

13 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - STOKLAR

(IAS - 2 ve Türk Muhasebe Yazınıyla Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)

Yrd.Doç.Dr.Feriştah SÖNMEZ*

ÖZET

İşletmelerin finansal tabloları içinde önemli bir paya sahip stoklara ilişkin muhasebe standartlarının oluşturulması oldukça önemlidir. Stoklar Muhasebe Standardı, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen işlemleri saptamaktadır. Bu standart belli koşullar oluştuğunda, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, gidere dönüştürülme sürecini ve prensiplerini de açıklamaktadır. Stoklar Standardı stok maliyetlerinin kapsamı, oluşumu, uygulanacak değerlendirme yöntemleri, hizmet işletmelerindeki hizmet maliyetleri hakkında bilgi verir. 13'nolu Stoklar Standardının bu konuda uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu şekilde hazırlanılmasına dikkat edilmiş olması, günümüzdeki küreselleşme hareketlerinin hızlandığı düşünülünce dış ilişkilerde rekabet avantajı sağlayabilecektir.

ABSTRACT

Inventories have important portions within the financial statements of companies. Thus, constitution of the accounting standards related to inventories is very important. The Inventory Accounting Standards determines the realization transactions in recording, exploiting and selling of inventories as assets. With the existance of certain conditions, this standard also explains the principles and processes of recurring expense, involving the reduction of inventory costs into the net realizable value. Inventory Accounting Standard provides information about the scope and realization of inventory costs, evaluation methods and service costs in service companies.

In consideration with current globalization movements, paying attantion to the harmonization of the inventory accounting standards with the Inventory Accounting Standards of the International Accounting Standards may provide competitive advantage in the foreign relations.

Key words; stok maliyeti(inventory costs), net gerçekleşebilir değer(net realizable value),

*Adnan Menderes Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

1. GİRİŞ

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk Muhasebe yazını ve mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ve uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuştur. 1950’li yıllarda ABD ile olan ticari-siyasi ilişkilerin sonucunda Amerikan mevzuatının etkisinde kalmıştır. 1987 yılı sonrası AB ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada ve ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır.¹

Ülkemizde muhasebe uygulamaları, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki hükümler çerçevesinde yönlendirilmiştir. İlgili kanundaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmıştır.² Bu kuruluşlardan belli başlıları şöyle sıralanabilir;

-İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu

-Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu

-Sermaye Piyasası Kurulu

-Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi

-Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu

-Türkiye Bankalar Birliği gibi diğer kuruluşlar,

-Türkiye Muhasebe ve denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Çalışmanın amacı Stoklar Standardı olduğundan, burada sadece TMUDESK in çalışmalarından ana hatlarıyla söz edilmiştir.

9 Şubat 1994 tarihinde kurulan TMUDESK in amacı, ülkede faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloların düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmektir. Ayrıca, meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamak yine TMUDESK in önemli bir görevidir. Kurulduğu yıldan bu yana çalışmalarını büyük özveriyle sürdüren TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartlarını(TMS) hazırlayıp yayınlamaya başlamış ve 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayımlanıp yürürlüğe girmiştir.³ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 88 ülkeden 125 meslek örgütüne hitap etmekte, Türkiye den TMUD(Türkiye Muhasebe uzmanları Derneği)1974 yılından ve TÜRMOB-TMUDESK 1994 yılından beri üyedirler. Üye meslek örgütlerinin sayısı süratle artmakta olup bu standartlar muhasebede ortak dil olma özelliğine ulaşması yakın zamanda beklenmektedir.⁴

1 Necdet Sağlam, Bölümsel Raporlama ve Uygulaması T:C.Anadolu Üniversitesi Yayın no; 1282,Eskişehir 2001, s.44.

2 Akdoğan,Nalan-Tenker,Nejat,Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri,7.Baskı(genişletilmiş),Ankara, 2001.s.13-18.

3 TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2001, TÜRMOB Yayınları-166, TMUDESK Seri no;95, Ankara, 2001.

4 Durmuş,A.Hayri,"1.2.3.4.5. No.lu Türkiye Muhasebe Standartları nın Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması",Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II,

Günümüze kadar yayımlanan TMS, bunlara karşılık gelen uluslararası standartlar (IAS veya UMS) numaraları ile birlikte aşağıda verilmiştir:

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	Standartno	Ulus.stno
Muhasebe Politikalarının Açıklanması	TMS-1	IAS-1
Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	TMS-2	IAS-29
Nakit akış Tabloları	TMS-3	IAS-7
Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	TMS-4	IAS-18
Konsolide Finansal Tablolar	TMS-5	IAS-27
İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	TMS-6	IAS-28
Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	TMS-7	IAS-25
Maddi, Maddi Olmayan Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	TMS-8	IAS-16
Amortisman Muhasebesi	TMS-9	IAS-4
Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı	TMS-10	IAS-8
Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	TMS-11	IAS-14
Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	TMS-12	IAS-21
Stoklar	TMS-13	IAS-2
Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	TMS-14	IAS-23
Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	TMS-15	IAS-38
Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	TMS-16	IAS-30
Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	TMS-17	IAS-17
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	TMS-18	IAS-11
Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	TMS-19	IAS-37

Kaynak; TMSUDSK, Türkiye Muhasebe Standartları 2001, TÜRMOB Yayınları-166, TMSUDSK Seri no;5, Ankara, 2001.

Ülke ekonomilerinde etkin "ulusal muhasebe standartları"nın varlığı için bu standartların kaliteli olması gerekir. Ülkemizdeki gibi finansal piyasalarda yaşanan kriz dönemlerinde muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatmadaki etkinliği ve "kalitesi" tartışılır hale gelmektedir. Kaliteli muhasebe standartlarının kesin bir tanımı olmamakla birlikte, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına tam olarak cevap verebilmeleri, standartların birbirleriyle tutarlı olmaları, muhasebeye konu olan işlemlerin hukuksal şeklin-

den çok ekonomik özünü yansıtmaları, açık ve anlaşılır olmaları kaliteli muhasebe standartlarının temel özellikleri arasında sayılmaktadır⁵

2.13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı

İşletmeler satmak, yeni malların üretiminde veya işletme ihtiyacı için kullanmak üzere gerekli madde ve malzemeleri –stokları-elde bulundurmamak durumundadırlar. Ticari mal, mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme gibi kelimeler "Stoklar" hesap grubu kapsamındadır

5 Hamdi Bağcı, "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum" XVII, Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul.

