

TMS-2'YE GÖRE STOKLARIN DEĞERLEMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Hale AKİN*

Fahri KURŞUNEL**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olan stoklar standardında değerlemeye ilişkin olarak özellik arz eden durumların irdelenmesi ve SPK, TTK ve VUK düzenlemeleri ile TMS 2' nin karşılaştırılmasıdır. Çalışmada stoklar standardına göre değerlemede özellik arz eden durumlardan olan; stokların değerlemesinde maliyet, net gerçekleşebilir değer ve gider olarak kaydetme konuları ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS 2 Stoklar, Stokların Değerlemesi, Net Gerçekleşebilir Değer, Gider Olarak Kaydetme

SITUATIONS CHARACTERISED FOR STOCK VALUE IN ACCORDANCE WITH IAS-2

ABSTRACT

This study deals with situations characterised for stock value on standarts published in official gazete numbered in 25701, dating from 15.01.2005 at first, to implement for accounting periods following the date 31.12.2005 and also comparison of IAS 2 with Capital Market Board, Turkish Commercial Code and Tax Procedure Law amendments. Hereby, situations characterised for value in accordance with stock standarts are dealt as cost in stock value, net realized value and expense.

Key words: IAS 2 Stocks, Stock Valuation, Net Realized Value, Registering as Expense

* Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi, Akören Ali Rıza Ercan Meslek Yüksekokulu

** Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

GİRİŞ

İşletmeler dönem sonlarında Finansal tablolarını oluşturabilmek amacıyla varlıklarını ve kaynaklarını değerlemek durumundadırlar. Bilindiği gibi, Varlıklar, mevcutlardan ile alacaklardır. Mevcutların ise en önemli kısmını stoklar oluşturmaktadır. Stoklar, işletmelerin satmak ve/veya üretimde, hizmet sunumlarında kullanmak üzere sahip oldukları mamullerin tümüdür. Bu açıdan Stokların maliyetinin tespiti ve değerlemesinin yapılması vergi kanunları, ticaret kanunu ve hem de işletmelerin kendi mali yapısını görmesi açısından önemlidir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanmasına geçilmesiyle muhasebe sistemimize gelen yeniliklerden bir tanesi de TMS 2 Stoklar Standardındaki değerlendirme yöntemidir. Ülkemizde Maliye Bakanlığınca çıkarılan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ve Vergi mevzuatı açısından stokların değerlemesinde maliyet bedeli dikkate alınmaktadır. Ancak VUK, TTK, SPK ile TMS 2 Stoklar Standardı birbirlerinden farklı yöntemleri esas almaktadır. Stokların değerlendirilmesinde İşletmelerde uygulama farklılıkları ve yanlış seçimler görülebilmekte, hatta Piyasa gerçeklerine uyan ancak yasal mevzuatlara uymayan yöntemlerle karşılaşılabilmektedir. Tüm bu farklılıklara uygun çözüm bulmak amacıyla, konu incelenip örnekler yardımıyla uygun detaylar verilmeye çalışılacaktır.

1. STOKLARIN VUK, TTK ve SPK' YA GÖRE DEĞERLEMESİ

Stoklar, işletmenin satmak, üretmek veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere elinde bulundurduğu, değerlendirme gününde işletmenin mülkiyet ve tasarrufundan çıkmamış mal, hammadde, yarı mamul, işletme malzemesi, yardımcı malzeme, mamul gibi maddi değerlerden oluşur.

1.1. Stokların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK' nun 258. maddesinde değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir şeklinde tanımlanmakta, 259. maddesinde de değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte iktisadi kıymetlerin çeşidi ve mahiyeti dikkate alınmak suretiyle 261. maddede sayılan değerlendirme ölçütleri esas alınarak değerlendirme yapılmaktadır. Bunlar;

1. Maliyet bedeli;
2. Borsa rayici;
3. Tasarruf değeri;
4. Mukayyet değer;

5. İtibari değer;
6. Vergi değeri;
7. Rayiç bedel,
8. Emsal bedeli ve ücreti şeklindedir (VUK 261).

VUK satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirilmesini öngörmüştür. Maliyet bedellerin tespitinde de fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. Bu yöntemin uygulama usul ve esaslarını tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK 274). Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilimum giderlerin toplamını ifade eder (VUK 262).

