmez.

Bir stok ancak amaçlanan kullanıma ve satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun bir zamanı gerektirmesi durumunda özellikli varlık tanımını karşılayabilir. Bu durumda genel kural olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekir. Ancak stoklara yönelik olarak bu kurala bir istisna tanınmaktadır.

Buna göre, bir stok özellikli varlık tanımını karşılasa da, eğer bu stok süreklilik arz eden şekilde çok sayıda üretiliyor ya da elde ediliyorsa, bu tür stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri istenirse aktifleştirilmeyebilmektedir.

Bu muafiyet TMS 23'te opsiyonel olarak tanınmıştır ve işletmeler bir muhasebe politikası tercihi olarak, süreklilik arz eden şekilde çok sayıda ürettikleri stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri için aktifleştirme ya da doğrudan gider yazma alternatiflerini seçebilir. Süreklilik arz eden şekilde çok sayıda üretilme şartının karşılanmadığı özellikli varlık tanımını karşılayan stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin ise aktifleştirilmesi zorunludur.

Stoklara özgü bu muafiyetin tanınma gerekçesi; bu tür stoklara borçlanma maliyetlerinin dağıtılmasının ve izlenmesinin zorluğudur.

Vadeli Olarak Satın Alınan Stokların Ölçümü Nasıl Yapılmalıdır?

Vadeli alınan stoklarda eğer işlem bir finansman bileşeni içeriyorsa, satın alma fiyatı, dolayısıyla stok maliyeti, finansman bileşeni kadar azaltılır ve finansman bileşeni finansmanın sağlandığı dönem boyunca faiz gideri olarak gelir tablosuna yansıtılır.

Bir işlemin finansman bileşeni içerip içermediğinin belirlerken, içinde bulunulan sektörde uygulanan normal vade dönemi için geçerli olan fiyatla ödenecek bedel arasında bir fark olup olmadığına bakılabilir.

İşletme Tedarikçisinden 5 Ay Vadeli Olarak 10.000.000 TL'LİK Hammadde Almıştır. Normal Koşullarda Sektörde Bir Ay Vadeli Olarak Çalışılmakta Olup, Sağlanan Ekstra 4 Ay Vade İçin İşletme 700.000 TL Fiyat Farkı Ödemeyi Kabul Etmiştir. Buna Göre Stok Hangi Değeri Üzerinden Finansal Tablolara Alınmalıdır?

İşletme sağlanan 4 ay ekstra vade için 700.000 TL fark ödemeyi ve aylık bazda %1,83 oranında faize (etkin faiz oranı yöntemine göre) katlanmayı kabul etmektedir. Dolayısıyla işlemin bir finansman işlemi içerdiği açıktır. Bu durumda stokların 9.700.000 TL üzerinden finansal tablolara alınması ve 700.000 TL'lik finansman bileşeninin %1,83 faiz oranı kullanılarak gelecek aylara dağıtılması gerekmektedir.

Canlı Varlıklardan Hasat Edilen Tarımsal Ürünlerin İlk Ölçümü Nasıl Yapılır?

TMS 2, tarımsal ürünlere hasat anında uygulanmaz. TMS 41'le tutarlı bir şekilde tarımsal ürünler hasat anında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Hasattan sonra stok olarak sınıflandırılmaya başlandığında ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, maliyet değeri olarak dikkate alınır.

Örneğin, besicilik yapan işletme kesimini yaptığı hayvanlardan ortaya çıkan et ve diğer ürünleri kesimin yapıldığı tarihte satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçerek bu değerleri üzerinden bunları stok olarak sınıflandırır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırılan Bir Varlığın Stoklara Transferinde İlgili Stokun Transfer Tarihinde Değeri Nasıl Belirlenir?

Stok olarak sınıflandırılmaya başlayan gayrimenkul daha önce TMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir gayrimenkul ise, transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlenerek bu değeri üzerinden stoklara transferi yapılır.

Stok olarak sınıflandırılmaya başlayan gayrimenkul daha önce TMS 40 uyarınca maliyet değeri üzerinden ölçülen bir gayrimenkul ise, transfer tarihi itibarıyla TMS 40'a göre belirlenmiş defter değeri üzerinden stoklara transferi yapılır.