32 adet madde ile a dan k ya kadar stokları düzenleyen bölümler içeren TMS-13'ün, ilk maddesinde standardın amacını açıklanmaktadır

Stokları düzenleyen TMS-13 madde 2'de Stoklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere bulundurulanan fiziki varlıklardır. Stoklar;

i-Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri

ii -Üretim aşamasında bulunan yarı mamulleri

iii -İşletmenin satmak üzere ürettiği malları

iv-Satılmak üzere elde edilmiş ticari malları

v-Stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir.

TMS-13 Madde 2'de ayrıca, net gerçekleşebilir değer tanımı da verilmiştir. İleriki maddelerde (Md. 21-26 dahil) ayrıntılı olarak açıklanacak olan "net gerçekleşebilir değer" stokları değerlemede kullanılmaktadır

3.Standardın İçeriği

Standardın içeriğini açıklayan Madde 3 e göre, işletmenin olağan faaliyeti gereği elde bulundurulanan stoklar tarihi maliyet esasına göre muhasebeleştirilip, değerlendirilmektedir. Madde 3 ayrıca ikinci maddede sayılan stoklara ilaveten aşağıdaki varlıkları da stok kapsamına almıştır Bunlar; i-Gayrimenkul ticareti yapan işletmelerde arazi, arsa, bina ve benzeri gayrimenkuller, ii -Menkul kıymet ticareti yapan aracı kuruluşlar ve benzeri işletmelerde hisse senetleri tahvil ve benzeri menkul kıymetler, iii- Döviz alım satımı yapan döviz büroları ve benzeri işletmelerdeki dövizlerdir.

Stoklar kapsamı dışında tutulan; yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, finansal araçlar ile net gerçekleşebilir değer esasına göre değerlendirilmiş canlı hayvanlar, tarım ve orman

ürünleri ve madenler gibi varlıklar Standardın 4 üncü maddesinde belirtilmiştir.

Takip eden maddede canlı hayvanlar, tarım ve orman ürünleri ve madenler gibi stokların ne zaman net gerçekleşebilir değer esasıyla değerlendirileceği de açıklanmıştır İlgili maddede belirtilen zamanlar, stok bazında aşağıdaki gibi sıralanmıştır; -Tarım ürünleri hasat edildiğinde, -madenler çıkarıldığında, -Tarım ürünleri ve madenlerin satışına ilişkin vadeli satış-forward-sözleşmeleri yapıldığında, -Bu stokların satış hükümet tarafından garanti edildiğinde, -Bu stokların homojen pazarları bulunduğu ve satılamama riskinin çok düşük olduğu koşullarda.

4.Stoklar Standardına İlişkin Açıklamalar

Açıklamalar bölümü en kapsamlı kısım olup, kendi içerisinde alt bölümlere ayrılmıştır. Bunlar sırasıyla; stokların değerlemesi, stokların maliyeti, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet işletmelerinde yapılmakta olan hizmetlerin maliyeti, stok maliyet sistemleri, stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri, net gerçekleşebilir değer, gidere dönüştürme ve son olarak raporlanacak bilgiler kısımlarıdır İzleyen konularda da görüleceği üzere, TMS-13 ün ayrıntılı olarak (uygulamaların ve muhasebe ile ilgili tarafların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde) hazırlandığı söylenebilir.

4.1 Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesi ve maliyeti sırasıyla madde 6 ve 7'de açıklanmıştır Madde 6 ya göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilecektir. Aynı değerlendirme şekli 2' nolu uluslararası muhasebe Standardında (IAS 2) aynı ifade ile yer almıştır Önce net gerçekleşebilir değer açıklanacak, sonra maliyet değerine yer verilecektir.

Tarafsız bir değerlendirme ile işletmenin karşılaşılabileceği risk ve belirsizliklerin dikkate alınması gerektiğini ifade eden muhasebenin temel kavramlarından "ihtiyatlılık kavramı"nın bir gereği olarak hesaplanan net gerçekleşebilir de-

ğer standardın 2 inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre net gerçekleşebilir değer, varlıkların cari piyasa koşullarında kolaylıkla elden çıkartılabilecekleri varsayımıyla satılması durumunda elde edilecek tutardır. Fiyat ve maliyet bilgileri ile elde bulundurma amaçları gibi konular hesaba katılarak tahmin edilen bu tutar⁶, olağan işletme faaliyetleri kapsamında elde edileceği beklenen satış fiyatından tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirme maliyetleri düşülerek bulunur. Net Gerçekleşebilir Değer esası (NGD), stokların değerlemesinde büyük öneme sahiptir. Piyasa değerlerinin belirlenmesi ve NGD esasının hangi şartlarda uygulanabileceği değişken piyasalarda büyük zorluk arz etmektedir. Bu konuda alınabilecek önlemler, maliyetlerin NGD yi aşma oranının tanımlanmış olması ve piyasa fiyatlarının belirli kıstaslar (belirli dönemlerdeki ortalamalar vb.) dikkate alınarak saptanmasıdır⁷

Standardın 7.maddesinde stokların değerlendirilmesinde esas alınacak maliyetin satın alma ve dönüştürme maliyetleri ile stokları satışa ve kullanıma hazır konum ve duruma getirmek için gerçekleştirilmiş diğer maliyetleri içereceği ifade edilmiştir

4.2. Satın Alma Maliyetleri

Standardın 8. maddesinde satın alma maliyeti, alış fiyatı, gümrük vergileri, vergi idaresinden mahsup ya da iadesi talep edilebilenler dışındaki diğer vergiler, taşıma, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin tedarikiyle doğrudan bağlantısı kurulan diğer maliyetler olarak tanımlanmıştır. Aynı madde gereği ticari iskontolar, sübvansiyonlar ve benzeri diğer indirimler stok maliyetini azaltıcı unsurlardır

Muhasebe uygulamaları ve düzenlemelerde de, stokların temin edilmesi için yapılan ödemelerle, bunların işletme deposuna teslimine kadar yapılan tüm giderler stokların maliyetini oluşturur ve bu maliyet üzerinden stoklar

muhasabe sistemine alınır görüşü kabul görmektedir.

