



T.C.
Avrasya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı

**STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
DEĞERLEME İŞLEMLERİ**

Eyyüp Sabri KURTBOĞAN

Yüksek Lisans Tezi

Temmuz 2017
TRABZON

**STOKLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
DEĞERLEME İŞLEMLERİ**

Eyyüp Sabri KURTBOĞAN

**Avrasya Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı**

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Muhammed SAMANCI

TEMMUZ 2017

TRABZON

KABUL VE ONAY

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı yüksek lisans programı öğrencisi Eyyüp Sabri KURTBOĞAN tarafından Yrd. Doç. Dr. Muhammed SAMANCI yönetiminde hazırlanan “Stokların Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme İşlemleri” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 07/07/2017 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


Jüri Başkanı

Doç. Dr. Abdülkadir PEHLİVAN

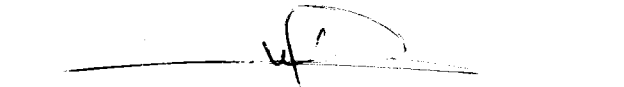

Jüri - Danışman

Yrd. Doç. Dr. Muhammed SAMANCI


Jüri

Prof. Dr. Haleddin İBRAHİMLİ

Tez savunması ile ilgili yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım 07/07/2017



YRD. DOÇ. DR. MUHAMMED SAMANCI

ENSTİTÜ MÜDÜR V.

TC AVRASYA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.07/07/2017


Eyyüp Sabri KURTBOĞAN

ÖZET

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ

KURTBOĞAN, Eyyüp Sabri, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stokların Değerleme İşlemleri”, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2017.

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen malî tabloların; işletmenin çıkar gruplarının beklentilerini karşılayabilmesi, işletme faaliyetlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde değerlendirilebilmesini sağlaması ve farklı dönemlere ait karşılaştırma yapılabilmesi, malî işlemlerin aynı muhasebe standartları kullanılarak kaydedilmesine ve değerlemenin aynı ölçülere göre yapılmasına bağlıdır.

Uluslararası alanda farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının olması, farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla uygulanan farklı muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması ihtiyacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), Türkiye’de de Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması sonucunu doğurmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS – 2 Stoklar standardını konu alan bu çalışmada; ilgili standarda yönelik teorik açıklamalardan sonra örneklere yer verilerek standardın uygulayıcılarına katkı sağlanması amaçlanmıştır. Çalışmanın sonuç bölümünde de standart hükümlerinin uygulanmasında dikkate alınması gereken hususlara toplu olarak yer verilerek stokların ancak Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ölçümü neticesinde, çıkar gruplarının bilgi ihtiyacının en iyi şekilde karşılanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, TMS 2, Stoklar, Değerleme

ABSTRACT

VALUATION PROCEDURES OF STOCKS ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

KURTBOĞAN, Eyyüp Sabri, “Valuation Procedures of Stocks According to Turkish Accounting Standards”, Master Thesis, Trabzon, 2017.

In order the charts obtained from the accounting information system to satisfy the expectations of the beneficiary groups, enable the true and safe valuation of the business activities and making comparisons of different periods are based on recording the financial activities via the same standards and making the valuation according to the same parameters.

The existence of different accountancy and financial reporting applications in the international area causes the different activation results to be obtained. Therefore, a standardisation requirement of various accountancy application systems in this area caused the creation of the Accounting and Financial Reporting Standards of Turkey.

In this study which explains the stock standards part of the Turkey’s Accounting Standards (TMS - 2), helping to the applicators of that standards are targeted by giving various examples following the theoretical explanations. In the conclusion part of the study, the points to be taken into account in the application of the standard provisions are given collectively and it has been concluded that the needs of the interest groups can be best met only if the stocks are measured according to the Turkish Accounting Standards.

KeyWords: Accounting Standards, TMS 2, Stocks, Valuation

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA DEĞERLEME (ÖLÇÜM)

1.1. GENEL AÇIKLAMA.....	3
1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI VE NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ.....	4
1.3. TEMEL DEĞERLEME (ÖLÇÜM) ESASLARI.....	8
1.4. DİĞER DEĞERLEME (ÖLÇÜM) ESASLARI.....	13
1.5. ÖLÇÜM (DEĞERLEME) SÜRECİ.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 2 STOKLAR

2.1. GENEL AÇIKLAMA.....	19
2.2. LİTERATÜR TARAMASI	20
2.3. STANDARDIN AMACI.....	22
2.4. STANDARDIN KAPSAMI	22
2.5. TANIMLAR	24
2.5.1.TMS – 2 Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar	24
2.5.1.1.Stoklar	24
2.5.1.2.Net Gerçekleşebilir Değer	24
2.5.1.3.Gerçeğe Uygun Değer	25
2.5.2.Muhasebe Biliminde Yer Alan Bazı Tanımlar	25
2.5.2.1.Ticari Mal	25
2.5.2.2.Hammadde ve Malzemeler	25

2.5.2.3.Yarı Mamul.....	25
2.5.2.4.Mamul.....	26
2.5.2.5.Yan Ürün.....	26
2.5.2.6.Yardımcı Malzeme	26
2.5.2.7.İşletme Malzemesi	26
2.5.2.8.Atık	26
2.5.2.9.Hurda	26
2.6. STOKLARIN MALİYETİ	26
2.6.1.Satın Alma Maliyeti.....	27
2.6.2.Dönüştürme Maliyeti	27
2.6.3.Diğer Maliyet.....	30
2.6.3.1.Özel Siparişler.....	31
2.6.3.2.Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri.....	31
2.6.3.3.Depolama Gideri.....	31
2.6.3.4.Stok Maliyeti İle İlgili Olmayan Yönetim Giderleri	31
2.6.3.5.Satış Giderleri	31
2.6.3.6.Özellikli Varlıklar	31
2.6.3.7.Vadeli Alışlar	32
2.7. STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI	32
2.7.1.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	33
2.7.1.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	33
2.7.1.2.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	34
2.7.1.2.1.Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyeti	34
2.7.1.2.2.Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyeti	34
2.7.1.3.İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi	35
2.7.1.4.Ortak Ürün veya Yan Ürün Maliyeti	35
2.7.1.4.1.Piyasa Değeri Yöntemi	36

2.7.1.4.2.Net Gerçekleşebilir Değer Yöntemleri	36
2.7.1.5.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyetleri.....	36
2.7.1.6.Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	37
2.7.1.7.Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri	38
2.8. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ	38
2.8.1.Aralıklı Envanter Yöntemi.....	38
2.8.2.Sürekli Envanter Yöntemi	40

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

3.1. STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ.....	42
3.1.1.Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	42
3.1.2.Stoklarda Değer Düşüklüğün İptal Edilmesi	43
3.1.3.Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi.....	44
3.2. RAPORLANACAK BİLGİLER	45
3.3. STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMALAR.....	46
SONUÇ.....	61
KAYNAKLAR	65
ÖZGEÇMİŞ.....	68

KISALTMALAR DİZİNİ

AR-GE:	Araştırma ve Geliştirme
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz:	Bakınız
EYF:	Etkin Faiz Yöntemi
FİFO:	İlk Giren İlk Çıkar
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
KOBİ:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
LİFO:	Son Giren İlk Çıkar
Md:	Madde
Mlz:	Malzeme
NGD:	Net Gerçekleşebilir Değer
NÖ:	Niteliksel Özellikler
PRG:	Paragraf
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
STMM:	Satılan Ticari Mallar Maliyeti
TDMS:	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP:	Tekdüzen Hesap Planı
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

GİRİŞ

Küreselleşme ve firmaların finansal olarak bütünleşmelerinin neticesi olarak birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da “Standartlaşma” ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu süreçte önce ölçme ve değerlendirme yöntemlerini içine alan “muhasebe standartları” oluşturulup. Bir sonraki aşamadaysa muhasebe standartlarından finansal raporlama standardının oluşturulması amaçlanmıştır. İlk aşamada oluşturulan muhasebe standartlarından biri olan “Türkiye Muhasebe Standardı-2 Stoklar Standardı” ticari işletmelerde alım ve satımın konusu olan mallarla üretim faaliyetlerini yürüten işletmelerde üretilen ve satın alınan mamullerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımıyla ilgili ölçmesi, değerlendirmesi ve takip edilmesine ilişkin kaideleri içerir.

Stoklar, işletmelerin en öncelikli varlık kalemleri arasındadır. Stoklar işletmenin varlık kalemleri içerisinde önemli pay sahibi olması, işletmenin temel malî tabloları olan gelir tablosu ve bilanço yönünden önemini arttırmaktadır. Stoklarla ilgili uygulanacak farklı muhasebe politikaları, çeşitli finansal sonuçlar ortaya çıkarmakta ve işletmelerin kâr veya zarar tutarlarını direkt etkilemektedir. Bu sebepten, bu finansal bilgiyi kullanacaklar açısından güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal tablolar elde edilebilmesi zorlaşmaktadır.

İşletmelerin çıkar gruplarının beklentilerinin doğru olarak karşılanabilmesinin ancak doğru bir finansal raporlamayla sağlanabileceği gerçeğinden hareketle; ortaklara dağıtılacak kâr payının doğru olarak belirlenebilmesi, işletmelere yatırım yapma kararı verebilecek olan potansiyel yatırımcıların rasyonel karar verebilmesi, devletin vergi alacağını tam ve doğru olarak tahsil edebilmesi, işletme ile kredili işlem gerçekleştirecek olan üçüncü kişilerin işletmenin finansal durumu ile ilgili doğru bir değerlendirmede bulunabilmeleri ancak doğru bir değerlendirme sonucunda hazırlanacak finansal tablolara göre yapılabilir.

Türk Vergi Sistemi’nde yer alan değerlendirme ile ilgili hükümler daha çok mükellefin vergilendirilebilir gelirinin doğru olarak tespit edilebilmesi amacıyla yönelik olarak belirlenmiştir. Ancak, UFRS’de (aynı zamanda TMS’de) Kavramsal Çerçeve’de ve farklı standartlarda varlıklar ve borçların gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi istenerek, çeşitli kullanıcıların alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgi sunma amacı benimsenmiştir.

Aslında TMS ve vergi yasaları açısından da ölçmenin amacı işletmenin kâr veya

zararını tespit etmektir. Ancak iki düzenlemenin amaçlarına bağılı ölçüm düzenlemeleri, tespit edilen kâr veya zararın farklı değerlerde hesaplanmasını sonucunu doğurur. Sonuç itibarıyla, varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde esas alınan yöntemler; bir taraftan finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilerken, diğere taraftan da vergi idaresine vergi matrahının bildirimini veya verginin tahakkukunu da etkilemektedir. Ölçüm yöntemlerinin bu iki ayrı etkileşimi, aslında ticari kâr ile mali kâr arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin derecesini de oluşturmaktadır.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Türkiye’de Standartların tam metinlerinin Türkçeye tercüme edilmesi suretiyle uygulamaya konulmuş ve mevzuatımıza eklenmiştir. Muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili uluslararası düzenlemelere dayanan standartlar; daha önce Türkçe literatürde yer almayan birçok kavram ve yöntemin Türkiye’de ilk kez kullanılmasına sebep olmuş ve birçok farklı bakış açısını da beraberinde getirmiştir.

Çalışmamızın en yaygın olarak kullanılacak standartlardan biri olacağı düşünülen Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS – 2 Stoklar standardı kapsamında yapılmasının temel sebebi de henüz bu alanda yeteri kadar uygulama yapılmadığı gerçeğidir. Bu gerçekten hareketle çalışmanın amacı, işletmelerin stokları ile ilgili muhasebe işlemlerini TMS 2 - Stoklar standardı kapsamında açıklamak ve mevcut vergi mevzuatından farklı olarak getirilen yeni uygulamaları örneklerle izah etmektir.

Uygulayıcılara katkı sağlaması düşünülerek hazırlanan bu çalışma 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda ölçme konusu üzerinde durulmuş, finansal raporlamanın amacı ve niteliksel özellikleri ile ölçüm sürecinde kullanılacak esaslar izah edilmiştir. İkinci bölümde TMS – 2 Stoklar Standardı açıklanmış, standartta ve muhasebe teorisinde bu konuda yer alan bazı tanımlara yer verilmiştir. Ayrıca stokların maliyetini oluşturan unsurların hesaplanması ve kaydedilmesi konularına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre stokların değerlendirme işlemleri örnek uygulamalar çerçevesinde gösterilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA DEĞERLEME (ÖLÇÜM)

1.1. GENEL AÇIKLAMA

Ölçüm; finansal tabloda yer alan varlıkların gelir tablosunda ve bilançoda tahakkuk ettirildikleri ve gösterildikleri nakit tutarların belirlenmesi işlemleridir. Bu işlem ile hangi ölçüm esaslarının da kullanılacağını içerir (Kavramsal Çerçeve, Prag. 4.54).

Varlıkların ve borçların nakit karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyat, değerlendirme ölçüsü olarak belirtilir (Tokay ve Deran, 2008: 20).

Varlık ve borçlara uygulanacak değerlendirme esasları varlık ve borçların özelliklerine göre çeşitlilik göstermektedir. Bunlarla beraber, amaçları farklı ama aynı cins varlıkların değerlemesinde farklı değerlendirme esaslarının uygulanması uygundur(Tokay, vd., 2005: 6).

Ölçüm sürecinde, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) , Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) ve Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) yayınladığı Tebliğlerde ve Vergi Kanunlarında yer verilen düzenlemeler, gerektiğinde işletmeler tarafından dikkate alınır.

Hazırlanan bu çalışmada Kamu Gözetim Kurumu'nun yayınladığı Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda düzenlenen ölçüm esaslarına değinilmiştir.

Standartlarda yer alan ölçüm temelini kullanılma amacının bilinmesi, finansal raporlamanın kullanılma nedeninin bilinmesine tabidir. Bu neden, Kavramsal Çerçeve'de şöyle ifade edilmiştir (Prg. A1): Finansal raporlamanın amacı, Kavramsal Çerçeve'nin esasıdır. Kavramsal Çerçeve'de değinilen diğer konularsa amacın, düzenli takip edilme işlemidir.

Kavramsal Çerçeve'de açıkladığı üzere, bir tüm halinde Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamadan beklenen faydanın elde edilebilmesi doğrultusunda bilgiler içerir. Bu nedenle, ölçüm esaslarına geçmeden önce Kavramsal Çerçeve'de yer alan amaca

yönelik açıklamalarla başlamak konunun daha iyi anlaşılmasına faydası olacaktır.

1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI VE NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

Finansal raporlamaların maksadı veya faydalarıyla ilgili farklı görüşlerden bahsetmek mümkündür. Bunlar; İşletme varlıklarından nasıl yararlanıldığını ve değerlendirildiğini gösteren hesap verebilirlik veya sorumluluk fonksiyonunu sağlamak ve çeşitli kullanıcılara, alacakları kararlarda veya yapacakları yatırımlarda kullanıcılara yararı olacak bilgileri vermek şeklinde ifade edilebilir.

Hesap verebilirlik, bireylerin hareketlerini hangi gerekçeye dayandırdıklarını anlatabilmelerini ifade eder. Muhasebenin, bu anlamda, hesap verebilirliğin bir parçası olduğu nettir. Muhasebenin temelinde hesap verebilme düşüncesi hakimdir. Hesap vermenin temellin de, bürokrasilerde vatandaşlara daha fazla hesap vermesini sağlayarak geliştirilmesidir. Bunlara katkı olarak, suiistimalinin önlenmesi ve kamusal yetkilerin yerin de kullanımının sağlanması, kamusal kaynakların yasalara ve kamusal niteliklere uygun olarak kullanımının güvence altına alınması da hesap verme sorumluluğunun diğer amaçlarındandır (Aktan vd., 2004: 170).

Hesap verebilirlik fonksiyonu temelde yönetimin sorumluluğunu yansıtan ve hissedarlara işletme varlıklarının idaresi hakkında bilgi vermeye yönelik bir fonksiyondur. Geçmişte muhasebe ve finansal raporlamanın öncelikli amacı bunu sağlamaktı. Fakat Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (aynı zamanda Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları) kararların verilmesinde yardımcı olmayı amaçlamıştır (Muğan, 2008:1).

Kavramsal Çerçeve’de bu fonksiyon “Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, potansiyel ve mevcut yatırımcılara, kredi ve borç verenlere ve diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararları alınırken yararı olacak finansal bilgileri sağlamaktır. Kullanıcılar tarafından alınan kararlar, öz kaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir.” (Prg. A2). Madde metninde ifade edildiği gibi, finansal raporlamayla birlikte, ayrıca işletmenin finansal tablo kullanıcılarından işletmeye yatırım yapanların, hisse senetlerini elde tutup tutmama konusunda geçmişte

verdikleri kararlarını değerlendirebilmelerine, potansiyel yatırımcıların ise hisse senedi satın alma konusunda karar verirken gelecekle ilgili karar alabilmelerine imkân sağlanması hedeflenmiştir.

Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılarına, alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgilerin sunulabilmesi için bu tabloların bazı niteliksel özelliklere sahip olması ve bunların doğru olarak tanımlanması ve uygulanması gerekir (Cemalcılar, 2003: 5). Ayrıca finansal tablolar, varlıkların ve borçların değerlemesinde kullanılan değerlendirme ilkelerinin bir sonucu olduğu için varlık ve borçların değerlemesinde kullanılan değerlendirme esaslarının da söz konusu niteliksel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bundan dolayı, söz konusu niteliksel özellikler alternatif değerlendirme esasları arasında seçimi yapılırken değerlendirme kriteri olarak kullanılır (Steering Committee on National Performance Monitoring of Government Trading Enterprises (1994)'ten aktaran Uluşan, 2007: 533).

Finansal tabloda yer alan bilgilerin niteliklerini belirleyen ve alternatif değerlendirme esasları arasında seçim yaparken değerlendirme kriteri olarak kullanılan niteliksel özelliklere Kavramsal Çerçeve'de yer verilmiştir. İlgili kısımda; “ihtiyaca uygunluk” ve “gerçeğe uygun şekilde sunum” temel niteliksel özellikler olarak; “karşılaştırılabilirlik”, “doğrulanabilirlik”, “zamanında sunum”, “anlaşılabilirlik” ise bilginin faydasını arttıran destekleyici niteliksel özellikler olarak sınıflandırılmıştır (Pehlivan ve Gerekan,2013: 26).

İhtiyaca Uygunluk: Bilginin faydalı olabilmesi için, gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir şekilde sunulmasıdır. Eğer finansal bilgi, tahminlerde kullanıma, doğrulama ya da iki özelliği de taşıyorsa verilmiş kararları etkileme ve değiştirme kuvvetine sahiptir (Kavramsal Çerçeve NÖ 7, 17).