Stokların Ölçümünde Maliyetlendirme Zamanının Belirleyen Yöntemlerden (Maliyet Hesaplama Yöntemlerinden) Hangileri Kullanılabilir?

TMS 2 esas olarak fiili maliyet yönteminin kullanılmasını benimsemiştir. Fiili maliyet yöntemi üretilen mamul maliyetlerini, üretim yapıldıktan sonra gerçekleşi tutarları üzerinden mamul maliyetlerini saptanmasını öngören yöntemdir.

Bununla birlikte, sonuçların gerçek maliyetlere yakın olması şartıyla, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntem gibi maliyetlerin belirli bir sistematik çerçevesinde saptanmasını öngören yöntemlerin de kullanılmasına imkân vermektedir.

Standart maliyet yönteminde, dikkatli incelemeler sonucu öngörülen koşullar altında olması gereken maliyetler üretimden önce saptanmakta ve maliyetler olması gereken tutarları üzerinden mamullere yüklenmektedir. Fiilen gerçekleşen maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar, nedenlerine göre çözümlenerek ayrı olarak takip edilmektedir.

Perakende yöntemi ise genellikle benzer brüt kar marjına sahip hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemede kullanılabilen bir yöntemdir. Bu yöntemde stokların maliyeti, stokların satış fiyatından ortalama brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Bu yöntemde, gerçek maliyet sonuçlarına yakın bir sonuç elde edilebilmesi için farklı brüt kar marjına sahip stokların ayrı ayrı sınıflandırılması ve özellikle yavaş hareket gören stoklarda olası fiyat indirimlerinin dikkate alınmasıdır.

Stokların Tüketiminin Fiyatlandırılmasında Hangi Maliyet Hesaplama Yöntemleri Kullanılabilir?

TMS 2'ye göre bir stokun tüketiminde stokun niteliğine bağlı olarak spesifik belirleme yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımı ise yasaklanmıştır.

Ancak spesifik belirleme yönteminin kullanımı sadece belirli stoklarla sınırlandırılmıştır. Bu yöntem sadece normal şartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da ayrılan stokların maliyetini tespit etmek için kullanılmaktadır. Bu özelliklere sahip stokların maliyetlerinin mutlaka spesifik belirleme yöntemi kullanılarak belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan bu özelliklere sahip olmayan stokların maliyetlerinin tespit edilmesinde spesifik belirleme yöntemi kullanılamamaktadır. Çünkü bu yöntemin normal şartlarda birbiriyle ikame edilebilen çok sayıda kalemden oluşan stoklar için kullanılması durumunda, işletmenin dönem sonuçlarını belirli sınırlar içinde istediği gibi belirlemesine imkan tanımaktadır.

Spesifik belirleme yönteminin kullanılmadığı stoklarda FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden biri seçilerek kullanılmalıdır. Bu seçim bir muhasebe politikası tercihidir ve işletmenin benzer niteliklere ve işletme açısından benzer kullanıma sahip bütün stokları için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanması gerekmektedir. Diğer yandan, işletme farklı niteliklere ve farklı kullanıma sahip stoklar için farklı yöntemler kullanabilir.

LIFO yönteminin kullanılması neden yasaklanmıştır?

FIFO Ya Da Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yönteminin Seçimi Finansal Tabloları Nasıl Etkiler?

Satın alma maliyetlerinin artış gösterdiği bir konjonktürde FIFO yönteminde, finansal durum tablosunda yer alan henüz satılmamış stoklar en son girişi yapılan stoklar olacağından bu stokların değeri güncel satın alma ya da üretim maliyetlerine oldukça yakın çıkar. Ancak, tüketim en ilk giren stoktan başlanarak belirlendiğinden, satın alma maliyetlerinin artış gösterdiği bir durumda satılan mal ya da mamul maliyetleri güncel maliyetleri yansıtmayacak güncel maliyetlere göre daha az bir değerle gözükecektir. Satın alma maliyetlerine paralel satış fiyatlarının da artış gösterdiği bir durumda FIFO yönteminin uygulanması, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine kıyasla satışların maliyetini azaltacağından brüt kar tutarını artıracaktır. Dolayısıyla yöntem seçimi, kâr tutarının yanı sıra, işletmenin çeşitli rasyolarını da etkileyecektir.

Fiyat artışlarının yüksek, üretim sürecinin uzun ve stok devir hızının düşük olduğu durumlarda yöntem seçimlerinin bahsedilen etkisi daha belirgin olacaktır.

