



Öğr. Gör.
Ender Boyar



Öğr. Gör. Ali Haydar
Güngörmüş

Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar

Öğr. Gör. Ender BOYAR

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu

Öğr. Gör. SMMM. Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ

Fatih Üniversitesi, İstanbul Meslek Yüksekokulu

Özet

Bu makalenin amacı, Türkiye Muhasebe Standartları'nda(TMS) stoklarla ilgili olarak finansal tablolar ve dipnotlarda açıklanması gereken hususları ortaya koymaktır. Çalışmada, muhasebe standartlarında finansal tablo ve dipnotlarda açıklanması gerekli olan hususlar incelenerek, stoklarla ilgili olan kısımlar bir araya getirilmiş ve konu bir bütün olarak ele alınmıştır. Son olarak, konu ile ilgili örnek bir uygulama yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), stoklar, dipnot, açıklayıcı notlar, finansal raporlama.

Abstract (ssues on Inventories to be Disclosed in the Financial Statements and Disclosures According to Turkish Accounting Standards)

The objective of this article is to exhibit the items to be compulsory explained on financial tables and disclosures about inventories in Turkish Accounting Standards. For this, the items to be compulsory explained on financial tables and disclosures about inventories are reviewed and the relevant parts for inventories are collected. Lastly, the subject is wholly investigated and a demonstration example is given.

Key Words: Turkish Accounting Standard, inventories, disclosures, financial reporting.

Giriş

Son yıllarda uluslararası şirketlerin sayısındaki artış, sermaye piyasalarındaki gelişme, şeffaflık gibi olguların ön plana çıkmasıyla birlikte, doğru, açık ve güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyaç artmıştır. Uluslararası şirketler, yatırım yapmayı düşündüğü ülkelerdeki muhasebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını sorgulamakta ve finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler.

Bu ihtiyaçlar 2000'li yıllarda uluslararası bazda muhasebe alanında, uluslararası

muhasabe standartlarının(İAS, IFRS) tüm dünyada genel kabulünü kolaylaştırmıştır. Bu değişim çerçevesinde, ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuş ve kurul standartları mevzuat olarak yayınlamaya başlamıştır.

Standartlar, açıklanacak finansal bilgilerin, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir niteliklere sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, finansal bilgilerin kullanıcılara bu temel nitelikleri içerecek şekilde ulaştırılabilmesi için, dipnotların ayrıntılı olarak açıklanmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır.

1. TMS' ye Göre Stoklarla İlgili Açıklanacak Bilgiler

Stoklarla ilgili olarak açıklanacak bilgiler, TMS' de iki yerde geçmektedir. Birincisi TMS – 1 Finansal tabloların sunuluşu standardında, 52. paragrafta, bilanço kısa uzun vade farkı bölümünde ve 75. paragrafta, bilanço veya dipnotlarda sunulacak bilgiler bölümünde, ikincisi TMS – 2 Stoklar standardında, 36-39 paragraflarda, raporlanacak bilgiler bölümünde, ele alınmıştır.

1.1. TMS – 1 Finansal tabloların sunuluşu standardına göre açıklanacak bilgiler

TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 52. paragrafı, stokların bilançoda hangi bölümde raporlanacağına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamayı yapmaktadır.

“Hangi sunum yöntemi kullanılırsa kullanılsın; (a) bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde; ve (b) bilanço tarihinden itibaren on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları birlikte içeren her varlık ve borç kalemi için kuruluş, on iki aydan uzun vadede gerçekleşmesi beklenen tahsilat ve ödeme tutarlarını açıklayacaktır.”(TMS, 2007, 310)

TMS 1 – Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 75. paragrafının (c) maddesi, stokların alt sınıflandırılması ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamayı yapmaktadır.

“(c) stoklar, TMS 2 Stoklar'a göre, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır;” (TMS, 2007, 316)

1.2. TMS -2 Stoklar standardına göre açıklanacak bilgiler

TMS 2 Stoklar standardında raporlanacak bilgiler başlığı altında 36 – 39 paragraflarda aşağıdaki hususların açıklanması öngörülmüştür; (TMS, 2007, 346)

36. Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri

(b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;

(c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı

(d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;

(e) 34. paragraf¹ uyarınca dönemde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;

(f) 34. paragraf uyarınca dönemde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;

(g) 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar ve

(h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri

37. Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir.

38. Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım mali-

¹ TMS 2 Stoklar Standardı 34. paragraf “Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.”

yetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.

39. Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

2. Stoklarla İlgili Bilançoda Açıklanması Gereken Hususlar

TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu standardının 56. paragrafında(TMS, 2007, 310) varlıkların ve borçların beklenen vadelerine ilişkin bilgi, işletmenin likidite ve borç ödeme gücünün belirlenmesinde yararlı olacağı ve bu bağlamda 12 aydan uzun sürede paraya çevrilmesi beklenen stokların, uzun vadeli olarak sınıflandırılabileceği öngörülmüştür. 59. paragrafta ise, 12 ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen varlıkların (örneğin, stoklar ve ticari alacaklar gibi) dönen varlık içerisinde yer almasını öngörür.

Standardın, bilançoda yer alacak bilgiler kısmının, 68. paragrafında, maddeler halinde sunulması gerekli başlıklar (g) bendinde stoklar yer almaktadır.

Standardın, bilançoda veya dipnotlarda sunulacak bilgiler kısmının, 75. paragrafında, alt sınıflamaların belirlenmesinde kullanılan ölçüler belirtilmiş olup, (c) bendinde, stokların ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılması öngörülmüştür.

3. Stoklarla İlgili Dipnotlarda Açıklanması Gereken Hususlar

Stoklar, dipnotlarda muhasebe politikaları ve stoklar olmak üzere iki farklı başlık altında ele alınır. Birincisi, TMS – 2 Stoklar standardının 36. paragrafının (a) bendi(TMS – 1 Finansal tabloların sunuluşu standardında, muhasebe politikaları-

nın açıklanması bölümünde, 109² ve 110³. paragrafları uyarınca), ikincisi, TMS – 2 Stoklar standardının (b,c,d,e,f,g,h) bentleri

3.1. Muhasebe politikaları, maliyet yöntemleri ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler

3.1.1. Muhasebe politikaları

TMS' de ölçüm esasları olarak tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer (ödeme değeri), bugünkü değer olmak üzere dört temel esas öngörülmüştür. (TMS, 2007, 35) TMS – 2 Stoklar standardında, stoklar “maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerlerin düşük olanı ile değerlendirilir” şeklinde öngörülmüştür. (TMS, 2007, 339)

² TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 109. paragraf “Kullanıcıların, finansal tablolarda hangi ölçü temel veya temellerinin (örneğin, tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleştirilebilir değer, gerçeğe uygun değer veya geri kazanılabilir tutar) kullanıldığı konularında bilgilendirilmeleri önemlidir, çünkü finansal tabloların hangi temele göre hazırlandığı bunların analizini etkiler. Finansal tablolarda birden çok ölçü temeli kullanılırsa örneğin, belli grup varlıklar yeniden değerlendirilmişse, her ölçü temelinin uygulandığı varlık ve borç grubunu göstermek yeterlidir.”

³ TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı 110. paragraf “Belli muhasebe politikasının açıklanmasına karar verirken yönetim, bu açıklamanın kullanıcıların raporlanan finansal performans ve finansal durumda işlemlerin, diğer olayların ve koşulların nasıl yansıtıldığını anlamalarını kolaylaştırıp kolaylaştırmayacağını dikkate alır. **Belli muhasebe politikalarının açıklanması, bu politikalar, Standartlar ve Yorumlarca önerilen alternatifler arasında seçildiği takdirde kullanıcılar için özellikle yararlıdır.** Bu tür açıklamanın bir örneği, iş ortaklığı biçimindeki bir kuruluşun ortağının kuruluştaki payını kısmi konsolidasyon veya özkaynak yöntemine göre mi izlediğinin açıklanmasıdır (bkz. TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar). Bazı standartlar, standardın izin verdiği değişik politikalar arasında yönetimin yaptığı tercihleri de içeren özel muhasebe politikalarının açıklanmasını özellikle öngörür. Örneğin, TMS 16 maddi duran varlıkların çeşitli sınıfları için kullanılan ölçü temellerinin açıklanmasını öngörür. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, borçlanma maliyetlerinin oluştuğlarında hemen gider olarak mı kaydedildiklerini yoksa ilgili varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilip aktifleştirilmediğinin açıklanmasını öngörür.”

3.1.2. Maliyet hesaplama yöntemi

TMS – 2 Stoklar standardında, maliyet hesaplama yöntemleri, “Maliyet Ölçümüyle İlgili Teknikler” ve “Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri” olmak üzere iki başlık altında ele alınmaktadır.