Finansal bilgi; ilerideki neticelerin tahmini yapılırken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabilir ve tahminlerde kullanılabilir özelliğine; önceki değerlendirmeleri doğruluyor veya değiştiriyorsa finansal bilgiyi doğrulamaktadır (Kavramsal Çerçeve NÖ 8-9).

Finansal bilgi hem teyit etme ve hem de tahminlerde kullanılabilir özellikleri birbirleriyle bağlantılıdır. Tahminlerde kullanılabilir özelliğinde olan bilgi, genelde doğrulama özelliğine de sahiptir. Örnek olarak; cari yıl gelirin ilişkin bilgi, ilerideki dönemlerle ilişkili gelirlerin tahmin edilmesinde kullanılabilir gibi; geçmiş dönemlerdeki cari yıl gelirleri için de yapılmış olan tahminlerde de kullanılabilir. Bu

dönemsel karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılmasın da uygulanan süreçlerin iyileştirilmesinde ve düzeltilmesi de kullanıcılar açısından yararlıdır(Kavramsal Çerçeve NÖ 10).

Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum: Bu sunum tam, tarafsız ve hatasız, olmak üzere üç başlık altın da toplanabilir. Buna göre(Kavramsal Çerçeve NÖ 12);

- Tam bir sunum; bir ekonomik olayın kullanıcılar açısından tam anlaşılabilmesi için hem tanımlamalar hem de açıklamalar dâhil edilerek gerekli tüm bilgileri içermektedir. Örnek olarak, bir varlık grubuna yönelik olarak yapılacak tam bir sunum, en az grupta ki varlıkların özelliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak tespit edilmesi ve rakamsal açıklamanın neyi ifade ettiğinin; düzeltilmiş maliyeti mi, edinme maliyetini mi yoksa gerçeğe uygun değer mi bilinmesidir (Kavramsal Çerçeve NÖ 13).
- Tarafsız sunum; finansal bilgilerin seçimi ve gösteriminde *önyargı* taşımaz ve finansal bilginin kullanıcı açısından hem olumlu hem de olumsuz olarak değerlendirilmesi ihtimalini arttırmak amacıyla manipüle edilmiş değildir (Kavramsal Çerçeve NÖ 14).
- Hatasız sunum; “ekonomik olayın tanımlanmasında hem hata hem de ihmallerin olmaması ve raporlanacak bilgilerin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir” (Kavramsal Çerçeve NÖ 15).

Karşılaştırılabilirlik: Kullanıcılar açısından finansal tablo kalemlerinin hem benzerliklerinin hem de farklılıklarının anlaşılabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir (Kavramsal Çerçeve NÖ 21).

Kullanıcıların, bir yatırımın elde tutulması, satılması ya da yatırımın yapılacak olan işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında seçim yaparlar. Bu seçimi yaparken, raporlanan işletmeye ait bilgiler, diğer işletmelere veya aynı işletmenin başka dönemlere ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabiliriyorsa kullanıcılar açısından daha yararlıdır (Kavramsal Çerçeve NÖ 20).

İşletmelerin yatırım kararlarının temelinde alternatifler arasında tercih yapılması

vardır. Bu sebeple, finansal tablo kullanıcılarının bir işletmenin belirli zaman dilimindeki finansal durumun ve faaliyetlerindeki gelişmeleri izlenen bilmesi için ilgili işletmenin finansal tablolarını inceleme fırsatı olmalı, aynı zamanda bu işletme ile başka bir işletmeyi karşılaştırarak yatırım alternatifleri arasında değerlendirme yapabilme olanaklarına da sahip olmaları gerekmektedir.

Doğrulanabilirlik: Farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varılabilmesi anlamındadır. Doğrulanabilirlik; kullanıcı açısından, bilginin açıklamak istediği ekonomik olayın gerçeğe uygun sunduğundan emin olmasına yardımcı olunmasıdır (Kavramsal Çerçeve NÖ 26).

Doğrulama, doğrudan veya dolaylı olarak iki ye ayrılabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarlarının sayılması gibi doğrudan yapılabilen ve gözlem ile bir tutarın veya diğer bir sunumun doğrulanması anlamındadır.

Dolaylı doğrulama, bir formülde, modelde veya bir başka yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamına gelir. Verilerin kontrol edilerek stokların defter değerinin doğrulanması ve aynı maliyet akışı varsayımı kullanılarak ilk giren ilk çıkar yöntemi gibi dönem sonu stokunun yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya örnek olarak gösterilebilir (Kavramsal Çerçeve NÖ 27).

Zamanında Sunum: Bilgilerin, karar vericiler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamındadır. Genellikle, yeni bilgi akışı oldukça eski bilginin önemi kalmaz. Fakat, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimlerini belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erse bile kullanışlı olma özelliğini kaybetmez (Kavramsal Çerçeve NÖ 29).

Anlaşılabilirlik: Bilgilerin öz ve net olarak tanımlanması, gruplandırılması ve sunulmasıdır. Ancak kullanıcıların bazıları anlaşılması zor olacağı gerekçesi ile gerekli bilgilerin de kapsam dışında bırakılması, finansal raporlardaki bilgilerin yanıltıcı olmasına neden olabilmektedir. Bundan dolayı; bilgiler ne kadar karmaşık da olsa finansal raporların dışında bırakılmamalıdır (Kavramsal Çerçeve NÖ 30-32).

Finansal tabloların bilgi sağlama fonksiyonu, niteliksel özellikler arasında bir

dengenin kurulmasıyla mümkün olabilir. Bu dengeyi sağlayacak olanlar da önemli ölçüde karar verici konumundaki finansal tabloları hazırlayanlardır. Anlaşılmayan bir bilgi işe yaramayacağı gibi; anlaşılır olan, ancak zamanında sunulmayan bilgi de işe yaramayacaktır (Muğan, 2008: 3).

Buna binaen, finansal tabloları hazırlayanlar, diğer kullanıcıların alacakları kararlarda rasyonel karar alabilmeleri için niteliksel özellikler arasında bir denge kurarak kullanıcıların isabetli karar alabilmelerine imkân sağlayacaklardır.

1.3. TEMEL DEĞERLEME (ÖLÇÜM) ESASLARI

Varlıkların ve borçların para ile ifade edilmesi nedeniyle muhasebe teorisyenlerinin ve uygulayıcılarının üzerinde mutabakata vardıkları ortak bir değerlendirme ölçüsü belirlenememiştir. Çünkü nominal olarak anlamlı olsa dahi, paranın satın alma gücünde zamanla meydana gelen değişiklikler, aynı tutarın herhangi bir dönemin başında ve sonundaki satın alma gücünün farklılaşmasına neden olur. Buna rağmen objektif ve güvenilir olması nedeniyle tarihi maliyet yöntemi uygulayıcılar arasında çokça benimsenmiştir. Tarihi maliyet, elde edilme tarihinde o varlığın edinilebilmesi için katlanılan fedakârlıkların maliyet değerlerinin ifadesidir. Katlanılan fedakârlıklar; emek, para ya da ekonomik değer ifade eden herhangi bir varlık olabilir (Şensoy, 2003: 26).

Örneğin, satın alınan bir sabit varlığın tarihi maliyeti, kullanıma hazır hale gelene kadar katlanılan maliyetlerin tümünün toplamını ifade etmektedir. Bulunan bu tutar, doğrulanması basit olmasına rağmen ilgili varlığın sadece satın alma tarihindeki parasal değerini gösterir ve sonraki dönemlerde ticari defterlerdeki kayıtlı değer, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır.

Tarihi maliyetin ağırlığı hem ilgili varlık hem de kaynağının gerçekleşmiş işlemlerle ilişkili olarak öz ve güvenilir olması, eksikliği ise alınan kararları etkilememesidir. Tarihi maliyetin değeri, bu değer ile bir alışveriş yapılmış ise bu alışverişin belgelendirilebilir olmasından güvenilirdir (Doğan vd., 2008: 456).

Finansal tablo bilgi kullanıcıları, işletmenin mevcut mali durumu hakkında doğru bilgi sahibi olmak isterler. Finansal tabloların düzenlenmesindeki temel amaç, kullanıcıların karar verebilmelerine yardımcı olacak anlamlı bilgilerin sunulması olduğuna

göre, bu tablolarda yer alan bilgilerin mümkün olduğu kadar bir varlığın veya yükümlülüğün gerçek değerini yansıtacak şekilde sunulması beklenir (Muğan, 2008: 4).

Tarihi maliyetle ölçümde temel düşünce, konulan sermayenin korunması olduğu ve bu ölçü zamanla gerçeği yansıtmadığı için, işletmeler açısından önemli olan, varlıkların tarihi maliyeti değil işletme açısından değeridir (kullanıcı açısından değeri) ve bu çerçevede yerine koyma maliyeti (cari değer) de bu şekilde değerlendirilmelidir. Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki yaklaşım bu kaygılar sonucunda ortaya çıkmıştır (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 31).

Finansal raporlamada kullanılan ölçüm esaslarından tarihi maliyet esası geleneksel olarak varlık ve borçların değerlemesinde kullanılmakla birlikte, son dönemde yayımlanan standartların büyük bölümü, varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerle ölçülüp raporlanmasını varsaymaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 70).

Gerçeğe uygun değer ise piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından edinilecek ya da borcun devredilmesinde ödenecek fiyattır (TFRS 13, Prg. 9). Tanım kısaca, bir alışverişte iki taraf arasında anlaşma sağlanan fiyat olarak tanımlanabilir. Gerçeğe uygun değer tespit edilmesinde önemli olan nokta, gerçeğe uygun değer taraflar arasında gerçek bir işlem veya anlaşma sonucu ortaya çıkmayıp, eğer işlem gerçekleşse ne olurdu sorusunun cevabının aranmasıdır. Gerçeğe uygun değeri belirlenecek varlık veya borçla ilgili olarak işleyen bir piyasa mevcutsa bu değer belirlenmesi kolay olacaktır (Türel, 2009: 22).

Gerçeğe uygun değer, ölçümü işletmeye özgü değildir, piyasa esaslı bir ölçümdür. Varlık ve borçların bazıları için gözlemlenebilir piyasa bilgi veya işlemleri mevcut olabilir. Bunlarla beraber diğer varlık ve borçlar için bu tür işlemler ya da bilgiler mevcut olmayabilir. Fakat gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı, her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devredilmesine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Başka ifade ile borçlu konumda olan veya varlığı elinde bulunduran piyasa katılımcılarının bakış yönleriyle ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır (TFRS 13, Prg. 2).

Özdeş varlıkların ya da borçların fiyatları gözlemlenebilir olmadığında, işletme gerçeğe uygun değeri, ilgili gözlemlenebilir girdi kullanılmalarını asgari seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını azami seviyeye indiren başka bir

değerleme yöntemi kullanarak ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer, piyasa esaslı ölçüm olduğundan riske ilgili öngörülerde dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının varlık ve borçları fiyatlandırırken kullanacakları varsayımlar kullanılarak ölçümler yapılır. Sonuç olarak, işletmenin, varlığı elinde tutma veya borcu ödemesi ya da başka bir şekilde yerine getirme niyetinin bulunması, gerçeğe uygun değer ölçümünde önemli değildir (TFRS 13, Prg. 3).

“Gerçeğe uygun değer uygulanmasında söz konusu olan hiyerarşi ile ilgili şunlar söylenebilir” (Akbulut, 2012: 12):

1. Varlığın gerçeğe uygun değerini tespit edebilmek için ilk aşamada, alım satımının yapıldığı aktif bir piyasanın olup olmadığına bakılır. Eğer varlığın kota edilmiş bir borsası varsa, varlığın gerçeğe uygun değeri onun borsada alım satıma konu olan değeri olacaktır.

2. Varlığın alım satımının yapıldığı bir borsası yoksa ikinci aşama olarak, söz konusu varlığa benzer bir varlığın aktif bir piyasanın var olup olmadığına ve benzer varlığın piyasa değerine bazı ekleme ya da çıkarmalar yapılarak varlığın değerine ulaşılabilir olup olmamasına bakılır. Eğer bu yöntemin uygulanması ile gerçeğe uygun değere ulaşılacak ise bu yöntem seçilir.

3. Üçüncü olarak varlığın aktif piyasası yoksa ve benzer varlıkların piyasası ve değerinden de söz edilemiyorsa, bu durumda son aşamaya geçilir ve bir değerlendirme yöntemi uygulayarak gerçeğe uygun değere ulaşmaya çalışılır. Burada ikna edici olmak koşuluyla, varlığın maliyetinin gerçeğe uygun değerde dikkate alınması da dahil, ıskontolar, indirimler, değerlendirme yöntemleri gibi uygulamalarla varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilir.

Standartlarda gerçeğe uygun değer, tarihi maliyetin bir alternatifi değildir. Tam aksine tarihi maliyeti bütünleyici bir ölçü olarak özümsemiştir. Gerçeğe uygun değer esasına göre ölçümde, varlık veya borçlar piyasa değeri ile ilişkilendirilerek ölçüm yapıldığı için, kayıtlı değerlerinden farklı değerler bulunacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Kavramsal Çerçevesi'nin 4.56. paragrafında işletmeler tarafından çok kullanılan ölçüm esaslarından tarihi maliyet esası olduğu ve bu esasın diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılacağı ifade edilmiştir. Bu ayrıcalığı ile

standartlarda hem tarihi maliyet hem de gerçeğe uygun değere dayalı karma bir ölçüm sistemi benimsendiğini ifade etmek gerekir.

İşletmeler, kullanıcıların ihtiyaçlarına bağlı olarak finansal tablolarda ölçmek istedikleri finansal verileri belirledikten sonra, ölçümde kullanacakları ölçüm esaslarını tespit etmeleri gereklidir. Bu gereklilikten hareketle, ölçüm esasları, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Kavramsal Çerçevesinin 4.55. paragrafında aşağıda yer aldığı şekliyle düzenlenmiştir:

Finansal tablolarda hem değişik bileşimlerde ve hem de değişik derecelerde kullanılan farklı birkaç ölçüm esasları vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda ifade edilmiştir.

- **Tarihi Maliyet:** Varlığın edinilmesi tarih de alımları için ödenen nakit veya nakit benzerleri tutarlarıyla onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleriyle ölçümlenmektedir. Borçlar borç karşılığında edinilen tutarla veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örnek olarak, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla gösterilmektedir.

Bu esasa göre, ölçümle birlikte nispi olarak daha güvenilir bilgi sunulsa da enflasyon nedeniyle finansal tablolardaki bilgiler zamanla gerçeğe uygun değeri yansıtmaktan uzaklaşır. Bu yöntemin olumsuz yönü kısmen enflasyon düzeltmesi ile giderilmeye çalışılsa da tam anlamıyla gerçeğe uygun değere düzeltmeyle ulaşılabilmesi mümkün değildir.

- **Cari Maliyet:** Aynı varlığın ya da bu varlıkla eşdeğer olan bir başka varlığın alınması için mevcut da bulunan nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilmektedir.

Cari maliyet ölçümün baz alınan değer, cari değerdir. Bu değerlendirme ölçüsünde, ilgili varlığa ilişkin olarak daha önce hesaplanmış değer (kayıtlı değer veya tarihi maliyet) önemli olmayıp, değerlemeye tabi varlığın yerine alınacak aynı veya benzeri varlığın, değerlendirme tarihindeki satın alınma fiyatı önemli kabul edilmektedir (Başagaç, 2006: 31).

Bu ölçüyle değerlemede, hem varlıkların değerlendirme günü hem de varlıkların satın alınmasını da işletmeye maliyeti, cari maliyet olarak ifade edilmektedir. Borçların cari maliyeti ise kayıtlı (itibari) değer olmaktadır (Tokay ve Deran, 2008: 26-27).

- **Gerçekleşebilir Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyetlerinin de elden çıkarılmaları halinde edinilecek nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla; borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş değeriyle gösterilmektedir.

Cari maliyet esasını ile gerçekleşebilir değer esasını karşılaştırıldığında; varsayım olarak cari maliyet esasının satın almaya dayandığı, gerçekleşebilir değer esasının ise satma yaklaşımına dayandığı görülebilir (Kahraman, 2006: 40).

- **Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmelerin normal faaliyet koşullarında, gelecekte oluşturacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Bugünkü değer ölçülmesi; hem giriş hem de çıkış değerleri olmayan varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin tespit edilmesinde de bir ölçüm olarak kullanılabiliyor olmasıdır (Tokay ve Deran, 2008: 27).

Yukarıda ifade edilen değerlendirme esaslarından tarihi maliyet dışındaki ölçüm esaslarının tümü “gerçeğe uygun değer” kavramının içinde yer alır.

Önceden de ifade edildiği gibi standart koyucunun Kavramsal Çerçeve'nin 4.56. paragrafında belirttiği tarihi maliyet esaslarının diğer (gerçeğe uygun) ölçüm esaslarıyla beraber kullanılacağı ifadesi, birlikte kullanılacak uygun ölçüm esaslarının belirlenmesini gerektirir.

İşletme yönetimi, kullanıcıların ihtiyaçlarına göre gerçeğe uygun ölçüm esaslarını belirleyip verileri sunduğunda subjektiflik problemi ortaya çıkacak ve aynı işletmenin farklı zaman dilimindeki ve aynı zamandaki farklı işletmelerin finansal tablolarına ait rakamlarının karşılaştırılması imkânsız bir hal alacaktır.

Sübjektifliği önleme adına tarihi maliyetlerin daha güvenilir olduğu varsayıldığında, hem finansal tabloların ihtiyaca uygunluk kriterinin sağlanamaması hem de farklı zaman dilimlerindeki parasal değerlerin aynı zaman dilimindeymiş gibi belirtilerek toplanması problemi ortaya çıkacaktır. Farklı bir deyişle, toplam varlık denilen tutarın gerçekte neyi belirlediğinin bilememe riski vardır. Dolayısıyla, işletme yönetimi çeşitli ihtiyaçlara cevap verebilecek dengeli bir finansal tablolar seti hazırlamak için standart koyucunun yol gösterdiği şekilde mutlaka kendi yargısına da başvurması gerekmektedir (Muğan, 2008 :7).

1.4. DİĞER DEĞERLEME (ÖLÇÜM) ESASLARI

Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGGK) Kavramsal Çerçeve'de belirlediği değerlendirme esaslarının dışında, standartlarda bu esaslara karşılık gelebilecek bazı değerlendirme ölçüleri de kullanılmaktadır. Bu ölçülere kısaca aşağıda yer verilmiştir (Pehlivan ve Gerekan,2013: 37).