LIFO Yönteminin Kullanılması Neden Yasaklanmıştır?

LIFO yönteminde, FIFO yönteminin tersine, tüketim en son alınan ya da üretilen geriye doğru gidilerek fiyatlandırıldığından, finansal durum tablosunda henüz satılmamış olan stoklar en eski yani en düşük maliyetli stoklardan oluşur. Dolayısıyla, finansal durum tablosunda stoklar, güncel satın alma ya da üretim maliyetlerine kıyasla daha düşük bir değerle gözükür. Bu durumda bu yöntem finansal durum tablosunu bozucu bir etki yaratmaktadır. Özellikle, stok seviyesinin belirli bir seviyenin altına düşürülmediği işletmelerde, minimum stok yıldan yıla devrederek stoklar yıllar önceki değeriyle finansal durum tablosunda izlenmeye devam edeceğinden bu bozucu etki çok önemli seviyelere ulaşacaktır.

Bununla birlikte, LIFO yönteminde satılan mal ya da mamul maliyetleri güncel satın alma ya da üretim maliyetlerine yakın çıkacaktır. Esasında LIFO yönteminin geliştirilme sebebi de, hasılat güncel fiyatlarla ölçüldüğünden satılan mal ya da mamul maliyetinin güncel fiyatlarla ölçülmesini sağlamak, dolayısıyla gelir tablosunda gerçekçi bir sunum yaratmaktır.

Ancak, özellikle stok seviyesinin belirli bir seviyenin altına düşürülmediği işletmelerde, yıllar boyu devreden minimum stokun belirli bir dönemde kısmen ya da tamamen eritilmesi durumunda, gelir tablosu da çok büyük ölçüde bozulacak, söz konusu dönemde brüt kâr zarar tutarı gerçekçi olmayan bir şekilde artacaktır. Dolayısıyla, bu durumda, LIFO'nun sağlamayı beklediği gelir tablosundaki gerçekçi sunum da sağlanamayacaktır.

Tüm bu nedenlerle birlikte finansal durum tablosunda stokların ölçümüyle tutarlı olmayan bir şekilde brüt kâr zararın ölçümüne neden olan LIFO yönteminin kullanımı TMS 2'de yasaklanmıştır.

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yönteminin Kullanımı Nasıl Olmalıdır?

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, her bir stok kaleminin değeri, dönem başındaki stokların ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirilmiş değeri ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer kalemlerin maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması olarak tespit edilir.

İşletmede her bir stok çıkışı gerçekleştiğinde bu malzemenin fiyatlandırılması yapılıyorsa, her bir stok girişi olduğunda ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanır ve sonraki alıma kadar çıkışlar bu birim maliyet üzerinden fiyatlandırılır. Diğer taraftan eğer stok çıkışlarının fiyatlandırılması her çıkışta değil, maliyet dönemi sonlarında toplu bir biçimde yapılıyorsa ağırlıklı ortalama maliyet dönemsel olarak hesaplanır ve dönemdeki çıkışlar bu birim maliyet üzerinden fiyatlandırılır.

FIFO yöntemi uygulayan işletmelerde bu tarz uygulama farklılıkları finansal tabloları etkilemezken, ağırlıklı ortalama maliyette finansal tablolar etkilenecektir.

İŖletmenin Alım Satımını Yaptığı Bir Malla İlgili Olarak Mart Ayı Maliyet Dönemine Ait Bilgiler Ŗu Ŗekildedir: Dönem BaŖı Stok Miktarı 15.000 Adet Olup Bu Stokların Ağırlıklı Ortalama Maliyeti 4.20 TL'dir. İŖletme 12 Martta Birim Maliyeti 4.50 Liradan 20.000 Adet, 24 Martta 4.60 TL'den 25.000 Adet Mal AlmıŖtır. 20 Martta Stoktan 30.000 Adetlik Bir SatıŖ OlmuŖtur. İŖletme Her Bir Stok ÇıkıŖında Malzemenin Fiyatlandırılmasını Yapmaktadır. İŖletmenin 35.000 Adetlik ÇıkıŖı Hangi Değerden Fiyatlandırılmalı Ve Mart Ayı Sonundaki Stoklarının Değeri Ne Olmalıdır?