Başka bir ifade ile, stokların maliyeti, alış bedeli, taşıma ve sigorta giderleri, finansman giderleri, akreditif giderleri, depolama giderleri ile kur farklarından oluşmaktadır

Borçlanma maliyetleri de normal koşulda stok maliyetlerine yüklenmez, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı'nda yapılmış özellikli varlıklardan birisi olan "satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar" için yapılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir

Stok maliyetine eklenmeyen giderileri de şöyle sıralayabiliriz; Alımlarda ödenen Katma Değer Vergisi, verimsiz çalışmanın doğurduğu sonuçlar olarak malların boşaltılmasında gecikmenin yarattığı tazminat ödemeleri, stokda kalış süresinin uzaması nedeniyle oluşan kayıplar gibi ödeme ve giderler verilmektedir.⁸

Stok maliyetine eklenmeyen (ilgilendirilmeyen) giderlere diğer örnekler, satın alma bölümünün giderleri, muhasebe bölümü ile stokların bulunduğu deponun giderleri verilebilir. Sayılan bu giderler, dönem faaliyet giderleri kapsamındadır

Standardın 9. maddesi gereği, yabancı paralı kredi ile elde edilen stoklarla ilgili olarak stoğun aktife girdiği tarihten sonra ortaya çıkan kur farkları, stok maliyetine alınmamaktadır. Bu farklar, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak bunun istisnası TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı ile getirilmiştir. İlgili standardın madde hükmünde, yabancı para cinsinden faturası düzenlenmiş en son elde edilmeleriyle ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ancak olağandışı koşullarda stoğun satın alma maliyetine eklenebilir. 12'nolu standardın 11 ve 17'nci maddeleri bu konuları, ciddi bir devalüasyon veya değer kay-

6 Yiğit Özbek, TMS-13 Stoklar Standardı, T. Muhasebe Standartları Sempozyumu V, İzmir SMMMO, Kasım 2000, s.70-71

7 Okan Aydıngün, "TMS-13; Stoklar uygulamada alınacak önlemlere ilişkin Öneriler", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO, İzmir, Kasım 2000, s.91.

8 Nejat Tenker, Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, 1999, Ankara, s.191-192.

bı sonunda ortaya çıkan kur farkında herhangi bir finansal korunma imkanı olmaması durumu olarak tanımlamaktadır 12'nolu standardın 17. maddesinde düzeltilmiş defter değerinin piyasa değerini ve varlığın satış veya kullanımı ile elde edilen değerlerinden daha düşük olanını aşmamasına dikkat edilmesi gereği belirtilmiştir.

4.3. Dönüştürme Maliyetleri

Standardın 10. ve 11. maddeleri, üretim işletmelerinde söz konusu olabilecek dönüştürme maliyetlerine ayrılmıştır Dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt işçilik giderleri, esas üretim gider yerlerinde doğrudan üretim yapan işçiler için, parça başına ücret ödeyen işletmelerde üretilen parça miktarına göre, zaman esasına göre ücret ödeyen işletmelerde işçinin üretim için harcadığı zamana göre tahakkuk eden ücretlerdir.⁹

Standartta sabit ve değişken genel üretim maliyetleri (GÜM) kapsamı şöyle verilmiştir; Sabit GÜM, fabrika ve donanımla ilgili amortisman, bakım onarım, yönetim maliyetleri gibi üretim hacmi değişimleri karşısında sabit kalan üretim ile ilgili endirekt maliyetlerdir. Değişken GÜM ise, endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi, üretim hacmindeki değişiklikler doğrultusunda değişen endirekt maliyetlerdir.

Standardın 10 ve 11'nci maddeleri genel üretim maliyetlerinin tarifi yapılmış, maliyet örneklerinden birkaç adet vermiştir. Örneğin, yukarıda da belirtildiği gibi, sabit GÜM için amortisman, bakım onarım, yönetim maliyetleri gibi endirekt maliyetler sayılmıştır Muhasebe yazınında sabit GÜM için daha fazla maliyet örnekleri verilmektedir(işçi dışındaki personelin ücret giderleri, fabrika ve donanımın kira giderleri ve sigorta giderleri, üretimle ilgili tüketilen elektrik, su, haberleşme ve benzeri gider faturalarının sabit kısımları vb.)

Değişken GÜM için de durum aynıdır Başka bir ifade ile, standartta değişken genel üretim maliyetleri, "endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi endirekt maliyetlerdir." şeklinde birkaç örnek verilmiştir. Muhasebe yazınında ise daha fazla maliyet örnekleri mevcuttur. Örneğin, üretimde kullanılan elektrik, su, doğal gaz, haberleşme gibi gider faturalarının değişken kısımları vb. Kısacası, değişken genel üretim giderleri üretim hacmi ile doğru orantılı olarak artıp azalan endirekt giderlerdir¹⁰.

Muhasebe yazınında çeşitli maliyet yöntemleri bulunmakta ve sabit genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine yüklenip yüklenmemesine göre yöntemler değişebilmektedir. Buna göre, tam maliyet yönteminde sabit giderlerin tamamı maliyet unsuru sayılırken, değişken maliyet yönteminde hiç dikkate alınmama, normal maliyet yönteminde ise kısmen-kapasite kullanım oranına göre sabit giderler mamul maliyeti hesaplarına katılmaktadır

Standardın 11.maddesi gereğince sabit giderler mamul maliyetine yüklenirken faaliyet ölçüsü olarak normal kapasite kullanılacaktır En az beş yıllık bir dönem dikkate alınarak sap tanan normal kapasite, konjonktürel dalgalanmalar ve satış trendleri dikkate alınarak, uzun dönem için belirlenmiş yıllık ortalama faaliyet düzeyidir.¹¹ Ancak fiili-gerçekleşen-üretim hacmi de normal kapasiteye yakın ise ve onu iyi bir şekilde ifade ediyorsa, faaliyet ölçüsü olarak kullanılabilir(TMS-13 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, oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilirler."

Muhasebe yazınında da benzer şekilde atıl kapasite nedeniyle mamul maliyetine veril-

9 Yiğit Özbek, a.g.e.s. 70

10 Yiğit Özbek, a.g.e.s. 70

11 Yiğit Özbek, a.g.e.s. 71

meyen sabit giderler, dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınır Bu sayede dönemler arasında maliyet karşılaştırması yapılabilir Çünkü üretim hacmindeki artıp-eksilmelerin sabit giderler üzerindeki etkisi yok edilmiş olur.¹²

Yine standardın 11 inci madde hükmüne göre, "normalden yüksek üretim olan dönemlerde, üretim birimi başına dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti azalır Birim değişken genel üretim maliyetlerin değişmez."

Hemen hemen tüm maliyet muhasebesi yazınında sabit üretim maliyetlerinin yüksek üretim hacimlerinde birim başına sabit maliyetlerin düşmekte olduğu; buna karşın birim değişken genel üretim maliyetlerinin sabit kalacağı hususunda geniş açıklamalar bulunmaktadır.¹³

4.4. Birleşik ve Yan Ürünler Maliyeti

Aynı üretim döneminde, aynı üretim işlem veya işlemleri sonunda ortaya çıkan ve her biri bağımsız bir ana ürün olabilecek çeşitli maddelere birleşik (ortak) ürün denir. Birleşik ürünler, birbirlerinden ayrıldıkları noktaya kadar birlikte üretilirler. Ayrıldıkları üretim noktasına kadar yapılan tüm üretim giderlerinin (birleşik giderler) ortak ürünler arasında dağıtımında çeşitli yöntemler kullanılır Bunlar; i-üretim miktarı yöntemi, ii-katsayı yöntemi, iii-piyasa değeri yöntemi, iv-net satış hasılatı yöntemi, v-standart verim yöntemidir.

TMS-13 Stoklar standardında yöntem olarak nispi satış değerleri yöntemi önerilmiştir.

Başka bir deyişle, standartta dağıtım yöntemlerinden "piyasa değeri" ya da "net satış hasılatı" yöntemleri işaret edilmektedir. Söz konusu standardın madde hükmü şöyledir; "Üretim sürecinde aynı anda birden çok ürün üretilebilir Bu durum, örneğin, birleşik ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ve bir yan ürünün olmasıdır Eğer dönüştürme maliyetleri ürünlerle doğrudan ilişkilendirilemez ise, bunlar rasyonel ve tutarlı bir temele göre ürünler arasında paylaştırılır Maliyetlerin dağıtımı, örneğin, ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir."

Yukarıdaki madde hükmünden de görüleceği üzere, maliyetlerin önce ürünlerle doğrudan ilişkilendirilmesi öngörülmekte, bunun mümkün olmadığı hallerde, rasyonel bir temele göre paylaştırılmasından yanadır Yöntem olarak da nispi satış değerleri örnek verilmiştir.

Piyasa Değeri yönteminde, ürün maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olduğu varsayımından hareket edilmekte, maliyetler birleşik ürünlerin satış hasılatlarına göre dağıtılmaktadır Önce birleşik ürünlerin her biriminin satış hasılatları toplamı bulunur Sonra her ürünün toplam satış hasılatı içindeki satış hasılatı oranı hesaplanır ve maliyetler bu oranlara göre dağıtılır Piyasa değeri yönteminde her ürüne taşıyabilecekleri kadar maliyet payı verilmekte ve her ürünün brüt satış kar oranı birbirine eşit olmaktadır Aşağıdaki örnek konuyu açıklamaktadır;

12 Kamil Büyükmirza ,Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 6.B.,Barış Kitap Basın Yayın ve Dağıtım Ltd.Şti,ankara, 1999. Ve Nalan Akdoğan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,3.B.,İstanbul SMMMO Yayın no;11 ,Ankara, 1994, s.40-41
13 Nalan Akdoğan, a.g.e. s.531-532.

Birleşik maliyet tutarı 200 Milyon TL olan bir işletmede a,b,c olmak üzere üç birleşik ürün üretilmekte, her bir ürünün satış hasılatları ve diğer bilgiler aşağıda verilmiştir

Ürün üretim miktarı	Satış Fiyatı	Satış Hasılatı	Satış hasılat yüzdesi %	Birleşik giderlerin Ürünlere dağıtım
A 1.000	500	500.000	16.7	$200.000.000 * 0.167 = 33.400.000$
B 1.400	800	1.150.000	38.3	$200.000.000 * 0.383 = 76.600.000$
C 2.200	600	1.350.000	45	$200.000.000 * 0.45 = 90.000.000$
		3.000.000	100	Toplam = 200.000.000

Aynı veriler bu kez Net Satış Hasılatı Yöntemine göre kullanılmıştır. Bu örnekte ek olarak yöntem gereği ek giderler verilmiştir.

Ürün üretim miktarı	Satış Fiyatı	Satış Hasılatı	Ek Giderler	Net Satış Hasılatı	Net Satış hasılat yüzdesi %	Birleşik giderlerin Ürünlere dağıtım
A 1.000	500	500.000	20.000	480.000	16.4	$200.000.000 * 0.164 = 32.800.000$
B 1.400	800	1.150.000	30.000	1.120.000	38.2	$200.000.000 * 0.382 = 76.400.000$
C 2.200	600	1.350.000	20.000	1.330.000	45.4	$200.000.000 * 0.454 = 90.800.000$
			70.000	2.930.000	100	Toplam = 200.000.000

Net Satış Hasılatı Yönteminde, birleşik giderlerin ürünlere dağıtımında, satış hasılatından hareket edilmektedir. Ancak birleşik ürünlere, ayrılma noktasından sonra ek giderler yapılıyorsa bu giderlerin satış hasılatından indirilmesi ve bulunacak net satış hasılatlarına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir

4.5. Diğer Maliyetler

Standardın 13. maddesi gereğince ancak stokları bulundukları konum ve duruma getirdikleri ölçüde stokların kapsamına alınırlar. Örneğin, belirli bir siparişe ilişkin olarak yapılan ürün geliştirme maliyetleri, stok maliyetlerine katılabilir. TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı'nın 17. maddesinde de aynı doğrultuda bir hüküm bulunmaktadır. Geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararın bir varlığın üretim maliyeti unsuru olarak değerlendirildiği durumlarda, geliştirme maliyeti -

ne ilişkin amortisman giderleri varlıkların maliyetine yansıtılır

Üretim işletmeleri yeni bir mamül üreten işletmeler olduğundan değişken ve sabit giderlerin stok maliyetlerine eklenmesi gerekir. Başka bir ifade ile, üretim işletmelerinde daha fazla gider kalemi stok maliyetlerine dahil edilmekte, üretim işlemi ile ilgisi olan tüm giderler stok maliyetine eklenmektedir. Maliyet muhasebesi servisi giderleri, üretim kontrol servisi ve kalite kontrol servisi giderleri ve benzerleri stokların maliyetini oluşturmaktadır.

Muhasebe ilkeleri gereğince stokların satış giderleri, nakliye-reklam giderleri ile genel yönetim giderleri stok maliyetleri dışında kalmaktadır. Stokların satışı yapıldığında işletme mülkiyetinden çıkışı söz konusu olduğundan, bu tür satış giderleri stok maliyeti dışında, dönem faaliyet giderleri olarak ele alınmıştır¹⁴

14 Nejat Tenker, a.g.e. s.192

TMS-13 madde 14'de de muhasebe yazını ve uygulamalarına benzer şekilde stok maliyeti ve dönem gideri ayrımı yapılmıştır. Buna göre, stok maliyetlerine alınmayan ve oluşukları dönemin gideri olarak kabul edilen maliyet örnekleri aşağıdadır;

a. Normalin üstündeki yapılan ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyeti kayıpları

b. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışında direkt depolama maliyetleri,

c. Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri,

d. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri

TMS-13 madde 15, borçlanma maliyetlerinin stok maliyetlerine yüklenmesi ile ilgili olup bu konu yukarıda işlendiğinden burada ele alınmayacaktır

4.6. Hizmet Maliyeti

TMS-13 madde 16'da hizmet işletmelerinde yapılmakta olan hizmetlerin maliyeti ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Gerek standartta gerek muhasebe yazınında-Tekdüzen Muhasebe Sisteminde- hizmet maliyetini oluşturan giderler birbirinin tam benzeridir. Başka bir ifade ile standartta bir hizmet işletmesinde yapılmakta olan hizmetlerin maliyetleri, esas olarak ilk madde ve malzeme, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim harçlar ve amortisman giderlerini içermektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Hesap Planındaki gider çeşitleri aynen benimsenerek, bu konuda standart ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin biriyle tam örtüşmesi sağlanmıştır.

4.7. Stok Maliyet Sistemleri

TMS-13 md.17 de, fiili maliyetlerin stokların maliyetinin belirlenmesinde temel alınaca-

ğı, ancak fiili maliyetle birlikte, standart maliyet ya da perakende satış yöntemi gibi stok maliyetleri hesaplama yöntemlerinin fiili maliyetlere yakın sonuç vermesi halinde, tahmini maliyetlerin belirlenmesinde kullanılabileceği belirtilmiştir. Standartta öncelikli olarak işaret edilen fiili (tarihsel) maliyet sistemi standardın ilk maddesinde de amaç bölümünde belirtilmiştir.

Muhasebe yazınında maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemler, zaman açısından işletmenin kayıtlarında esas alacağı üretim giderlerinin üretim yapılmadan önce veya yapıldıktan sonra saptanması konusunda ortaya atılmış yöntemlerdir. Bunlar, maliyetlerin üretimden sonra saptanması halinde "tarihsel maliyet" ya da üretimden önce saptanmasına göre, "önceden saptanmış maliyet" yöntemleridir. Maliyetlerin önceden saptanması konusunda iki yöntem geliştirilmiş olup, bunlar tahmini maliyet ve standart maliyet yöntemleridir.¹⁵

Tahmini maliyet yöntemi, daha üretim tamamlanmadan satış bağlantılarının kurulabilmesi için satış fiyatının belirlenebilmesi ve diğer planlama çalışmaları amacıyla uygulanan bir yöntemdir. Geçmiş verilerden ve cari girdi fiyatlarından hareketle tahmin yoluyla bulunan üretim maliyetleri, muhasebe kayıtlarına da bu değerleriyle yansır.

Standart maliyet yöntemi de tahmini maliyet gibi üretimin gerçekleştirilmesinden önce, saptanan bir maliyet hesaplama yöntemi olup, standartlar dikkatli incelemeler sonucu saptanan ve bilimsel bir ekip çalışması sonucu ortaya konulan tahminlerdir. Standart maliyet yöntemi, yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirmesinde önemli bir araç olabilmektedir.

TMS-13 madde 17'de standart maliyetlerin nasıl saptanacağına ait bilgiler verilmektedir. Buna göre, standart maliyetler ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranının normal düzeylerini göz önünde bulundurmaktadır. Ayrıca ilgili maddede

15 Recep Şener, Maliyet Yöntemleri Muhasebesi, Gazi Yayınları, Ankara, 1993, s.3-4

standart maliyetlerin sık sık gözden geçirilmesi ve gerekiyorsa günün şartlarına uygun olarak yeniden belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

TMS-13 madde 18'de perakende satış yöntemi açıklanmıştır Alım-satım işlemlerinin hızlı ve büyük hacimlerde gerçekleştiği ve diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı sektörlerde kullanılan perakende satış yönteminde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden brüt satış karı tutarı düşülerek belirlenir Brüt satış karı, stokların satış fiyatları üzerinden hesaplanan oranlardır Bu yöntemin çok sık uygulandığı ticari işletmelerde her ticari mal grubu için ayrı bir ortalama oran kullanılır Perakende satış yönteminde stok maliyeti aşağıdaki formül aracılığı hesaplanır Stok maliyeti= Stok Satış Değeri—(Stok Satış Değeri x Brüt Kar oranı) Bu formül tek bir mal veya bir mal grubu için de kullanılabilir.

4.8. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

TMS-13 md.19-20 de stokların elden çıkartılması ve dönem sonu stoklarının değerlendirilmesi konusu açıklanmıştır Buna göre, belirli mamul stokları ve hizmet maliyetleri gerçek parti maliyeti yöntemine göre saptanır. Belirli mamul stokları kavramı, mal ya da hizmet üretimi ve özel projeler için ayrılmış ve üretilmiş, çoğunlukla birbiriyle ikame edilemeyen stoklar olarak tanımlanmıştır Madde 20 de ise, gerçek parti maliyetlerinin belirlenemediği durumlarda, stoklara ilişkin maliyetin "ortalama maliyet", "FIFO", "LIFO" yöntemlerinden birine göre saptanacağı belirtilmiştir.

Muhasebe yazınında da benzer bir sıralama ile öncelikli olarak gerçek parti-has- maliyet yönteminin stokların değerlendirilmesinde kullanılacağı, bu mümkün olmaz ise stoklara ilişkin maliyetin ortalama, FIFO, LIFO maliyet yöntemlerinden birine göre saptanacağı belirtilmiştir.¹⁶

Gerçek Parti (has maliyet) yönteminde,

işletmedeki mallar, gerçek maliyet bedelleri dikkate alınarak değerlendirilmektedir Malların maliyeti, fiilen satın alındıkları bedeller üzerinden ve maliyete dahil edilecek giderlerin de dikkate alınması suretiyle yapılacak bire bir tespitler sonucunda belirlenmektedir. Has maliyet yöntemi pahaca yüksek, özellikleri diğerlerinden ayrılabilen ve az sayıda üretilen ya da alınıp satılan mallar (ev ve daireler, sanat eserleri, taşıt araçları vb.) açısından uygulanabilir durumdur. Çünkü, has maliyet yönteminin uygulanabilmesi için satılan her malın ne zaman, hangi partide alındığının veya hangi girdiler kullanılarak üretildiğinin bilinmesi gerekir.

İlk Giren ilk Çıkar (FIFO) yöntemi, ilk partiden alınan stokların daha sonra alınanlara göre daha önce elden çıkartılacağı varsayımına dayanan bir yöntemdir. Son Giren ilk Çıkar (LIFO) yöntemi ise FIFO yönteminin tersi bir varsayımına dayanarak elden çıkarılan stokların öncelikle son parti alış fiyatıyla değerlendirileceği varsayımına dayanmaktadır

4.9 Net Gerçekleşebilir Değer

TMS-13 ün 21-26. maddelerinde net gerçekleşebilir değer açıklanmıştır 21 inci 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.

Standardın aynı maddesinde stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesinin, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumlu olduğu da belirtilmiştir. Yukarıda işlenen 6. madde hükmüne göre "stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden küçük olanı ile değerlendirilir" şeklinde açıklama bulun-

16 4008 Sayılı Kanun ile getirilen LIFO yönteminin kullanılması durumunda Vergi Usul Kanunun da bazı kısıtlamalar getirilmiştir. Buna göre LIFO maliyet yöntemini seçen işletmeler 5 yıldan önce bu yöntemi terkedemez ve finansman giderleri kısıtlanmasına tabidir.

maktadır. Böylece stoklar standardının birçok maddesinde değerlendirme ilkesine yer verilmiştir.

Stoklar net gerçekleşebilir değerleriyle değerlendirirken değer düşüklüğü karşılık ayrılmak suretiyle gider olarak kaydedilir. Her dönemde net gerçekleşebilir değer gözden geçirilerek değişen durumlara uygun muhasebe kayıtları gerekli şekilde güncelleştirilir.

Örnekle stokların net gerçekleşebilir değere getirilmesi işlemleri (kayıtları) aşağıdaki gibi yapılabilir.

Bir işletme dönem sonunda 5.000.000 TL'lik mamul stoklarında bozulma tespit edilmiş, yapılan piyasa araştırmaları sonucu bu malların ancak 3.600.000 TL'ye satılacağı saptanmıştır. Aşağıdaki muhasebe kayıtlarında önce, bozulma yüzünden değer düşüklüğü olan stok, sağlam stokları temsil eden 152 no'lu Mamuller hesabından çıkarılacak, sonra aradaki değer düşüklüğü için 158 no'lu Karşılık hesabı yardımıyla giderleştirilip Bilançoda "Mamuller" Hesabının net gerçekleşebilir değer ile görünmesi sağlanacaktır.

-----//-----		
157 DİĞER STOKLAR	5.000.000	
152 MAMULLER		5.000.000
-----/ /-----		

Karşılık ayırma;

-----/ /-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.400.000	
158 STOK DEĞERDÜŞÜKLÜĞÜ.KARŞILIĞI		1.400.000
-----/ /-----		

Konusu kalmamış karşılığın gelirlere yansıtılması; yukarıda örneği verilen mamulün 3.700.000 TL'ye çek karşılığı satıldığı düşünüldüğünde şöyle kayıt yapılır KDV dikkate alınmamıştır

-----/ /-----		
101 ALINAN ÇEKLER	3.700.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.KARŞILIĞI	1.400.000	
157 DİĞER STOKLAR		5.000.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK		100.000
-----//-----		

İlk kayıtlarda net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmiş stok, beklenen (tahmini) değer üzerinde bir değerle satıldığında olumlu fark, konusu kalmamış karşılıklar hesabıyla gelir tablosuna yansımış olacaktır.

Yukarıdaki kayıt, Standardın 26. maddesi gereği yapılmıştır. Buna göre, değer düşüklüğünü gerektiren koşulların geçerliliğini kaybetmesi durumunda karşılıklardan kullanılmayan kısımlar iptal edilir. Aynı standart hükmüne göre, stokların yeni defter değeri maliyet veya yenden gözden geçirilmiş net gerçekleşebilir değerinden düşük olmasıyla gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Standardın 23.ve 24 maddelerinde de net gerçekleşebilir değer tahmininde hangi unsurların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Buna göre, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Ayrıca bu tahminin yapılmasında dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alınmalıdır. Başka bir ifade ile geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz.

NGD'nin tahmininde, stokların elde bulundurulma amaçları dikkate alınır. Eğer elde bulundurulmuş stoklar, işletmenin satışlarını ve hizmet sözleşmelerini karşılamak amacıyla tutuluyor ise net gerçekleşebilir değer sözleşmede belirtilen fiyattır. Sözleşmede belirtilen miktarın üzerinde stok bulunması halinde, aşan kısma ait net gerçekleşebilir değer yukarıda belirtilen (madde 23) ilkelere göre hesaplanır.

Üretim işletmelerinde üretim girdisi olan

ilk madde ve malzemeler değerlendirirken, bünyesine girdikleri mamul stoklarının değeri de dikkate alınır. Buna göre, üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinin altında ise, bünyesine girdiği mamulün değeri ile karşılaştırılır. Eğer bünyesine girdikleri mamullerin beklenen değerinin, üretildikleri ilk madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, değeri düşse de ilk madde ve malzemeler net gerçekleşebilir değerleriyle değil, maliyet değerleriyle değerlendirilir.