- **Geri Kazanılabilir Tutar:** Varlık veya nakit oluşturan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile "kullanım değerini" den fazla olanıdır (TMS 36, Prg. 6). Standart koyucu, bu açıklamayla yeni bir ölçü getirmemiş; karşılaştırma yolu ile değerlemede kullanılacak ölçüye farklı bir isim vermiştir.

Bu ölçü, varlıklardaki değer düşüklüğünün tespitinde kullanılmaktadır. TMS 36'nın 19. Paragrafında ise şöyle ifade edilmektedir; varlığın satış maliyetlerinin düşülmüş gerçeğe uygun değeriyle kullanım değerinin her ikisini de birden belirlemek her zaman gerek arz etmez. Bahsi geçen tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarların tahmin edilmesi gerekmez.

Aynı şekilde, TMS 36'nın 59. paragrafında, bu ölçünün, yalnız ve yalnızca, varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için (değer düşüklüğü olarak) kullanılacağı belirtilmiştir.

Özetle, bir varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanarak, ilgili varlığın defter değeri ile karşılaştırılır. Eğer, geri kazanılabilir tutar, defter değerinden aşağıysa; varlığın

yeni defter değeri geri kazanılabilir tutar olarak belirlenir, aksi halde eski defter değeri ile değerlemeye devam edilir (Üçkuyu, 2011: 15-16).

- **Kullanım Değeri:** Bir varlığın ya da nakittin birimden edinilmesi beklenen bugünkü değeri gelecekteki nakit akışlarıdır (TMS 36, Prg. 6). Bu değer, dört temel değerleme esasından **bugünkü değere** karşılık gelir.

Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır (TMS 36, Prg. 30-31):

1. İşletmenin varlıktan edinmeyi beklediği ilerideki tahmini nakit akışları;

Bu tahmin yapılırken aşağıdakiler dikkate alınır:

- Varlığın kullanıma süresince ve kullanılma süresinin sonunda elden çıkarılmasından beklenen nakit giriş ve çıkışının tahmin edilmesi,
 - Bahsi geçen gelecekte beklenen nakit akışlarına, uygun iskonto oranının uygulanması.
2. Gelecekteki nakit akışlarının tutarın da veya zamanlamasında oluşabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;
 3. Piyasa riskinin haricin de tutulmuş cari faiz oranıyla temsil edilen paranın zaman değeri;
 4. Varlık da ki belirsizliğe katlanmanın bedeli,
 5. Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıklarından edinmeyi beklediği ilerideki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.
- **Net Gerçekleşebilir Değer:** Bir işin normal faaliyet akışı içerisinde, tahmini satış fiyatından, satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderinin ve tahmini tamamlanma maliyetinin toplamının, çıkarılmasıyla elde edilen tutardır (TMS 2, Prg. 6). Bu değer, dört temel değerleme esasından gerçekleşebilir değere karşılık gelir.

$$NGD = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - (\text{Tahmini Satış Giderleri} + \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti})$$

Net gerçekleştirilebilir değerin; işletmenin, işin normal faaliyet akışı içinde, stokların satılmasından elde edinmeyi beklediği net tutarı gösterir (TMS 2, Prg. 7). Burada bir tahmin söz konusu olduğu için, satış fiyatının tahmini önem kazanmaktadır. Budan dolayı net gerçekleştirilebilir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde etmeği beklediği satış tutarları baz alınarak hesaplanır (TMS 2, Prg. 30). Standart koyucu burada, satış fiyatının tahmin edilmesinde cari satış fiyatlarının kullanılmasına işaret etmektedir (Bahadır, 2012: 61).

- **İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli:** Ödeme planları belli ve vadeleri sabit olan finansal araçların temel değerlendirme ölçüsüdür. Bir finansal varlığın/borcun itfa edilmiş maliyeti, gelecekteki nakit girişlerinin/ödemelerinin etkin faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değeridir (Üçkuyu, 2011: 16).

Standart itfa edilmiş maliyeti, “finansal varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutarla vadedeki tutarlar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutar” biçiminde ifade edilmiştir (TMS 39: Prg. 8). Bu değer, dört temel değerlendirme esasından *bugünkü değere* karşılık gelir.

Standartlar kapsamında kullanılan “Etkin Faiz Yöntemi (EFY)” finansal varlık veya finansal borcun itfa edilmiş maliyetinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir-giderlerinin ilişkili olduğu dönemlere dağıtılması yöntemidir (TMS 39: Prg. 8). “Etkin Faiz Yöntemi’nin temeli, hem gelecekteki hem de bugünkü değerlerin hesaplamasında basit faiz esasına göre değil “bileşik faiz esasına göre” yapılıyor olmasıdır. Bu yöntemde kullanılan ve bileşik faiz esasıyla belirlenen orana “etkin faiz oranı” denilir (Selvi, 2009: 49).

Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır (TMS 39: Prg. 8). Örneğin, bugün yapılan 1.200 TL tutarındaki yatırım veya borçlanmanın hangi faiz oranında (etkin faiz oranı), 50 gün sonraki değerinin 1.400 TL olabileceği sorusunun cevabıdır.

Etkin faiz yöntemi ile paranın zaman değeri göz önünde bulundurulduğu için, yatırım ya da borçlanmanın işlem anındaki değerinin değerlendirme anındaki değerine taşınması veya vadedeki değerinin değerlendirme anındaki değerine indirgenmesi söz konusu olmaktadır.

Eğer bir yatırımın başlangıç ve vadedeki değeri biliniyor ve etkin faiz oranı bilinmiyorsa, etkin faiz oranı (i) gelecekteki değer veya bugünkü değer formülleri aracılığı ile bulunabilir.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Yatırımın Vade Değeri (Gelecekteki) veya Nominal Değeri}}{(1+i)^{\frac{\text{Gün}}{365}}}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Yatırım veya Başlangıç Değeri (Bugünkü)} \times (1+i)^{\frac{\text{Gün}}{365}}$$

Yukarıdaki eşitliklerde görüleceği üzere, bir finansal varlığın/borcun itfa edilmiş maliyetinin etkin faiz oranı ile hesaplanmasında kullanılan etkin faiz oranı, basit faiz hesaplama esasına göre değil, bileşik faiz hesaplama esasına göre tespit edilir (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 42).

- **Defter Değeri:** Varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarıldıktan sonra finansal tablolara yüklendiği tutardır (TMS 36, Prg. 6). Bu değer, dört temel değerlendirme esaslarından *tarihi maliyet esasına* karşılık gelir.

$$\text{Defter Değeri} = \text{Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları} - \text{Kayıtlı Değer} - \text{Birikmiş Amortisman}$$

- **Amortisman Tabi Tutar:** Varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin çıkarılmasıyla bulunan tutarı gösterir (TMS 36, Prg. 6). Bu değer, dört temel değerlendirme esaslarından *tarihi maliyet esasına* karşılık gelir.

$$\text{Amortisman Tabi Tutar} = \text{Kalıntı Değer} - \text{Maliyet Bedeli}$$

- **İşletmeye Özgü Değer:** İşletmenin varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında edinilmesi beklenen veya bir borcun karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini gösterir

(TMS 16, Prg. 6). Bu değer, dört temel değerleme esasından bugünkü değer esasına karşılık gelir.

1.5. ÖLÜM (DEğERLEME) SÜRECİ

İşletmelerde varlıkların ve yükümlülüklerin ölüm süreci oldukça karışıktır. Öncelikle llmek istenenin ne olduğuna karar verilmesi gerekir. Bunun belirleyicisi kullanıcı ihtiyaçlarıdır; ancak llebilecek olanlar sadece işletmedeki parasal değerlerdir. Sonraki adım, ölçülecek niteliğin belirlenmesidir. Ölçülecek nitelikteki finansal bilgilerdir. Bu aşamada ölçü skalasına ve birimine gelindiğinde karşımıza farklı ölçüm esasları çıkmaktadır (Muğan, 2008: 5).

Standart koyucu Kavramsal ereve’de çeşitli ölçüm esasları tanımlamıştır. Bunlardan uygun olan esasın seçiminde belirleyici kriterler arasında finansal tabloların niteliksel özellikleri olsa da bu özellikler finansal tabloların sunululuşunda ortaya çıkabilecek bazı sorunlarla beraber dikkate alınarak karar verilecektir. Kullanılacak lm esası belirlendikten sonra, belirlenen esas, ölçümü yapılacak unsurlara uygulanarak parasal değerler tespit edilecektir (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 43).

Standartlarda; varlıkların ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinde ve sonraki dönemlerde olmak üzere iki aşamalı bir ölçüm süreci söz konusudur. Varlıkların ve yükümlülüklerin ilk kez muhasebeleştirilmelerinden sonraki dönemlerde yapılan ölçümler, varlık ve yükümlülüklerin yeniden lmlenmesidir. Buradaki amaç, daha önce kaydedilen bir varlığın değer düşüklüğünü göstermek veya varlıkların/yükümlülüklerin cari değerleri ile gsterilmelerini sağlamaktır (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 45).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Kavramsal erevesi’nin 4.56. paragrafında işletmeler için hem tarihi maliyet hem de gerçeğe uygun değere dayalı karma bir ölçüm sistematigi zmsendiği belirtilmektedir.

Genellikle ilk defa muhasebeleştirilmesinde tarihi maliyet esası ile ölçülerek kaydedilen parasal olmayan varlıkların birçoğu izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleme esaslarından uygun olanı ile ölçülür. Ancak standartlarda ilk muhasebeleştirilme aşamasında gerçeğe uygun değerleme esasları ile ölçülen varlıklar ve yükümlülükler de yer alır. Örneğin parasal olmayan varlıklar karşılığında elde edilen maddi duran varlıkların maliyet bedelinin belirlenmesinde, finansal varlık ve yükümlülüklerde, finansal kiralama

işlemi sonucu kiracının finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde gerçeğe uygun değerle ilk defa muhasebeleştirme yapılabilir (Pehlivan ve Gerekan,2013: 45).

Yine gerçeğe uygun değer (ilk defa muhasebeleştirilme aşamasında), işletme birleşmeleri esnasında, edinen işletme tarafından, edinilen varlıkların ve üstlenilen borçların birleşme tarihinde ölçülmesinde de kullanılır (TFRS 3, Prg. 18).

Gerçeğe uygun değerın işletmelerde varlıkların ve yükümlülüklerin ilk defa muhasebeleştirilmesi esnasında kullanılmasının nedeni, işlemin gerçekleştiği anda nakit giriş ya da çıkışı gerektirmeyen finansal olayın finansal tablolarda yer almasını sağlamaktır. Gerçeğe uygun değer, bu tip işlemler sonucu ortaya çıkan varlık ve yükümlülüklerle biçilen tutarı temsil eder. Aksi takdirde bu tip işlemlerin sonuçları finansal tablolara dâhil edilemez. Örneğin, bir havayolu şirketinin finansal kiralama yoluyla edindiği uçakları, en önemli varlıkları olmasına rağmen, bilançosunda bu varlıkları raporlayamaması, işletmenin finansal tablolarını bilgi veremez duruma getirir (Türel, 2009: 72).

Gerçeğe uygun değerın diğer bir kullanım alanı da değer düşüklüğü testi sürecinde görülür. Bu süreçte, varlığın geri kazanılabilir değeri hesaplanarak, ilgili varlığın defter değeri ile karşılaştırılır. Bu karşılaştırma da geri kazanılabilir tutar, defter değerinden düşükse; varlığın yeni defter değeri geri kazanılabilir tutar olarak belirlenir, aksi durumda eski defter değeri ile değerlemeye devam edilir.

Son olarak, gerçeğe uygun değerın varlıkların ve yükümlülüklerin ilk kayda alındığı tarihten sonraki tarihlerde yapılan ölçümlerde kullanıldığı ve değer değişiklikleri sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıpların gelir tablosu veya bilançonun özsermaye bölümünde raporlandığı görülür. Uygulamada yeni olan bu muhasebe yaklaşımı, literatürde gerçeğe uygun değer muhasebesi (fair value accounting) olarak adlandırılır (Truong vd. 2005'ten aktaran, Türel, 2009: 76).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 2 STOKLAR

2.1. GENEL AÇIKLAMA

İşletmeler için stoklar üretimin de kullanmak ve satmak ya da işletme ihtiyaçlarının tüketilmesi amacıyla edindikleri; mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme, yan ürün, yardımcı malzemeler, ticari mal, işletme malzemeleri, hurda ve atık gibi kalemlerden oluşmaktadır. İşletme stoklar faaliyetlerin devamlılığı açısından çok önemli yere sahiptir. Ayrıca stoklar, işletmenin faaliyetlerine göre farklı önem arz etmektedir.

Ticaret işletmeleri için üzerinde işlem yapılmadan satılacak mallar stok olarak sayılırken üretim işletmeleri için esas girdi olan hammadde, hammaddenin işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve üretimin nihai çıktısı olan mamuller ayrı ayrı stok kalemi olarak kabul edilir. Bu açıklamalara uygun olarak TMS 2 “Stoklar” standardı stokları üç başlık altında tanımlamıştır (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 111). Bunlar (TMS-2, Md. 6);

- İşletmenin olağan faaliyet kapsamın da satılmak üzere elin de bulunanlar,
- Satmak için üretim sürecin de olan ve
- Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklinde açıklanmıştır.

İlk maddedeki “satılmak amacıyla elde tutulan” ifadesinden ticari mal ve mamul, ikinci maddedeki “satılmak üzere üretilmekte olan” ifadesinden ise yarı mamul anlaşılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 154).

TMS – 2 Stoklar standardının, işletmelerde alım ve satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen malların maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satılmasıyla ilgili değerlendirme, izlenmesine ve ölçülmesine ilişkin ilkeler ile kuralları içermekte (Türker, 2010:106).

TMS – 2 Stoklar standardının, ticaret ve üretim işletmelerinde hem ticari malların, hem de hammaddelerin, mamullerin ve yarı mamullerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmeleri hakkındaki düzenlemeleri göstermektedir. Standart hem finansal

muhasebe yönüyle ticari işletmeleri ilgilendirirken, hem de maliyet muhasebesi yönüyle de mamul ve hizmet üreten işletmeleri ilgilendirmektedir. Hizmet işletmelerinde ise sunulan hizmetlerin stoklanması mümkün değildir. Fakat Standart, hizmet üreten işletmelerin hizmet üretim maliyetlerinin nasıl kayıt altına alacaklarını da düzenlemiştir (Özbek, 2008: 78).

2.2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe standartlarının daha kolay anlaşılabilmesi ve uygulayıcılara yol göstermek gayesiyle birçok bilimsel çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan bazılarını aşağıda özet olarak yer verilmiştir.

Özbek (2008) tarafından yapılan çalışmada standart çerçevesinde ortaya çıkan belirlenmeler tartışılmış, konu ayrıntılı örneklerle izah edilmiştir.

Güngörmüş ve Boyar (2010) tarafından yapılan çalışmada TMS – 2 Stoklar standardı çerçevesinde standart maliyet yöntemi, normal ve tam maliyet yöntemi ile birlikte karşılaştırmalı olarak ele alınmış, kapasiteden doğan, olumsuz genel üretim giderleri sapmaları, örnek uygulama ile ortaya konmuş ve aradaki farklar tam ve normal maliyet yöntemine göre ayrı ayrı muhasebeleştirilmiştir.

Türker (2010) tarafından yapılan çalışmada TMS 2 Stoklar standardına ve Türk vergi sistemine göre stokların değerlendirilmesi konusu karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve ölçüm sürecinde uygulanan yöntemler açıklanmıştır.

Bahadır (2012) tarafından yapılan çalışmada örnek uygulamalarla birlikte UFRS/TFRS’de stokların elde edilmesi ve dönemsonunda değerlemesine ilişkin işlemler ve muhasebe kayıtları açıklanmış, stoklarla ilgili standartlarda yer verilen düzenlemelerin vergi mevzuatında yer verilen düzenlemelerden bazı farklılıklarına değinilmiştir.

Dursun ve Yalnız (2013) tarafından yapılan çalışmada hizmet sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde dönem sonlarında satılmayan veya satılıp da henüz hasılat olarak mali tablolara yansıtılmayan hizmet üretim maliyetlerinin, TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları açısından değerlendirilmesine yer verilmiş; İMKB’ye kayıtlı bir konaklama işletmesinde yapılan örnek bir işletme incelemesinde, işletmenin konsolide finansal tablolarında TMS-2 Stoklar ve TMS-18 Hasılat Standartları gereği

verilmesi gereken bilgilerin sınırlı düzeyde verildiği tespit edilmiştir.

Pehlivan ve Gerekan (2013) tarafından yapılan çalışmada çeşitli standartlarda yer alan hükümler örnekler yardımıyla ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır. Bu yapılırken özellikle standartlardaki değerlendirme ölçüleriyle vergi kanunlarındaki ölçülerin karşılaştırması yapılmamış konu daha çok standartlardaki ölçülerin uygulanmasına yönelik örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Gökçen ve Cebeci (2016) tarafından yapılan çalışmada TMS 2 Standardını uygulayan ve Gıda Maddeleri Sanayi Sektörü içerisinde faaliyet gösteren halka açık şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'na sundukları finansal tablolarda, stok maliyeti hesaplama yöntemlerinden hangisinin ne oranda kullanıldığı ve işletmelerin faaliyet sonuçları üzerine etkileri araştırılmıştır.

Orhaner ve diğerleri (2016) tarafından yapılan çalışmada özel hastanelerde stok kayıtlarının TMS 2 “Stoklar” standardı açısından değerlendirilmesi yapılmış, çalışma sonucunda hastanelerde stokların kritik öneme sahip olduğu ve stok maliyetlerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Malzeme alım vade farkının kaydında, stok maliyetlerini belirleme yönteminde, hizmetlerin kaydında ve maliyet hesaplama yöntemlerinde hastane işlemleri ile TMS 2 arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiş, stokların maliyetlerin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve muhasebeleştirilmesinde mevcut sistemde boşluklar olduğu ve bu sebeple TMS 2'nin sisteme olumlu yenilikler getireceğinin düşünüldüğü ifade edilmiştir.

Başkan (2017) tarafından yapılan çalışmada “Stoklar” hesap grubu Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve TMS-2'ye göre incelenmiş, aradaki farklılıklar uygulamadaki kullanım şekillerine göre örnekler ile desteklenerek açıklanmıştır. Sonuçta da TMS-2 Stoklar standardının getirmiş olduğu avantaj ve dezavantajlar belirlenmiştir. Çalışmada ortaya çıkan en önemli farklılık olarak; stoklarda vade farkı, kredi faizinden kaynaklanan fark ve kur farkının stok maliyetine verilmemesi, ortaya çıkan farkın giderilmesi, maliyet yöntemleri seçiminde görülen farklılıklar, stokların değerlendirilmesinde ve değer düşüklüğünde görülen farklılıklar şeklinde tespit edilmiştir.