	Miktar (adet)	Birim Maliyet	Kalan Miktar (adet)	Ağırlıklı Ortalama Maliyet	Stok Tutarı	Satılan Mal Maliyeti
1 Mart (Ŗubat Ayından Devreden)			15.000	4,20 ₺	63.000 ₺	
12 Mart (GiriŖ)	20.000	4,50 ₺	35.000	4,37 ₺	153.000 ₺	
20 Mart (ÇıkıŖ)	30.000		5.000	4,37 ₺	21.857 ₺	131.143 ₺
24 Mart (GiriŖ) 1 Mart	25.000	4,60 ₺	30.000	4,56 ₺	136.857 ₺	
31 Mart			30.000	4,56 ₺	136.857 ₺	

Yukarıdaki Örnekte Yer Alan Bilgiler Aynıdır, Ancak Stok ÇıkıŖları Dönemsel Olarak Fiyatlandırılmaktadır. Buna Göre İŖletmenin 35.000 Adetlik ÇıkıŖı Hangi Değerden Fiyatlandırılmalı Ve Mart Ayı Sonundaki Stoklarının Değeri Ne Olmalıdır?

	Miktar (adet)	Birim Maliyet	Kalan Miktar (adet)
1 Mart (Ŗubat Ayından Devreden)	15.000	4,20 ₺	15.000
12 Mart (GiriŖ)	20.000	4,50 ₺	35.000
20 Mart (ÇıkıŖ)	30.000		5.000
24 Mart (GiriŖ)	25.000	4,60 ₺	30.000
Dönemin ağırlıklı ortalama maliyeti	4,47 ₺		
Satılan Mal Maliyeti	134.000 ₺		
Dönem Sonu Stok Tutarı	134.000 ₺		

FIFO Yönteminin Kullanımından Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemine GeçiŖ Ya Da Tersi Durum Bir Muhasebe Politikası DeęiŖiklięi Mi Yoksa Tahmin DeęiŖiklięi Mi Olarak Dikkate Alınmalıdır?

Bahsedildiği üzere TMS 2'de spesifik belirleme yönteminin, sadece normal Ŗartlarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleri için kullanılmasına izin verilmiŖtir. Buna göre; gerek FIFO gerekse ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi stokların gerçek maliyetlerini tahmin etmede kullanılan bir yöntem olmadığı söylenebilir. Eğer bu yöntemlerle, gerçek maliyetlerini tahmin edilmesi amaçlanmış olsa, spesifik belirleme yönteminin tüm stoklar için kullanılmasına izin verilmesi gerektiği söylenebilir.

Ayrıca, 36'ncı paragrafın (a) bendinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri dâhil, stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikalarının açıklanması öngörülmüştür. Bu ifade de maliyet hesaplama yöntemlerinin seçiminin bir muhasebe politikası tercihi olduğunu göstermektedir.

Bu nedenle, bu yönde bir geçişin muhasebe politikası değişikliği olarak değerlendirilmesi ve TMS 8 çerçevesinde geriye dönük uygulama yapılması gerektiği söylenebilir.

Net Gerçekleşebilir Değer Nedir?

Net gerçekleşebilir değer, olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin düşülmesiyle elde edilen tutardır.

Tahmini Satış Maliyetleri Nasıl Tespit Edilmelidir?

Satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin nasıl belirlenmesi gerektiğine yönelik TMS 2'de açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu kapsamda kıyasen, TMS 36'da tanımlanan elden çıkarma maliyetleri tanımına uygun bir şekilde tahmini satış maliyetlerinin nelerden oluştuğunu söylemek mümkündür. TMS 36'da elden çıkarma maliyetleri finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılmasıyla doğrudan ilgili ek maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla genel giderler, ek maliyet olarak nitelendirilemeyeceğinden tahmin satış maliyetlerinin hesabında dikkate alınmamalıdır.

Stokların Net Gerçekleşebilir Değeri Hangi Durumlarda Maliyet Değerinin Altına Düşer?

Aşağıdakiler, stokların net gerçekleşebilir değerinin maliyet değerinin altına düşmesine neden olan olaylar olarak gösterilebilir:

- Stokların zarar görmesi,
- Stokların teknolojik gelişmeler nedeniyle değerini kaybetmesi,
- Stokların satış fiyatındaki düşüşler,
- Stokların tahmini tamamlanma maliyetlerinin artması veya
- Satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetlerin artması.