VUK'un 265. maddesine göre maliyet bedeli şu unsurlardan oluşmaktadır:

- Satın alma bedeli, ithal edilen malların CIF bedeli,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen sigorta gideri,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri
- İthal edilen mallara ilişkin gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer ithalat giderleri (Güngörmüş ve Boyar, 2009; 172)

Emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiş olmakla birlikte emtianın tanımı yapılmamıştır. Emtianın, işletme tarafından satılmak üzere iktisap edilen mallarla birlikte mal veya hizmet üretiminde kullanılmak veya sarf edilmek üzere elde tutulan hammadde, ilk madde malzeme ve diğer sarf malzemelerini ifade ettiği söylenebilir (Dağdemir, 2008; 2).

VUK'un 274. maddesine göre değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirtilmekle birlikte stokların özelliklerine göre imal edilen malların (VUK 275), zirai mahsullerin ve hayvanların (VUK 276,277) ve değeri düşen malların (VUK 278) değerlendirilmesinin de ayrı ayrı üzerinde durulmuştur. İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder: (VUK 275)

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır (VUK 276).

Zirai işletmelere dâhil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerklenir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olamıyorsa maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (VUK 277).

Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerklenir (VUK 278). Kanun'un 275. maddesinde, emtianın maliyet bedeline nazaran değerkleme günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünün kullanılabilceği ve bu hükmün 275. maddede düzenlenen imal edilen emtia için de uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

Emsal bedeli, Kanun'un 267. maddesinde, Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerkleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerkdir. Emsal bedeli sırası ile Ortalama fiyat, Maliyet bedeli, Takdir esaslarından birine göre tayin olunur. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerkler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur (<http://www.vergiturk.com/vukmd267.htm>).

1.2. Stokların TTK'na Göre Değerklemesi

Türk Ticaret Kanunu'nda, stokların değerklenmesi 75 ve 461. maddeler ile düzenlenmiştir. TTK'nun 75. maddesinin genel hükmü stokların en çok bilânço

gününde işletme için haiz olduğu değer üzerinden, borsada kote edilen malların ise değerlendirme gününün borsa rayicine göre değerlendirileceğini belirtmiştir (Baykara, 1994; 9). TTK' nun 461. maddesi sermaye şirketlerinde stokların değerlemesini ayrı olarak ele aldığından 75. madde hükmü şahıs işletmeleri için geçerli olmaktadır.

Şahıs işletmeleri olarak kabul edilen ferdi teşebbüsler ile kolektif ve Komandit şirketler stoklarını yukarıda belirtilen 75. madde hükmü çerçevesinde değerleyeceklerdir. Bu gibi işletmelerde üretilen mamul ve yarı mamuller için ayrı bir hüküm olmadığından bu gibi kıymetler de aynı esaslar çerçevesinde değerlemeye tâbi tutulur.

Sermaye şirketlerinin stoklarını nasıl değerleyeceğini açıklayan 461. madde hükmüne göre, hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilirler. Değerleme günü, bu malların maliyet değeri cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilirler.

O halde, sermaye şirketleri, değerlendirme ölçüsü olarak, stokların maliyet değeri cari fiyattan düşük olduğu durumda maliyet değerini; maliyet değeri cari fiyattan fazla olduğu durumda ise cari piyasa değerini uygularlar.

TTK hükümlerine göre, şahıs işletmelerinde, borsada kayıtlı olmayan malların, işletme için haiz olunan değeri yansıtması şartı ile yukarıda belirtilen bütün değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesi mümkündür. Borsada kayıtlı olan malların ise borsa rayicine göre değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Ayrıca, TTK'nun gizli ihtiyat ayrılabilmesini mümkün kılan 458. maddesine göre, stokların değerlendirme günü kıymetinden daha düşük bir değerle bilançoda gösterilmesi de mümkündür (<http://webmuhasebe.com/Konular/stokenv.htm>).

1.3. Stokların SPK'na Göre Değerlemesi

SPK'nın 22. maddesine göre; bu maddenin dördüncü fıkrasındaki hüküm saklı kalmak kaydıyla, stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleştirilebilir değerin elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması gerekir.