2.3. STANDARDIN AMACI

TMS – 2 Stoklar standardının amacı, stoklar ile alakalı muhasebeleştirme kayıtlarını anlatmaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak kullanılmasında, muhasebeleştirilmesinde ve elden çıkarılmasında gerçekleşen getirileriyle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetlerin belirlenmesi işlemidir. Standart, stok maliyetinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl hesaplanacağını ve gidere dönüştürüleceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin içeriği, oluşumu ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da yardımcı olur (TMS-2, Md. 1).

Standartta yer alan temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde kullanılacak esasların, satın alınan ticari malların veya üretilerek edinilen mamullerin mal oluşu ve aktifleştirilerek varlık hesaplarına yüklenmesi, maliyetlerin ölçüm yöntemleriyle elden çıkarılması sonucu tükenerek giderleştirilmesi esaslarını ve değer düşüklüğüne ilişkin kuralların tespit edilmesidir (Türker, 2010: 106).

Standartta, stok maliyetlerinin hem nasıl saptanacağı hem de nasıl gidere dönüştürüleceği ifade edilmektedir. Ayrıca maliyet değerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi açıklanmakla birlikte stokların maliyetinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi de verilmektedir (Gençoğlu, 2013: 3).

2.4. STANDARDIN KAPSAMI

TMS – 2 Stoklar standardının; stok maliyetinin nasıl belirlendiği hem varlık olarak nasıl kayda alındığını hem nasıl gidere dönüştürüleceği hem bilançoda hangi değer ile gösterileceği hem değer düşüklüğünün nasıl bulunacağını hem de nasıl muhasebeleştirileceği konularını düzenler. Bunun üzerine Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar kalemleri için kullanılır (TMS-2, Md. 2).

a) İnşaat sözleşmeleri ile bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (bakınız: TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri),

b) Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme),

c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).

TMS – 2 Stoklar standardının aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde uygulanmaz (TMS-2, Md. 2).

a) Belli başlı sektörlerde en yaygın uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değer ile ölçümleri baz alınarak; hasat dönemi sonrası tarımsal ürünler, tarım ve orman ürünleri, mineral ve mineral ürünler üreten üreticilerinin ellerinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilebilir değerler ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu döneme kar veya zarar yazılır.

b) Stoklarını rayiç değerinden satış maliyetlerini düşülerek tespit eden aracılardan ellerinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar'a ya da zarar'a yazılır.

Standartın kapsamına giren stoklar, yeni den satılmak için alınan ticari mallar ve işletme tarafından üretilen mamuller ya da üretimde olan yarı mamuller ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemelerle işletme malzemelerini içine alır. Hizmetin sunulması durumunda ise, stoklar; işletmenin hali hazırda ilgili geliri edemediği hizmet maliyetlerini içine alır. Tekrar satılmak amacıyla perakendeci tarafından satın alınan, satışa sunuma hazır ticari mal veya binalar ve arsalar ticari mal olarak stok kapsamındadır (Gençoğlu, 2013: 3).

Stoklarını gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerinin düşülerek hem ölçen hem de değer farklılıklarını kar ya da zarara yükleyen; ormancılık ürünlerinin, tarımsal ürünlerinin, madenler ve madeni ürünlerin üreticileri ya da aracılardan stokları, standartlardaki yalnızca değerlendirilme esasına tabi değildir. Örnek olarak, aracı, yakın bir zaman da satarak fiyat dalgalanmalarından ya da satış ile maliyet fiyatlarındaki değişimden kar edinmek için stok edinmişse, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşülerek stoklarının değerleri ve gerçeğe uygun değer farkını kar ya da zarar olarak kaydeder (Gençoğlu 2013: 3).

2.5. TANIMLAR

Bu başlık altındaki tanımlar iki başlık altında incelenmiştir. Birincisi, TMS 2 Stoklar standardında yer alan tanımlardır. İkincisi ise muhasebe biliminde kullanılan bazı tanımlar olup bu çalışmada atıf yapılması dolayısıyla burada kısaca tanımlanmıştır.

2.5.1. TMS – 2 Stoklar Standardında Yer Alan Tanımlar

2.5.1.1. Stoklar

Stok, işin normal faaliyet akışları içerisinde de satılmak için ellerin de bulundurulmuş, satışa sunulmak için üretilmekte olan ve üretilme üzere veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzeme şeklinde bulunan değerlerdir (TMS-2, Md. 6).

Stoklar, tekrar satılmak için satın alınan ticari malları içine alır. Örnek olarak toptancı tekrar satmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal veya tekrar satmak için alınan satışa hazır bina ve arsalar ticari mallarla ilişkili olarak stoklar kapsamında yer alırlar. Stoklar aynı anda işletme tarafından üretilen mamul veya üretim aşamasından olan yarı mamul ve üretimin sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Hizmetin sunulma durumundaysa stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (TMS-2, Md.8).

2.5.1.2. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer, normal faaliyet akışı içerisinde, tahmini satış fiyatlarından, tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyetlerinin toplamının çıkarılmasıyla edinilen tutarı gösterir (TMS-2, Md. 6). Net gerçekleşebilir değer, işletmenin işin normal akışı içerisinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı gösterir (TMS-2, Md. 7). Net gerçekleşebilir değer işletmeye özgü değerlerdendir.

Net Gerçekleşebilir Değer (NGD) = (Tahmini Satış Fiyatı) – (Tahmini Tamamlanma Maliyeti) + (Tahmini Satış Giderleri)

Örnek: “E” ürününün tahmini satış fiyatı 130.000.- TL’dir. Tahmini satış gideri 99.000.- TL ve tahmin olarak tamamlanma maliyeti ise 15.000.- TL’dir. Ürünün net gerçekleşebilir değeri ise;

$$NGD = 130.000 - (15.000 + 99.000) = 46.000.- TL$$

2.5.1.3. Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer, piyasa da karşılıklı pazarlık ortamlarında, istekli ve bilgili grupların arasında hem varlık elde değişimi hem de borç ödemesi durumlarında ortaya çıkan değerdir (TMS-2 Md. 6). Gerçeğe uygun değer, stokun piyasa da karşılıklı pazarlık ortamlarında istekli ve bilgili grupların arasında değişim edilebilecek tutardır. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stokun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutarala eşitliği olmayabilir (TMS-2 Md. 7). Gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü değerlerden biri değildir.

2.5.2. Muhasebe Biliminde Yer Alan Bazı Tanımlar

Bu başlık altında stoklar ile ilgili muhasebe bilimin de kullanılan; ticari mal, hammadde ve malzeme, yarı mamul, yan ürün, yardımcı malzeme, mamul, işletme malzemesi, hurda, atıklar gibi tanımlamalara yer verilecek.

2.5.2.1. Ticari Mal

İşletmelerin amacı ticari olup alınıp satılmak için ellerin de bulundurlar.

2.5.2.2. Hammadde ve Malzemeler

İşletme üretiminde kullanılmak için alınan ve üretimin sürecinde tükenen ve şekli değişen her türlü madde ve malzemelere denir. Hammadde ve malzeme, üretilen ürünlerin şekline direk katılırlar. Bunların hangi ürün için ne kadar kullanıldıkları hesaplanabilir.

2.5.2.3. Yarı Mamul

Üretim süreci içine girmiş ancak en son şeklini almamış ve üretim basamakları kapsamına da bulunan yarı işlenmiş maddedir. Bu durumdaki ürünlere ara mamuller olarak da ifade edilmektedir.

2.5.2.4. Mamul

Üretimin basamaklarını tamamlayıp en son şeklini alarak hem kullanım hem de satışa hazır hale gelen maddelere denir.

2.5.2.5. Yan Ürün

Ana ürünlerin üretimi esnasında ortaya çıkan, esas mamule oranla maliyeti olmayan mamullerdir.

2.5.2.6. Yardımcı Malzeme

Mamul üretilirken ürünün bünyesine doğrudan doğruya girmesinin yanında, teknik ve mali yönden hangi mamulde ne kadar kullanıldığının tespit edilemeyen ürünlerdir.

2.5.2.7. İşletme Malzemesi

İşletmenin devamlılığı için kullanmak ihtiyacını da olduğu ve üretimde dolaylı olarak kullanılan lakin üretilen ürünlere direk katılmayan, yardımcı maliyet yerlerinde kullanılan maddelerdir. Özellik olarak bu malzemelere tüketim malzemesi de denilir.

2.5.2.8. Atık

Bir maddenin, çalışma sonucunda kullanıldıktan sonra üretim dışı kalan ve genellikle sanayide kullanım dışı bırakılan kısmıdır.

2.5.2.9. Hurda

Ürünlerin üretim basamakları bittikten sonra, işe yaramayan ve tamir edilemeyecek derecede bozulmuş olan ve kullanılmayacak vaziyette olan maddeler ile mali ve fiziksel ömrünü doldurarak duran varlıklardan çıkan varlıklara denir.

2.6. STOKLARIN MALİYETİ

Stokların maliyetleri; satın alma maliyetini, dönüştürme maliyetini ve stokların hali hazırdaki duruma ve konuma gelmesi için katılan diğer maliyetleri kapsar (TMS-2, Md. 10).

Stok maliyetlerine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen maliyetlere ile ilgili (TMS-2, Md. 16):

- a. Normal üstünde gerçekteşen, ilk madde ve malzeme, işçilikler ve diğeri üretim maliyetleri,
- b. Bir sonraki üretimin aşaması için zorunlu olanların dışındaki depolama giderleri,
- c. Stokların hali hazır daki konum ve duruma gelmesinde etkisi olmayan genel yönetim giderleri,
- d. Satış giderleri.

2.6.1. Satın Alma Maliyeti

Stok satın alma maliyetleri; satın alma fiyatları, ithalat vergileri ve diğeri vergiler ile nakliye ve yükleme-boşaltma maliyetleriyle ürün, hizmet ve malzemelerin elde edinilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğeri maliyetlerdir. Satın alma maliyetinin belirlenmesinde ticari iskontolar, indirimler ve diğeri benzeri kalemler, indirim konusudur (TMS-2, Md. 11).

TMS- 2, KOBİ ve TFRS Bölüm 13 arasındaki tek fark, TMS- 23'ün bazı stokları da içine alacak şekilde özellikli varlıkların satın alınması, yeni den yapılması ya da üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma giderlerinin, ilgili özellikli varlık maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilmesini gerekli kılmasıdır. KOBİ ve TFRS' de ise özellikli varlık tanımı verilmemekle birlikte, tüm borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesi zorunlu bir uzun süreyi gerektiren varlıklardır. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır varlıklar ile hem kısa sürede ve hem de sürekli ve büyük miktarlarda üretilen stoklar, özellikli varlık sınıfın da yer almamaktadır (Gençoğlu, 2013: 4).

2.6.2. Dönüştürme Maliyeti

Stok değişme veya dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretimle direk ilgili giderlerdendir. Bu giderlerin yanın da ilk madde ve malzemelerin mamul e

dönmesin de ortaya çıkan değişen ve sabit olan genel üretim giderlerinden sistemli bir şekilde dağıtılan tutarlarıdır (TMS-2, Md. 12).

Sabit genel üretim giderleri; teçhizatların bakım-onarım giderleri, amortisman ve fabrika binası gibi, üretim miktarlarından bağımsız olarak bu oranla sabit kalan dolaylı üretim maliyetleriyle işletmenin idaresi ve yönetimiyle ilgili giderlerdir. Sabit giderlerin toplamı belirli üretim kapasitesinde deşışkensisiz kaldığından, bu kapasite içerisinde de gerçekleştirilen üretim miktarlarına bağı olarak birim başına düşen sabit gider payı, üretim miktarı ile ters oranlanmaktadır (Gençoğlu, 2013:13).

Örneğin, 3.000 birim için zorunlu olan sabit giderler 60.000,-TL ise bu kapasite ile üretilen miktarın (e) değiştiiğinden birim sabit giderleri;

$$E = 100 \text{ birim için} \quad a = 60.000 / 100 = 600 \text{ TL}$$

$$E = 200 \text{ birim için} \quad a = 60.000 / 200 = 300 \text{ TL}$$

Değişiklik gösteren genel üretim gideri, dolaylı işçilik ve dolaylı malzeme gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olan değişen dolaylı üretim giderleridir (TMS-2, Md. 12).

Standardın gereği olarak sabit genel üretim giderinin üretim maliyetlerine dağıtımın ya da tahsisinde, üretim tesislerinin normal kapasitesi baz alınarak yapılmaktadır (Gençoğlu,2013: 13).

Normal kapasite, planlanmış bakım-onarım çalışmalarından doğacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem ya da sezonda edinilmesi beklenen ortalama üretim tutarıdır. Gerçek üretim düzeyi, normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Normal kapasiteye göre sabit maliyetlerin yüklenmesi, her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarının, dönemler itibariyle dalgalanma göstermesini engeller. Böylece düşük kapasiteyle çalışıldığında birim maliyetlerin artması engellenmiş olur. Dağıtılmamış genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara kaydedilir. Olağandışı olarak yüksek düzeyde üretimin gerçekleştirildiği dönemlerde, her bir ürüne dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı azaltılarak, stokların maliyet bedelinden daha yüksek miktarla değerlenmesinin önüne geçilmiş olur.

Burada da ifade edildiği gibi standarda göre, üretim miktarının artış olması durumunda birim başına sabit giderlerin azalması sebebiyle birim mamul maliyetlerindeki azalmanın dikkate alınması ancak üretim miktarının azalması halinde ise birim başına sabit giderlerdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması, maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanması, maliyetlere yüklenmeyen farkın dönem gideri olarak kayıtlanması gerekmektedir. Şuan ki uygulamalarımızda âtil kapasiteye isabet eden sabit giderler genellikle üretim maliyetlerine yansıtılmaktadır (Gençoğlu, 2013: 13).

Normal maliyetleme sisteminde sabit genel üretim giderleri kapasite kullanım oranına göre, değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. Üretim maliyetleri direkt hammaddeler, direkt işçilikler, değişken genel üretim gideri ve sabit genel üretim giderinin dönem içerisinde kullanılan kapasiteye ait olan kısımlarından oluşmaktadır. Boş kapasiteye tekabül eden sabit genel üretim giderleri, dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Örnek olarak tam kapasitenin yarısı kullanılmışsa, toplam sabit maliyetlerin de %50'si üretim maliyetlerine eklenir. Bu şekil de tam maliyetleme sistemindeki, üretim arttıkça kar'ın artmasındaki sakınca kısmen giderilmiş olur. Bu sistem maliyet rakamlarının dönemler itibariyle dalgalanmasını engellediğinden karşılaştırma ve planlama açısından daha kullanışlı maliyet rakamları elde edilmesini sağlamaktadır. Üretimin satıştan fazla olması durumların da, kullanılan maliyetleme sistemine göre, kar rakamı değişir. Eğer tam maliyetleme kullanılırsa (yani kapasite kullanım oranına bakılmaksızın bütün maliyet unsurları üretim maliyetlerine alınırsa) normal maliyetlemeye göre kar daha fazla çıkmaktadır. Çünkü tam maliyetlemede sabit maliyetlerin tamamı maliyetlere girmekte, dolayısıyla satılmayan mamul stokları içerisinde sabit maliyet payları da bulunduğundan stok değerleri artmakta, dönem karı da artmaktadır (Gençoğlu, 2013: 14).

Normal kapasite kullanımı neticesinde maliyet oluşumunda etkili olan unsurlar şunlardır;

- a) Direkt işçilikler
- b) Değişken genel üretim giderleri
- c) Sabit genel üretim giderleri (Kullanılan kapasite %)
- d) Direkt Hammaddeler

Örnek: Normal kapasite ile çalıştığı zaman üretim miktarı 100.000 birim olan bir İşletmenin toplam sabit genel üretim gideri 5.000.000 TL'dir ve bu işletme bir maliyet dönemi için de 80.000 birim üretim yapılmıştır.

Normal kapasiteye göre oranın dağıtımı: $5.000.000 \div 1.000.000 \text{ birim} = 50 \text{ TL / birim}$

Stoklara dağıtılan: $50 \times 80.000 \text{ birim} = 4.000.000 \text{ TL}$

Dağıtılmamış 1.000.000 TL gider olarak kaydedilir.

2.6.3. Diğer Maliyet

Stokların mevcut duruma ve konum getirildikleri nispette stok maliyetlerine dahil edilmektedirler. Örnek olarak, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin ya da özel müşteri siparişlerine ilişkin ürün tasarlanması ve geliştirilmesi maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygundur (TMS-2, Md. 15). Geliştirme ya da tasarım maliyetinin den gelen ekonomik faydanın bir varlığın üretim maliyet unsuru olarak düşünüldüğü durumlarda, geliştirme maliyetleri amortisman giderleri şeklinde varlık maliyetlerine katılır (Özbek,2008: 87).

Bazı giderler vardır ki stok maliyetlerine alınmazlar ve hangi dönem de oluştu ise o dönemin gideri olarak kabul edilirler. Bunlara örnek olarak aşağıda belirtilen giderler gösterilebilir (TMS-2 Md. 16):

- a) Daha sonraki üretim aşamaları için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- b) Beklenenin üzerinde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- c) Satışın giderleri ve
- d) Stokların buldukları konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleridir.

2.6.3.1. Özel Siparişler

TMS-2 Stoklar standardına göre, genel üretim giderleri olmamakla birlikte, siparişlerle direk ilişkilendirilebilen tasarım, fizibilite ve geliştirme gibi. Dönemsel giderler, üretim maliyetlerine eklenebilir.

2.6.3.2. Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri

TMS -2 Stoklar standardında, ürünlerin üretimleri esnasında ortaya çıkan, beklenenin üstündeki işçilik, diğer üretim maliyetleri ve ilk madde ve malzeme dönem gideri olarak kayıt edilir.

2.6.3.3. Depolama Gideri

TMS -2 Stoklar standardında, üretim faaliyetleriyle ilgili olan depo giderlerinin ürünün maliyet giderlerine eklerken, depolama giderleri bu maliyetin dışında kalmasından dönem gideri olarak yevmiye kaydına alınır. Satın alınan stokların işletme ya da işletmenin dışında herhangi bir yerde depolanmasıyla ortaya çıkan bu maliyetin, alış işleminin tamamlanmasıyla ortaya çıkmakta fakat alış giderlerinden değildir. Yine de duruma göre dönem giderlerinde ya da üretim giderlerinde de belirtilir.