Net Gerçekleşebilir Değer, Satış Maliyetleri Düşülmüş Gereceğe Uygun Değerle Aynı Őeyi Mi İfade Eder?

Stoklar için gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde stoka ilişkin asıl (veya en avantajlı) piyasada gerçekleşen olağan satış işleminde ortaya çıkan fiyattır. Bununla birlikte net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, olağan iş akışı içinde stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder ve bu nedenle işletmeye özgü bir değeri yansıtır.

Aksine gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü bir değer olmadığından, net gerçekteşebilir değer satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere eşit olmayabilir. Bunun en belirgin örneği, işletmenin piyasalarda son zamanlarda yaşanan olumsuz gelişmelerden önce başka bir tarafla girdiği ve karşı tarafın cayma hakkının olmadığı satış sözleşmelerinin bulunduğu bir durumda ortaya çıkar.

Net Gerçekteşebilir Değer Hangi Sıklıklarla Tahmin Edilmelidir?

Stoklara ilişkin net gerçekteşebilir değer tahmininin her bir raporlama dönemi sonunda yapılması gerekir.

Stok Değer Düşüklüğü Zararı Nasıl Muhasebeleştirilir?

Bir stokun net gerçekteşebilir değeri maliyet değerinden düşük olduğunda, aradaki fark doğrudan kâr veya zarara yansıtılır. Daha sonraki dönemlerde net gerçekteşebilir değerde meydana gelen artışlar dolayısıyla değer düşüklüğü karşılığının bir kısmı iptal olursa, bu kısım iptalin gerçekteştiği dönemde kar veya zarara yansıtılır.

TMS 2’de stok değer düşüklüğü karşılıklarının ve iptallerinin gelir tablosuna yansıtılacağı belirtilse de, bunların hangi kalem altında raporlanacağına ilişkin net bir belirleme yapılmamaktadır. Ancak TMS 2’de değer düşüklüğü zararı iptalinin gider olarak finansal tablolara yansıtılan stok tutarında bir indirim olarak kâr veya zarara yansıtılacağı belirttiğinden, değer düşüklüğü zararı ve iptalinin gelir tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemi içinde bu kalem düzelten tutarlar olarak sunulmasının benimsendiği söylenebilir.

Ayrıca, KGK yayımladığı hesap planı taslağında “Satışların Maliyeti” grubuna ilişkin açıklamayı, “işletmenin müşterilerine yaptığı esas faaliyet konusunu oluşturan mal satışları ve hizmet sunumları dolayısıyla ortaya çıkan hasılat unsurlarına ilişkin maliyetler ile söz konusu mal ve hizmetlerle ilgili diğer giderlerin izlendiği hesaplardan oluşur.” şeklinde yapmış ve stok değer düşüklüğü karşılıkları ve iptallerinin bu kalemde gösterilmesini benimsemiştir.

Dolayısıyla Ülkemizde uygulama birliği açısından bu zararların ve iptallerinin satışların maliyetinde bir düzeltme olarak sunulmasının uygun olacağı ve bunun TMS 2 açısından da kabul edilen bir yaklaşım olduğu söylenebilir. Ayrıca, stok değer düşüklüğü karşılıkları ve iptallerinin dipnotlarda açıklanması zorunlu olduğundan, bu kapsamda satışların maliyetinde yapılan düzeltme tutarı kullanıcılarla paylaşılmış olacaktır.

Net Gerçekleşebilir Değerin Belirlenmesinde Göz Önünde Bulundurulacak Temel Hususlar Nelerdir?

Maliyet değerinin net gerçekleşebilir değerle karşılaştırılması, uygulamasının mümkün olması durumunda, kalem bazında yapılmalıdır. Kalem bazında karşılaştırma yapmanın mümkün olmadığı durumlarda benzer kalemlerden oluşan stoklar gruplandırılmak suretiyle karşılaştırma yapılabilir. Ancak, tüm stoklar için toplam maliyet bedelinin toplam net gerçekleşebilir değerle karşılaştırılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

İşletme yönetimi stokların net gerçekleşebilir değerini tahmin ederken, stokların kullanımından ya da satışından elde edilecek tutarla ilgili tahminin yapıldığı tarihte mevcut olan güvenilir tüm kanıtları dikkate almalıdır. Ayrıca, yapılan tahminlerde, dönem sonunda mevcut olan koşulları teyit etmesi durumunda raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylarla doğrudan ilgili fiyat veya maliyet dalgalanmaları da göz önünde bulundurulmalıdır.