3.1.2.1. Maliyet ölçümüyle ilgili teknikler

Bu bölümünde, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi açıklanmaktadır. Bu yöntemlerin kullanılması sonucunda elde edilecek sonuçların, maliyetlere yakın olması istenmektedir.

Standart maliyetlerin hesaplanmasında ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Belirlenen standart maliyetler, belirli aralıklarla gözden geçirilmeli, mevcut şartlardaki değişikliği paralel olarak güncellenmelidir.

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerinin uygulanmasının pratik olmadığı ve benzer kâr marjlarına sahip hızla değişen fazla sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatı, maliyet fiyatının üstünde olan stoklar dikkate alınır. Genellikle her perakende bölüm için, farkı bir ortalama yüzde kullanılır.

3.1.2.2. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri

TMS – 2 Stoklar standardında, stok maliyetleri hesaplama yöntemleri 23, 24, 25, 26 ve 27. maddelerde açıklanmıştır. Standartta, gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO (İlk giren ilk çıkar) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi olmak üzere üç ana yöntem benimsenmiştir.

Normal şartlarda birbiri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti gerçek parti maliyet yöntemi ile hesaplanır. (TMS, 2007, 343)

Literatürde, gerçek parti yönteminin yanında “fiili”, “spesifik” ve “has” maliyet gibi adlarla da anılan bu yöntemde, her birim malzeme o birime ait alış maliyeti üzerinden fiyatlandırılır. Bunun için farklı birim maliyetine sahip malzeme birimlerinin ayırt edilebilmesini sağlayacak bir düzen kurulmuş olması gerekir. Diğer taraftan sayılmasında zorluk olacak malzemelere ait farklı birim maliyetli stokların her biri, ambarda ayrı ayrı yerlerde stoklanabilir. Bu sayede tüketilen ve kalan malzemenin hangi partiye ait olduğunu saptamak ve bunların o birim maliyet üzerinden fiyatlandırmasını yapmak mümkün olur. (Büyükmirza, 2003,159)

Standartta göre, stoklarının takibini gerçek parti maliyet yöntemine göre yapması uygun olmayan işletmeler, FIFO(ilk giren, ilk çıkar) ve ağırlıklı ortalama yönteminden birini uygulayabilirler. Standartta bu yöntemlerin, dönemsel uygulamalarına da izin verilmiştir. FIFO yönteminin dönemsel uygulaması aynı sonucu vereceği için, ayrı olarak açıklanmamış, ağırlıklı ortalama yönteminin hem hareketli hem de dönemsel uygulaması ayrı ayrı açıklanmıştır.

FIFO(ilk giren, ilk çıkar) yöntemi, ilk madde ve malzemelerin ilk alınış sırasından başlanarak, üretime verildiği ya da tüketildiği varsayımına dayanan bir yöntemdir. Stokun fiziki olarak üretime verilmesi ya da tüketilmesinin bu sıraya uyma şartı yoktur. Burada yöntemin esası, maliyet belirleme için geçerli olan itibari bir durumdur. FIFO yönteminin dönemsel uygulaması da söz konusudur. FIFO yönteminin dönemsel uygulamasında üretime verilen her bir partinin maliyeti, ayrı olarak bilinemez, çünkü döneme ait tüketimler toplu olarak hesaplanır. Yöntemde, dönem içi uygulama ile dönem sonu uygulama aynı sonucu verir. (Karakaya, 2004,95)

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, farklı birim maliyetlerle girişi yapılan stok partilerinin üretime karışık olarak verildiği varsayılır. Yöntemde çıkış anında mevcut olan ilk madde ve malzeme stoklarının, toplam maliyet değeri, toplam miktara bölünerek birim ağırlıklı ortalama

maliyet hesaplanır. Üretime verilen veya tüketilen ilk madde ve malzeme miktarı, hesaplanan ortalama birim maliyetle çarpılır. Her yeni mal alışından sonra, yeni birim maliyet hesaplanır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin dönemsel uygulamasında ise, çıkışı yapılan her bir parti için birim maliyet hesaplanması yerine, dönemin tamamı için tek bir maliyet hesaplanır. (Karakaya, 2004,91)

Standart, bir işletmenin benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yönteminin kullanılmasını öngörmüştür. Bununla birlikte türü ve kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin de kullanılabilmesine izin vermiştir. (TMS, 2007, 343)

İşletmeler TMS'ye uygun olarak açıklayacakları dipnotların, muhasebe politikaları bölümünde, kullandığı maliyet hesaplama yöntemini açıklar. Eğer birden fazla maliyet yöntemi kullanıyorsa, bu yöntemlerin kullanımının haklılığını göstermek amacıyla, uygulanan gruplarla birlikte, açıklamak zorundadır.