2.6.3.4. Stok Maliyeti İle İlgili Olmayan Yönetim Giderleri

TMS -2 Stoklar standardına göre, stokların hali hazırdaki duruma ve konum getirilmesinde artışı olan yönetim gideri, stok maliyetlerine eklenebilirken, artışı olmayan genel yönetim giderleri ise dönem giderleri olarak kayıt altına alınır.

2.6.3.5. Satış Giderleri

TMS -2 Stoklar standardında, ürün üretimlerinden sonra ortaya çıkan satış maliyeti, üretim maliyetiyle ilişkisi kurulmadan direk dönem giderleri olarak kayıt altına alınır.

2.6.3.6. Özellikli Varlıklar

TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardında, özellikli varlıklar, “Amaçlanan kullanım ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.” şeklinde tanımlanmaktadır.

TMS -2, stoklara ilgili ortaya çıkan borçlanma maliyetlerini dönem gideri olarak kabul edilir. Ancak, özellikli varlıklarla ilişkili olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetlerini ise, istenirse stok maliyetine katıla bileceği öngörülmektedir.

2.6.3.7. Vadeli Alışlar

TMS – 2 Stoklar standardına göre, stok tedarikinde oluşan vadeli alış farklarının, stok maliyetlerine verilmeyip, tedarik edildiği döneme faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi işlemidir.

2.7. STOK MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

Stokların satılması ve dönemin sonunda stok değerlendirilmesiyle ilişkili konular TMS-2 Stoklar standardının 23. ve 27. paragraflarında ifade edilmiştir. Normal şartlar altında birbirleriyle ikame edilemeyen yerine geçmeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da satın alınan mallar ya da hizmet maliyetleri, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak tespit edilir (Gerçek parti maliyet yöntemi) (TMS-2, Md. 23).

Maliyetlerin özel olarak tespiti, maliyeti belirlenen stok kalemleriyle olan ilişkilerini gösterir. Yöntemin, belirli projeler için ayrılan stoklarla ilgili olarak, bu stokların alınmış ya da üretilmiş olduklarına bakılmaksızın, kullanılabilir. Fakat, gerçek parti maliyet yöntemi genelde birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden meydana gelen stoklar için kullanışlı bir hesaplama yöntemi değildir. Buna göre, dönemin kar'ı ya da zararı üstündeki etkisini görmek maksadıyla stoktaki kalan kalemleri seçme yöntemi uygulanabilir (TMS-2, Md. 24). Stoklar da kalan kalemlerle seçme yöntemleri ağırlıklı ortalama maliyet ve ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemleridir (TMS-2, Md. 25).

Maliyet ölçümlerinin de fiili maliyetler baz alınmakla beraber, bulunan sonuç yaklaşık maliyete ise, stok maliyetlerinin ölçümüyle ilişkili standart maliyet, perakende ve de en güncel alış fiyatı gibi teknikler uygulanabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak takip edilir ve gerek görülmesi halinde hali hazırdaki durumlar dikkate alınarak yeniden tespit edilir. Perakende yöntemi ise, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığından perakende satış yapan diğer işletmeler tarafından, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişim gösteren birden fazla kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılmaktadır. Yöntemde, stok

maliyetlerinin, stok satış değerlerinden uyumlu bir brüt kâr marjının düşürülmesi amacıyla bulunur. Kullanılması istenen yüzde oranının belirlenmesinde, orjinal satış fiyatlarından düşük fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Genellikle, her perakende satış bölümleri için yaklaşık bir oran kullanılır. (Gençoğlu, 2013: 19).

İşletmeler genellikle ortak kullanıma ve niteliğe sahip stoklar için benzer maliyet metoduyla hesaplar. Kullanım alanları ya da türü nün farklılığından dolayı mevcut stoklar için de değişik maliyet hesaplama metodları kullanılabilir (TMS-2, Md. 25). Mesela, özdeş stoklar işletmenin farklı birimlerinde de muhtelif kullanım alanlarına sahip olabilmektedirler. Fakat stokların coğrafi konumundaki farklılıklar benzer stok kalemi için muhtelif maliyet hesaplama metodlarının kullanımını destekleyici nitelik de değildir (TMS-2 Md. 26).

2.7.1. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyetlerinin belirlenmesiyle ilgili TMS 2 Stoklar standardında üç farklı maliyet hesaplama yönteminden bahsedilmiştir. Bunlar; gerçek parti maliyet metodu, ilk giren ilk çıkar metodu ve ağırlıklı ortalama maliyet metodudur. Standartta; normal şartlarda birbirleriyle değiştirilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için yapılan veya satın alınan mal veya hizmet maliyetlerinin, her bir varlığa ilişkin özel maliyetiyle veyahut diğer bir ifadeyle gerçek parti maliyet yöntemiyle belirleneceği ifade edilmiştir (TMS-2, Md. 23). Bunlar dışında kalan stok maliyetlerinin ağırlıklı ortalama maliyet metodu veya ilk giren ilk çıkar maliyet hesaplama yöntemleriyle belirlenebileceği ifade edilmiştir (TMS-2, Md. 25). Stok değerlendirme yöntemlerinden biri olarak kullanılan son giren ilk çıkar yöntemine ise ilgili standartta değinilmemiştir (Pehlivan ve Gerekan, 2013: 121).

2.7.1.1. Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

İşletmeye alınan stokun işletme alındığı tarih bilinmekte ise, stoktan çıkış yapıldığında da bu değerler ile birlikte değerlemenin yapılmasına yardımcı olan metot dur. Olağan durumlar da birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için hem üretilen hem de satın alınan mal ya da hizmet maliyetleri, varlıkların her birine ilişkin özel maliyetleri dikkate alınarak tespit edilir (TMS 2, Md.23). Başka bir deyişle stoklar “bire bir gerçek olan maliyetleriyle değerlendirilir”. Örneğin traktör galerileri dönem sonu stokların da maliyet belirlenmelerinde de, ellerinde kalan traktör stoklarının her birinin

maliyetini motor numarasıyla alış faturalarının karşılaştırılmasıyla bulunur. Bu yöntem uygulamamızda “Has (gerçek) Maliyet Yöntemi” ile ifade edilmektedir (Selvi, 2009: 95).

Maliyetlerin belirlenmesinin özel olarak yapılması, maliyeti tespit edilen stok kalemleriyle ilişki kurulmasıyla belirlenir. Belirtilen yöntemin, belirlenen bir proje için ayrılan stoklarla ilgili olarak, bu stokların üretilmiş veya satın alınmış olmasına bakılmaksızın kullanılabilir. Özel maliyet yöntemi genelde birbirleriyle ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılması daha uygundur (TMS 2, Md.23).

2.7.1.2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemindeki; stok kalemlerinin her bir maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan ya da üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması ile hesaplanmaktadır. Ortalama, işletmedeki işin faaliyet akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım veya üretim sonrasında (Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanır (TMS 2, Md.27).

2.7.1.2.1. Dönem Sonu Ağırlıklı Ortalama Maliyeti

Yöntemde faaliyet dönemindeki farklı tarih ve farklı fiyatlarla yapılan alışların tutarları da dikkate alınarak ortalama bir maliyet bulunur. Ortalama maliyet dönem sonlarında yapıldığından bu yöntem aralıklı envanter yöntemiyle uyumludur (Ataman, 2005: 118).

2.7.1.2.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyeti

Bazı işletmeler işlemleri sürekli envanter bazlı yürütmektedir. Yeni her mallın alınmasından sonra, o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanması esasına dayanır. Dönem sonu mal mevcudu da en son hesaplanan ağırlıklı ortalama maliyetle değerlendirilir. Yöntemdeki maksat, kısa vadede olan fiyat hareketlerinin stok değerleri üzerindeki etkisini azaltma eğilimlidir. Yeni her mallın alış, mevcut ortalama maliyetten farklı bir bedelle yapıldığı takdirde, hesaplanacak yeni ortalama maliyet, fiyat hareketleri yönünde değişiklik gösterir (Güçlü, 2008'den aktaran: Yıldırım ve Kocamış: 2011).

2.7.1.3. İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi

Normal durum da birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleriyle özel projeler için üretilen ya da satın alınan hizmet ya da malların dışında kalan stok maliyetlerinin belirlendiği yöntemlerden biri olan ilk giren ilk çıkar yönteminde, ilk üretilen veya satın alınan stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılmıştır (TMS 2, Md.27).

İlk giren ilk çıkar yöntemi, stok kalemlerin deki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malın, giriş sırasıyla çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayımlarına dayanır. Yöntemde çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeliyle, hesap dönemi sonunda kalan stoklarsa; en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir. Enflasyonist ortamlarda bu yöntem aktif kar oluşmasına sebeptir. Bu yöneme göre dönem sonu mevcudu en son alışların maliyetlerini yansıtması nedeniyle, diğer stok değerlendirme yöntemleri içinde stoklar kalemini bilançoda cari maliyetlere en yakın olan metot dur (Güçlü 2008'den aktaran: Kocamış ve Yıldırım: 2011).

2.7.1.4. Ortak Ürün veya Yan Ürün Maliyeti

TMS – 2 Stoklar standardın da ortak ürün ve yan ürün ile ilgili düzenlemeler 14. Paragrafla düzenlenmiştir.

Ürün süreç olarak üretim de iken birden fazla ürün aynı anda üretilebilir. Beraber üretilen ürünlerin ana ürün olduğu “ortak ürünler” ya da ana ürün ve yan ürün olabilir. Bazen üretilen ürünlerin her birinin üretim maliyetleri ayrı olarak belirlenememektedir. Bu maliyetler ürünler arasında tutarlı ve rasyonel olarak dağıtılmaktadır (TMS-2 Md. 14). Aksi bir durum olmadığı müddetçe bu dağıtım, ürünlerin ayrı olarak tanımlanabildiği hem üretim aşamasında he de üretimin tamamlanma aşamasında ürünlerin nispi satış değerleri baz alınarak yapılır (Gençoğlu, 2013: 20).

Yan ürünler, yapıları gereği genellikle önem arz etmezler. Durum bu şekilde ise, yan ürün net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülür ve miktar ana ürün maliyetlerinden düşülür. Yapılan bu faaliyetle sonucun da, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık arz etmez (TMS-2 Md. 14).

Ortak ürünler veya ana ürünler ile yan ürün maliyetleri ayrı ayrı tespit edilemiyorsa, ortak maliyetler satış değerleri baz alınarak oranlanarak dağıtılır. Yan ürünlerin satış değeri

azsa, bu değerin net gerekleſebilir değeri ana ürün stok maliyetinin içinde yer almaması ve bilançoda ayrıca gösterilmesi lazım gelmektedir. Mevcut uygulamalarda hurda ve yan ürün maliyetlerinin genellikle stok maliyetleri içinde yer almaktadır ve net gerekleſebilir değerin tanımı mevcut vergi yasaların da yer almadığından tanımlanmamaktadır (Gençoğlu, 2013: 20).

Yan rn stok hesaplarına alınarak muhasebeleſtirildięi gibi hiç bir stok hesabına alınmadan satıldıkları esnada da doğrudan gelir hesaplarına yazılarak kaydı yapılabilir.

2.7.1.4.1. Piyasa Değeri Yöntemi

Bu yöntem ile piyasa fiyatıyla mamul maliyetleri arasında bir bağlantı olduğu varsayımıyla iſlemler yapılır. Birleſik maliyetlerin ortak ürün satıſ gelirlerine göre dağıtılmaktadır. Yöntem ile ortak ürünlerin her bir kaleminin piyasa satıſ fiyatlarının üretim miktarlarıyla çarpılmasıyla satıſ gelirleri hesaplanır. Daha sonra da her bir ürünün toplam satıſ getiri oranları hesaplanır ve maliyetler bu oranlara göre yansıtılır (ztrk, 2010:7).

Piyasa değer yöntemlerinin kullanılabilmesi için, üretilen her bir ortak ürünün piyasa fiyatlarının biliniyor olması gereklidir. Bunun zerine yöntemin kullanılabilmesi için ortak üretilen ürünlerin piyasada satıſ da olması gereklidir. Yeni kurulan ya da ilk kez ortak ürünü üreten iſletmelerin bu uygulama yöntemini kullanması gttr. Bunun nedeni ise retmiſ olduğu ortak ürünlerin piyasa fiyatı daha oluſmamıſtır (ztrk, 2010:7).

2.7.1.4.2. Net Gerekleſebilir Değer Yöntemleri

Bu yöntem net satıſ hasılat yöntemi ya da nispi satıſ değeri yöntemi olarak da adlandırılır. Bu yöntemde, birleſik ürünlerin tamamlanmamıſ kısmı için yapılan ek giderlerin ürünün satıſ getirilerin den çıkarılır. Her bir ürünün net satıſ hasılatları toplam net satıſ hasılatına bölünerek ürünlerin net satıſ hasılat oranı hesap edilir (Gençoğlu, 2013: 21).

2.7.1.5. Hizmet Sunan İſletmelerde Stok Maliyetleri

Hizmetler, iſletmelerin yeteneklerini ya da ürünlerini kullanan alıcı-alıcılara yönelik faaliyetlerin gerekleſmesi veya mſteriler için eſitli görevlerin ya da faaliyetlerin yerine getirilmesi ſeklinde tanımlanır. Hizmet sektörünün birbirlerinden

bağımsız özellikte birçok alt sektörleri içerisinde de barındırmaktadır. Hizmet işletmeleri sundukları hizmetlerin ticari ve üretim işletmelerden farklı olarak ellerin de tutamaz, stoklayamaz, takas edemez ve hizmetin sunumunda toplam maliyet içinde daha düşük bir oranla ilk madde ve malzeme maliyetlerine yansıtılır.

Stok kavramı hizmet işletmelerinde iki yönüyle göz önünde bulundurulmaktadır. Bunlar; biri sunulan hizmettir. Örnek olarak: Bir konaklama işletmesinin de konukları için oda verilmesidir. Bu odaların konuklarının kullanımına hazır hale gelmesi için personel gerekmektedir. Diğeri ise üretim işletmelerinin hizmet sunulması için gereken ilk madde ve malzemeleridir. Örneğin: Bir konaklama işletmesinin de müşterilerine hizmet verebilmesi için yemek vermek durumundadır ve bu yemeklerin hazırlanması için malzeme gereklidir bu işletme stoklarını oluşturmaktadır.

Standartta, verilen hizmet ile ilgili gelirlerin mali tablolara da gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderlerin stok hesabına eklenmesi gerekmektedir. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esasın da kontrol işlemlerini yürüten personel de dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin diğer maliyetler ve işçilik ücretleri ile bunlarla bağlantılı olabilecek genel giderlerdir. Genel yönetim ve satışla ilgili personellerin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer maliyetlerin, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Çünkü bu giderler, faaliyet döneminde gider olarak mali tablolara yazılır. Bir hizmet sunan işletmenin stoklarının maliyetleri, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilişkili olmayan maliyetleri yansıtmaz (Dursun ve Yalnız, 2013: 43).

2.7.1.6. Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

“TMS- 41 Tarımsal Faaliyet” Standardından da ifade edildiği gibi, işletmenin canlı varlıkların hasadıyla edinmiş olduğu tarımsal ürünler ile hasat yerindeki gerçeğe uygun değerlerin den satış giderleri düşükten sonra ortaya çıkan net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Standardın uygulama yönüyle stok maliyetleri bu değerlerdir.

Örneğin bir yoğurt üreticisi, mandıra faaliyetlerinin den edindiği sütle yoğurt üretilmektedir. Süt keçisi, hasat noktasına kadar (sağıma kadar) stok değeridir. Hasat noktasındaki (sağımda) süt, stok olarak muhasebeleştirilir.

2.7.1.7. Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri

Konaklama işletmelerinde faaliyet dönemleri içinde ortaya çıkan maliyetlerini işletme departmanlarında (haberleşme, yiyecek) ilgili hesapların yardımcı hesaplarında takip edilmektedir.

Hizmet üreten işletmelerde; ortaya çıkan hizmet üretimiyle ilişkili maliyetler stoklanabilir maliyetler olarak kabul görmediğinden faaliyet dönemi boyunca 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına toplanmakta ve dönemin sonunda gelirlerin tahakkukuna veya tahsilatına bakılmayarak 741 Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma Hesabı aracılığı ile direk 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına yansıtılır.

Dönemsellik kavramı muhasebenin esas kavramlarından biridir. Bunun gereğince her dönemin geliri ve giderleri kıyaslama yapılarak o döneme ait kârlar veya zararlar hesaplanır. Yine gelir tablosu esaslarındaki; belirli bir dönemde gelirleri ve satışları bunları edine bilmek için yapılan satışların maliyetleri ve giderleriyle karşılaştırılmasıdır. Hizmet üretim işletmeleri için TDMS açısından yukarıda bahsettiğimiz durum, hem gelir tablosu ilkesine hem de dönemsellik kavramına aykırılıkları vardır. TMS- 2 Stokların Standardında bu aykırılıklar düzenlenmiştir (Dursun ve Yalnız, 2013:142-143).

Şuan ki sistemimiz de hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği öngörülmediğinden Tek Düzen Hesap Planı'nda buna yönelik bir hesap yer almamaktadır. Hali hazırda sistem ile TMS – 2'nin uyumlaştırılabilmesi için, hesap plan tablosuna da "154 Hizmet Stokları Hesabı" adı altında bir hesap açılmasını teklif edilmiştir. Dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanan giderlerden, hasılatın mali tablolar da gelir olarak yansıtılmayan kısmındaki giderdir 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla, 154 Hizmet Stokları Hesabına aktarılırken, kalan kısmı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılır.

2.8. STOK KAYIT YÖNTEMLERİ

2.8.1. Aralıklı Envanter Yöntemi

Aralıklı envanter yöntemi, çok çeşitli ve küçük hacimli mal alım satımı ile uğraşan işletmeler tarafından kullanılır. Çünkü bu işletmeler her türlü malın birim maliyetini her an izleyemezler ve mal satışı yapıldığı zaman satılan bu malların hangi tarihte ve ne kadar

maliyetle alınmış olduklarını saptayamazlar. Bu nedenle de daha basit bir yöntem olan aralıklı envanter yöntemini kullanırlar (Gücenme 2005'ten aktaran, Özmen:2008).