Muhasebe yazınında stokların değerlendirilmesi, standarda benzer şekilde yapılmakta, sadece "net gerçekleşebilir değer" kavramının adı geçmemekte, buna karşın işleyişi, prensipleri büyük ölçüde örtüşmektedir. Örneğin, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planında 158 no'lu hesap kapsamı için şu açıklamalar yapılmıştır: "Stok değer düşüklüğü karşılığı, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedeniyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır."¹⁷ Ayrıca Muhasebenin Temel Kavramlarından "ihtiyatlılık kavramı"na göre, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gerekmektedir. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. Görüldüğü gibi sadece "net gerçekleşebilir değer" kavramının adı geçmeyerek işleyiş şekli, prensipler bakımından muhasebe yazınıyla, TMS-13 birbirine benzer madde hükümleri taşımaktadır.

17 Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul SMMM Yayın no:7, İstanbul, 1993, s.122,

4.10 Gidere Dönüştürme

TMS-13 madde 27, 28 ve 29’da stokların ne şekilde gidere dönüşeceği açıklanmıştır. Buna göre, stoklar satıldığında, stoğun değerinde kesin veya olası bir düşüklük olması durumunda ve stoğun işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıkların bünyesine girmesi gibi koşullar gerçekleştiğinde gidere dönüşecektir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramını daima göz önüne alan standart, stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili tüm kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirileceğini hüküm altına almıştır.

Aynı şekilde ilgili standart hükmü, stok değer düşüklüğü karşılığının iptal edileceği ve gelir yazılabileceği durumları da belirtmiştir. Buna göre, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmesinde, bu değer ilgili stok maliyetine yaklaşması veya eşit olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir ve ilgili tutar konusu kalmayan karşılıklar hesabına devredilerek gelir kaydedilir.

Standartın 28. maddesi satılan stokların gidere dönüşmesini ve gelir ve maliyetlerin karşılaştırılmasının dönemsellik kavramı gereği olduğunu işaret etmektedir. Stoklar maliyet değeriyle kayda alınmakta, satıldıklarında yine maliyet değeriyle gidere dönüştürülmektedir. Stoklar çeşitlerine göre "Satılan mamul " veya "Satılan Ticari Mal maliyeti" hesapları aracılığıyla gidere dönüştürülür. Hizmetlerin gidere dönüşmesinde "Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına kaydedilir.

Standartın 29. maddesi, işletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stokların, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülmesini hüküm altına almıştır. Baş-

ka bir ifade ile, işletmede kullanılmak üzere imal edilmiş bir demirbaşın bünyesine giren bir stoğun maliyeti, demirbaşın amortismanı aracılığı ile gidere dönüşecektir.

4.11 Stoklara İlişkin Raporlanacak Bilgiler

TMS-13 madde 30’da finansal tablolarda ve tablo dipnotlarında açıklanması istenen konuları şu şekilde sıralamıştır

i. Stokların değerlendirilmesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet yöntemleri

ii. Stokların toplam kayıtlı değerleri ve bunların sınıflandırılmaları (özellikle üretim yapan işletmelerde ilk madde ve malzeme stok, mamuller, üretim-yarı mamuller, ticari mallar ve diğer stoklara gibi)

iii. Net gerçekleşebilir değerine göre kaydedilen stokların tutarı

iv. Dönemde ayrılan stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin tutarı

v. Stok değer düşüklüğünün iptalinden kaynaklanan konusu kalmayan karşılıklar

vi. Konusu kalmayan karşılıkların muhasebeleştirilme nedenleri

vii. Borçlar için stokların ne kadarının teminat gösterildiği

viii. Stokların toplam sigorta değeri.

Standartın 31. Maddesi LİFO yönteminin uygulanması ile ilgili bilgiler vermektedir. Buna göre, LİFO yöntemini uygulayan işletmeler, stoklarının bilançoda belirtilen tutarı ile aşağıdaki iki değerden en düşük olanı arasındaki farkları finansal tablolarında belirtirler Bunlar; i. Gerçek parti maliyeti, ortalama maliyet, FIFO yöntemleri ile net gerçekleşebilir değerden dü-

şik olanı ii. Bilanço günündeki en düşük cari maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır

5. Standardın Yürürlük Tarihi

Madde 32’de standardın yayımlandığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

6. TMS-13 ile UMS -2' nin Karşılaştırılması

UMS 2 "Envanter" 1 Ocak 1995’ten başlayarak anılan yıl da dahil olmak üzere müteakip yıllara ait finansal tablolar için geçerlidir Mayıs 1999’da UMS- 10 "Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar", 28. paragrafı değişikliğe uğratmış ve değiştirilen metin, 1 Ocak 2000 den itibaren söz konusu yıl da dahil olmak üzere müteakip yıllara ait finansal tablolar için geçerlilik kazanmıştır.¹⁸

UMS-2 başka bir çalışmada ayrıntılı şekilde yer alacağından burada UMS-2 ana hatlarıyla ve TMS ile benzerliği karşılaştırılarak incelenmiştir.

UMS -2'nin amacı; tarihi maliyet sistemine göre değerlendirilen envanterler için geçerli olan muhasebe uygulamasının tanımlanmasıdır

UMS-2'nin kapsamında envanter, olağan işletme faaliyetleri sürecinde satılmak üzere elde tutulan varlıklar, üretim sürecinde satın alınan varlıklar ve üretimde kullanılan malzemeler girmektedir.

Madde hükmünden görüldüğü gibi TMS-13 madde 1 (amaç) ile UMS'nin amacı tam olarak örtüşmektedir.

UMS-2'ye göre; envanterler, maliyet veya net gerçekleşebilir değer unsurlarından en küçük değerli olanı üzerinden hesaplanmalıdır UMS-2' nin bu hükmü, TMS-13 madde 6 (stokların değerlemesi) ile yine tam örtüşmektedir.

UMS-2'ye göre, envanterin edinimi ve satımına ilişkin maliyetin, satış bedelinden düşülmesi sonucunda net gerçekleşebilir değer elde edilir. TMS-13 madde 2 nin son fıkrasında aynı tanım bulunmaktadır Net gerçekleşebilir değer Türkiye Muhasebe Standardında da "...satış fiyatından tahmini tamamlama ve satış gerçekleşirme maliyetleri düşülerek bulunur." şeklinde tanımlanmıştır

UMS-2'ye göre maliyet, envanterleri mevcut durum ve mekana getirmek için yapılan tüm harcamaları kapsamaktadır Kesin bir maliyet hesaplanamıyor ise, standart bir uygulama olarak ya ilk giren ilk çıkar metodu ya da ağırlıklı ortalama maliyet metodu kullanılır Diğer bir uygun yöntem ise, son giren ilk çıkar maliyet hesaplama yöntemidir.