Net gerçekleşebilir değer tahmin edilirken göz önünde bulundurulacak bir diğer husus ise stokların elde tutulma amacıdır. Belirtildiği üzere net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü bir değer olduğundan, stokların tutulma amacındaki farklılıklar aynı işi yapan işletmelerde aynı tür stoklar için farklı net gerçekleşebilir değer oluşmasına neden olabilir. Ya da belirli sayıdaki stokların farklı amaçlarla elde tutulduğu durumlarda işletme içindeki aynı tür stoklar için farklı net gerçekleşebilir değer oluşabilir.

Üretimi (İnşası) Uzun Süren Stoklar İçin Net Gerçekleşebilir Değer Tahmini Nasıl Yapılmalıdır?

Stokların net gerçekleşebilir değeri stoklardan elde edilmesi beklenen tutara ilişkin tahmin anında mevcut olan en güvenilir kanıtlara göre yapılır. Bu kapsamda, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan faaliyet ortamı dikkate alınır. Buna göre, inşası uzun süre devam eden ve dönem sonunda inşası devam etmekte olan stokların net gerçekleşebilir değerini tahmin ederken işletme yönetimi benzer niteliklere sahip tamamlanmış haldeki stokların dönem sonu satış fiyatlarını esas alabilir.

Diğer bir yaklaşım ise, inşaat tamamlandığında tamamlanmış mamullerin satışından elde edilmesi beklenen gelecekteki satış fiyatının esas alınmasıdır. Bu durumda, gelecekteki tahmini satış fiyatı stokun mevcut durumundaki net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi amacıyla uygun bir iskonto oranı ile indirgenir. Dolayısıyla gelecekteki fiyat, paranın zaman değerine göre düzeltilir.

İşletme Bilgisayar Alım Satımı Yapmaktadır. Teknolojik Eskimeler Nedeniyle Birim Maliyeti 4.000 TL olan Bilgisayarların Raporlama Dönemi Sonu İtibarıyla Beklenen Satış Fiyatı 3.500 TL'ye Düşmüştür. İşletme Bu Bilgisayarlara İlişkin Dönem Sonu Stoku 3.000 Adettir. İşletme Dönem Bitmeden Bu Bilgisayarların 1.200 Âdetini 4.200 TL'ye Satmak Üzere Bir Őirketle Anlaşma Yapmıştır. Karşı Tarafın Sözleşmeden Cayma Hakkı Yoktur. Tahmini Satış Maliyetleri Önemsizdir. Bilgisayarların Dönem Sonu Net Gerçekleşebilir Değeri Nedir?

Anlaşmaya göre satılacak olan bilgisayarların net gerçekleşebilir değeri 4.200 TL'dir. Dolayısıyla maliyet değerinden yüksek olduğundan bu bilgisayarların 1.200 âdeti için herhangi bir değer düşüklüğü zararı yansıtılmamalıdır.

Geriye kalan 1.800 adet bilgisayarın net gerçekleşebilir değeri bilgisayarların güncel satış fiyatı olan 3.500 TL'dir ve bu bilgisayarlar için $500 \text{ TL} * 1.800 = 900.000 \text{ TL}$ değer düşüklüğü zararı oluşmuştur.

Stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanından izlenmesine yönelik genel kurala yönelik bir istisna var mıdır?

Evet. Hammadde ve malzeme niteliğindeki stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altına düşmüş olsa bile, bunların üretiminde kullanılacakları mamullerin, maliyete eşit veya maliyetin üstünde bir fiyattan satılmasının beklendiği durumlarda hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaz. Diğer bir ifadeyle mamullerin net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altına inmemişe, bunların üretiminde kullanılacak olan eldeki hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü zararı ortaya çıkmaz.

Ancak, hammadde fiyatlarındaki bir azalışın, mamullerin maliyetinin, net gerçekleşebilir değerini aşacağına işaret etmesi durumunda, hammadde net gerçekleşebilir değerine indirgenir.

Raporlama Döneminden Sonra Satış Fiyatında Meydana Gelen Düşüşler Dönem Sonunda Stoklar İçin Değer Düşüklüğü Zararı Ayrılmasını Gerektirir Mi?