3.1.3. Muhasebe politikalarında değişiklik

TMS 8 göre, bir işletmenin muhasebe politikalarını değiştirebilmesi için iki şart sözkonusudur.

- Bir standart veya yorum tarafından gerekli kılınyorsa veya
- İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.

İşletme stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarında, kullanılan maliyet hesaplama yönteminde bir değişikliği gitmesi durumunda, TMS 8 standardının 28, 29, 30, 31, 50, 51, 52, 53 paragraflarını dikkate alarak, bu değişiklik ile ilgili ayrıntılı açıklama yapmalıdır. (TMS, 2007, 387)

3.2. Stokların kayıtlı değeri

Standart, işletmenin açıklayacağı dipnotların stoklarla ilgili bölümünde, stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış ayrı ayrı tutarları ile stokların toplam kayıtlı değerlerinin gösterilmesini öngörür. (TMS, 2007, 346) Standartın 37. paragrafında ise, sınıflandırmanın ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabileceği, hizmet işletmeleri için ise, stokları yarı mamul (Güngörmüş, Boyar, 2008) olarak tanımlanabileceği açıklanmıştır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 36. paragrafın karşılaştırmalı bilgiler bölümünde, "Bir başka standart veya yorumda tersine bir hüküm yoksa, önceki döneme ilişkin tutarlarla ilgili karşılaştırmalı bilgilerin de finansal tablolarda raporlanması gereklidir." Bu açıklamadan standartın işletmelerin yayınlayacağı dipnotlarda, açıklanacak tutarların karşılaştırmalı olarak verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

3.3. Değeri düşen stokların tutarı

TMS 2 nin 36. paragrafın (c) bendinde "*Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolarındaki tutarı*" ifadesi yer almaktadır.

Standartın tanımlar kısmının 6. paragrafında, gerçeğe uygun değer, "*Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.*" şeklinde tanımlanır.

Net gerçekleştirilebilir değer ise, "*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.*" şeklinde tanımlanır.

Gerçeğe uygun değer ile net gerçekleştirilebilir arasındaki ilişki 7. paragrafta şu şekilde açıklanmıştır. "*Net gerçekleştirilebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe*

uygun değer ise, aynı stoğun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.”

Standardın 9. paragrafında stokların değerlendirilmesi, “maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerin düşük olanı ile değerlendirilir.” ifadesi yer almaktadır. Bu açıklamadan, normal stokların maliyet değeri ile düşük değerli stokların ise net gerçekleşebilir değer ile değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Standartta 36. paragrafın (c) bendinde geçtiği şekliyle “Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stoklar...” şeklinde bir değerlendirme tanımı geçmemektedir. Bunun yerine 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 tutar...” tanımı yapılmıştır. Aralarındaki fark 7. paragrafta belirtildiği gibi, piyasada ortaya çıkan “gerçeğe uygun değer” ile işletme tarafından belirlenen “tahmini satış fiyatı” birbirine eşit olmayabileceği gerçeğidir.

Standardın 36. paragrafının (c) bendinden, net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilen stoklar yerine, gerçeğe uygun değerinden satış için katlanılan maliyetlerin düşüldükten sonraki değerinin dikkate alınması, mümkün olduğunca gerçeğe uygun değerine yakınlaştırma düşüncesinden kaynaklanabilir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, (c) bendi için bizim yorumumuz, değeri düşen stokların tutarının açıklanması şeklindedir.

3.4. Gider olarak kaydedilen stoklar

Standardın 36. paragrafın (d) bendinde, “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı” ifadesi yer almaktadır. 38. paragraf gider olarak kaydedilen stoklar ifadesini şu şekilde açıklamıştır. “Dönem

içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.” Bu paragraftan anlaşıldığı üzere,

- satışların maliyeti,
- stok maliyetine dahil edilmeyen genel üretim giderleri(Boyar, Güngörmüş, 2006, 83)
- üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıpların açıklanması gerekmektedir.