Aralıklı envanter yönteminde faaliyet dönemleri için de satılan mal maliyetlerinin bedelleriyle ilgili herhangi bir kayıtlama olmaz. Dönemin sonunda, yapılan malların envanter ve değerlemesiyle işletmenin elinde bulundurduğu mallın maliyet bedeli tespiti yapılır. Ticari Mallar hesabının borç bakiyelerin den, mevcut malların maliyet değerinin düşülmesiyle faaliyet dönemleri içersin de satılmış olan malların maliyet bedelleri bulunur. Bu yöntem, dönem içerisindeki mal mevcudu, satılan malların maliyet bedeli ve mal satış karına ilişkin bilgiler vermemesine rağmen, sürekli envanter yöntemine göre daha basit bir yöntemdir.

Aralıklı envanter yöntemini kendi içinde ikiye ayırmak mümkündür (Ataman: 2005).

- **Görgül Yöntem (Tecrübi Metod):** Bu yöntemde mal hareketlerinin değer ve sonuçları tek bir mal hesabında izlenmektedir. Bu yöntemde alış ve satışları bulmak için bazı hesaplamalar yapmak gerekir. Örneğin; satışları bulmak için mal hesabının alacak toplamından alış iade ve alış iskontolarını, dönem içi alışları bulmak için de borç toplamından dönem başı mevcudunu, satış iadelerini ve satış iskontolarını çıkarmak gerekir.

- **Gelişmiş Görgül Yöntem (Geliştirilmiş Tecrübi Metod):** Bu yöntemde alışlar, alış giderleri, satış iadeleri, satış iskontoları, satışlar, alış iadeleri ve alış iskontoları ayrı hesaplarda izlenmiştir. Bu yöntemde dönem sonunda bütün hesaplar mal hesabına devredilir. Aralıklı envanter yöntemiyle kayıtlarını tutan işletmelerde mal sayım sonuçları işletmedeki fiilen mevcut mal miktarını gösterir. Bu nedenle işletmenin mal sayımıyla fireler doğrudan hesaba katılmış olacağından fire kaydı yapılmaz. Ayrıca bu yöntemde mal sayım fazlalık ve noksanlıklarının tespit edilmesi oldukça zordur. Bunun için, tüm mal giriş ve çıkışlarının türleri itibariyle ayrı ayrı belgelerden çıkarılması ve sayım sonuçları ile karşılaştırılması gerekmektedir. Stok hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre kayıtlarında izleyen işletmelerde stok hesaplarının borç ve alacağına farklı değerlerle kayıt yapılması nedeniyle hesabın bakiyesi ne kar/zararı ne de stoklardaki mevcudu verir. Bu nedenle işletmenin elindeki stok mevcudu ile satış karının muhasebe dışında hesaplanarak kayıtların yapılması gerekir (Çabuk, 2009: 81).

Dönem sonunda muhasebe dışı envanter işlemleri sırasında işletmedeki ticari mallar fiziki olarak sayılmakta ve satılmayarak stoklarda kalan ticari malların maliyeti hesaplanmaktadır. Daha sonra bir önceki dönem içinde yapılan mal alışları toplamından dönem sonu mal mevcudu çıkarılmak suretiyle Satılan Ticari Mallar Maliyeti (STMM) hesaplanmaktadır. “621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı” borçlandırılarak, karşılığında “153 Ticari Mallar Hesabı” alacaklandırılmak suretiyle muhasebe içi envanter işlemi gerçekleştirilmektedir (Erkan vd., 2010: 87). Sonuç olarak Satılan Ticari Malların Maliyetleri aşağıdaki eşitlikle bulunabilir;

Satılan Ticari Mallar Maliyeti (STMM) = Dönem Başı Mal Mevcudu + Dönem içi Mal Alışları – Dönem Sonu Mal Mevcudu

2.8.2. Sürekli Envanter Yöntemi

Sürekli envanter yönteminde normal şartlarda mal hesabının borç bakiyesi işletmenin elindeki mal miktarını verir. Fire, çalınma, kaybolma veya kayıtlara geçmeyen bir işlem yoksa hesabın borç bakiyesinin fiili sayım sonuçlarına eşit olması gerekir. Eğer fark varsa farkın sayım noksanı veya mal sayım fazlası olarak kayıtlara geçirilerek nedenlerine göre düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (STMM) hesabının borç bakiyesi ile Yurtiçi Satışlar hesabının alacak bakiyesi arasındaki fark mal satış karını verir. Bu yöntemde mal satış karı ile ticari mal stokunu muhasebe kayıtlarından yararlanarak tespit etmemiz mümkündür (Çabuk, 2009: 84).

Sürekli envanter yönteminde, faaliyet dönemi içerisinde satın alınan mallar aralıklı envanter yönteminde olduğu gibi maliyet bedeliyle de Ticari Malların borç hesabının bakiyesine, satılan malların ise satış bedellerinin Yurtiçi Satışlarının hesabının alacak bakiyesine kaydedilir. Bu yöntemle faaliyet dönemi içerisinde, her bir malın satışında bir ikinci kayıt daha yapılır. Bu yapılan ikinci kayıtlarla, satılmış olan malların maliyetlerinin bedeli hesaplanarak Ticari Malların hesabına alacak, Satılan Ticari Malların Maliyetinin ise hesabının borcuna kayıt edilir. Yapılmış olan bu kayıtlamalar neticesinde Ticari Mal hesabının borç bakiyesinin işletmenin sahip olduğu malların stok maliyetlerinin bedelini gösterir iken Satılan Ticari Malların Maliyeti hesabı borç bakiyesinin ise satılan malların o ana kadar ki maliyet bedelini göstermektedir. Bunun yanında dönemin içinde herhangi bir zamanda, Yurtiçi ya da Yurtdışı Satışlar hesabıyla satışların indirimlerinden oluşan net satış gelirleri ile satılan ticari malların maliyetleri kıyaslanarak, mallın satışının kar mı ya

da zarar mı olduğu hesaplanabilmektedir. Bu yöntem ile de hesap kayıtlarından her zaman ve doğrudan doğruya malların hem mevcut hem de satışlarının sonucunu görmek mümkündür. Bu yöntemin işleyebilmesi için her satılan malın maliyetlerinin bilinmeli ve stok kartlarının kayıtlı olması gerekmektedir (Ataman, 2005:110).

İşletmelerde birden fazla çeşit mal alım satımı yapıldığı durumlarda, Ticari Mallar hesabındaki kayıtlı bilgiler ile satılan malın maliyetini hesaplama olanağı yoktur. Ticari Mallar hesabına kayıt edilen tutarların hangi mal çeşidine ait olduğunun izlenebilmesi için ayrıca “Ticari Mallar Yardımcı Defteri” kullanılması gerekir. Ticari Mallar Yardımcı Defteri’nde, her mal çeşidi için ayrı ayrı sayfalar açılarak, her mal çeşidinin satın alınan miktarı, satın alma maliyet bedeli, satılan miktarı, satılan malın maliyet bedeli, kalan malın miktarı ve kalan malın maliyet bedeli izlenmektedir.

Ay sonlarında, Ticari Mallar Yardımcı Defteri sayfalarının toplamları ile defteri kebirdeki Ticari Mallar hesabının bakiyesi karşılaştırılarak gerekli saptamalar yapılır (Gökçen, 2007:239). İşletme kontrolü sağlamak amacıyla hem yardımcı defterde hem de stok kartlarında her tür mal için maliyet bilgilerini izleyebilir. Gerek yardımcı hesaplarda, gerekse stok kartlarındaki kayıtlar her zaman maliyet bedeli ile olur. Çünkü bunlar, yönteme göre sadece maliyet fiyatı ile kayıt yapılan stok hesabındaki bilgilerin ayrıntısıdır (Gücenme, 2005’den aktaran: Özmen, 2008: 23). Aralıklı envanter yönteminde mal hesabı hem değer hem de sonuç fonksiyonunu yerine getirmekteyken, sürekli envanter yönteminde değer ve sonuç fonksiyonu ayrı ayrı hesaplarda izlenmektedir.

Ayrıca sürekli envanter yönteminde tüm alınan ve satılan ürünlerin kaydı tutulurken, aralıklı envanter yönteminde ise bu şekilde düzenli bir kayıt sistemi bulunmamaktadır. Sürekli envanter yönteminde yılda bir kez stok sayımı yapılırken, aralıklı envanter yönteminde ise yılda en az bir kere stok sayımı yapılmaktadır. Yine sürekli envanter yöntemi her çeşit mallar için kullanılırken, aralıklı envanter yöntemi ise masrafsız, ucuz mallar için kullanılır (Harrison, 2001’den aktaran, Özmen, 2008: 24). Sürekli sayım yönteminde; fiziki sayım sonucu, mal sayım noksanlarını veya fazlalarını saptamak ve muhasebeleştirmek mümkündür. Oysa aralıklı sayım yönteminde, yöntemin özelliğinden ötürü, sayım farklarını saptamak ve muhasebeleştirmek mümkün değildir (Yalkın, 2010: 252).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

3.1. STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİ

Stoklar hem maliyet hem de net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS-2 Md. 9). Net gerçekleşebilir değer ise faaliyetin normal işleyişi içerisinde, tahmini satış fiyatlarından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle edinilen tutardır (TMS-2 Md. 6). Bu hesaplama aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$NGD = \text{Tahmini Satış Fiyatı} - \text{Tahmini Satış Giderleri} - \text{Tahmini Tamamlanma Maliyeti}$$

Stokların bazı durumları maliyetleri, kazanım olarak geri gelmeye bilir veya stok maliyetleri geri kazanılabilir tutarlardan daha fazla çıkabilir. Standarda bu durum şöyle sınıflandırılmıştır (TMS-2 Md. 28).

- Stoklanan stokların zarar görmeleri ve
- Stoklanan stokların tamamın ya da bir kısmının kullanılmaz halde olması ve
- Stoklanan stokların piyasa satış fiyatının düşmesi ve
- Stoklanan stokların tahmin edilen tamamlanma maliyetlerinin artışı ve
- Stoklanan stokların tahmin edilen satış maliyetinin yükselmesi.

Maliyetlerin satış ya da kullanım sonucu da edinilen tutardan fazla çıkması nedenlerin de, edinilen stok için değer düşüklüğü karşılığının ayrılması gerekir. Envanterdeki stok değerinin maliyet değerinden fazla olsa da maliyet değeriyle değerlemeye devam eder (TMS-2 Md. 28).

3.1.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stoklar mali tablolarda, satılması ya da kullanılması sonucu elde edinilmesi beklenen tutardan daha yukarı bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin hem kullanım hem de

satışları sonucu edinilecek tutardan yüksek çıkması durumunda ise stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gereklidir. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme esaslarıyla uyum içerisindedir (TMS-2 Md. 28).

Stoklarda değer düşüklüğü fiziki, ekonomik ve teknik olmak üzere üç sebeple gerçekleşir (Türedi, 2011: 231). Fiziki nedenler, bozulma, yırtılma, kırılma ve ezilme; ekonomik nedenler, moda geçmesi ve teknik nedenler ise teknoloji değişikliği gibi durumlarda ortaya çıkar. Değer düşüklüğüne sebep olan nedenlerin bilinmesi, ilgili stokların hangi hesapta izleneceğine karar verilmesi bakımından önemlidir. Ticari Mallar Hesabı'nda izlenen ve değer düşüklüğüne uğrayan bir stok, fiziki sebeplerle değer kaybetmiş ise Ticari Mallar Hesabı'ndan çıkarılarak Diğer Stoklar Hesabı'na (Değeri Düşen Mallar yardımcı hesabında izlenmek üzere) kaydedilir. Ekonomik ve teknik sebeplerle değer düşüklüğüne uğramış ise Ticari Mallar Hesabı'nda izlenmesine devam edilir; ancak Ticari Mallar Hesabı'nın Değeri Düşen Mallar yardımcı hesabına aktarılır (Dinç ve Çankaya, 2013: 176'dan aktaran Pehlivan ve Gerekan, 2013:122).

Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine, diğer bir ifadeyle karşılık ayrılmasına neden olan ekonomik ve diğer koşulların ortadan kalkması veya değişmesiyle net gerçekleşebilir değerin de artış söz konusu olabilir. Bu artış kanıtlanabiliyorsa, daha önce ayrılmış olan değer düşüklüğü iptal edilir; ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, tutarın iptal edilmesinden önce ayrılan değer düşüklüğü tutarlarıyla sınırlı olmasıdır. Dolayısıyla kaydedilen yeni değer, 'maliyet' ile "düzeltilen net gerçekleşebilir değer"den daha az olan tutardır. Buna göre, değer düşüklüğüne uğrayan stok kalemlerinin izleyen hesap döneminde satılmaması ve satış fiyatlarının yüksek olması durumunda söz konusu olur (Pehlivan ve Gerekan, 2013:122).

3.1.2. Stoklarda Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi

Öncelikle stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesinde sebep olan işlemlerin geçerliliğinin kaybedilmesi durumunda, değer düşüklüğü için ayrılan karşılıklar için iptalleri yapılır.

Cari dönemin de karşılığı ayrılan tutarların iptalleri için "6.. Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri" hesabının alacak bakiyesine yazılır. Dönem olarak önceden ayrılan

karşılık iptallerin de, önceki döneme ait giderlerini iptal etmek için gelir hesaplarına alacak kayıt edilir.

Standarda değer düşüklüğü karşılık giderleri ise, satış maliyetleri grupların da açılacak hesaba borç kaydedileceğinden, karşılıkları iptal edilenlerden aynı grupta açılacak hesaba alacak yazılır. Stok değer düşüklüğünün iptal edilen karşılık miktarları, iptallerinin olduğu dönemin satış maliyetlerini azaltacak şekilde yevmiye kaydı yapılır. Kaydı yapılan yeni değer, maliyetle revize edilen net gerçekleşebilir değerinden düşük değerdedir. Bu göre, satış fiyatlarındaki azalma sebebiyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden mali tablolarda izlenen stok kalemlerinin, takibindeki mali tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının yükselmesi durumunda söz konusu olur.

3.1.3. Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

İşletmeler, faaliyetlerini devam ettirebilmek ve planladıkları kârlılık hedefine ulaşabilmek için almış oldukları veya üretmiş oldukları stokları satmak amacıyla faaliyette bulurlar. Bu amaç doğrultusunda sağlanan gelirler, satış geliri olarak nitelendirilir. İşletmelerin; satış gelirlerinden, satışa konu olan stokların maliyeti düşüldüğünde satışa ilişkin kâr veya zarar tespit edilir. Dolayısıyla yapılan satışa ilişkin kâr veya zararın tespit edilebilmesi satış geliriyle satış maliyetinin karşılaştırılmasıyla bulunur. Bu bağlamda; stok maliyetleri, stokların satıldığı ve satışla ilişkili gelirlerin finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilerek (TMS 2, Md. 34) satışla ilgili kâr veya zararın hesaplanmasına imkân sağlanır (Pehlivan ve Gerekan, 2013:129).

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 2, Md. 34). Faaliyet dönemleri içerisinde gider olarak yazılan stok tutarının, tabiri diğerle satılan malların maliyetleri elden çıkarılan stokların ölçümünde stok maliyetine katılan unsurlardan, stok maliyetine yansıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen yansıtılmamış genel üretim maliyetlerinden, üretim maliyetleriyle ilişkili kayıp ve fireler gibi beklentilerin üstün de üretim maliyetlerin tutarlarından meydana gelmektedir (Gençoğlu, 2013: 30).

Bilindiği gibi, stok net gerçekleştirilebilir değere indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları, indirgemenin yapıldığı dönemin de gider olarak muhasebeleştirilir. Karşılık ayrılmış bir stokun satılması durumunda; net gerçekleşebilir değer fazlaşmasın

dan dolayı iptali yapılan stok değer düşüklüğü karşılık tutarları, iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetlerini azaltacak bir şekilde kayıt altına alınır (Pehlivan ve Gerekan, 2013:129).

3.2. RAPORLANACAK BİLGİLER

Stoklar ile ilgili finansal tabloların dipnotlarında aşağıda belirtilen özellikler ifade edilmiştir (TMS 2, Md. 36):

- Stok değerlemesinde benimsenen hem kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hem de muhasebe politikaları ve
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları ve
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değeriyle takip edilen stokların finansal tablolardaki tutarları ve
- Faaliyet dönem içerisinde de gider olarak kaydedilen stokların tutarı ve
- TMS 2, Paragraf 34 gereğince faaliyet döneminde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar ve
- TMS 2, Paragraf 34 gereğince faaliyet döneminde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptalleri ve
- TMS 2, Paragraf 34 gereğince gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar ya da koşullar ve de
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değerleri.

Farklı gruplandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı olan değerleriyle bu varlıklarda gerçekleşen değişimlerin boyutları hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından faydalıdır. Stoklarla alakalı genel gruplandırma; ticari mallar, ilk madde ve malzemeler, yarı mamul ve mamuller şeklinde sınıflandırılabilir. Hizmet işletmelerin stok yarı mamul olarak tanımlanmaktadır (TMS 2, Md. 37). Zorunluluk bu sınıflama için yoktur. İşletmeler gerçeğe uygun sunuma hizmet edeceğine inandığı bir başka ayrıma dipnotlarında yer verme imkanları vardır.

Faaliyet dönemleri içerisinde de gider olarak yazılan stok tutarlarının, başka bir tabir ile satılan malın maliyeti aşağıda belirtilen unsurlardan oluşmaktadır (TMS 2, Md. 38).

- Elden çıkarılan stokların ölçümünde stok maliyetlerinin içine katılan unsurlar,
- Stok maliyetlerine katılmayıp direk gider yazılan dağıtılmamış genel üretim maliyetleri,
- Üretim maliyetleriyle ilişkili kayıp ve fireler gibi normalin üstün deki üretim maliyetleri.

İşletmelerin bazılarının da, faaliyet dönemi içinde gider olarak yazılan stok maliyetlerinden başka tutarların da kamuya sunulduğu bir kar veya zarar formatı hazırlana bilir. Bu formatın için de, işletme giderlerinin analizini gider çeşitliliğine göre gruplandırarak yapıla bilir. Buna göre; işletme tüketim mallarının ve ilk madde malzeme maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetlerin stoktaki net değişiklikler ile beraber kamuoyuna sunar (TMS 2, Md. 39).

