

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*

Nuray Demirel

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Özet

Stoklar, bir işletmenin en önemli varlık kalemleri arasında yer alır. Stokların işletme varlıkları içerisinde ciddi bir paya sahip olması, işletmenin temel finansal tabloları olan bilanço ve gelir tablosu açısından önemini arttırmaktadır. Stoklara ilişkin olarak uygulanacak farklı muhasebe politikaları, farklı finansal sonuçlar doğurmakta ve işletmelerin kar/zarar rakamlarına doğrudan etki etmektedir. Bu durumda, finansal bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolara ulaşılması güçleşmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2)'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketlerdeki uygulama düzeyinin araştırılmasıdır. Çalışmada, tanımlayıcı (nitel) araştırma tekniklerinden biri olan örnek olay araştırması tekniği kullanılmıştır. Araştırma neticesinde, araştırmaya konu edilen şirketlerde TMS 2'ye tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlamanın yapılamadığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Stoklar, TMS 2, Halka açık A.Ş.

Turkish Accounting Standards in Respect Of Inventories and Practices in Publicly-Held Companies Quoted on Capital Markets Board of Turkey

Abstract

Inventories take place among the most important asset items of a business. Since the inventories have a huge portion in assets, the importance of inventories is increasing in the sense of balance sheet and income statement that are the principal financial statements. Different accounting policies applied to inventories bring different financial results and they affect directly to the profit/loss amounts of the business. Therefore, it is hard to reach reliable and comparable financial statements from the point of users.

The aim of this study is to research the practice level of Turkish Accounting Standards in respect of inventories (TAS 2) in publicly-held companies quoted on Capital Markets Board of Turkey. Case study that is one of the descriptive

* Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme A.B.D. Muhasebe Finansman B.D'nda Yüksek Lisans Tezi olarak gerçekleştirilmiştir. Makale, Yüksek Lisans tez çalışmasının bir kısmının özetidir. Bu makale aracılığıyla tez danışmanım Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU'na bir kez daha teşekkürlerimi sunuyorum.

research techniques is used in this study and in the result of the research, it is seen that case firms weren't able to make a completely matching financial reporting to TAS 2.

Key Words: Turkish Accounting Standards, Inventories, TAS 2, Publicly-held Company.

1. Giriş

Stoklara ilişkin muhasebe uygulamalarının önemi göz önünde tutularak Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından IAS 2, stoklara tahsis edilmiş ve bu standartta stoklarla ilgili muhasebe işlemleri açıklanmıştır. Ülkemizde stoklara ilişkin olarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan ve IAS 2'nin çevirisi niteliğinde olan TMS 2 kullanılmaktadır.

Çalışmada öncelikle, Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2), son değişiklikleri de içerecek şekilde incelenmiş, TMS 2'ye uyumun sağlanabilmesi için Tekdüzen Hesap Planı'nda yapılması öngörülen değişikliklere de yeri geldikçe değinilmiştir. Daha sonra, tanımlayıcı (nitel) araştırma tekniklerinden biri olan örnek olay araştırması tekniği kullanılarak, TMS 2'nin Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketlerdeki uygulanma düzeyi araştırılmıştır.

2. Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2)

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 3, TMSK tarafından 28/07/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1. maddesi ile 24/02/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"nin 9. maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmış ve 15/1/2005 tarihli ve 25701 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğ 6 madde ve tebliğ eki 40 paragraftan oluşmaktadır.

Ayrıca günümüze kadar, TMS 2 standardına değişiklik getiren üç tebliğ yayımlanmıştır. Bu tebliğler aşağıda sıralanmıştır:

- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 38 (RG, 2006).
- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 78 (RG, 2008).
- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 131 (RG, 2009).

2.1. Standardın Amacı

Standardın 1. paragrafında, standardın amacı açıklanmıştır. Standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili esas konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden

çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin saptanmasıdır. Bu standart, stok maliyetlerinin nasıl saptanacağını, gidere dönüşeceğini ve net gerçekleşebilir değere indirgeneceğini açıklar. Ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

2.2. Standartın Kapsamı

Standartın 2. paragrafında standartın kapsamı dışında yer alan üç konu şöyle sıralanmıştır:

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler

Bu konulara ilişkin olarak; inşaat sözleşmeleri için “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri”, tarımsal faaliyetler için “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standartları referans gösterilmiştir. 78 nolu tebliğ ile finansal araçlar için de “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standartları referans olarak eklenmiştir.

Standartın 3, 4 ve 5. paragraflarında; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürün üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar ile stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan aracılardan¹ ellerinde bulundurdukları stokların ölçümünde TMS 2'nin kullanılmayacağı belirtilmiştir. Burada sözü edilen birinci gruptaki stoklar, üretimin belli dönemlerinde, örneğin tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı, satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı ya da aktif bir piyasa olduğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlarda net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. İkinci gruptaki stoklar ise, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilirler ve gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirilirler. Bu nedenle, her iki stok grubu da TMS 2'ye tabi olmakla birlikte, TMS 2'nin değerlendirme esaslarına tabi değildirler.

2.3. Standartta Yer Alan Tanımlar

Standartın 6. paragrafında, standartta geçen terimler aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

Stoklar; (i) işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, (ii) satılmak üzere üretilmekte olan

¹ Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir (TMS 2, p.5).

ya da (iii) üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Bu tanımda stokların üç gruba ayrılmış olduğunu görüyoruz; (i) ticari mallar, (ii) mamuller ve yarı mamuller ve (iii) ilk madde ve malzemeler.

Net gerçekleştirilir 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.

Net gerçekleştirilir değerın hesaplanmasını aşağıdaki gibi formüleştirebiliriz:

$$NGD = TSF - (TTM + TSG)^2$$

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.

Standardın 7. paragrafında net gerçekleştirilir değer ile gerçeğe uygun değer tanımları bir kez daha yapılarak birbiri ile karşılaştırılmıştır. Net gerçekleştirilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar olarak ifade edilmiş ve işletmeye özgü bir değer olarak kabul edilmiştir. Gerçeğe uygun değer ise, aynı stokun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutar şeklinde tanımlanmış ve işletmeye özgü bir değer olmadığı belirtilmiştir. Stokların net gerçekleştirilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara her zaman eşit olmayabilir.

Standardın 8. paragrafında stokların; sadece tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları³ veya işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri değil, aynı zamanda hizmet sunulması durumunda henüz ilgili gelirin elde edilmediği hizmetin maliyetini de kapsadığı belirtilmektedir. Bu konuda TMS 18 Hasılat Standardı referans gösterilmiştir.

Görüldüğü üzere standart, bir yandan finansal muhasebe yönüyle ticari işletmeleri ilgilendirirken, diğer yandan maliyet muhasebesi kapsamında mamul üreten ve hizmet sunan işletmeleri de ilgilendirmektedir (Özbek, 2008: 78).

2.4. Stokların Değerlemesi

Standardın 9. paragrafında stokların, maliyet ve net gerçekleştirilir değerın düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

² NGD: Net Gerçekleştirilir Değer; TSF: Tahmini Satış Fiyatı; TTM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti; TSG: Tahmini Satış Giderleri

³ Örneğin, perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar, ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır (TMS 2, p.8).

2.5. Stokların Maliyeti

Bir stokun bulunduğu duruma veya yere getirilmesine kadar katlanılan parasal fedakarlıklar o stokun maliyetini oluşturur (Sevilengül, 2006: 76).

Standardın 10. paragrafında stokların maliyeti üç ana gruba ayrılmıştır. Stokların maliyeti; (i) tüm satın alma maliyetleri, (ii) dönüştürme maliyetleri ve (iii) stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerin toplamıdır.