TMS-13 madde 19 ve 20'de aynı hükme rastlıyoruz. Başka bir deyişle öncelikle kesin gerçek maliyet ile hesaplama yapılması gerekmekte, kesin maliyet hesaplanamıyor ise FIFO, LIFO ve ortalama maliyet yöntemlerinden birisi kullanılacaktır Ancak UMS-2'ye göre, LIFO kullanılıyor ise ,i)net gerçekleşebilir değer veya ii)FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet ya da cari maliyet unsurlarından en küçük değerli olanı açıklanmalıdır TMS-13 madde 31’de aynı hüküm yer almaktadır

UMS -2'ye göre envanterin maliyeti, ilgili gelirin gerçekleştiği dönem için bir harcama unsuru olarak muhasebeleştirilir Eğer, envanter net gerçekleşebilir değeri üzerinden kaydedilir ise, kaydedilen tutar gider hesabına geçirilir İleriki bir dönemde bu tür bir kayda ilişkin ters kayıt, o döneme ait satılan mal maliyetinden düşülmek suretiyle yapılan bir gelir kayıdır

TMS-13 madde 26'da benzer bir hüküm vardır TMS'de gider hesabı "Karşılık Giderleri", gelir hesabının ismi Konusu Kalmayan Karşılık lar Hesabıdır

18 Pınar Acar, "Uluslararası Muhasebe Standartları", Uluslararası Mali Standartları, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Temmuz 2002. S. 265.

UMS-2' ye göre açıklanması gereken hususlar şunlardır;

--Uygulanan muhasebe politikası,

--Envanter tutarlarının kategoriler halinde kaydedilmesi,

--Net gerçekleşebilir değer üzerinden hesaplanan envanter tutarının kaydı,

--Herhangi bir ters kayıt tutarı,

--Yükümlülüklerle karşı güvence olarak rehin edilen envanter tutarının kaydı,

--Dönem içinde gider hesabına kaydedilen envanterin maliyeti ve

LIFO yöntemine ilişkin olarak yukarıda bahsedilen açıklamalardır TMS-13 madde 30'da , UMS'deki bu hükümlerin tam karşılığı yer almıştır

7.SONUÇ

13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı, UMS-2 ile büyük benzerlik göstermektedir. Bu durum küreselleşme hareketlerinin hızlandığı bir dünyada doğru bir hareket tarzı oluşturmakta olup, ayrıca ülkemizin dış ekonomik ilişkilerinde avantaj sağlayacağı bile düşünülmektedir.

Muhasebe uygulamasında stoklarla ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması durumlarında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesi olup, 13 No'lu Standart bu konuda ayrıntılı düzenlemeler getirmiştir. Ayrıca sözü geçen standart, stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri içinde ayrıntılı düzenlemeleri kapsamaktadır.

Günümüzde tüm dünyada teknolojiye gelişmeler, sermaye piyasalarının ve işletmelerin küreselleşmesi, uluslararası muhasebe standartlarının güvenilir olması üzerinde baskılar oluşturmaktadır Baskı oluşturan gruplar; finansal bilgileri kullananlar ve hazırlayanlar sermaye piyasası kurulları ve menkul kıymet borsaları başta gelmektedir. Özellikle çok uluslu şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasında temel faktör olan muhasebe prensipleri işletmelerin bulundukları ülkelere göre farklılık arz ettiğinde, bu durum tablo hazırlayıcılar ile kullanıcılar arasında büyük güçlükler yol açmaktadır

Uluslararası piyasalardaki gelişmeyi engelleyen ve önemli bir konu olarak düşünülen muhasebe prensiplerindeki farklılıkların giderilmesine yönelik olarak, 1995 yılında Uluslararası Sermaye Piyasaları Komisyonu (IOSCO) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) arasında bir anlaşma imzalanmıştır. Anlaşmaya göre, muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uygunluğunun sağlanması için temel nitelikteki standartların tespit edilerek uyum çalışmaları tamamlanması amaçlanmıştır. Çalışmalar bittiğinde IOSCO' nun bu standartları onaylaması ile uluslararası borsalarda işlem gören işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan finansal tabloları kabul görebilecektir.

UMS' nin uygulanması ilke olarak ikna ilkesine dayanmaktadır. Tüm dünyada bu yolla, uygulamalar hızla yayılmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine üye olmayanları bile UMS'nin yararını görüp uygulamaktadırlar. TMS'nin uygulanma hususunda bir zorunlu durum bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Sağlam Necdet, Bölümsel Raporlama ve Uygulaması TC. Anadolu Üniversitesi Yayın no; 1282,Eskişehir 2001,
- Akdoğan,Nalan-Tenker,Nejat,Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri,7.Baskı(genişletilmiş),Ankara, 2001.
- Durmuş,A.Hayri,"1.2.3.4.5. No. lu Türkiye Muhasebe Standartları nın Uluslararası Muhasebe Standartları ile Karşılaştırılması",Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II,
- Yiğit Özbek, TMS-13 Stoklar Standardı,T.Muhasebe Standartları Sempozyumu V, İzmir SMMMO,Kasım 2000.
- Aydınün, Okan"TMS-13; Stoklar uygulamada alınacak önlemlere ilişkin Öneriler",Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, İzmir SMMMO, İzmir, Kasım 2000, .
- Tenker, Nejat, Finansal Muhasebe, Gazi Kitabevi, 1999.Ankara,
- Büyükmirza,Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 6.B.,Barış Kitap Basın Yayın ve Dağıtım Ltd. Şti, Ankara, 1999.
- Akdoğan, Nalan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,3.B.,İstanbul SMMMO Yayın no;11 ,Ankara, 1994,
- Şener,Recep, Maliyet Yöntemleri Muhasebesi,Gazi Yayınları, Ankara, 1993,
- Akdoğan,Nalan, Sevilengül, Orhan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul SMMMO Yayın no;7,İstanbul, 1993,
- T.C. Maliye Bakanlığı (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı),Uluslararası Mali Standartlar,Ankara, 2002..
- Bağcı, Hamdi "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum"XVII,Türkiye Muhasebe Kongresi,10-12 Ekim 2002, İstanbul
- TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2001, TÜRMOB Yayınları-166, TMUDESK Seri no;95, Ankara, 2001.