3.3. STOKLARIN DEĞERLEME İŞLEMLERİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek 1: Bir ticaret işletmesi 25.02.2015 tarihinde, peyderpey satış yapmak için tanesi 1.100.- TL'den (KDV hariç) 20 adet plazma televizyon satın almış ve satış bedelini bankadaki hesabından ödemiştir. Nakliye için 290.- TL (KDV hariç) ve sigorta primi de 140.- TL olarak nakit ödemiş ve bu faaliyet için yapılacak yevmiye kaydı (KDV %18):

		25.02.2016				
153	TİCARİ MALLAR HESABI		22.430,	-		
153.01	Televizyon Stokları					
153.01.01	Mal Bedeli	22.000,-				
153.01.02	Nakliye Bedeli	290,-				
153.01.03	Sigorta Bedeli	140,-				
191	İNDİRİLECEK KDV HESABI		4.037,	-		
100	KASA HESABI				467,	-
102	BANKALAR HESABI				26.000,	-
	<i>Satın alma maliyeti işlem kaydı</i>					

Örnek 2: Zeytinyağı üretim işi ile uğraşan Gümüş Gıda ve San. Tic. Ltd. Şti. firmasının maliyet dönemi de gerçekleşen gider kalemleri şu şekildedir:

Direkt ilk madde malzeme gideri	: 70.000,- TL
Direkt işçilik gideri	: 40.000,- TL
Değişken genel üretim gideri	: 30.000,- TL
Sabit genel üretim gideri	: 40.000,- TL
Aylık normal kapasite	: 80.000 kg
Ay içindeki fiili kapasite	: 60.000 kg

Bunlara göre işletmenin üretim maliyetleri şöyle hesabı yapılır.

Direkt ilk madde malzeme gideri	: 70.000,- TL
Direkt işçilik gideri	: 40.000,- TL
Değişken genel üretim gideri	: 30.000,- TL
Sabit genel üretim gideri	: 30.000,- TL $[(60.000/80.000) \times 40.000]$
TOPLAM	: 170.000,- TL

Kapasite sapması nedeniyle oluşan 10.000,- TL'lik sabit giderlerin açığı satışların maliyetleriyle ilişkisi kurula bilen gider hesabında izlenir.

	31.12.2016				
1.. MAMULLER ÜRETİM HESABI		170.000,	-		
6.. DAĞITILMAYAN SABİT ÜRETİM GEN. MAL.		10.000,	-		
7.. DİMM GİDERLERİ YANSITMA HESABI				70.000,	-
7.. DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA H.				40.000,	-
7.. GENEL ÜRETİM GİDER. YANSITMA H.				70.000,	-
<i>Dönüştürme maliyet kaydı</i>					

Örnek 3: Otomobil üreten firma yeni modeller geliştirmekle piyasaya arz etmektedir. Yeni üretilen modellerin 10 yıl piyasada kalması düşünülmektedir. Yeni geliştirilen modelin geliştirilmesi için toplam katlanılan maliyetlerse 3.000.000.-TL'dir.

Bu katlanılan maliyetlerin geliştirilen piyasada yeni modelin kalacağı süre içersin de üretim maliyetlerine yansıtılması gerekmektedir. Bundan dolayı her yıl 300.000.-TL'nin genel üretimin gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Yevmiye kaydı ise:

	31.12.2016				
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	300.000,	-		
730.01	Esas Üretim Gider Yeri				
730.01.09	Amortisman ve Tükenme Payları				
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI			300.000,	-
268.09	Ar-Ge Giderleri Amortismanı				
	<i>Geliştirme maliyetinin amortisman gideri olarak yansıtılması</i>				

Örnek 4: Mobilya imalatı işi ile uğraşan bir işletme bankada bulunan hesabından karşılanmak üzere, faaliyet dönemin de bir ürünün tasarlanması için 90.000.- TL harcama yapılmış. Yapılmış olan bu harcamanın 63.000.- TL'si bir özel siparişle ilgilidir (KDV göz ardı edilmiştir).

Buna göre 63.000.- TL bu özel siparişin üretiminin maliyetine pay verilmek suretiyle genel üretim giderine yansıtılacaktır. 27.000.-TL ise Ar-Ge maliyetine yansıtılacak.

	/				
750	ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	27.000,	-		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	63.000,	-		
102	BANKALAR HESABI			90.000,	-
	<i>Özel sipariş kaydı</i>				

Örnek 5: "E" işletmesinin de faaliyet dönemi de ortaya çıkan firenin tutarı 77.000.- TL'dir. Normal de faaliyetin bitimin de işletmede olması gereken firenin tutarı 62.000.- TL'dir. Buna göre normallerin üstün de çıkan fire miktarı olan 15.000.-TL'nin dönemin gideri olarak yevmiye kaydının yapılması, 62.000.-TL'nin ise üretilen malın maliyetine yansıtılmalıdır.

	/				
152	MAMULLER HESABI	62.000,	-		
659	DIĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H (-)	15.000,	-		
	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM HESABI			77.000,	-
	<i>Normalin Üzerinde Gerçekleşen Üretim Maliyetleri</i>				

Örnek 6: “E” işletmesinin depo kirası 40.000.-TL olup bedeli hesap dönemi başında peşin olarak ödenmiştir. Sözü edilen yılda deponun %50’si üretim işlemlerin de, %30’u satışa hazır olan malları depolanmasın da %20’si da yönetim işlerin de kullanılmıştır. Bu verilere göre deponun üretimde kullanılıp kullanılmadığına dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılır (KDV ve Gelir Vergisi Stopajı göz ardı edilmiştir).

	/				
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	20.000,	-		
760	PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.	12.000,	-		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	8.000,	-		
	100 KASA HESABI			40.000,	-
	<i>Depolama Gider Kaydı</i>				

Örnek 7: “E” İşletmesinde faaliyet dönemi de 130.000.-TL’lik genel yönetim gideri olmuştur. Bahsedilen yönetimin giderlerinin %30’luk kısmı üretimin faaliyetleriyle ilişkilidir. Bu durumda üretimle ilişkili olan 39.000.-TL’lik genel yönetimin gideri tutarının üretilen malın maliyetlerine pay verilmek suretiyle genel üretim giderleri hesabına yazılır, kalanı 91.000.- TL ise de direk dönem gideri olarak yazılır (KDV göz ardı edilmiştir).

	/				
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	39.000,	-		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	91.000,	-		
	XX İLGİLİ HESAPLAR			130.000,	-
	<i>Stok Maliyeti ile İlgili Olmayan Yönetim Giderleri Kaydı</i>				

Örnek 8: “E” işletmesinin faaliyetleri içerisinde ortaya çıkan satış maliyetinin toplamı 88.000.- TL olup, şirket tutarı peşin olarak ödemiştir. Bu maliyetin direk dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

	/				
760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		88.000,	-		
100 KASA HESABI				88.000,	-
<i>Satış Giderleri Kaydı</i>					

Örnek 9: “E” şirketi üretim faaliyetlerin de kullanmak üzere 02.01.2016 tarihli ilk madde ve malzeme almış olup. Peşin değerleri 5.000 TL olan ilk madde ve malzeme vade tarihi dokuz ay 7.700 TL ye alınmış (KDV göz ardı edilmiştir).

Buna göre TMS 2 ile uygun muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidi;

	02.01.2016				
150 İLK MADDE ve MALZEME HESABI		5.000,	-		
182 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ H.		2.700,	-		
320 SATICILAR HESABI				7.700,	-
<i>Vadeli Alış Kaydı</i>					

Devamındaki aylarda vade farkının ertelenmiş olan kısmı finansman giderine yansıtılır.

	/				
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI		300,	-		
182 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ HESABI				300,	-
<i>Vade Farkının İtfa Kaydı</i>					

Örnek 10: Perakende mobilya satış işi yapan Albay Mobilya ve Dekorasyon San. Tic. Ltd. Şti. %15 kâr faydasıyla çalışmaktadır. T₁ dönem başında stoklarda 20.000,-TL'lik mevcut bulunan A malından 300.000,-TL tutarlı alış yapmış ve aynı dönemdeki A malının satışının maliyeti 300.000,-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda Albay işletmesinin T₁ dönemi içindeki A malı satış maliyeti ve T₁ dönemi sonundaki A malı stok tutarını perakende yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz.

$$300.000 \times \%15 = 45.000,-\text{TL Kâr}$$

$$300.000 - 45.000 = 255.000,-\text{TL Satış maliyeti}$$

T₁ döneminde,

Dönem başında bulunan stok tutarı	:	20.000,-TL
Dönem içinde alınan stok tutarı	:	300.000,-TL
		<hr/>
		320.000,-TL
Satış maliyetleri	:	255.000,-TL
		<hr/>
Dönem sonu stokları	:	65.000,-TL

Örnek 11: Mobilya satış işi yapan Albay Mobilya ve Dekorasyon San. Tic. Ltd. Şti'nin, mağazasında satmak üzere oturma gruplarının 4 günlük mal alış ve satışlarının görünümü tablodadır. Dördüncü günün de işletme adedi 4.000 TL'den 5 adet ürün 1. Standardın LIFO'ya izin vermemesiyle birlikte maliyetin; ortalama maliyet, FIFO ve LIFO yöntemlerinden üç alternatif yöntem için kâr tablodaki gibidir.

Gün	Alış	Satış	Ağırlıklı Ortalama	FIFO	LIFO
1	10×1.000TL			5×1.000TL	
2	15×2.000TL				
3	20×3.000TL				5×3.000TL
4		5×4.000TL			
Ağırlıklı	45×2.222TL		5×2.222TL		
SMM			11.110TL	5.000TL	15.000TL
Satış Hasılatı			20.000TL	20.000TL	20.000TL
Kâr			8.890TL	15.000TL	5.000TL

Örnek 12: "E" Üretim işletmesinin de, Ürün X ve Ürün Y isimli ürünlerin üretim ve pazarlamasıyla ilgilenilmektedir. Sözü edilen iki ürün, üretimin ortak gerçekleşmesi sonucu ortak ürün niteliğindedir. Bu ürünlerin ortak maliyetlerinin hesaba katılacağı dönemle ilgili üretim bilgileri aşağıdaki gibidir;

<u>Üretim Miktarı</u>	<u>(Kg)</u>
Ürün X	: 150
Ürün Y	: 180
Toplamı	330

İlişkili dönemdeki katlanılan birleşik maliyetse:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	:	242.000,-TL
Direkt İşçilik Giderleri	:	135.000,-TL
Genel Üretim Giderleri	:	85.000,-TL
Toplamı	:	462.000,-TL

Basit üretim miktar yöntemindeki örnekte ortak ürün satış fiyatlarının aşağıda gösterildiği gibi olduğu öngörülmüştür. Bununla birlikte ilişkili dönemde birleşik maliyetin ortak ürünlere dağıtımını ise piyasa değeri yöntemine göre aşağıdaki şekilde olacaktır:

Ortak Ürün	Üretim Miktarları (x)	Satış Fiyatları (y)	Satış Hasılatları (x×y)	Yüzdelerik Dağılım
Ürün X	150	1.800	270.000	%47,62
Ürün Y	180	1.650	297.000	%52,38
TOPLAMI	330		567.000	%100,00

Birleşik maliyetin ortak ürün dağılımını ise:

Ürün X	462.000,-TL × %47,62	=	220.004,-TL
Ürün Y	462.000,-TL × %52,38	=	241.996,-TL
Toplamı			462.000,-TL

Bu yöntem ile bütün ortak ürün brüt satış kâr oranları birbirine eşit olmaktadır. Verilen örnekteki ürün brüt satış kâr oranları tabloda hesaplanmıştır (Toroslu, 2010: 52).

Ortak Ürün	Satış Hasılatı	Giderler	Brüt Satış Kârı	Brüt Satış Kârı Oranı
Ürün X	270.000	220.004	49.996	%18,52
Ürün Y	297.000	241.996	55.004	%18,52
TOPLAM	567.000	462.000	105.000	%18,52

Örnek 13: Bir önceki örnekte belirtilen ortak ürün ayrılma noktalarından sonra aşağıda ifade edilen ek maliyelere katlanıldığı öngörülmüştür. Bunlarla birlikte ilişkili dönemde birleşik maliyetlerin ortak ürünlere dağılımı net gerçekleşebilir değer yöntemine göre aşağıdaki şekilde olacaktır (Toroslu, 2010: 53).

Ortak Ürünler	Üretim Miktarları (x)	Satış Fiyatları (y)	Satış Hasılatları (x×y)	Ek Gider (z)	Net Satış Hasılatlar (x×y)-z	Yüzdelerik Dağılım
Ürün X	150	1.800	270.000	25.000	245.000	%46,85
Ürün Y	180	1.650	297.000	19.000	278.000	%53,15
TOPLAMI	330		567.000	44.000	523.000	%100,00

Birleşik maliyetin ortak ürünlere dağılımı ise;

$$\text{Ürün X } 462.000,-\text{TL} \times \%46,85 = 216.447,-\text{TL}$$

$$\text{Ürün Y } 462.000,-\text{TL} \times \%53,15 = 245.553,-\text{TL}$$

$$\text{Toplamı} \quad \underline{\quad\quad\quad} \quad 462.000,-\text{TL}$$

Bu yöntemle birlikte bütün ortak ürünlerin brüt satış kâr oranları birbirleriyle farklı olmaktadır. Verdiğimiz örnekteki ürünlerin brüt satış kâr oranları tabloda gösterilmiştir.

Ortak Ürünler	Satış Hasılatları	Gider	Brüt Satış Kârları	Brüt Satış Kâr Yüzdelik Oranı
Ürün X	270.000	216.447	53.553	%19.83
Ürün Y	297.000	245.553	51.447	%17.32
TOPLAM	567.000	462.000	105.000	%18.52

Örnek 14: Bir yayınevi toplu bir dergi basımı işi üslenmiş olup basım işi Kasım 2016’da başlayıp altı ay devam etmesi planlanmaktadır. Basım işleminin maliyeti 300.000,-TL’dir. Dönem sonuna kadar 175.000,-TL tutarında harcamalar yapmıştır. Paranın tamamı işin bitiminde alınacaktır.

Basımla ilişkili net bir kar gerçekleşmediğinden yapılmış olan harcamaların 2016 yılı sonunda hizmet maliyeti olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 183).

Hali hazır sistemimiz de hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceğini öngörmediği için Tek Düzen Hesap Planında bu maliyete ile ilgili hesap mevcut değildir. Şuan ki sistem ile TMS 2’nin farklılığının olmaması için, hesap planında “154 HİZMET STOKLARI HESABI” veya yukarıdaki örnekte kullanılan “TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ” adı altında bir hesap açılmasını önerilmektedir. Dönemin sonu ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanan giderlerden, mali tablolara hâsılatın gelir olarak kaydedilemeyen kısmına ait giderleri 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla, 154 Hizmet Stokları Hesabına aktarılırken, kalan kısmı 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılır.

	31.12.2016				
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI		175.000,	-		
XX İLGİLİ HESAPLAR				175.000,	-
	31.12.2016				
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		175.000,	-		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.				175.000,	-
	31.12.2016				
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.		175.000,	-		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI				175.000,	-
	01.01.2017				

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	175.000,	-		
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ			175.000,	-

Örnek 15: Uçak üretimi yapan işletmenin üretimle ilişkili yapılan alışla ilgili 1.500 TL finansman gideri ortaya çıkmıştır.

/				
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	1.500,	-		
XX İLGİLİ HESAPLAR			1.500,	-
<i>Özellikli Varlıklara Yönelik İşlem Kaydı</i>				

Örnek 16: ABC hizmet işletmesinin faaliyet dönemine ait hareketleri şu şekildedir(Güngörmüş ve Boyar t.y: 4);

Dönem Giderleri		Dönem Gelirleri	
Malzeme	2.000	Satış Gelirleri	15.000
İşçilik (Yönetim)	500		
İşçilik (Hizmet Üretim)	5.000		
Genel Giderler (Yönetim)	500		
Genel Giderler(Hizmet Üretimi)	2.000		
Satış Gideri	1.000		
TOPLAMI	11.000	TOPLAM	15.000

Faaliyet dönemin de katlanılan hizmet üretim maliyetlerinin 2.000 TL'lik kısmının hâsılatı, gelir tablosuna kaydedilmemiştir.

Buna göre TMS 2'ye göre yapılması gereken muhasebeleştirme:

	/				
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	9.000,	-		
760	PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	1.000,	-		
740	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	1.000,	-		
	102 BANKALAR HESABI			3.500,	-
	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI			2.000,	-
	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI			5.500,	-
	/				
154	TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ	9.000,	-		
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.			9.000,	-
	/				
622	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	7.000,	-		
	154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ			7.000,	-

Örnek 17: “E” işletmesini faaliyet döneminin sonucunda stok maliyet bedeli 280.000,-TL olan ticari mal bulunmakta. Konu olan ticari mallın satışın tahmin edilen fiyatı 290.000,-TL, tamamlanmanın tahmini maliyeti 9.000,-TL, satış giderlerinin tahmini ise 2.000,-TL’dir.

Bilgilere göre ticari malın net gerçekleşebilir değeriyle; satışın tahmini fiyatından, tamamlanmanın tahmini maliyeti ve satış giderlerinin tahmini değerlerinin düşülmesiyle tespit edilir. Bunlara göre ticari mallın net gerçekleşebilir değeri 279.000,-TL’dir. Bulunan değer ticari mallın maliyetinin değeri olan 280.000,-TL’nin geçmediği için, hesap edilen ticari malın bilançoda 279.000,-TL değeriyle kayıtlanması gerekir.

Örnek 18: Mobilya alım ve satım işi ile uğraşan Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti'nin faaliyet döneminin sonunda maliyetinin değeri 160.000.- TL olan ticari olan mal stoklarında mevcuttur.

1. Sene sonunu yapılan değerlendirmede ticari malın net gerçekleşebilir değerinin 145.000,-TL olduğu anlaşılmış.
2. Sene sonunu yapılan değerlendirmede ticari malların gerçekleşebilir net değeri 160.000,-TL olduğu anlaşılmış.

3. Sene sonunu yapılan değerlendirmede ticari malların gerçekleşebilir net değeri 180.000,-TL olduğu anlaşılmış.

Net gerçekleşebilir değerinin yukarıda belirtilen farklı durumlara göre yapılması gereken işlemleri şöyle olacaktır.

C 1) Stokta bulunan malın maliyetinin, net gerçekleşebilir değeri ile karşılaştırılması neticesinde net gerçekleşebilir değerinde 15.000,-TL'lik bir azalış olduğundan, 15.000 TL'lik stok değer düşüklüğünün karşılığının ayrılması gereklidir. İşletme değer düşüklüğü karşılığıyla ilişkili olarak yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

	31.12.2016				
654 KARŞILIK GIDERLERİ HESABI (-)		15.000,	-		
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)				15.000,	-
<i>Değeri Düşen Stoklara Karşılık Ayırma Kaydı</i>					

C 2) Stokta bulunan malın maliyetinin, net gerçekleşebilir değeri ile karşılaştırılması neticesinde stokların değerinde bir eksilme olmadığı tespit edildiğinden, bu durumda herhangi bir işlem yapılmaz.