2.5.1. Satın Alma Maliyeti

Standardın 11. paragrafında satın alma maliyetlerini oluşturan unsurlar sayılmıştır. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç)⁴ ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerin toplamından oluşur. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinden düşürülür.

2.5.2. Dönüştürme Maliyetleri

Standardın 12 ve 13. paragraflarında dönüştürme maliyetlerinin unsurları ve giderlerin maliyetlere dağıtımında kullanılacak yöntem⁵ ile ilgili hususlar açıklanmıştır.

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilgili maliyetleri kapsar. Ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden (GÜG) sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir.

Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımıyla gerçekleştirilir. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem

⁴ Örneğin gümrük vergileri malın maliyetine eklenirken, KDV malın maliyetine eklenmez; mahsup edilmek üzere ayrı bir hesapta (191 İndirilecek KDV) muhasebeleştirilir.

⁵ Literatürde başlıca dört yöntem bulunmaktadır: (i) Tam Maliyet Yöntemi, (ii) Değişken Maliyet Yöntemi, (iii) Normal Maliyet Yöntemi, (iv) Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi. Daha geniş bilgi için bkz. Akdoğan, 2000.

veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit GÜG tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan GÜG, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit GÜG payı düşeceğinden, stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken GÜG, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Normal maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder. Bu yöntemin tam maliyet yöntemine⁶ üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesidir. Normal maliyet yönteminin bir sakıncası, sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek külfetlere yol açmasıdır. Ancak, maliyet muhasebesini ciddiye alan ve buradan elde edilen bilgileri yönetsel amaçlarla kullanmayı hedefleyen işletmeler için bunun gerçek bir sakınca oluşturmayacağı açıktır (Büyükmirza, 2006: 504).

TMS-2’de üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretim olarak iki gruba ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez. Olumsuz kapasite sapmaları, üretim maliyetine yüklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir. Çok yüksek üretim (aşırı kapasite sapması) dönemlerinde ise, her bir mamule düşen dağıtılmış sabit GÜG payı azalır. Böylece mamul stoku aşırı değerlendirilmemiş olur (Sönmez, 2007: 153).

Standartta, gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yönteminin kullanılması değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır ve bu şekilde uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 86).

Uygulamada, üretilen mamul maliyetine yüklenmeyen sabit GÜG tutarı, gider olarak 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları isimli sonuç hesabına alınmaktadır. Ancak TDHP’ndeki 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

⁶ Tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, indirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönem de üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara aktarılmasıdır (Akdoğan, 2000: 40).

normal (veya beklenen) kapasitenin altında yapılan üretimle ilgilidir. Oysa bu hesap dönemsel olarak üretimin yapılmadığı durumlarda veya faaliyeti durdurulan birimlere ait ortaya çıkan üretim giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması için kullanılmaktadır (Karakaya, 2007: 684).

Vergi kanunlarımızın da etkisiyle tam maliyet yöntemini esas olarak hazırlanan TDHP’nda normal maliyet yöntemine göre ortaya çıkan olumsuz sapmaların kaydedilebileceği bir hesap mevcut değildir. Söz konusu kapasite sapmaları işletmenin faaliyet konusu ile ilişkili olduğundan, gelir tablosunun 63- Faaliyet Giderleri grubunda raporlanması uygun olacaktır. Bu grupta açılacak olan 634 GÜG Kapasite Sapmaları hesabı ile bu ihtiyaç karşılanabilir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 90). Akdoğan ve Sevilengül (2007b) ise, olumsuz sapmaların kaydedilebilmesi için 62- Satışların Maliyeti grubu altında 625 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri adlı bir hesabın açılmasını önermişlerdir.

Normal maliyet yöntemi uygulandığı takdirde, vergi açısından sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyumlama kaydı yapılmalıdır. Çünkü, bu giderin dönem giderleri içerisinde değil, maliyet içerisinde raporlanması gereklidir. Bu gider tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır (Örten ve ark., 2008: 55). Mamullerin satılmamış olması halinde (stok satılıncaya kadar) eksik değerlendirilen stoklar nedeniyle indirilebilir geçici fark ortaya çıkacak ve bu tutarın vergi oranı ile çarpılmasıyla bulunan kısım ertelenen vergi varlığını oluşturacaktır (Gücenme Gençoğlu, 2007:182).

Standarda göre, olumlu kapasite sapmaları sonuç hesaplarına aktarılmaz.

Standartın 14. paragrafında ortak üretim sonucu ortaya çıkan ana/yan mamul maliyetlerinin nasıl hesaplanması gerektiği açıklanmıştır.

Bir üretim işletmesinde, üretim sürecinde aynı anda birden fazla mamul üretilebilir. Birlikte üretilen bu mamullerden her biri ana mamul (ortak ürün) olabileceği gibi bir/birkaçı ana mamul ve bir/birkaçı yan mamul olabilir. Her bir mamulün üretim maliyetlerinin ayrı ayrı belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler mamuller arasında rasyonel ve tutarlı bir esasa göre dağıtılır. Örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerleri esas alınarak dağıtım gerçekleştirilebilir. Eğer yan mamuller, yapısı gereği önemsizlerse, net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar, ana mamulün maliyetinden düşülür. Bu durumda, yan mamul önemsiz bir tutarda olduğundan ana mamulün defter değeri, maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Standartta, ortak mamul ve yan mamul tanımları yapılmamıştır. Bu kavramları incelemekte fayda vardır.

Yan mamul; ana mamulün üretilmesi sırasında, ortaya çıkan ikinci derecede önemli olan ürünlerdir. Yan mamul, işletmenin temel faaliyet

konusu dışındadır ve üretilen diğer mamullere oranla miktar ve değer olarak daha düşüktür (Uslu, 1991: 288).

Ortak mamul (birleşik mamul); aynı üretim işlemi veya işlemleri sonunda ortaya çıkan, değer olarak birbirine yakın, iki veya daha fazla ürüne denmektedir. Birleşik mamuller işletmenin temel faaliyet konusu olmakla birlikte, yan mamullere oranla satış değerleri daha yüksektir. Birleşik mamuller, birbirlerinden ayrıldıkları noktaya kadar birlikte üretilirler. Ayrıldıkları üretim noktasına ise, “ayırılma noktası” denir. Ayrılma noktasından sonra bir/birkaçı kendi başına ayrı bir ürün niteliği taşıyarak bir satış değerine sahip olabileceği gibi, ayrılma noktasından sonra ek işlemler (ek gider) yapılmak suretiyle mamul hale gelmesi söz konusu olabilir (Uslu, 1991: 295-296).

Standartta birleşik maliyetlerin ortak/yan mamullere dağıtılması konusunda kesin bir yöntem öngörülmemektedir. Temel vurgu rasyonel ve tutarlı bir dağıtımın yapılmasıdır. Bununla birlikte, piyasa değerini esas alan dağıtım yöntemi bir öneri olarak standartta yerini almıştır (Karakaya, 2007: 309).

2.5.3. Diğer Maliyetler

Standardın 15. paragrafında diğer maliyetlerin, stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilebileceği belirtilmiştir. Örneğin, bazı GÜG kapsamı dışındaki giderler veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetleri, stok maliyetleri kapsamına alınabilir.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler, standardın 16. paragrafında şöyle sıralanmıştır:

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.

Standardın 17. paragrafında stokların elde edilmesi ile ilgili borçlanma maliyetleri konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri’ne atıfta bulunularak “özellikli varlık”ın tanımı yapılmıştır. Ancak 78 nolu tebliğ ile sadece TMS 23’ün referans gösterilmesiyle yetinilmiş ve özellikli varlık tanımı ilgili paragraftan çıkarılmıştır.

TMS 23, 5. paragrafta özellikli varlık⁷, “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar” şeklinde tanımlanmıştır.