TMS 10'da da belirtildiği üzere, raporlama döneminden sonra maliyet değerinin altında yapılan bir satış genel olarak ilgili stokların dönem sonundaki net gerçekleşebilir değerleri hakkında kanıt sağlar ve dönem sonu itibarıyla stoklar için değer düşüklüğü zararı ayrılmasını gerektirir.

Ancak, raporlama döneminden sonraki satışlarda meydana gelen fiyat düşüşü, her zaman dönem sonu itibarıyla mevcut olan bir duruma yönelik bir kanıt sağlamayabilir, yani dönem sonu net gerçekleşebilir değerin hesaplamasında bir düzeltme gerektirmeyebilir. Örneğin fiyattaki düşüşün nedeni stokun raporlama döneminden sonra gerçekleşen bir olaydan dolayı zarar görmesi ise, stokun dönem sonu net gerçekleşebilir değerinde bir düzeltme yapılmamalı ortaya çıkan değer düşüklüğü bir sonraki dönemin zararı olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Birim Maliyeti 500 TL Olan 600 Adet Mamul Raporlama Döneminden Sonra 450 TL'ye Satılmıştır. Satış İçin Katılan Maliyetler Beklenildiği Gibi Birim Başına 10 TL'dir. Söz Konusu Mamullerin Dönem Sonu Miktarı 200.000 Adettir. İşletme Yöntemi, 31 Aralık Tarihi İtibarıyla Stokları İçin Bir Değer Düşüklüğü Zararı Oluşmayacağını Tahmin Etmiştir. Satıştan Sonra Bu Tahminin Düzeltmesi Gerekir Mi?

Genel olarak raporlama döneminden sonraki satışlar, dönem sonundaki net gerçekleşebilir değer hakkında kanıt sağlar (yani raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren bir olaydır) ve bu nedenle dönem sonundaki stokların 450 TL'den 10 TL'lik satış maliyetleri düşülerek bulunan net gerçekleşebilir değeri üzerinden değerlemesinin yapılması gerekir. Buna göre dönem sonu itibarıyla mamullerin net gerçekleşebilir değeri 440 TL olacak ve 2.000 adet mamul için toplamda 12.000 TL ($60 * 2.000$) değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilecektir.

Ancak, fiyat düşüşünün sebebi, satılan mamullerin raporlama döneminden sonra gerçekleşen bir olay nedeniyle zarar görmesi ise, işletme dönem sonu net gerçekleşebilir değer tahmininde bir düzeltme yapmamalı ve satılan mamullerin yanı sıra stokta kalan diğer mamullerde zarar görmüşse ortaya çıkan 12.000 TL'lik toplam değer düşüklüğü zararı bir sonraki (satışın yapıldığı, stokların zarar gördüğü) dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Üretimi (inşası) Uzun Süren Stokların Satış Fiyatlarına İlişkin Beklentilerde Raporlama Döneminden Sonra Meydana Gelen Değişiklikler, Dönem Sonu İtibarıyla İnşaatı Devam Eden Stokların Net Gerçekleşebilir Değerini Nasıl Etkiler?

Örnek: Bir işletme gayrimenkul inşa edip satmaktadır. İşletmenin finansal tabloları 31 Mart tarihinde yayımlanmak üzere onaylanacaktır. Devam eden bir inşaatı için dönem sonu itibarıyla 30 Milyon TL maliyete katlanmıştır ve söz konusu inşaat için tahmini tamamlama maliyeti 20 Milyon TL'dir. İşletme inşaatı 2 yıl içinde tamamlamayı planlamaktadır. İşletme inşaatı tamamladığı anda gayrimenkulleri satmayı beklediği fiyatın bugünkü değerini esas alarak net gerçekleşebilir değeri tahmin etmektedir. Buna göre gayrimenkullerin iki yıl sonraki beklenen satış fiyatının bugünkü değeri 55 Milyon TL'dir. Satış maliyetleri ise önemsizdir. Dolayısıyla dönem sonunda değer düşüklüğü zararı oluşmamıştır.

Ancak gayrimenkul fiyatları düşüş trendi göstermektedir ve raporlama döneminden sonra ancak finansal tablolar yayımlanmadan önce benzer nitelikteki tanımlanmış halde bulunan gayrimenkullerin satış fiyatlarında düşüşler gözlenmiştir.