SPK Tebliği'nin 19 numaralı maddesinde net gerçekleştirilebilir değerin tanımı yapılmıştır. Tanıma göre; varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değer net gerçekleştirilebilir değeri ifade etmektedir. Bu tanım TMS 2' deki ifadeye de benzemektedir (Çakmakçı, www.tmsk.org.tr).

SPK' nın 24 ve 25. maddelerinde net gerçekleştirilebilir değerin, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar ve net gerçekleştirilebilir değerin belirlenme şekilleri açıklanmıştır. Bunlar;

Net gerçekleştirilebilir değerin, elde etme maliyetinden düşük olabileceği durumlar:

- a) İşletmenin mal ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması,
- b) Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,
- c) Satın alınan veya üretilen malın hatalı olması,
- d) Teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,
- e) İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapılma, şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Net Gerçekleştirilebilir Değerin Belirlenmesi

- a) İşletmenin satış verileri,
- b) Varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar,
- c) Resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlar,
- d) Varsa borsa rayici, gibi ölçütlere dayanılarak tahmin ve tespit edilebilir.

Net gerçekleştirilebilir değerin tahmini, fiyat veya maliyetteki geçici dalgalanmalara göre değil, stokların değerlemenin yapıldığı tarihteki maliyet ve satışlarıyla ilgili en gerçekçi verilere göre yapılmalıdır. Üretimde kullanılacak ilk Madde ve malzemenin net gerçekleştirilebilir değeri ikâme maliyetine göre hesaplanır. İkame maliyeti, değerlendirme gününde söz konusu stokları satın alma durumunda ortaya çıkabilecek yenileme maliyetidir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında "ilk giren ilk çıkar", "son giren ilk çıkar", "ağırlıklı ortalama maliyet" veya "hareketli ortalama maliyet" yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Stoklarda, türler itibarıyla aynı değerlendirme yönteminin esas alınması zorunludur. Ancak, kısmen özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak "özel sipariş maliyeti" yöntemi uygulanabilir. Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları esas olarak "genel yönetim giderleri" içinde muhasebeleştirilir.

Ek dördüncü fıkraya göre borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler, işlem gördükleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda bilanço gününden önceki 5 iş günü boyunca

oluşan ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirilir. Bilanço gününden önceki 5 iş günü içinde elde edilen altın ve diğer kıymetli madenler ise, elde etme maliyeti ve bilanço gününde ilgili borsa veya piyasada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatın düşük olması ile değerlendirilir. Normal ticari şartlar altında rayiç bedeli, ihtiva ettiği altın ve kıymetli madenlere bağlı olarak belirlenen maddelerin içindeki altın ve diğer kıymetli madenler de bu fıkrada belirtilen şekilde değerlemeye tabi tutulur (Seri: XI, No: 17 sayılı SPK Tebliği).

2. TMS-2' YE GÖRE STOK DEĞERLEMESİ

TMS 2' ye göre stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olan değer ile değerlendirilmektedir. Burada stokların niteliğine göre oluşan farklı maliyet kavramları ve net gerçekleşebilir değer kavramı incelendikten sonra bir örnek yardımıyla konu aydınlatılmaya çalışılacaktır.

2.1. Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (Gürdal, 2007; 6). Ticaret işletmeleri için satın alma maliyetleri, üretim işletmeleri için ise dönüştürme maliyetleri söz konusu olacaktır. Standartta satın alma maliyetleri 11. maddede, dönüştürme maliyetleri ise 12, 13 ve 14. maddede yer almaktadır. Diğer maliyetler başlığında yer alan maliyetler 15 ve 18. maddede açıklanırken, hizmet üreten işletmelerin maliyeti 19 ve canlı varlıkların hâsılatından elde edilen tarımsal ürünlerin maliyet hesaplaması ise 20. maddede yer almıştır (Özbek, 2008; 81).