Yine aynı standardın 7. paragrafında özellikli varlıklara verilen örnekler kapsamında stoklara da yer verilmiştir. 9. paragraf uyarınca bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.⁸

Standardın 18. paragrafında, işletmenin stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olması durumunda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark mevcutsa, bu farkın ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmaktadır.

Oysa vadeli alımlarla ilgili uygulamalarda vade farklarının stok maliyeti içine dahil edildiği bilinmektedir (Akdoğan, 2004: 23). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, özü itibarıyla, stok ve hizmet alımlarında “belge (fatura) tabanlı” değil, “peşin değer tabanlı” muhasebeleştirmeyi ve raporlamayı getirmektedir. Böylesi bir uygulama, muhasebenin “özün önceliği” kavramıyla tutarlı bir kayıt sistemi oluşturmaktadır (Selvi, 2009: 100).

Akdoğan ve Sevilengül (2007a) vade farklarının kaydı ile ilgili iki alternatif sunmuşlardır. I. alternatif, vade farkının tamamının finansman gideri olarak kaydedilip ay sonunda reeskont tutarının bu hesaba alacak yazılması şeklindedir. II. alternatif, ertelenmiş giderler (borç reeskontları) olarak kaydedilip ay sonunda işlemiş faizin gider yazılması şeklindedir. Ancak unutulmamalıdır ki, burada finansman gideri olarak kaydedilen vade farkları, vergi mevzuatımıza göre stokların maliyetine kaydedilmesi gereken bir giderdir. Eğer vade farklı alınan stok ilgili dönem sonunda satılmışsa problem yoktur; ancak satılmamışsa o zaman kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılmalıdır (Örten ve ark., 2008: 50). Ülkemizdeki mevcut uygulamalarda vadeli alımlarda, stokların peşin değeri ile vadeli değeri arasında bir ayırım yapılmamakta, faturadaki tutar maliyet bedeli olarak kayıtlara alınmaktadır (Özerhan, Akbulut, 2008: 22).

TDMS’nde kasa iskontosu alındığında, bu iskonto 153 Ticari Mallar hesabı alacaklandırılmak suretiyle malın maliyetinden düşülmektedir. Ancak muhasebe uygulamalarında TMS dikkate alınmıyorsa, o zaman kasa iskontosunu malın maliyetinden düşürmek yanlış olur. Alınan iskontonun, vade farkının kaydedildiği 780 Finansman Giderleri hesabından düşürülmesi gerekir.

⁷ Standardın İngilizce metninde yer alan “qualifying assets” terimi Türkçe’ye “özellikli varlık” olarak çevrilmiştir.

⁸ Aktifleştirme ile ilgili daha geniş bilgi için bkz. TMS 23.

2.6. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Standardın 19. paragrafında hizmet işletmelerine ilişkin stok maliyetlerine açıklık getirilmiştir. Verilen hizmetle ilgili hasılatın henüz gelir olarak elde edilmediği durumlarda, bu hizmetle ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet işletmelerinde stokların maliyeti, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderler toplamından oluşur. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez; gerçekleştikleri dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Bir hizmet işletmesinin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

TDMS’nde hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği öngörülmediğinden, bu maliyetlerin tüketilip tüketilmediğine bakılmaksızın ve dönemsellik kavramının gereği yapılmaksızın, dönem sonunda doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilirken (Güngörmüş ve Boyar, 2008: 132-133), TMS 2’ye göre hizmet maliyetinin tüketilmeyen kısmı stoklara alınarak aktifleştirilebilmektedir.

TDHP’nda hizmet üretim maliyetlerinin aktifleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından; Ekeril (2007) stok grubunda boş bir hesap koduna “Hizmetler” hesabının açılmasını ya da hizmetin üretildiği düşüncesiyle “152 Mamuller” hesabının kullanılmasının uygun olabileceğini, hizmetin bir hesap dönemi içinde tamamlanamaması durumunda da ya “Yarı-Hizmetler” hesabının oluşturulmasını ya da mevcut olan “151 Yarı-Mamuller” hesabının kullanılmasının uygun olacağını savunmaktadır. Güngörmüş ve Boyar (2008) “154 Hizmet Stokları” şeklinde bir hesap, Örtün ve ark. (2008) “154 Yapımı Devam Eden Hizmet Stokları (Maliyetleri)” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Stokları (Maliyetleri)” şeklinde iki hesap, Akdoğan ve Sevilengül (2007a, 2007b) ise “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” ve “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” şeklinde iki ayrı hesap açılmasını önermektedirler.⁹

2.7. Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

Standardın 20. paragrafında tarımsal ürünlerin maliyeti konu edilmiş ve bu konuda TMS 41 Tarımsal Faaliyetler referans gösterilmiştir. İşletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış yerinde katlanması

⁹ Önerilen hesaplarla ilgili ayrıntılı bilgi için referans gösterilen kaynaklara bakınız.

beklenen maliyetler düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilerek stokun maliyeti bulunur. 131 nolu tebliğ ile bu paragrafta geçen “satış yerinde katlanması beklenen maliyetler” ifadesi “satış maliyetleri” şeklinde değiştirilmiştir.

2.8. Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Standardın 21. ve 22. paragrafında iki maliyet ölçüm tekniğinden bahsedilmiştir. Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetlerinin ölçümünde standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir.

Standart maliyet yönteminde, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak revize edilir.

Standart maliyet yönteminde yansıtma hesapları giderlerin standart tutarları üzerinden alacaklanır ve her ay sonunda gider hesaplarıyla karşılaştırılarak kapatılır. Bu kapatma kaydında, gider hesapları (fiili giderler ile yansıtma hesapları (standart giderler) arasındaki farklar (sapmalar), ilgili fark hesaplarına¹⁰ alınır. Bu şekilde yıl boyunca olumsuz sapmalar fark hesapları borcunda, olumlu sapmalar fark hesapları alacağında birikir. Yılsonunda, her bir fark hesabının net borç veya alacak kalanı ilgili hesaplara devredilerek, fark hesapları kapatılır (Büyükmirza, 2006: 642).

Standart, perakende yöntemini “perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer maliyet yöntemlerini kullanmanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde; stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır” şeklinde açıklamıştır.

2.9. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standardın 23-27. paragraflarında üç maliyet hesaplama yöntemi açıklanmıştır. Bu yöntemler; gerçek parti maliyet yöntemi (özel maliyet yöntemi), ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir.

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyetinin, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.

¹⁰ 712 DİMM Fiyat Farkı, 713 DİMM Miktar Farkı, 722 DİG Ücret Farkları, 723 DİG Süre Farkları, 732 GÜG Bütçe Farkları, 733 GÜG Verimlilik Farkları, 734 GÜG Kapasite Farkları.

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, kullanılması uygundur. Bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaz. Gerçek parti maliyet yöntemi (özel maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir yöntem değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

Gerçek parti maliyet yönteminin kullanılmadığı stokların maliyetini hesaplamada, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılır. Benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Örneğin; aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanılması için tek başına yeterli bir sebep değildir.

Standartta FIFO yöntemi, “ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayımına dayanır” şeklinde açıklanmıştır.

FIFO yönteminde, tüketilen ilk madde ve malzeme eldeki en eski malzemeden başlanarak belirlendiğinden, enflasyonist bir ortamda ilk madde ve malzeme giderleri günün fiyatlarına göre düşük çıkar. Bu durum, üretim için tüketilen malzemede önce üretilen mamul maliyetinin, daha sonra da satılan mamul maliyetinin azalması demektir. Üretim dışında tüketilen malzemede ise, dönem giderlerinin düşük çıkması söz konusudur. Gelirler değişmeksizin satılan mamul maliyeti ve dönem giderleri azaldıkça, dönem karının artacağı açıktır (Büyükmirza, 2006: 164).