İşletme net gerçekleşebilir değerin belirlenmesinde inşaatın tamamlandığı andaki satış fiyatlarını dikkate aldığından, raporlama döneminden sonra elde edilen bilgiler raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan koşullar hakkında ilave kanıt sağlamaktadır. Raporlama döneminden sonra elde edilen bilgilere göre işletme 2 yıl sonraki beklenen satış fiyatlarını revize etmiş ve yeni hesaplamalarına göre beklenen satış fiyatlarının dönem sonu itibarıyla iskonto edilmiş değerini 47 Milyon olarak hesaplamıştır. Dönem sonu itibarıyla tahmini tamamlama maliyeti 20 Milyon TL olduğundan yapımı devam eden gayrimenkullerin dönem sonu net gerçekleşebilir değeri 27 Milyon olarak revize edilmiş ve dönem sonu itibarıyla 3 Milyon TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiştir.

5. STOKLARA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Stoklar İçin Yapılacak Açıklamalar Nelerdir?

TMS 2'ye göre stoklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gereklidir:

- Stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikaları. Muhasebe politikaları açıklanan FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet ve spesifik belirleme yöntemlerinden hangisinin hangi tür stoklar için kullanıldığına değinilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir.
- Stokların toplam defter değeri.
- İşletmenin özelliğine göre uygun olarak oluşturulmuş stok sınıflarının defter değeri. Bunun yanı sıra, zorunlu olmasa da stok sınıfları itibarıyla dönemde meydana gelen değişimlerin açıklanması teşvik edilmektedir. Stoklara ilişkin yaygın sınıflandırma; ticari mal, üretim malzemeleri, hammadde, yarı mamuller ve mamuller şeklindedir. Ancak işletmelerin stoklarını, içinde buldukları sektörün özellikleri ve faaliyetleri açısından anlamlı bir şekilde sınıflandırılması beklenmektedir. Örneğin gayrimenkul inşa edip satan bir işletme açısından, stokların araziler, inşası devam eden gayrimenkuller, tamamlanıp satışı beklenen gayrimenkuller gibi.
- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden izlenen stokların defter değeri. Bu hüküm sadece emtia alım satımına aracılık eden broker ve dealer tarafından yapılacak bir açıklamadır. Çünkü sadece bu tür işletmelerin stoklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden izlemesi mümkündür.

- Dönem boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı. Bu giderler genel olarak satışların maliyeti kaleminde sunulan tutarlardır. Bu kapsamda açıklaması yapılacak tutar, satılan mal, mamul veya hizmet maliyeti tutarı, mamullere yüklenmemiş ve doğrudan gider olarak yansıtılmış genel üretim giderleri ile normalin üstünde gerçekleşen üretim maliyetlerinin (doğrudan gider yazılan anormal fire ve kayıpların) toplamından oluşur.
- Bu kapsamda bir de, Ülkemizdeki gibi gelir tablosunun fonksiyon esasına göre hazırlandığı durumlarda, TMS 1 uyarınca çeşit esasına göre dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin de verilmesi gerekir. Bu durumda işletme, gider olarak finansal tablolara yansıtılan hammadde ve sarf malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve diğer maliyetler ile dönemde stoklarda meydana gelen net değişim tutarını açıklar.
- Dönemde ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı.
- Dönemde iptal edilen stok değer düşüklüğü zararı.
- Dönemde stok değer düşüklüğü zararının iptal edilmesine neden olan durum veya olaylar.
- İşletmenin yükümlülükleri için teminat olarak gösterdiği stoklarının defter değeri.

Ayrıca, stoklara ilişkin açıklamalar kısmında unutulmaması gereken bir husus da şudur: TMS 1' göre;

(a) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde ve

(b) Raporlama döneminden sonraki on iki aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması beklenen tutarları birlikte içeren her bir varlık kalemi için, on iki aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması beklenen tutarlar açıklanır. Stokların işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde geri kazanılması beklenildiğinden genel olarak tüm stoklar tek bir kalem olarak dönen varlıklar içinde sınıflandırılır. Bu durumda, bir işletmenin 12 aydan daha uzun bir süre içinde geri kazanmayı beklediği stokları varsa, bunlara ilişkin tutarları dipnotlarda vermesi gerekir.