2.1.1. Satın Alma maliyetleri:

İşletmenin stoklarına alınan malların satın alma fiyatı, genel itibariyle söz konusu malların elde edilmesiyle ilgili olarak doğrudan bağlantı kurulabilen tüm giderleri kapsamaktadır. Mallar ithal ediliyorsa bunlar için ithalatta ödenen gümrük vergileri ve diğer vergiler ile işletme tarafından katlanılan malların işletme stoklarına girişine kadarki nakliye, yükleme-boşaltma maliyetleri gibi unsurlar satın alma maliyetine girer. Diğer taraftan, ticari iskonto vb. diğer indirimler ise satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınacaktır (Dağdemir, 2008; 2). Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere, işletme tarafından gerek satılmak üzere satın alınan ticari mallar, gerekse, üretim veya hizmet sunulmasında kullanılmak üzere satın alınan malların maliyeti, satın alma maliyetini ifade etmektedir (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS-2-Stoklar-Uygulama-Örneği.pdf>). Konuyu bir örnek yardımı ile açıklamamız gerekirse;

Örnek 1: İlk madde ve malzeme stokları

İşletme üretimde kullanılmak üzere birim fiyatı 11 TL olan ilk madde ve malzemedan 1000 birimi kredili olarak satın almıştır. Satıcı işletme, yapılan bu alımla ilgili olarak alım anında 1 TL' lik iskontoda bulunmuştur. Alınan ilk madde ve malzemeyle ilgili olarak 2 000 TL tutarında nakliye gideri ve 1 000 TL tutarında sigorta gideri nakit olarak ödenmiştir.

Satın alma maliyeti= Alış Tutarı+Alış Giderleri (nakliye, sigorta, gümrük vb.)

İskontolu fiyat=11-1=10

Satın alma maliyeti= (10×1000)+(2000+1000)=13000 TL

-----/-----			
150 İLK MADDE VE MALZEME		10.000	
320 SATICILAR			10.000
-----/-----			
-----/-----			
150 İLK MADDE VE MALZEME		3.000	
150.03 Nakliye Gideri	2.000		
150.04 Sigorta Gideri	<u>1.000</u>		
100 KASA			3.000
-----/-----			

Örnek 2: Ticari mallar

Akü ticareti yapan bir işletme, fatura bedeli 1000 yabancı para (YP) olan bir cihaz ithal etmiştir. Bu tarihte 1 YP 6 TL'dir. Cihazın gümrükten çekilmesi sırasında 600 TL gümrük vergisi ödenmiştir. Ayrıca cihazın işletmeye getirilmesi içinde 200 TL nakliye, 100 TL sigorta primi ödenmiştir.

-----/-----			
153 Ticari Mallar		6.900	
153.20 Akü	6.900		
153.20.00 Fatura Bedeli	6.000		
153.20.10 Gümrük Vergisi	600		
153.20.20 Nakliye Bedeli	200		
153.20.30 Sigorta Primi	<u>100</u>		
100 Kasa			6.900
-----/-----			

Örnek 3: Bir işletme bir malı 130.000 TL bedelle kredili olarak satın almıştır. 30 gün vadeli alış için satıcı işletme, vade farkını 5 TL/vade üzerinden faturaya eklemiştir.

VUK kaydı:

-----/-----			
153 Ticari Mallar		130.150	
	320 Satıcılar		130.150
-----/-----			

TMS 2 kaydı:

-----/-----			
153 Ticari Mallar		130.000	
780 Finansman Giderleri		150	
780.80 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	150		
780.80.80 Finansman Gider Yeri	150		
	320 Satıcılar		130.150
-----/-----			

VUK' a göre bu işlemde vade farkı ile beraber vadeli fiyatın tamamı 153 Ticari Mallar Hesabı içinde gösterilerek borç olarak kaydedilmektedir. Bu sebeple vadeli mal alışlarından kaynaklanan vade farklarından dolayı VUK' a göre hesaplanan maliyet bedeli TMS 2' ye göre vade farkları kadar yüksek olacaktır. Fakat standarda göre faturaya eklenen 150 TL (30×5) malın maliyet unsuru sayılmayıp, finansman unsuru olarak değerlendirilerek finansman giderleri adı altında aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir (Güngörmüş ve Boyar, 2009; 176).

Dolayısıyla erken ödemedeki kaynaklanacak bir kasa iskontosunda hesaplanacak vade farkına denk gelen iskonto "153 Ticari Mallar Hesabından" indirilerek değil aşağıdaki şekilde "780 Finansman Giderleri Hesabının" düzeltilmesi suretiyle kayıtlara alınacaktır.