Standartta ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise, “her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle hesaplanır” şeklinde açıklanarak, ortalamanın işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönemsel ağırlıklı ortalama maliyet) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet) hesaplanabilmesine imkan verilmiştir.

Dönemsel ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, tüm dönem için tek bir ortalama birim maliyeti hesaplanır ve gerek dönem içindeki tüketimler, gerekse dönem sonu stoku bu birim maliyet üzerinden fiyatlandırılır (Büyükmirza, 2006: 171).

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, her yeni girişte yeni bir

ortalama maliyetin hesaplanması ve bir dahaki girişe kadar üretime verilen ve stokta bulunan hammadde ve malzemelerin bir ortalama maliyetle değerlendirilmesidir. Bu yöntem, her yeni girişe göre yeni bir ortalamanın hesaplanmasıyla fiyatları daha yakından izlemek ve bunların etkilerini maliyetlere yansıtmak bakımından ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine oranla üstünlük taşır (Uslu, 1991: 69).

2.10. Net Gerçekleşebilir Değer

Standardın 28-33. paragraflarında net gerçekleşebilir değerle ilgili esaslar açıklanmıştır.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyetinin ya da tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti, geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır. Çünkü stoklar mali tablolarında, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Stok maliyetlerinin, karşılık ayrılması suretiyle net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.

Stokların değeri, maliyetinin altına düştüğü zaman gerçeğe uygun değer kaygısı ortaya çıkmakta ve net gerçekleşebilir değer bu tür stokların gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. Maliyetini koruyan, yani piyasa değeri maliyet değerinin üzerinde olanlarda ise, bu kaygı taşınmamaktadır (Şensoy, 2006).

Standardın 34. paragrafında yer alan iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istendiğinden Akdoğan ve Sevilengül (2007a, 2007b), 158 kodlu hesabın işleyişinin değiştirilmesini ve değer düşüklüğü tespit edildiğinde 62- Satışların Maliyeti grubunda açılmasını öngördükleri 627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri hesabının kullanılmasını önermektedirler.

Stokların elde etme maliyetleri, her bir stok kalemi bazında stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle, net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bununla beraber bu konuya bazı istisnalar getirilmiştir. Örneğin; benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran

işletmelerde bu türden her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

Net gerçekleştirilebilir değer tahmin edilirken, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınır. Bu tahmin yapılırken, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olaylar da hesaba katılırken, geçici fiyat ve maliyet dalgalanmalarının dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Ancak 78 nolu tebliğ ile “geçici fiyat ve maliyet dalgalanmalarının dikkate alınmayacağı” hususu kaldırılmıştır.

Net gerçekleştirilebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin; mevcut stoklar, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutuluyorsa stokların net gerçekleştirilebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Mevcut stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleştirilebilir değeri belirlenirken, genel satış fiyatları dikkate alınır. 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. 78 nolu tebliğ ile “şarta bağlı yükümlülükler” ve “şarta bağlı varlıklar” ifadeleri yerine “koşullu borçlar” ve “koşullu varlıklar” ifadeleri uygun görülmüştür.

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı tahmin ediliyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin, maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki düşüş, mamullerin maliyetinin net gerçekleştirilebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

İlk madde ve malzeme giderleri satışa konu bir stok unsuru olmadığından ve normal şartlarda üretim faaliyetlerinde kullanılan bir stok grubu olduğundan, ilk madde ve malzeme stoklarının net gerçekleştirilebilir değerle değerlendirilmesinde yenileme değeri, net gerçekleştirilebilir değer olarak dikkate alınır (Karakaya, 2007: 169).

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleştirilebilir değer yeniden gözden geçirilir. Eğer satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleştirilebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stoklar, bir sonraki finansal tablo döneminde halen işletmenin elinde bulunuyorsa ve bu stokların net

gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi ve/veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olması gibi bir durum söz konusu ise daha önce ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Ancak iptal edilen tutar, önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarını geçemez. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır.

Standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetin azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istendiğinden Akdoğan ve Sevilengül (2007a), 158 kodlu hesabın işleyişinin değiştirilmesini ve değer düşüklüğü iptal edildiğinde 62- Satışların Maliyeti grubunda açılmasını öngördükleri 628 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri hesabının kullanılmasını önermektedirler.

2.11. Gider Olarak Kaydetme

Standardın 34. ve 35. paragraflarında stoklara ilişkin giderlerin muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

Satılan 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, karşılığın ayrıldığı ve kayıpların olduğu 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. 38 nolu tebliğ ile “satış maliyeti” ifadesi “tahakkuk eden satış maliyeti” şeklinde değiştirilmiştir.

İşletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

2.12. Raporlanacak Bilgiler

Standardın 36-39. paragraflarında finansal tablo dipnotlarında açıklanacak hususlar belirtilmiştir. 36. paragraf aşağıdaki 8 bentten oluşmaktadır:

- 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 katılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı,
- d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı,
- e) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan

- düşülen stoklar,
- f) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali,
 - g) 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar,
 - h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.

Ayrıca farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu stoklarda gerçekleşen değişim hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stokların sınıflandırılması; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmelerinin stokları, yarı mamul olarak tanımlanabilir.

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, yani satılan malın maliyeti, satılan stokların 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 toplamından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar, dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.

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

2.13. Yürürlük Tarihi

Bu standart, 40. paragrafta da belirtildiği üzere, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.

3. Sermaye Piyasası Kurulu'na Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Stoklara İlişkin Muhasebe Standartları Uygulaması

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29), 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16 ve 22/e maddelerine dayanılarak hazırlanmış ve 9/4/2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu tebliğ ile, 15/11/2003 tarihli ve 25290 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan ve sermaye piyasalarında uyulması gereken muhasebe standartlarını düzenleyen Seri: XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" yürürlükten kaldırılmıştır.

29 nolu tebliğ, 1/1/2008 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait ilk ara dönem finansal raporlardan itibaren geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmiştir. Özel hesap dönemi olan işletmeler için tebliğin yürürlüğü, 1/1/2008 tarihinden sonra sona eren

yıllık hesap dönemlerinden sonraki ilk ara dönem finansal raporlardan başlar.

Tebliğin 5. maddesi uyarınca; işletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayanlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.

3.1. Uygulamanın Önemi ve Amacı

Bir işletmenin en önemli varlık kalemleri arasında yer alan ve toplam işletme aktifleri içerisinde ciddi bir paya sahip olan stokların satışı bir ticaret işletmesi için ana faaliyet konusuyken, bir sanayi işletme için stokların üretimi ana faaliyet konusudur. Her iki durumda da, stoklara ilişkin muhasebe uygulamaları hem işletme içi hem de işletme dışı taraflar için önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe uygulamalarında takip edilen birçok düzenleme vardır. Muhasebe hukukunun ana kaynakları olan Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu, Maliye Bakanlığı'na hazırlanan ve 1994'ten beri ulusal bazda işletmelerin uygulamalarında tekdüzen sağlamaya yardımcı olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, uluslar arası bazda yeknesaklığı sağlamak açısından TMSK'nın yayınladığı TMS/TFRS, özellikleri itibariyle işletmelerin bağlı buldukları otoritelerin düzenlemeleri (örn; Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) gibi çok yönlü uygulamalar mevcuttur. Bütün bu düzenlemeler neticesinde ortaya farklı muhasebe politikaları çıkmaktadır.

Farklı muhasebe politikalarının benimsenmesi sonucu, aynı olaylar ve koşulları içeren tamamen farklı finansal tablolar düzenlenebilir. Hazırlanan finansal tablolar kullanıcılar tarafından bu muhasebe politikaları çerçevesinde yorumlanır. Bu nedenle finansal tabloları kullananlar, doğru bilgiye ulaşarak yorumlarını sağlıklı yapabilmek ve bu tablolarla ilgili güvenilir bir yargıya ulaşmak açısından işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarını bilmek zorundadırlar (Çil, 2002: 114).

Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2), günümüzde yalnızca Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketler¹¹ tarafından uygulanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, TMS 2 Stoklar standardının ilgili şirketlerdeki uygulanma düzeyini ortaya koymaktır.

¹¹ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre halka açık anonim ortaklık; hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan anonim ortaklıklar (Ek: 29/4/1992 tarihli ve 3794 sayılı Kanun ile) şeklinde tanımlanmıştır. Pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar (Değişik: 15/12/1999 tarihli ve 4487 sayılı Kanun m. 2 ile).

3.2. Uygulamanın Kapsamı

Uygulama, TMS 2'yi yasal olarak uygulamak zorunda olan Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı olan halka açık anonim şirketler üzerinde yapılmıştır. Ancak uzun süredir tartışılmakta olan yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısının 88. maddesi gereğince Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları yalnızca SPK'ya kayıtlı şirketler tarafından değil, tüm gerçek ve tüzel kişi işletmeler tarafından kullanılmaya başlanacaktır. Böyle bir durumda uygulama, kapsamı genişletilerek yeniden yapılabilecek ve TMS 2'nin uygulanma düzeyi yalnızca SPK çerçevesinde değil, aynı zamanda ulusal çerçevede ortaya konabilecektir.

3.3. Uygulamanın Sınırlılıkları

Uygulama, Mart 2009'da yapılmış olduğundan bu tarihe kadar 70 adet halka açık anonim şirket konsolide finansal tablolarını IMKB'ye ibraz etmiştir. Ana kütle olan 70 şirketten 20'si banka, finansal kiralama, gayri menkul yatırım ortaklığı gibi mali alanda faaliyet gösteren şirketlerdir. Bu şirketler, stoklara sahip olmadıklarından kapsam dışında bırakılmışlardır. Kalan şirketlerin 42'si sınai, 5'i hizmet, 2'si teknoloji ve 1'i ticaret şirkettir.

Uygulamada yer alacak şirketlerde, Ulusal 30 endeksi sınırlaması yapılmıştır. Ulusal 30 endeksi; Vadeli İşlemler Piyasası'nda kullanılmak üzere, yatırım ortaklıkları hariç Ulusal Pazar'da işlem gören şirketlerden önceden belirlenmiş şartlar yanında, piyasa değeri ve likiditesi yüksek olanlardan sektörel temsil kabiliyeti de gözönünde bulundurularak seçilen 30 hisse senedinden oluşan endekstir (www.borsa.terimleri.com). Ulusal 30 endeksinde yer alan hisse senetleri aynı zamanda Ulusal 50 ve Ulusal 100 endekslerinde yer almaktadır (www.imkb.gov.tr).

Konsolide finansal tablolarını Mart 2009 tarihi itibarıyla IMKB'ye ibraz eden 42 sınai şirketten 6'sı (Arçelik A.Ş., Aygaz A.Ş., Ereğli Demir Çelik A.Ş., Kardemir A.Ş., Petrol Ofisi A.Ş. ve TÜPRAŞ A.Ş.) Ulusal 30 endeksinde işlem görmektedir. Ancak, bu şirketlerden Aygaz A.Ş. 3. ve 4. çeyrek dönemlerde ve Petrol Ofisi A.Ş. 4. çeyrek dönemde Ulusal 30 endeksinden Ulusal 50 endeksine düştükleri gözlemlendiğinden uygulamada yer verilmemiştir. Geriye kalan Ulusal 30'da işlem gören 4 sınai şirketinin "Ulusal En Büyük İlk 500" sıralamasına bakıldığında, TÜPRAŞ'ın 1. sırada, Arçelik A.Ş.'nin 10. sırada, Ereğli Demir Çelik A.Ş.'nin 11. sırada ve Kardemir A.Ş.'nin 81. sırada yer aldıkları görülmüştür. Bu sıralama da gözetilerek uygulamada ilk iki şirket olan Arçelik A.Ş. ve TÜPRAŞ'a yer verilmiştir.

Konsolide finansal tablolarını Mart 2009 tarihi itibarıyla IMKB'ye ibraz eden 5 hizmet şirketten 2'si (Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Türk Telekomünikasyon A.Ş.) Ulusal 30 endeksinde işlem görmektedir. Ancak Türk Telekomünikasyon A.Ş. 1. ve 2. çeyrek dönemlerde Ulusal 30 endeksinde olmadığından uygulamada yer verilmemiştir.

Teknoloji ve ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerden ise Ulusal 30'da işlem gören bir şirket mevcut değildir. Bu nedenle, teknoloji ve ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlere uygulamada yer verilmemiştir.

Söz konusu tarih itibariyle konsolide finansal tablolarını IMKB'ye ibraz eden şirketlerin isimleri, ana faaliyet konuları ve konsolide finansal tablolarını IMKB'ye ibraz tarihleri Ek 1'de verilmiştir. Ek 1'de yer alan bu şirketlerin işlem gördükleri endeksler ise, üçer aylık dönemler halinde Ek 2'de verilmiştir.

3.4. Uygulamanın Metodolojisi

Uygulama, tanımlayıcı (nitel) araştırma tekniklerinden örnek olay araştırması şeklinde yapılmıştır. Böyle bir araştırma ile bir kişi, grup veya kurumun belirli bir zaman dilimindeki durumu hakkında ayrıntılı veriler elde edilir (Saruhan ve Özdemirci, 2005: 114).

Bu çalışmada kullanılan veriler, uygulamanın kapsamındaki şirketlere ait bağımsız denetimden geçmiş 2008 yılı konsolide finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin dipnotlardan elde edilmiştir. Söz konusu konsolide finansal tablolara ve tablolara ilişkin notlara IMKB'nin resmi web sitesinden ulaşılmıştır. Bu veriler kullanılarak, kesitsel bir araştırma yapılmıştır. Kesitsel araştırma; araştırılan bir olgunun belirli bir yerde ve belirli bir andaki durumunun fotoğrafının çekilmesidir (Saruhan ve Özdemirci, 2005: 125).

Bu bağlamda, araştırılan olgu TMS 2'nin uygulanması, araştırma yeri Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketler ve araştırmanın zaman dilimi ise 2008 yılıdır.

3.5. Finansal Raporların Stoklar Açısından İncelenmesi

Bu kısımda, daha önce seçilme nedenleri açıklanan Arçelik A.Ş., Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş ve Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş'ye ait 2008 yılı konsolide finansal tabloları ve bu finansal tablolara ilişkin notları TMS 2 çerçevesinde incelenerek, standardın uygulanma düzeyi ortaya konmaya çalışılmıştır. Araştırma neticesinde elde edilen sonuçlar, aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1: Arçelik A.Ş., TÜPRAŞ ve Turkcell A.Ş.’de TMS 2’nin Uygulanma Düzeyi

TMS 2	Arçelik A.Ş.	TÜPRAŞ	Turkcell A.Ş.
p.36(a)	Uygun	Uygun	Uygun
p.36 (b)	Uygun	Uygun	Kısmen Uygun
p.36 (c)	–	–	–
p.36 (d)	Kısmen Uygun	Kısmen Uygun	Kısmen Uygun
p.36 (e)	Uygun	Uygun	Uygun Değil
p.36 (f)	Uygun	Uygun	Uygun Değil
p.36 (g)	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil
p.36 (h)	Uygun Değil	Uygun Değil	Uygun Değil
p.37	Uygun	Uygun	Uygun Değil
p.31	–	Uygun	–

TMS 2’nin 36. paragrafının (a) bendi “stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri”nin açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere, Arçelik A.Ş., TÜPRAŞ ve Turkcell A.Ş.’nin stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikalarını ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemlerini açıkladığı ve bu bende uydukları görülmüştür. Ancak Turkcell A.Ş.’nin finansal tablo notlarında, vadeli stok alımlarından kaynaklanan vade farklarının stok maliyetlerine dahil edilmeyip gider kaydedildiğine ilişkin bir açıklamaya rastlanmamıştır.

TMS 2’nin 36. paragrafının (b) bendi “stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı tutarları”nın açıklanmasını istemektedir. Bu bent dikkate alındığında, Arçelik A.Ş. ve TÜPRAŞ’ın stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda tutarlarını ayrı ayrı açıkladığı ve bu bende uydukları görülmüştür. Turkcell’in ise, stokların toplam kayıtlı değerlerini bilançonun dönen varlıklar kısmında açıkladığı ancak notlarda stoklarının simkart, kontör kart ve cep telefonu stoklarından oluştuğu şeklinde bir açıklama yapmakla yetinerek ayrı ayrı tutarlarını açıklamadığı, bu nedenle Turkcell’in bu bende kısmen uyduğu görülmüştür.

TMS 2’nin 36. paragrafının (c) bendi “gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı”nın açıklanmasını istemektedir. Açıklanması istenen bu husus, aracılık ve tarımsal faaliyetlerle uğraşan işletmelerle ilgili bulunduğundan, söz konusu şirketler için (c) bendi dikkate alınmamıştır.

TMS 2’nin 36. paragrafının “dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı”nın açıklanmasını isteyen (d) bendinin yanı sıra bu tutar içerisinde yer alması gereken unsurları açıklayan 34. ve 38. maddeler dikkate alındığında Arçelik A.Ş.’nin dönem içinde satışların maliyetini ve stok

değer düşüklüğü karşılıklarını gider olarak raporladığı ancak satışların maliyetini gösteren tutarın hangi unsurları içerdiğini açıklamadığından (d) bendine kısmen uyduğu ve stok değer düşüklüğü karşılık giderlerini “satışların maliyeti” yerine “diğer faaliyetlerden gider ve zararlar” içinde izlediğinden TMS 2’nin 34. paragrafına uymadığı görülmüştür. TÜPRAŞ’ın dönem içinde satışların maliyetini ve bu maliyetin içerdiği unsurları açıkladığı ancak stok değer düşüklüğü karşılıklarını açıklamasına rağmen, bu tutarın gider olarak muhasebeleştirildiği yönünde bir bilgiye rastlanmadığından (d) bendine kısmen uyduğu görülmüştür. Turkcell A.Ş.’nin dönem içinde satışların maliyetini ve bu maliyetin içerdiği unsurları açıkladığı, ancak stok değer düşüklüğü karşılıkları ile ilgili bir raporlamada bulunmadığı görülmektedir. Bu durumun, Turkcell’in stoklarında değer düşüklüğü yaşanmamasından mı yoksa stoklarda değer düşüklüğü yaşanmış olmasına rağmen raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamıştır. Kanaatimizce, stoklarda değer düşüklüğü yaşanmamış olsa bile, bu durum TMS 2’nin 36. paragrafının (d) bendi gereğince, notlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, Turkcell’in bu bende kısmen uyduğu görülmüştür.

TMS 2’nin 36. paragrafının (e) bendi, “dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar”ın açıklanmasını istemiştir. Bu bent dikkate alındığında, Arçelik A.Ş. ve TÜPRAŞ’ın dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları açıkladığı ve bu bende uydukları görülmüştür. Turkcell’in dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokları açıklamadığı görülmüştür. Kanaatimizce, bu tür stoklar mevcut değilse bile bu durumun notlarda açıklanması gerekmektedir. Bu nedenle, Turkcell’in bu bende uymadığı görülmüştür.

TMS 2’nin 36. paragrafının (f) bendinde “dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali”nin açıklanması istenmektedir. Ayrıca standardın 34. paragrafında iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarının, iptalin gerçekleştiği dönemin satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi istenmektedir. 36. paragrafın (f) bendi dikkate alındığında, Arçelik A.Ş.’nin dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline ilişkin tutarları açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmekle birlikte, bu tutarları satışların maliyetini azaltacak şekilde “satışların maliyeti” içinde değil “diğer faaliyetlerden gelir ve karlar” içinde izlediği ve TMS 2’nin 34. paragrafına uymadığı görülmüştür. TÜPRAŞ’ın dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline ilişkin tutarları açıkladığı ve bu bende uyduğu görülmekle birlikte, bu tutarları satışların maliyetini azaltacak şekilde “satışların maliyeti” içinde raporlayıp raporlamadığına ilişkin bir bilgiye rastlanmamıştır. Turkcell’in iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılıklarına ilişkin bir açıklamada bulunmadığı görülmüştür. Bu durumun, Turkcell’in iptal ettiği stok değer düşüklüğü karşılıklarının bulunmamasından mı yoksa iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılıkları

bulunmasına rağmen raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Kanaatimizce, değer düşüklüğü iptal edilen stoklar mevcut değilse bile, bu durumun (f) bendi gereğince notlarda açıklanması gerekmektedir. Bu nedenle, Turkcell'in bu bende uymadığı görülmektedir.

TMS 2'nin 36. paragrafının (g) bendi “gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ve koşullar”ın açıklanmasını istemektedir. Ancak söz konusu üç şirketin de konsolide finansal tablo notlarında gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullara ilişkin bir açıklamaya rastlanmamış ve bu bende uymadıkları görülmüştür.

TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi “teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri”nin açıklanmasını istemiştir. Söz konusu üç şirketin de konsolide finansal tablo notlarında bu hususta bir açıklamaya rastlanmamıştır. Bu durumun, söz konusu şirketlerin teminat olarak gösterilen stoklarının bulunmamasından mı yoksa teminat olarak gösterilen stoklar olmasına rağmen bunun raporlanmamasından mı kaynaklandığı anlaşılamamaktadır. Kanaatimizce, teminat olarak gösterilen stok mevcut değilse bile, bu durum TMS 2'nin 36. paragrafının (h) bendi gereğince, notlarda belirtilmelidir. Bu nedenle, bu bent dikkate alındığında, söz konusu üç şirketin de bu bende uymadığı görülmüştür.

TMS 2'nin 37. paragrafında; farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu stoklarda gerçekleşen değişim hakkındaki bilginin, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlı olduğu belirtilmiştir. Bu paragraf uyarınca stokların sınıflandırılması; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmelerinin stokları, yarı mamul olarak tanımlanabilir. Bu paragraf dikkate alındığında, Arçelik A.Ş.'nin stoklarını; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal şeklinde sınıflandırdığı ve bu paragrafta uyduğu görülmüştür. TÜPRAŞ'ın stoklarını; ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yoldaki mallar ve diğer stoklar şeklinde sınıflandırdığı paragrafta uyduğu görülmüştür. Turkcell A.Ş.'nin ise, stoklarının simkart, kontör kart ve cep telefonu stoklarından oluştuğunu açıklamasına karşın, herhangi bir sınıflandırmada bulunmadığı ve bu nedenle 37. paragrafta uymadığı görülmüştür.

Ayrıca TMS 2'nin 31. paragrafı, stoklara ilişkin olarak ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu yükümlülüklerin TMS 37 “Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar” standardının hükümleri çerçevesinde işleme tabi tutulmasını öngörmektedir. Bu paragraf dikkate alındığında, Arçelik A.Ş. ve Turkcell A.Ş.'nin faaliyet konusuna özgü stoklara ilişkin yükümlülük ve taahhütleri bulunmadığından, bu husus göz ardı edilmiştir. TÜPRAŞ'ın ise, stoklara ilişkin olarak “ulusal stok bulundurma yükümlülüğü” ve “hammadde taşıma taahhüdü”nü açıkladığı ve bu paragrafta uyduğu görülmüştür.