3.5. Stoklar için ayrılan karşılıklar

Standardın 36. paragrafın (e) bendinde, “34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar” ifadesi yer almaktadır. 34. paragrafın ilgili kısmı, “...Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir...” Bu paragraftan anlaşıldığı üzere, dönemde stoklar için ayrılan karşılıkların (değer düşük karşılığı ve stok sayım noksanları için ayrılmış karşılıklar) açıklanması gerekmektedir.

3.6. İptal edilen karşılıklar

Standardın 36. paragrafın (f) bendinde, “34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali ” ifadesi yer almaktadır. 34. paragrafın ilgili kısmı, “...Net gerçekleşebilir değerlerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, ...” İptal edilecek karşılıklarla ilgili olarak 33. paragrafta, “Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle

net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır)...” Bu paragraflardan anlaşıldığı üzere, stoklarla ilgili iptal edilen karşılıkların açıklanması gerekmektedir.

3.7. Karşılıkların iptaline neden olan olaylar ve koşullar

Standardın 36. paragrafın (g) bendinde, “34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar” ifadesi yer almaktadır. Bu açıklamadan anlaşıldığı

üzere, ayrılan karşılığın iptal edilmesine neden olan hususlar açıklanır.

3.8. Teminat olarak gösterilen stoklar

Son olarak standardın 36. paragrafın (h) bendinde, “Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri” ifadesi yer almaktadır. İşletmenin borçlarına karşılık üçüncü şahıslara karşı teminat olarak gösterdiği stokların kayıtlı değerleri açıklanması gerekmektedir.

4. Örnek Uygulama

ABC A.Ş.’nin stoklar ile ilgili bilanço ve dipnotları ile ilgili verileri aşağıdaki şekilde açıklanacaktır.

4.1. Bilanço’da açıklanacaklar:

ABC A.Ş. 31.12.20x2 Tarihli Bilançosu		
	20x2	20x1
DÖNEN VARLIKLAR		
.		
.		
STOKLAR		
Ticari Mallar	2.500.-	2.000.-
İlk Madde ve Malzeme Stokları	4.500.-	3.500.-
Yarı Mamuller – Üretim	400.-	300.-
Mamuller	2.200.-	1.700.-
Diğer Stoklar	500.-	400.-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	1.000.-	700.-
Verilen Sipariş Avansları	600.-	400.-
.		
.		
DURAN VARLIKLAR		
.		
.		
DİĞER DURAN VARLIKLAR		
.		
.		
Uzun Vadeli Stoklar	100.-	80.-
.		

4.2. Dipnotlarda açıklanacaklar:

ABC A.Ş. 31.12.20x2 Tarihli Mali Tablolara Ait Dipnotlar

.

.

.

.

DİPNOT 3 – UYGULANAN MUHASEBE POLİTİKALARI

.

.

3.6. Stoklar

Stoklar, net gerçekleşebilir değer ya da maliyet bedelinden düşük olanıyla değerlendirilir. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. Stokların birim maliyeti **ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi** kullanılarak belirlenmektedir. Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır.(dipnot 11)

DİPNOT 11 – STOKLAR

11.1. Stokların Kayıtlı Değeri

	20x2	20x1
STOKLAR		
Ticari Mallar	2.500.-	2.000.-
İlk Madde ve Malzeme Stokları	4.500.-	3.500.-
Yarı Mamuller	400.-	300.-
Mamuller	2.200.-	1.700.-
Diğer Stoklar	500.-	400.-
Verilen Sipariş Avansları	600.-	400.-

11.2. Değeri Düşen Stoklar⁴

	20x2	20x1
Değeri Düşen Stoklar	200.-	150.-

11.3. Gider Olarak Kaydedilen Stoklar

	20x2	20x1
Satışların Maliyeti	50.000.-	40.000.-
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	20.000.-	15.000.-
Satılan Mamuller Maliyeti	30.000.-	25.000.-
Satılan Hizmet Maliyeti	-	-
Stok Maliyetine Dahil Edilmeyen Genel Üretim Maliyetleri	500.-	300.-
Fire ve Kayıplar	300.-	200.-

11.4. Stoklar İçin Ayrılan Karşılıklar

	20x2	20x1
Ayrılan Karşılıklar	600.-	400.-

11.5. İptal Edilen Karşılıklar

	20x2	20x1
İptal Edilen Karşılıklar	300.-	200.-

11.6. Karşılıkların İptaline Neden Olan Olaylar ve Koşullar

İptal edilen karşılıklardan 200 YTL lik kısmı sigorta tazminatından, 100 YTL si satıştan kaynaklanmaktadır.