Örnek 3' deki işletmenin borcunu vadeden 10 gün önce ödediği için 50 TL' lik iskontodan yararlandığı varsayıldığında kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

320 Satıcılar	130.150	
100 Kasa		130.100
780 Finansman Giderleri		50
780.80 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	50	
780.80.80 Finansman Gider Yeri	50	

2.1.2. Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri için geçerli olan dönüştürme maliyetleri, doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsamaktadır. Standarda göre, doğrudan üretimle ilgili maliyetler, direkt ilk madde, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşur. Standart, genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayırımı yapar. Bu ayırım, üretim miktarı ile orantılı olup olmamasına göre yapılır (boyar ve güngörmüş, 2006; 172).

Bu noktada, amortisman giderleri ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi sabit genel üretim giderleri maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı aşamasında, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımının esas alındığı standartta ifade edilmektedir. Normal kapasite, oluşabilecek tüm arızalardan ve bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan üretim miktarı düşüşlerinin de göz önüne alınması suretiyle, içinde bulunulan dönemde ve gelecek dönemde birkaç dönem içerisinde ortalama olarak elde edilmesi öngörülen üretim düzeyini ifade etmektedir (uyar, 2009; 134).

Ancak fiili-gerçekleşen-üretim hacmi de normal kapasiteye yakın ise ve onu iyi bir şekilde ifade ediyorsa, faaliyet ölçüsü olarak kullanılabilir (TMS-2 m.11). Standardın aynı madde hükmüne göre, “üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim maliyeti, düşük üretim ve çalışmayan kısımlar (atıl kapasite) nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim maliyetleri, oluştuğu dönemin gideri olarak kabul edilirler”.

Örnek 4:

Normal üretim kapasitesi 1.000 birim olan XYZ işletmesi 2008 Aralık ayında %80 kapasite ile çalışarak 800 birim mamul üretmiştir. Gerçekleşen giderler aşağıdaki gibidir: (Demirel, 2009; 38)

DİMMG	6.000 TL
DİG	2.000 TL
Değişken GÜG	1.000 TL
Sabit GÜG	3.000 TL
TOPLAM	12.000 TL

Üretilen Mamul Maliyeti (ÜMM) = DİMMG+DİG+Değişken GÜG+(Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı)

$$\text{ÜMM} = 6.000 + 2.000 + 1.000 + (3.000 \times 0.8) = 11.400 \text{ TL}$$

$$\text{Birim Maliyet} = 11.400/800 = 14,25 \text{ TL}$$

$$\text{Kapasite Sapması} = 3.000 - 2.400 = 600 \text{ TL olumsuz (veya)}$$

$$\text{Birim Sabit GÜG Yükleme Oranı (Y.O)} = \text{Sabit GÜG/Normal Kapasite}$$

$$\text{Birim Sabit GÜG Y.O} = 3.000/1.000 = 3 \text{ TL/birim}$$

ÜMM = DİMM + DİG + Değişken GÜG + (Fiili Üretim x Birim Sabit GÜG Yükleme Oranı)

$$\text{ÜMM} = 6.000 + 2.000 + 1.000 + (800 \times 3) = 11.400 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Kapasite Sapması} &= (\text{Normal Kapasite} - \text{Fiili Üretim}) \times \text{Birim Sabit GÜG Y.O} \\ &= (1.000 - 800) \times 3 = 600 \text{ TL (olumsuz)} \end{aligned}$$

-----/-----		
151 Yarı Mamul – Üretim	11.400	
680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	600	
711 DİMM Yansıtma		6.000
721 DİG Yansıtma		2.000
731 GÜG Yansıtma		4.000
-----/-----		