4. Sonuç

Araştırmamıza konu olan söz konusu şirketlerle ilgili elde edilen ve yukarıda açıklanan sonuçlar neticesinde, Tablo 1’den de görüleceği üzere TMS 2’ye tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlamanın yapılamadığı sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda, standarda ilişkin şimdiki kadarki yapılan çalışmaların öneminin yadsınmayacağı ancak uygulamada görülen eksiklikler nedeniyle yeterli olmadığı görülmektedir. Günümüzde yalnızca SPK’ya kayıtlı halka açık anonim şirketler için uygulanması zorunlu tutulan TMS/TFRS, yeni TTK tasarısının 88. maddesinin kabul edilmesi halinde tüm gerçek ve tüzel kişiler tarafından uygulanması zorunlu tutulacaktır. Bu nedenle, işletmeler tarafından TMS/TFRS’ye tamamen uygun ve eksiksiz bir finansal raporlamanın yapılabilmesi için, bu konuda akademisyenlerce uygulamaya yönelik, kolay anlaşılabilir, daha çok sayıda yayın yapılması ve meslek odaları tarafından düzenlenecek seminerler ile meslek mensuplarının bilinçlendirilmesi çalışmalarının arttırılması gerektiği düşünülmektedir.

Ek-1: Mart 2009 İtibariyle Konsolide Finansal Tablolarını İMKB’ye İbrahim Edin Şirketlerin İbrahim Tarihleri ve Ana Faaliyet Konuları

Hisse Kodu	Şirket İsmi	Sektör/Ana Faal.Konusu	Tarih
ADANA	ADANA ÇİMENTO	Sınai/Taş Toprak	09.03.2009
AKBNK	AKBANK	Mali/Banka	13.02.2009
AKCNS	AKÇANSA	Sınai/Taş Toprak	26.02.2009
AKENR	AK ENERJİ	Hizmet/Elektrik	17.03.2009
AKIPD	AKSU İPLİK	Sınai/Tekstil	20.02.2009
AKSA	AKSA	Sınai/Kimya	17.03.2009
ALCTL	ALCATEL LUCENT TELETAŞ	Teknoloji/Bilişim	13.03.2009
ALKA	ALKİM KAĞIT	Sınai/Kağıt	16.03.2009
ALKİM	ALKİM KİMYA	Sınai/Kimya	16.03.2009
ALTIN	ALTINYILDIZ	Sınai/Tekstil	06.03.2009
ARCLK	ARÇELİK	Sınai/Metal Eşya Makine	02.03.2009
ASELS	ASELSAN	Teknoloji/Savunma	12.03.2009
ASLAN	LAFARGE ASLAN ÇİMENTO	Sınai/Taş Toprak	26.02.2009
ASUZU	ANADOLU ISUZU	Sınai/Metal Eşya Makina	27.02.2009
ASYAB	ASYA KATILIM BANKASI	Mali/Banka	19.03.2009
AYGAZ	AYGAZ	Sınai/Kimya	06.03.2009
GRUND	GRUNDİG ELEKTRONİK	Sınai/Metal Eşya Makina	02.03.2009
BRMEN	BİRLİK MENSUCAT	Sınai/Tekstil	16.03.2009
BRSAN	BORUSAN MANNESMANN	Sınai/Metal Ana	17.03.2009
BRYAT	BORUSAN YAT. PAZ.	Mali/Holding ve Yatırım	23.03.2009
BUCIM	BURSA ÇİMENTO	Sınai/Taş Toprak	06.03.2009
BURCE	BURÇELİK	Sınai/Metal Ana	13.02.2009
CEMTS	ÇEMTAŞ	Sınai/Metal Ana	20.02.2009
CİMSA	ÇİMSA	Sınai/Taş Toprak	20.03.2009
CLEBI	ÇELEBİ	Hizmet/Ulaştırma	24.02.2009
CMBTN	ÇİMBETON	Sınai/Taş Toprak	16.03.2009
CMENT	ÇİMENTAŞ	Sınai/Taş Toprak	16.03.2009
DENİZ	DENİZBANK	Mali/Banka	25.02.2009
DERİM	DERİMOD	Sınai/Tekstil	25.03.2009
DGZTE	DOĞAN GAZETECİLİK	Sınai/Kağıt	25.03.2009
COMDO	COMPONENTA DÖKTAŞ	Sınai/Metal Ana	12.03.2009
ECYAP	ECZACIBAŞI YAPI	Sınai/Taş Toprak	18.03.2009
EGEEN	EGE ENDÜSTRİ	Sınai/Metal Eşya Makina	23.03.2009
ENKAI	ENKA İNŞAAT	Hizmet	23.03.2009
EREGL	EREĞLİ DEMİR CELİK	Sınai/Metal Ana	11.03.2009
FINBN	FİNANSBANK	Mali/Banka	17.03.2009
FORTS	FORTIS BANK	Mali/Banka	10.03.2009

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna 65
Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri

GARAN	GARANTİ BANKASI	Mali/Banka	12.02.2009
GENTS	GENTAŞ	Sınai/Kağıt	26.03.2009
GUBRF	GÜBRE FABRİK.	Sınai/Kimya	24.03.2009
ISBTR	İŞ BANKASI	Mali/Banka	17.03.2009
ISFIN	İŞ FİNANSAL KİRALAMA	Mali/Fin. Kiralama	12.02.2009
ISGYO	İŞ GMYO	Mali/GMYO	13.02.2009
KARTN	KARTONSAN	Sınai/Kağıt	24.02.2009
KCHOL	KOÇ HOLDİNG	Mali/Holding ve Yatırım	12.03.2009
KONYA	KONYA ÇİMENTO	Sınai/Taş Toprak	24.02.2009
KORDS	KORDSA	Sınai/Tekstil	16.03.2009
KRDM	KARDEMİR	Sınai/Metal Ana	16.03.2009
NUHCM	NUH ÇİMENTO	Sınai/Taş Toprak	13.03.2009
OLMKS	OLMUĞSA	Sınai/Kağıt	16.03.2009
PTOFS	PETROL OFİSİ	Sınai/Kimya	24.02.2009
SEKFK	ŞEKER FİN. KİR.	Mali/Fin. Kiralama	25.03.2009
SELEC	SELÇUK ECZA DEPOSU	Ticaret	18.03.2009
SERVE	SERVE KIRTASIYE	Sınai/Kağıt	16.03.2009
SKBNK	ŞEKERBANK	Mali/Banka	25.03.2009
SKTAS	SÖKTAŞ	Sınai/Tekstil	24.03.2009
TATKS	TAT KONSERVE	Sınai/Gıda	27.02.2009
TCELL	TURKCELL	Hizmet/İletişim	25.02.2009
TEBNK	T.EKONOMİ BANK.	Mali/Banka	09.02.2009
TIRE	TİRE KUTSAN	Sınai/Kağıt	10.03.2009
TKBNK	T. KALKINMA BANK.	Mali/Banka	24.03.2009
TOASO	TOFAŞ OTO. FAB.	Sınai/Metal Eşya Makina	19.02.2009
TSKB	T.S.K.B.	Mali/Banka	25.02.2009
TTKOM	TÜRK TELEKOM	Hizmet/İletişim	19.02.2009
TUPRS	TÜPRAŞ	Sınai/Kimya	03.03.2009
UNYEC	ÜNİYE ÇİMENTO	Sınai/Taş Toprak	09.03.2009
VAKBN	VAKIFLAR BANKASI	Mali/Banka	19.03.2009
VAKFN	VAKIF FİNANSAL KİRALAMA	Mali/Fin. Kiralama	09.03.2009
YKBNK	YAPI VE KREDİ BANK.	Mali/Banka	06.03.2009
YKGYO	YAPI KREDİ KORAY GMYO	Mali/GMYO	27.02.2009

Kaynak: <http://www.imkb.gov.tr/bilanco/aciklanan200812aylik.htm>' den derlenmiştir.

Ek-2: Ek-1'de Yer Alan Şirketlerin 3 Aylık Dönemler Halinde İşlem Gördükleri Endeksler

HİSSE KODU	HİSSE ADI	1.ÇEYREK	2.ÇEYREK		3.ÇEYREK	4.ÇEYREK
		01.01.2008	01.04.2008-28.05.2008	29.05.2008-30.06.2008	01.07.2008	01.10.2008
ADANA	ADANA ÇİMENTO (A)			XU100	XU100	XU100
AKBNK	AKBANK	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
AKCNS	AKÇANSA	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
AKENR	AK ENERJİ	XU050	XU050	XU050	XU050	XU050
AKIPD	AKSU İPLİK					
AKSA	AKSA	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
ALCTL	ALCATEL LUCENT TELETAŞ					
ALKA	ALKİM KAĞIT					
ALKİM	ALKİM KİMYA				XU100	XU100
ALTIN	ALTINYILDIZ					
ARCLK	ARÇELİK	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
ASELS	ASELSAN	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
ASUZU	ANADOLU ISUZU					
ASYAB	ASYA KATILIM BANKASI	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
AYGAZ	AYGAZ	XU030	XU030	XU030	XU050	XU050
BEKO	GRUNDİG ELEKTRONİK	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
BRMEN	BİRLİK MENSUCAT					
BRSAN	BORUSAN MANNESMANN					
BRYAT	BORUSAN YAT. PAZ.					

HİSSE KODU	HİSSE ADI	1.ÇEYREK	2.ÇEYREK		3.ÇEYREK	4.ÇEYREK
		01.01.2008	01.04.2008-28.05.2008	29.05.2008-30.06.2008	01.07.2008	01.10.2008
BUCIM	BURSA ÇİMENTO					
BURVA	BURÇELİK VANA					
CIMSA	ÇİMSA	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
CLEBI	ÇELEBİ	XU100				XU100
CMBTN	ÇİMBETON					
CMENT	ÇİMENTAŞ					
DENİZ	DENİZBANK					
DERİM	DERİMOD					
DGZTE	DOĞAN GAZETECİLİK	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
DOKTS	COMPONENTA DÖKÜMCÜLÜK					
ECYAP	ECZACIBAŞI YAPI	XU100	XU100	XU100	XU100	
EGEEN	EGE ENDÜSTRİ					
ENKAI	ENKA İNŞAAT	XU050	XU050	XU050	XU050	XU050
EREGL	EREĞLİ DEMİR ÇELİK	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
FINBN	FİNANSBANK					
FORTS	FORTIS BANK	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
GARAN	GARANTİ BANKASI	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
GENTS	GENTAŞ					
GUBRF	GÜBRE FABRİK.		XU100	XU100	XU050	XU050
ISBTR	İŞ BANKASI (B)					
ISFIN	İŞ FİN.KİR.	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
ISGYO	İŞ GMYO	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
KARTN	KARTONSAN	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
KCHOL	KOÇ HOLDİNG	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
KONYA	KONYA ÇİMENTO					
KORDS	KORDSA					
KRDMD	KARDEMİR (D)	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
NUHCM	NUH ÇİMENTO					
OLMKS	OLMUKSA					
PTOFS	PETROL OFİSİ	XU030	XU030	XU030	XU030	XU050
SEKFK	ŞEKER FİN. KİR.					
SELEC	SELÇUK ECZA DEPOSU	XU050	XU050	XU050	XU100	XU100
SERVE	SERVE KIRTASIYE					
SKBNK	ŞEKERBANK	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
SKTAS	ŞÖKTAŞ					
TATKS	TAT KONSERVE	XU100	XU100	XU100	XU100	XU100
TCELL	TURKCELL	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
TEBNK	T.EKONOMİ BANK.	XU100	XU100	XU100	XU050	XU030
TIRE	TİRE KUTSAN	XU100	XU100	XU100		
TKBNK	T. KALKINMA BANK.					
TOASO	TOFAŞ OTO. FAB.	XU050	XU050	XU050	XU050	XU050
TSKB	T.S.K.B.	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
TTKOM	TÜRK TELEKOM				XU030	XU030
TUPRS	TÜPRAŞ	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
UNYEC	ÜNYE ÇİMENTO					
VAKBN	VAKIFLAR BANKASI	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
VAKFN	VAKIF FİN. KİR.					
YKBNK	YAPI VE KREDİ BANK.	XU030	XU030	XU030	XU030	XU030
YKGYO	YAPI KREDİ KORAY GMYO					

Kaynak: http://www.imkb.gov.tr/endeksler/endeks_sirketler.htm'den derlenmiştir.

Kaynaklar

- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O., (2007a), Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, N., ve Sevilengül, O., (2007b), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm*, (84).
- Akdoğan, N., (2000), Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, N., (2004). Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış Muhasebe Uygulaması-Vergi İlişkisi, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. 1-5 Mart 2004, Ankara.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, A.H., (2006), “TMS-2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Önerisi”, *Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Analiz*, 7 (16).
- Büyükmirza, K., (2006), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çil, S., (2002), “Halka Açık Şirketlerde Uygulanan Muhasebe Politikalarının Stoklar Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (7).
- Ekerşil, V., (2007), “TMS 2 Stoklar ve Uygulaması IFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. ”. Editörler: Sağlam, N., Şengel S., ve Öztürk, B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Gücenme Gençoğlu, Ü., (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Güngörmüş, A. H., ve Boyar, E., (2008), “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, *Vergi Dünyası*, (322).
- Karakaya, M., (2007), Maliyet Muhasebesi. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A., (2008), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özbek, C.Y., (2008), “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (24).
- Özerhan Akbulut, Y., (2008), “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10 (1).
- Saruhan, Ş.C., ve Özdemirci, A., (2005), Bilim, Felsefe ve Metodoloji – Araştırmada Yöntem Problemi. Alkım Yayınevi, İstanbul.
- Selvi, Y., (2009), “TMS 2 Stoklar”. Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar. Editör: Demir, V., İSMMMO Yayın No 99, İstanbul.
- Sevilengül, O., (2006), Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sönmez, F., (2007), “TMS-2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35).
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), (1981), Sermaye Piyasası Kanunu (28/7/1981-2499). T.C. Resmi Gazete, 17416, 30 Temmuz 1981.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), (2008), Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29). T.C. Resmi Gazete, 26842, 9 Nisan 2008.
- Şensoy, N., (2006), “UFRS’deki Değerleme Ölçüleri”, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu V, 27 Şubat 2006.
- TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2005), Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Hakkında Tebliğ Sıra No: 9. T.C. Resmi Gazete, 25988, 9 Kasım 2005.
- TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2005), Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 3. T.C. Resmi Gazete, 25701, 15 Ocak 2005.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2006), Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 38. T.C. Resmi Gazete, 26136, 11 Nisan 2006.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2007), Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları. Ankara: Fersa Matbaası.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2008), Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 78. T.C. Resmi Gazete, 26966, 13 Ağustos 2008.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2009), Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 131. T.C. Resmi Gazete, 27104, 8 Ocak 2009.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.

http://www.alomaliye.com/download/turk_ticaret_tasari Erişim Tarihi: 8/2/2009.

Uslu, S., (1991), Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi. Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961), T.C. Resmi Gazete, 10703 ve 10705, 10 Ocak 1961.

http://borsa.terimleri.com/Ulusal_30_Endeksi.html Erişim Tarihi: 18/4/2009.

<http://www.imkb.gov.tr>

<http://www.imkb.gov.tr/bilanco/aciklanan200812aylik.htm> Erişim Tarihi: 28/3/2009.

http://www.imkb.gov.tr/endeksler/endeks_sirketler.htm Erişim Tarihi: 1/4/2009.

<http://www.spk.gov.tr> Erişim Tarihi: 21/3/2008.