C 3) Stokta bulunan malın maliyetinin net gerçekleşebilir değeri ile karşılaştırılması neticesinde net gerçekleşebilir değerinin stokun maliyetinden 30.000,-TL fazla olduğu görülmüştür. Bu durumda herhangi bir işlem yapılmaz. Çünkü maliyetin net gerçekleşebilir değerden düşük olması, stoklarda değer düşüklüğüne değil; değerinin sabit kaldığına veya arttığına bir karinedir.

Örnek 19: Mobilya alım ve satım işi ile uğraşan Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti'nin 31.12.2016 tarihi itibarıyla stoklarla ilgili hesaplarının görünümü aşağıdaki gibidir:

Ticari Mallar Hesabı

400.000,-

**Stok Değer Düşüklüğü
Karşılığı Hesabı**

30.000,-

1. Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti'nin, önceden karşılık ayırdığı stoklara ilişkin net gerçekleşebilir değer 390.000,-TL olduğu tespit edilmiştir
2. Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti'nin, önceden karşılık ayırdığı stoklara ilişkin net gerçekleşebilir değer 405.000,-TL olduğu tespit edilmiştir.
3. Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti'nin, önceden karşılık ayırdığı stoklara ilişkin net gerçekleşebilir değer 360.000,-TL olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda belirtilen 3 ayrı durumla ilgili yapılması gereken işlemler şöyle olmalıdır:

$$C 1) \text{ Muhasebe Değeri} = 400.000 - 30.000 = 370.000,-$$

$$\text{Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değer} = 390.000,-$$

Muhasebe Değeri ile Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değerin karşılaştırılması neticesinde, Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değerin Muhasebe Değerinden, $390.000 - 370.000 = 20.000,-$ TL kadar fazla olduğu görüldüğünden, 20.000,-TL için iptal kaydı yapılır. Sonuç olarak stokların muhasebe değeri, revize edilmiş net gerçekleşebilir değere eşitlenmiş olur. Bu durumla ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

	31.12.2016				
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)		20.000,	-		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR				20.000,	-
<i>Karşılık İptal Kaydı</i>					

$$C 2) \text{ Muhasebe Değeri} = 400.000 - 30.000 = 370.000,-$$

$$\text{Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değer} = 405.000,-$$

Muhasebe Değeri ile Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değerin karşılaştırılması neticesinde, Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değerin Muhasebe Değerinden, $405.000 - 370.000 = 35.000,-$ TL kadar fazla olduğu görülmüştür. Daha önce ayrılmış olan karşılık tutarı ile değer artış tutarının karşılanması neticesinde de, değer artış tutarının daha önce ayrılan karşılık tutarından; $35.000 - 30.000 = 5.000,-$ TL fazla olduğu görülecektir. Değer artış tutarı, ayrılmış olan karşılıktan fazla olmasına rağmen en fazla karşılık tutarı olan 30.000,-TL kadar karşılık iptali yapılması gerekmektedir. Bu durumla ilgili yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

		31.12.2016				
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)		30.000,	-			
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR				30.000,	-	
<i>Karşılık İptal Kaydı</i>						

$$C \ 3) \ \text{Muhasebe Değeri} = 400.000 - 30.000 = 370.000,-$$

$$\text{Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değer} = 360.000,-$$

Muhasebe Değeri ile Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değerin karşılaştırılması neticesinde, Muhasebe değerinin Revize Edilmiş Net Gerçekleşebilir Değere, $370.000 - 360.000 = 10.000,-$ TL kadar fazla olduğu görülmüştür. Bu durumda $10.000,-$ TL'lik yeni bir değer düşüklüğü söz konusudur. Stokların revize edilmiş net gerçekleşebilir değerine indirgenmesi için $10.000,-$ TL'lik değer düşüklüğü kaydı yapmak gerekmektedir. Buna ilişkin yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

		31.12.2016				
654 KARŞILIK GIDERLERİ HESABI (-)		10.000,	-			
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)				10.000,	-	
<i>Değeri Düşen Stoklara Karşılık Ayırma Kaydı</i>						

Örnek 20: Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd.Şti.'nin önceki yıl depoda bulunan mallarının bir kısmının bozulması gerekçesiyle ürünlerin net gerçekleşebilir değerinde $3.000,-$ TL'lik bir azalma olmuş ve bu azalış için şirket değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti, kayıtlı değeri $50.000,-$ TL olan ticari mallarını 06.03.2016 tarihinde $61.360,-$ TL (KDV dâhil %18)'ye peşin olarak satmıştır.

Albay Mobilya ve Dek. San. Tic. Ltd. Şti.'ye ait stokların defter-i kebirdeki görünümü aşağıdaki gibidir:

Ticari Mallar Hesabı	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı
50.000,-	3.000,-

Satışla ilgili yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır.

	06.03.2016				
100 KASA HESABI			61.360,	-	
391 HESAPLANAN KDV HESABI					9.360, -
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI					52.000, -
<i>Mal Satış Kaydı</i>					
	06.03.2016				
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)			3.000,	-	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)			47.000,	-	
153 TİCARİ MALLAR HESABI					50.000, -
<i>Karşılığın İptali ve Satılan Ticari Malın Maliyeti</i>					

Yukarıdaki kayıtların incelenmesi neticesinde; brüt satış kârının 5.000,-TL olduğu görülecektir.

Karşılık ayrılmış olan bir stokun kârlı satılması, daha önce tahmin edilen net gerçekleşebilir değer satışta artmış olduğunu gösterir. Bu durumda, net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilmesi gereken karşılık tutarı söz konusu olur. Standarda göre bu iptalin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir (Pehlivan ve Gerekan, 2013:130). Örneğimize göre düzenlemiş olduğumuz ikinci yevmiye maddesinde değer düşüklüğü iptali kaydının, satış maliyetini azaltacak şekilde yapıldığı görülmektedir.

SONUÇ

Finansal tablo unsurlarının ölçümünde farklı yöntemlerin kullanılabilir olması, bazı bilanço unsurları için farklı zamanlarda çeşitli ölçüm yöntemlerinin uygulanabilmesi, ölçüm işlemlerini karmaşık bir süreç haline getirmektedir.

İşletmelerde faaliyet sonucunun (kâr/zarar) doğru olarak tespit edilebilmesi, yapılan doğru bir değerlendirme işlemi ile mümkün olabilir. İşletme varlık ve yükümlülüklerinin ölçümü, faaliyet sonucunu da etkilediği için varlık ve yükümlülükleri ölçmek, faaliyet sonucunun doğru olarak tespiti bakımından önemlidir.

İşletmelerin finansal tabloları, bu tabloların içeriğini oluşturan unsurlara uygulanan çeşitli değerlendirme ölçülerinin sonuçlarını yansıtır. Finansal raporlamada kullanılan değerlendirme ölçüleri, işletmelerin çeşitli çıkar gruplarının beklentilerini doğrudan ya da dolaylı olarak etkilemektedir. Her bir çıkar grubunun beklentilerinin doğru olarak karşılanabilmesinin ancak doğru bir finansal raporlamayla sağlanabilir. İşletmelerin faaliyet sonucunun doğru olarak tespitinden sonra ortaklara dağıtılacak kâr payının doğru olarak belirlenebilmesi, potansiyel yatırımcıların rasyonel karar verebilmesi, devletin vergi alacağını tam ve doğru olarak tahsil edebilmesi, işletme ile kredili işlem gerçekleştirecek olan üçüncü kişilerin işletmenin finansal durumu ile ilgili doğru bir değerlendirmede bulunabilmeleri ancak doğru bir değerlendirme sonucunda hazırlanacak finansal tablolara göre yapılabilir.

Türkiye Muhasebe Standartları; Kavramsal Çerçeve’de ve diğer standartlarda borçların ve varlıkların gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesini isteyerek, çeşitli kullanıcıların alacakları kararlarda onlara yardımcı olacak bilgi sunma amacını benimsemiştir.

Sonuç itibarıyla, varlık ve yükümlülüklerin ölçümünde esas alınan yöntemler; bir taraftan finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilerken, diğer taraftan da vergi idaresine vergi matrahının bildirim veya verginin tahakkukunu da etkilemektedir. Ölçüm yöntemlerinin bu iki ayrı etkileşimi, aslında ticari kâr ile mali kâr arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin derecesini de oluşturmaktadır.

İşletmelerin faaliyet sürecindeki en önemli varlıklarından biri olan stoklar, üretim ve satış faaliyetlerinin temel girdileridir. Üretim ve satış işlemlerinin yapılabilmesi,

faaliyetlerin devam ettirilebilmesi stokların varlığına bağlıdır. Bu sebeple stokların, stratejik bir öneme sahip olduğu söylenebilir. Sahip olduğu stratejik önem sebebiyle işletmeler, stoklarla ilgili; maliyet, nitelik, elde etme süresi, değer düşüklüğü, depolama, sigorta, envanter vb. birçok konuyla ilgilenme ve değerlendirme yapma ihtiyacı duyarlar.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, bu çalışmada Stokların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak ölçümü sürecinde aşağıda belirtilen hususların dikkate alınması gerektiği tespit edilmiştir:

- Stoklar alınırken sadece alış fiyatının esas alınması, maliyetlerin değerlendirilmesi bakımından uygun değildir. Stok maliyetleri; satın almadaki tüm maliyetler, dönüştürme maliyetler ve stokların hali hazırdaki konum veya duruma gelmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir. Satın alma maliyetleri ise; satın alma tutarı, ithalat ve diğer vergiler ve taşıma ve indirme maliyeti, nakliye ile mamul, hizmet ve malzemelerin elde edilmesiyle doğrudan ilişki kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Bununla beraber ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyeti tespitinin de indirimin konusu olur.
- Satın alma maliyetinin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken husus, vade farkının maliyete dâhil edilmemesidir. Zira vade farkı maliyet unsuru olarak değerlendirilmemekte, finanse edildikleri dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.
- Vadeli alımlarda hesaplanan bugünkü değer, alınan ticari malın maliyetini gösterecek şekilde Ticari Mallar Hesabı'na, vade farkı ise aktif karakterli geçici bir hesap olan Ertelenmiş Giderler Hesabı'na kaydedilecektir. Dönem sonu yapılacak değerlemede vade farkının bulunulan hesap dönemine düşen kısmı hesaplanarak Ertelenmiş Giderler Hesabı'ndan çıkarılacak ve dönemin gelir tablosuna aktarılmak üzere Finansman Giderleri Hesabı'na kaydedilecektir.
- Sadece özellikli varlıklar olarak ifade edilen “satışa hazır hale gelmesi önemli bir süre alan ya da istendiği şekilde kullanılan varlıkların” alımında ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine eklenmesi mümkündür.

- Stok maliyetlerinin belirlenmesinde ilk giren ilk çıkar, gerçek parti maliyet ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri de kullanılabilir. Standartta; olağan şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleriyle özel projeler için üretilen ya da satın alınan mal veya hizmet maliyetlerinin, her bir varlığa ilişkin özel maliyetiyle veya diğer bir ifadeyle gerçek parti maliyet yöntemiyle belirleneceği ifade edilmiştir. Bunların dışında kalan stok maliyetlerinin ağırlıklı ortalama maliyet ya da ilk giren ilk çıkar yöntemlerinden biriyle belirleneceği belirtilmiştir. Stok değerlendirme yöntemlerinden biri olarak kullanılan son giren ilk çıkar yöntemine ise ilgili standartta değinilmemiştir.
- Stokların değerlendirilmesiyle ilgili TMS 2 Stoklar Standardı, maliyet ile net gerçekleştirilebilir değerin karşılaştırılmasını ve bu değerlerden düşük olanının esas alınarak değerlendirilmesini belirtmektedir. Net gerçekleştirilebilir değer, tahmin yoluyla bulunan, gelecekle ilgili bir değer olup stokların satışın tahmini tutarından tamamlanmanın tahmini maliyeti ve satışın giderlerinin çıkarılması yoluyla tespit edilir.
- Stokların maliyeti; bir kısmının veya tamamının kullanılamaz hale gelmesi, zarar görmesi ve satış fiyatının aşağı yönlü hareket etmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir. Buna binaen stok maliyetleri geri kazanılabilir tutardan fazla çıkabilir. Stoklar; mali tabloda, satılmaları neticesinde edinilmesi beklenen fiyattan daha fazla bir bedelle takip edilemez. Maliyetlerin, satışları sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda stok değer düşüklüğü söz konusu olur ve bu durumda karşılık ayrılması gerekir.
- Stokların net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesine, diğer bir ifadeyle karşılık ayrılmasına sebep olan koşulların ortadan kalkması ya da ekonomik koşulların değişmesiyle gerçekleştirilebilir net değerde yükseliş söz konusu olabilir. Bu artış kanıtlanabiliyorsa, daha önce ayrılmış olan değer düşüklüğü iptal edilir; ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, iptali yapılan tutarın önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlı olmasıdır. Dolayısıyla kayıtlı yeni değer, ‘maliyet’ ile “düzeltilebilir net gerçekleştirilebilir değer”den düşük tutarlı olanıdır. Bu durumun, değer düşüklüğüne uğrayan stok kalemlerinin izleyen hesap döneminde satılmaması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

Çalışmamızın konusunu teşkil eden Stokların Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ölçümü neticesinde, çıkar gruplarının bilgi ihtiyacı doğru bir sunumla en iyi şekilde karşılanacaktır. Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının genelinde, olayların finansal tablolara aktarılmasında gerçeğe uygunluk prensibini benimsenmiştir. Bu prensip vesilesiyle, işletmelerde kurumsal yönetimin; sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri hayata geçirilecek; finansal tablolara aktarılacak olayların; tam, hatasız ve tarafsız olarak gerçek değerini yansıtacak şekilde açıklanması mümkün olacaktır. Finansal olaylarla ilgili gerçek değer tespiti ise yapılacak değerlemenin doğruluğuna bağlı olacaktır.



KAYNAKLAR

- Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 83, İstanbul.
- Aktan, C.C. vd. (2004). *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Ataman, Ü. (2005). *Genel Muhasebe Cilt II-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Bahadır O. (2012). “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”, *Mali Çözüm*, Sayı: Ocak-Şubat, 51-67.
- Başagaç, H. (2006). *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cemalcılar Ö. (2003). “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (2), 1-14.
- Çabuk, A. (2009). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, 4. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa.
- Demir V. ve Bahadır O. (2007). “UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 23, 65-79.
- Derya Başkan, T. (2017). “Stoklar Hesap Grubunun Maliyet Hesaplamasında Tek Düzen Hesap Grubu ve Standartlar Açısından Değerlendirilmesi”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 3 (5), 162-174.
- Doğan A. vd. (2008). “Makul Değer Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri”, *Atatürk İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 1, 453-473.
- Dursun A. ve Yalnız S. (2013). “Konaklama İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetleri - TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 1, 139-157.
- Dündar, B (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması*, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Erkan M., Elitaş C. ve Ceran Y. (2010). *Dönem sonu Muhasebe İşlemleri*, 2. Baskı, Ekin Basım, Bursa.
- Gençoğlu, Ü.G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Gökçen, G. (2007). *Genel Muhasebe*, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Gökçen, G. ve Cebeci Y. (2016). “TMS – 2 Stoklar Standardında Yer Alan Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin Gıda Maddeleri Sanayi Sektöründeki İşletmelerde Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Finans Yazıları*, (105), 115-132.

- Gençoğlu, G.Ü. (2010). “Stoklar”, *Sürekli Uygulama ve Araştırma Merkezi*, Sakarya Üniversitesi, 11-12.
- Güngörmüş A.H. ve Boyar E. (2010). “TMS-2 Stoklar Standardına Göre Maliyet Yönteminin Uygulanması”, *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık.
- Kahraman, O. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı–V Sempozyum Bildirileri, Antalya, 26 Şubat- 2 Mart, 35-62.
- Muğan, F.N. ve Can, Ş. (2008). Gerçeğe Uygun Değer Kavramı, XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu. (26-30 Kasım 2008). Kıbrıs.
- Orhaner, E. vd. (2016). According to TMS-2 Evaluation of Stock in Health Administration (The Case Of Private Hospital). *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (7), 87-106.
- Özbek C.Y. (2008). “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 24.
- Özmen, C.Y. (2008). *Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Öztürk, C. (2009). “Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40’ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları”, *Mali Çözüm*, Sayı: 96, 97-126.
- Pehlivan, A. ve Gerekan, B. (2013). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme*, Trabzon.
- Selvi, Y. (2009). “Etkin Faiz Yöntemi ve Finansal Raporlamadaki Önemi: Vadesine Kadar Elde Tutulacak Sabit Getirili Yatırımlarda Uygulanması”, *Yönetim Dergisi*, Sayı: 64, 41-61.
- Şensoy, N. (2003). “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Antalya: Gazi Üniversitesi.
- Tokay S.H. ve Deran A. (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri”, *Mali Çözüm*, Sayı: 90, 15-47.
- Tokay, S.H. vd. (2005). “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Muhasebe Ortamında Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri. Muğla: Muğla Üniversitesi Basımevi.
- Toroslu, M.V. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat – Maliyet İlişkisi*, Adalet Yayınevi.
- Türedi, H. (2011). *Genel Muhasebe – Dönemiçi ve Dönemsonu İşlemleri*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Türel, A. (2009). *Gerçeğe Uygun Değer ile Finansal Raporlama: Ülkemizde Algılanması ve Uygulanması*, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Türker İ. (2010). “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 30.

- Uluslan H. (2007). “Finansal Raporlama Açısından Değerleme”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (2), 525-544.
- Üçkuyu S. (2011). “Genel Yapısı, İşleyişi ve Kapsamı Açısından Standartlar”, Akın Akbulut (Ed.), *Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş içinde (5-24)*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No: 414.
- Yalkın, Y. K. (2010). *Genel Muhasebe*, 17. Baskı, Nobel Yayın, Ankara.
- Yıldırım, G. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartları-2 ve Türk Vergi Sistemi Çerçevesinde Stoklar*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Web Adresleri

- | KGK | Kavramsal | Çerçeve: |
|-----|---|----------|
| | http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf
(12.02.2017) | |
| | http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf
(12.02.2017) | |
| | http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_Muğan.doc
(02.10.2016) | |

ÖZGEÇMİŞ

Eyyüp Sabri KURTBOĞAN, 1990 yılında Şanlıurfa ilinde doğdu. 2004 yılında Osmangazi Lisesi'nden derece ile mezun oldu. Lisans eğitimini Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü'nden 2013 yılında mezun olarak tamamladı.

2014 yılında Avrasya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı'nda başladığı yüksek lisans eğitimini 2017 yılının Temmuz ayında tamamladı. Kurtboğan; bekâr olup orta seviyede İngilizce bilmektedir.