Yukarıdaki Yevmiye Maddesinde de görüldüğü üzere, üretilen mamul maliyetine yüklenmeyen sabit GÜG tutarı (600 TL) gider olarak 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları isimli sonuç hesabına alınmıştır. Ancak Tek Düzen Hesap Planı'ndaki açıklamaya göre; 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları, üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir. Bu açıklamanın normal maliyet yöntemini esas almadığı açıktır. Çünkü normal maliyet yönteminde söz konusu olan olumsuz kapasite sapması normal kapasitenin altında yapılan üretimle ilgilidir. Bu hesap dönemselsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda veya faaliyeti durdurulan birimlere ait ortaya çıkan üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmaktadır (karakaya, 2007; 684). Buna karşın Türk Vergi Sisteminde tam maliyet yönteminin uygulanması öngörülmektedir. Bu nedenle de Türkiye genelinde uygulanan yöntem budur. Normal maliyet yöntemi ise şimdilik işletmelerde yönetsel amaçlı olarak kullanılmaktadır (boyar ve güngörmüş, 2006; 176).

2.1.3. Diğer Maliyetler

Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki bir maliyet unsurunun (örneğin genel yönetim giderinin) stokların maliyetine eklenebilmesi ancak stokları mevcut konum ve durumuna getirdikleri ölçüde söz konusu olabilmektedir. Burada da muhasebenin temel kavramlarından olan “Özün Önceliği Kavramı” gereği bir gider veya maliyet belirli bir stokla ilişkilendirilebildiğinde (örneğin özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı ve geliştirme maliyeti gibi) stokların maliyetine eklenebilir. Aksi durumda satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır (ibiş vd, 2009; 93). Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:

- a) TMS -2’ ye göre genel üretim gideri olmadığı halde, siparişle doğrudan ilişkisi kurulabilen, tasarım, fizibilite, geliştirme v.b. dönemsel giderler, üretim maliyetine dâhil edilebilir.
- b) Üretim sırasında ortaya çıkan, normalin üstündeki ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyetleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
- c) Üretimle ilgili olan depolama giderleri mamulün maliyetine dâhil edilirken, bunun dışında kalan depolama giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Satın alınan stokların işletme veya işletme dışında bir başka yerde depolanması nedeniyle ortaya çıkan giderler, alışın tamamlanmasından sonra gerçekleştiği için alış giderlerinde değil, duruma göre üretim veya dönem giderlerinde gösterilir (büyükmirza, 2009; 63).
- d) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesine katkısı olan yönetim giderleri, stok maliyetine verilebilirken, katkısı olmayan genel yönetim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.
- e) Mamul üretiminden sonra ortaya çıkan satış giderleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Üretim maliyeti ile ilişkilendirilmez (boyar ve güngörmüş, http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf).
- f) “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı”, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir. Bu durumlarla ilgili olan örnekler aşağıda sırası ile verilmiştir (örten vd. 2007; 360).

Örnek 5: Özel Siparişler

İşletme, dönemde 100 TL’lik tasarım gideri yapmıştır. Bu giderin 20 TL si özel bir siparişle ilgilidir.

750 AR-GE GİDERLERİ	80	
730 GÜG	20	
İLGİLİ VARLIK VEYA KAYNAK HESABI		100

Örnek 6: Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri

İşletmede, dönemde tespit edilen fire tutarı 100 YTL olup, bunun 70 TL'lik kısmı normal firedir.

152 MAMULLER	70	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	30	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM		100

Örnek 7: Depolama Maliyetleri

İşletmenin döneme ait depo kirası 1.000 TL'dir. Deponun % 10 yönetim, % 40 üretim ve %50' si ise satışa hazır mamuller için kullanılmıştır.

730 GÜG	400	
760 PSDG	500	
770 GYG	100	
İLGİLİ VARLIK VEYA KAYNAK HESABI		1000

Örnek 8: Stok Maliyeti ile İlgili Olamayan Yönetim Giderleri

İşletmede, dönem içinde ortaya çıkan 100 TL'lik yönetim giderinin %10 üretimle ilgilidir.

730 GÜG	10	
770 GYG	90	
İLGİLİ VARLIK VEYA KAYNAK HESABI		100

Örnek 9: Satış Giderleri

İşletmede dönemde ortaya çıkan satış giderleri toplamı 500 TL'dir.

-----/-----		
760 PSDG	500	
	İLGİLİ VARLIK VEYA KAYNAK HESABI	500
-----/-----		

Örnek 10: Özellikli varlıklar

Gemi üretimi yapan bir işletme, üretimle ilgili yapılan alışlarla ilgili 1.500 TL finansman gideri ortaya çıkmıştır.

-----/-----		
730 GÜG	1.500	
	İLGİLİ VARLIK VEYA KAYNAK HESABI	1.500
-----/-----		

2.2. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

TMS-2'nin 21 ve 26. maddelerinde net gerçekleşebilir değer açıklanmıştır. 21. maddeye göre, stoklar hasara uğrarsa, kısmen veya tümüyle eskirse veya satış fiyatları düşerse, stok maliyetleri net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olabilir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değerini aştığı diğer bir durum ise, "stokların tahmini tamamlanma maliyetlerinin veya tahmini satış maliyetlerinin artması durumunda da" olabilmektedir (Bağdat, 2008; 62). Uluslar arası muhasebe standartlarında kabul edilen bu değerlendirme yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yaklaşımı yatmaktadır (Demir ve Bahadır, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRSveDefterDegerVD-OB.pdf>).

Net Gerçekleşebilir Değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz.

$$NGD = SF - TMM - TSG$$

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

SF : Satış Fiyatı

TMM : Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG : Tahmini Satış Giderleri

Örneğin, bir ticaret işletmesinin stoklarıyla ilgili aşağıdaki bilgilerin edinildiğini varsayalım:

Satınalma maliyeti: 50.000 TL (Dönem başı)

Taşıma giderleri: 2.000 YTL

Net gerçekleştirilebilir değer: 40.000 TL (Dönem sonu)

Net gerçekleştirilebilir değer (40.000 TL) maliyet değerinden (50.000 YTL + 2.000 YTL) düşük olduğu için, ihtiyatlılık ilkesi gereği gerçekleştirilmemiş zarar muhasebeleştirilecektir. Bunun sonucunda, stoklar bilançoda net gerçekleştirilebilir değer (40.000 TL) ile raporlanacaktır. Ancak, net gerçekleştirilebilir değer maliyet değerinin 50.000 TL üzerinde olduğunu varsayarsak bu durumda, gerçekleştirilmemiş kâr muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar bilançoda maliyet değeri (52.000 TL) ile raporlanacaktır.

Net gerçekleştirilebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleştirilebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz.

Net gerçekleştirilebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleştirilebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleştirilebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya şarta bağlı yükümlülükler, TMS 37 "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" bölümündeki hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (<http://www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/5/2499/a/sitmshkteb-3.htm>).

Örnek 11: Bir işletme dönem sonunda ticari mal stoklarında 40.000 TL' lik bozulma olduğunu tespit etmiştir. Malların satılabilecek bedelinin 25.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda dönemsel ve ihtiyatlılık kavramları gereği kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----		
157 DİĞER STOKLAR	40.000	
153 TİCARİ MALLAR		40.000
-----/-----		
-----/-----		
62x ¹ KARŞILIK GİDERLERİ	15.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ		
KARŞILIĞI		15.000
-----/-----		

Örnek 12: Söz konusu malların yarısı 15.000 TL'ye peşin satılmıştır.

-----/-----		
100 KASA	15.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	7.500	
620 SMM	12.500	
	600 YİS	15.000
	157 DİĞER STOKLAR	20.000
-----/-----		

2.3. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, yani işletme varlıklarından çıktığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hâsılatın finansal tablolara alındığı dönemde “gider” olarak muhasebeleştirilir ve gelir tablosuna yansıtılır (ibiş vd. 2009; 98). Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı o dönemde karşılık gideri olarak yazılan tutardan mahsup edilir. İptal edilen karşılık tutarı hesap dönemi içinde ayrılan karşılık giderlerinden fazla olması durumunda, aradaki fark konusu kalmayan karşılık olarak gelir kaydedilir. İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (RG tarih: 15.01.2009, RG No:25701, Tebliğ Sıra No: 3, Madde No:34–35). Konuya ilişkin uygulama örneği aşağıda verilmiştir.

¹ Stoklar standardı, stoklardaki değer düşüklüğü karşılık giderini bir stok gideri olarak kabul ettiğinden (m. 38) bu tutarın “654 Karşılık Giderleri” hesabı yerine satışların maliyeti grubunda açılacak yeni bir hesapta izlenmesi gerekecektir. Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, s. 173

Örnek 13: Maliyet değeri 600 TL olan ticari mal için 220 TL tutarında stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılacaktır. Bu mal takip eden yılda 380 TL + %18 KDV ile peşin olarak satılmıştır.

-----/-----		
100 KASA	448,40	
600 YİS		380
158 STOK DEĞER		68,40
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		
-----/-----		
-----/-----		
621 SMM	380	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	220	
153 TİCARİ MALLAR		600
-----/-----		

SONUÇ

VUK, SPK ve TMS-2 stoklar standardının tümünde satın alınan veya işletmede üretilen stoklar, edinme aşamasında maliyet değeri ile değerlendirilir. VUK, SPK ve TMS-2’ de belirtilen maliyet tanımları da birbirine benzemektedir.

Görüldüğü üzere TMS-2 Stoklar standardı esas itibariyle muhasebe sistemimize yeni bir değişiklik getirmemektedir. Bunun nedeni stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bazı farklılıkların olmasına karşın VUK’ nun stok değerlemesine ilişkin hükümlerinin TMS-2’ den çok da farklı olmadığına görülmüş olmasıdır. Ancak şu da bilinmesi gereken bir gerçektir ki stoklar kalemine ilişkin düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu, Vergi Mevzuatı ve Sermaye Piyasası Kanunu önemli bir yer tutmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- BÜYÜKMİRZA, Kamil. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- GÜRDAL, Kadir. (2007). *TMS-2 Stoklar Standardı Uygulama Rehberi*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- İBİŞ vd. (2009). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Açıklamalar Ve Uygulamalar*, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- KARAKAYA, Mevlüt. (2007). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007
- ÖRTEN vd. (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

DERGİLER

- Boyar, Ender ve Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe Finansman Dergisi*. No. 32. S: (170-176)
- BAYKARA, Bekir. (1994). Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi Ve Stok Değerleme Yöntemleri, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 24. S: (15-20)
- DAĞDEMİR, Serdal. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi, *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 183. S: (1-9)
- GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar ve Ender BOYAR. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Alışlarla İlgili Olarak Ortaya Çıkan Vade Farklarına Yönelik Bir Uygulama Önerisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 244. S: (172-179)
- ÖZBEK, C. Yiğit. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Sayı: 24. S: (77-102)
- UYAR, Baykal. (2009). TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 28. S: (131-144)

TEZLER

- BAĞDAT, Aydın. (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları–2 İle TMS–2 Stoklar Standardı’nın Karşılaştırılması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- DEMİREL, Nuray. (2009). “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).

İNTERNET

- BOYAR, Ender vd. http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Tek_duzen_Hesap.pdf. 15.12.2009. www.fatih.edu.tr
- ÇAKMAKÇI, Ali. [http://www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%20/URETIM%20ISLETMELERINDE%20YAN%20MAMUL%20SORUNU%20VE%20YAN%20MAMULLERIN%20TMS%20\(TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI\)%20CERCEVESINDE%20KAYITLARA%20ALINMASINA%20ILISKIN%20USUL%20VE%20ESASLAR.doc](http://www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%20/URETIM%20ISLETMELERINDE%20YAN%20MAMUL%20SORUNU%20VE%20YAN%20MAMULLERIN%20TMS%20(TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI)%20CERCEVESINDE%20KAYITLARA%20ALINMASINA%20ILISKIN%20USUL%20VE%20ESASLAR.doc), 05.10.2010.
- DEMİR, Volkan vd. <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Degeri%20VD-OB.pdf>. 20.12.2009. <http://www.denetimnet.net/>
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS-2-Stoklar-Uygulama-Örneği.pdf>, 20.12.2009
- <http://www.basarmevzuat.com/dustur/teblig/5/2499/a/sitmshkteb-3.htm>, 22.12.2009
- Vergi Usul Kanunu, Gelirler İdaresi Başkanlığı, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/vergiusultum?OpenPage>, 20.12.2009
- <http://www.vergiturk.com/vukmd267.htm>, 10.12.2009
- <http://webmuhasebe.com/Konular/stokenv.htm>, 10.12.2009
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS-2-Stoklar-Uygulama-Örneği.pdf>