11. 7. Teminat Olarak Gösterilen Stoklar

	20x2	20x1
Teminat Olarak Gösterilen Stoklar	1.000.-	800.-

⁴ İşletme, değeri düşen stokları, Diğer Stoklar kaleminde takip etmektedir. Bu kalem içindeki stoklardan, net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmiş olanlar bu maddede gösterilmiştir.

Sonuç

Çalışmamızda, stoklarla ilgili açıklanması gereken hususlar bilanço ve dipnotlarda olmak üzere iki ana bölümde ele alınmıştır. Standartlarda stoklar ile ilgili olarak nelerin açıklanması gerektiği konusu bir bütün olarak ele alındığında, Kavramsal Çerçeve, TMS – 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS – 2 Stoklar ve TMS – 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standartları başta olmak üzere, konu ile ilgili birkaç standardın bir arada müteala edilmesini gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Stoklarla ilgili kalemlerin ayrıntısının (ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul gibi) bilançoda açıklanması ile ilgili bir serbestlik vardır. Standarttan anlaşılan bilanço veya dipnotlarda ayrı ayrı gösterilebileceği gibi, sadece dipnotlarda da gösterilebilir. SPK uygulamalarında bilançoda, bir çok kaleme olduğu gibi stoklar kalemi kümülatif olarak gösterilmektedir.

Ek olarak, stokların ayrıntılı açıklanmasında ticari mallar, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller sıralanması benimsenmiş ve hizmet işletmesi stoklarının yarı mamul tanımlanabileceği öngörülmüştür.

Stoklar ile ilgili dipnotlarda açıklanacak bilgiler, muhasebe politikaları ve stoklar olmak üzere iki ana başlık altında ele alınmıştır.

Stoklar ile ilgili verilen sipariş avansları konusu, TMS – 2 Stoklar standardında, net bir açıklama bulunmamaktadır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören SPK'ya tabi şirketlerin dipnotlarında ise, verilen sipariş avansları (bazı uygulamalarda yoldaki mallar şeklinde), stoklar grubu altında açıklanmıştır.

Stoklarla ilgili dipnotlarda açıklanacak bilgilerin, dönem içinde kullanılan hesapların alt hesaplarında veya nazım hesaplarında takip edilmesi, bilgilerin kolaylıkla derlenebilmesini sağlayacaktır. Muhasebe sistemi, dipnotlarda açıklanacak bilgiler dikkate alınarak, düzenlenmelidir.

Çalışmada da görüleceği üzere, standartlar, finansal bilgilerin anlaşılmasında

finansal tablolardan daha çok, dipnotlara önem vermiştir. Bu bağlamda, standartta açıklanan bilgiler, dipnot olmaktan daha çok birer açıklayıcı not olarak ifade edilmesi daha doğru olacaktır. Zaten, standardın orijinalinde “footnotes” kelimesi yerine “notes” kelimesi kullanılmaktadır. (www.iasplus.com)

Standartlar bir bütün olarak ele alındığından dolayı, kompleks bir yapı içermektedir. Uygulamada kolaylık sağlayabilmesi için, düzenleyici ve yetkili organlarca uygulama rehberlerinin hazırlanması önem arz etmektedir.

Kaynaklar

Akdoğan, Nalan (1998), **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İSMMM yayını, İstanbul.

Akdoğan, Nalan (2004), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 6, Sayı 3, Eylül.

Boyar, Ender, Güngörmüş, Ali Haydar (2006), “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi ANALİZ**, No. 16, Ekim.

Boyar, Ender, Güngörmüş, Ali Haydar (2006), “TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, No. 32, Ekim.

Büyükmirza, Kamil (2003), **Maliyet ve yönetim muhasebesi**, Gazi kitapevi, Ankara.

Güngörmüş, Ali Haydar, Boyar, Ender (2008), “TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 319, Mart.

Karakaya, Mevlut (2004), **Maliyet muhasebesi**, Gazi kitapevi, Ankara.

TMS Türkiye Muhasebe Standartları (2007), TMSK yayınları 2, Ankara.

Tiffin, Ralph (2004), **The complete guide to International Financial Reporting Standards**, Thorogood, London.

Van Greuning, Hennie (2005), **International Financial Reporting Standards, A Practical Guide**, The World Bank, USA.

IAS – 1 Presentation of Financial Statements, <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm>